

Herrmann/Heuer/Raupach
Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz

Sonderlieferung zu den
Steuergesetzänderungen des Jahres 2007

Jahresband 2008
(April 2008)

Redaktionsschluss (siehe Fußleiste auf den einzelnen Blättern) Februar 2008

Die Lieferung enthält 942 Seiten; Preis der Lfg. 116,- € (einschl. USt).

Einordnungsanleitung

Ordner „Jahresband“

Zusammen mit der Lieferung erhalten Sie ein Rückenschild und eine Leitkarte.

Das *neue Rückenschild* „2006–2008“ ist gegen das alte Rückenschild auszutauschen.

Der am Ende des Ordners liegende *Jahresband 2005* ist mit der zugehörigen Leitkarte „Jahresband 2005“ zu entfernen.

Der *neue Jahresband 2008* ist mit der zugehörigen neuen Leitkarte „Jahresband 2008“ am **A n f a n g** des Bandes einzulegen.

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008

##1##

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58 · 50968 Köln
Telefon 0221 / 93738-01 · Telefax 0221 / 93738-943
E-Mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

© 2008 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Schäper, Bonn

Druck: Bercker, Kvelaer

#####
##2##

Herrmann / Heuer / Raupach

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz

Kommentar · 21. Auflage

Jahresband 2008

Unternehmensteuerreform 2008

zuständige
Mitherausgeber

Prof. Dr. Ulrich Prinz
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Michael Wendt
Richter am Bundesfinanzhof

Autoren

siehe nächstes Blatt

obs Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

##3##

Zitierempfehlung (Beispiel):
Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4h EStG Anm. J 07-3

Wiederholungs zitat:
HHR/Hick, § 4h EStG Anm. J 07-3

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58 · 50968 Köln
Telefon 0221 / 9 37 38-01 · Telefax 0221 / 9 37 38-943
E-Mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-23063-0

© 1950/2008 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Schäper, Bonn
Druck: Bercker, Kvelaer

##4##

Autoren der HHR-Jahres-Kommentierung 2008

Klaus Altendorf
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
DHPG Dr. Harzem & Partner KG,
Bornheim/Rhld.

Wilfried Apitz
Dipl.-Finw., Oberregierungsrat,
Arnsberg

Dr. Martina Baumgärtel
Allianz SE, Group Tax Policy &
Products, München

Dr. Dorothee Hallerbach
Rechtsanwältin, Fachanwältin für
Steuerrecht, Epple, Dr. Hörmann &
Kollegen, Augsburg

Dr. Friedrich E. Harenberg
Vors. Richter am FG, Barsinghausen

Dr. Christian Hick
Dipl.-Kfm., Steuerberater, Flick Gocke
Schaumburg, Bonn

Jens Intemann
Dipl.-Finw., Richter am FG,
Hemmingen

Stefan Kolbe, M. Tax
Dipl.-Finw., Richter am FG, Berlin

Ulrich Krömker
Vors. Richter am FG, Münster

Dr. Egmont Kulosa
Richter am FG, Münster

Dr. Ulf Lange
Rechtsanwalt, Dresdner Bank AG,
Group Taxes, Frankfurt

Dr. Christian Levedag, LL.M.
Tax (London)
Richter am FG, Köln

Dr. Bettina Lieber
Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf

Prof. Dr. Andreas Musil
Potsdam

Dr. Gregor Nöcker
Dipl.-Kfm., Richter am FG, Münster

Frank Ommerborn
Steuerberater, ABRE Steuerberater,
Köln

Prof. Dr. Ulrich Prinz
Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer/Steuer-
berater, Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

Dr. Christina Reuss
Richterin am FG, Freiburg

Anne Risthaus
Dipl.-Finw., Oberamtsrätin, Düsseldorf

Dr. Reimer Stallbold
Münster

Prof. Dr. Thomas Stapperfend
Vors. Richter am FG, Cottbus

Dr. Klaus Stein
Rechtsanwalt/Steuerberater,
PKF Osnabrück WMS Treuhand
GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
WMS Rechtsanwälte GbR, Osnabrück

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008

##5##

Markus Suchanek

Dipl.-Finw., Steuerberater, Warth &
Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf

Dr. Georg Thurmayr

Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Aicher Thurmayr Knott Kern, Traunstein

Klaus Voß

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen

Rolf Wischmann

Dipl.-Finw., Steuerberater, Duisburg

#####

##6##

HHR Jahresband 2008 – Inhaltsverzeichnis

ESTG

- § 1 Steuerpflicht (STAPPERFEND)
- § 1a Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU-/EWR-Angehörigen (STAPPERFEND)
- § 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen (HALLERBACH)
- § 3 Nr. 26 Übungsleiter-Freibetrag (APITZ)
- § 3 Nr 26a Einnahmen für ehrenamtliche gemeinnützige Tätigkeit (APITZ)
- § 3 Nr. 40 Teileinkünfteverfahren (INTEMANN)
- § 3 Nr. 70 Exit tax (INTEMANN)
- § 3c Anteilige Abzüge (INTEMANN)
- § 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen (Voss)
- § 4d Zuwendungen an Unterstützungskassen (RISTHAUS)
- § 4f Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (KRÖMKER)
- § 4h Betriebsausgaben für Zinsaufwendungen (Zinsschranke) (HICK)
- § 5a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Voss)
- § 6 Bewertung (APITZ)
- § 6a Pensionsrückstellung (RISTHAUS)
- § 6b Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (APITZ)
- § 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (APITZ)
- § 7g Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (APITZ)
- § 9 Werbungskosten (APITZ)
- § 9a Pauschbeträge für Werbungskosten (PRINZ)
- § 10 Sonderausgaben (KULOSA)
- § 10a Zusätzliche Altersvorsorge (RISTHAUS)
- § 10b Steuerbegünstigte Zwecke (REUSS)
- § 10c Sonderausgaben-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale (APITZ)
- § 10d Verlustabzug (HALLERBACH)
- § 20 Kapitalvermögen (HARENBERG)
- § 22 Arten der sonstigen Einkünfte (RISTHAUS)

InhVerz.

- § 22a Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle (RISTHAUS)
- § 23 Private Veräußerungsgeschäfte (MUSIL)
- § 24a Altersentlastungsbetrag (RISTHAUS)
- § 24c Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne (APITZ)
- § 25 Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht (KRÖMKER)
- § 32 Kinder, Freibeträge für Kinder (KRÖMKER)
- § 32a Einkommensteuertarif (APITZ)
- § 32b Progressionsvorbehalt (APITZ)
- § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (BAUMGÄRTEL/LANGE)
- § 33b Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen (KRÖMKER)
- § 34a Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (K. STEIN)
- § 34b Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft (STALBOLD)
- § 34c Steuerermäßigungen (LIEBER)
- § 35 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (LEVEDAG)
- § 35a Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (LEVEDAG)
- § 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer (LEVEDAG)
- § 37 Einkommensteuer-Vorauszahlung (REUSS)
- § 39 Lohnsteuerkarte (REUSS)
- § 39a Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (REUSS)
- § 39b Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer (REUSS)
- § 39e Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (REUSS)
- § 41b Abschluss des Lohnsteuerabzugs (APITZ)
- §§ 43ff. Kapitalertragsteuer (HARENBERG)
- § 46 Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (RISTHAUS)
- § 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (LIEBER)
- § 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige (LIEBER)
- § 50a Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (LIEBER)

- § 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g (LIEBER)
- § 50f Bußgeldvorschriften (LIEBER)
- § 50g Entlastung vom Steuerabzug bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten der Europäischen Union (LIEBER)
- § 51 Ermächtigungen (APITZ)
- § 51a Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern (BAUMGÄRTEL/LANGE/APITZ)
- § 52 Anwendungsvorschriften
- § 52a Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne
- § 55 Bodengewinnbesteuerung (APITZ)
- § 81a Zuständige Stelle (RISTHAUS)
- § 85 Kinderzulage (RISTHAUS)
- § 86 Mindesteigenbeitrag (RISTHAUS)
- § 89 Antrag (RISTHAUS)
- § 91 Datenerhebung und Datenabgleich (RISTHAUS)
- § 92b Verfahren bei Verwendung für eine eigenen Wohnzwecken dienende Wohnung im eigenen Haus (RISTHAUS)
- § 94 Verfahren bei schädlicher Verwendung (RISTHAUS)
- § 99 Ermächtigung (RISTHAUS)

KStG

- § 1 Unbeschränkte Steuerpflicht (ALTENDORF)
- § 2 Beschränkte Steuerpflicht (NÖCKER)
- § 5 Befreiungen (NÖCKER)
- § 8 Ermittlung des Einkommens (SUCHANEK)
- § 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke) (PRINZ)
- § 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (NÖCKER)
- § 8c Verlustabzug bei Körperschaften (SUCHANEK)
- § 9 Abziehbare Aufwendungen (REUSS)
- § 12 Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (KOLBE)

InhVerz.

- § 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft (WISCHMANN)
- § 15 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft (KOLBE)
- § 16 Ausgleichszahlungen (WISCHMANN)
- § 23 Steuersatz (NÖCKER)
- § 27 Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen (SUCHANEK)
- § 31 Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer (NÖCKER)
- § 32 Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag (NÖCKER)
- § 34 Schlussvorschriften
- § 37 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung (THURMAYR)
- § 38 Körperschaftsteuererhöhung (OMMERBORN)
- § 40 Umwandlung, Liquidation und Verlegung des Sitzes (OMMERBORN)

InvStG

(HARENBERG)

SolZG

- § 3 Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung (APITZ)

REITG

(INTEMANN)

Übersicht über die Änderungsgesetze

Gegenstand dieser Jahresband-Kommentierung sind die folgenden Änderungsgesetze des Jahres 2007:

- Gesetz zur Anpassung der Regelaltersgrenze an die demografische Entwicklung und zur Stärkung der Finanzierungsgrundlagen der gesetzlichen Rentenversicherung v. 20.4.2007 (BGBl. I 2007, 554);
- Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806);
- Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630);
- Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815);
- Gesetz zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007 (BGBl. I 2007, 2838);
- Gesetz zur Modernisierung des Rechts der landwirtschaftlichen Sozialversicherung v. 18.12.2007 (BGBl. I 2007, 2984);
- Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218).

I. Steuerpflicht

§ 1

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.
²Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden **oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.**

(2) ¹Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind auch deutsche Staatsangehörige, die

1. im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
2. zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen

sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. ²Dies gilt nur für natürliche Personen, die in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

(3) ¹Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. ²Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte **den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen;** dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist. ³Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. ⁴**Unberücksichtigt bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind.** ⁵Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. ⁶Der Steuerabzug nach § 50a ist ungeachtet der Sätze 1 bis 4 vorzunehmen.

#####

##13##

(4) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 1</p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-1</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderungen</p> <p> a) Abs. 1 Satz 2 J 07-2</p> <p> b) Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1. J 07-3</p> <p> c) Abs. 3 Satz 4 J 07-4</p>	<p>3. Verfassungsmäßigkeit und EU-Rechtskonformität der Änderungen J 07-5</p> <p>Erläuterungen zu den Änderungen des § 1</p> <p>1. Abs. 1 Satz 2 J 07-6</p> <p>2. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 J 07-7</p> <p>3. Abs. 3 Satz 4 J 07-8</p>

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 1

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 1 Anm. 2.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):

► *Abs. 1 Satz 2* wird dahingehend geändert, dass der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel auch dann zum Inland gehört, wenn er der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient. Im RegE war diese Änderung des Satzes 2 nicht enthalten (BTDrucks. 16/6290, 7 f.), wurde aufgrund der Stellungnahme des BRat (BRDrucks. 544/07 [Beschluss]) und der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/6981, 9) dann aber aufgenommen (vgl. BRDrucks. 747/07, 2).

► *Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1:* Die bislang in Satz 2 Halbs. 1 enthaltene Formulierung „nicht mehr als 6136 Euro im Kj. betragen“ wird durch die Wendung „den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen“ ersetzt. Dies entspricht dem RegE (BTDrucks. 16/6290, 7 f.). Zur Auswirkung s. Anm. J 07-6.

► *Abs. 3 Satz 4* wird in Umsetzung des RegE (BTDrucks. 16/6290, 7 f.) eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen in Abs. 1 Satz 2 und in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v.

14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals ab dem VZ 2008 anzuwenden.

Der neu eingefügte Abs. 3 Satz 4 ist gem. § 52 Abs. 1a idF des JStG 2008 für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats auf Antrag auch für VZ vor 2008 anzuwenden, soweit die StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (s. BRDrucks. 747/07, 13, und Anm. J 07-4).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Abs. 1 Satz 2

J 07-2

Satz 2 bestimmte bislang, dass der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel (abweichend vom Völkerrecht, s. § 1 Anm. 97) dann zum Inland gehört, wenn dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden. Bedeutung hat dies insbes. für die beschränkte StPfl. weil die im Zusammenhang mit der Erforschung oder Ausbeutung dieser Naturschätze stehenden Einkünfte grds. inländ. Einkünfte iSd. § 49 sind (s. § 1 Anm. 99).

Das JStG 2008 erweitert den Anwendungsbereich des Satzes 2, indem der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel nunmehr auch dann zum Inland gehört, wenn dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient. Damit soll eine bislang bestehende Gesetzeslücke geschlossen werden. Denn da die Energieerzeugung keine Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes iSd. bisherigen Fassung des Satzes 2 ist, gehörten bislang diejenigen Einkünfte, die durch Energieerzeugungsanlagen erzielt werden, die im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel belegen sind, nicht zu den inländ. Einkünften des § 49. Dies ließ sich nach Auffassung des Gesetzgebers nicht weiter rechtfertigen (vgl. die Stellungnahme des BRat, auf dessen Initiative die Erweiterung in Satz 2 aufgenommen worden ist, BRDrucks. 544/07 [Beschluss], 3, und BTDrucks. 16/6739, 1 f.).

Stellungnahme: Das JStG 2008 erschließt mit der Erweiterung des Satzes 2 eine zukunftsweisende Branche für den Bereich der inländ. Einkünfte iSd. § 49. Denn der Betrieb von Offshore-Energieanlagen wird weiter zunehmen. Fließen einem beschränkt Stpfl. aus dem Betrieb derartiger Energieanlagen Einkünfte zu, so unterfallen diese nur dann der inländ. Besteuerung, wenn es sich um inländ. Einkünfte iSd. § 49 handelt. Dies wird durch die Neuregelung nun sichergestellt (s. dazu auch § 1 Anm. 99). Verwunderlich ist es allerdings, dass der Gesetzgeber erneut eine Einzelfallregelung getroffen hat. Um künftigen Entwicklungen vorzugreifen, hätte er den Anteil des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel auch insoweit zum Inland erklären können, als eine Einkünfteerzielung mit einer in seinem Bereich ausgeübten Tätigkeit oder betriebenen Anlage zusammenhängt.

b) Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1

J 07-3

Nach Abs. 3 Satz 1 werden auf Antrag natürliche Personen als unbeschränkt estpfl. behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 erzie-

len (zum Zweck der Regelung und zu Einzelheiten s. § 1 Anm. 230 ff.). Das gilt nach Satz 2 Halbs. 1 aber nur dann, wenn ihre Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte geringfügig sind (s. § 1 Anm. 265). Als geringfügig galten die Einkünfte nach Satz 2 Halbs. 1 idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) und des StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) dann, wenn sie nicht mehr als 6136 € betragen. Dieser Betrag orientierte sich an dem im VZ 1996 geltenden Grundfreibetrag. Dieser ist zwischenzeitlich aber auf 7664 € angehoben worden. Um dem Rechnung zu tragen und um bei künftigen Veränderungen des Grundfreibetrags Folgeänderungen des Satzes 2 Halbs. 1 zu vermeiden, hängt die Geringfügigkeit der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte fortan davon ab, dass diese Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen dürfen (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/6290, 52).

J 07-4 c) **Abs. 3 Satz 4**

Bedeutung: Nach Abs. 3 Satz 2 kann ein Stpfl. nur dann auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, wenn seine Einkünfte mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen (s. zu der zweiten Voraussetzung Anm. J 07-3). Um zu ermitteln, ob diese Grenzen eingehalten sind, ist zunächst festzustellen, welche inländ. und ausländ. Einkünfte der Stpfl. überhaupt hat. Diese Ermittlung erfolgt nach dem EStG (ausführlich § 1 Anm. 265 mwN). Hierauf nimmt Satz 4 nunmehr insoweit Einfluss, als er festlegt, dass dabei nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte unberücksichtigt bleiben, sofern sie im Ausland nicht besteuert werden und soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind.

Der Grund der Neuregelung liegt nach der Gesetzesbegründung in der Umsetzung des Urteils des EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 (Meindl), DB 2007, 951 (BTDrucks. 16/6290, 52). Nach dieser Entscheidung verbietet es der in Art. 43 EGV normierte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit, dass einem gebietsansässigen Stpfl. von seinem Wohnsitzstaat die Zusammenveranlagung zur ESt. mit seinem Ehegatten, von dem er nicht getrennt lebt und der in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, mit der Begründung versagt wird, dieser habe die in Abs. 3 Satz 2 aufgestellten Grenzen nicht eingehalten, wenn die Einkünfte, die der Ehegatte in dem anderen Mitgliedstaat erzielt, dort nicht der ESt. unterliegen. Wegen der Umsetzung der EuGH-Rspr. gilt Satz 4 auf Antrag auch für VZ vor 2008 (s. Anm. J 07-1).

Stellungnahme: Satz 4 trifft eine ergänzende Regelung zu der nach Satz 2 erforderlichen Einkünftermittlung. Diese war zwar (auch) Gegenstand des Urteils des EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C 329/05 (aaO). Die zentrale Aussage dieser Entscheidung geht aber weiter. Denn der EuGH hat darin ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Grenzen des Abs. 3 Satz 2 EG-rechtl. (nur) dann unbedenklich sind, wenn der Stpfl. in dem Staat, in dem er die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte erzielt, ebenfalls veranlagt wird (ggf. gemeinsam mit seinem Ehegatten) und dabei seine persönlichen Verhältnisse – zB im Rahmen des Ehegattensplittings – berücksich-

tigt werden (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C 329/05 aaO Rn. 31 in Abgrenzung zu EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97 [Gschwind], EuGHE 1999, I-05451; s. dazu auch Vor §§ 1, 1a Anm. 39). Ist das nicht der Fall, so verstößt die Versagung der von Abs. 3 vorgesehenen Behandlung wie ein unbeschränkt Stpfl. gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 aaO Rn. 30 f. und Vor §§ 1, 1a Anm. 39). Dies setzt Satz 4 uE nur eingeschränkt um. Zwar werden die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. in dem Staat, in dem er die ausländ. Einkünfte erzielt, idR berücksichtigt werden, wenn diese Einkünfte dort besteuert werden und es zu einer Veranlagung des Stpfl. kommt. Zwingend ist das indes nicht. Es ist vielmehr auch denkbar, dass die persönlichen Verhältnisse bei der Veranlagung in dem ausländ. Staat nicht berücksichtigt werden, zB weil die dort erzielten Einkünfte zu gering sind. UE wäre es daher besser gewesen, nicht auf die Besteuerung der Einkünfte in dem ausländ. Staat abzustellen, sondern – entsprechend der Rspr. des EuGH – auf die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der Veranlagung in dem anderen Staat. Zur insoweit erforderlichen EU-rechtskonformen Auslegung s. Anm. J 07-5.

3. Verfassungsmäßigkeit und EU-Rechtskonformität der Änderungen

J 07-5

Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1: Die Änderungen sind verfassungsrechtl. unbedenklich. Verstöße gegen das EU-Recht sind ebenfalls nicht ersichtlich.

Abs. 3 Satz 4:

► *Verfassungsrechtlich* bedenklich ist Satz 4 insofern, als er darauf abstellt, ob „vergleichbare Einkünfte“ im Inland stfrei sind. Aus dem aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleiteten Prinzip der Rechtssicherheit folgt, dass gesetzliche Vorschriften sowohl hinsichtlich des Tatbestands als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen so klar formuliert sein müssen, dass die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er sein Verhalten danach einrichten kann (BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 [79]; v. 3.11.1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 [183]). Dies ist in Bezug auf die in Satz 4 verwendete Formulierung indes nicht der Fall. Denn danach ist völlig offen, was unter „vergleichbaren Einkünften“ zu verstehen ist. Nicht einmal der Vergleichsmaßstab wird näher eingegrenzt. UE ist Satz 4 daher verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass es darauf ankommt, ob die ausländ. Einkünfte, wären sie im Inland bezogen worden, hier stpfl. wären.

► *EU-Rechtskonformität:*

▷ *Generelle EU-Rechtswidrigkeit der Grenzen in Abs. 3 Satz 2:* Die in Abs. 3 Satz 2 vorgesehenen Einkunftsgrenzen und die damit verbundene Versagung der Behandlung wie ein unbeschränkt Stpfl. verstoßen dann gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot, wenn die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. in dem Staat, in dem er die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte erzielt, nicht berücksichtigt werden. Dies ist die Quintessenz aus dem Urteil des EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 (Meindl), DB 2007, 951 Rn. 30 f. zur Versagung des Ehegattensplittings. Daher ist

Abs. 3 uE dahingehend EU-rechtskonform auszulegen, dass es auf die Grenzen des Satzes 2 nur dann ankommt, wenn die persönlichen Verhältnisse eines Staatsangehörigen eines EU-Mitgliedstaats bereits in einem anderen Staat berücksichtigt werden, es aber darüber hinaus um die Frage geht, ob diese persönlichen Verhältnisse auch bei seiner Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland zu berücksichtigen sind, weil er hier als unbeschränkt stpfl. iSd. Abs. 3 zu behandeln ist, obwohl er im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (ausführlich dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 39 und § 1 Anm. 265). Daran ändert auch der neu geschaffene Satz 4 grds. nichts. Denn der Umstand, dass bei der Berechnung der Einkunftsgrenzen des Satzes 2 die im ausländ. Bezugsstaat nicht der Besteuerung unterliegenden Einkünfte außer Ansatz bleiben, trifft keine Aussage zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der Besteuerung im Inland (s. dazu auch Vor §§ 1, 1a Anm. 39 und § 1 Anm. 265). Zwar werden die persönlichen Verhältnisse eines Stpfl. bei einer Veranlagung in einem ausländ. Staat idR berücksichtigt werden. Dies ist aber keinesfalls zwingend (s. dazu schon Anm. J 07-4).

- ▷ *Einschränkung durch Satz 4 Halbs. 2:* Die nicht der deutschen ESt. unterliegenden und im Ausland nicht besteuerten Einkünfte bleiben bei der nach Satz 2 vorzunehmenden Ermittlung der Einkünfte nur unberücksichtigt, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind (zu diesbezüglichen verfassungsrechtl. Bedenken s.o.). Diese Einschränkung sieht EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 aaO indes nicht vor. Sie ist auch sinnwidrig. Denn wenn die Grenzen des Satzes 2 nach der zitierten Entscheidung des EuGH dann gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot verstoßen, wenn die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. in dem Staat, in dem er die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte erzielt, nicht berücksichtigt werden, dann muss dies unabhängig von der Frage gelten, ob die fraglichen Einkünfte – die in dem Bezugsstaat gerade nicht besteuert werden und damit nicht zu einer Veranlagung des Stpfl. führen – im Inland stfrei wären oder nicht.

Erläuterungen zu den Änderungen des § 1

J 07-6 1. Abs. 1 Satz 2

Der Festlandssockel gehört nach der Neufassung des Satzes 2 auch dann zum Inland, wenn dort Energie unter Nutzung erneuerbarer Energien erzeugt wird.

Energie ist nach der physikalischen Definition die im System gespeicherte Arbeit oder die Fähigkeit eines Systems, Arbeit zu verrichten. Energie kann dabei insbes. als mechanische, elektrische, magnetische oder thermische Energie auftreten. Für die Energiegewinnung iSd. Satzes 2 kommt in erster Linie die Gewinnung von elektrischer Energie in Betracht.

Erneuerbare Energien werden dann genutzt, wenn die Energiegewinnung aus nachhaltigen Quellen erfolgt. Das sind solche Quellen, die nach

menschlichen Maßstäben als unerschöpflich gelten. Dazu zählen nach dem momentanen Stand der Forschung die thermonukleare Umwandlung in der Sonne, der radioaktive Zerfall im Erdinneren sowie die mit der Erdrotation verbundenen Effekte. Für die Energiegewinnung im Bereich des Festlandssockels sind davon insbes. die thermonuklearen Umwandlungen in der Sonne in Form von Solar- und Windenergie (als weitere Folge der thermonuklearen Umwandlungen) und die Erdrotationseffekte in Form der Wasserkraftenergie durch die Ausnutzung der Gezeiten von Bedeutung (s. auch BRDrucks. 544/07 [Beschluss], 3 mit dem Beispiel der Windkraftanlagen).

Energieerzeugung im Zusammenhang mit dem Festlandssockel: Die Energieerzeugung muss im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel erfolgen. Das setzt uE eine nicht nur vorübergehende Verbindung mit dem Meeresgrund oder Meeresuntergrund voraus. Denn Art. 1 der Genfer Konvention über den Festlandssockel v. 29.4.1958 (Bulletin der BReg. v. 28.1.1964; UN-Doc. A/CONF 13/L 55) definiert den Festlandssockel als Meeresgrund und Meeresuntergrund der an die Küste grenzenden Unterwasserzonen außerhalb des Küstenmeeres (ausführlich § 1 Anm. 97). Zu bejahen ist eine solche Verbindung bei auf dem Meeresgrund aufstehenden Wind- oder Wasserkraftanlagen. Zu verneinen ist sie, wenn derartige Anlagen auf Schiffen aufgebracht sind, selbst wenn diese im Bereich des Festlandssockels ankern.

Rechtsfolge: Wird im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel Energie unter Nutzung erneuerbarer Energien erzeugt, so gehört der Anteil des Festlandssockels zum Inland.

► *Für die unbeschränkte Steuerpflicht* hat dies nur eine geringe Bedeutung. Begründet jemand auf einer im Bereich des Festlandssockels belegenen Energieerzeugungsanlage seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, so führt dies nicht zur unbeschränkten StPfl., weil die Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Energieerzeugung steht (s. zur ähnlichen Problematik bei den weiteren Tatbestandsmerkmalen des Satzes 2 § 1 Anm. 99).

► *Für die beschränkte Steuerpflicht* hat Satz 2 insofern Bedeutung, als die im Zusammenhang mit der Energieerzeugung im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel erzielten Einkünfte grds. inländ. Einkünfte iSd. § 49 sind. Zu den Folgerungen für die einzelnen Einkunftsarten s. § 1 Anm. 99.

2. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1

J 07-7

Ein Stpfl. kann nach Abs. 3 Satz 2 auf Antrag nur dann als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, wenn seine Einkünfte entweder im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen. Der Grundfreibetrag beträgt derzeit 7664 €. Zur Berechnung der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte s. § 1 Anm. 265.

J 07-8 **3. Abs. 3 Satz 4**

Bei der in Abs. 3 Satz 2 vorgesehenen Ermittlung der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte bleiben diejenigen Einkünfte unberücksichtigt, die im Ausland nicht besteuert werden.

Ob die Einkünfte im Ausland nicht besteuert werden, richtet sich ausschließlich nach dem StRecht des ausländ. Staats. Dies wird in der Praxis oftmals nur schwer festzustellen sein. Die FinVerw. wird den Stpfl. insoweit voraussichtlich auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO verweisen (zur Einführung ausländ. Rechts im gerichtlichen Verfahren s. § 155 FGO iVm. § 293 ZPO).

Vergleichbare Einkünfte müssen im Inland steuerfrei sein. Nur unter dieser Voraussetzung bleiben die im Ausland nicht besteuerten Einkünfte bei der Ermittlung außer Ansatz. Abgesehen von der EU-Rechtswidrigkeit dieses Tatbestandsmerkmals (s. Anm. J 07-5) ist uE in jedem Fall eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend geboten, dass es darauf ankommt, ob die ausländ. Einkünfte, hätte der Stpfl sie im Inland bezogen, hier stfrei wären (s. Anm. J 07-5). Dies beurteilt sich anhand des Katalogs des § 3.

§ 1a

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind *und die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 erfüllen*, oder die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, gilt bei Anwendung von § 10 Abs. 1 Nr. 1 **und 1a** und § 26 Abs. 1 Satz 1 *binsichtlich des Ehegatten und der Kinder* Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Voraussetzung ist, dass der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. ³Weitere Voraussetzung ist, dass die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird;
- 1a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Nummer 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend;**
2. der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird auf Antrag für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. ²Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend. ³Bei Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 2 ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der **Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1** zu verdoppeln.

(2) Für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 2, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 5 erfüllen, und für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 3, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllen und an einem ausländischen Dienstort tätig sind, gilt die Regelung des Absatzes 1 Nr. 2 entsprechend mit der Maßgabe, dass auf Wohnsitz **oder** gewöhnlichen Aufenthalt, *Wohnung oder Haushalt* im Staat des ausländischen Dienstortes abzustellen ist.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

	Anm.	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 1a		
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-1	J 07-4
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		J 07-5
a) Abs. 1 Einleitungssatz	J 07-2	
b) Abs. 1 Nr. 1a	J 07-3	
		J 07-6
		J 07-7

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 1a

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 1a Anm. 2.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Einleitungssatz des Abs. 1, Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und Abs. 3 werden geändert. Ferner wird in Abs. 1 eine neue Nr. 1a eingefügt. Zu Einzelheiten s. auch Anm. J 07-2.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelungen sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals ab dem VZ 2008 anzuwenden (BTDrucks. 16/6290, 53).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2 **a) Abs. 1 Einleitungssatz**

Erweiterung der Abzugsmöglichkeit von Unterhaltsaufwendungen bei unbeschränkter Steuerpflicht: Unbeschränkt stpfl. Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats kamen bislang nur dann in den Genuss der Vergünstigungen des Abs. 1, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllten, also insbes. ihre Einkünfte im Kj. zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterlagen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6136 € betragen. Bezogen auf die Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an einen im EU-/EWR-Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten als SA (Abs. 1 Nr. 1) führte dies allerdings zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zur Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen an einen unbeschränkt estpfl. Ehegatten, für die keine Voraussetzung ist, dass die Einkünfte des Leistenden ausschließlich oder fast ausschließlich der deutschen ESt. unterliegen (s. § 10 Abs. 1 Nr. 1). Diese Ungleichbehandlung soll nun dadurch beseitigt werden, dass unbeschränkt Stpfl. nur noch in den Fällen der Nr. 2 (Ehegattensplitting) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–5 erfüllen müssen (BTDrucks. 16/6290, 52).

Weitere redaktionelle Änderungen ergeben sich daraus, dass die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 1 und 1a“ ersetzt worden ist und die Wörter „hinsichtlich des Ehegatten und der Kinder“ gestrichen worden sind. Die erste Änderung hängt mit der Neuschaffung der Nr. 1a zusammen (s. dazu Anm. J 07-3). Die zweite Änderung war schon seit längerem überfällig, da § 1a nur noch Regelungen für den Ehegatten des EU- oder EWR-Staatsangehörigen vorsieht und nicht mehr auch für dessen Kinder (s. zur Rechtsentwicklung § 1a Anm. 2).

b) Abs. 1 Nr. 1a

J 07-3

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a können auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, als SA abgezogen werden. Hängt diese Abzugsfähigkeit – wie bisher – davon ab, dass der Empfänger der Leistung unbeschränkt estpfl. ist, so liegt ein Verstoß gegen die durch den EG-Vertrag garantierte Freizügigkeit vor (so BTDrucks. 16/6290, 52). Dieser soll dadurch vermieden werden, dass die Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a auch dann als SA abziehbar sind, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt estpfl. ist, aber – über den Verweis auf Nr. 1 Sätze 2 und 3 – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats hat und der Stpfl. durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweist, dass der Empfänger die Versorgungsleistungen versteuert hat.

c) Abs. 1 Nr. 2 Satz 3

J 07-4

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 1 Abs. 3 Satz 2. Dort war bislang eine Geringfügigkeitsgrenze über nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte iHv. 6 136 € enthalten. Um künftig Gesetzesänderungen durch eine von Zeit zu Zeit erforderlich werdende Erhöhung dieses Betrags zu vermeiden, knüpft § 1 Abs. 3 Satz 2 nunmehr an den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 an (s. § 1 Anm. J 07-3). Dies vollzieht § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 nach.

d) Abs. 2

J 07-5

Die Änderungen sind ebenfalls redaktioneller Art. Sie ergeben sich zum einen daraus, dass in § 1 Abs. 3 durch das JStG 2008 ein Satz 4 eingefügt worden ist und zum anderen aus der Streichung der Worte „Wohnung oder Haushalt“, die bereits nach dem Wegfall von Abs. 1 Nr. 3 (Berücksichtigung des Haushaltsfreibetrags durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076) keine Bedeutung mehr hatten (BTDrucks. 16/6290, 53; zur Rechtsentwicklung s. § 1a Anm. 2).

3. Verfassungsmäßigkeit und EU-Rechtskonformität der Änderungen

J 07-6

Da die Änderungen überwiegend redaktioneller Art sind und durch die Einfügung der Nr. 1a zudem eine bestehende Ungleichbehandlung beseitigt werden soll, bestehen keine verfassungsrechtl. oder EU-rechtl. Bedenken.

Erläuterungen zu den Änderungen des § 1a

Abs. 1 Einleitungssatz, Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und Abs. 2: Angesichts der überwiegend nur redaktionellen Anpassungen erübrigen sich nähere Ausführungen zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen dieser Änderungen.

Abs. 1 Nr. 1a hat folgende Tatbestandsvoraussetzungen:

- ▶ *Der Stpfl. muss Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats sein;* s. dazu § 1a Anm. 16.
- ▶ *Er muss nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. oder nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sein;* s. dazu § 1 Anm. 51 ff. und 255 ff. sowie § 1a Anm. 17.
- ▶ *Es muss sich um Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a handeln;* s. dazu § 10 Anm. 70 ff.
- ▶ *Der Empfänger muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats haben (Nr. 1 Satz 2);* s. dazu § 1a Anm. 25.
- ▶ *Der Stpfl. muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde nachweisen, dass der Empfänger die Versorgungsleistungen versteuert hat (Nr. 1 Satz 3);* s. dazu § 1a Anm. 25.
- ▶ *Rechtsfolge:* Die Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a sind auch dann als SA abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt estpfl. ist.

II. Einkommen

1. Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung

§ 2

Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Der Einkommensteuer unterliegen

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. ²Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

(2) ¹Einkünfte sind

1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k),
2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a).

²Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Abs. 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a.

(3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.

(4) Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das Einkommen.

(5) ¹Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. ²Knüpfen andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist für deren Zweck das Einkommen in allen Fällen des § 32 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zu vermindern.

(5a) Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) an, erhöhen sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 32d Abs. 1 und nach § 43 Abs. 5 zu besteuern den Beträge sowie um die nach § 3

Nr. 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge.

(5b) ¹Soweit Rechtsnormen dieses Gesetzes an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen, sind Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 nicht einzubeziehen. ²Satz 1 gilt nicht in den Fällen

1. des § 10b Abs. 1, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt, sowie
2. des § 32 Abs. 4 Satz 2, des § 32d Abs. 2 und 6, des § 33 Abs. 3 und des § 33a Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2.

(6) ¹Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um den Entlastungsbetrag nach § 32c, die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4, die Steuer nach § 34c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, ist die festzusetzende Einkommensteuer. ²Wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte in den Fällen des § 10a Abs. 2 um Sonderausgaben nach § 10a Abs. 1 gemindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer der Anspruch auf Zulage nach Abschnitt XI der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen. ³Gleiches gilt für das Kindergeld, wenn das Einkommen in den Fällen des § 31 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 gemindert wurde.

(7) ¹Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

Autor: Dr. Dorothee **Hallerbach**, Lehrbeauftragte der
 Universität Augsburg, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,
 Eppler, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen des § 2		Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen des § 2	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-1	1. Abs. 2 Satz 2	J 07-4
2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderungen		2. Abs. 5a	J 07-5
a) Grund der Gesetzesänderungen	J 07-2	3. Abs. 5b Satz 1	
b) Bedeutung der Gesetzesänderungen	J 07-3	a) Rechtsnormen dieses Gesetzes	J 07-6
		b) Anknüpfung an Begriffe der Abs. 2-5	J 07-7
		c) Rechtsfolge	J 07-8

	Anm.	Anm.
4. Abs. 5b Satz 2 (Ausnahmen)	J 07-9	5. Abs. 6..... J 07-10

Allgemeine Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen des § 2

Schrifttum: BÄUML/GAGEUR, Die geplante Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte, FR 2006, 213; BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.3.2007; BB 2007, 1025; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221; GEMMEL/HOFFMANN-FÖLKERSAMB, Die Abgeltungsteuer – Ein neues System der Besteuerung von Kapitaleinkünften, 2007, 2935; HOMBURG, Die Abgeltungsteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung, DStR 2007, 686; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; INTEMANN, Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungsteuer verfassungswidrig?, DB 2007, 1658; KNEBEL/KUNZE, Die Abgeltungsteuer nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 – Ein Überblick, IWB 2007, 819; MELCHIOR, Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer, DStR 2007, 1229; NEUMANN, Die Abgeltungsteuer nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, EStB 2007, 333; OHO/HAGEN, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungsteuer, DB 2007, 1322.

S. auch das Schrifttum zu §§ 20, 32d und 43 ff.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 2 Anm. 5 und Anm. J 06-1.

UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2 wird ergänzt um einen Satz 2, der die Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung von Einkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, berücksichtigt. Abs. 5a wird ergänzt um Verweisungen auf die Vorschriften zur Abgeltungsteuer. Abs. 5b sondert die Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, aus den übrigen Einkünften aus. Abs. 6 wird ergänzt um einen Verweis auf § 34 Abs. 3 und Abs. 4, die Regelungen zu Kapitalerträgen enthalten, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen.

Die Änderungen in § 2 flankieren die Regelungen zum gesonderten Steuertarif für die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 iVm. §§ 43, 32d (Abgeltungsteuer); s. § 20 Anm. J 07-15.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Nach § 52a Abs. 2 sind die Neuregelungen in § 2 erstmals ab dem VZ 2009 anwendbar.

2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderungen

a) Grund der Gesetzesänderungen

J 07-2

Abs. 2 Satz 2: Ausweislich der Gesetzesbegründung liegt der Grund für die Ergänzung des § 2 Abs. 2 darin, die in § 20 Abs. 9 enthaltene Regelung über die Begrenzung des WK-Abzugs im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch einen Ausschluss der Anwendung der §§ 9 und 9a, in denen

der unbegrenzte WK-Abzug geregelt ist, abzusichern (BTDrucks. 16/4841, 46).

Abs. 5a: Grund für die Ergänzung des Abs. 5a um die Kapitaleinkünfte, die nach § 32d und § 43 Abs. 5 der ESt. mit abgeltender Wirkung unterlegen haben, ist zunächst die Neuregelung des § 2 Abs. 5b, der diese Einkünfte für Zwecke des EStRechts bei der Ermittlung der Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und dem zu versteuernden Einkommen unberücksichtigt lässt. Um für außerstl. Zwecke sicherzustellen, dass diese erzielten Einkünfte bei der jeweiligen Norm mit erfasst werden, werden sie in Abs. 5a ergänzt. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass sich der Kreis der Berechtigten erweitert, wenn das Unterschreiten bestimmter Einkommensgrenzen, bei deren Ermittlung Kapitaleinkünfte nicht mehr zu berücksichtigen sind, Anspruchsvoraussetzung ist. Um zu verhindern, dass sich die Zahl eventueller Leistungsberechtigter erhöht, wurde Abs. 5a ergänzt. Nach Aussage der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/4841, 46) spielt für außerstl. Zwecke allein die Höhe der Einkünfte, nicht der Steuersatz, dem diese unterliegen, eine Rolle.

Abs. 5b soll die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, vollständig von den anderen Einkünften trennen. Die abgeltende Wirkung der KapErtrSt. nach § 43 Abs. 5 kann nur umfassend erfolgen, wenn die Einkünfte, die solchermaßen besteuert werden, nicht in der üblichen Einkünfteermittlung erfasst werden. Abs. 5b Satz 2 enthält eine Ausnahme von Satz 1 für solche Stpfl., bei denen der Abzug von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen von der Höhe der nach Abs. 3 ff. ermittelten Einkünfte abhängt. Sie können die Einkünfte, die der abgeltenden KapErtrSt. unterlegen haben, in die Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug einbeziehen. Soweit für Steuervergünstigungen an einen Höchstbetrag der Einkünfte angeknüpft wird, werden die der Abgeltungsteuer unterworfenen Einkünfte andererseits auch einbezogen.

Abs. 6: Die Ergänzung in Abs. 6 legt fest, dass die tarifliche ESt. um die Steuer auf die Kapitalerträge erhöht wird, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen.

J 07-3 b) Bedeutung der Gesetzesänderungen

Systematische Bedeutung: Systematisch legt § 2 Abs. 3 durch die Ermittlung einer Summe der Einkünfte die Grundlage für eine synthetische Einkommensbesteuerung, bei der grundsätzlich alle Einkünfte dem gleichen Tarif unterliegen. Dieses System wurde zwar bereits in der Vergangenheit nicht konsequent umgesetzt; beispielhaft sind hier zu nennen die Sondertarifierung der gewerblichen Einkünfte in § 32c in den Jahren 1994–2000 und die in 2007 geltende Sondertarifierung nach § 32c oder das Halbeinkünfteverfahren. Durch die Neuregelungen in Abs. 2 und Abs. 5b wird dieses System jedoch für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die mit abgeltender Wirkung nach § 32d und nach § 43 Abs. 5 besteuert werden, vollständig aufgehoben und insoweit durch eine Schedulesbesteuerung ersetzt (so auch ENGLISCH, *StuW* 2007, 221 [222]; HEY, *BB* 2007, 1303 [1308]; BÄUML/GAGEUR, *FR* 2006, 213). Zwar wurde – wie erwähnt – die synthetische Besteuerung auch in der Vergangenheit durch eine Vielzahl von Ausnahme-

regelungen für einzelne Einkunftsarten nicht ohne Einschränkungen umgesetzt. Neu ist aber die Separierung einer Einkunftsart von den übrigen Einkünften und die vollständig getrennte Behandlung von der Einkünfteermittlung bis hin zum Steuersatz. Folge der Separierung ist, dass private Abzüge von den Einkünften, die der Abgeltungsteuer unterworfen sind, nicht mehr vorgenommen werden dürfen, es sei denn, der Stpfl. wählt die Veranlagung nach § 32d Abs. 6.

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen einerseits hinsichtlich des umfassenden Ausschlusses des WK-Abzugs in Abs. 2 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 9. Hier sind sowohl das subjektive wie das objektive Nettoprinzip tangiert (vgl. dazu im Einzelnen § 20 Anm. J 07-50). Andererseits führt aber auch die Privilegierung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber den übrigen Einkünften durch einen deutlich günstigeren Steuersatz zu einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung (s. dazu im Einzelnen § 32d Anm. J 07-5 und ENGLISCH, *StuW* 2007, 221 [222]). Die hieran zu stellenden Rechtfertigungsanforderungen entsprechen nach der Rspr. des BVerfG zum Tarifverlauf denjenigen, die an die Durchbrechung des Nettoprinzips zu stellen sind (vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BFH/NV-Beil. 2006, 481 Nr. 4 Tz. 72).

Fiskalische Bedeutung: Die Neuregelungen sind nur im Zusammenhang mit den fiskalischen Wirkungen der Abgeltungsteuer zu betrachten. Vgl. hierzu § 32d Anm. J 07-6.

Persönlicher Geltungsbereich: Alle Änderungen gelten für unbeschränkt Stpfl. wie auch für auf Antrag unbeschränkt Stpfl. nach § 1a. Soweit beschränkt Stpfl. Kapitaleinkünfte erzielen, bei denen nach § 20 Abs. 9 der Abzug von WK oberhalb des Sparer-Pauschbetrags ausgeschlossen ist, gilt für diese auch § 2 Abs. 2 Satz 2. Soweit diese Stpfl. noch andere Einkünfte erzielen, gelten Abs. 5b und die Neuregelungen in Abs. 6. Abs. 5a gibt lediglich eine Definition der Begriffe, an die außersteuerliche Normen anknüpfen können. Ob und inwieweit diese auf beschränkt Stpfl. anwendbar sind oder überhaupt auf die StPfl. abstellen, ist eine Frage des jeweils einschlägigen außerstl. Tatbestands.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Regelungsgegenstand der Neuregelung ist das Verhältnis der §§ 32d und 43 zu den Einkünfteermittlungsregeln.

Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen des § 2

1. Abs. 2 Satz 2

J 07-4

Tatbestand: § 2 Abs. 2 Satz 2 enthält eine Spezialregelung betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20.

Rechtsfolge: Abs. 2 Satz 2 enthält als Sonderregelung für die genannten Einkünfte die Rechtsfolge, dass die Einnahmen zwar gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 nach § 8 zu ermitteln sind. Hinsichtlich der Ermittlung der WK wird die Anwendung der §§ 9 und 9a, die den unbeschränkten WK-Abzug auch oberhalb von Pauschbeträgen zulassen, jedoch durch die grundsätzlich ab-

schließende Regelung des § 20 Abs. 9 ersetzt. Dies gilt nicht, soweit die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 2 von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs nach § 32d Abs. 1 ausgenommen sind. § 32d Abs. 2 Satz 2 ordnet insoweit an, dass die Regelung des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 auf diese Einkünfte keine Anwendung findet. § 2 Abs. 2 Satz 2 lässt insoweit konsequent den vollen WK-Abzug zu.

J 07-5 2. Abs. 5a

Tatbestand: Abs. 5a enthält lediglich eine Erweiterung der Begriffe „Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und dem zu versteuernden Einkommen“ für außerstl. Zwecke, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass bestimmte Einkünfte nicht in die Einkünfteermittlung einbezogen werden.

Rechtsfolge: Die Neuregelung ordnet als Rechtsfolge an, dass sich für außerstl. Zwecke die genannten Beträge um die Kapitalerträge, die nach § 32d Abs. 1 mit dem gesonderten Tarif zu besteuern sind, der nach § 43 Abs. 5 Abgeltungswirkung hat, erhöhen. Das Gesetz lässt offen, ob die Hinzurechnung vor oder nach dem jeweils in Abs. 3–5 vorgesehenen Abzug erfolgt. Um eine Gleichstellung mit den Beziehern anderer Einkünfte zu bewirken, muss für außerstl. Zwecke eine Hinzurechnung der abgeltungsbesteuerten Kapitalerträge erfolgen, bevor der jeweilige Abzug beispielsweise nach § 10d oder ein Abzug von SA oder agB erfolgt. Andernfalls wird auch bei der Inanspruchnahme außerstl. Leistungen gleiche Leistungsfähigkeit ungleich bemessen, nur weil sie aus unterschiedlichen Quellen resultiert. Auch für die Bemessungsgrundlage beispielsweise nach § 10d sind in diesen Fällen die Kapitalerträge entsprechend der Anordnung in Abs. 5a mit zu berücksichtigen. Hier hat dann wohl die Behörde, die einen entsprechenden Leistungsantrag zu bearbeiten hat, eine Schattenveranlagung durchzuführen, bei der die Kapitalerträge in die Ermittlung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 einzubeziehen sind. In diesen Fällen wird es jedoch idR einfacher und für den Stpfl. günstiger sein, den Antrag nach § 32d Abs. 6 zu stellen. In diesem Fall ist klar geregelt, dass die Abzüge nach § 2 Abs. 3 ff. auch von den Kapitalerträgen vorzunehmen sind.

3. Abs. 5b Satz 1

J 07-6 a) Rechtsnormen dieses Gesetzes

Während Abs. 5a die Einbeziehung der Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, in die Begriffe „Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und dem zu versteuernden Einkommen“ für außerstl. Rechtsnormen anordnet, regelt Abs. 5b Satz 1, dass diese Einkünfte bei den entsprechenden Begriffen in Rechtsnormen dieses Gesetzes nicht zu berücksichtigen sind. Rechtsnormen dieses Gesetzes sind alle Vorschriften des EStG; dies sind § 10b Abs. 1, § 10d, § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2, § 14a Abs. 4 Satz 3, §§ 24a und 24b, § 25, § 26b, § 32 Abs. 4 Sätze 2 ff.; § 32a, §§ 33, 33a, § 39 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b und § 46 Abs. 2 Nr. 1. Grundsätzlich zählen auch die Abs. 2–5 zu den Rechtsnormen dieses Gesetzes.

b) Anknüpfung an Begriffe der Abs. 2–5

J 07-7

Abs. 5b Satz 1 greift nur bei solchen Rechtsnormen des EStG, die an die Begriffswahl des § 2 Abs. 2–5 anknüpfen, also in ihrem Tatbestand die Begriffe „Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und dem zu versteuernden Einkommen“ verwenden.

Dies kann einerseits die Vorschrift des § 2 selbst sein, andererseits bezieht sich die Vorschrift auf alle anderen estrechtl. Vorschriften.

Innerhalb des § 2 knüpft Abs. 2 nicht an einen der genannten Begriffe an, sondern definiert den Begriff der Einkünfte. Zu den Einkünften zählen auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dies wirkt sich jedoch bei der Ermittlung der folgenden für die Besteuerung maßgebenden Größen, die unter Herausrechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ermittelt werden, nicht aus. Abs. 3 ff. fallen in den Anwendungsbereich des Abs. 5b, weil diese einen der in Abs. 5b genannten Begriffe voraussetzen. Bei Ermittlung der Summe der Einkünfte wie für den Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und das zu versteuernde Einkommen sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Ermittlung der weiteren Bemessungsgrundlagen herauszurechnen.

Abs. 5b stellt aber auch sicher, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen auch bei den übrigen Normen des EStG, die an die Begriffswahl des § 2 Abs. 2–5 anknüpfen, nicht zu berücksichtigen sind. Dies sind die §§ 10b Abs. 1, § 10d, §§ 24a und 24b, § 25, § 26b, § 32 Abs. 4 Sätze 2 ff., § 32a, §§ 33, 33a, § 39 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b und § 46 Abs. 2 Nr. 1.

c) Rechtsfolge

J 07-8

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5b Satz 1 vor, so sind die Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. der abgeltenden KapErtrSt. unterliegen, in die Ermittlung der genannten Beträge nicht einzubeziehen. Sie stehen unabhängig daneben. Diese Rechtsfolge manifestiert die Abkehr von der synthetischen ESt. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Folge ist, dass sie nicht bei der stufenweisen Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen sind. Mithin werden von diesen Einkünften keine SA oder agB abgezogen, ebensowenig wie Abzugsbeträge iSd Abs. 3 oder Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6. Der einzige abziehbare private Aufwand ist nach § 32d Abs. 1 die Kirchensteuer. Der Stpfl. kann jedoch einen Abzug des privaten Aufwands auf Antrag nach § 32d Abs. 6 iVm. § 2 Abs. 5b Satz 2 herbeiführen, wenn dies für ihn insgesamt günstiger ist. Auch bei der Ermittlung des höchstmöglichen Abzugs nach § 10d werden diese Einkünfte nicht einbezogen. Auch hier kann jedoch die Antragstellung nach § 32d Abs. 6 eine entsprechende Einbeziehung bewirken.

4. Abs. 5b Satz 2 (Ausnahmen)

J 07-9

Die Rechtsfolge, nach der die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 in die Begriffe, die in Abs. 2–5 definiert werden, nicht einbezogen werden, gilt nach Abs. 5b Satz 2 nicht für:

§ 10b Abs. 1, auf Antrag des Stpfl.: § 10b Abs. 1 enthält die Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug. Diese ist auf Antrag des Stpfl. um die Ka-

pitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterliegen, zu erhöhen, um im Ergebnis den abziehbaren Spendenbetrag zu erhöhen. Das Antragsersfordernis beruht darauf, dass nach § 43 Abs. 5 iVm. § 25 eine Veranlagung mit diesen Einkünften unterbleibt, dem FA bei der Abgabe der StErklärung also der zu berücksichtigende Betrag nicht bekannt ist;

§ 32 Abs. 4 Satz 2: Das Höchsteinkommen des nach § 32 Abs. 4 zu berücksichtigenden Kindes wird um die Einkünfte nach § 32d, § 43 Abs. 5 erhöht. Dies stellt sicher, dass auch Kapitalerträge bei der Ermittlung der Einkommensgrenzen nach § 32 Abs. 4 Satz 2 einbezogen werden;

§ 32d Abs. 2 regelt die Fälle, in denen die Abgeltungsteuer nach § 32 Abs. 1 wegen des Einleitungssatzes in § 32d Abs. 2 ohnehin nicht gilt. UE wäre die Ausnahme für § 32d Abs. 2 nicht erforderlich gewesen, denn die Einkünfte, die durch diese Norm geregelt werden, stellen gerade keine Fälle des § 32d Abs. 1 dar, mit der Folge, dass § 2 Abs. 5b Satz 1 ohnehin nicht greift;

§ 32d Abs. 6: Diese Ausnahme stellt klar, dass die in § 32d Abs. 6 angeordnete Hinzurechnung der Kapitalerträge zu den Einkünften nach § 2 Abs. 2 auf Antrag des Stpfl. nicht durch Abs. 5b Satz 1 konterkariert wird. Folge ist, dass der Stpfl. die Möglichkeit hat, ua. private Abzüge oder Verlustvorträge in den Fällen, in denen es für ihn günstiger ist, auch tatsächlich zum Abzug zu bringen;

§ 33 Abs. 3 regelt die zumutbare Belastung im Rahmen der geltend gemachten agB; diese muss sich am tatsächlich erzielten Gesamtbetrag der Einkünfte unter Einschluss auch der Kapitalerträge orientieren. Diese sind für Zwecke der Ermittlung des Eigenbeitrags dazuzurechnen;

§ 33a Abs. 1 Satz 4, § 33a Abs. 2 Satz 2: Hier gelten die gleichen Überlegungen wie bereits bei der Ausnahme nach § 32 Abs. 4 Satz 2.

J 07-10 **5. Abs. 6**

Steuer nach § 32d Abs. 1 iVm. § 32d Abs. 3 und 4: Nach § 32d Abs. 3 sind Kapitalerträge, die nicht der (abgeltenden) KapErtrSt. unterlegen haben, in der EStErklärung mit zu erfassen. Da diese aber ebenfalls dem Sondertarif nach § 32d Abs. 1 unterfallen, muss Abs. 6 hier eine Addition mit der Steuer, die auf die übrigen Einkünfte entfällt, vorsehen. Nach § 32d Abs. 4 kann der Stpfl. eine gesonderte Festsetzung der Kapitalerträge, die mit der KapErtrSt. abgegolten sein sollen, verlangen (vgl. zu den Fallgruppen im Einzelnen § 32d Anm. J 07-40 ff.). Auch in diesen Fällen bleibt es beim Sondertarif nach § 32d Abs. 1, mit der Folge, dass eine Addition mit der im Übrigen festzusetzenden ESt. zu erfolgen hat.

Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer: Abs. 6 ordnet an, dass die festzusetzende ESt. die tarifliche ESt., vermehrt ua. um die nach § 32d Abs. 3 und Abs. 4 festzusetzende KapErtrSt., ist.

§ 3 Nr. 26

[Übungsleiter-Freibetrag]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch Ges. v. 10.10.2007
(BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815)

Steuerfrei sind

...

26. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt **2100 Euro** im Jahr. ²Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnsmühl
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung
des § 3 Nr. 26 durch das Ges. zur weiteren Stärkung
des bürgerschaftlichen Engagements**

Schrifttum: BIBER, Das Ehrenamt – Was bringt das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements?, EStB 2007, 342; DAMAS, Ehrenamtliche Tätigkeit aus zivil-, sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht, INF 2007, 32; HÜTTEMANN, „Hilfen für Helfer“ – zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements, DB 2007, 127; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB F. 2, 9489; KORN/STRAHL, Hinweise zum Jahreswechsel 2007/2008, KÖSDI 2007, 15783; KRIEGER, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements, DStZ 2007, 77; MERKER, Überblick über die weiteren Änderungen des Steuerrechts, StuSt. 2007, 532; MERKER, Überblick über das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements, StWa. 2007, 228; TIEDTKE/MÖLLMANN, Spenden und Stiftungen soll attraktiver werden – Zur geplanten Reform der steuerlichen Spenden- und Stiftungsregelungen sowie des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts, DStR 2007, 509.

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008

Apitz

E 1

**###87###
##33##**

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 3 Nr. 26 Anm. 1.
- ▶ *Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007* (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): In Nr. 26 Satz 1 wurde die Angabe „1848 Euro“ durch die Angabe „2100 Euro“ ersetzt. Die sog. Übungsleiterpauschale wird damit von 1848 € auf 2100 € erhöht. Der Anwendungsbereich bleibt unverändert.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach Art. 9 Abs. 1 des Ges. v. 10.10.2007 trat das Gesetz mit Wirkung vom 1.1.2007 in Kraft und gilt bereits rückwirkend für den VZ 2007.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Grund der Änderung: Nach § 3 Nr. 26 waren bisher Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke bis zu einer Höhe von insgesamt 1848 €/Jahr stfrei. Dadurch wurden die Bürger, die sich mit diesen für die Allgemeinheit besonders wichtigen Betätigungen ehrenamtlich engagieren und dafür eine geringe Entschädigung erhalten, finanziell sowie von Melde- und Abgabepflichten entlastet. Die letzte Anhebung von 2400 DM auf 3600 DM erfolgte zum 1.1.2000 (vgl. StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601). Mit der jetzigen Anhebung des Freibetrags werden Vereinbarungen des Koalitionsvertrags zur deutlichen Verbesserung stl. Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement und Ehrenamt sowie der Tätigkeit von Vereinen aufgegriffen und umgesetzt.

Bedeutung der Änderung: Die Anhebung des stfreien Betrags auf 2100 €/Jahr verstärkt den finanziellen Anreiz für bürgerschaftliches Engagement. Sie dient zugleich dem weiteren Abbau von bürokratischen Hemmnissen sowohl für die ehrenamtlich Engagierten als auch für die gemeinnützigen Körperschaften, in deren Dienst oder Auftrag sie tätig sind. Zu der entlastenden Wirkung der Anhebung trägt wesentlich bei, dass die nach § 3 Nr. 26 stfreien Einnahmen nicht als Arbeitsentgelt erfasst werden und damit auch von der Sozialversicherungspflicht freigestellt sind (§ 14 Abs. 1 SGB IV).

- ▶ *Auftraggeber:* s. § 3 Nr. 26 Anm. 6; fehlt es an einem begünstigten Auftraggeber/ArbG, kann der Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden.
- ▶ *Begünstigte Tätigkeiten:* Die Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass sie auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise deren geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsames Merkmal der Tätigkeiten ist eine pädagogische Ausrichtung

(s. § 3 Nr. 26 Anm. 5). Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende oder künstlerische Tätigkeit und keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen ist, ist keine begünstigte Tätigkeit, auch wenn sie die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 erfüllt, zB eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassierer oder als Gerätewart bei einem Sportverein. Für diesen Personenkreis greift § 3 Nr. 26a (s. § 3 Nr. 26a Anm. J 07-2).

▶ *Nebenberufliche Tätigkeit:* Die Tätigkeit darf nicht mehr als $\frac{1}{3}$ der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nehmen (BFH v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854, s. § 3 Nr. 26 Anm. 4).

▶ *Umfang der Steuerbefreiung:* Der Freibetrag ist ein Jahresbetrag. Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Er ist nicht zeitanteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird (s. § 3 Nr. 26 Anm. 8). Wird neben der Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 eine solche iSd. § 3 Nr. 26a ausgeübt, können beide Freibeträge beansprucht werden.

▶ *Fiskalische Bedeutung:* Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Anhebung der stfreien Übungsleiterpauschale auf 2100 € für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermindereinnahmen von 95 Mio. € (BTDrucks. 16/5200, 13).

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-3

Verhältnis zu § 3 Nr. 12: Nach dieser Vorschrift sind Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen stfrei, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger entsteht, offenbar übersteigt. Zur Vereinfachung sieht R 3.12 Abs. 3 LStR 2008 vor, dass bei ehrenamtlich tätigen Personen $\frac{1}{3}$ der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 175 € monatlich (= 2100 € jährlich) stfrei sind. Dieser stfreie Mindestbetrag ist auch bei Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Vertretungen (zB Ratsmitglieder) anzuwenden. Diese Regelung gilt ab 1.1.2008. Der BRat hat daher in einer Entschliessung zum Ausdruck gebracht, dass er bereits zum 1.1.2007 eine Vorgriffsregelung zu R 3.12 LStR 2008 durch ein Schreiben des BMF bzw. zu den Aufwandsentschädigungen für Mitglieder kommunaler Volksvertretungen durch einen Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erwartet (BTDrucks. 16/5200, 25f; BRDrucks. 568/07, 2). Das Bundeskabinett hat am 7.11.2007 die Entschliessung des BRat für eine Vorgriffsregelung zu R 3.12 Abs. 3 LStR 2008 ab 1.1.2007 zustimmend zur Kenntnis genommen. Das BMF regelte daraufhin, dass die in den LStR 2008 von 154 € auf 175 € erhöhten stfreien Mindestbeträge für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen erstmals ab dem 1.1.2007 anzuwenden sind (BMF v. 20.12.2007, BStBl. I 2008, 21).

Verhältnis zu § 3 Nr. 26a: Die Vorschrift begünstigt mit einem Freibetrag von 500 € Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich, die nicht unter § 3 Nr. 26 (vorwiegend pädagogisch ausgerichtete Tätigkeiten) fallen. Begünstigt werden zB Aufwandsentschädigungen von Vereinsvorständen, Fahrtätigkeiten beim

#####

##35##

Behindertentransport, Rettungssanitäter bei Großveranstaltungen usw. Bei Ausübung einer Tätigkeit iSd. § 3 Nr. 26 und einer iSd. Nr. 26a können für die zwei verschiedenen Tätigkeiten jeweils der Freibetrag nach Nr. 26 und Nr. 26a in Anspruch genommen werden.

Verhältnis zu § 22 Nr. 3: Ehrenamtliche Betreuer fallen weder unter § 3 Nr. 26 noch Nr. 26a. Sie können ihre Auslagen entweder in Form einer Einzelabrechnung oder als jährliche Pauschale iHv. 323 € geltend machen (§ 1908i iVm. § 1835a BGB). Stpfl. Einkünfte sind nach § 22 Nr. 3 zu erfassen. § 22 Nr. 3 Satz 3 gewährt in diesem Zusammenhang eine Freigrenze von 256 €. Der BRat ist sowohl im Gesetzgebungsverfahren zum Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements als auch zum JStG 2008 mit der Forderung gescheitert, Aufwandsentschädigungen, die nach § 1908i Abs. 1 Satz 1 iVm. § 1835a BGB an ehrenamtliche rechtl. Betreuer gezahlt werden, soweit sie zusammen mit den stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 26 den Freibetrag von 2100 € nicht überschreiten, stfrei zu stellen. Es ist beabsichtigt, im Verwaltungswege für Betreuer eine Pauschale von 500 € zu gewähren.

Verhältnis zu anderen Gesetzen: § 14 Abs. 1 SGB IV stellt die nach § 3 Nr. 26 stfreien Einnahmen auch von der Sozialversicherungspflicht frei.

§ 3 Nr. 26a

[Einnahmen für ehrenamtliche gemeinnützige Tätigkeit]

eingefügt durch Ges. v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815)

Steuerfrei sind

...

26a. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 500 Euro im Jahr. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder 26 gewährt wird. ³Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 3 Nr. 26a durch das Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

Schrifttum: FISCHER, Das Gesetz zur weiteren Förderung des bürgerlichen Engagements, NWB F. 2, 9439; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; KORN/STRAHL, Hinweise zum Jahreswechsel 2007/2008, KÖSDI 2007, 15783; MERKER, Überblick über die weiteren Änderungen des Steuerrechts, StuSt. 2007, 532; MERKER, Überblick über das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements, StWa. 2007, 228.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): § 3 Nr. 26a wurde neu

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008

Apitz

E 1

###2###
##37##

eingefügt. Begünstigt sind alle Tätigkeiten zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke iSd. §§ 52–54 AO (zB als Funktionär, Gerätewart usw.). Der Freibetrag beläuft sich auf 500 €.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach Art. 9 Abs. 1 des Ges. v. 10.10.2007 trat das Gesetz mit Wirkung vom 1.1.2007 in Kraft und gilt bereits rückwirkend für den VZ 2007.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Einfügung

Grund der Einfügung: Mit der neuen Vorschrift des § 3 Nr. 26a werden Vereinbarungen des Koalitionsvertrags zur deutlichen Verbesserung stl. Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement und Ehrenamt sowie der Tätigkeit von Vereinen aufgegriffen. Zusätzliche stl. Anreize sollen eine ehrenamtliche Mitarbeit in gemeinnützigen Einrichtungen unterstützen und belohnen. Als stl. Anreiz wurde aus diesem Grund ein Freibetrag für nebenberufliche gemeinnützige Tätigkeiten iHv. 500 € eingeführt.

Bedeutung der Einfügung: Mit dem Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich iHv. 500 € im Jahr wird pauschal der Aufwand, der den nebenberuflich tätigen Personen durch ihre Beschäftigung entsteht, abgegolten. Wenn die als BA oder WK abziehbaren Aufwendungen höher sind als der Freibetrag, sind die gesamten Aufwendungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Der Freibetrag wird – bezogen auf die gesamten Einnahmen aus der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit – nicht zusätzlich zu den StBefreiungen nach § 3 Nr. 12 (Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen) oder nach § 3 Nr. 26 (sog. Übungsleiter-Freibetrag) gewährt.

► *Begünstigte Tätigkeit:* Begünstigt ist jede nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52–54 AO). Es gibt keine Beschränkung auf bestimmte Tätigkeiten wie beispielsweise bei § 3 Nr. 26 (zB pädagogischer Art). Es kommt auch nicht darauf an, dass die Tätigkeit unmittelbar stbegünstigten Zwecken dient. Die Tätigkeit muss den Zweck lediglich fördern. Damit ist die Finalität der Zuwendung maßgebend (so auch HÜTTEMANN, DB 2007, 2053). Als begünstigte Tätigkeiten iSd. § 3 Nr. 26a kommen danach zB in Betracht: Vereinsvorstände, Tätigkeiten als Funktionäre, Verwaltungshelfer, Reinigungskräfte, Gerätewart, Platzwarte, Zeugwarte, Eltern, die Kinder zum Fußballspiel fahren, sonstige Vereinshelfer, aber auch Rettungssanitäter bei Großveranstaltungen, Hausnotrufdienste, Mahlzeitendienste bei gemeinnützigen Hilfsorganisationen, Fahrtätigkeiten beim Behindertentransport.

► *Nebenberuflich:* Die Tätigkeit darf nicht mehr als $\frac{1}{3}$ der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nehmen (BFH v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854, s. § 3 Nr. 26 Anm. 4).

► *Freibetrag:* Der Freibetrag beläuft sich auf 500 € im Jahr. Mit dem Freibetrag wird pauschal der Aufwand, der den nebenberuflich tätigen Personen durch ihre Beschäftigung entsteht, abgegolten.

► *Ausschluss der Steuerbefreiung:* Die StBefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine StBefreiung

nach § 3 Nr. 12 oder Nr. 26 gewährt wird. Für eine Tätigkeit kann danach nur eine StBefreiung greifen. Bei nach unterschiedlichen Vorschriften begünstigten Tätigkeiten können auch verschiedene StBefreiungen nebeneinander greifen.

► *Abzug tatsächlicher BA/WK*: Tatsächliche BA oder WK können nicht neben dem Freibetrag von 500 € geltend gemacht werden. Überschreiten die Einnahmen aus der begünstigten Tätigkeit den stfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c insoweit als BA oder WK abgezogen werden, als sie den Betrag der stfreien Einnahmen übersteigen.

Beispiel: Ein Stpfl. erhält als Vorsitzender eines gemeinnützigen Sportvereins im VZ 2008 eine Aufwandsentschädigung von 700 € im Jahr. Anhand von Einzelaufzeichnungen und Belegen weist der Stpfl. Fahrtkosten im Zusammenhang mit seiner Vorstandstätigkeit iHv. insgesamt 600 € nach.

Lösung: Die Aufwandsentschädigung für die Vorstandstätigkeit ist nach § 3 Nr. 26a begünstigt. Die vereinnahmte Aufwandsentschädigung von 700 € übersteigt den Freibetrag von 500 €, so dass unter Berücksichtigung des Freibetrags stpfl. Einnahmen verbleiben. Der Stpfl. hat höhere BA/WK als den Freibetrag nachgewiesen, die dann auch zu berücksichtigen sind. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen BA/WK verbleiben stpfl. Einnahmen iHv. 100 €.

► § 3 Nr. 12, Nr. 26 neben § 3 Nr. 26a: Der Freibetrag wird bezogen auf die gesamten Einnahmen aus der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit nicht zusätzlich zur Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26) bzw. zur StBefreiung für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12) gewährt. Bei Ausübung mehrerer ehrenamtlicher Tätigkeiten kann im Einzelfall durchaus ein Zusammentreffen mehrerer Vergünstigungen bei einem Stpfl. vorkommen.

Beispiel 1: Ein Stpfl. erhält als Vorsitzender eines gemeinnützigen Sportvereins im VZ 2008 eine Aufwandsentschädigung von 300 € im Jahr. Nach Entlassung des Trainers übernimmt er im VZ 2008 auch diese Aufgabe und bekommt dafür vom Verein eine Aufwandsentschädigung iHv. 1 000 €.

Lösung: Die Aufwandsentschädigung für die Trainertätigkeit ist nach § 3 Nr. 26 begünstigt. Da die gezahlte Aufwandsentschädigung den Freibetrag von 2 100 € nicht überschreitet, sind die 1 000 € in voller Höhe stfrei. Die Aufwandsentschädigung für die Tätigkeit als Vereinsvorsitzender fällt nicht unter § 3 Nr. 26, sondern ist nach § 3 Nr. 26a begünstigt. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a kann in diesem Fall neben § 3 Nr. 26 in Anspruch genommen werden, da unterschiedliche Tätigkeiten ausgeübt werden, die von zwei verschiedenen Vorschriften begünstigt werden. Die Aufwandsentschädigung iHv. 300 € ist in voller Höhe stfrei, da der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a von 500 € nicht überschritten wird.

Beispiel 2: Ein Stpfl. erhält als Vorsitzender eines gemeinnützigen Sportvereins im VZ 2008 keine Aufwandsentschädigung. Nach Entlassung des Trainers übernimmt er im VZ 2008 auch diese Aufgabe und bekommt dafür vom Verein eine Aufwandsentschädigung iHv. 3 000 €.

Lösung: Die Aufwandsentschädigung für die Trainertätigkeit ist nach § 3 Nr. 26 begünstigt. Da die gezahlte Aufwandsentschädigung den Freibetrag von 2 100 € überschreitet, ist die übersteigende Betrag von 900 € stpfl. Für die Tätigkeit als Vereinsvorsitzender wird keine Aufwandsentschädigung gezahlt. Insoweit kann § 3 Nr. 26a nicht ausgeschöpft werden, insbes. nicht auf die stpfl. 900 € angerechnet werden.

► *Fiskalische Bedeutung:* Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Einführung einer stfreien Aufwandspauschale iHv. 500 € jährlich für nebenberufliche,

ehrenamtliche Tätigkeiten für stbegünstigte Zwecke für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermindereinnahmen von 145 Mio. € (BTDrucks. 16/5985, 14).

J 07-3 **3. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zu § 3 Nr. 12: Nach dieser Vorschrift sind Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen stfrei, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger entsteht, offenbar übersteigen. Zur Vereinfachung sieht R 3.12 Abs. 3 LStR 2008 vor, dass bei ehrenamtlich tätigen Personen $\frac{1}{3}$ der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 175 € monatlich (= 2100 € jährlich) stfrei sind. Dieser stfreie Mindestbetrag ist auch bei Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Vertretungen (zB Ratsmitglieder) anzuwenden. Diese Regelung gilt ab 1.1.2008. Der BRat hat daher in einer Entschließung zum Ausdruck gebracht, dass er bereits zum 1.1.2007 eine Vorgriffsregelung zu R 3.12 LStR 2008 durch ein Schreiben des BMF bzw. zu den Aufwandsentschädigungen für Mitglieder kommunaler Volksvertretungen durch einen Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erwartet (BTDrucks. 16/5200, 25 f.; BRDrucks. 568/07, 2). Das Bundeskabinett hat am 7.11.2007 die Entschließung des BRat für eine Vorgriffsregelung zu R 3.12 Abs. 3 LStR 2008 ab 1.1.2007 zustimmend zur Kenntnis genommen. Das BMF regelte daraufhin, dass die in den LStR 2008 von 154 € auf 175 € erhöhten stfreien Mindestbeträge für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen erstmals ab dem 1.1.2007 anzuwenden sind (BMF v. 20.12.2007, BStBl. I 2008, 21).

Verhältnis zu § 3 Nr. 26: Die Vorschrift begünstigt mit einem Freibetrag von 2100 € Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich (vorwiegend pädagogisch ausgerichtete Tätigkeiten). Nr. 26 ist lex specialis zu Nr. 26a, da Nr. 26 weitergehende Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Freibetrags enthält. Es ist demnach kein Fall denkbar, in dem eine Tätigkeit iSd. Nr. 26 nicht zugleich die tatbestandlichen Voraussetzungen von Nr. 26a Satz 1 erfüllt. Nr. 26 kann daher als Qualifikationstatbestand zu Nr. 26a bezeichnet werden. Bei Ausübung einer Tätigkeit iSd. § 3 Nr. 26a und einer iSd. Nr. 26 können für zwei verschiedene Tätigkeiten jeweils der Freibetrag nach Nr. 26 und Nr. 26a nebeneinander in Anspruch genommen werden.

§ 3 Nr. 40

[Teileinkünfteverfahren]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

Steuerfrei sind

...

40. 40 Prozent

- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 **und 9** gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. ²Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwertes in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Wertes, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist. ³Satz 1 gilt außer für Betriebsvermögensmehrungen aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ebenfalls nicht, soweit Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,
- b) des Veräußerungspreises im Sinne des § 16 Abs. 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 **und 9** gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. ³Buchstabe a Satz 3 gilt entsprechend,
- c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes im Sinne des § 17 Abs. 2. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Abs. 4 entsprechend anzuwenden,
- d) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9. ²Dies gilt für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 zweiter Halbsatz nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes). ³Satz 1 Buchstabe d Satz 2 gilt nicht, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und

####7###

##41##

§ 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet,

- e) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2,
- f) der besonderen Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 3, die neben den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden,
- g) **des Gewinns** aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a,
- h) **des Gewinns** aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a in Verbindung mit § 20 Abs. 2 Satz 2,
- i) der Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2, soweit diese von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen.
- j) *des Veräußerungspreises im Sinne des § 23 Abs. 3 bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören.*

²Dies gilt für Satz 1 Buchstabe d bis h **nur** in Verbindung mit § 20 Abs. 8. ³Satz 1 Buchstabe a, b und d bis h ist nicht anzuwenden für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a des Kreditwesengesetzes dem Handelsbuch zuzurechnen sind; Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. ⁴Satz 3 zweiter Halbsatz gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens;

...

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

eingefügt durch UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(3) ¹§ 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ²Abweichend von Satz 1 ist § 3 Nr. 40 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung bei Veräußerungsgeschäften, bei denen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung nach dem 31. Dezember 2008 Anwendung findet, weiterhin anzuwenden.

...

Autor: Jens **Intemann**, Dipl.-Finanzwirt, Richter am FG, Hemmingen
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3 Nr. 40 durch das UntStReformG 2008		2. Bedeutung der Änderungen	
I. Rechtsentwicklung	J 07-1	a) Einleitungssatz	J 07-4
II. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	b) Satz 1 Buchst. a und b	J 07-5
III. Grund und Bedeutung der Änderungen		c) Satz 1 Buchst. f	J 07-6
1. Grund der Änderungen	J 07-3	d) Satz 1 Buchst. g und h	J 07-7
		e) Satz 1 Buchst. j	J 07-8
		f) Satz 2	J 07-9

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3 Nr. 40 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; ECKHOFF, Abgeltungsteuer – Systematische und verfassungsrechtliche Aspekte, FR 2007, 989; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221; INTEMANN, Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungsteuer verfassungswidrig?, DB 2007, 1658; Loos, Benachteiligung der Aktionäre/Gesellschafter mit Anteilen im Privatvermögen in der Unternehmensteuerreform, DB 2007, 704; OHO/HAGEN/LENZ, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungsteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1322; RÄDLER, Die Schlechterstellung des inländischen Portfolioaktionärs nach dem Regierungsentwurf und die Reaktionsmöglichkeiten des Aktionärs, DB 2007, 988; WORGULLA/SÖFFING, Gestaltungsmöglichkeiten und -pflichten bis zur bzw. nach der Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge, FR 2007, 1005.

I. Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 3 Nr. 40 Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630):

- ▶ *Einleitungssatz:* Wegen der Absenkung des KStSatzes auf 15 % werden nur noch 40 % der Einnahmen iSd. Nr. 40 stfrei gestellt.
- ▶ *Satz 1 Buchst. a und b:* In Satz 1 Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 wird ein Verweis auf Körperschaften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 aufgenommen.
- ▶ *Satz 1 Buchst. f:* Als Folge der Neufassung des § 20 wird nicht mehr auf die Einnahmen gem. „§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1“, sondern auf die Einnahmen iSd. „§ 20 Abs. 3“ verwiesen.
- ▶ *Satz 1 Buchst. g und h:* Der Begriff „Einnahmen“ wird durch den Begriff „Gewinn“ ersetzt sowie Buchst. h an die Neufassung des § 20 angepasst.
- ▶ *Satz 1 Buchst. j* wird ersatzlos aufgehoben, weil Einnahmen gem. § 23 nach Einführung der Abgeltungsteuer nicht mehr in den Anwendungsbereich des Teileinkünfteverfahrens fallen.

► *Satz 2:* Das Teileinkünfteverfahren wird nach Einführung der Abgeltungssteuer nur noch für betriebliche Einkünfte gelten. Daher wird das Wort „auch“ durch das Wort „nur“ ersetzt und der Verweis auf die Subsidiaritätsvorschrift des § 20 an dessen Neufassung angepasst.

J 07-2

II. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Nach § 52a Abs. 3 Satz 1 sind die Änderungen des § 3 Nr. 40 erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden. § 3 Nr. 40 ist in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung jedoch auch noch weiter anzuwenden, wenn eine Anteilsveräußerung nach dem bis zum 31.12.2008 geltenden § 23 Abs. 1 Nr. 2 zu besteuern ist (§ 52a Abs. 3 Satz 2). Ein Veräußerungsgeschäft ist gem. § 52a Abs. 11 Satz 4 noch nach § 23 aF zu besteuern, wenn das veräußerte WG vor dem 1.1.2009 angeschafft wurde. Nur die Veräußerung von WG, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden, kann innerhalb der einjährigen Veräußerungsfrist des § 23 aF. stpfl. sein. In diesem Fall soll auch das bisherige Halbeinkünfteverfahren auf den Veräußerungserlös Anwendung finden (BTDrucks. 16/4841, 47). Dagegen wird für die Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 17 keine Übergangsregelung geschaffen (STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 63). Ihre Veräußerung unterliegt ab dem VZ 2009 ohne Übergangsfrist dem Teileinkünfteverfahren.

III. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3

1. Grund der Änderungen

Einleitungssatz: Wesentliches Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 war die Schaffung international wettbewerbsfähiger StSätze (BTDrucks. 16/4841, 29 f.). Kernstück der Reform ist daher die Absenkung des StSatzes für Körperschaften ab dem VZ 2008 auf 15 % (RÖDDER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 352; ENGLISCH, StuW 2007, 221). Die deutlich niedrigere Belastung des Gewinns einer Körperschaft führt auf der Ebene des Anteilseigners zu einer Absenkung der StBefreiung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen. Es wird zukünftig nicht mehr die Hälfte, sondern es werden nur noch 40 % der Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 stfrei gestellt, so dass das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinkünfteverfahren fortentwickelt wird (BTDrucks. 16/4841, 46). Die Änderung ist erst ab dem VZ 2009 anzuwenden, weil ab diesem VZ erstmals Gewinnausschüttungen an den Anteilseigner erfolgen können, die sich aus einem Gewinn der Körperschaft speisen, der nur noch mit 15 % KSt. vorbelastet ist. Denn der niedrigere KStSatz von 15 % ist gem. § 34 Abs. 11a KStG erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

Satz 1 Buchst. a und b: Die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, fällt nach dem eindeutigen Wortlaut der Buchst. a und b unstreitig in den Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens. Dagegen enthielten die Vorschriften

bisher keinen Hinweis auf Rechtsgebilde iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9, so dass zweifelhaft war, ob eine entsprechende Anteilsveräußerung begünstigt wird. Durch die Aufnahme eines ausdrücklichen Verweises auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 will der Gesetzgeber klarstellen, dass auch die Veräußerung von Anteilen an Rechtsgebilden iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 anteilig stbefreit ist (BTDrucks. 16/4841, 46).

Satz 1 Buchst. f, g und h: Ausweislich der Gesetzesbegründung soll es sich bei den Änderungen der Buchst. f, g und h nur um redaktionelle Anpassungen an die durch die Einführung der Abgeltungsteuer erfolgten Änderungen des § 20 handeln (BTDrucks. 16/4841, 47).

Satz 1 Buchst. j: Die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im privaten Bereich ist bis zur Einführung der Abgeltungsteuer unter den Voraussetzungen des § 23 stpfl. und wird gem. Buchst. j unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens hälftig stbefreit. Da private Veräußerungserträge ab dem VZ 2009 nicht dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, kann die Regelung des Buchst. j entsprechend aufgehoben werden (zur zeitweiligen Fortgeltung der Regelung s. Anm. J 07-2 und J 07-8).

Satz 2: Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens war bisher nicht davon abhängig, ob die Einnahmen dem privaten oder betrieblichen Bereich zugeordnet wurden. Die hälftige StFreistellung wurde sowohl für private als auch für betriebliche Einnahmen gewährt. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer nimmt der Gesetzgeber von der Gleichbehandlung Abschied. Der gesonderte Tarif des § 32d Abs. 1 wird nur für Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 gewährt (STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 62). Sind Kapitaleinkünfte und Veräußerungserträge dagegen – (auch) wegen der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 – anderen Einkunftsarten zuzuordnen, gelten weiterhin die allgemeinen Besteuerungsprinzipien. Die Regelungen der Abgeltungsteuer sind auf diese Einnahmen nicht anzuwenden. Durch die Neufassung von Satz 2 soll sichergestellt werden, dass das Teileinkünfteverfahren auf Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich sowie auf die Veräußerung von Anteilen iSv. § 17 beschränkt wird (BTDrucks. 16/4841, 47). Mit dem JStG 2008 wird einem Anteilseigner, der entweder zu mindestens 25 % an der KapGes. beteiligt oder zu mindestens 1 % beteiligt und beruflich für diese tätig ist, gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 die Möglichkeit eingeräumt, zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auch für die laufenden Einnahmen aus seiner Beteiligung zu optieren. Insoweit findet das Teileinkünfteverfahren abweichend von Satz 2 auch auf (private) Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Anwendung. Damit wird dem Stpfl. insbes. die Möglichkeit eröffnet, Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb einer Beteiligung stmindernd geltend zu machen (BTDrucks. 16/7036, 20). Diese Möglichkeit besteht nicht, wenn Dividendeneinnahmen der Abgeltungsteuer unterliegen, weil nach § 20 Abs. 9 der Abzug der tatsächlich angefallenen WK generell ausgeschlossen ist.

2. Bedeutung der Änderungen

J 07-4 a) Einleitungssatz

Mit der Absenkung der StBefreiung auf 40 % wird das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinkünfteverfahren umgebaut, ohne dass dadurch das dem Halbeinkünfteverfahren innewohnende Besteuerungskonzept verändert wird. Das Teileinkünfteverfahren unterscheidet sich in seiner systematischen Ausgestaltung nämlich nicht vom Halbeinkünfteverfahren (RÖDDER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 401; INTEMANN, DB 2007, 1658). Das Halbeinkünfteverfahren will eine Doppelbelastung des von einer Körperschaft an ihre Anteilseigner ausgeschütteten Gewinns verhindern (so auch BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BFH/NV 2007, 2173; § 3 Nr. 40 Anm. 12). Daher wird die Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns einer Körperschaft in pauschalierter Form bei der Besteuerung des Anteilseigners berücksichtigt. Eine niedrige Besteuerung auf der Ebene der KapGes. wird um eine anteilige Besteuerung von Gewinnausschüttung und Veräußerungserlös auf der Ebene des Anteilseigners ergänzt. Erst mit der Besteuerung des Anteilseigners soll eine Einmalbesteuerung des von einer Körperschaft erwirtschafteten und an den Anteilseigner weitergeleiteten Gewinns erreicht werden. In diese Grundstruktur hat der Gesetzgeber durch die Einführung des Teileinkünfteverfahrens nicht eingegriffen (INTEMANN, DB 2007, 1658). Ebenso bleibt es bei der Gleichstellung von laufender Gewinnausschüttung und Anteilsveräußerung, so dass der Erlös aus einer Anteilsveräußerung gem. § 3 Nr. 40 auch zukünftig begünstigt wird. Lediglich die Höhe der StBefreiung wird an die durch die Absenkung des KStSatzes gesunkene Vorbelastung des von der Körperschaft erzielten Gewinns angepasst. Es ist daher systematisch konsequent, die StBefreiung auf 40 % der Einnahmen zu reduzieren. Dementsprechend verweist die Gesetzesbegründung darauf, dass die Belastung des Anteilseigners isoliert betrachtet durch die Absenkung der StBefreiung auf 40 % zwar steigt, die stl. Gesamtbelastung unter Berücksichtigung der niedrigeren Besteuerung der Körperschaft aber im Ergebnis vermindert wird (BTDrucks. 16/4841, 46). Im Gegenzug wird die Abziehbarkeit der mit den nach § 3 Nr. 40 stbefreiten Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen auf 60 % erhöht (s. dazu § 3c Anm. J 07-3).

Abstrakte Umschreibung der begünstigten Einnahmetatbestände:

Die stbegünstigten Einnahmetatbestände werden in den Buchst. d–h dadurch beschrieben, dass von bestimmten Bezügen, Einnahmen oder Gewinnen iSd. § 20 gesprochen wird. Mit dieser Formulierung soll aber nur abstrakt der Kreis der begünstigten Einnahmen beschrieben werden. Wie bereits unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens ist es für die StBefreiung der Nr. 40 gerade nicht Voraussetzung, dass die fraglichen Einnahmen im konkreten Einzelfall zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. 104). Der rein abstrakt beschreibende Charakter der Formulierung wird im Teileinkünfteverfahren besonders deutlich, weil dieses nach Nr. 40 Satz 2 gerade nicht auf private Kapitalerträge anzuwenden ist (vgl. Anm. J 07-9).

Tatsächliche Vorbelastung unerheblich: Für die Anwendung der niedrigeren StBefreiung von 40 % ist es nicht entscheidend, aus welchen Gewin-

nen der Körperschaft die beim Anteilseigner zu steuernde Dividende gespeist wird. Auch wenn die Körperschaft Gewinne ausschüttet, die noch mit dem höheren KStSatz belegt wurden, wird ab dem VZ 2009 nur 40 % der Ausschüttung stbefreit. Damit orientiert sich die Höhe der gewährten StBefreiung nicht an der tatsächlichen Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns. Insoweit kann es zu einer unzutreffenden Besteuerung des Anteilseigners kommen, die verfassungsrechtl. noch durch das Recht des Gesetzgebers zur Typisierung gerechtfertigt sein könnte. Eine Lösung, die für die Höhe der StBefreiung auf die konkrete Vorbelastung abstellt, würde zu einer komplizierten Gliederungsrechnung zwingen, deren mangelnde Praxis-tauglichkeit im Jahr 2000 gerade ein Motiv für die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens war.

b) Satz 1 Buchst. a und b

J 07-5

Die Änderung von Buchst. a und b soll klarstellen, dass die Veräußerung von Anteilen an nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 gehören, anteilig stbefreit wird (BTDDrucks. 16/4841, 47).

Lediglich Klarstellung: Es handelt sich bei der Änderung tatsächlich nur um eine Klarstellung und nicht um eine materiell-rechtl. Neuregelung, obwohl nach dem bisher geltenden Wortlaut von Buchst. a und b nur die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen stbegünstigt ist, die Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vermitteln. Dagegen wurden Rechtssubjekte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 nicht ausdrücklich erwähnt. Dennoch ist die StBefreiung der Nr. 40 schon nach dem ursprünglichen Wortlaut auf solche Veräußerungen anzuwenden, weil der fehlende Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 lediglich auf einem Versehen des Gesetzgebers beruht. Die dadurch entstandene Lücke im Gesetz kann durch Auslegung geschlossen werden. Denn es war erklärter Wille des Gesetzgebers, Rechtssubjekte iS. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 9 im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens gleich zu behandeln (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. 163). Bestätigt wird diese Auslegung auch durch einen Blick auf die für Körperschaften geltende Komplementärnorm des § 8b Abs. 2 KStG, denn dort wird der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Rechtssubjekten iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 ausdrücklich stbefreit. Eine unterschiedliche Besteuerung der Anteilsveräußerung aufgrund der Rechtsform des Veräußerers war vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt.

c) Satz 1 Buchst. f

J 07-6

Im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer wurde auch § 20 vollständig überarbeitet und teilweise neu gefasst. Die bisher in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 enthaltene Regelung, dass besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, ist nunmehr wortgleich in § 20 Abs. 3 übernommen worden. Daher hat die Änderung keine materiell-rechtl. Auswirkung auf die StBefreiung des Buchst. f, soweit solche Einnahmen nach § 20 Abs. 8 den Gewinneinkünften oder den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind.

J 07-7 d) Satz 1 Buchst. g und h

Nach der Änderung werden nicht mehr die Einnahmen, sondern die Gewinne aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen nach den Buchst. g und h anteilig stbfrei gestellt. Dabei soll es sich ausweislich der Gesetzesbegründung lediglich um eine redaktionelle Anpassung an die Neufassung des § 20 handeln (BTDrucks. 16/4841, 47). In der bis VZ 2008 geltenden Fassung spricht § 20 noch von den *Einnahmen* aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen, die dann nach § 3 Nr. 40 stbfrei werden. Dagegen gehören ab VZ 2009 die *Gewinne* aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wobei die Ermittlung des Gewinns aus Veräußerungsgeschäften nach § 20 Abs. 2 nunmehr in § 20 Abs. 4 eigenständig geregelt wird. Offensichtlich wollte der Gesetzgeber nur dieser Änderung des § 20 durch Anpassung der Buchst. g und h Rechnung tragen.

Besteuerungskonzept durchbrochen: Allerdings durchbricht der Gesetzgeber mit der Aufnahme des Begriffs „Gewinn“ das dem Teileinkünfteverfahren zu Grunde liegende Besteuerungskonzept. Denn beim *Teileinkünfteverfahren* handelt es sich um ein *Teileinnahme-* und *Teilausgabeverfahren*, weil § 3 Nr. 40 auf der ersten Stufe die Bruttoeinnahmen befreit und die Ausgaben nach § 3c Abs. 2 auf einer zweiten Stufe einem anteiligen Abzugsverbot unterworfen werden (so war schon das Halbeinkünfteverfahren ausgestaltet, s. § 3 Nr. 40 Anm. 12). Daher stellt die StbFreiung des Gewinns aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen einen Fremdkörper im System des Teileinkünfteverfahrens dar. Durch die Änderung wird die Vorschrift also nicht nur redaktionell an die Neufassung des § 20 angepasst, sondern eine Korrektur mit materiell-rechtl. Auswirkung vorgenommen.

Gewinn: Ab VZ 2009 wird der Gewinn aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen anteilig stbfrei. Die Gewinnermittlung hat zukünftig wohl nach § 20 Abs. 4 zu erfolgen. Nach dem eindeutigen Wortlaut von Buchst. g und h ist die StbFreiung nicht mehr auf den Bruttoerlös, sondern auf den Gewinn iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a anzuwenden. Also fließt erst der Unterschiedsbetrag zwischen dem (vollen) Veräußerungserlös und den (vollen) AK abzüglich der Veräußerungskosten in die Ermittlung der StbFreiung ein. Daher findet § 3c Abs. 2 insoweit keine Anwendung.

Verlust: Im Fall eines Verlusts ist uE das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 anzuwenden, so dass sich ein Verlust nur anteilig stmindernd auswirkt. Zwar bestehen aufgrund der Neuregelung Bedenken gegen die Anwendung des § 3c Abs. 2, weil ein Verlust keiner StbFreiung unterliegen kann. Somit findet auf einen Verlust Buchst. g und h keine Anwendung, so dass es für das Eingreifen des § 3c Abs. 2 an dem notwendigen Anknüpfungspunkt fehlen könnte. Mit der Neuregelung hat der Gesetzgeber wohl ungewollt in das Zusammenspiel von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 eingegriffen, das sonst dafür Sorge trägt, dass sich ein Verlust nur anteilig stmindernd auswirkt. Dennoch kann im Wege der Auslegung § 3c Abs. 2 zur Anwendung gelangen, weil Einnahmen aus der Veräußerung oder Abtretung von Dividendenscheinen grundsätzlich als Teil des Gewinns der StbFreiung unterliegen würden.

Dies entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der die StBefreiungsvorschriften nur redaktionell anpassen, aber sicher nicht Verlusten aus solchen Geschäften eine eigenständige stl. Behandlung zukommen lassen wollte.

Redaktionelle Änderung: Nur soweit in Buchst. h der Verweis auf § 20 Abs. 2 Satz 2 durch den Verweis auf § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 2 aufgrund der Neufassung des § 20 ersetzt wird, handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung ohne materiell-rechtl. Auswirkungen.

e) Satz 1 Buchst. j

J 07-8

Die StBefreiung des Buchst. j für nach § 23 stpfl. Anteilsveräußerungen im PV wird mit der Einführung des Teileinkünfteverfahrens überflüssig. Da das Halbeinkünfteverfahren sowohl Erträge im BV als auch im PV unterschiedslos begünstigt, wird auch ein Veräußerungserlös iSd. § 23 Abs. 3 nach Buchst. j hälftig stfrei gestellt, soweit er auf der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beruht, die ihren Anteilseigner Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vermitteln. Diese Gleichbehandlung von betrieblichen und privaten Erträgen wird im Teileinkünfteverfahren aufgegeben, da auch private Veräußerungsgewinne ab 2009 in die Abgeltungsteuer einbezogen werden. Somit konnte die StBefreiung des Buchst. j ersatzlos aufgehoben werden.

Weitergeltung der Vorschrift: Die hälftige StBefreiung des Buchst. j kann über den 31.12.2008 hinaus weiterhin anzuwenden sein, denn für KapGes.-Anteile, die vor dem 1.1.2009 erworben worden sind, gilt § 23 aF. Werden solche Anteile nach dem 31.12.2008 noch innerhalb der „alten“ Frist von einem Jahr veräußert, ist der Vorgang als privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 Nr. 2 in der am 1.1.1999 geltenden Fassung zu besteuern (§ 52a Abs. 11). In diesem Fall wird der Veräußerungserlös auch noch gem. Buchst. j. hälftig stfrei gestellt.

f) Satz 2

J 07-9

Das Teileinkünfteverfahren wird ab VZ 2009 nur noch auf Gewinneinkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angewendet (BLÜMICH/ERHARD § 3 Rn. 529a). Private Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 unterliegen dann den Regeln der Abgeltungsteuer. Eine Ausnahme besteht für Einnahmen aus einer KapGes., an der der Stpfl. entweder zu mindestens 25 % beteiligt ist oder zu mindestens 1 % beteiligt und beruflich für diese tätig ist, wenn er zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert (§ 32d Abs. 2 Nr. 3). Laufende Einnahmen aus einer solchen wesentlichen Beteiligung gehören zwar weiterhin zu den privaten Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20, dennoch will der Gesetzgeber dem Stpfl. die Möglichkeit eröffnen, diese Einnahmen nach dem Teileinkünfteverfahren besteuern zu können.

Folge der Abgeltungsteuer: Die Beschränkung des Teileinkünfteverfahrens auf betriebliche Einkünfte ist Ausfluss der Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte mit einem gesonderten StSatz von 25 %. Die mit der Einführung der Abgeltungsteuer verbundene (weitere) Scheduling der ESt. wirft zusätzliche Abgrenzungsprobleme auf. Aufgrund der völlig unterschiedlichen Besteuerungsgrundsätze kann es zukünftig

einen erheblichen Unterschied machen, ob Kapitaleinkünfte dem betrieblichen oder privaten Bereich zuzuordnen sind. Fremdfinanzierte Beteiligungen werden bei Anwendung der Abgeltungsteuer erheblich benachteiligt, weil nach § 20 Abs. 8 WK nicht mehr abgezogen werden können (RÄDLER, DB 2007, 988). Dagegen können bei betrieblichen Beteiligungen 60 % der Aufwendungen stmindernd geltend gemacht werden. Auch die Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach § 20 Abs. 6 kann dazu führen, dass der Zuordnung von Einkünften zu den verschiedenen Einkunftsarten erhebliche Bedeutung zukommt (s. § 20 Anm. J 07-39 ff.). Anleger müssen daher sorgfältig prüfen, ob es für sie stl. günstiger ist, Beteiligungen an KapGes. in den betrieblichen Bereich zu überführen (WORGULLA/SÖFFING, FR 2007, 1005; OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Gegen die unterschiedliche Besteuerung von Dividendeneinkünften bestehen verfassungsrechtl. Bedenken. Die Einbeziehung von Gewinnausschüttungen in das System der Abgeltungsteuer ist systematisch nicht zwingend geboten und kann zu einer verfassungsrechtl. nur schwer zu rechtfertigenden Schlechterstellung privater Dividendeneinkünfte führen. Das Nebeneinander von verschiedenen Besteuerungskonzepten für wirtschaftlich identische Einkünfte, deren unterschiedliche Besteuerung nur aus der Zuordnung zu verschiedenen Einkunftsarten resultiert, wirft die Frage auf, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip und der Folgerichtigkeitsgrundsatz vom Gesetzgeber ausreichend berücksichtigt wurden (s. ausführlich INTEMANN, DB 2007, 1658; kritisch auch SCHLOTTER/VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 408; BLÜMICH/ERHARD § 3 Rn. 507; aA ECKHOFF, FR 2007, 989). Auch die erst mit dem JStG 2008 eingeführte Optionsmöglichkeit nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 kann die Bedenken nicht endgültig beseitigen, weil nur ein begrenzter Kreis von Stpfl. zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optieren kann.

§ 3 Nr. 70

[Exit tax]

angefügt durch Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007
(BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806)

Steuerfrei sind

...

70. die Hälfte

- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die am 1. Januar 2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen gehören, wenn diese auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2010 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages an eine REIT-Aktiengesellschaft oder einen Vor-REIT veräußert werden,
- b) der Betriebsvermögensmehrungen, die auf Grund der Eintragung eines Steuerpflichtigen in das Handelsregister als REIT-Aktiengesellschaft im Sinne des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) durch Anwendung des § 13 Abs. 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf Grund und Boden und Gebäude entstehen, wenn diese Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2005 angeschafft oder hergestellt wurden, und die Schlussbilanz im Sinne des § 13 Abs. 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf einen Zeitpunkt vor dem 1. Januar 2010 aufzustellen ist.

²Satz 1 ist nicht anzuwenden,

- a) wenn der Steuerpflichtige den Betrieb veräußert oder aufgibt und der Veräußerungsgewinn nach § 34 besteuert wird,
- b) soweit der Steuerpflichtige von den Regelungen der §§ 6b und 6c Gebrauch macht,
- c) soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 ergibt, ausgeglichen worden ist,
- d) wenn im Falle des Satzes 1 Buchstabe a der Buchwert zuzüglich der Veräußerungskosten den Veräußerungserlös oder im Falle des Satzes 1 Buchstabe b der Buchwert den Teilwert übersteigt.
²Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verringert um die vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung,

###58###

##51##

- e) soweit vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit Abzüge bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern im Sinne des Satzes 1 nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,
- f) wenn es sich um eine Übertragung im Zusammenhang mit Rechtsvorgängen handelt, die dem Umwandlungssteuergesetz unterliegen und die Übertragung zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts erfolgt.

³Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn

- a) innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a der Erwerber oder innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b die REIT-Aktiengesellschaft den Grund und Boden oder das Gebäude veräußert,
- b) innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a der Vor-REIT oder ein anderer Vor-REIT als sein Gesamtrechtsnachfolger nicht als REIT-Aktiengesellschaft in das Handelsregister eingetragen wird,
- c) die REIT-Aktiengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b in keinem Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt,
- d) die Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b endet,
- e) das Bundeszentralamt für Steuern dem Erwerber im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a den Status als Vor-REIT im Sinne des § 2 Satz 4 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) bestandskräftig aberkannt hat.

⁴Die Steuerbefreiung entfällt auch rückwirkend, wenn die Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a vom Erwerber an den Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes überlassen werden und der Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren seit Eintragung des Erwerbers als REIT-Aktiengesellschaft in das Handelsregister an dieser mittelbar oder unmittelbar zu mehr als 50 Prozent beteiligt ist. ⁵Der Grundstückserwerber haftet für die sich aus dem rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung ergebenden Steuern.

Autor: Jens **Intemann**, Dipl.-Finanzwirt, Richter am FG, Hemmingen
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München,

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zur Neuregelung des § 3 Nr. 70 durch das Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen			
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	J 07-1	3. Bedeutung der Neuregelungen	
2. Grund der Neuregelungen	J 07-2	a) Grundlagen	J 07-3
		b) Satz 1 Buchst. a	J 07-4
		c) Satz 1 Buchst. b	J 07-5
		d) Satz 2	J 07-6
		e) Satz 3	J 07-7
		f) Satz 4	J 07-8
		g) Satz 5	J 07-9

Allgemeine Erläuterungen zur Neuregelung des § 3 Nr. 70 durch das Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen

Schrifttum: BREINERSDORFER/SCHÜTZ, German Real Estate Investment Trust (G-REIT) – Ein Problemaufriss aus Sicht des Fiskus, DB 2007, 1487; HARTROTT, Das Konzept des deutschen Real Estate Investment Trust (G-REIT), DStZ 2007, 247; KANN/JUST/KRÄMER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT-Gesetz), DStR 2006, 2105; SCHMIDT/BEHNES, Regierungsentwurf zur Schaffung deutscher REIT-AGs, FR 2006, 1105; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, Das Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REITG), DB 2007, 933; SPOER/HOLLANDS/JAKOB, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung steuerlicher Sonderregelungen zur transparenten Besteuerung von REITs, DStR 2007, 49; GRÖPL, Ausgewählte Steuerrechtsfragen der neuen REIT-Aktiengesellschaft, DStZ 2008, 62.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich J 07-1

Rechtsentwicklung:

► *Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007* (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806): Mit Art. 2 des Ges. v. 28.5.2007 wird § 3 Nr. 70 eingeführt, der einen Veräußerungserlös aus der Übertragung von Grund und Boden und Gebäuden auf eine REIT-AG und Vor-REIT zur Hälfte steuerfrei stellt.

Zeitliche Anwendung der Neuregelung: Die Neuregelung der Nr. 70 ist nach § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Ges. v. 28.5.2007 (1.1.2007) geltenden Fassung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

2. Grund der Neuregelungen J 07-2

Satz 1 Buchst. a: Die StBefreiung der Nr. 70 wurde eingeführt, um den Verkauf von Betriebsgrundstücken an REIT-AG und Vor-REIT zu fördern (BTDrucks. 16/4026, 25). Dazu wird für einen begrenzten Zeitraum der Erlös aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländ. BV eines Stpfl. gehört

haben, zur Hälfte stfrei gestellt, wenn die Betriebsgrundstücke an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT verkauft werden (zum Begriff s. REITG Anm. J 07-2). Der Gesetzgeber stellt mit der REIT-AG ein neues Instrument zur indirekten Immobilienanlage zur Verfügung und orientiert sich dabei an einer international bereits in vielen Ländern etablierten Anlageform. Der Unternehmensgegenstand der REIT-AG ist auf den Erwerb und die Verwaltung von unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Leasing einschließlich immobiliennaher Hilfstätigkeiten beschränkt (§ 1 Abs. 1 REITG). Der Handel mit Immobilien ist ihr ausdrücklich untersagt (§ 14 REITG). Mit Einführung der REIT-AG soll der Wirtschaftsstandort Deutschland im internationalen Wettbewerb nachhaltig gestärkt werden. Die StBefreiung der Nr. 70 will durch einen volkswirtschaftlichen Anschlag in der Markterschließungsphase den Aufbau von deutschen REIT unterstützen (BTDrucks. 16/4026, 17). Gleichzeitig soll es durch die stl. Vergünstigung insbes. dem Mittelstand erleichtert werden, bisher volkswirtschaftlich nicht optimal genutztes Kapital zur Stärkung der Liquidität und der Eigenkapitalquote zu aktivieren (BTDrucks. 16/4026, 25).

Satz 1 Buchst. b: Neben der Begünstigung für die Veräußerung von Betriebsgrundstücken (Nr. 70 Satz 1 Buchst. a) wird eine hälftige StBefreiung für BV-Mehrungen eingeführt, die durch die Anwendung des § 13 Abs. 1 und 3 KStG entstehen, soweit sie auf Grund und Boden und Gebäude entfallen (Nr. 70 Satz 1 Buchst. b). Nach § 13 KStG sind die stillen Reserven einer Körperschaft zu versteuern, wenn sie ihren Status von einer stpfl. zu einer stfreien Körperschaft wechselt. Wird eine Immobilien-AG als REIT-AG ins Handelsregister eingetragen, weil die AG die strengen Anforderungen des REITG erfüllt, wird sie nach § 16 REITG von der KSt. und der GewSt. befreit (s. REITG Anm. J 07-3). Dies führt zur Anwendung des § 13 KStG. Die dabei aufgedeckten stillen Reserven sollen, soweit sie auf die Betriebsgrundstücke entfallen, ebenfalls zur Hälfte stbefreit werden, um den Übergang zur REIT-AG zu erleichtern.

Satz 2 schränkt die StBefreiung für verschiedene Fallkonstellationen wieder ein, um eine ungewollte, mehrfache stl. Begünstigung zu verhindern.

Satz 3: Nach Satz 3 kann die StBefreiung rückwirkend wegfallen, wenn die REIT-AG oder der Vor-REIT die strengen Anforderungen des REITG auf Dauer nicht erfüllt (Satz 3 Buchst. b–e). In diesen Fällen soll die Gewährung der hälftigen StBefreiung nicht gerechtfertigt sein, weil im Ergebnis eine Veräußerung an eine nicht förderungswürdige stpfl. KapGes. erfolgte (BTDrucks. 16/4026, 36). Darüber hinaus entfällt die StBefreiung der Nr. 70, wenn das übertragene Grundvermögen innerhalb einer Frist von vier Jahren wieder veräußert wird (Satz 3 Buchst. a). Der Gesetzgeber will mit dieser Regelung eine zielgenaue Förderung sicherstellen (BTDrucks. 16/4026, 36) und (wohl) dem unerwünschten Handel mit Grundstücken durch die REIT-AG entgegenwirken.

Satz 4 soll die Steuergestaltung durch Sale-and-lease-back-Modelle, insbes. im Konzernverbund, einschränken (BTDrucks. 16/4779, 67). Ein völliger Ausschluss des sale-and-lease-back sollte aber nicht erfolgen, so dass nicht jede Überlassung der übertragenen WG an den Veräußerer stschädlich ist. Weitere Voraussetzung ist, dass der Veräußerer die REIT-AG auf Dauer beherrscht.

Satz 5 schafft einen eigenständigen Haftungstatbestand, der das Risiko eines Steuerausfalls beim rückwirkenden Wegfall der hälftigen StBefreiung verringern soll, indem neben dem eigentlichen StSchuldner auch der Grundstückserwerber vom FA in Anspruch genommen werden kann.

3. Bedeutung der Neuregelungen

a) Grundlagen

J 07-3

Charakteristik: Die StBefreiung der Nr. 70 stellt eine echte StVergünstigung zum Zweck der Wirtschaftsförderung dar. Die Übertragung von Grund und Boden und Gebäuden wird begünstigt, um den Erwerb von Immobilienvermögen durch deutsche REIT-AG zu fördern. Die REIT-AG als neues Instrument der indirekten Immobilienanlage soll sich dadurch an den Kapitalmärkten etablieren können. Daneben will der Gesetzgeber einen Anreiz für deutsche Unternehmen schaffen, stille Reserven, die im betrieblichen Grundbesitz verhaftet sind, durch Veräußerung an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT zu heben (BTDrucks. 16/4026, 17). Erklärtes Ziel ist es, die Liquidität und die Eigenkapitalquote des Mittelstands zu erhöhen (BTDrucks. 16/4026, 25). Die Begünstigung beschränkt sich daher auf die Übertragung von BV, so dass Immobilien des PV von der StBefreiung ausgeschlossen sind (ROCHE in ERNST&YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 358). Korrespondierend zur hälftigen StBefreiung dürfen die mit den begünstigten BV-Mehrungen oder Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 3c Abs. 3 nur hälftig abgezogen werden (s. § 3c Anm. J 07-5).

Verfassungsrechtliche Beurteilung: Der Gesetzgeber hat die StBefreiung eingeführt, um einerseits die REIT-AG zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zu fördern und andererseits die Veräußerung von Betriebsgrundstücken zu erleichtern, damit Kapital aus volkswirtschaftlicher Sicht besser genutzt werden kann (BTDrucks. 16/4026, 17 und 25). Als Maßnahme der Wirtschaftsförderung dürfte die hälftige StBefreiung den Anforderungen des BVerfG an die Rechtfertigung von stl. Vergünstigungen gerecht werden (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164).

Europarechtliche Bedenken bestehen gegen die Regelung, weil nur die Übertragung von WG auf eine REIT-AG und einen Vor-REIT nach dem REITG begünstigt ist. Damit wird der Kreis der (mittelbar) begünstigten Grundstückserwerber auf inländ. Gesellschaften beschränkt, weil nach § 9 REITG nur Gesellschaften mit Sitz in Deutschland den Status einer REIT-AG erlangen können (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/34).

Auswirkung auf Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer: Die hälftige StBefreiung ist über § 8 Abs. 1 KStG auch auf Körperschaften anzuwenden. Sie führt auch zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die GewSt. (BTDrucks. 16/4026, 25).

b) Satz 1 Buchst. a

J 07-4

Veräußerung an REIT-AG oder Vor-REIT: BV-Mehrungen und Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden werden zur Hälfte stfrei gestellt, wenn die Veräußerung an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT erfolgt. Die REIT-AG ist eine besondere Form der bör-

sennotierten AG, deren Unternehmensgegenstand im Wesentlichen in der Verwaltung von Immobilienbesitz besteht (§ 1 REITG). Der Vor-REIT ist eine AG, die beim Bundeszentralamt für Steuern als Vor-REIT registriert ist und den Status als REIT-AG anstrebt.

Begünstigte Wirtschaftsgüter: Es werden nur Grundstücke begünstigt, die am 1.1.2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländ. BV des veräußernden Stpfl. gehört haben. Damit wird bezweckt, kurzfristige Grundstücksspekulationen aus dem Begünstigungstatbestand auszugrenzen (BTD Drucks. 16/4026, 25).

► *Fünf-Jahres-Frist:* Für die Fünf-Jahres-Frist ist allein auf den 1.1.2007 abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt muss die Haltefrist erfüllt sein. Daher ist es nicht ausreichend, wenn das Betriebsgrundstück erst bei einem späteren Vertragsabschluss oder gar erst bei dem Übergang des Eigentums fünf Jahre zum BV gehört hatte (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/53).

► *Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen:* Die Haltefrist ist nur gewahrt, wenn das Betriebsgrundstück in diesem Zeitraum einem BV *des Stpfl.* zuzuordnen war. Allerdings ist es ausreichend, wenn es zu einem anderen Betrieb als dem im Zeitpunkt der Veräußerung gehört hat, solange der andere Betrieb auch dem veräußernden Stpfl. gehört (hat). Bei dem anderen BV kann es sich uE auch um SonderBV des Stpfl. an einer PersGes handeln. Liegt der Erwerb des Grundstücks weniger als fünf Jahre zurück, ist es nicht ausreichend, wenn das Grundstück beim Veräußerer zu einem inländ. BV gehört hat. Vorbesitzzeiten werden im Fall des Kaufs – anders als im Fall der Gesamtrechtsnachfolge – nicht angerechnet. Weiterhin erfolgt eine Anrechnung, wenn der Veräußerer aus einer Umwandlung hervorgegangen ist, da zB nach § 4 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UmwStG die Zeiten der Zugehörigkeit eines WG zum BV der umgewandelten Gesellschaft anzurechnen sind.

Übergangszeitraum: Da der Gesetzgeber eine Anschubhilfe für die Etablierung von REIT-AG am Kapitalmarkt zur Verfügung stellen will, werden nur Veräußerungen begünstigt, bei denen der obligatorische Vertrag nach dem 31.12.2006 und vor dem 1.1.2010 rechtswirksam abgeschlossen wird. Die StBefreiung soll nämlich nur für einen Übergangszeitraum gewährt werden.

J 07-5 c) Satz 1 Buchst. b

Gleichfalls werden BV-Mehrungen zur Hälfte stbefreit, die aufgrund der Eintragung eines Stpfl. in das Handelsregister als REIT-AG durch Anwendung des § 13 KStG entstehen, soweit sie auf Grund und Boden und Gebäude entfallen. Die StBefreiung soll es (Immobilien-)Gesellschaften erleichtern, den Weg in die REIT-AG zu wählen.

§ 13 KStG: Eine REIT-AG ist nach § 16 REITG von der KSt. befreit (s. REITG Anm. J 07-3). Erlangt eine bisher stpfl. KapGes. den Status als REIT-AG, endet damit deren StPfl. Nach § 13 Abs. 1 KStG hat die KapGes. auf den Zeitpunkt, zu dem die StPfl. endet, eine Schlussbilanz aufzustellen, in der die WG mit den Teilwerten anzusetzen sind (§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG). Dies führt zur Aufdeckung der in der KapGes. angesammelten stillen Reserven, die abschließend einer Besteuerung zugeführt werden (s. § 13 KStG Anm. 32).

Begünstigte Wirtschaftsgüter: Es werden nur BV-Mehrungen stbefreit, die auf Grund und Boden und Gebäude der KapGes. entfallen. Die Grundstücke müssen vor dem 1.1.2007 angeschafft oder hergestellt worden sein. Über § 17 Abs. 3 REITG können auch Betriebsgrundstücke unter die Befreiung fallen, die einer PersGes. gehören, an der die KapGes. beteiligt ist (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/64).

Übergangszeitraum: Vergleichbar mit der zeitlichen Befristung der StBefreiung im Veräußerungsfall sind nur Fälle stbefreit, in denen die Schlussbilanz iSd. § 13 KStG auf einen Zeitpunkt vor dem 1.1.2010 aufzustellen ist.

d) Satz 2

J 07-6

Trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Satzes 1 wird die StBefreiung in den Fällen des Satzes 2 nicht gewährt, um eine mehrfache stl. Begünstigung auszuschließen. Die Aufzählung von Satz 2 ist abschließend.

Satz 2 Buchst. a, b und f: Die Vorschriften klären das Verhältnis der StBefreiung der Nr. 70 zu anderen Begünstigungstatbeständen des StRechts. Die StBefreiung wird nicht gewährt, wenn eine Betriebsveräußerung iSd. § 16 vorliegt, so dass der Gewinn schon nach § 34 begünstigt besteuert wird (Buchst. a). Gleiches gilt, wenn die Übertragung nach dem UmwStG unter dem gemeinen Wert erfolgt (Buchst. f). In diesen Fällen wird die StBefreiung der Nr. 70 vollständig versagt. Eine ggf. nur anteilige Versagung der StBefreiung erfolgt, soweit der Stpfl. die stillen Reserven nach §§ 6b, 6c auf ein anderes WG überträgt oder eine entsprechende Rücklage bildet (Buchst. b). Nur soweit der Stpfl. die §§ 6b, 6c in Anspruch nimmt, wird die Befreiung versagt.

Satz 2 Buchst. c und e: Die StBefreiung wird insoweit nicht gewährt, als der Stpfl. eine Teilwertabschreibung oder Abzüge iSd. §§ 6b, 6c oder ähnliche Abzüge in der Vergangenheit auf die übertragenen Grundstücke vorgenommen hat und diese sich in voller Höhe stmindernd ausgewirkt haben. Dadurch soll verhindert werden, dass sich eine StMinderung voll, die StErhöhung im Rahmen der Veräußerung aber nur zur Hälfte auswirkt (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/73f.). Die Vorschriften entsprechen vergleichbaren Regelungen des § 3 Nr. 40 (s. daher § 3 Nr. 40 Anm. 115 und Anm. J 06-9).

Satz 2 Buchst. d:

► *Verlust im Fall des Satzes 1 Buchst. a:* Führt die Veräußerung nach Satz 1 Buchst. a zu einem Verlust, ordnet Buchst. d ausdrücklich an, dass die StBefreiung nicht eingreift. Hintergrund dieser Regelung ist der Wille des Gesetzgebers, einen Veräußerungsverlust nicht der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 3 zu unterwerfen. Da im Verlustfall somit keine stfreien Einnahmen vorliegen, findet § 3c Abs. 3 keine Anwendung (s. § 3c Anm. J 07-5). Ein Veräußerungsverlust wirkt sich somit nicht nur zur Hälfte, sondern in voller Höhe stmindernd aus. Der Gesetzgeber weicht damit von den allgemeinen Besteuerungsprinzipien für die Berücksichtigung von Aufwendungen ab, die durch stfreie Einnahmen veranlasst sind. Grundsätzlich unterliegen solche Aufwendungen einem entsprechenden Abzugsverbot. Jedoch will der Gesetzgeber den Förderungsgedanken, der der StBefreiung zu Grunde liegt,

###64###

##57##

nicht dadurch unterlaufen, dass ein Verlust nur zur Hälfte abgezogen werden könnte (BTDrucks. 16/4026, 25).

► *Verlust im Fall des Satzes 1 Buchst. b:* Der Anwendungsausschluss gilt auch, wenn im Fall des Satzes 1 Buchst. b der Buchwert den Teilwert übersteigt, so dass es zu einem Verlust kommt. Für die Frage, ob beim Wechsel in den stfreien Status einer REIT-AG ein Verlust iSd. Buchst. d entstanden ist, muss uE nicht auf das Gesamtergebnis der Schlussbilanz, sondern nur auf die Gegenüberstellung der Buch- und Teilwerte für die begünstigten Grundstücke abgestellt werden. Zwar lässt sich dies nicht zweifelsfrei dem Wortlaut der Vorschrift entnehmen, ergibt sich aber unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Norm. Somit ist Nr. 70 Satz 1 auch nicht anzuwenden, wenn sich aus der Schlussbilanz insgesamt ein Gewinn ergibt, die Gegenüberstellung der Buch- und Teilwerte der Grundstücke isoliert betrachtet aber zu einem Verlust führt.

J 07-7 e) Satz 3

Die StBefreiung kann nach Satz 3 auch rückwirkend entfallen (zu Einzelheiten s. REITG Anm. J 07-3 und J 07-5). Dies ist der Fall, wenn die erwerbende KapGes. innerhalb eines bestimmten Zeitraums den Status als REIT-AG oder Vor-REIT verliert, ein Vor-REIT nicht als REIT-AG ins Handelsregister eingetragen wird oder das Bundeszentralamt für Steuern dem Erwerber den Status als Vor-REIT bestandskräftig aberkannt hat. Für den Veräußerer bergen diese Ausschlussstatbestände ein erhebliches stl. Risiko, weil die Gründe für den rückwirkenden Wegfall der StBefreiung allein aus der Sphäre des Erwerbers stammen, so dass sie dem Einfluss der Veräußerers entzogen sind (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/85). Dieser kann sich nur durch entsprechende vertragliche Abreden wirtschaftlich vor dem Risiko der rückwirkenden Wegfalls der StBefreiung schützen (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933).

Satz 3 Buchst. a: Die Veräußerung der begünstigt übertragenen Immobilien durch die übernehmende KapGes. kann nach Buchst. a stschädlich sein. Die StBefreiung entfällt aber nur rückwirkend, wenn Grund und Boden und Gebäude innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss (Fall des Satzes 1 Buchst. a) oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz (Fall des Satzes 1 Buchst. b) veräußert werden.

Satz 3 Buchst. b–c: Der Status als REIT-AG oder als Vor-REIT kann nach dem REITG aus verschiedenen Gründen verloren gehen. Treten diese Gründe in der Person der erwerbenden KapGes. ein, entfällt auch die StBefreiung rückwirkend. In diesen Fällen sieht der Gesetzgeber die Gewährung der StBefreiung als nicht mehr gerechtfertigt an, weil die Förderungswürdigkeit durch den Verlust des Status als REIT-AG bzw. Vor-REIT nachträglich entfallen ist.

Die StBefreiung entfällt danach rückwirkend,

- wenn ein Vor-REIT innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit Vertragsschluss iSd. Satzes 1 Buchst. a nicht als REIT-AG ins Handelsregister eingetragen wird (Buchst. b);
- wenn eine REIT-AG innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit Vertragsschluss iSd. Satzes 1 Buchst. a oder nach dem Stichtag der Schluss-

bilanz (Satz 1 Buchst. b) in keinem VZ die Voraussetzungen der StFreiheit (§§ 16 REITG) erfüllt (Buchst. c);

- wenn die StBefreiung innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit Vertragsschluss iSd. Satzes 1 Buchst. a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz (Satz 1 Buchst. b) endet (Buchst. d);
- wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem erwerbenden Vor-REIT iSd. Satzes 1 Buchst. a den Status als solcher bestandskräftig aberkannt hat (Buchst. e).

Rückwirkender Wegfall: Da die StBefreiung rückwirkend entfällt, ist die StFestsetzung des Jahres zu ändern, in dem die StBefreiung ursprünglich gewährt wurde. Die Änderung kann nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen, weil der Verlust der StBefreiung ein rückwirkendes Ereignis iSd. Vorschrift darstellt. Somit wirkt sich die StErhöhung nicht in dem Jahr aus, in dem der Tatbestand verwirklicht wird, der zum rückwirkenden Wegfall der StBefreiung führt.

f) Satz 4

J 07-8

Werden die nach Satz 1 Buchst. a anteilig stfrei übertragenen WG vom Erwerber wieder dem Veräußerer oder einer ihm nahe stehenden Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG überlassen, entfällt die StBefreiung rückwirkend, wenn der Veräußerer oder eine nahe stehende Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG mittelbar oder unmittelbar zu mehr als 50 % an der erwerbenden KapGes. beteiligt ist. Eine solche Beteiligung ist jedoch nur schädlich, wenn sie auch noch nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren seit der Eintragung des Erwerbers als REIT-AG in das Handelsregister besteht. Damit will der Gesetzgeber rein stl. motivierte sale-and-lease-back-Modelle bekämpfen (BTDrucks. 16/4779, 67; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/85), die REIT-AG aber nicht generell von sale-and-lease-back-Geschäften ausschließen. Deshalb entfällt die StBefreiung nur unter der weiteren Voraussetzung, dass der Veräußerer die Kontrolle der erwerbenden KapGes. nicht nach einem Zeitraum von zwei Jahren seit Eintragung aufgibt (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933). Ist die REIT-AG bereits mehr als zwei Jahre im Handelsregister eingetragen und erwirbt dann WG, die sie dem Veräußerer wieder überlässt, ist eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung des Veräußerers von mehr als 50 % an der REIT-AG nach dem Wortlaut der Vorschrift vom ersten Tag an stschädlich.

g) Satz 5

J 07-9

Für die sich durch den rückwirkenden Wegfall der StBefreiung nach Sätzen 3 und 4 ergebende (Mehr-)Steuer haftet gegenüber dem FA der Grundstückserwerber. Die Haftung lässt sich damit rechtfertigen, dass die Gründe für den nachträglichen Wegfall der StBefreiung zumindest in den Fällen des Satzes 3 aus der Sphäre des Grundstückserwerbers stammen (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/105). Aber auch in den Fällen des Satzes 4 wirkt der Grundstückserwerber an der stschädlichen Überlassung der WG mit. Das vertragliche Innenverhältnis zwischen Grundstückserwerber und Veräußerer bleibt von dieser gesetzlichen Regelung unberührt. Die Haftungsregel ermöglicht es dem FA nur, neben dem übertragenden Stpfl., in dessen

Person die (Mehr-)Steuer durch den rückwirkenden Wegfall des StBefreiung entsteht, den Grundstückserwerber in Anspruch zu nehmen. Da Satz 5 keine eigenständigen Regelungen zur Durchsetzung des Haftungsanspruchs trifft, hat das FA nach den allgemeinen Regeln der AO zum Haftungsverfahren gegen den Grundstückserwerber vorzugehen.

§ 3c

Anteilige Abzüge

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden; Absatz 2 bleibt unberührt.

(2) ¹Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur **zu 60 Prozent** abgezogen werden; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind. ²Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ³ § 8b Abs. 10 des Körperschaftsteuergesetzes gilt sinngemäß.

(3) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten, die mit den Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 70 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, nur zur Hälfte abgezogen werden.

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

eingefügt durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(4) ¹§ 3c Abs. 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ²Abweichend von Satz 1 ist § 3c Abs. 2 Satz 1 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung bei Veräußerungsgeschäften, bei denen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung nach dem 31. Dezember 2008 Anwendung findet, weiterhin anzuwenden.

...

Autor: Jens **Intemann**, Dipl.-Finanzwirt, Richter am FG, Hemmingen
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3c durch das Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen und das UntStReformG 2008</p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-1</p>	<p>2. Grund der Neuregelungen J 07-2</p> <p>3. Bedeutung der Neuregelungen</p> <p> a) Abs. 2 Satz 1 J 07-3</p> <p> b) Abs. 2 Satz 3 J 07-4</p> <p> c) Abs. 3 J 07-5</p>

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3c durch das Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen und das UntStReformG 2008

Schrifttum: HÄUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupflochs“ Wertpapierleihe – Die Erfassung von Aktiengeschäften nach § 8b Abs. 10 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, DStR 2007, 1379; HAHNE, Unternehmensteuerreform 2008 – Neuregelung für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; HAMDAN/HAMDAN, Die Verfassungswidrigkeit des begrenzten Werbungskostenabzugs im Halbeinkünfteverfahren?, DStZ 2007, 730; INTEMANN, Zur Verfassungsmäßigkeit des Halbabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, DB 2007, 2797; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStReformG 2008 – Steuerlicher Niedergang typischer und kommunaler Wertpapierleihgeschäfte?, BB 2007, 1647; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, Die Wertpapierleihe über Aktien vor und nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, StuB 2007, 689; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, Das Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REITG), DB 2007, 933; GRÖPL, Ausgewählte Steuerrechtsfragen der neuen REIT-Aktiengesellschaft, DStZ 2008, 62.

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2001:* s. § 3c Anm. 2 ff.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 3c Anm. J 06-1.
- ▶ *Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007* (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806): Die Vorschrift wird um Abs. 3 ergänzt, der eine hälftige Abzugsbeschränkung für Aufwendungen vorsieht, die mit stbefreiten BV-Mehrungen und Einnahmen iSd. § 3 Nr. 70 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2 Satz 1 wird dahingehend geändert, dass Aufwendungen in Höhe von 60 % abgezogen werden können. Darüber hinaus wird wieder ein Satz 3 angefügt, der die sinngemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG für natürliche Personen vorschreibt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:

► *Abs. 2 Satz 1:* Die Erhöhung des abziehbaren Betrags auf 60 % der Aufwendungen iSd. § 3c Abs. 2 ist nach § 52a Abs. 4 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden. Zu beachten ist, dass das hälftige Abzugsverbot des alten § 3c Abs. 2 Satz 1 nach § 52a Abs. 4 Satz 2 bei privaten Wertpapierveräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 1 Nr. 2 aF auch noch im VZ 2009 anzuwenden ist, wenn die Wertpapiere vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden und innerhalb der einjährigen Veräußerungsfrist verkauft werden. Die Anwendung des hälftigen Abzugsverbots ist Folge der Weiteranwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf solche Wertpapierveräußerungsgeschäfte (BTDrucks. 16/4841, 72; s. § 3 Nr. 40 Anm. J 07-8).

► *Abs. 2 Satz 3:* Die Sonderregelung des Abs. 2 Satz 3 für die Wertpapierleihe ist mangels besonderer Anwendungsregelung gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 erstmals ab dem VZ 2008 anzuwenden (BLÜMICH/ERHARD, § 3c Rn. 66). In § 52a Abs. 4, der die zeitliche Anwendung der Neuregelung in § 3c Abs. 2 Satz 1 durch das UntStReformG 2008 ausdrücklich regelt, wird Abs. 2 Satz 3 nicht erwähnt. Daher richtet sich die zeitliche Anwendung nach der allgemeinen Regelung des § 52 Abs. 1 Satz 1. Dadurch kommt es zu einer Unabgestimmtheit mit dem Regelungsbereich des § 8b Abs. 10 KStG. Denn für Körperschaften als Entleiher sieht § 34 Abs. 7 Satz 8 KStG ausdrücklich eine rückwirkende Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG für den gesamten VZ 2007 vor. Der Verweis auf die sinnngemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG in Abs. 2 Satz 3 bezieht sich jedoch nur auf dessen materiellen Inhalt und führt nicht dazu, dass auch die zeitliche Anwendungsregelung des § 34 Abs. 7 Satz 8 KStG sinngemäß anzuwenden wäre. Dies mag auf einem gesetzgeberischen Versehen beruhen. Angesichts des eindeutigen Wortlauts lässt sich dieses Versehen jedoch nicht durch Auslegung korrigieren. Gegen eine solche gesetzeskorrigierende Auslegung spricht im Übrigen, dass sonst die verfassungsrechtl. Bedenken, die schon gegen die rückwirkende Anwendung des BA-Abzugsverbots des § 8b Abs. 10 KStG (SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 610) bestehen, auch für Abs. 2 Satz 3 Bedeutung erlangen würden.

► *Abs. 3:* Die Neuregelung tritt rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft und ist somit gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden. Aufwendungen, die vor dem 1.1.2007 angefallen sind, unterliegen daher nicht der hälftigen Abzugsbeschränkung, auch wenn sie bereits mit einem nach § 3 Nr. 70 stbefreiten Vorgang in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen sollten.

2. Grund der Neuregelungen

J 07-2

Abs. 2 Satz 1: Der Anteil der abziehbaren Aufwendungen wird auf 60 % erhöht, weil die mit dem Abzugsverbot korrespondierende StBefreiung auf 40 % gesenkt wird (BTDrucks. 16/4841, 81).

Abs. 2 Satz 3: Die Anordnung der sinnngemäßen Geltung des § 8b Abs. 10 KStG soll die Anwendung der zur Missbrauchsbekämpfung eingeführten Restriktionen für bestimmte Wertpapierleihgeschäfte auch auf estpfl. Entlei-

her sicherstellen (BTDrucks. 16/4841, 47). § 8b Abs. 10 KStG wurde eingeführt, um die Nutzung unerwünschter stl. Vorteile, die sich aus Wertpapierleihgeschäften ergeben können, zu verhindern (BTDrucks. 16/4841, 75). Daher untersagt § 8b Abs. 10 KStG dem Entleiher von Wertpapieren den BA-Abzug für alle Entgelte, die er im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe leistet. Diese nach § 8b Abs. 10 KStG nur für kstpfl. Entleiher geltende Abzugsbeschränkung wird durch die Anfügung des Satzes 3 in Abs. 2 auf estpfl. Entleiher ausgedehnt. Einen estpfl. Entleiher trifft dabei ein hälftiges BA-Abzugsverbot für alle für die Überlassung der Wertpapiere gewährten Entgelte (BTDrucks. 16/4841, 47).

Abs. 3: Das Abzugsverbot gem. Abs. 3 wurde im Zusammenhang mit der StBefreiung des § 3 Nr. 70 eingeführt. Die StBefreiung des § 3 Nr. 70 bezweckt, die Übertragung von Grund und Boden und Gebäuden auf eine REIT-AG oder einen Vor-REIT zu fördern (BLÜMICH/ERHARD, § 3c Rn. 76). Daher wird die Hälfte der BV-Mehrungen und Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die zum 1.1.2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländ. BV gehört haben, für eine Übergangszeit stfrei gestellt. Die StBefreiung gilt auch für BV-Mehrungen, die auf Grund der Eintragung eines Stpfl. in das Handelsregister als REIT-AG durch Anwendung des § 13 KStG entstehen. Die Neuregelung des Abs. 3 soll sicherstellen, dass BA und BV-Minderungen, die mit nach § 3 Nr. 70 stfreien BV-Mehrungen und Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur zur Hälfte stmindernd berücksichtigt werden (BTDrucks. 16/4026, 25). Korrespondierend zur hälftigen StBefreiung der Einnahmen wird der Ausgabenabzug entsprechend beschränkt (KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. D 1).

3. Bedeutung der Neuregelungen

J 07-3 a) Abs. 2 Satz 1

Nach Modifizierung des Halbeinkünfteverfahrens zu einem Teileinkünfteverfahren können Aufwendungen, die mit den nach § 3 Nr. 40 anteilig stfreien BV-Mehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dh. entsprechende BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten und WK, in Höhe von 60 % abgezogen werden. Schon im Halbeinkünfteverfahren richtete sich die Höhe des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 nach der Höhe der StBefreiung des § 3 Nr. 40, weil der Gesetzgeber die Rechtfertigung des anteiligen Abzugsverbots in der StBefreiung der Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 sieht. Nach Absenkung des stfreien Betrags auf 40 % ist es daher angezeigt, den abziehbaren Anteil der stmindernden Beträge entsprechend auf 60 % zu erhöhen (BTDrucks. 16/4841, 47).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Gegen das Teilabzugsverfahren für laufende Einnahmen bestehen dieselben verfassungsrechtl. Bedenken wie gegen das Halbabzugsverfahren. Die Verfassungsmäßigkeit des Halbabzugsverfahrens nach § 3c Abs. 2 aF wird im Kern mit dem Argument angezweifelt, dass § 3 Nr. 40 keine echte StBefreiung iS einer Sozialzweckbefreiung darstellt, weil die StFreistellung nur dazu dient, die Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns mit KSt. zu mildern, um eine wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden. Betrachtet man die Besteuerung der Körperschaft

und ihrer Anteilseigner als Einheit, wird der Gewinn im Ergebnis einmal besteuert, so dass das Halbabzugsverbot einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip darstellt (SCHÖN, StuW 2000, 153; PEZZER, DStJG 25 [2002], 37; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl. 2005, § 11 Rn. 17; KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. A 141; INTEMANN, DB 2007, 2797). Zwar hat der BFH zwischenzeitlich entschieden, dass das Halbabzugsverfahren verfassungsgemäß ist (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, FR 2008, 227). Jedoch sind die verfassungsrechtl. Bedenken damit nicht abschließend ausgeräumt (s. ausführlich INTEMANN, DB 2007, 2797; HAMDAN/HAMDAN, DStZ 2007, 730). Da das Teileinkünfteverfahren dogmatisch den gleichen Grundprinzipien folgt (s. § 3 Nr. 40 Anm. J 07-4), ist auch die Neufassung des § 3c Abs. 2 verfassungsrechtl. zweifelhaft.

b) Abs. 2 Satz 3

J 07-4

Abs. 2 Satz 3 erklärt den neu eingeführten § 8b Abs. 10 KStG für sinngemäß anwendbar. Mit § 8b Abs. 10 KStG will der Gesetzgeber unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen von Wertpapierleihgeschäften unterbinden, indem der Entleiher unter bestimmten Voraussetzungen mit einem BA-Abzugsverbot belegt wird (BTDrucks. 16/4841, 75). Das nach § 8b Abs. 10 KStG nur für Körperschaften geltende BA-Abzugsverbot wird durch § 3c Abs. 2 Satz 3 auf natürliche Personen als Entleiher ausgedehnt.

Regelungsgehalt des § 8b Abs. 10 KStG: Nach dieser Vorschrift dürfen Entgelte, die eine Körperschaft (Entleiher) für die Überlassung von Anteilen zahlt, nicht als BA abgezogen werden. Voraussetzung für das BA-Abzugsverbot ist, dass die überlassende Körperschaft die StFreistellung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG zB wegen des Vorliegens der Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 oder 8 KStG nicht in Anspruch nehmen kann und die entleihende Körperschaft dieselben oder gleichartige Anteile an die überlassende Körperschaft zurückgeben muss. Der stl. Vorteil von Wertpapierleihgeschäften liegt darin, dass der Entleiher die Dividenden, die ihm als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen waren (SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 598), nach § 8b Abs. 1 KStG stfrei vereinnahmen, die für die Überlassung der Anteile gezahlten Entgelte jedoch in voller Höhe abziehen konnte. Ein stl. Vorteil entsteht dabei nur, wenn die überlassende Körperschaft die Dividenden nicht stfrei hätte vereinnahmen können. Daher ist nur der Verleiher betroffen, der wegen § 8b Abs. 7 oder 8 KStG oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften die StBefreiung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG nicht in Anspruch nehmen kann. Um dieser Konstruktion den stl. Reiz zu nehmen, verwehrt § 8b Abs. 10 KStG dem Entleiher nunmehr den BA-Abzug für die an die überlassende Körperschaft gezahlten Entgelte. Dies gilt nach § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG auch für den Fall, dass der Entleiher statt eines Entgelts dem Verleiher WG (zB Schuldverschreibungen) überlässt, aus denen der Verleiher Einnahmen erzielt. Diese Einnahmen gelten als vom Entleiher erzielt und als Entgelt für die Überlassung der entliehenen Wertpapiere gezahlt, so dass das (fingierte) Entgelt nicht als BA abgezogen werden darf (zu Einzelheiten s. § 8b KStG Anm. J 07-19).

Rechtsfolge: Liegen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 10 KStG vor, aber handelt es sich bei dem Entleiher nicht um eine Körperschaft, sondern um

eine natürliche Person oder PersGes., kann der Entleiher nur 50 % bzw. ab 2009 dann 60 % der für die Überlassung der Anteile gezahlten Entgelte stmindernd geltend machen (SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 606; BREITHECKER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 3c Rn. 2). Die Höhe des BA-Abzugsverbots lässt sich der Vorschrift allerdings nicht zweifelsfrei entnehmen (zutreffend SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 606). Die Formulierung ließe auch die Auslegung zu, dass auch bei natürlichen Personen als Entleihern die BA in voller Höhe zu kürzen sind.

Aus dem systematischen Zusammenhang, in den die Regelung eingebettet ist, muss aber geschlossen werden, dass kein vollständiges, sondern nur ein anteiliges BA-Abzugsverbot angeordnet werden sollte. Davon geht im Übrigen auch die Gesetzesbegründung ausdrücklich aus (BTDrucks. 16/4841, 47).

J 07-5 c) Abs. 3

Abzugsverbot steuersystematisch gerechtfertigt: Das hälftige Abzugsverbot für BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den hälftig stfrei gestellten BV-Mehrungen und Einnahmen aus der Übertragung von Grund und Boden und Gebäuden auf eine REIT-AG bzw. einen Vor-REIT stehen, ist stsystematisch gerechtfertigt, weil es sich bei § 3 Nr. 70 um eine echte StBefreiung iS einer Lenkungsnorm handelt (s. § 3 Nr. 70 Anm. J 07-3). Die Befreiung wurde eingeführt, um die Übertragung von Betriebsgrundstücken auf eine REIT-AG zu fördern. Insoweit ist das hälftige Abzugsverbot systematisch mit § 3c Abs. 1 zu vergleichen, der bezweckt, bei stfreien Einnahmen einen doppelten stl. Vorteil durch Abzug der damit zusammenhängenden Ausgaben zu vermeiden (BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; s. auch § 3c Anm. 20). Um eine doppelte stl. Begünstigung auch in den Fällen des § 3 Nr. 70 zu vermeiden, ist es daher geboten, den Abzug der mit den stfreien Einnahmen zusammenhängenden stmindernden Ausgaben auf die Hälfte zu begrenzen.

Beschränkt abziehbare Aufwendungen: BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten unterliegen dem Abzugsverbot des Abs. 3, wobei der Gesetzgeber an die Formulierung des Abs. 2 Satz 1 anschließt. Lediglich der Begriff der WK wurde nicht aufgenommen, weil § 3 Nr. 70 nur betriebliche Einnahmen hälftig stbefreit. Wegen der identischen Formulierung kann zur Erläuterung auf die Kommentierung zu § 3c Abs. 2 Satz 1 verwiesen werden (KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. D 2).

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Es unterliegen nur solche Aufwendungen der hälftigen Abzugsbeschränkung, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 70 stbefreiten BV-Mehrungen und Einnahmen stehen (zum Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs s. § 3c Anm. 60 ff.). Da die Befreiung nur für die BV-Mehrungen und Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden bzw. anlässlich der Eintragung eines Stpfl. in das Handelsregister als REIT-AG gewährt wird, müssen die Aufwendungen mit diesen Geschäftsvorfällen in einem

Veranlassungszusammenhang stehen. Damit unterliegen insbes. die Buchwerte und die Kosten des Veräußerungsgeschäfts oder der Eintragung dem Abzugsverbot (KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. D 3). Dagegen bleiben die laufenden Aufwendungen für den Grundbesitz des Anlagevermögens, zB AfA-Beträge und Zinsaufwendungen, von der Abzugsbeschränkung unberührt.

Veranlagungszeitraumübergreifende Abzugsbeschränkung: Das Abzugsverbot greift unabhängig davon ein, in welchem VZ die hälftig stbefreiten Erträge anfallen. Dies bedeutet, dass die stmindernde Berücksichtigung von BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten schon beschränkt sein kann, obwohl dem Stpfl. noch keine stbefreiten Einnahmen zuzurechnen sind. Daher kann es dazu kommen, dass Aufwendungen, die in einem VZ vor der Übertragung des begünstigten Immobilienvermögens angefallen sind, von Abs. 3 erfasst werden. Aber auch in diesem Fall sind nur Aufwendungen betroffen, die mit der Übertragung des Immobilienvermögens in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, so dass laufende Aufwendungen wie AfA-Beträge und Zinsaufwendungen weiterhin voll abgezogen werden können (im Ergebnis ROCHE in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 364). Denn es gilt, die Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nach § 3 Nr. 70 stbefreiten Einnahmen von der nach dem zeitlich Anfall der Aufwendungen zu trennen. Fehlt es schon am Veranlassungszusammenhang, kann auch die Anordnung des veranlagungszeitraumübergreifenden Eingreifens den Abzug von Aufwendungen nicht beschränken (missverständlich insoweit ROCHE in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 364).

Rechtsfolge: Der stmindernde Abzug solcher BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten ist auf die Hälfte beschränkt. Wird die StBefreiung des § 3 Nr. 70 auf Grund der dort normierten Rückausnahmen (§ 3 Nr. 70 Satz 2) nicht gewährt, findet das Abzugsverbot mangels stbefreiter BV-Mehrungen oder Einnahmen keine Anwendung (KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. D 8). Entfällt die StBefreiung gem. § 3 Nr. 70 Satz 3 oder 4 rückwirkend (s. § 3 Nr. 70 Anm. J 07-7 f.), ist das hälftige Abzugsverbot aus systematischen Gründen nachträglich rückgängig zu machen (KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. D 9).

Verluste werden vom Halbabzugsverbot nicht erfasst, da § 3 Nr. 70 Satz 2 Buchst. b den Verlustfall ausdrücklich von der Anwendung der StBefreiung ausnimmt (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 70/74). Mangels stbefreiter BV-Mehrungen oder Einnahmen ist auch § 3c Abs. 3 nicht anzuwenden.

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ²Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ³Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁴Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

1. einer Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), und
2. einer Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft nach Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2001 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1).

⁵Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. ⁶Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme. ⁷Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁸Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. ²Darüber hinaus ist eine Än-

derung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. ²Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). ³Die Vorschriften über **die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über** die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. ⁵Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4 sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

(4a) ¹Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. ²Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. ³Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. ⁴Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. ⁵Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. ⁶Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs-

- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugeordneten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen;
2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen.³Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;
 3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
 4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;
 5. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist.²Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, ist für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt
 - a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 24 Euro,
 - b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 12 Euro,
 - c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 6 Euro
 abzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen.³Wird der Steuerpflichtige bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig, gilt Satz 2 entsprechend; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend.⁴Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 2 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Buchstaben a, b und c mit 120, 80 und 40 Prozent der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem

letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁵Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate. ⁶Die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die Pauschbeträge nach den Sätzen 2 und 4 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 gelten auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder 3 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abzuziehen und die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der doppelten Haushaltsführung geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist;

6. (aufgehoben)
- 6a. (aufgehoben)
- 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;
7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;
8. von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder. ²Dasselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. ³Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. ⁴Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind; Satz 3 ist insoweit nicht anzuwenden;
- 8a. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 der Abgabenordnung;
9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden;
10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. ²Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 begründen, der Finanzbehörde für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und

Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. ⁴Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrunde liegenden Tatsachen;

11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird;
12. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 der Abgabenordnung.

²Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. ³§ 12 Nr. 1 bleibt unberührt.

(5a) ¹Keine Betriebsausgaben sind die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten. ²Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs sind die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer sowie für Familienheimfahrten mit 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer zu ermitteln. ³Ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 oder Satz 4, sind die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen maßgebend. ⁴§ 9 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.

(5b) Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.

(6) Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Abs. 2) sind keine Betriebsausgaben.

(7) ¹Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. ²Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.

(8) Für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmalen gelten die §§ 11a und 11b entsprechend.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(12) ¹§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ²§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ³§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen. ⁴§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden. ⁵In den Fällen, in denen die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002 noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist, ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) anzuwenden; dies gilt auch für unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Einkommensteuerbescheide für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002, soweit nicht bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. ⁶§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 endet. ⁷§ 4 Abs. 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) gilt erstmals für Gewerbesteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31. Dezember 2007 enden.

...

Autor: Dipl.-Finw. Klaus Voß, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen

Mitherausgeber: Michael Wendt, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 4 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008		b) Bedeutung der Änderungen	J 07-4
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		Erläuterungen zu dem eingefügten Abs. 5b	
a) Rechtsentwicklung	J 07-1	1. Gewerbesteuerpflichtige Einkünfte	J 07-5
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	2. Auf die Gewerbesteuer anfallende Nebenleistungen	J 07-6
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		3. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Gewerbesteuer zzgl. Nebenleistungen	J 07-7
a) Grund der Änderungen	J 07-3		

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 4 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 4 Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 4 Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 5b wurde neu eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Erweiterung um die Bestimmung, dass die durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 geänderte Vorschrift des § 6 Abs. 2 und der durch dieses Gesetz neu eingefügte § 6 Abs. 2a auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu befolgen ist.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Abs. 3 Satz 3: Die Änderung ist erstmals bei WG anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 17).

Abs. 5b: Nach § 52 Abs. 12 Satz 7 gilt die Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA erstmalig für GewSt., die *für* Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden. Maßgebend ist die Frage, *für* welchen Erhebungszeitraum (funktionaler Bezug) GewSt. festgesetzt wird. Dieser muss nach dem 31.12.2007 enden. Bei kalenderjahrgleichen Wj. wirkt sich die Nichtabziehbarkeit der GewSt. also erstmals im Jahr 2008 aus, die zum 31.12.2007 gebildete GewStRückstellung ist noch nicht betroffen. Bei abweichenden Wj. ist § 10 Abs. 2 GewStG zu berücksichtigen. In diesen Fällen gilt der Gewerbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen, in dem das Wj. endet.

Im Fall der Erstattung von GewSt. ist maßgebend, ob diese *für* Erhebungszeiträume erfolgt, in denen ein BA-Abzug erfolgt oder nicht. Im ersteren Fall erhöht sich die estrechtl. und demzufolge über § 7 Abs. 1 GewStG auch die gewstrechtl. Bemessungsgrundlage. Im zweiten Fall kommt es nicht zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Grund der Änderungen

J 07-3

Abs. 3 Satz 3: Die Änderung erfolgte auf Vorschlag des BRat (BTDrucks. 16/6739, 5, endgültige Formulierung durch den FinAussch. in BTDrucks. 16/6981, 11). Sie stellt für die Bewertung geringwertiger WG (§ 6 Abs. 2a) und die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) einen Gleichlauf zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich her.

Abs. 5b: Mit der Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA soll eine Entflechtung der Finanzierungsströme der staatlichen und der kommunalen Ebene,

eine Stärkung der finanziellen Unabhängigkeit der einzelnen Gebietskörperschaften und eine klarere Transparenz der stärker durch die Gemeinden beeinflussten GewStBelastung speziell der KapGes. erreicht werden (BTDrucks. 16/4841, 33). Erstmals vorgeschlagen wurde diese Änderung durch eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe am 3.11.2006 unter Vorsitz von KOCH/STEINBRÜCK. Zu einer grundlegenden Reform der GewSt., die diese gesetzliche Maßnahme erübrigt hätte, kam es aufgrund befürchteter unkalkulierbarer Anpassungskosten und Struktureinbrüche nicht.

Im (gewerbe-)strechtl. Gesamtkontext stehen sich durch die Unternehmensteuerreform 2008 im Wesentlichen die Nichtabziehbarkeit der GewSt., die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände im Bereich der Finanzierungskosten (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 GewStG) und die Abschaffung der Eingangsstaffel bei Personenunternehmen (§ 11 GewStG) auf der einen Seite und die Absenkung der GewStMesszahl von 5 % auf 3,5 % (§ 11 GewStG) und die Erhöhung des Faktors für die Anrechnung auf die ESt. von 1,8 auf 3,8 (§ 35) auf der anderen Seite gegenüber.

J 07-4 b) Bedeutung der Änderungen

Abs. 3 Satz 3: § 6 gilt gemäß seinem Eingangssatz nur für einzelne WG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind. Die Anwendung des bisherigen Wahlrechts zur Sofortabschreibung geringwertiger WG bei § 4 Abs. 3 war bisher lediglich durch Verwaltungsanweisung (R 6.13 Abs. 3 EStR) zugelassen. Nunmehr erfolgt eine explizite gesetzliche Normierung. Der BRat sah die Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung in dem Wegfall des Wahlrechts (§ 6 Abs. 2 aF) und dem nicht immer vorteilhaften Charakter der Neuregelungen für den Stpfl. (BTDrucks. 16/6981, 11). Dem dürfte im Ergebnis allein aus Gründen der Rechtssicherheit zu folgen sein, auch wenn der BFH die sofortige Abschreibung geringwertiger WG als „Sofortabschreibung“ (rechtssystematische Ergänzung zu § 7, vgl. BFH v. 19.1.1984 – IV R 224/80, BStBl. II 1984, 312; v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638) betrachtet und diese rechtssystematische Betrachtung auch für die Sammelpostenregelung des § 6 Abs. 2a in Frage käme.

Abs. 5b:

► *Rechtssystematische Bedeutung:* Die GewSt. war nach bisherigem Recht entsprechend ihrem Charakter als Betriebssteuer als BA auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung abziehbar (vgl. zur zweistufigen Gewinnermittlung § 4 Anm. 20 und zum Betriebssteuercharakter der GewSt. § 4 Anm. 983). Nach der Neuregelung *sind* die GewSt. und die darauf entfallenden Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) *keine BA* (vgl. ähnliche Formulierung in § 4 Abs. 5a: „Keine Betriebsausgaben sind...“). Zukünftig sind die GewSt. und die darauf entfallenden Nebenleistungen auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerbilanziell hinzuzurechnen (BTDrucks. 16/4841, 47: „Die Regelung stellt – wie die Regelungen des § 4 Abs. 5 und 5a – eine Sonderregelung zu § 4 Abs. 4 dar“); glA SCHLOTTER/VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398; SCHAFLITZEL/GÖTZ in BLUMENBERG/BENZ: Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 2. Die unglückliche Wortwahl der Bestimmung will uE nicht zum Ausdruck bringen, dass die entsprechenden Abgänge keine BA iSd. Abs. 4 sind mit der Folge,

dass damit auch der Charakter als nichtabziehbare BA entfällt (vgl. zu diesen systematischen Konsequenzen § 4 Anm. 1115 und für die zweistufige Gewinnermittlung § 4 Anm. 20, 21). UE lässt der Wortlaut auch die Auslegung zu, dass bereits auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung die GewSt. nicht abziehbar ist. Jedenfalls wird uE durch die gewählte Formulierung eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die GewSt. nicht mehr ihre eigene Bemessungsgrundlage mindert und auch nicht von der Bemessungsgrundlage der ESt. und KSt. abgezogen wird. Rechtssystematisch bedenklich ist jedoch, dass durch die Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA deren Objektsteuercharakter, nach dem ja insbes. nicht zwischen Eigenfinanzierung- und Fremdfinanzierung unterschieden wird, nunmehr auch im ESt- und KStRecht Platz greift. Hierbei handelt es sich uE um einen eklatanten Systembruch.

► *Wirtschaftliche Bedeutung:* Infolge der Unternehmensteuerreform 2008 ist die rechtsformabhängige Belastungswirkung der GewSt. verstärkt worden. Während für KapGes. die GewSt. zu 100 % in die Unternehmensteuerbelastung eingeht und bei diesen zur dominierenden Unternehmensteuer (vgl. HERZIG, DB 2007, 1541 zur relativen Verstärkung der GewSt. bei der Unternehmensteuerbelastung) werden kann, führt die Ausweitung der pauschalen Anrechnung der GewSt. bei Personenunternehmen dazu, dass bis zum kritischen Hebesatz von 380 % bzw. (unter Einbeziehung des SolZ) von 400 % diese ihre Belastungswirkung verliert (Annahme: keine Anrechnungsverluste). Erst bei Überschreiten des Anrechnungsvolumens tritt hier eine Belastungswirkung mit GewSt. auf. Innerstaatliche Verlagerungen von Steuersubstrat in Kommunen mit geringen Hebesätzen können zu beachtlichen Steuerersparnissen führen (vgl. HERZIG aaO).

► *Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung:* Verfassungsrechtl. Bedenken ergeben sich daraus, dass die außerbilanzielle Hinzurechnung der GewSt. als vollumfängliche Betriebssteuer das zumindest einfachgesetzlich fundierte objektive Nettoprinzip durchbricht (zum einfachgesetzlichen Nettoprinzip LANG in TIPKE/LANG, 18. Aufl. 2005, § 9 Rn. 54 f. mwN). Eine Berührung mit der Privatsphäre des Stpfl. ist nicht ersichtlich. Demzufolge scheidet eine daran anknüpfende Rechtfertigung aus. Ob die in der Gesetzesbegründung weiter angegebene Rechtfertigungsgründe der Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz (Gesamtsteuerbelastung durch Addition der Einzelsteuern), der Verminderung der Beeinflussung des ESt- und KStAufkommens und der klareren Abgrenzung der Ertragshoheiten (Entflechtung der Finanzströme der Fiski) als besondere, sachlich rechtfertigende Gründe anzuerkennen sind, erscheint auch angesichts der Erweiterung der Hinzurechnungstatbestände uE als zweifelhaft.

Erläuterungen zu dem eingefügten Abs. 5b

Schrifttum: BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn 2007; HERZIG, Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, DB 2007, 1541; HEY, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925; MIDDENDORF/STEGMANN, Die Zinsschranke nach der geplanten Unternehmen-

steuerreform 2008 – Funktionsweise und erste Gestaltungen, INF 2007, 305; RICHTER, Unternehmenssteuerreformgesetz 2008: Gewerbesteuerliche innerorganschaftliche Leistungsbeziehungen, FR 2007, 1042; SCHAUBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, München 2007; SCHWEDHELM, Die neue Zinsschranke für Personen- und Kapitalgesellschaften, GmbH-StB 2007, 282; STOLLENWERK, Ausweitung der Gewerbebesteuerung auf das UntStRefG 2008, GmbH-StB 2007, 276 (Teil 1), 313 (Teil 2); THIEL/STERNER, Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, DB 2007, 1099.

J 07-5 1. Gewerbesteuerpflichtige Einkünfte

Abs. 5b setzt gewstpfl. Einkünfte voraus. Liegen diese nicht oder partiell nicht vor, sei es weil kein Gewerbebetrieb unterhalten wird, oder die daraus erzielten Einkünfte nicht der deutschen Besteuerung unterliegen, so kommt es zu keiner außerbilanziellen Hinzurechnung.

Beispiel für die systematische Wirkungsweise der Bestimmung: Der Betrieb eines Konzerns, der sich nicht auf die Escape-Klauseln nach § 4h Abs. 2 berufen kann, erzielt einen Gewinn vor Steuern in Höhe von 500 000 €. Als Aufwand wurden Abschreibungen in Höhe von 1,5 Mio. €, ein Zinsaufwand in Höhe von 4 Mio. € und ein Zinsertrag in Höhe von 1 Mio. € verbucht. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Zinsschranke ist ein Betrag in Höhe von 6 Mio. (500 000 € + 1,5 Mio. € + 3 Mio. € [Saldo aus 4 Mio. € Zinsaufwand abzgl. 1 Mio. € Zinsertrag]), hiervon 30 % ergibt 1,8 Mio. €. 1,2 Mio. € Zinsen sind vorzutragen. Es wird ein Gleichklang zwischen den Zinsen gem. § 4h und dem Entgelt iSd. GewStG unterstellt.

Abwandlung: Im obigen Beispiel ist im Gewinn vor Steuern ein Abzinsungsaufwand in Höhe von 1 Mio. € enthalten.

Für das Beispiel ergibt sich folgende Berechnung. Hierbei werden die unterschiedlichen Ergebnisse der nicht klar geregelten Frage dargestellt, ob der Freibetrag von 100 000 € vom Finanzierungsanteil vor Anwendung der Hinzurechnungsquote

Variante a, STOLLENWERK, GmbH-StB 2007, 176; KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 8 GewStG Rn. 10; SCHAFLITZEL/GÖTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 227; RÖDDER in SCHAUBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 372

abzuziehen ist oder danach

Variante b, STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 514f: Zielsetzung des Freibetrags spricht eher für diese Alternative; demgegenüber spricht sich BTDrucks. 16/4841, 31 sehr deutlich für Variante a aus, also worauf sich „die Summe“ in § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a.E. GewStG bezieht.

1.	Gewinn vor Steuern		a) 500 000		b) 500 000
2.	Hinzurechnung der GewSt-Vorauszahlungen, § 4 Abs. 5b		Entfällt im Beispiel		
3.	Zinsaufwand	4,0 Mio.			
4.	Davon <i>abziehbar</i> durch Verrechnung mit Zinsertrag	1,0 Mio.			
5.	Davon <i>abziehbar</i> infolge § 4h	1,8 Mio.			
6.	Insgesamt <i>abziehbar</i>	2,8 Mio.			
7.	Nichtabziehbar und dem Gewinn hinzuzurechnen	1,2 Mio.	+ 1,2 Mio.		
8.	Gesamtgewinn nach Zinsschranke		1,7 Mio.		1,7 Mio.
9.	Zzgl. Gewerbesteuer				
10.	Ausgangsgröße für GewSt., § 7 Abs. 1 GewStG iVm. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2		1,7 Mio.		1,7 Mio.
11.	Hinzurechnung gewinnmindernder Zinsen, § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a GewStG („so weit sie ... abgesetzt worden sind“)				
12.	Gewinnmindernde Zinsen	2,8 Mio.		2,8 Mio.	
13.	<i>Abzüglich Freibetrag, § 8 Abs. 1 aE (str.)</i>	-100 000		0	
13.	Zwischensumme	2,7 Mio.		2,8 Mio.	
15.	Davon 1/4, § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a	675 000		700 000	
16.	<i>Abzüglich Freibetrag, § 8 Abs. 1 a.E. (str.)</i>			600 000	
17.	Messbetrag (1,7 Mio zzgl. 675 000/600 000)	2 375 000		2 300 000	
18.	Messbetrag × 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)	83 124		80 500	
19.	83 124/80 500 × 400 % (Hebesatz), § 16 Abs. 1 GewStG	332 500		322 000	
20.	Gewinn nach Zinsschranke (1,7 Mio) zzgl. Gewerbesteuer (332 500/322 000)		2 032 500		2 022 000
21.	Differenz:		10 500 € mehr an GewSt.		

Die Abwandlung weist die Besonderheit auf, dass ein Gleichklang zwischen den Zinsen gem. § 4h und dem Entgelt iSd. GewStG nicht besteht. Während bei der Zinsschranke der Abzinsungsbetrag in Höhe von 1 Mio. € berücksichtigt wird, stellt dieser Abzinsungsbetrag gewstrechl. kein Entgelt

iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a GewStG dar. Eine Verwendungsreihenfolge ist nicht festgelegt. Der Abzinsungsbetrag kann den Teilbereichen 4., 5. oder 7. (ganz oder prozentual) zugerechnet werden. UE bietet sich als Lösung an, dem Stpfl. für gewstrechtl. Zwecke ein Wahlrecht einzuräumen wäre, da dem Gesetz eine Verwendungsreihenfolge nicht zu entnehmen ist (aA ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 204, die eine Aufteilung als für die Praxis nicht durchführbar ansehen und einen Gleichklang durch den Gesetzgeber einfordern). In der Praxis wird man kritisch überprüfen müssen, ob weitere Asymmetrien auftreten.

Erstattung von Gewebesteuer: Soweit GewSt. erstattet wird, die dem BA-Abzugsverbot unterlag, ist diese Erstattung stl. nicht als BE zu erfassen. Eine Erstattung von bereits als BA berücksichtigter GewSt. ist dagegen als BE zu behandeln.

Hinzurechnung und Mitunternehmerschaft: Analog dem Problem bei der Zinsschranke (MIDDENDORF/STEGMANN, INF 2007, 305 [307]; SCHWEDHELM, GmbH-StB, 2007, 242 [283]) kann es auch bei der Nichtabziehbarkeit der GewSt. zu Verwerfungen unter den Mitunternehmern kommen, wenn zB sich im Sonderbetriebsbereich ein hoher Fremdfinanzierungsanteil befindet, da Bemessungsgrundlage der GewSt. der Gesamthandsgewinn zzgl. des Ergebnisses des SonderBV-Bereichs ist. MIDDENDORF/STEGMANN aaO schlagen zur Lösung des Problems umfangreiche gesellschaftsvertragliche Regelungen vor. Dies erscheint uE zutreffend, da zwar gewstrechtl. StSubjekt die Mitunternehmerschaft als solche, Abs. 5b jedoch eine estrechtl. Bestimmung und demnach einer estrechtl. maßgeblichen Gewinnverteilung zugänglich ist.

Gewerbesteuerrechtliche Organschaft: Da insbes. alle Hinzurechnungen nach § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG durch die Unternehmensteuerreform unabhängig von einer eventuellen Kürzung beim jeweiligen Vertragspartner sind, kann es bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaften zu Doppelerfassungen kommen. Hier empfiehlt sich zur Vermeidung die Herstellung einer gewstrechtl. Organschaft (so bisher Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR, BFH v. 23.10.1974 – I R 182/72, BStBl. II 1975, 46, insgesamt hierzu unter Berücksichtigung der Unternehmenssteuerreform 2008 RICHTER, FR 2007, 1042).

J 07-6 2. Auf die Gewerbesteuer anfallende Nebenleistungen

Angesprochen sind hier, wie bei § 12 Abs. 3 und § 10 Nr. 2 KStG, die strechtl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO, also insbes. Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Zinsen und Zwangsgelder, allerdings nur soweit diese auf die GewSt. anfallen. Die Rückzahlung derselben ist nicht stpfl.

Finanzierungsaufwendungen für Gewerbesteuerzahlungen sind demnach keine Nebenleistungen (so auch SCHLOTTER/VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398). Diese stellen aber Entgelte iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG dar.

3. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Gewerbesteuer zzgl. Nebenleistungen J 07-7

Die als BA abgezogene GewSt. zzgl. Nebenleistungen darf den Gewinn iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Gewerbebetriebs nicht mindern. Es erfolgt eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum ermittelten Unterschiedsbetrag.

§ 4d

Zuwendungen an Unterstützungskassen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge
und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007
(BGBl. I 2007, 2838)

(1) ¹Zuwendungen an eine Unterstützungskasse dürfen von dem Unternehmen, das die Zuwendungen leistet (Trägerunternehmen), als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit die Leistungen der Kasse, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem betrieblich veranlasst wären und sie die folgenden Beträge nicht übersteigen:

1. bei Unterstützungskassen, die lebenslänglich laufende Leistungen gewährleisten:

- a) das Deckungskapital für die laufenden Leistungen nach der dem Gesetz als Anlage 1 beigefügten Tabelle. ²Leistungsempfänger ist jeder ehemalige Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, der von der Unterstützungskasse Leistungen erhält; soweit die Kasse Hinterbliebenenversorgung gewährt, ist Leistungsempfänger der Hinterbliebene eines ehemaligen Arbeitnehmers des Trägerunternehmens, der von der Kasse Leistungen erhält. ³Dem ehemaligen Arbeitnehmer stehen andere Personen gleich, denen Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass ihrer ehemaligen Tätigkeit für das Trägerunternehmen zugesagt worden sind;
- b) in jedem Wirtschaftsjahr für jeden Leistungsanwärter,
 - aa) wenn die Kasse nur Invaliditätsversorgung oder nur Hinterbliebenenversorgung gewährt, jeweils 6 Prozent,
 - bb) wenn die Kasse Altersversorgung mit oder ohne Einschluss von Invaliditätsversorgung oder Hinterbliebenenversorgung gewährt, 25 Prozent

der jährlichen Versorgungsleistungen, die der Leistungsanwärter oder, wenn nur Hinterbliebenenversorgung gewährt wird, dessen Hinterbliebene nach den Verhältnissen am Schluss des Wirtschaftsjahres der Zuwendung im letzten Zeitpunkt der Anwartschaft, spätestens im Zeitpunkt der Vollendung des 65. Lebensjahres erhalten können. ²Leistungsanwärter ist jeder Arbeitnehmer oder ehemalige Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, der von der Unterstützungskasse schriftlich zugesagte Leistungen erhalten kann und am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, **das 27. Lebensjahr vollendet hat**; soweit die Kasse nur Hinterbliebenenversorgung gewährt, gilt als Leistungsanwärter jeder Arbeitnehmer oder ehemalige Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, der am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, **das 27. Lebensjahr vollendet hat** und dessen Hinterbliebene die Hinterbliebenenversorgung erhalten können. ³Das Trägerunternehmen kann bei der Be-

rechnung nach Satz 1 statt des dort maßgebenden Betrags den Durchschnittsbetrag der von der Kasse im Wirtschaftsjahr an Leistungsempfänger im Sinne des Buchstabens a Satz 2 gewährten Leistungen zugrunde legen.⁴In diesem Fall sind Leistungsanwärter im Sinne des Satzes 2 nur die Arbeitnehmer oder ehemaligen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, die am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, das 50. Lebensjahr vollendet haben.⁵Dem Arbeitnehmer oder ehemaligen Arbeitnehmer als Leistungsanwärter stehen andere Personen gleich, denen schriftlich Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass ihrer Tätigkeit für das Trägerunternehmen zugesagt worden sind;

- c) den Betrag des Beitrages, den die Kasse an einen Versicherer zahlt, soweit sie sich die Mittel für ihre Versorgungsleistungen, die der Leistungsanwärter oder Leistungsempfänger nach den Verhältnissen am Schluss des Wirtschaftsjahres der Zuwendung erhalten kann, durch Abschluss einer Versicherung verschafft.²Bei Versicherungen für einen Leistungsanwärter ist der Abzug des Beitrages nur zulässig, wenn der Leistungsanwärter die in Buchstabe b Satz 2 und 5 genannten Voraussetzungen erfüllt, die Versicherung für die Dauer bis zu dem Zeitpunkt abgeschlossen ist, für den erstmals Leistungen der Altersversorgung vorgesehen sind, mindestens jedoch bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Leistungsanwärter das 55. Lebensjahr vollendet hat, und während dieser Zeit jährlich Beiträge gezahlt werden, die der Höhe nach gleich bleiben oder steigen.³Das Gleiche gilt für Leistungsanwärter, die **das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben**, für Leistungen der Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung, für Leistungen der Altersversorgung unter der Voraussetzung, dass die Leistungsanwartschaft bereits unverfallbar ist.⁴Ein Abzug ist ausgeschlossen, wenn die Ansprüche aus der Versicherung der Sicherung eines Darlehens dienen.⁵Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 vor, sind die Zuwendungen nach den Buchstaben a und b in dem Verhältnis zu vermindern, in dem die Leistungen der Kasse durch die Versicherung gedeckt sind;
- d) den Betrag, den die Kasse einem Leistungsanwärter im Sinne des Buchstabens b Satz 2 und 5 vor Eintritt des Versorgungsfalles als Abfindung für künftige Versorgungsleistungen gewährt, den Übertragungswert nach § 4 Abs. 5 des Betriebsrentengesetzes oder den Betrag, den sie an einen anderen Versorgungsträger zahlt, der eine ihr obliegende Versorgungsverpflichtung übernommen hat.

²Zuwendungen dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Vermögen der Kasse ohne Berücksichtigung künftiger Versorgungsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres das zulässige Kassenvermögen übersteigt.³Bei der Ermittlung des Vermögens der Kasse ist am Schluss des Wirtschaftsjahres vorhandener Grundbesitz mit 200 Prozent der Einheitswerte anzusetzen, die zu dem Feststellungszeitpunkt maßgebend sind, der dem Schluss des Wirtschaftsjahres folgt; Ansprüche aus einer Versicherung sind mit dem Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zuzüglich der Guthaben aus Beitragsrückerstattung am

Schluss des Wirtschaftsjahres anzusetzen, und das übrige Vermögen ist mit dem gemeinen Wert am Schluss des Wirtschaftsjahres zu bewerten.

⁴Zulässiges Kassenvermögen ist die Summe aus dem Deckungskapital für alle am Schluss des Wirtschaftsjahres laufenden Leistungen nach der dem Gesetz als Anlage 1 beigefügten Tabelle für Leistungsempfänger im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a und dem Achtfachen der nach Satz 1 Buchstabe b abzugsfähigen Zuwendungen. ⁵Soweit sich die Kasse die Mittel für ihre Leistungen durch Abschluss einer Versicherung verschafft, ist, wenn die Voraussetzungen für den Abzug des Beitrages nach Satz 1 Buchstabe c erfüllt sind, zulässiges Kassenvermögen der Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals aus der Versicherung am Schluss des Wirtschaftsjahres; in diesem Fall ist das zulässige Kassenvermögen nach Satz 4 in dem Verhältnis zu vermindern, in dem die Leistungen der Kasse durch die Versicherung gedeckt sind. ⁶Soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete Zeitwert, beim zulässigen Kassenvermögen ohne Berücksichtigung des Guthabens aus Beitragsrückerstattung. ⁷Gewährt eine Unterstützungskasse an Stelle von lebenslanglich laufenden Leistungen eine einmalige Kapitalleistung, so gelten 10 Prozent der Kapitalleistung als Jahresbetrag einer lebenslanglich laufenden Leistung;

2. bei Kassen, die keine lebenslanglich laufenden Leistungen gewähren, für jedes Wirtschaftsjahr 0,2 Prozent der Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens, mindestens jedoch den Betrag der von der Kasse in einem Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen, soweit dieser Betrag höher ist als die in den vorangegangenen fünf Wirtschaftsjahren vorgenommenen Zuwendungen abzüglich der in dem gleichen Zeitraum erbrachten Leistungen. ²Diese Zuwendungen dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Vermögen der Kasse am Schluss des Wirtschaftsjahres das zulässige Kassenvermögen übersteigt. ³Als zulässiges Kassenvermögen kann 1 Prozent der durchschnittlichen Lohn- und Gehaltssumme der letzten drei Jahre angesetzt werden. ⁴Hat die Kasse bereits 10 Wirtschaftsjahre bestanden, darf das zulässige Kassenvermögen zusätzlich die Summe der in den letzten zehn Wirtschaftsjahren gewährten Leistungen nicht übersteigen. ⁵Für die Bewertung des Vermögens der Kasse gilt Nummer 1 Satz 3 entsprechend. ⁶Bei der Berechnung der Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens sind Löhne und Gehälter von Personen, die von der Kasse keine nicht lebenslanglich laufenden Leistungen erhalten können, auszuschneiden.

²Gewährt eine Kasse lebenslanglich laufende und nicht lebenslanglich laufende Leistungen, so gilt Satz 1 Nr. 1 und 2 nebeneinander. ³Leistet ein Trägerunternehmen Zuwendungen an mehrere Unterstützungskassen, so sind diese Kassen bei der Anwendung der Nummern 1 und 2 als Einheit zu behandeln.

(2) ¹Zuwendungen im Sinne des Absatzes 1 sind von dem Trägerunternehmen in dem Wirtschaftsjahr als Betriebsausgaben abzuziehen, in dem sie geleistet werden. ²Zuwendungen, die bis zum Ablauf eines Monats nach Auf-

stellung oder Feststellung der Bilanz des Trägerunternehmens für den Schluss eines Wirtschaftsjahres geleistet werden, können von dem Trägerunternehmen noch für das abgelaufene Wirtschaftsjahr durch eine Rückstellung gewinnmindernd berücksichtigt werden.³ Übersteigen die in einem Wirtschaftsjahr geleisteten Zuwendungen die nach Absatz 1 abzugsfähigen Beträge, so können die übersteigenden Beträge im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die folgenden drei Wirtschaftsjahre vorgetragen und im Rahmen der für diese Wirtschaftsjahre abzugsfähigen Beträge als Betriebsausgaben behandelt werden.⁴ § 5 Abs. 1 Satz 2 ist nicht anzuwenden.

(3)¹ Abweichend von Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d und Absatz 2 können auf Antrag die insgesamt erforderlichen Zuwendungen an die Unterstützungskasse für den Betrag, den die Kasse an einen Pensionsfonds zahlt, der eine ihr obliegende Versorgungsverpflichtung ganz oder teilweise übernommen hat, nicht im Wirtschaftsjahr der Zuwendung, sondern erst in den dem Wirtschaftsjahr der Zuwendung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abgezogen werden.² Der Antrag ist unwiderruflich; der jeweilige Rechtsnachfolger ist an den Antrag gebunden.

Autorin: Dipl. Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 4d durch das Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000:* s. § 4d Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 4d Anm. J 04-1.
- ▶ *Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007* (BGBl. I 2007, 2838): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 wurden die Wörter „das 28. Lebensjahr vollendet hat“ jeweils durch die Angabe „das 27. Lebensjahr vollendet hat“ und in Buchstabe c Satz 3 die Wörter „das 28. Lebensjahr noch nicht vollendet haben“ durch die Angabe „das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderungen sind nach § 52 Abs. 12a erstmals bei nach dem 31.12.2008 zugesagten Leistungen der betrieblichen Altersversorgung anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-2

Folgeänderung zum BetrAVG: Die Änderungen stellen eine Folgeänderung zur Änderung des § 1b Abs. 1 BetrAVG dar. Für nach dem 31.12.2008 erteilte Zusagen über den Erwerb einer vom ArbG finanzierten unverfallbaren Betriebsrentenanwartschaft wurde mit gleichem Gesetz gem. § 1b Abs. 1 BetrAVG das Lebensalter für die Unverfallbarkeit vom 30. auf das 25. Lebensjahr abgesenkt. Künftig bleibt einem ArbN eine Anwartschaft bereits dann erhalten, wenn das Arbeitsverhältnis vor dem Eintritt des Versorgungsfalls, jedoch nach Vollendung des 25. Lebensjahres endet und die Versorgungszusage zu diesem Zeitpunkt mindestens fünf Jahre bestanden hat (vgl. BTDrucks. 16/6539, 11).

Stl. flankierend darf damit für nach dem 31.12.2008 erteilte Zusagen bereits mit der steuerwirksamen Zuwendung an die Unterstützungskasse begonnen werden, wenn der Leistungsanwärter am Schluss des Wj., in dem die Zuwendung erfolgt, das 27. Lebensjahr vollendet hat.

Übersicht über die unterschiedlichen Regelungen: Damit gelten nunmehr – je nach Zusagezeitpunkt – drei unterschiedliche Regelungen für die Möglichkeit, betriebsausgabenwirksam Zuwendungen an die Unterstützungskasse zu leisten:

► *Für Zusagen, die vor dem 1.1.2001 erteilt worden sind*, darf die Zuwendung zum Reservepolster nur dann als BA abgezogen werden, wenn der Leistungsanwärter am Schluss des Wj., in dem die Zuwendung erfolgt, das 30. Lebensjahr vollendet hat.

► *Für Zusagen, die nach dem 31.12.2000 und vor dem 1.1.2009 erteilt worden sind oder erteilt werden*, darf im Hinblick auf die arbeitsrechtl. Verkürzung der gesetzlichen Fristen für die Unverfallbarkeit von Anwartschaften von zehn auf fünf Jahre und vom 35. auf das 30. Lebensjahr durch das AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) bereits mit der steuerwirksamen Zuwendung begonnen werden, wenn der Pensionsberechtigte am Schluss des Wj., in dem die Zuwendung erfolgt, das 28. Lebensjahr vollendet hat. Seitens der Verwaltung wird allerdings aus Billigkeitsgründen nicht beanstandet, wenn die strechtl. Neuregelung erstmals für das Wj. angewendet wird, das nach dem 31.12.2000 beginnt (vgl. BMF v. 18.9.2001, BStBl. I 2001, 612).

► *Für Zusagen, die nach dem 31.12.2008 erteilt werden*, darf im Hinblick auf die erneute arbeitsrechtl. Verkürzung der gesetzlichen Fristen für die Unverfallbarkeit von Anwartschaften vom 30. auf das 25. Lebensjahr bereits mit der steuerwirksamen Zuwendung begonnen werden, wenn der ArbN am Schluss des Wj., in dem die Zuwendung erfolgt, das 27. Lebensjahr vollendet hat.

###97###

##87##

###98###
##88##

§ 4f**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**

idF des StÄndG 2007 v. 24.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432),
geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

¹Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 Euro je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. ²Im Falle des Zusammenlebens der Elternteile gilt Satz 1 nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind. ³Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. ⁴Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in Satz 1 genannte Betrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. ⁵Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige **für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.**

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 4f durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 4f Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12. 2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Satz 5 wird neu gefasst und auf die Pflicht zur Vorlage der Rechnung und des Zahlungs- und Überweisungsbelegs bei Abgabe der StErklärung verzichtet.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Grund der Änderung: Nach der Gesetzesbegründung (BRDrucks. 544/07 [Beschluss], 17) soll zur Verbesserung der Akzeptanz der elektronischen Übermittlung von StErklärungen mittels ELSTER und damit aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Vorlage von Belegen als materiell-rechtl. Voraussetzung für die StVergünstigung nach § 4f verzichtet werden. Mit einer ähnlichen Begründung wurde auch die Belegvorlageverpflichtung nach § 35a Abs. 2 Satz 5 abgeschafft. Allerdings sind auch nach Abschaffung des Zwangs zur Vorlage der Rechnung und des Überweisungsbelegs nach § 4f Satz 5 im Rahmen der elektronischen StErklärung zahlreiche andere Bescheinigungen in Belegform nach wie vor einzureichen (ua. Spendenbescheinigungen, Nachweise der agB, Bescheinigungen über Altersvorsorgebeiträge etc.), die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtend bei Abgabe der StErklärung vorzulegen sind; vgl. Aufstellung bei FinSen. Berlin v. 9.5.2007 – III E – 02398–28/2007, nv.; FinMin. NRW v. 6.2.2004 – O 2368 – 18 – II B2, nv.), so dass der angestrebte Vereinfachungseffekt eher gering ist.

Bedeutung der Änderung: Der Verzicht auf die zwingende Vorlage gilt nach dem neu gefassten Satz 5 für die Abgabe der StErklärung sowohl in *elektronischer* als auch in *schriftlicher* Form.

► *Keine Abschaffung des Schriftformerfordernisses:* Das Schriftformerfordernis eines Rechnungspapiers (zu den inhaltlichen Anforderungen vgl. KSM/GESERICH, § 4f Rn. B 91) zum Nachweis der Aufwendungen wird durch die Neuregelung nicht abgeschafft oder eingeschränkt. Die Neuregelung schafft insoweit nur eine verfahrenstechnische Änderung durch Verzicht auf die Vorlage der Rechnungs- und Überweisungsbelege bei Abgabe der StErklärung. Auch nach der Neuregelung handelt es sich bei der Rechnung um eine materielle Abzugsvoraussetzung. Der steuermindernde Abzug von Kinderbetreuungskosten kann daher nur bei tatsächlich erfolgter Rechnungserteilung und tatsächlich erfolgter Zahlung auf ein Bankkonto anerkannt werden. Dem FA bleibt es deshalb unbenommen, die Rechnung und einen unbaren Zahlungsnachweis im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes nach § 88 Abs. 1 AO bei der Veranlagung oder zu einem späteren Zeitpunkt anzufordern. Die Rechnungspapiere sind dabei grundsätzlich im Original vorzulegen. Fotokopien reichen nur dann aus, wenn deren Beweiswert nicht in Frage steht. Ein Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Abzugsvoraussetzungen durch andere Beweismittel oder auf andere Weise ist in Bezug auf die Rechnungserteilung nicht zulässig. Dagegen kann der Zahlungsnachweis auch durch andere Beweismittel als durch Belegnachweis (Überweisungsbeleg, Kontoauszug etc.) geführt werden. Bei Nichtvorlage der Rechnung ist ein Abzug der Kosten im Schätzungsweg nach § 162 AO ausgeschlossen. Auch eine Berücksichtigung im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO scheidet regelmäßig aus.

► *Aufbewahrungspflichten* für Rechnungen und Überweisungsbelege ergeben sich beim BA-Abzug von Kinderbetreuungskosten bei buchführungspflichtigen Stpfl. aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Für Überschussrechner (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) und für Personen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, bestehen dagegen keine allgemeinen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungs-

pflichten (vgl. HHSp./TRZASKALIK, § 147 AO Rn. 6). In Bezug auf die erteilte Rechnung und den Zahlungsnachweis nach Satz 5 ergibt sich indes uE eine Aufbewahrungspflicht bis zu deren abschließenden Prüfung durch das FA aus § 90 Abs. 1 AO, da die Nachweispflicht grundsätzlich nur mittels schriftlicher Unterlagen, also im Wege des Urkundensbeweis, erfüllt werden kann (gegen eine solche, aus § 90 Abs. 1 AO abgeleitete Aufbewahrungspflicht SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 3). Unabhängig davon ist die in Satz 5 neu gefasste Beweisführungs- und Nachweispflicht als bloße verfahrensvereinfachende Maßnahme auch nach der Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 544/07 [Beschluss], 17) als Anordnung einer subjektiven Beweislast auszulegen mit der verfahrensrechtl. Folge, dass ein stl. Abzug immer dann zu versagen ist, wenn auf Anforderung die erteilte Rechnung nicht vorgelegt und ein Zahlungsnachweis nicht geführt werden kann. Die Rechnungspapiere sind deshalb auch nach Eintritt der Bestandskraft der StFestsetzung grundsätzlich bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist aufzubewahren. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die angeforderten Rechnungs- und Überweisungsbelege nach Prüfung durch das FA unbeanstandet und kommentarlos zurückgegeben werden. In diesem Fall trifft den Stpfl. keine weitere Aufbewahrungspflicht.

#####

##91##

§ 4h

**Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen
(Zinsschranke)**

eingefügt durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 dieses Gesetzes abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. ²Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). ³Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

- a) der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als eine Million Euro beträgt,
- b) der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört oder
- c) der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). ²Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu einem Prozentpunkt ist unschädlich.

³Eigenkapitalquote ist das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme; sie bemisst sich nach dem Konzernabschluss, der den Betrieb umfasst, und ist für den Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses oder Einzelabschlusses zu ermitteln. ⁴Wahlrechte sind im Konzernabschluss und im Jahresabschluss oder Einzelabschluss einheitlich auszuüben; bei gesellschaftsrechtlichen Kündigungsrechten ist insoweit mindestens das Eigenkapital anzusetzen, das sich nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs ergeben würde. ⁵Bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs ist das Eigenkapital um einen im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert, soweit er auf den Betrieb entfällt, und um die Hälfte von Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 273 des Handelsgesetzbuchs) zu erhöhen sowie um das Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt – mit Ausnahme von Vorzugsaktien –, die Anteile an anderen Konzerngesellschaften und um Einlagen der letzten sechs Monate vor dem maßgeblichen Abschlussstichtag, soweit ihnen Entnahmen oder Ausschüttungen innerhalb der ersten sechs Monate nach dem maßgeblichen Abschlussstichtag gegenüberstehen, zu kürzen. ⁶Die Bilanzsumme ist um Kapitalforderungen zu kürzen, die nicht im Konzernabschluss ausgewiesen

#####

##93##

sind und denen Verbindlichkeiten im Sinne des Absatzes 3 in mindestens gleicher Höhe gegenüberstehen. ⁷Sonderbetriebsvermögen ist dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist.

⁸Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind einheitlich nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen. ⁹Hiervon abweichend können Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union verwendet werden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen und offenzulegen ist und für keines der letzten fünf Wirtschaftsjahre ein Konzernabschluss nach den IFRS erstellt wurde; nach den Generally Accepted Accounting Principles der Vereinigten Staaten von Amerika (US-GAAP) aufzustellende und offen zu legende Abschlüsse sind zu verwenden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS oder dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union zu erstellen und offen zu legen ist. ¹⁰Der Konzernabschluss muss den Anforderungen an die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung genügen oder die Voraussetzungen erfüllen, unter denen ein Abschluss nach den §§ 291 und 292 des Handelsgesetzbuches befreiende Wirkung hätte.

¹¹Wurde der Jahresabschluss oder Einzelabschluss nicht nach denselben Rechnungslegungsstandards wie der Konzernabschluss aufgestellt, ist die Eigenkapitalquote des Betriebs in einer Überleitungsrechnung nach den für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsstandards zu ermitteln. ¹²Die Überleitungsrechnung ist einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen. ¹³Auf Verlangen der Finanzbehörde ist der Abschluss oder die Überleitungsrechnung des Betriebs durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, der die Voraussetzungen des § 319 des Handelsgesetzbuches erfüllt.

¹⁴Ist ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig und führt der zutreffende Abschluss zu einer Erhöhung der nach Absatz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, ist ein Zuschlag entsprechend § 162 Abs. 4 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung festzusetzen. ¹⁵Bemessungsgrundlage für den Zuschlag sind die nach Absatz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen. ¹⁶§ 162 Abs. 4 Satz 4 bis 6 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

²Ist eine Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet, gilt für die Gesellschaft § 8a Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.

(3) ¹Maßgeblicher Gewinn ist der nach den Vorschriften dieses Gesetzes mit Ausnahme des Absatzes 1 ermittelte steuerpflichtige Gewinn. ²Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. ³Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben. ⁴Die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen führen ebenfalls zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen. ⁵Ein Betrieb gehört zu

einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 Buchstabe c zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. ⁶Ein Betrieb gehört für Zwecke des Absatzes 2 auch zu einem Konzern, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann.

(4) ¹Der Zinsvortrag ist gesondert festzustellen. ²Zuständig ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlusts der Gesellschaft zuständige Finanzamt, im Übrigen das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. ³§ 10d Abs. 4 gilt sinngemäß. ⁴Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich der nach Satz 1 festzustellende Betrag ändert.

(5) ¹Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebes geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. ²Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft aus, geht der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...
 (12d) § 4h in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden.
 ...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu § 4h		1. Grund der Neuregelung	J 07-4
I. Überblick	J 07-1	2. Bedeutung der Neuregelung	J 07-5
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung		IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Rechtsentwicklung	J 07-2	1. Verhältnis zu weiteren Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen	J 07-6
2. Zeitlicher Anwendungsbereich	J 07-3	2. Verhältnis zu § 42 AO	J 07-7
III. Grund und Bedeutung der Neuregelung		3. Verhältnis zur Gewerbesteuer	J 07-8

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008 *Hick* E 3

 ##95##

	Anm.		Anm.
4. Verhältnis zu nach DBA freigestellten Betriebsstätteneinkünften	J 07-9		
5. Verhältnis zu weiteren steuerlichen Einzelschriften	J 07-10		
V. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Neuregelung	J 07-11		
Erläuterungen zu Abs. 1: Anwendung der Zinsschranke			
I. Grundregel der Zinsschranke (Satz 1)			
1. Mehrstufiges Prüfungsschema	J 07-12		
2. Folgen des Abzugsverbots für Zinsaufwendungen	J 07-13		
3. Zinsaufwendungen eines „Betriebs“	J 07-14		
4. Beschränkung des Zinsabzugs auf 30 % des steuerlichen EBITDA	J 07-15		
5. Besonderheiten bei Personengesellschaften	J 07-16		
II. Vortrag nicht abgezogener Zinsaufwendungen in die folgenden Wirtschaftsjahre (sog. Zinsvortrag, Satz 2)			
	J 07-17		
III. Rechtsfolge vorgetragener Zinsaufwendungen im Abzugsjahr (Satz 3)			
	J 07-18		
Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke, nachgeordnete Mitunternehmerschaft			
I. Ausnahmetatbestände von der Anwendung der Zinsschranke (Abs. 2)			
	J 07-19		
II. Freigrenze von einer Million Euro (Abs. 2 Satz 1 Buchst. a)			
	J 07-20		
III. Keine vollständige oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b)			
	J 07-21		
		IV. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c)	
		1. Befreiung von der Zinsschranke durch Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Sätze 1–3)	J 07-22
		2. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Satz 1)	J 07-23
		3. Unschädliche Toleranzgrenze bei Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote (Satz 2)	J 07-24
		4. Definition und Ermittlung der Eigenkapitalquote (Satz 3)	J 07-25
		5. Einzelheiten zur Bestimmung der Eigenkapitalquote (Sätze 4–7)	
		a) Gemeinsame Vorschriften für die Bestimmung der Eigenkapitalquote (Satz 4)	J 07-26
		b) Steuerliche Sonder Vorschriften zur Bestimmung der Eigenkapitalquote des Betriebs (Sätze 5–7)	J 07-27
		c) Für den Eigenkapitalquotenvergleich maßgeblicher Konzernabschluss (Sätze 4–7)	J 07-28
		6. Maßgeblicher Rechnungslegungsstandard für Eigenkapitalvergleich (Sätze 8–10)	J 07-29
		7. Überleitungsrechnung (Sätze 11–13)	J 07-30
		8. Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO bei unrichtigen Abschlüssen und überhöhtem Zinsabzug (Sätze 14–16)	J 07-31
		V. Entsprechende Geltung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG bei einer Körperschaft nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 2)	J 07-32

	Anm.		Anm.
Erläuterungen zu Abs. 3: Maßgeblicher Gewinn, Zinsaufwendungen, Zinserträge, Konzernzugehörigkeit			
I. Bestimmung des maßgeblichen Gewinns (Abs. 3 Satz 1)			
1. Neuer gesetzlicher Begriff des „maßgeblichen Gewinns“	J 07-33	grundsätzen konzernzugehörige Betriebe	J 07-43
2. Ermittlung des „maßgeblichen Gewinns“	J 07-34	c) Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen nicht konzernzugehörige Betriebe	J 07-44
II. Zinsaufwendungen sind den maßgeblichen Gewinn mindernde „Vergütungen für Fremdkapital“ (Abs. 3 Satz 2)		3. Einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik (Abs. 3 Satz 6)	J 07-45
1. Minderung des maßgeblichen Gewinns um „Vergütungen für Fremdkapital“	J 07-35	Erläuterungen zu Abs. 4: Verfahrensrechtliche Regelungen zum Zinsvortrag	
2. Vergütungen für Fremdkapital		I. Gesonderte Feststellung eines Zinsvortrags (Abs. 4 Satz 1)	J 07-46
a) Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke	J 07-36	II. Zuständigkeit für die Feststellung des Zinsvortrags (Abs. 4 Satz 2)	J 07-47
b) Keine Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke	J 07-37	III. Sinngemäße Anwendung des § 10d Abs. 4 (Abs. 4 Satz 3)	J 07-48
III. Begriff der Zinserträge (Abs. 3 Satz 3)	J 07-38	IV. Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden (Abs. 4 Satz 4)	J 07-49
IV. Sonderfälle von Zinsaufwendungen und Erträgen (Abs. 3 Satz 4)		Erläuterungen zu Abs. 5: Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung und Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft	
1. Zinsaufwendungen und Zinserträge aus Auf- und Abzinsungen	J 07-39	I. Untergang eines Zinsvortrags	J 07-50
2. Swap-Geschäfte	J 07-40	II. Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung (Abs. 5 Satz 1)	
V. Bestimmung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs (Abs. 3 Sätze 5 und 6)		1. Aufgabe eines Betriebs	J 07-51
1. Bedeutung der Konzernzugehörigkeit	J 07-41	2. Übertragung eines Betriebs	J 07-52
2. Tatsächliche oder mögliche Konsolidierung des Betriebs mit einem oder mehreren anderen Betrieben (Abs. 3 Satz 5)		III. Gesellschafterwechsel (Abs. 5 Satz 2)	
a) Maßgebliches Konzernrechnungslegungsrecht	J 07-42	1. Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft	J 07-53
b) Nach Maßgabe von Konsolidierungs-		2. Andere Fälle der Veränderung des Gesellschafterbestands	J 07-54
		IV. Sonderfall: Behandlung des Zinsvortrags im Rahmen von Umwandlungen	J 07-55

Allgemeine Erläuterungen zu § 4h

Schrifttum: BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmenssteuerreform 2008, Köln 2007, 107; FÜHRICH, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341; GOEBEL/HAUN, § 4h EStG und § 8a KStG (Zinsschranke) in der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2007, 768; GOSCH, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; HALLERBACH, Problemfelder der neuen Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, StuB 2007, 487; HERZIG/BOHN, Modifizierte Zinsschranke und Unternehmensfinanzierung, DB 2007, 1; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; HOMBURG, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, 717; KESSLER/KÖHLER/KNÖRZEN, Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze, IStR 2007, 418; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; MÜLLER-GATERMANN, Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 145; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStR-Beihefter zu Heft 40/2007; RÖDDER/STANGL, Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 479; SCHEUNEMANN/SOCHER, Zinsschranke beim Leverage Buy-out – Handlungsbedarf für bestehende und künftige Finanzierungsstrukturen bei Private Equity Investitionen, BB 2007, 1144; STANGL/HAGBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 448; THIEL, Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen in Unternehmen, FR 2007, 729; TÖBEN, Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739; BAUMGÄRTEL, Unternehmensteuerreform aus Sicht der Praxis, in BALLWIESER/GREWE (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, München 2008, 606; LOUKOTA, Internationale Probleme mit der deutschen Zinsschranke, SWI 2008, 105; MUSIL/VOLMERING, Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke, DB 2008, 12.

J 07-1

I. Überblick

Die Zinsschrankenregelung zählt zu den bedeutsamen Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 (zu einer empirischen Analyse vgl. HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, DB 2008, 593). Der Gesetzgeber verfolgt mit § 4h die Zielsetzung, den BA-Abzug betrieblich veranlasseter Zinsaufwendungen auf Ebene des zinszahlenden Unternehmens unter bestimmten Voraussetzungen einzuschränken. Aus der Regelung resultiert im Idealfall (Nutzung des Zinsvortrags) ein nur zeitlich begrenzt wirkendes BA-Abzugsverbot. Die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen wird auf 30 % des stl. EBITDA (stl. Gewinn vor Zinsen und bestimmten Abschreibungen) begrenzt. Nach § 4h nicht abziehbare Zinsaufwendungen dürfen das zu versteuernde Einkommen des Betriebs nicht mindern. Technisch erfolgt die Umsetzung durch ein kompliziertes mehrstufiges Regel-/Ausnahmeverhältnis. Für kstl. Zwecke wird § 4h durch § 8a KStG ergänzt.

Grundregel der Zinsschranke (Abs. 1): Nach der Grundregel des Abs. 1 Satz 1 sind Zinsaufwendungen eines Betriebs als BA in Höhe des Zinsertrags desselben Wj. abziehbar. Übersteigen die Zinsaufwendungen jedoch die Zinserträge, darf der überschießende Betrag nur bis zur Höhe von 30 % des maßgeblichen Gewinns vor Zinsaufwendungen und Zinserträgen und regulären Abschreibungen (stl. EBITDA) gemindert werden. Nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wj. vorzutragen (sog. Zinsvortrag) und erhöhen die Zinsaufwendungen, nicht jedoch den maßgeblichen Gewinn dieser Wj.

E 6

Hick

#####

##98##

Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke (Abs. 2): Abs. 2 sieht drei Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke vor. Bei Körperschaften als Mitunternehmer einer PersGes. werden die Ausnahmen durch § 8a Abs. 2 KStG (Ausnahme im Fall fehlender Konzernzugehörigkeit) und § 8a Abs. 3 KStG (Escape-Klausel bei Konzernzugehörigkeit) verschärft:

- ▶ *Betriebsbezogene Freigrenze (Buchst. a):* Die Nettozinsaufwendungen eines Wj. erreichen den Betrag von 1 Mio. € nicht.
- ▶ *Keine oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit (Buchst. b):* Der Betrieb gehört nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern.
- ▶ *Konzernzugehörigkeit und Eigenkapitalvergleich (Buchst. c):* Konzernzugehörige Betriebe können sich von der Anwendung der Zinsschranke durch den Nachweis befreien, dass ihre Eigenkapitalquote nicht schlechter ist als diejenige des Konzerns (bei einer Toleranz von einem Prozentpunkt), wobei die für den Eigenkapitalquotenvergleich maßgeblichen Abschlüsse vorrangig nach den IFRS zu erstellen sind.

Begriffsdefinitionen (Abs. 3): Die Definition einiger zentraler Begriffe der Vorschrift erfolgt in Abs. 3 („maßgeblicher Gewinn“, „Zinsaufwendungen“, „Zinserträge“). Zudem wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein Betrieb zu einem Konzern gehört.

Verfahrensrechtliche Regelungen zum Zinsvortrag (Abs. 4): Abs. 4 enthält die verfahrensrechtl. Regelungen zum Zinsvortrag.

Behandlung eines nicht verbrauchten Zinsvortrags (Abs. 5): In Abs. 5 wird geregelt, welche Folgen sich aus der Aufgabe und Übertragung des Betriebs sowie aus dem Ausscheiden eines Mitunternehmers für einen noch nicht verbrauchten Zinsvortrag ergeben.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

1. Rechtsentwicklung

J 07-2

Eine mit § 4h vergleichbare Regelung weist das EStG bislang nicht auf. Gewisse Parallelen sind zu § 4 Abs. 4a erkennbar, der den Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen eines Betriebs ausschließt, soweit Überentnahmen vorliegen. Mit der Einführung einer Zinsschranke nimmt der Gesetzgeber einen Strategiewechsel vor. Die Rahmenbedingungen für die Ausgestaltung von Finanzierungsstrukturen ändern sich dadurch grundlegend. Bei KapGes. sollte bislang der mit dem StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) mit Wirkung ab dem 1.1.1994 eingeführte und durch das „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“, sog. Korb II-Gesetz, v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) wesentlich neu gefasste § 8a KStG aF einer übermäßigen Gesellschafterfremdfinanzierung entgegenwirken (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 03-2). Überlegungen zur Verbesserung des bestehenden § 8a KStG aF unter dem Aspekt der Missbrauchsbekämpfung und einer anwendungsfreundlicheren Ausgestaltung, hat der Gesetzgeber nicht weiter verfolgt (vgl. TÖBEN, FR

2007, 742; MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 158). Durch das UntStReformG 2008 ist § 8a KStG vollständig neu gefasst und inhaltlich an die Systematik der Zinsschrankenregelung angepasst worden. Anders als bei § 8a KStG aF, dessen Anwendungsbereich sich auf die Finanzierung durch wesentlich beteiligte Anteilseigner (sowie diesen nahe stehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte) erstreckte, gilt die Zinsschrankenregelung für sämtliche Zinsaufwendungen eines Betriebs, dh. der Regelung unterliegen auch Zinsaufwendungen, die im Rahmen einer Bankenfinanzierung zu fremdüblichen Bedingungen anfallen.

J 07-3 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Nach § 52 Abs. 12d ist § 4h idF des Art. 1 des UntStReformG 2008 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen BTag (25.5.2007) beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Entspricht das Wj. dem Kj., gelangt die Vorschrift erstmals im VZ 2008 zur Anwendung. Hat das abweichende Wj. nach dem 25.5.2007 begonnen, ist die Zinsschrankenregelung erstmals im Wj. 2008/2009 anzuwenden.

Für Zinszahlungen, die auf im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Neuregelung bereits laufenden Finanzierungsverträgen beruhen, besteht nach dem Gesetzeswortlaut keine Übergangs- bzw. Bestandsschutzregelung (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Für den Stpfl. ergibt sich hieraus die Problematik, langfristig angelegte Finanzierungsstrukturen ggf. kurzfristig an die geänderten stl. Rahmenbedingungen anpassen zu müssen. Einen Verfassungsverstoß dürfte dies wegen unechter Rückwirkung nicht darstellen.

III. Grund und Bedeutung der Neuregelung

J 07-4 1. Grund der Neuregelung

Nach der Gesetzesbegründung dient § 4h der Sicherung inländ. Besteuerungssubstrats sowie der Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen (BTDrucks. 16/4841, 48). Zudem bezweckt der Gesetzgeber die Gegenfinanzierung der Senkung des KStTarifs und der Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen (§ 34a). Nach der Regierungsbegründung sollen mit der ergebnisabhängigen Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen für international tätige Konzerne Anreize geschaffen werden, Gewinne in das Inland zu verlagern (BTDrucks. 16/4841, 47). Kleine und mittlere Unternehmen sollen durch die Einführung der Freigrenze von 1 Mio. € durch die Neuregelung nicht betroffen sein.

Mit der Zinsschranke sollen die Schwächen des § 8a KStG aF beseitigt werden, die aus Sicht der FinVerw. vor allem in der Möglichkeit einer Umgehung der Vorschrift durch mittelbare Gesellschafterfremdfinanzierungen bestanden (vgl. THIEL, FR 2007, 729). Hierzu zählt die Kapitalüberlassung durch rückgriffsberechtigte Dritte. Die FinVerw. hatte zuletzt in dem Detailerlass des BMF v. 22.7.2005 (BStBl. I 2005, 813) zu der Auslegung des Begriffs der back-to-back-Finanzierung Stellung genommen und den

Anwendungsbereich des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG aF auf „echte“ rechtl. begründete back-to-back-Finanzierungen beschränkt und damit eine sinnvolle Einschränkung des überschießenden Wortlauts der Vorschrift vorgenommen. Auch stellte sich aus Sicht der FinVerw. die Nichterfassung normaler Bankenfinanzierungen und der statische safe-haven der Vorschrift als nachteilig dar. Zudem war § 8a KStG nur auf KapGes. (einschl. bestimmter nachgeordneter Mitunternehmenschaften) ausgerichtet. Die Zinsschranke dagegen bezweckt eine rechtsformübergreifende Abzugsbegrenzung für bestimmte Finanzierungskosten.

In Bezug auf grenzüberschreitende Finanzierungsgestaltungen sind in der Diskussion im Zusammenhang mit der Einführung der Zinsschrankenregelung drei Sachverhalte genannt worden, die bei idealtypischer Betrachtung aus fiskalpolitischer Sicht als problematisch eingestuft wurden. Aus Sicht des Gesetzgebers sind die Sachverhalte dazu geeignet, einen Verlust von Besteuerungssubstrat in Deutschland auszulösen (vgl. hierzu auch RÖDDER/STANGL, DB 2007, 479; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 108):

► *Down-stream-Inboundfinanzierung*: Gegenstand dieser Fallgruppe bildet die übermäßige Finanzierung einer inländ. TochterKapGes. durch die ausländ. MutterKapGes. mit Fremdkapital. An die Muttergesellschaft gezahlte Zinsaufwendungen für das überlassene Fremdkapital mindern den Gewinn der inländ. Tochtergesellschaft. Sachverhalten der genannten Art sollte § 8a KStG aF entgegenwirken. Die Regelung wird allerdings insbes. bei Rückgriffssachverhalten als ineffizient eingestuft.

► *Up-stream-Inboundfinanzierung*: Bei dieser Fallgruppe statet eine inländ. Muttergesellschaft ihre ausländ. Tochtergesellschaft übermäßig mit Eigenkapital aus. Geschäftsaktivitäten im Inland werden durch die Aufnahme von Fremdmitteln finanziert. Die Zinsaufwendungen mindern die inländ. Steuerbemessungsgrundlage. Gewährt die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft ein Darlehen, sind die Zinsaufwendungen auf Ebene der Muttergesellschaft als BA abziehbar. Für Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft greift dagegen die Freistellung in Höhe von 95 % nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG.

► *Down-stream-Outboundfinanzierung*: In dieser Fallgruppe refinanziert eine inländ. Muttergesellschaft die Ausstattung der ausländ. Tochtergesellschaft mit Eigenkapital durch Bankdarlehen. Dividendenausschüttungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft sind in Höhe von 95 % von der Besteuerung freigestellt, während die Zinsaufwendungen für das Darlehen das zu versteuernde Einkommen der Muttergesellschaft mindern.

2. Bedeutung der Neuregelung

J 07-5

Die Zinsschranke ist auf die Eindämmung bestimmter grenzüberschreitender Finanzierungsgestaltungen ausgerichtet, tatsächlich ist der Anwendungsbereich dagegen weitergehend. Durch die Zinsschranke werden die stl. Grundsätze der Unternehmensfinanzierung neu definiert. Konzerne stehen vor der Problematik, relativ kurzfristig ihre Finanzierungsstrukturen an die geänderten Grundsätze anpassen zu müssen. Die technische Umsetzung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist auf Grund des mehrstufigen Regel-

#####

##101##

Ausnahmeverhältnisses sehr kompliziert. Probleme bei der Rechtsanwendung ergeben sich auch daraus, dass in der Vorschrift eine Reihe gesetzlich nicht definierter Begriffe Verwendung finden. Hinzukommt, dass die in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c vorgesehene Escape-Klausel einen dynamischen Verweis auf die Grundsätze der IFRS enthält, die damit erstmals Eingang in das deutsche Steuerrecht finden. Hieraus ergeben sich zahlreiche weitere Problemfelder, die die Praktikabilität des Stand-alone-Escape und des Eigenkapital-Escape für die Stpfl. und die FinVerw. in Frage stellen. Die Anwendung der Vorschrift setzt Kenntnisse der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze voraus, über die strechtl. vorgebildete Rechtsanwender häufig nicht verfügen werden. Auch wird die Vorschrift die FinVerw. vor erhebliche praktische Anwendungs- und Verifikationsprobleme stellen.

Grundlegende Unterschiede zu dem bislang geltenden § 8a KStG: Die Anwendung der Zinsschranke ist nicht an die Person des Fremdkapitalgebers geknüpft. Folge ist, dass es im Unterschied zu dem bislang geltenden § 8a KStG keine Rolle spielt, ob die Fremdfinanzierung durch wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahe stehende Personen oder rückgriffsberechtigte Dritte erfolgt. Der Zinsschranke unterliegen sämtliche von § 4h Abs. 3 Satz 2 erfasste Zinsaufwendungen, dh. auch Zinsaufwendungen, die auf von Banken ausgereichte Darlehen zu fremdüblichen Konditionen entfallen. Auch wird nicht nach Art und Laufzeit der Fremdfinanzierung differenziert.

Zudem ist auch die bilanzielle Relation des Eigenkapitals zum Gesellschafterfremdkapital nicht von Bedeutung. An die Stelle des statischen Eigenkapital/Fremdkapital-Ansatzes bei dem bisherigen § 8a KStG ist die für die Anwendung des § 4h maßgebliche Bezugsgröße (EBITDA) dynamisch ausgestaltet. Für die Höhe der abziehbaren Zinsaufwendungen ist das tatsächlich realisierte stl. EBITDA des laufenden Jahres maßgeblich. Eine zuverlässige Vorhersagbarkeit der Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen über die Laufzeit einer Darlehensvereinbarung wird dadurch erschwert (vgl. SCHEUNEMANN/SOCHER, BB 2007, 1145).

Anders als bei dem in seinem Anwendungsbereich auf KapGes. und diesen nachgeschaltete PersGes. als Darlehensnehmer beschränkten § 8a KStG aF ist eine Beschränkung des § 4h auf bestimmte Rechtsformen nicht vorgesehen. Im Grundsatz kann jeder inländ. Betrieb, der Gewinneinkünfte erzielt, in den Anwendungsbereich der Regelung fallen.

Rechtsfolgen des § 4h: § 4h ist als reines BA-Abzugsverbot ausgestaltet. Zinsaufwendungen eines Betriebs sind mindestens bis zur Höhe des Zinsertrags desselben Wj. abziehbar. Darüber hinaus ist ein Zinsabzug nur bis zur Höhe von 30 % des stl. Gewinns vor Zinsen, Steuern und regulärer Abschreibung abziehbar. Die Zinsschranke ist daher dazu geeignet, eine Mindestbesteuerung sicherzustellen (vgl. HERZIG/BOHN, DB 2007, 3). Für einen weitergehenden Zinsabzug besteht die Voraussetzung, dass eine der drei Ausnahmen des Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c vorliegt: Die Zinsaufwendungen sind geringer als 1 Mio. €, eine Konzernzugehörigkeit des Betriebs ist nicht gegeben oder die Eigenkapitalquote des Betriebs entspricht bzw. unterschreitet die Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu einem Prozentpunkt. Nach § 4h nicht abziehbare Zinsaufwendungen dürfen das zu versteuernde

Einkommen des Betriebs nicht mindern. Im Idealfall können zum Abzug nicht zugelassene Zinsaufwendungen in den Folgejahren über den Zinsvortrag im Rahmen der Zinsschranke abgezogen werden. Im Unterschied zu § 8a KStG aF unterbleibt eine Umqualifikation nach § 4h nicht abziehbarer Zinsaufwendungen in vGA. Auf Ebene des Empfängers der Fremdkapitalvergütungen ergeben sich aus § 4h keine Rechtsfolgen. Der Empfänger der Fremdkapitalvergütungen hat einen stpfl. Zinsertrag unabhängig davon zu versteuern, ob auf Ebene des Zinsschuldners die Zinsschranke greift.

Wirtschaftliche Bedeutung der Neuregelung: § 4h führt auf Grund der überschießenden Abzugsbeschränkung für Fremdkapitalaufwendungen zu erheblichen negativen wirtschaftlichen Wirkungen. Entgegen der eigentlichen Zielsetzung des Gesetzgebers, besonderen missbrauchsgeliteten Finanzierungsstrukturen innerhalb internationaler Konzerne entgegenzuwirken, wirkt § 4h nicht zielgerichtet. Mit § 4h hat der Gesetzgeber eine in der Praxis nur schwer handhabbare und auf Grund des weitgehenden Konzernbegriffs auch vom Mittelstand zu beachtende weitreichende BA-Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen eingeführt. Letztlich dient die Vorschrift auf Grund der Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Zinsaufwendungen dazu, eine Mindestbesteuerung sicher zu stellen. Wirtschaftlich resultieren im günstigsten Fall aus der Verschiebung des Zinsabzugs in zukünftige VZ mittels des Zinsvortrags negative Zins- und Liquiditätswirkungen. Dabei hängen die wirtschaftlichen Folgen auch von der Dauer des Aufschubs ab. Hinzukommt der Einfluss von Steuersatzänderungen.

Mit der Zinsschranke erfolgt zudem ein Eingriff in den Grundsatz der unternehmerischen Finanzierungsfreiheit. Dem Unternehmer wird vorgeschrieben, dass die Höhe seiner Fremdkapitalaufwendungen eine in Abhängigkeit vom EBITDA bestimmte feste Größe nicht überschreiten darf. Wird diese Größe überschritten, droht auch marktüblich ausgestalteten Finanzierungen eine „Strafbesteuerung“ (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 604). Die aus § 4h resultierende Beschränkung des Abzugs von Zinsaufwendungen trifft vor allem Unternehmen mit hohen Zinsaufwendungen und einem niedrigen EBITDA. Tendenziell wird man die Aussage treffen können, dass ertragsstarke Unternehmen von der Zinsschranke in geringerem Umfang betroffen sind. § 4h wirkt insoweit im Hinblick auf konjunkturell bedingte Schwankungen der Höhe des EBITDA prozyklisch. In konjunkturellen Schwächephasen mit einem entsprechenden Fremdkapitalbedarf steht § 4h einem steuerwirksamen Abzug von Zinsaufwendungen entgegen und trägt insoweit dazu bei, wirtschaftliche Probleme noch zu verschärfen.

Auf branchenspezifische Besonderheiten nimmt § 4h keine Rücksicht. So bleibt unberücksichtigt, dass in bestimmten Branchen eine hohe Ausstattung der Tochtergesellschaften mit Eigenkapital typisch ist, während die Fremdkapitalaufwendungen bei dem Mutterunternehmen des Konzerns anfallen. Die Konzerngesellschaften weisen damit erhebliche Unterschiede in der Höhe der Eigenkapitalquote auf, ohne dass dies auf eine besondere stl. Gestaltung zurückzuführen wäre. Diese Situation ist insbes. bei Projektentwicklungsgesellschaften der Baubranche anzutreffen.

Auch wird man zukünftig berücksichtigen müssen, wie sich bestimmte betriebliche Investitionsvorgänge auf die Höhe des stl. EBITDA auswirken. Investitionen in stl. nicht abschreibungsfähige WG (zB selbst geschaffene immaterielle WG, Patente, Markenrechte) erhöhen das stl. EBITDA nicht. Bei einer Investition in abschreibungsfähige WG ist dies durch die Generierung von Abschreibung dagegen der Fall.

Gehören Darlehensgeber und Darlehensnehmer dem gleichen Konzern an, besteht die Folge der Zinsschranke in einer zumindest temporären Doppelbesteuerung, falls der Zinsvortrag genutzt werden kann. So resultieren für den Empfänger der Zinszahlungen aus der Abzugsbeschränkung keine Folgen, dh. der Empfänger hat einen stpfl. Zinsertrag zu versteuern, zu einer korrespondierenden Gewinnminderung kommt es nicht. Eine Übermaßbesteuerung tritt dann ein, wenn der Zinsvortrag untergeht. In diesem Fall muss der Darlehensnehmer die Zinszahlungen aus dem versteuerten Einkommen entrichten.

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die gegen § 4h erhobenen verfassungsrechtl. Bedenken resultieren daraus, dass aus der Vorschrift ein BA-Abzugsverbot betrieblich veranlasster Aufwendungen folgt (vgl. MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 14). Nach dem objektiven Nettoprinzip mindern betrieblich veranlasste Aufwendungen die Einkünfte. Die Vorschrift verstößt daher gegen das verfassungsrechtl. verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip in Gestalt des objektiven Nettoprinzips (vgl. GOSCH, DStR 2007, 1559; HEY, BB 2007, 1305; HALLERBACH, StuB 2007, 493; KÖHLER, DStR 2007, 604). Nach der Rspr. des BVerfG ist ein solcher Verstoß allenfalls dann gerechtfertigt, wenn eine realitätsgerechte Typisierung von Gestaltungsmissbrauch stattfindet (vgl. BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1). Die eigentliche Zielsetzung des Gesetzgebers wird aber verfehlt, da auch nicht missbrauchsverdächtige Inlandssachverhalte erfasst werden. Die aus § 4h resultierenden Beschränkungen werden vielfach dazu führen, dass Zinsaufwendungen eines Betriebs endgültig nicht abziehbar sind. Die Verletzung des Nettoprinzips lässt sich auch nicht mit der Möglichkeit eines Vortrags nicht abziehbarer Zinsaufwendungen rechtfertigen. Mit § 4h Abs. 5 hat der Gesetzgeber die Voraussetzungen für eine Nutzung des Zinsvortrags restriktiv ausgestaltet. Hinzu kommt, dass die Zinsschranke in ihrer praktischen Rechtsanwendung auch auf Grund des dynamischen Verweises auf die Rechtsgrundsätze der IFRS einen hohen Komplexitätsgrad aufweist. Es stellt sich die Frage nach der Erfüllung des verfassungsrechtl. Gebots der Normenklarheit (vgl. MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 158). Hinzu kommt: Wird der Empfänger von § 4h erfasster Fremdkapitalvergütungen in die Betrachtung einbezogen, besteht die Rechtsfolge der Vorschrift darin, dass die Fremdkapitalvergütungen zweimal besteuert werden. Konzerninterne Darlehensbeziehungen werden insoweit besonders getroffen.

Problematische Europarechtskonformität der Neuregelung: Aus § 4h könnte auch eine europarechtl. unzulässige Diskriminierung des Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen resultieren. So besteht für Gebietsansässige die Möglichkeit, den Abzugsbeschränkungen der Zinsschranke durch die Begründung einer Organschaft zu entgehen (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG). Für Gebietsfremde, deren Einkünfte in Deutschland im Rahmen

der beschränkten StPflcht von der Zinsschranke betroffen sind, besteht diese Möglichkeit nicht (vgl. FÜHRICH, IStR 2007, 341; HOMBURG, FR 2007, 725). Für inländ. Teilkonzerne mit Auslandsbezug ist die Begründung einer grenzüberschreitenden Organschaft ausgeschlossen (zur Diskriminierung österreichischer Konzerne LOUKOTA, SWI 2008, 105 [107]). Insoweit erfolgt durch die Zinsschranke ein Eingriff in die europarechtl. garantierte Niederlassungsfreiheit. Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung des Auslands- und des Inlandssachverhalts sind nicht zu erkennen (vgl. HALLERBACH, StuB 2007, 493; MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 14). Auch kann aus der Zinsschranke ein Verstoß gegen die EU-Zins- und Lizenzrichtlinie (ABl. EG Nr. L 157 v. 26.6.2003, 49 ff.) resultieren. Die Zielsetzung der Richtlinie besteht darin, eine Doppelbesteuerung von Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen – unabhängig davon, ob die Steuern an der Quelle abgezogen oder im Rahmen der Veranlagung erhoben werden – zu verhindern. Danach muss Deutschland Zinsen, die eine deutsche KapGes. an eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige konzernzugehörige KapGes. zahlt, von allen „darauf erhebenden Steuern befreien“. Die Wirkungsweise der Zinsschranke steht dieser Zielsetzung entgegen. Unterliegen Zinsaufwendungen der Abzugsbeschränkung der Zinsschranke, hat dies zur Folge, dass die Zinsen sowohl bei dem Zinsschuldner als auch bei dem Empfänger der Besteuerung unterliegen (vgl. HOMBURG, FR 2007, 725). Aus der Nichtabziehbarkeit von Schuldzinsen bei dem Zinsschuldner resultiert eine verdeckte und unzulässige Besteuerung im Quellenstaat (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 27; krit. auch LOUKOTA, SWI 2008, 105 [106]). Die FinVerw. könnte dieser Beurteilung entgegenhalten, dass die Zins- und Lizenzrichtlinie nur die Besteuerung des Fremdkapitalgebers, nicht aber die des Fremdkapitalnehmers regelt (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 22).

Verstoß gegen die DBA: Auch resultiert aus § 4h ein Verstoß gegen die abkommensrechtl. Grundsätze der Verteilung von Besteuerungsansprüchen zwischen den Vertragsstaaten (vgl. HOMBURG, FR 2007, 725). Art. 7 Abs. 1 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne dem Staat zu, in dem sich das Unternehmen befindet; bei nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Geschäftsbeziehungen erlaubt Art. 9 OECD-MA eine Korrektur des Unternehmensgewinns. Das abkommensrechtl. Besteuerungsrecht für Zinszahlungen weist Art. 11 OECD-MA dagegen dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Zinszahlungen zu. Die aus § 4h resultierende Versagung der stl. Abziehbarkeit von Zinszahlungen hat einen Eingriff in die abkommensrechtl. Aufteilung der Besteuerungsansprüche zwischen den Vertragsstaaten zur Folge. Durch die Versagung der stl. Abziehbarkeit dehnt Deutschland sein Besteuerungsrecht auf Zinszahlungen aus, die nach dem Abkommensrecht dem Staat des Einkünfteempfängers zustehen.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu weiteren Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen J 07-6

Der Gesetzgeber hat das Verhältnis zu anderen Vorschrift zT nicht ausdrücklich geregelt. Als BA-Abzugsbeschränkung steht vor allem die Frage

des Verhältnisses zu den übrigen BA-Abzugsbeschränkungen des EStG im Vordergrund:

Abzugsverbot für nach § 4 Abs. 4 nicht betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen: Nach der Gesetzessystematik erfasst § 4h nur die Zinsaufwendungen, die nach Anwendung der übrigen Abzugsbeschränkungen des EStG im „maßgeblichen Gewinn“ iSd. § 4h Abs. 1 noch enthalten sind (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Dies bedeutet, dass sich für privat veranlasste und damit nicht abziehbare Schuldzinsen die Frage der Abzugsbeschränkung iSd. § 4h nicht stellt.

§ 4 Abs. 4a versagt bei sog. Überentnahmen den Abzug von Schuldzinsen pauschal in Höhe von 6 % dieser Entnahmen zzgl. Überentnahmen und abzgl. Unterentnahmen vorangegangener Wj. Die Vorschrift kann in Konkurrenz zu § 4h geraten. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, das Verhältnis der Vorschriften zueinander zu regeln. Das Konkurrenzverhältnis ist dahingehend zu lösen, dass § 4 Abs. 4a als *lex specialis* zu § 4h zu verstehen ist. Nach § 4 Abs. 4a nicht abziehbare Zinsaufwendungen zählen nicht zu den Zinsaufwendungen iSd. § 4h.

§ 3c: Nach § 3c Abs. 1 bzw. Abs. 2 ganz bzw. zur Hälfte (ab 2009: zu 40 %) nicht abziehbare Zinsaufwendungen zählen nicht zu den Zinsaufwendungen iSd. § 4h.

§§ 2a, 15 Abs. 4, 15a, 15b: Die genannten Vorschriften erlauben eine Verrechnung von Verlusten nur mit gleichartigen Gewinnen anderer Wj. Im Wj. der Verlustentstehung mindern die nur beschränkt ausgleichsfähigen Verluste den Gewinn daher nicht, sondern erst im Verlustabzugsjahr.

J 07-7 2. Verhältnis zu § 42 AO

§ 42 AO gelangt neben § 4h zur Anwendung. Konkret geht es darum, ob es sich bei § 4h um eine in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO idF des JStG 2008 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) angesprochene Missbrauchsverhinderungsvorschrift eines Einzelsteuergesetzes handelt, die § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vorgeht.

Mit § 4h hat der Gesetzgeber eine Sondervorschrift geschaffen, die den Abzug von Vergütungen für Fremdkapital eines Betriebs einschränkt. Um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift handelt es sich bei § 4h aber nicht. Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber nach der Gesetzesbegründung mit der Vorschrift die Sicherstellung inländ. Steuersubstrats verknüpft, dh. der Vorschrift in gewissem Umfang auch Missbrauchsvermeidungsmotive beimisst (BTDrucks. 16/4841, 48). So ist die Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen auf 30 % des stl. EBITDA nicht grundsätzlich auf die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen ausgerichtet. Vielmehr handelt es sich um eine typisierende Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen. Im Rahmen des Anwendungsbereichs des § 4h bleibt § 42 Abs. 1 Satz 1 AO daher weiterhin anwendbar (vgl. DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 16). Dies bedeutet, dass bei Finanzierungsgestaltungen neben der BA-Abzugsbeschränkung des § 4h auch zu prüfen ist, ob § 42 Abs. 1 Satz 1 AO der angestrebten Gestaltung entgegensteht. Dies wird in der Praxis al-

ledings nur besonders gelagerte Extremfälle betreffen können, da der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit weite Spielräume lässt.

3. Verhältnis zur Gewerbesteuer

J 07-8

Ermittlung des Gewerbeertrags: Über § 7 Satz 1 GewStG gilt § 4h auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags des Betriebs, dh. in dem stpfl. Gewerbeertrag sind auch nach § 4h nicht abziehbare Schuldzinsen enthalten.

Hinzurechnung von „Entgelten für Schulden“ (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG): Eine Hinzurechnung von 25 % der Entgelte für Schulden entfällt, soweit die Zinsaufwendungen das zu versteuernde Einkommen auf Grund des § 4h nicht gemindert haben (BTDrucks. 16/4841, 48). Mindert sich der Gewinn des Betriebs in einem folgenden Jahr durch vorgetragene Zinsaufwendungen, hat eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu erfolgen.

Zu beachten ist, dass der Begriff „Entgelte für Schulden“ iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG nicht mit dem Begriff der „Zinsaufwendungen“ deckungsgleich ist (zu dem Begriff der Zinsaufwendungen vgl. Anm. J 07-26). So zählen zu den Zinsaufwendungen nach Abs. 3 Satz 4 auch Aufwendungen aus der Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen, die nicht zu den Entgelten für Schulden iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zählen.

4. Verhältnis zu nach DBA freigestellten Betriebsstätteneinkünften

J 07-9

Sind die Einkünfte einer ausländ. Betriebsstätte nach einem DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt, mindern der ausländ. Betriebsstätte im Rahmen der Einkunftsabgrenzung zuzuordnende Zinsaufwendungen nicht den in Deutschland stpfl. Gewinn. Die Zinsaufwendungen stellen daher keine „Zinsaufwendungen“ iSd. § 4h dar. Entsprechend zählen der ausländ. Betriebsstätte zuzuordnende Erträge aus Kapitalforderungen nicht zu den Zinserträgen iSd. § 4h Abs. 3 Satz 3.

5. Verhältnis zu weiteren steuerlichen Einzelvorschriften

J 07-10

§ 10d: Zu beachten sind die Wechselwirkungen zwischen Verlustabzug und Zinsvortrag. Nach § 4h nicht abziehbare Schuldzinsen beeinflussen die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte eines VZ. Auf Grund der nicht abziehbaren Schuldzinsen ergibt sich ein höherer Gesamtbetrag der Einkünfte, der mit einem Verlustabzug iSd. § 10d aus vorangegangenen VZ verrechnet werden kann. An die Stelle des Verlustvortrags tritt ein Zinsvortrag. Ein umgekehrtes Verhältnis ergibt sich bei dem Abzug eines Zinsvortrags im Rahmen der Gewinnermittlung, durch den sich der Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ vermindert. Die Nutzung eines Zinsvortrags ist zeitlich und der Höhe nach unbegrenzt möglich (im Unterschied zu § 10d keine Mindestbesteuerung). Ein „Zinsrücktrag“ ist aber anders als bei § 10d nicht möglich. Wird der Zinsvortrag genutzt, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ bereits negativ ist, resultiert aus dem Zinsvortrag ein höherer Verlustabzug iSd. § 10d (s. hierzu auch Anm. J 07-17).

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Soweit Zinsen für ein von einem Mitunternehmer gewährtes Darlehen als Sondervergütungen zu qualifizieren

sind, mindert sich der Gesamtgewinn des Betriebs der Mitunternehmerschaft nicht. Die Zinsaufwendungen werden daher nicht von dem Anwendungsbereich des § 4h erfasst.

§ 8a KStG: Im Grundsatz gelangt § 4h auf Körperschaften nach § 8 Abs. 1 KStG entsprechend zur Anwendung. Ergänzende Bestimmungen für die Anwendung der Zinsschranke bei Körperschaften ergeben sich aus § 8a KStG (zu Einzelheiten s. § 8a KStG). So lässt § 8a Abs. 2 KStG den Escape für nicht konzernangehörige Körperschaften iSd. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nicht zu, wenn der Zinsaufwand für Gesellschafterdarlehen mehr als 10 % des Schuldzinsüberhangs beträgt (schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung). Nach § 8a Abs. 3 KStG gelten für konzernzugehörige Körperschaften besondere Regelungen hinsichtlich des Escape durch Eigenkapitalquotenvergleich (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG).

§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG: Organgesellschaft (OG) und Organträger (OT) gelten als ein Betrieb iSd. § 4h. Insoweit gilt auch für die Anwendung des § 4h in Organschaftsfällen mit einer Personenunternehmung als OT die Bruttomethode. Sämtliche Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG sind dem OT zuzurechnen. Bei Darlehensbeziehungen zwischen OT und OG neutralisieren sich insoweit Zinsaufwendungen und Zinserträge.

§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG: Im Fall der Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. oder ein Einzelunternehmen geht der Zinsvortrag der übertragenden Körperschaft verloren. Entsprechendes gilt bei der Verschmelzung von Körperschaften. Die Einbringung eines Betriebs in eine PersGes. oder KapGes. hat den Untergang des Zinsvortrags des Betriebs zur Folge (zu Einzelheiten vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 512 f.).

§ 10 Abs. 3 Satz 4 AStG: Nach dem mit dem JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) eingefügten § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG ist § 4h sowohl bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags als auch bei der vorgelagerten Prüfung, ob eine Niedrigbesteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG vorliegt, nicht anzuwenden. Die Regelung ist dadurch veranlasst, dass eine mit § 4h vergleichbare Regelung im Ausland weitestgehend unbekannt ist (zu vergleichbaren Vorschriften vgl. KESSLER/KÖHLER/KNÖRZEN, IStR 2007, 420 f.). Die Folge hätte darin bestehen können, dass die Einkünfte einer ausländ. Zwischengesellschaft um die Zinsaufwendungen gemindert sind und dementsprechend im Ausland geringere Steuern auf die Einkünfte zu entrichten sind. Als Folge hätte eine Niedrigbesteuerung der Einkünfte iSd. § 8 Abs. 3 AStG vorliegen können. Zudem sind nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 3 AStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags die deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften anzuwenden, dh. der Hinzurechnungsbetrag würde sich durch die Anwendung des § 4h entweder erhöhen oder vermindern. Der mit dem JStG 2008 eingeführte § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG verhindert, dass § 4h sowohl bei der Prüfung einer niedrigen Besteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG als auch bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags iSd. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG zur Anwendung gelangt (vgl. hierzu GOEBEL/HAUN, IStR 2007, 768; BAUMGÄRTEL in BALLWIESER/GREWE [Hrsg.], Wirtschaftsprüfung im Wandel, 2008, 606).

V. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Neuregelung J 07-11

Persönlicher Geltungsbereich: § 4h bildet einen Bestandteil der Vorschriften der stl. Gewinnermittlung. Die Vorschrift ist daher von Bedeutung für die Gewinnermittlung natürlicher Personen, Mitunternehmerschaften und über § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 8a KStG auch für die Gewinnermittlung von Körperschaften, soweit diese im Inland einen Betrieb unterhalten, dessen gewerbliche Einkünfte im Inland der Besteuerung unterliegen. Unterliegen die Einkünfte des Betriebs nicht im Inland der Besteuerung, greift die Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen nicht ein. Zentrales Anknüpfungsmerkmal bildet demnach der Begriff des „Betriebs“ unabhängig von der Rechtsform, die den Betrieb unterhält. Um welche Gewinneinkünfte es sich handelt und ob der Gewinn durch BV-Vergleich oder als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt wird, spielt für die Anwendung der Vorschrift keine Rolle.

Sachlicher Geltungsbereich: Von dem sachlichen Anwendungsbereich des § 4h sind die Zinsaufwendungen eines Betriebs betroffen. Nach Abs. 3 Satz 2 handelt es sich um Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben (zu Einzelheiten s. Anm. J 07-36). Hinsichtlich der Person des Fremdkapitalgebers sind in § 4h keine Einschränkungen vorgesehen. Dies bedeutet, dass auch Fremdfinanzierungen durch Banken erfasst werden, die zu fremdüblichen Bedingungen ohne jeden Gesellschafterbezug erfolgen.

Erläuterungen zu Abs. 1: Anwendung der Zinsschranke

Schrifttum: KRÖNER/ESTERER, Steuerstandort Deutschland: Verhaltensmuster bestimmen den Erfolg der Unternehmensteuerreform, DB 2006, 2085; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; DÖRR/GEIBEL/FEHLING, Die neue Zinsschranke – Neues Abzugsverbot für Zinsaufwendungen lässt Gestaltungsspielraum, NWB 2007, 5200; EHERT/KRAFT in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, Bielefeld 2007; GROTHERR, Funktionsweise und Zweifelsfragen der neuen Zinsschranke 2008, IWB 2007, 1489; HOFFMANN, Die Zinsschranke bei mitunternehmerischen Personengesellschaften, GmbHR 2008, 115; IDW, IDW zu Auslegungsfragen bei Anwendung der sog. Zinsschranke, IDW-FN 2007, 640; KORN, Die Zinsschranke nach § 4h EStG, KÖSDI 2008, 15866; KÖHLER in ERNST&YOUNG/BDI (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform, Berlin 2007; MIDDENDORF/STEGEMANN, Die Zinsschranke nach der geplanten Unternehmensteuerreform 2008 – Funktionsweise und erste Gestaltungsüberlegungen, INF 2007, 305; NEUMANN, Zinsschranke nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, EStB 2007, 292; WAGNER/FISCHER, Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, BB 2007, 1811; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und § 8a KStG, IStR 2008, 14; HICK, Erster Erlassentwurf zur Zinsschranke – Zahlreiche Anwendungsfragen bleiben offen!, S:R 2008, 140; LOITZ/NEUKAMM, Der Zinsvortrag und die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen, WPg. 2008, 196; MÖHLENBROCK, Detailfragen der Zinsschranke aus Sicht der Finanzverwaltung, Ubg. 2008, 5; TÖBEN/FISCHER, Fragen zur Zinsschranke aus der Sicht ausländischer Investoren, insbesondere bei Immobilieninvestitionen von Private-Equity-Fonds, Ubg. 2008, 149.

I. Grundregel der Zinsschranke (Satz 1)

J 07-12 1. Mehrstufiges Prüfungsschema

Die Grundregel der Zinsschranke findet sich in Abs. 1 Satz 1: Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 abgesetzten Beträge sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.

Reihenfolge der Prüfungsschritte: Abs. 1 Satz 1 verlangt für die Ermittlung abziehbarer Zinsaufwendungen eines Betriebs eine mehrstufige Prüfung:

► *Erster Schritt – Gegenüberstellung der jährlichen Zinsaufwendungen und Zinserträge eines Betriebs und Prüfung der Freigrenze:* Zinsaufwendungen eines Betriebs sind in Höhe der Zinserträge in voller Höhe abziehbar, dh. § 4h greift nicht ein, wenn es an einem negativen Zinssaldo eines Betriebs fehlt. Für den Fall, dass die Zinsaufwendungen die Zinserträge übersteigen, kommt die Zinsschranke ebenfalls nicht zur Anwendung, wenn die Nettozinsaufwendungen die Freigrenze von 1 Mio. € nicht überschreiten.

► *Zweiter Schritt – Konzernzugehörigkeit und Eigenkapitalquote:* In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob der Anwendung der Zinsschranke entgegensteht, dass es sich um Betrieb handelt, der nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Handelt es sich um einen konzernzugehörigen Betrieb, kann die Anwendung der Zinsschranke durch den Nachweis verhindert werden, dass die Eigenkapitalquote des Betriebs gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns.

► *Dritter Schritt – Zinsabzug in Höhe von 30 % des steuerlichen EBITDA:* Übersteigen die Zinsaufwendungen die Zinserträge, sind von dem übersteigenden Betrag (Nettozinsaufwendungen) nur 30 % des stl. EBITDA abziehbar. Das Gesetz sieht keine Vortragsmöglichkeit für nicht genutztes EBITDA vor.

Beschränkung des Abzugs der Zinsaufwendungen auf den Zinsertrag: Was unter dem Begriff der Zinsaufwendungen und Zinserträge zu verstehen ist, wird in Abs. 1 Satz 1 selbst nicht definiert. Maßgeblich ist insoweit die aus Abs. 3 Satz 2 resultierende Begriffsbestimmung (zu Einzelheiten s. Anm. J 07-36).

J 07-13 2. Folgen des Abzugsverbots für Zinsaufwendungen

Ein negativer Zinssaldo kann nur in Höhe von 30 % des stl. EBITDA als BA berücksichtigt werden. Die Zinsschranke stellt insoweit sicher, dass mindestens 70 % des stl. EBITDA als eine Art Mindestbemessungsgrundlage der Besteuerung unterliegen (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 120). Die Zinsschranke wirkt auf Grund der Grenze von 30 % insoweit typisierend. Nicht abziehbare Zinsaufwendungen führen zu einer Gewinnkorrektur außerhalb der StBil. und erhöhen so die betrieblichen Einkünfte (insoweit vergleichbar mit nicht abziehbaren BA). Im Ergebnis kommt es zu einer (zumindest temporären) Besteuerung von Kosten mit entsprechenden negativen Folgen für die Höhe der Ertragsteuerbelastung (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 126).

3. Zinsaufwendungen eines „Betriebs“

J 07-14

Zinsaufwendungen eines einzelnen Betriebs: Abs. 1 Satz 1 regelt den Zinsabzug eines „Betriebs“, ohne den Begriff im Gesetz zu definieren. Erkennbar stellt der Gesetzgeber auf den einzelnen Betrieb ab. Dies bedeutet, dass für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb eine eigenständige Zinsschranke zu ermitteln ist, soweit mit dem Betrieb Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 erzielt werden. Die BReg. vertritt, dass auf den allgemeinen Betriebsbegriff des EStG iSd. § 15 Abs. 2 abzustellen ist (vgl. BTDrucks. 16/4835, 1). § 15 Abs. 2 definiert den Gewerbebetrieb als selbständige nachhaltige Betätigung. Angesprochen ist damit der Betrieb als betriebliche Erwerbstätigkeit (vgl. § 4 Anm. 785). Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ist der Betrieb als Oberbegriff wirtschaftlicher Betätigung im Inland zu verstehen (zur Abgrenzung des Betriebsbegriffs s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 85–95). Neben dem Einzelkaufmännischen Gewerbebetrieb, Mitunternehmenschaften und KapGes. erfasst die Zinsschranke auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Betriebe freiberuflicher und selbständiger Tätigkeit sowie Betriebe von Körperschaften iSd. KStG, dh. auch Genossenschaften und Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtl. Körperschaften (vgl. DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 2007, 5200 [5201]; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 114). Die Begründung einer Organschaft (§§ 14 ff. KStG) führt zu einer Durchbrechung des Betriebsbegriffs. Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG gelten der Organträger (OT) und die Organgesellschaften (OG) als ein Betrieb. Dabei ist der von der OG unterhaltene Betrieb dem OT zuzurechnen. Dies gilt auch für den Fall, dass ein OT mehrere Gewinnabführungsverträge mit verschiedenen OG abgeschlossen hat (sowie bei Abschluss eines Ketten-EAV).

Wie die Gewinneinkünfte ermittelt werden, ist unbeachtlich. Das Gesetz fordert nicht, dass der Betrieb bilanzierungspflichtig ist, so dass auch Überschussrechner nach § 4 Abs. 3 erfasst werden.

Konzernzugehörigkeit des Betriebs: Im Umkehrschluss folgt aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. b, dass ein von der Zinsschranke erfasster Betrieb zu einem Konzern gehören muss, dh., dass es sich bei dem Betrieb entweder um das Mutterunternehmen eines Konzerns oder eine Tochtergesellschaft handeln muss. Ist dies nicht der Fall, gelangt die Zinsschranke nicht zur Anwendung.

Im Inland steuerpflichtige Betriebe: Das Gesetz spricht in Abs. 1 Satz 1 als Bezugsobjekt der Zinsschranke „Betriebe“ an. Eine Einschränkung auf im In- oder Ausland ansässige Betriebe lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Nach der Gesetzesbegründung erstreckt sich der Anwendungsbereich des § 4h dagegen nur auf die inländ. Gewinnermittlung (BTDrucks. 16/4841, 48). Für die Abgrenzung des Betriebsbegriffs bedeutet dies, dass sich der Anwendungsbereich der Vorschrift nur auf im Inland stpfl. Betriebe erstreckt, für die Gewinneinkünfte zu ermitteln sind.

Einzelheiten des Betriebsbegriffs: Für die Abgrenzung des Bezugsobjekts der Zinsschranke rückt der Gesetzgeber den Begriff des Betriebs in den Vordergrund und löst sich mit der Wahl des sachlichen Anknüpfungsmerkmals „Betrieb“ erkennbar von dem Stpfl. bzw. dem Rechtsträger, der

#####

##111##

den Betrieb unterhält. Die Wahl des sachlichen Anknüpfungsmerkmals Betrieb ist vergleichbar mit der Anknüpfung an im Inland unterhaltene Betriebsstätten im Rahmen der Erhebung der GewSt. (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform, 2007, 112). Mit der Wahl eines sachlichen Anknüpfungsmerkmals verfolgt der Gesetzgeber die Zielsetzung, dass die in § 4h geregelten Grundsätze unabhängig von der Rechtsform des Stpfl. zur Anwendung gelangen (kritisch dazu PRINZ, DB 2008, 368). Dies unterstreicht die wesentliche Bedeutung des Betriebsbegriffs für die Gesetzesanwendung. Umso mehr verwundert es, dass der Gesetzgeber auf eine Definition des zentralen Bezugsobjekts „Betrieb“ verzichtet hat. Das Abstellen auf den Betriebsbegriff hat aber auch zur Folge, dass der Begriff weder in die Begrifflichkeiten des deutschen HGB noch der IFRS passt. Ein Betrieb iSd. § 4h stimmt nicht zwangsläufig mit einer Tochtergesellschaft überein. Probleme ergeben sich hieraus vor allem bei der Abgrenzung des für die Zinsschranke maßgeblichen Konsolidierungskreises iSd. Abs. 3 Satz 5.

Der Betriebsbegriff iSd. § 4h bietet durchaus Gestaltungspotenzial. So kann es sich in bestimmten Fällen anbieten, zB durch die gewerbliche Prägung einer PersGes. die Betriebseigenschaft durch das Erzielen gewerblicher Einkünfte bewusst zu begründen.

Für die Anwendung des § 4h ist dem Betriebsbegriff folgendes Verständnis zugrunde zu legen:

- ▶ *Von Einzelunternehmern unterhaltene Betriebe:* Ein Einzelunternehmer kann mehrere Betriebe iSd. § 4h unterhalten (vgl. BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901). Die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen ist für jeden von dem Einzelunternehmer unterhaltenen Betrieb gesondert zu ermitteln.
- ▶ *Betriebe von Körperschaften:* Das gesamte Vermögen unbeschränkt stpfl. KapGes. iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bildet einen Gewerbebetrieb. Insoweit unterhalten KapGes. unabhängig von ihrer Tätigkeit einen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1. Entsprechendes gilt für Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG.
- ▶ *Personengesellschaften:*
 - ▷ *Gewerblich tätige Personengesellschaften* (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1) und gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) sind Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung. In beiden Fällen unterhalten die Mitglieder der PersGes. in ihrer Verbundenheit als Mitunternehmer einen gewerblichen Betrieb. Dies bedeutet, dass gewerblich tätige bzw. gewerblich geprägte PersGes. auch einen Betrieb iSd. § 4h unterhalten (aA im Hinblick auf gewerblich geprägte PersGes. TÖBEN/FISCHER, Ubg. 2008, 149). Die Zinsschranke ist gesellschaftsbezogen im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft anzuwenden (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 53).
 - ▷ *Vermögensverwaltende Personengesellschaften:* Unklar ist, ob auch vermögensverwaltende PersGes. einen Betrieb unterhalten. Die Gesetzesbegründung äußert sich zu der Frage nicht. Im Gesetzeswortlaut finden die Begriffe „Aufwendungen“, „Erträge“ und „Gewinn“ Verwendung. Dies spricht dafür, dass vermögensverwaltende PersGes. keinen Be-

trieb iSd. § 4h unterhalten (vgl. DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 2007, 5200 [5201]). Halten die Gesellschafter die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. in einem Betrieb iSd. § 4h, so sind Zinsaufwendungen und Erträge einer vermögensverwaltenden PersGes. den gewerblich tätigen Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsquote an der PersGes. zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).

- ▷ *Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer:* Zu dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zählt auch das SonderBV und das in Ergänzungsbilanzen abgebildete Vermögen der Mitunternehmer (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104). Dies bedeutet, dass Zinserträge und Zinsaufwendungen im Sonder- und Ergänzungsbereich eines Mitunternehmers dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 456).
- ▷ *Doppelstöckige Personengesellschaften:* Im Fall doppelstöckiger PersGes. handelt es sich sowohl bei der Untergesellschaft als auch bei der Obergesellschaft um jeweils eigenständige Betriebe iSd. § 4h. Folge ist, dass sich der Gewinnanteil der Untergesellschaft bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns iSd. Abs. 3 doppelt auswirkt (Kaskadeneffekt). In einem ersten Schritt bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns der Untergesellschaft selbst. In einem zweiten Schritt geht das Ergebnis der Untergesellschaft in die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns der Obergesellschaft ein (die gegenteilige Auffassung der FinVerw. ist ohne Rechtsgrundlage, s. auch Anm. J 07-34).
- ▶ *Betriebsstätten:* Nach der Gesetzesbegründung soll bspw. das ausländ. Stammhaus einer auch eine inländ. Betriebsstätte haltenden KapGes. einen Betrieb bilden, wobei die inländ. Betriebsstätte nicht zu diesem Betrieb zählen soll (vgl. BTDrucks. 16/4841, 77). Nach der Gesetzesbegründung bleibt unklar, unter welchen Voraussetzungen es sich bei einer Betriebsstätte um einen Betrieb iSd. § 4h handeln kann. Bedeutung kommt der Unterscheidung zu, ob es sich bei der Betriebsstätte um die Betriebsstätte eines in- oder ausländ. Stammhauses handelt. Für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte vorliegen, ist auf den Betriebsstättenbegriff der §§ 12, 13 AO abzustellen. Der abkommensrechtl. Betriebsstättenbegriff iSd. Art. 5 OECD-MA ist nicht maßgeblich, da dessen Aufgabe allein darin besteht, die Steuerberechtigung der Vertragsstaaten gegeneinander abzugrenzen:
- ▷ *Inländische Betriebsstätten:* Eine von einem ausländ. Stammhaus im Inland unterhaltene gewerbliche Betriebsstätte ist als ein Betrieb iSd. § 4h einzustufen (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 115; aA GROTHERR, IWB 2007, 1496; MIDDENDORF/STEGEMANN, INF 2007, 307; BRON, IStR 2008, 15). Dies bedeutet, dass für die im Rahmen der Einkunftsabgrenzung der inländ. Betriebsstätte zugeordneten Zinsaufwendungen zu prüfen ist, ob § 4h der Minderung des Betriebsstättenergebnisses entgegensteht. Unterhält dagegen ein unbeschränkt stpfl. Stammhaus im Inland Betriebsstätten, handelt es sich nicht um einen eigenen Betrieb, sondern um einen Bestandteil des Betriebs des Stammhauses. Bspw. sind von einer inländ. PersGes. im

Inland unterhaltene Betriebsstätten dem Betrieb der PersGes. zuzurechnen.

- ▷ *Ausländische Betriebsstätten:* Bei den ausländ. Betriebsstätten eines inländ. Stammhauses handelt es sich grundsätzlich nicht um Betriebe iSd. Zinsschranke. Dies folgt im Fall einer ausländ. Freistellungsbetriebsstätte (das abkommensrechtl. Besteuerungsrecht steht dem Betriebsstättenstaat zu) bereits daraus, dass der ausländ. Betriebsstätte im Rahmen der Einkunftsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zugeordnete Zinsaufwendungen die stpfl. Einkünfte des inländ. Stammhauses nicht mindern (vgl. GROTHERR, IWB 2007, 1496). Das Ergebnis einer ausländ. Betriebsstätte geht auch in die inländ. Gewinnermittlung des Stammhauses ein. Dies dient – bei der Freistellung ausländ. Betriebsstätteneinkünfte nach einem DBA von der inländ. Besteuerung – der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) auf das Deutschland zur Besteuerung zustehende Einkommen. Im Fall einer ausländ. Anrechnungsbetriebsstätte (Nicht-DBA-Fall bzw. abkommensrechtl. Aktivitätsvorbehalt im DBA-Fall) dient der Einbezug des Ergebnisses der ausländ. Betriebsstätte der Ermittlung des in Deutschland stpfl. Gewinns. Insoweit kann § 4h auch im Rahmen der Ermittlung des Ergebnisses einer ausländ. Betriebsstätte zur Anwendung gelangen (vgl. KORN, KÖSDI 2008, 15867; HOFFMANN, GmbHR 2008, 115).

Zu beachten ist, dass auf Grund der rechtl. Einheit von Stammhaus und Betriebsstätte § 4h auf Inrenttransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine Anwendung finden kann. Darlehensbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind auf Grund der rechtl. Unselbständigkeit der Betriebsstätte nicht möglich. Es gelten die Regelungen zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076). Die Betriebsstätte ist zunächst nach fremdüblichen Grundsätzen mit dem zur Erfüllung ihrer Funktionen notwendigen Dotationskapital auszustatten, für das keine Verzinsung zugunsten des Stammhauses zu berechnen ist. Wird die Betriebsstätte über das Dotationskapital hinaus mit vom Stammhaus aufgenommenem Fremdkapital ausgestattet, ist die Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch mit den auf das Fremdkapital entfallenden Zinsaufwendungen zu belasten. Bei der Ermittlung des Deutschland zur Besteuerung zustehenden Betriebsstättengewinns kann sich für diese Zinsaufwendungen dann die Frage stellen, ob § 4h einer stl. Berücksichtigung der Aufwendungen entgegensteht. Entsprechendes gilt für den Fall, dass die Betriebsstätte selbst Fremdkapital von fremden Dritten aufnimmt.

- *Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften:* Nach § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG gilt § 4h entsprechend für KapGes., die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2, dh. als Überschuss der Einnahmen über die WK, ermitteln. Angesprochen sind vor allem in Deutschland beschränkt stpfl. KapGes., die auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise Einkünfte aus VuV iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 erzielen. Die Regelung soll sicherstellen, dass die Zinsschranke auch im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 Anwendung findet (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-10). Zum einen kann es sich dabei um Einkünfte aus der Vermietung

und Verpachtung von Immobilien handeln, die von ausländ. KapGes. als Direktinvestment gehalten werden. Einbezogen sind aber auch Einkünfte, die aus der Beteiligung an inländ. vermögensverwaltenden PersGes. stammen. Häufig fehlt es den Grundbesitz verwaltenden PersGes. an einer inländ. Betriebsstätte iSd. § 12 AO, die als „inländischer Betrieb“ einen Anknüpfungspunkt für die Anwendung des § 4h bilden könnte.

4. Beschränkung des Zinsabzugs auf 30 % des steuerlichen EBITDA

J 07-15

Eigenständige Ermittlungsmethode des steuerlichen EBITDA: Für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb ist die Höhe des stl. EBITDA zu ermitteln. Hierbei handelt es sich um eine Größe, die für jedes Wj. des Betriebs zu ermitteln ist. Im Grundsatz handelt es sich bei dem EBITDA um eine für Bilanzanalysten wichtige finanzwirtschaftliche Kennzahl (zu den verschiedenen Ausprägungsformen vgl. KÜTING/HEIDEN, DStR 2003, 1545). Für Zwecke der Zinsschrankenregelung modifiziert der Gesetzgeber den im Inland stpfl. Gewinn als Ausgangsgröße für die Ermittlung des EBITDA. Erforderlich ist insoweit eine eigenständige, betriebsvermögensbasierte Ermittlung des EBITDA. Danach ist der „maßgebliche Gewinn“ um Zinserträge sowie um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 abgesetzten Beträge zu erhöhen sowie um die Zinsaufwendungen zu mindern. Mit dem Begriff des „maßgeblichen Gewinns“ führt der Gesetzgeber eine neue Größe in das EStG ein, die in Abs. 3 Satz 1 definiert wird (zu Einzelheiten vgl. Anm. J 07-33). Auch den Begriffen Zinserträge sowie Zinsaufwendungen kommt eine eigenständige Begriffsbestimmung zu (vgl. hierzu Abs. 3 Sätze 2 und 3, Anm. J 07-36 ff.).

Abziehbarkeit der Zinsaufwendungen „in Höhe des Zinsertrags“: Zinsaufwendungen eines Betriebs sind in Höhe des Zinsertrags uneingeschränkt abziehbar. Dies bedeutet, dass die Zinsaufwendungen den Zinserträgen des jeweiligen Wj. auf Ebene des Betriebs gegenüberzustellen sind. Nur der Nettozinssaldo ist von § 4h betroffen. Fehlt es an einem negativen Zinssaldo, gelangt die Zinsschranke generell nicht zur Anwendung. Im Ergebnis begünstigt diese Regelung kapitalstarke Unternehmen, die durch entsprechende Zinserträge den negativen Zinssaldo mindern können.

Erhöhung des maßgeblichen Gewinns um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 abgesetzten Beträge: Der maßgebliche Gewinn ist um bestimmte Abschreibungen zu erhöhen. Hierbei handelt es sich um

- ▶ *Sofortabschreibungen für gWG gem. § 6 Abs. 2 Satz 1:* Dem maßgeblichen Gewinn sind die AHK für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wj. der Anschaffung oder Herstellung hinzuzurechnen. Dies gilt nur, soweit die AHK 150 € nicht überschreiten (zu Einzelheiten vgl. EHERT/KRAFT, 2007, 91).
- ▶ *Poolabschreibungen gem. § 6 Abs. 2a Satz 2:* Auflösung des für gWG mit AK für das einzelne WG zwischen 150 € und 1000 € gebildeten Sammelpostens in Höhe von jährlich einem Fünftel.
- ▶ *Planmäßige Absetzung für Abnutzung gem. § 7* erhöhen das EBITDA.

Sonderabschreibungen erhöhen den maßgeblichen Gewinn nicht: Der maßgebliche Gewinn wird nicht erhöht um Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen sowie um Bewertungsabschläge. Teilwertabschreibungen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erhöhen den maßgeblichen Gewinn damit nicht. Die Ausnahme von Teilwertabschreibungen ist dann nicht gerechtfertigt, wenn sich durch die Teilwertabschreibung das Abschreibungsvolumen für die Regelabschreibung vermindert (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 126).

Beispiel zur Ermittlung abziehbarer Zinsaufwendungen: Eine Tochtergesellschaft erzielt in 2008 einen Steuerbilanzgewinn von 20 Mio. €. Die Zinsaufwendungen belaufen sich auf 15 Mio. €, die Zinserträge betragen 2 Mio. €. AfA sind in Höhe von 2 Mio. € angefallen.

Steuerbilanzgewinn	20 Mio.
./. Zinsertrag	2 Mio.
+ Zinsaufwendungen	15 Mio.
+ AfA	2 Mio.
= stl. EBITDA	35 Mio.
abziehbarer Zinsaufwand (30 %)	10,5 Mio.
+ Zinsertrag	2,0 Mio.
abziehbare Zinsaufwendungen	12,5 Mio.
Zinsvortrag	2,5 Mio.

Von den Zinsaufwendungen sind nur 2 Mio. € uneingeschränkt abziehbar, von dem Rest von 13 Mio. € sind 10,5 Mio. € abziehbar. Es ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 22,5 Mio. €. Der Zinsvortrag beläuft sich auf 2,5 Mio. €.

J 07-16 **5. Besonderheiten bei Personengesellschaften**

Zweistufige Gewinnermittlung und Betriebsbezogenheit der Zinsschranke: Die Anwendung der Zinsschrankenregelung im Rahmen der Gewinnermittlung von PersGes. wirft zahlreiche Fragestellungen auf, zu denen weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesbegründung Stellung nimmt. Eine Klärung kann nur durch eine Verwaltungsanweisung bzw. die Rspr. erfolgen.

Die Schwierigkeiten resultieren vor allem daraus, dass der Gesetzgeber PersGes. als einen Betrieb iSd. Zinsschrankenregelung behandelt. Zu diesem Betrieb zählt sowohl das Gesamthandsvermögen (einschl. positiven oder negativen Ergänzungsbilanzvermögens) als auch das SonderBV der Gesellschafter (vgl. NEUMANN, EStB 2007, 293). Im Rahmen der Gewinnermittlung einer PersGes. ist daher zu unterscheiden zwischen dem stl. Ergebnis der Gesamthand zzgl. dem Ergebnis etwaiger Ergänzungsbilanzen und dem Ergebnis des Sonderbereichs der Gesellschafter. Von Bedeutung ist das Zusammenspiel zwischen der zweistufigen Gewinnermittlung und der betriebsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen der Zinsschranke. Zinsaufwendungen, die der Abzugsbeschränkung der Zinsschranke unterliegen, können sowohl im Gesamthandsbereich als auch im Sonderbereich der Gesellschafter anfallen. Der Gesetzgeber nimmt nicht dazu Stellung, in welcher Weise im Sonderbereich der Gesellschafter anfallende Zinsaufwendungen im Rahmen der Ermittlung der Zinsschranke für den Betrieb der PersGes. zu berücksichtigen sind. Zu beachten ist, dass sich aus der Beurteilung, ob

die Zinsschranke gesellschaftsbezogen oder gesellschafterbezogen zur Anwendung gelangt, Folgewirkungen für die Ermittlung der Freigrenze iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. a (vgl. Anm. J 07-20) und die Ermittlung des Zinsvortrags (vgl. Anm. J 07-17) ergeben.

Umsetzung der betriebsbezogenen Betrachtungsweise: Im Schrifttum werden unterschiedliche Lösungsansätze diskutiert (für einen Überblick vgl. HOFFMANN, GmbHR 2008, 115; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 133; WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811). UE steht der einheitliche „Betrieb einer Mitunternehmerschaft“, der sowohl den Gesamthandsbereich als auch den Sonderbereich der Mitunternehmer umfasst, einer getrennten Berechnung der Zinsschranke nach Gewinnermittlungsbereichen entgegen (so aber LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 324). Der Lösungsvorschlag, für die Beurteilung der Abziehbarkeit von Schuldzinsen im Sonderbereich der Mitunternehmer auf die Verhältnisse bei dem Gesellschafter abzustellen, hat Kaskadeneffekte zur Folge, da das Ergebnis aus der PersGes. im für die Anwendung der Zinsschranke maßgeblichen Gewinn enthalten ist (vgl. hierzu BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 133). Im Verlustfall kommt es dagegen auf Ebene des Mitunternehmers zu einer ungewollten Minderung des EBITDA.

Im Hinblick auf die zu § 4 Abs. 4a vertretene Rechtsauffassung dürfte die FinVerw. vertreten, dass die abziehbaren Zinsaufwendungen zusammengefasst für das Gesamthands- und das SonderBV zu ermitteln sind (vgl. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019; anders aber BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, DStR 2007, 1515, die FinVerw. hat bislang noch nicht auf die dem BMF-Schreiben v. 17.11.2005 entgegenstehende Rspr. reagiert), dh. für die Anwendung des § 4h gilt eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise (zu § 4 Abs. 4a s. auch WENDT, Festschr. Raupach, 2006, 207; LEY, KÖSDI 2006, 15282). Eine hiervon abweichende Beurteilung würde zu einer Aufspaltung des Betriebs der PersGes. für Zwecke der Zinsschranke führen (vgl. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 5). Dies bedeutet, dass Zinsaufwendungen und Zinserträge, die im Sonderbereich der Mitunternehmer entstanden sind, den Zinsaufwendungen und Zinserträgen des Gesamthandsbereichs zuzuordnen sind. Bestätigt wird dieser Ansatz auch durch Abs. 2 Buchst. c Satz 7, wonach SonderBV dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen ist, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. Die Regelung stützt die Beurteilung, dass die Rechtsfolgen der Zinsschranke isoliert für den Betrieb der PersGes. zu beurteilen sind. Der Zinsabzug erfolgt dann im Rahmen der 30 %-Grenze des stl. EBITDA für das Gesamthands- und das SonderBV anteilig im Verhältnis der abziehbaren Zinsaufwendungen zu dem gesamten Zinsaufwand (vgl. HICK, S:R 2008, 140 [141]). Ein vorrangiger Zinsabzug im Gesamthandsbereich oder im Sonderbereich lässt sich nicht begründen (vgl. auch DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 24). Für diese Vorgehensweise spricht auch, dass der Zinsvortrag nach Abs. 5 Satz 2 bei einem Ausscheiden des Gesellschafters in Höhe der Beteiligungsquote untergeht, dh. der Gesetzgeber stellt allein auf die Beteiligung des Mitunternehmers an dem „Betrieb“ der PersGes. ab. Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise hat aber auch zur Folge, dass die Abziehbarkeit

von Zinsaufwendungen des Gesamthandsvermögens durch die Höhe der Zinsaufwendungen und Zinserträge im Sonderbereich der Mitunternehmer beeinflusst wird. Insoweit ergeben sich unmittelbar steuerbedingte Drittwirkungen. So kann der Einbezug von Zinsaufwendungen und Zinserträgen des Sonderbereichs zur Folge haben, dass die im Gesamthandsbereich angefallenen Zinsaufwendungen nicht in voller Höhe abziehbar sind.

Beispiel zur Ermittlung abziehbarer Zinsaufwendungen: An der AB GmbH & Co. KG sind die Gesellschafter A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Der maßgebliche Gewinn beträgt 10 Mio. €. Der maßgebliche Gewinn wurde dabei um Zinsaufwendungen im Gesamthandsbereich von 2 Mio. € und Zinsaufwendungen im Sonderbereich des Gesellschafters A von 3 Mio. € gemindert.

Maßgeblicher Gewinn	10 Mio.		
+ Zinsaufwendungen Gesamthandsvermögen	2 Mio.		
+ Zinsaufwendungen SonderBV	3 Mio.		
= steuerliches EBITDA	15 Mio.		
abziehbarer Zinsaufwand (30 %)	4,5 Mio.		
Gesellschafter		A	B
Steuerliches EBITDA	15 Mio.		
./. Zinsaufwendungen Gesamthandsvermögen	2 Mio.		
abziehbar (4,5/5)	1,8 Mio.		
= stl. Ergebnis Gesamthandsvermögen	13,2 Mio.	6,6 Mio.	6,6 Mio.
./. Zinsaufwendungen SonderBV	3 Mio.		
abziehbar (4,5/5)	2,7 Mio.	2,7 Mio.	
= Gewinn aus Gewerbebetrieb		3,9 Mio.	6,6 Mio.
Zinsvortrag (Beteiligungsquote)	0,5 Mio.	0,25 Mio.	0,25 Mio.

Mehrstufige Mitunternehmerschaften: Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen von Mitunternehmerschaften gilt jede Mitunternehmerschaft jeweils als Betrieb. Dies bedeutet, dass sowohl für die Ober- als auch für die Untergesellschaft eine eigenständige Zinsschranke zu ermitteln ist. Daher ist hinsichtlich der Zinsaufwendungen für jede Mitunternehmerschaft in der Beteiligungskette eigenständig zu prüfen, ob die Abzugsbeschränkung zur Anwendung gelangt. Anders ist die Situation dagegen bei dem Gewinn der Mitunternehmerschaft. So erhöht der Gewinn einer nachgeschalteten Mitunternehmerschaft durch die Gewinnzurechnung das EBITDA des Gesellschafters, wobei sich dieser Effekt bei mehrstufigen Mitunternehmerschaftsstrukturen in der Beteiligungskette fortsetzt (s. hierzu auch Anm. J 07-34).

Nachgeordnete Mitunternehmerschaften: In § 4h Abs. 2 Satz 2 wird eine entsprechende Geltung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG für eine Mitunternehmerschaft angeordnet, die unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet ist (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-15 und J 07-19).

II. Vortrag nicht abzogener Zinsaufwendungen in die folgenden Wirtschaftsjahre (sog. Zinsvortrag, Satz 2) J 07-17

Nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbare Zinsaufwendungen gehen nicht unter, sondern sind nach Satz 2 in die folgenden Wj. vorzutragen. Von der Regelung sind die laufenden Zinsaufwendungen eines Betriebs betroffen, die die Zinserträge und 30 % des stl. EBITDA übersteigen. Die Möglichkeit eines Vortrags im Jahr des Anfalls nicht abziehbarer Zinsaufwendungen führt insoweit zu einer Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung. In der HBil. kann der Zinsvortrag ggf. schon im Wj. seiner Entstehung nach IFRS bzw. US-GAAP zur Aktivierung latenter Steuern führen, soweit seine Nutzung wahrscheinlich ist (vgl. RÖDDER/STANGL, DB 2007, 479; KRÖNER/ESTERER, DB 2006, 2085; zu Einzelheiten nach IAS 12 s. LOITZ/NEUKAMM, WPg. 2008, 196 [200]).

Man muss dem Gesetzgeber zugestehen, dass die Möglichkeit eines Vortrags nicht abziehbarer Zinsaufwendungen in die folgenden VZ darauf abzielt, die wirtschaftlichen Folgen der Zinsschranke abzumildern. Nach Auffassung des Gesetzgebers wird durch den Zinsvortrag sichergestellt, dass dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit periodenübergreifend entsprochen wird (vgl. BTDruks. 16/4835, 1). Durch die Zinsschranke wird dieses Prinzip zunächst durchbrochen. Im Idealfall resultiert aus der Zinsschranke daher nur eine zeitliche Verschiebung der stl. Berücksichtigung der Zinsaufwendungen mit entsprechenden Zins- und Liquiditätseffekten. Allerdings ist zu bedenken, dass nur für ertragstarke Unternehmen die Möglichkeit bestehen wird, über den Zinsvortrag vorgetragene Zinsaufwendungen in späteren VZ stl. zu nutzen.

Der Gesetzgeber hat die Behandlung eines Zinsvortrags unübersichtlich geregelt. Während Abs. 1 Sätze 2 und 3 die Möglichkeit zur Berücksichtigung vorgetragener Zinsaufwendungen regelt, enthalten Abs. 4 (gesonderte Feststellung des Zinsvortrags) und Abs. 5 (Untergang eines Zinsvortrags) vor allem verfahrensrechtl. Aspekte zur Nutzung des Zinsvortrags. Hinzu kommt, dass der Fortbestand des Zinsvortrags bei KapGes. an § 8c KStG anknüpft. Auch ergeben sich aus dem UmwStG Sonderregelungen zur Behandlung eines Zinsvortrags (s. §§ 4 Abs. 2 Satz 1, 15 Abs. 3, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG).

Keine zeitliche und betragsmäßige Begrenzung des Zinsvortrags: Die Nutzung eines Zinsvortrag nach Abs. 1 Satz 2 ist zeitlich und betragsmäßig nicht begrenzt (keine Anwendung der Grundsätze der Mindestbesteuerung auf einen Zinsvortrag). Dies kann zur Folge haben, dass ein Zinsvortrag bei einer entsprechenden Höhe der Zinserträge bzw. des EBITDA in einem Jahr in voller Höhe genutzt werden kann (Einmalverbrauch des Zinsvortrags).

Zinsvortrag bei Mitunternehmerschaften: Bei Mitunternehmerschaften geht der Gesetzgeber wohl von einer gesellschaftsbezogenen Anwendung der Zinsschranke aus (s. Anm. J 07-16). Nicht abziehbare Zinsaufwendungen des Gesamthandsbereichs und des Sonderbereichs der Mitunternehmerschaft gehen in den Zinsvortrag der Mitunternehmerschaft ein. Da die Zinsaufwendungen insgesamt durch den Betrieb der PersGes. veranlasst sind, ist der Zinsvortrag dann nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnvertei-

lungsschlüssels auf die Mitunternehmer zu verteilen (vgl. HALLERBACH, StuB 2007, 488; MIDDENDORF/STEGEMANN, INF 2007, 307). Dies bedeutet, dass die Verteilung des Zinsvortrags auf die Mitunternehmer nicht davon abhängt, ob die Zinsaufwendungen aus dem Gesamthandsbereich oder aus dem Sonderbereich stammen (aA LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 234). Zinsaufwendungen, die ein Gesellschafter in seinem Sonderbereich getragen hat, stehen zukünftig anteilig auch den Mitgesellschaftern über den Zinsvortrag zur Verfügung. Für die Praxis stellt sich die Frage nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung eines Ausgleichsanspruchs, den der insoweit benachteiligte Gesellschafter gegen seine Mitgesellschafter erlangt. Offen ist, ob die Gesellschafter in dem Gesellschaftsvertrag eine verursachungsgerechte Aufteilung eines Zinsvortrags regeln können (vgl. IDW, IDW-FN 2007, 640). Eine solche Vereinbarung ist zu empfehlen und auch zulässig, um zu einer verursachungsgerechten Verteilung zu gelangen (bei der Anwendung des § 4 Abs. 4a hält die FinVerw. entsprechende Vereinbarungen ebenfalls für zulässig, vgl. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 30).

Verhältnis des Zinsvortrags zum Verlustabzug iSd. § 10d: Der Gesetzgeber hat das Verhältnis zwischen Zinsvortrag und Verlustabzug iSd. § 10d nicht gesondert geregelt; entsprechendes gilt für gewstl. Verlustabzüge iSd. § 10a GewStG. Es kann damit zu einem „Nebeneinander“ von Verlust- und Zinsvortrag kommen, wobei unterschiedliche Konstellationen denkbar sind. § 4h ist im Rahmen der stl. Gewinnermittlung anzuwenden, dh. ein Zinsvortrag geht den Regelungen zum Verlustabzug insoweit vor. Dies bedeutet, dass sich für das Jahr, in dem der Abzug von Zinsaufwendungen auf Grund des § 4h versagt wird, ein höheres zu versteuerndes Einkommen ergibt, das für einen Ausgleich mit einem bestehenden Verlustvortrag aus dem Vorjahr zur Verfügung steht. Folge ist, dass der Verlustvortrag iSd. § 10d zu Gunsten des Aufbaus eines Zinsvortrags reduziert wird (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 234). Es kann aber auch der Fall eintreten, dass ein Zinsvortrag in einem Wj. in voller Höhe nutzbar ist mit der Folge, dass aus der steuerwirksamen Berücksichtigung von Zinsaufwendungen Verlustabzüge iSd. § 10d resultieren. In diesem Fall führt die steuerwirksame Nutzung eines Zinsvortrags zur Entstehung von Verlustabzügen iSd. § 10d (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 603).

J 07-18 III. Rechtsfolge vorgetragener Zinsaufwendungen im Abzugsjahr (Satz 3)

Zinsvorträge erhöhen den maßgeblichen Gewinn nicht: In Abs. 1 Satz 3 ordnet der Gesetzgeber an, dass sich der maßgebliche Gewinn folgender Wj. nicht um Zinsvorträge erhöht. Von der Systematik her ist dies sachgerecht, da die vorgetragenen Zinsaufwendungen bereits den maßgeblichen Gewinn im Wj. ihrer Entstehung erhöht haben. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Zinsvorträge aus vorangegangenen Wj. nicht das Abzugsvolumen für den Zinsvortrag des laufenden Wj. erhöhen (vgl. GROTHERR, IWB 2007, 1497).

Erhöhung der Zinsaufwendungen nachfolgender Wirtschaftsjahre: Durch vorgetragene Zinsaufwendungen erhöhen sich aber die Zinsaufwendungen der nachfolgenden Wj., in die Zinsvorträge vorgetragen werden

(Abs. 1 Satz 3). Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, wie der Zinsvortrag neben dem laufenden Zinsaufwand des Vortragsjahrs zu berücksichtigen ist. Übersteigt der Zinsvortrag zusammen mit den laufenden Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die Freigrenze nicht, ist ein Abzug in voller Höhe möglich. Wird die Freigrenze überschritten, gilt für den Zinsvortrag und die laufenden Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die 30 %-Grenze des stl. EBITDA.

Auswirkung eines Zinsvortrags auf die Freigrenze: Nach dem Gesetzeswortlaut zählt der Zinsvortrag mangels einer Ausnahmebestimmung auch zu dem für die Anwendung der Freigrenze iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. a maßgeblichen Nettozinsaufwand (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 116; aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 133; NEUMANN, EStB 2007, 294). Die Frage nach einer steuerwirksamen Berücksichtigung der Zinsaufwendungen richtet sich dann ausschließlich nach den Verhältnissen des Vortragsjahrs. Die aus Abs. 1 Satz 3 resultierende Einbeziehung des Zinsvortrags in die Ermittlung der Freigrenze kann zur Folge haben, dass ein Betrieb die Freigrenze nicht in Anspruch nehmen kann, obwohl die Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die Freigrenze nicht übersteigen. Insoweit können sich für den Stpfl. nachteilige Kaskadeneffekte ergeben. Offen ist, ob die FinVerw. den Stpfl. im Billigkeitsweg die Möglichkeit einräumt, auf eine Berücksichtigung des Zinsvortrags in einem VZ zu verzichten, um für die laufenden Zinsaufwendungen des VZ die Freigrenze in Anspruch zu nehmen. Nach dem Sinn der Regelung, sollte sich die Freigrenze nur auf die tatsächlich in dem jeweiligen Wj. anfallenden Zinsaufwendungen beziehen (vgl. KORN, KÖSDI 2008, 15867). Hierfür spricht auch, dass die Definition der Zinsaufwendungen in Abs. 3 den Zinsvortrag nicht umfasst. Zudem wird in Abs. 1 Satz 3 angeordnet, dass ein Zinsvortrag die Zinsaufwendungen im Vortragsjahr erhöht. Diese Anordnung ist uE überflüssig, wenn der Zinsvortrag Bestandteil der Zinsaufwendungen wäre (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 70).

► *Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c:* Eine steuerwirksame Nutzung vorgetragener Zinsaufwendungen kann daraus resultieren, dass der Betrieb im Vortragsjahr die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Anwendung der Zinsschranke nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c erfüllt (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 463; KÖHLER, DStR 2007, 603). Vorgetragene Zinsaufwendungen sind im Vortragsjahr in voller Höhe nutzbar, wenn die Höhe vorgetragener Zinsaufwendungen einschließlich der Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die Freigrenze von 1 Mio. € nicht übersteigt (Abs. 2 Satz 1 Buchst. a). Kann für den Betrieb der stand-alone-Escape (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) geführt werden, ist ebenfalls ein Zinsabzug in voller Höhe möglich; unter der Voraussetzung, dass ein Ausscheiden aus dem Konzern nicht den Untergang des Zinsvortrags iSd. Abs. 5 zur Folge hat. Auch ist es denkbar, dass für den Betrieb im Vortragsjahr der Eigenkapital-Escape (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) gelingt und damit neben dem Zinsaufwand des laufenden Jahres auch der Zinsvortrag in voller Höhe abziehbar wird.

► *Verbesserung der Zinserträge bzw. des EBITDA:* Eine steuerwirksame Nutzung vorgetragener Zinsaufwendungen kann auch daraus resultieren, dass

der Betrieb im Vortragsjahr über Zinserträge in Höhe der Zinsaufwendungen verfügt bzw. die Zinsaufwendungen 30 % des stl. EBITDA nicht übersteigen.

Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke, nachgeordnete Mitunternehmerschaft

Schrifttum: HALLERBACH, Problemfelder der neuen Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, StuB 2007, 487; HALLERBACH, Einführung einer Zinsschranke im Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, StuB 2007, 289; HENNRICHS, DStR 2007, 1929; HENNRICHS, Zinsschranke und IFRS, S:R 2007, 352; IDW, IDW zu Auslegungsfragen bei Anwendung der sog. Zinsschranke, IDW-FN 2007, 640; KÖSTER, Zinsschranke: Eigenkapitaltest und Bilanzpolitik, BB 2007, 2278; NEUMANN, Zinsschranke nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, EStB 2007, 292; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStR-Beihefter zu Heft 40/2007; REICHE/KROSCHESKI, Akquisitionsfinanzierung nach Einführung der Zinsschranke – erste Empfehlungen für die Praxis, DStR 2007, 1330; WAGNER/FISCHER, Die Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, BB 2007, 1811; GANSSAUGE/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke (Teil II), DStR 2008, 267; HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, Die Zinsschranke im Lichte einer Unternehmensbefragung – Einfluss auf Steuerplanung, Steuergestaltung und Steuerbelastung, DB 2008, 593.

J 07-19

I. Ausnahmetatbestände von der Anwendung der Zinsschranke (Abs. 2)

In Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c wird bestimmt, unter welchen Voraussetzungen die Zinsschranke iSd. Abs. 1 Satz 1 auf die Zinsaufwendungen eines Betriebs nicht zur Anwendung gelangt. Die Voraussetzungen für die Nichtanwendung der Zinsschranke sind erfüllt, wenn einer der in Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c angeführten Tatbestände erfüllt ist. Der Gesetzgeber grenzt den Anwendungsbereich der Zinsschranke insoweit negativ ab, was die Rechtsanwendung erschwert. Hinzu kommt, dass für Körperschaften in § 8a Abs. 2 und 3 KStG definiert wird, unter welchen Voraussetzungen § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c nicht gelten (s. § 8a KStG Anm. J 07-11 und J 07-16). Die Anwendung der Zinsschranke ist auf Grund des mehrstufigen Regel-Ausnahmeverhältnisses damit insbes. für KapGes. äußerst komplex. Ein Rangfolgeverhältnis zwischen den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c angeführten Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke besteht nach dem Gesetz nicht. Die Alternativität zwischen den Ausnahmebestimmungen ergibt sich aus dem Wort „oder“. Die Praxis wird sich daran orientieren, welche Ausnahmebestimmung am leichtesten zu handhaben ist (zur Rangfolge s. auch HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, DB 2008, 593 [595]). So wird der Stpfl. zunächst prüfen, ob nicht die Zinsaufwendungen des Betriebs die Freigrenze von 1 Mio. € unterschreiten (Buchst. a). Dieser Prüfung wird sich die Prüfung der Konzernzugehörigkeit (Buchst. b) anschließen. Auf Grund des für die Durchführung des Eigenkapitalquoten-Escapes erforderlichen Aufwands wird der Stpfl. erst in einem letzten Schritt von dem Eigenkapitalquotenvergleich Gebrauch machen.

E 30

Hick

#####

##122##

Abs. 2 Satz 2 ordnet eine entsprechende Anwendung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG für den Fall an, dass eine Mitunternehmerschaft einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar nachgeordnet ist. Um eine Ausnahme von der Anwendung der Zinsschranke nach Abs. 1 handelt es sich bei Satz 2 aber nicht, vielmehr erweitert die Vorschrift den Anwendungsbereich von § 8a Abs. 2 und 3 KStG.

II. Freigrenze von einer Million Euro (Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) J 07-20

Als sog. „Mittelstandskomponente“ gelangt die Zinsschranke nicht zur Anwendung, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen eines Betriebs – nach der Verrechnung mit den Zinserträgen des Betriebs – den Betrag von 1 Mio. € nicht übersteigt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 48). In diesem Fall sind die Zinsaufwendungen des Betriebs in voller Höhe abziehbar.

Freigrenze für Nettozinsaldo: Es handelt sich um eine Freigrenze für Zinsaufwendungen und nicht um einen Freibetrag. Ein ggf. nur geringfügiges Überschreiten der Freigrenze ist daher geeignet, eine erhebliche Steuer-mehrbelastung auszulösen (sog. Belastungssprung). Dieser Effekt ist für den Stpfl. nur schwer vorhersehbar. Um die Nutzung der Freigrenze sicherzustellen, wird man daher ein gewisses „Sicherheitspolster“ für ungeplante Erhöhungen der Zinsaufwendungen einplanen müssen. Zu denken ist bspw. an den Fall, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung ein höherer Betrag der Zinsaufwendungen ermittelt wird. Auch ist bei langfristig angelegten Finanzierungen ein Ansteigen des Zinsniveaus in die Planungen einzubeziehen (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 117).

Minderung des maßgeblichen Gewinns um die Zinsaufwendungen: Die Freigrenze bezieht sich auf den Nettozinsaufwand eines Wj. Bei der Ermittlung der Zinsaufwendungen ist auf die Zinsaufwendungen abzustellen, die den maßgeblichen Gewinn iSd. Abs. 3 Satz 2 gemindert haben. Dies bedeutet, dass nur Zinsaufwendungen angesprochen sind, die den im Inland stpfl. Gewinn des Betriebs gemindert haben.

Die Freigrenze gilt, wie § 4h insgesamt, für das jeweilige Wj. eines Betriebs (vgl. GROTHERR, IWB 2007, 1499; MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 6; aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 130, wonach die Freigrenze für den jeweiligen VZ gilt). Dies bedeutet, dass für ein Rumpfwj. eines Betriebs die Freigrenze in voller Höhe in Anspruch genommen werden kann.

Betriebsbezogenheit der Freigrenze: Jedem Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 steht eine eigene Freigrenze für Zinsaufwendungen zu:

- ▶ *Körperschaften* können die Freigrenze über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in Anspruch nehmen.
- ▶ *Mitunternehmerschaften:* Bei Mitunternehmerschaften ist die Freigrenze gesellschaftsbezogen zu ermitteln. Der Betrieb der Mitunternehmerschaft setzt sich aus dem Gesamthandsbereich und dem Sonderbereich der Mitunternehmer zusammen. Dies bedeutet, dass der Nettozinsaufwand des Betriebs der Mitunternehmerschaft durch die Gegenüberstellung von Zins-

erträgen des Gesamthands- und Sonderbereichs und der Zinsaufwendungen des Gesamthands- und Sonderbereichs zu ermitteln ist (aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 117, die für im Sonderbereich der Mitunternehmer anfallende Zinsaufwendungen auf die Verhältnisse bei den Gesellschaftern abstellen wollen).

► *Vermögensverwaltende Personengesellschaften* begründen keinen Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1. Eine eigene Freigrenze steht vermögensverwaltenden Pers. Ges. daher nicht zu. Die Verhältnisse bei den Gesellschaftern sind dafür ausschlaggebend, ob die Freigrenze greift.

Problematischer Einbezug des Zinsvortrags in die Ermittlung der Freigrenze: Nach dem Gesetzeswortlaut sind auch über den Zinsvortrag vorgetragene Zinsaufwendungen (Abs. 1 Satz 2) vorangegangener Wj. in die Ermittlung der Freigrenze einzubeziehen (s. auch Anm. J 07-18). Der Sinn der Regelung spricht aber dafür, nur die in dem jeweiligen Wj. anfallenden Zinsaufwendungen in die Freigrenze einzubeziehen.

Ansätze zur Vervielfachung der Freigrenze: In der Praxis sind erste Gestaltungsansätze anzutreffen, die auf eine Vervielfachung der Freigrenze ausgerichtet sind. Wirtschaftlich ist dieses Interesse dadurch begründet, dass sich bei einem Zinssatz von 5 % ein Fremdfinanzierungsvolumen von etwa 20 Mio. € ergibt, das ohne Einschränkungen durch die Zinsschranke nutzbar ist. Gestaltungsansätze zur Vervielfachung der Freigrenze können zum einen darin bestehen, wirtschaftliche Aktivitäten auf eigenständige Betriebe auszulagern, die jeweils eine eigenständige Freigrenze in Anspruch nehmen können (vgl. MIDDENDORF/STEGEMANN, INF 2007, 312). Dies kann etwa durch die Ausgliederung oder die Abspaltung von Teilbetrieben erfolgen. Ein weiterer Gestaltungsansatz kann darin bestehen, dass ein Betrieb Beteiligungen nicht unmittelbar, sondern unter Aufteilung des Beteiligungsansatzes und der Finanzierung über zwischengeschaltete Betriebe als sog. Akquisitionsvehikel hält, denen jeweils eine eigenständige Freigrenze zusteht (vgl. REICHE/KROSCHESKI, DStR 2007, 1333). Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG gelten Organträger (OT) und Organgesellschaft (OG) als ein Betrieb. Dies bedeutet aber nicht, dass sich die Freigrenze des OT in Abhängigkeit von der Anzahl der einbezogenen OG vervielfacht. Die Freigrenze kann nur einmal in Anspruch genommen werden. Unter diesem Aspekt ist die Begründung einer Organschaft nachteilig.

J 07-21 III. Keine vollständige oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b)

Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nimmt aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke Betriebe aus, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören. Das Kriterium der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs wird damit zu einem Tatbestandsmerkmal der stl. Gewinnermittlung erhoben (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 160). Erkennbar geht der Gesetzgeber davon aus, dass missbräuchliche Darlehensgewährungen vor allem innerhalb von Konzernen vorkommen (vgl. RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007 Heft 40, 9). Werden die Voraussetzungen des Buchst. b erfüllt, gelangen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die Zins-

aufwendungen des Betriebs in voller Höhe (ggf. unter Einbezug eines Zinsvortrags aus den Vorjahren) stl. abziehbar sind.

Zusatzvoraussetzungen für Körperschaften: Bei Körperschaften und diesen nachgeordneten Mitunternehmenschaften bestehen nach § 8a Abs. 2 KStG Zusatzvoraussetzungen für die Anwendung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b (vgl. § 8a KStG Anm. J 07-15).

Bestimmung der Konzernzugehörigkeit: Wann ein Betrieb zu einem Konzern gehört, wird in Abs. 2 Satz 1 Buchst. b selbst nicht bestimmt. Der Gesetzgeber bedient sich hier einer mehrfachen Verweisteknik, durch die die Rechtsanwendung erschwert wird. Maßgeblich ist die aus Abs. 3 Sätze 5 und 6 resultierende Abgrenzung konzernzugehöriger Betriebe, wobei nach Abs. 3 Satz 5 ein konzernzugehöriger Betrieb dann vorliegt, wenn der Betrieb nach dem für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8 und 9 maßgeblichen Rechnungslegungsstandard mit einem Betrieb oder mehreren Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte (zur Abgrenzung konzernzugehöriger Betriebe s. Anm. J 07-41 ff.). Zur Begründung einer Konzernzugehörigkeit durch einheitlich bestimmte Finanz- und Geschäftspolitik s. Anm. J 07-45.

Nur anteilmäßig konsolidierte Betriebe: Auf Grund des Wortlauts des Abs. 2 Satz 1 Buchst. b zählen Betriebe, die nur anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogen werden, nicht zu den konzernzugehörigen Betrieben. Durch die Formulierung „nicht oder nur anteilmäßig“ werden alle nicht vollkonsolidierten Betriebe ausgenommen (vgl. HENNRICHS, DB 2007, 2102). Nach der Gesetzesbegründung wird durch eine quotale Konsolidierung als Gemeinschaftsunternehmen (IAS 31, § 310 HGB) keine Konzernzugehörigkeit begründet (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Durch die Ausnahmeregelung soll eine mehrfache Konzernzugehörigkeit zu mehreren übergeordneten Unternehmen vermieden werden. Unter den Ausnahmetatbestand fallen weitergehend aber auch assoziierte Unternehmen (IAS 28, § 311 HGB) sowie PPP-Projektgesellschaften, die nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden und damit ebenfalls nicht vollkonsolidiert werden.

Konzernzugehörigkeit in zeitlicher Hinsicht: Der Gesetzgeber hat in Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nicht geregelt, zu welchem Zeitpunkt die Konzernzugehörigkeit eines Betriebs zu prüfen ist. Diese Frage stellt sich bspw. für den Fall, dass ein bislang nicht konzerngebundener Betrieb durch das Mutterunternehmen eines Konzerns erworben wird bzw. ein Betrieb durch den Erwerb einer Beteiligung erstmals die Voraussetzungen eines Konzerns erfüllt. Es stellt sich dann die Frage, ob eine zeitanteilige Prüfung oder eine stichtagsbezogene Prüfung vorzunehmen ist. Im Fall einer zeitanteiligen Prüfung müsste die Zugehörigkeit des Betriebs zu einem Konzern zu jedem Zeitpunkt des Wj. festgestellt werden. Gegen eine unterjährige Prüfung und für eine stichtagsbezogene Prüfung der Konzernzugehörigkeit spricht, dass auch die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c stichtagsbezogen zu prüfen sind. Die Frage der Konzernzugehörigkeit ist damit stichtagsbezogen zum Schluss des vorangegangenen Wj. des potenziellen Mutterunternehmens zu prüfen (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 145).

Nachweispflicht für die fehlende Konzernzugehörigkeit: Bei der Konzernklausel handelt es sich um eine Ausnahmenvorschrift von der Anwendung der Zinsschranke iSd. Abs. 1 Satz 1. Dem Stpfl. obliegt daher die Verpflichtung, den Nachweis zu erbringen, dass es sich bei dem Betrieb nicht um einen konzernzugehörigen Betrieb handelt.

IV. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c)

J 07-22 1. Befreiung von der Zinsschranke durch Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Sätze 1–3)

Wird durch einen konzernzugehörigen Betrieb die Freigrenze für Zinsaufwendungen (neg. Zinssaldo) von 1 Mio. € überschritten, wird dem Betrieb durch Abs. 2 Satz 1 Buchst. c eine weitere Ausnahme von der Anwendung der Zinsschranke eingeräumt. Die Begrenzung der Zinsaufwendungen auf 30 % der Nettozinsaufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 findet keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns. Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um bis zu einem Prozentpunkt wird als unschädlich toleriert (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2).

Mit dem Eigenkapital-Escape verfolgt der Gesetzgeber den Ansatz, dass eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung inländ. Konzernunternehmen durch eine hohe Fremdkapitalausstattung dann nicht vorliegen kann, wenn die Eigenkapitalquote des inländ. Konzernunternehmens die des Konzerns nicht unterschreitet. Eine Minderung inländ. Steuersubstrats durch eine übermäßige Fremdkapitalausstattung soll auf diese Weise verhindert werden.

Bestimmung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs, Abgrenzung Buchst. c zu Buchst. b: Sowohl Buchst. b als auch Buchst. c verlangen die Prüfung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs. Dabei ist für die Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe iSd. Buchst. b nicht maßgeblich, ob der Betrieb tatsächlich in den Konzernabschluss einbezogen wird. Entscheidend ist, ob ein Betrieb in den Konzernabschluss einbezogen werden könnte. Abzustellen ist dabei auf den nach den handelsrechtl. Konsolidierungsregelungen größtmöglichen Konsolidierungskreis. Für die Anwendung des Escape mittels Eigenkapitalquotenvergleich iSd. Buchst. c ist dagegen die konkrete Abgrenzung des Konsolidierungskreises ausschlaggebend. Von Relevanz ist dies zB im Fall von Konsolidierungswahlrechten.

Rechtsfolge bei Erfüllung des Eigenkapital-Escape: Mit Abs. 2 Satz 1 Buchst. c wird der Begriff des Konzerns erstmals zu einem Tatbestandsmerkmal der Besteuerung erhoben. Werden für einen inländ. konzernzugehörigen Betrieb die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape erfüllt, hat dies zur Folge, dass neben den Zinsaufwendungen des laufenden Wj. auch ein ggf. bestehender Zinsvortrag in voller Höhe genutzt werden kann (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 82).

Zusatzvoraussetzungen für Körperschaften: Handelt es sich bei den konzernzugehörigen Betrieben um Körperschaften, gilt die Escape-Klausel

für Körperschaften und diesen nachgeordneten Mitunternehmerschaften (Abs. 2 Satz 2) nur, soweit keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung iSv. § 8a Abs. 3 KStG vorliegt (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-16).

Praktische Bedeutung des Eigenkapital-Quotenvergleichs: Kritik gegen die Escape-Klausel richtet sich gegen die praktische Handhabbarkeit und gegen die methodische Fundierung des Eigenkapitalquotenvergleichs:

► *Praktische Handhabung:* Die Escape-Klausel stellt eine in der Praxis kaum handhabbare Regelung dar. So wird sich in der Praxis eine zuverlässige Bestimmung der Eigenkapitalquote des Konzerns vielfach als schwierig erweisen. Ist der Konzern nicht bereits nach den jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, ist allein für die Anwendung der Escape-Klausel ein Konzernabschluss aufzustellen. Schon aus wirtschaftlichen Gründen wird die Inanspruchnahme der Escape-Klausel daher häufig unterbleiben.

► *Methodik des Eigenkapitalquotenvergleichs:* Die Methodik des Eigenkapitalquotenvergleichs fingiert, dass eine missbräuchliche Fremdfinanzierung dann nicht vorliegen kann, wenn die Eigenkapitalsituation des einzelnen Betriebs der des Konzerns entspricht. Auf Grund der zahlreichen Einflussfaktoren auf die Eigenkapitalquote eines Betriebs ist dieser Ansatz nicht zielgenau. Ein Vergleich der Eigenkapitalquoten stellt keine geeignete Maßgröße dar, um eine übermäßige Fremdfinanzierung konzernzugehöriger Betriebe nachzuweisen. So bleibt unberücksichtigt, dass in Konzernen mit diversifizierten Betätigungsfeldern die Tochtergesellschaften zwangsläufig auch über eine Eigenkapitalausstattung in unterschiedlicher Höhe verfügen werden. Für Krisenunternehmen des Konzerns wird häufig keine Möglichkeit bestehen, den Eigenkapital-Escape in Anspruch zu nehmen. Auch muss eine niedrige Eigenkapitalquote eines Betriebs nicht zwangsläufig aus einer hohen Fremdkapitalausstattung resultieren. So sind Minderungen der Eigenkapitalquote eines Betriebs durch Bilanzpositionen der Passivseite wie Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen und Pensionsrückstellungen denkbar (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 600).

2. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Satz 1) J 07-23

Inländische konzernzugehörige Betriebe: Die Durchführung eines Eigenkapital-Escape ist nur für inländ. konzernzugehörige Betriebe möglich. Hinsichtlich des Betriebsbegriffs ergeben sich keine Unterschiede zu der aus Abs. 1 Satz 1 resultierenden Begriffsabgrenzung (s. Anm. J 07-14). Die Konzernzugehörigkeit des Betriebs ist auf der Grundlage des Abs. 3 Sätze 5 und 6 zu beurteilen (s. Anm. J 07-42 und J 07-45).

Voraussetzungen des Eigenkapitalquotenvergleichs: Die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

► *Einheitliches Rechnungslegungssystem:* Der Konzernabschluss und der Jahresabschluss des Betriebs müssen nach dem gleichen Rechnungslegungssystem aufgestellt werden. In Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 wird bestimmt, welche Rechnungslegungsstandards heranzuziehen sind (idR wird es sich um die IFRS handeln).

► *Unterschiedliche Rechnungslegungssysteme:* Werden Konzern- und Einzelabschluss nach unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen aufgestellt, ist der Einzelabschluss im Rahmen einer Überleitungsrechnung an den Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses anzupassen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 11–13).

Umsetzung des Quotenvergleichs: Für die praktische Durchführung des Eigenkapital-Escape verlangt Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1 die Ermittlung und Gegenüberstellung der Eigenkapitalquoten des Betriebs und des Konzerns. Für jeden inländ. konzernzugehörigen Betrieb ist eine eigene Zinsschranke zu ermitteln. Für die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs folgt daraus, dass auch der Quotenvergleich für jeden konzernzugehörigen inländ. Betrieb durchzuführen ist (also keine Konzernklausel). Dies kann dazu führen, dass nicht von sämtlichen inländ. konzernzugehörigen Betrieben die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape erfüllt werden.

J 07-24 3. Unschädliche Toleranzgrenze bei Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote (Satz 2)

Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2 ist ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu einem Prozentpunkt unschädlich. Die nur 1 %-Toleranzgrenze hat erhebliche Belastungssprünge zur Folge, die bei einem nur geringfügigen Überschreiten der unschädlichen Eigenkapitalausstattung ausgelöst werden. Der Gesetzgeber hat keine mit § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG aF vergleichbare Wj.-übergreifende Glättungsregelung vorgesehen. Dies kann dazu führen, dass ein Betrieb in einem Wj. die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape erfüllt, in einem anderen dagegen nicht.

J 07-25 4. Definition und Ermittlung der Eigenkapitalquote (Satz 3)

Definition der Eigenkapitalquote: Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3 ist Eigenkapitalquote das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme. Für den Konzern ist die Eigenkapitalquote auf der Grundlage des Konzernabschlusses zu ermitteln, der den Betrieb umfasst, und für den Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses oder Einzelabschlusses.

Durchführung des Eigenkapital-Escape in zeitlicher Hinsicht: In zeitlicher Hinsicht ist die für den Eigenkapitalvergleich maßgebliche Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags mit der des Konzerns zu vergleichen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1). Dies bedeutet, dass es sich bei der Eigenkapitalquote um eine stichtagsbezogene Größe handelt (vgl. DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 56). Maßgebend ist nach dem Gesetz der letzte Abschlussstichtag des Betriebs vor Beginn des jeweiligen Wj. Folgende Sachverhalte sind denkbar:

► *Identische Abschlussstichtage von Betrieb und Konzern:* Dies bedeutet, dass Betrieb und Konzern das gleiche Geschäftsjahr haben. Für die Durchführung des Eigenkapital-Escape ist auf die Eigenkapitalquote zum jeweils vorangegangenen Abschlussstichtag abzustellen. Dh. bei einem kalenderjahrgleichen Wj. ist der Eigenkapital-Escape für 2008 auf der Grundlage der zum 31.12.2007 aufgestellten Abschlüsse von Konzern und Betrieb zu beurteilen.

► *Unterschiedliche Abschlussstichtage von Betrieb und Konzern:* Unklar ist die Vorgehensweise, wenn Betrieb und Konzern unterschiedliche Geschäftsjahre und damit auch unterschiedliche Abschlussstichtage haben. Der Gesetzeswortlaut stellt erkennbar auf den Abschlussstichtag des Betriebs ab. Folgt ist, dass für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs auf den Konzernabschluss abzustellen ist, der auf den letzten vor dem Abschlussstichtag des Betriebs liegenden Abschlussstichtag aufgestellt wurde (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 158).

► *Neugründung eines Betriebs:* Der Betrieb verfügt in diesem Fall noch nicht über einen vorangegangenen Abschlussstichtag. Der Gesetzeswortlaut steht insoweit der Durchführung eines Eigenkapital-Escape entgegen. Denkbar wäre, auf die Eigenkapitalquote der Eröffnungsbilanz abzustellen. Für diese Lösung spricht, dass die FinVerw. eine entsprechende Auffassung zu § 8a KStG aF vertreten hat (vgl. BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Rn. 29; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 58).

► *Veräußerung/Erwerb des Betriebs im laufenden Geschäftsjahr:* Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1 stellt darauf ab, dass der Eigenkapital-Escape stichtagsbezogen geführt werden kann. Kann der Eigenkapital-Escape zu dem Abschlussstichtag erfolgreich geführt werden, gilt die Escape-Klausel für das gesamte folgende Wj. des Betriebs. Die Veräußerung des Betriebs während des laufenden Wj. steht der Inanspruchnahme der Escape-Klausel daher nicht entgegen (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 59; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 158).

Nachweispflicht für die Erfüllung des Eigenkapital-Escape: Bei dem Eigenkapital-Escape handelt es sich um eine Ausnahmenvorschrift von der Anwendung der in Abs. 1 Satz 1 vorgesehenen Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen. Den Stpfl. trifft daher nach den allg. Grundsätzen die Beweislast, dass die Voraussetzungen der Ausnahmeregelungen vorliegen. Die Gesetzesbegründung stellt die weitergehende Forderung auf, dass der Nachweis einer gleich hohen oder höheren Eigenkapitalquote durch den Betrieb nur dann erbracht ist, wenn die Abschlüsse des Betriebs und des Konzerns in deutscher Sprache oder in einer beglaubigten Übersetzung vorgelegt werden und der Konzernabschluss von einem Abschlussprüfer testiert ist (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Die Forderung nach einer amtlichen Übersetzung der dem Eigenkapital-Escape zugrunde liegenden Abschlüsse ist wohl mit Rücksicht auf die praktische Handhabung durch die FinVerw. in das Gesetz aufgenommen worden. Indessen erscheint die Forderung im Hinblick auf den daraus resultierenden Aufwand überzogen. Die Verpflichtung, den Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer prüfen und testieren zu lassen, besteht auch dann, wenn der Konzernabschluss allein für Zwecke des § 4h aufgestellt wird, dh. das Mutterunternehmen gesetzlich zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nicht verpflichtet ist (so ist auch die Gesetzesbegründung zu verstehen, vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Der Gesetzgeberbürdet dem Stpfl. damit zusätzliche Lasten zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage auf (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2007, 636 [640]).

Ermittlung der Eigenkapitalquoten durch die Finanzverwaltung: Ungeachtet der Beweislast des Stpfl. für das Vorliegen der Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape obliegt der FinVerw. nach den allg. Verfahrensgrundsätzen (§§ 85, 88 AO) die Ermittlung des Steuertatbestands. Auf der Grundlage der von dem Stpfl. eingereichten Unterlagen nimmt die FinVerw. die Prüfung vor, ob die Eigenkapitalquoten zutreffend ermittelt wurden. Dies setzt auf Seiten der FinVerw. aber auch Kenntnisse hinsichtlich der Rechnungslegungsgrundsätze (vor allem IFRS) voraus, die den Abschlüssen (Konzernabschluss/Einzelabschluss) zugrunde liegen.

5. Einzelheiten zur Bestimmung der Eigenkapitalquote (Sätze 4–7)

J 07-26 a) Gemeinsame Vorschriften für die Bestimmung der Eigenkapitalquote (Satz 4)

Ausübung von Wahlrechten: Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 1 sind Wahlrechte im Konzernabschluss und im Jahres-/Einzelabschluss einheitlich auszuüben. Grund dafür ist, dass im Rahmen des Eigenkapitalquotenvergleichs zwar sowohl dem Konzern- als auch dem Einzelabschluss ein einheitliches Rechnungslegungssystem zugrunde zu legen ist, aber innerhalb des Rechnungslegungssystems Unterschiede zwischen Einzel- und Konzernabschluss auftreten können. Angesprochen sind in den jeweiligen Rechnungslegungsstandards eingeräumte Wahlrechte (zB die Aktivierung von Laufzeitzinsen bei der Ermittlung der HK für WG des Anlagevermögens nach HGB bzw. die Fair-value-Option nach IAS 39 bei der Bewertung bestimmter Finanzinstrumente, vgl. GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 267). Nicht ausdrücklich angesprochen werden von dem Gesetz Wahlrechte, die bspw. das HGB nur für den Einzelabschluss, nicht aber für den Konzernabschluss einräumt (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 480). Mangels einer Sonderregelung ist eine isolierte Ausübung wohl möglich.

Besonderheiten bei Personengesellschaften: Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 2 verlangt, dass bei gesellschaftsrechtl. Kündigungsrechten insofern mindestens das Eigenkapital anzusetzen ist, das sich nach den Vorschriften des HGB ergeben würde. Hierbei handelt es sich um eine Sonderregelung für die Ermittlung der Eigenkapitalquote von PersGes. Die Regelung gilt sowohl für den Konzernabschluss als auch für den Einzelabschluss eines Betriebs. Die Sonderregelung ist durch die Behandlung des Eigenkapitals von PersGes. nach IAS 32.16 ff. bedingt (in der ab 2005 geltenden Fassung). IAS 32.18 sieht vor, dass eine Verbindlichkeit auszuweisen ist, wenn dem Gesellschafter einer PersGes. das Recht zusteht, seinen Anteil jederzeit gegen eine Abfindung zurückzugeben (vgl. ISERT/SCHABER, DStR 2005, 2097; PRINZ, FR 2006, 566). Die hM geht davon aus, dass die (nicht abdingbare) Kündigungsmöglichkeit des Gesellschafters einer PersGes. zur Umqualifizierung des gesellschaftsrechtl. Eigenkapitals in bilanzielles Fremdkapital führt. Dies gilt selbst dann, wenn die Kündigung noch nicht ausgesprochen ist und es sich wirtschaftlich um Eigenkapital handelt. Ausreichend ist die rechtl. Möglichkeit einer Kündigung (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2007, 636 [640]). Die Folge für den Eigenkapitalquotenvergleich würde darin bestehen, dass PersGes. für Zwecke der Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs

kein Eigenkapital ausweisen würden. Durch Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 2 soll für Zwecke der Ermittlung der Eigenkapitalquote sichergestellt werden, dass mindestens das Eigenkapital angesetzt wird, das sich nach den Vorschriften des HGB ergeben würde (aA HENNRICHS, DB 2007, 2106, der die nach IFRS wegen der Kündigungsmöglichkeit nicht als Eigenkapital auszuweisenden Gesellschaftereinlagen als EK-Größe werten will). Zu der vom IASB geänderten Fassung der IAS 32 (rev. 2008) und den stl. Folgen s. DETTMEIER, S:R 3/2008, 91 f.

b) Steuerliche Sondervorschriften zur Bestimmung der Eigenkapitalquote des Betriebs (Sätze 5–7) J 07-27

Ausgangsgröße für die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs sind die nach den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8 und 9 genannten Rechnungslegungsstandards erstellten Abschlüsse. Die in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 5–7 angesprochenen Korrekturen sind allein im Einzelabschluss des Betriebs vorzunehmen.

Auswirkungen der Anpassungen des Eigenkapitals auf die Bilanzsumme: Hinsichtlich der in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 5–7 angesprochenen Erhöhungen und Kürzungen des Eigenkapitals ist zwischen Anpassungen zu unterscheiden, aus denen lediglich eine Umklassifikation von Eigen- in Fremdkapital resultiert, und solchen Anpassungen, die den Umfang des BV betreffen und sich daher zwangsläufig auch auf die Bilanzsumme des Betriebs auswirken müssen. Auch wenn dies im Gesetzeswortlaut nicht ausdrücklich angesprochen wird, müssen sich Anpassungen, die den Umfang des BV betreffen, parallel auch auf die Bilanzsumme auswirken (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 482; LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 221; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 115).

Erhöhung des Eigenkapitals des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5):

► *Einen im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert:* Das Eigenkapital des Betriebs ist um einen im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert zu erhöhen, soweit er auf den Betrieb entfällt. Die Hinzurechnung dient dem Zweck, die Vergleichbarkeit des Einzelabschlusses mit dem Konzernabschluss herzustellen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Die Änderung schlägt auf die Bilanzsumme durch. Angesprochen ist der Fall, dass im IFRS-Konzernabschluss die WG eines Betriebs höher bewertet werden als im Einzelabschluss. Dieser Fall kann eintreten, wenn der Kaufpreis für die Anteile an dem Betrieb im Konzernabschluss auf die WG des Betriebs verteilt wird. Im Einzelabschluss werden dagegen die Buchwerte fortgeführt. Allerdings ist zu beachten, dass nach IFRS 3 iVm. IAS 38 der Ansatz eines Firmenwerts erst dann zulässig ist, wenn sämtlichen immateriellen WG des erworbenen Tochterunternehmens identifiziert und mit ihrem fair-value bewertet wurden (vgl. HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1264; KÖSTER, BB 2007, 2282). Die Vorgehensweise des Gesetzgebers entspricht dagegen dem traditionellen handelsrechtl. Verständnis. Sachgerecht wäre daher auch eine Erhöhung des Eigenkapitals um andere immaterielle WG (zB Marken, Lizenzen, Patente, Kundenstamm, Know-how). Der Gesetzeswortlaut lässt diese Vorgehensweise aber nicht zu (aA HENNRICHS, DB 2007, 2105, der für einen über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden Analogieschluss eintritt).

#####

##131##

► *Um die Hälfte des Sonderpostens mit Rücklageanteil (§ 273 HGB):* Die Hinzurechnung von 50 % eines Sonderpostens mit Rücklageanteil (entsprechend § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG aF) betrifft nur einen ersatzweise nach HGB aufgestellten Abschluss (aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 162). Erfasst wird von der Regelung zB eine nach § 6b bzw. § 7g gebildete Rücklage. Nach der Gesetzesbegründung soll durch die Hinzurechnung berücksichtigt werden, dass die unversteuerten Rücklagen wirtschaftlich gesehen aus einem Eigenkapital und einem Fremdkapitalanteil bestehen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Auswirkungen auf die Bilanzsumme ergeben sich nicht, da eine Umqualifikation von Eigen- zu Fremdkapital erfolgt.

Kürzung des Eigenkapitals des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5):

► *Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt:* Nach der Gesetzesbegründung sollen durch die Kürzung Mezzanine Finanzierungskomponenten erfasst werden (ausgenommen sind stimmrechtslose Vorzugsaktien). Der Gesetzeswortlaut spricht allerdings nicht von Mezzaninekapital. Das Eigenkapital soll um solche Positionen gekürzt werden, deren Vergütungen trotz des Eigenkapitalcharakters die stl. Bemessungsgrundlage mindern (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 484). Angesprochen sind zB auf atypisch und typisch stille Beteiligungen entfallende Vergütungen, Genussschein-Kapital, Wandel- bzw. Optionsanleihen. Unklar ist, ob die Kürzung auch dann vorzunehmen ist, wenn die für die Kapitalüberlassung zu entrichtende Gegenleistung nicht zu Zinsaufwendungen bzw. -erträgen iSd. Abs. 3 Sätze 2 und 3 führt (auf eine atypisch stille Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft entfallende Vergütungen). Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich diese Einschränkung nicht entnehmen, der Zweck der Kürzungsvorschrift lässt diese Auslegung aber zu. Die Kürzung wirkt sich nicht auf die Bilanzsumme aus, da eine Umqualifikation von bilanziellem Eigenkapital in Fremdkapital erfolgt.

► *Anteile an anderen Konzerngesellschaften:* Das Eigenkapital des Betriebs ist zu kürzen um die Anteile an anderen Konzerngesellschaften. Die Kürzung gilt nicht für Anteile an Gesellschaften, die nicht zu einem Konzern gehören. Auch sind auf Grund der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG Anteile an Organgesellschaften von der Kürzung ausgenommen. Die Kürzung dient dem Zweck, Kaskadeneffekte zu verhindern, durch die Eigenkapital innerhalb einer Beteiligungskette mehrfach genutzt werden könnte (vgl. BTDrucks. 16/4835 Nr. 8); entsprechend § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG aF aber ohne Ausnahme für Holdinggesellschaften iSd. § 8a Abs. 4 KStG aF. Dies ist aber nur dann zutreffend, wenn die Beteiligung aus dem Eigenkapital finanziert wurde. Tatsächlich kommt die Beteiligungsbuchwertkürzung aber unabhängig davon zur Anwendung, ob die Beteiligung mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert wurde. Folge ist, dass Holdinggesellschaften den Eigenkapital-Escape faktisch nicht in Anspruch nehmen können, da die Kürzung häufig zu einer Eigenkapitalquote von null führen wird (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 481). Die Kürzung betrifft konzernzugehörige Anteile an KapGes. und PersGes. Die Kürzung erfolgt unabhängig von der Beteiligungshöhe und betrifft sowohl Anteile an inländ. als auch ausländ. Kon-

zerngesellschaften. Die Kürzung schlägt auf die Bilanzsumme durch, da die Kürzung den Umfang des BV betrifft.

► *Einlagen innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Abschlussstichtag:* Das Eigenkapital ist zu kürzen um Einlagen der letzten sechs Monate vor dem maßgeblichen Abschlussstichtag, soweit ihnen Entnahmen oder Ausschüttungen innerhalb der ersten sechs Monate nach dem maßgeblichen Abschlussstichtag gegenüberstehen. Durch die Regelung sollen kurzfristige Erhöhungen des Eigenkapitals unter dem Aspekt der Missbrauchsvermeidung vermieden werden. Die Regelung erinnert an den durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) aufgehobenen § 4 Abs. 4a Satz 3. Die Kürzung wirkt sich auch entsprechend bei der Bilanzsumme aus.

Kürzung der Bilanzsumme des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 6): Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 6 sieht vor, dass die Bilanzsumme des Betriebs um Kapitalforderungen gegenüber anderen Konzerngesellschaften zu kürzen ist, die nicht im Konzernabschluss ausgewiesen werden und denen Verbindlichkeiten iSd. Abs. 3 in gleicher Höhe gegenüberstehen.

Nach der Gesetzesbegründung soll die Vorschrift sicherstellen, dass sich eine Bilanzverlängerung durch die Weiterreichung von Fremdkapital nicht negativ auf die Eigenkapitalquote auswirkt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Dies bedeutet, dass sich aus der Kürzung der Bilanzsumme keine Auswirkungen für das Eigenkapital des Betriebs ergeben.

Eine Kürzung der Bilanzsumme setzt voraus, dass ein Betrieb über eine Kapitalforderung gegenüber einer anderen Konzerngesellschaft verfügt, die im Rahmen der Konsolidierung untergeht. Dies ist der Fall, falls die das Fremdkapital aufnehmende Konzerngesellschaft das Fremdkapital als Darlehen an eine Schwestergesellschaft weiterreicht.

Auch setzt eine Kürzung voraus, dass der Forderung gegenüber der Konzerngesellschaft eine Verbindlichkeit iSd. Abs. 3 gegenüber einer nicht konzernzugehörigen Person in entsprechender Höhe gegenübersteht. Der Verweis auf Abs. 3 lässt den Schluss zu, dass es sich bei der Verbindlichkeit um eine Verbindlichkeit handelt, die aus einer Kapitalüberlassung in Geld resultiert, dh. die Ausnahmenvorschrift ist nicht erfüllt, falls die Verbindlichkeit aus einer Sachkapitalüberlassung durch den Dritten resultiert.

Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7): Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7 ist SonderBV dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. Nach der Gesetzesbegründung sollen Gestaltungen durch eine gezielte Zuordnung von WG verhindert werden (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Allerdings geht aus der Gesetzesbegründung nicht klar hervor, gegen welche Gestaltungen sich die Vorschrift richtet.

Die Vorschrift unterscheidet nicht zwischen positivem und negativem SonderBV. Beide Arten werden daher erfasst. Durch positives SonderBV (alle Arten von Nutzungsüberlassungen) erhöht sich das Vermögen der PersGes. Bei negativem SonderBV (bspw. Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung) vermindert sich das Vermögen der Mitunternehmerschaft. Entsprechende Folgewirkungen ergeben sich aus der Berücksichtigung des SonderBV sowohl für die Bilanzsumme als auch das Eigenkapital der Pers-

Ges. So mindert sich durch die Zuordnung passiven SonderBV sowohl die Bilanzsumme als auch das Eigenkapital der PersGes. Von der Vorschrift wird nur das konzernzugehörige SonderBV erfasst (aA WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1815). Dies bedeutet, dass zunächst zu prüfen ist, ob es sich um konzernzugehöriges SonderBV handelt.

Spiegelbildliche Folgewirkungen ergeben sich für die Bilanzsumme und das Eigenkapital des Betriebs, dem das positive bzw. passive SonderBV bislang handelsrechtl./zivilrechtl. zugeordnet wurde (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 600).

Beispiel: Die Anteile an der AB GmbH & Co. KG werden von der A GmbH gehalten, bei der es sich um das Mutterunternehmen eines Konzerns handelt. Die A GmbH überlässt der AB GmbH & Co. KG das Betriebsgrundstück zur Nutzung.

Lösung: Das Grundstück ist nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7 dem Betrieb der AB GmbH & Co. KG zuzuordnen. Folge ist, dass sich sowohl das Eigenkapital als auch die Bilanzsumme der AB GmbH & Co. KG und damit auch die Eigenkapitalquote erhöht. Dagegen vermindert sich die Bilanzsumme und das Eigenkapital der A GmbH mit entsprechenden Folgen für die Eigenkapitalquote.

Schema zur Ermittlung des korrigierten Eigenkapitals eines Betriebs:

- | | |
|-----|--|
| (1) | bilanzielles Eigenkapital nach Rechnungslegungsstandard |
| (2) | + anteiliger Firmenwert |
| (3) | + 50 % eines Sonderpostens iSd. § 273 HGB |
| (4) | ./. stimmrechtsloses Eigenkapital |
| (5) | ./. Anteile an anderen Konzerngesellschaften |
| (6) | ./. Einlagen innerhalb von 6 Monaten vor Abschlussstichtag |
| (7) | +././. In den Konzernabschluss einbezogenes Sonderbetriebsvermögen |
| = | korrigiertes Eigenkapital des Betriebs |

J 07-28 c) Für den Eigenkapitalquotenvergleich maßgeblicher Konzernabschluss (Sätze 4–7)

Steuerliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses:

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ergibt sich aus den Rechnungslegungsstandards (IAS 27.9, §§ 290 ff. HGB). Der Begriff des Konzerns iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 geht allerdings über den Konzernbegriff iSd. Rechnungslegungsgrundsätze zT hinaus. Handelt es sich bei dem obersten Rechtsträger des Konzerns nicht um ein Unternehmen, das bereits nach den Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, hat dies zur Folge, dass allein für Zwecke des Eigenkapital-Escape ein Konzernabschluss aufzustellen ist (vgl. HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1266). Für den allein für Zwecke des § 4h aufzustellenden Konzernabschluss lässt das Gesetz (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8) die IFRS oder die handelsrechtl. Vorschriften eines EU-Mitgliedsstaats zu (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 98; aA DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 63, die davon ausgehen, dass allein die IFRS zulässig sind); für die Anwendung der US-GAAP besteht die hier nicht gegebene Voraussetzung, dass der Konzernabschluss nach US-GAAP aufzustellen und offen zu legen ist.

Abgrenzung des maßgeblichen Konzerns: Die Eigenkapitalquote des Konzerns bemisst sich nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3 nach dem Konzernabschluss. Nach der Gesetzesbegründung ist für die Ermittlung der Eigenkapitalquote immer der nach dem erweiterten Konzernbegriff größtmögliche Konsolidierungskreis mit dem sich für diesen Konsolidierungskreis ergebenden obersten Rechtsträger zugrunde zu legen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Für einen mehrstufigen Konzernaufbau mit ggf. mehreren Teilkonzernabschlüssen bedeutet dies, dass immer auf die Konzernspitze abzustellen ist.

Rechnungslegungsstandard der Konzernspitze: Das Prinzip der Maßgeblichkeit der obersten Ebene gilt auch für die Ermittlung des maßgeblichen Rechnungslegungsstandards für den Konzernabschluss (vgl. HENNRICHS, DB 2007, 2103). Nach Ermittlung der obersten Konzernspitze ist zu prüfen, welchen Rechnungslegungsstandard die Konzernspitze bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet. Der von der Konzernspitze verwendete Rechnungslegungsstandard ist auch für die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns zu verwenden, falls der Standard zu den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 genannten Rechnungslegungsstandards zählt. Probleme ergeben sich dann, wenn das Mutterunternehmen einen in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 nicht genannten Rechnungslegungsstandard verwendet. Das Mutterunternehmen muss in diesem Fall allein für Zwecke der Zinsschranke einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, damit das im Inland ansässige Tochterunternehmen die Escape-Klausel nutzen kann.

Beispiel: Die Anteile an der inländ. B-GmbH werden von einer in den Niederlanden ansässigen B.V. gehalten. Bei der B.V. handelt es sich um die Tochtergesellschaft der in den USA ansässigen Muttergesellschaft, die ihren Abschluss nach US-GAAP aufstellt.

Lösung: Der Ermittlung der Eigenkapitalquote ist der von der US-Muttergesellschaft nach US-GAAP aufgestellte Konzernabschluss zugrunde zu legen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9). Will die B-GmbH den Eigenkapital-Escape in Anspruch nehmen, muss der Jahresabschluss der B-GmbH ebenfalls nach US-GAAP aufgestellt werden, um die Eigenkapitalquote des Betriebs zu ermitteln. Zumindest ist eine Überleitungsrechnung zu erstellen.

Maßgeblichkeit des tatsächlichen Konsolidierungskreises: Anders als bei der Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. b ist für die Anwendung des Eigenkapital-Escape die konkrete Abgrenzung des Konsolidierungskreises entscheidend. Von Bedeutung ist dies für Konzernunternehmen, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, nach Abs. 3 Sätze 5 und 6 aber einbezogen werden könnten. Dies trifft zB auf Tochterunternehmen mit untergeordneter Bedeutung zu. Maßgebend ist der tatsächlich vorliegende und testierte Abschluss. In den Konzernabschluss auf Grund von Konsolidierungswahlrechten (faktisches Wahlrecht nach IFRS für Tochterunternehmen mit untergeordneter Bedeutung bzw. § 296 HGB) nicht einbezogene Tochtergesellschaften sind nicht fiktiv in entsprechender Anwendung des weiten Konzernbegriffs iSv. Abs. 3 Sätze 5 und 6 in den Konzernabschluss einzubeziehen (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 208; HENNRICHS, DB 2007, 2104). Hierfür spricht der Verweis des Gesetzgebers auf den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 näher konkretisierten Konzernabschluss.

Behandlung teilkonsolidierter Betriebe: Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, wie Betriebe zu behandeln sind, die nicht zu einem Konzern iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 zählen. Dies trifft auf quotenkonsolidierte Unternehmen und Unternehmen zu, die at-equity bilanziert werden. Nach der Gesetzesbegründung ist das auf Gemeinschaftsunternehmen entfallende Eigenkapital aus dem Konzernabschluss zu kürzen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50); ein Ausweis erfolgt dann als Beteiligung mit den AK. Würde eine Kürzung des Eigenkapitals unterbleiben, hätte dies zur Folge, dass Eigenkapitalbestandteile von Unternehmen in den Eigenkapital-Escape einbezogen werden, die nicht zu einem Konzern iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 zählen. Dies spricht für eine entsprechende Kürzung des Eigenkapitals (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 103; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 159; aA LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 208; HENNRICHS, DB 2007, 2104 mit dem Hinweis, dass das Gesetz entsprechende Korrekturen im Konzernabschluss nicht ausdrücklich anordnet).

Vermögen natürlicher Personen: Auch natürliche Personen können für Zwecke der Zinsschranke als Konzernspitze fungieren (vgl. Anm. J 07-45). Für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs ist von Bedeutung, welches Vermögen der natürlichen Person zu berücksichtigen ist. Eine Verpflichtung zur Einbeziehung des PV in den Konzernabschluss besteht nicht, da eine Vorschrift, die die Einbeziehung des PV anordnet, fehlt. Das PV einer natürlichen Person muss daher unberücksichtigt bleiben, einzubeziehen ist nur das Vermögen, das zu einem Betrieb iSd. Zinsschranke gehört (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 160; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 72).

J 07-29 6. Maßgeblicher Rechnungslegungsstandard für Eigenkapitalvergleich (Sätze 8–10)

Der Gesetzgeber hat in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 abschließend geregelt, auf welchen Rechnungslegungsstandards Abschlüsse (Konzernabschluss und Einzelabschluss) basieren können, die dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde liegen. Für den Stpfl. besteht kein Wahlrecht, aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 resultiert eine Rangfolge der zur Anwendung kommenden Rechnungslegungsstandards (vgl. BTDrucks. 16/4835, Nr. 13).

Vorrang nach IFRS erstellter Abschlüsse (Satz 8): Aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 folgt der Grundsatz, dass die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse, dh. sowohl der Konzern- als auch der Einzelabschluss einheitlich nach IFRS zu erstellen sind. Der Gesetzgeber nimmt nicht dazu Stellung, welche IFRS gemeint sind, die vom IASB entwickelten oder die durch das sog. Endorsement-Verfahren europäisierten IFRS. Als Basis kommen nur die IFRS in Frage, die nach Art. 2, 3 und 6 der IAS-Verordnung (ABl. EG Nr. L 243/1 v. 11.9.2002) von der EU-Kommission anerkannt wurden (vgl. HENNRICHS, S:R 2007, 353; BTDrucks. 16/4841, 48; PRINZ, GmbHR 17/2007, R 257). Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 enthält insoweit einen dynamischen Verweis auf den jeweils von der EU anerkannten

Stand der IFRS. Zur Aufstellung und Offenlegung eines IFRS-Abschlusses sind nach Art. 4 IFRS-Verordnung nur kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtet (vgl. § 315a Abs. 1 und 2 HGB; zu Einzelheiten s. Hoyos/RITTER-THIELE in Beck-BilKomm. VI. § 315a Rn. 3). Ob ein Unternehmen Mutterunternehmen ist und daher zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, beurteilt sich nach nach §§ 290 ff. HGB mit der Folge, dass Abweichungen zu der Aufstellungspflicht nach IAS 27 denkbar sind. Für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen besteht keine Verpflichtung zur Aufstellung und Offenlegung eines Konzernabschlusses nach IFRS (Erstellung eines IFRS Konzernabschlusses mit befreiender Wirkung auf freiwilliger Basis nach § 315a Abs. 3 HGB).

Nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats erstellte Abschlüsse (Satz 9 Halbs. 1): Nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats erstellte Abschlüsse (zB nach HGB) können nur dann verwendet werden, wenn keine Verpflichtung zur Aufstellung und Offenlegung eines IFRS-Konzernabschlusses besteht. Auch darf für keines der letzten fünf Wj. freiwillig ein Konzernabschluss nach IFRS aufgestellt worden sein. Ein freiwillig erstellter Abschluss nach IFRS schließt die Anwendung nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats erstellter Abschlüsse daher nur dann aus, wenn der IFRS-Abschluss für den Konzern erstellt wurde.

Nach US-GAAP aufzustellende Abschlüsse (Satz 9 Halbs. 2): Ist weder ein Konzernabschluss nach IFRS noch ein Konzernabschluss nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats aufzustellen und offenzulegen, sind nach den US-GAAP aufzustellende und offenzulegende Abschlüsse zu verwenden.

Konzernabschluss muss den Anforderungen an die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung genügen (Satz 10): Ein nach HGB aufgestellter Konzernabschluss muss nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 den Anforderungen an die handelsrechtl. Konzernrechnungslegung genügen. Dies bedeutet, dass neben den Vorschriften der §§ 290–312 HGB die vom deutschen Standardisierungsrat auf der Grundlage des § 342 HGB verabschiedeten Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) zu beachten sind, die als GoB für den Konzernabschluss gelten. Dies schließt die Offenlegung des Abschlusses und Prüfung durch einen Abschlussprüfer ein.

Ein nach dem Handelsrecht eines anderen EU-Mitgliedstaats erstellter Abschluss muss die Voraussetzungen erfüllen, unter denen der Abschluss nach § 291 HGB befreiende Wirkung hätte (zu den Anforderungen s. Hoyos/RITTER-THIELE in Beck-BilKomm. VI. § 291 Rn. 15 ff.). Für einen nach US-GAAP aufzustellenden Konzernabschluss besteht die Voraussetzung, dass der Abschluss die Voraussetzungen erfüllt, unter denen ein Konzernabschluss nach § 292 HGB befreiende Wirkung hätte (zu Einzelheiten s. IDW, WP-Handbuch Teil I, 2006, M Rn. 104 ff.).

Keine Zulassung weiterer Rechnungslegungsstandards: Weitere Rechnungslegungsstandards als die in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10 genannten sind nicht zugelassen. Nach der Gesetzesbegründung ist diese Einschränkung aus „Gründen der Praktikabilität und Administrierbarkeit durch die Finanzverwaltung“ erfolgt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49).

J 07-30 7. Überleitungsrechnung (Sätze 11–13)

Sicherstellung der Vergleichbarkeit durch einheitliche Rechnungslegungsstandards (Satz 11): Für eine Vergleichbarkeit der Eigenkapitalquoten besteht die Voraussetzung, dass alle Abschlüsse nach denselben Rechnungslegungsstandards erstellt werden. Wurde der Jahresabschluss oder Einzelabschluss eines Betriebs nicht nach demselben Rechnungslegungsstandard wie der Konzernabschluss aufgestellt, ist die Eigenkapitalquote des Betriebs mit Hilfe einer Überleitungsrechnung an den für den Konzernabschluss geltenden Standard anzupassen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 11). Die Vorschrift begründet die Maßgeblichkeit des für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsstandards. In welcher Form die Überleitungsrechnung zu erfolgen hat, regelt das Gesetz nicht.

Prüferische Durchsicht der Überleitungsrechnung (Satz 12): Ein dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde liegender Konzernabschluss ist durch einen Abschlussprüfer zu testieren. Dies gilt auch dann, wenn die Aufstellung allein für Zwecke des § 4h erfolgt (s. Anm. J 07-25). Für den Einzelabschluss sieht Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 12 vor, dass die Überleitungsrechnung einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen ist; die Überleitungsrechnung unterliegt keiner Pflichtprüfung nach § 316 HGB. In dem Gesetzeswortlaut wird nur die prüferische Durchsicht der Überleitungsrechnung angesprochen. Nach der Gesetzesbegründung soll die prüferische Durchsicht nach den Grundsätzen des IDW PS 900 durchgeführt werden. Eine prüferische Durchsicht nach IDW PS 900 ist nicht mit einer Abschlussprüfung gleichzusetzen. Vielmehr handelt es sich um eine kritische Würdigung in Form einer Plausibilitätsbeurteilung (vgl. IDW PS 900 Rn. 7). Die prüferische Durchsicht dient dem Ziel, die Glaubhaftigkeit der in der Überleitungsrechnung enthaltenen Informationen zu erhöhen (vgl. HENNRICHS, DStR 2007, 1929). Das Ergebnis der prüferischen Durchsicht kann daher nicht wie im Fall einer Abschlussprüfung mit „hinreichender Sicherheit“, sondern nur mit einer „gewissen Sicherheit“ getroffen werden. Dem Stpfl. entstehen weitere Aufwendungen für die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs.

Für die Durchführung der prüferischen Durchsicht kommen nicht nur Abschlussprüfer in Frage, die die Voraussetzungen des § 319 HGB erfüllen. Zulässig ist eine prüferische Durchsicht auch durch einen Steuerberater. Der Gesetzeswortlaut enthält keinen Hinweis, in welcher Form das Ergebnis der prüferischen Durchsicht festzuhalten ist. Der Verweis der Gesetzesbegründung auf den PS 900 lässt aber den Schluss zu, dass die Grundsätze PS 900 hier entsprechend gelten sollen. Danach ist über das Ergebnis der prüferischen Durchsicht eine schriftliche Bescheinigung auszustellen, die eine klare negativ formulierte Aussage des Prüfers enthält (vgl. IDW, WP-Handbuch Teil II, 2007, P Rn. 43). Hat der Prüfer keine wesentlichen Beanstandungen zu erheben, wird der Prüfer festhalten, dass er auf Grund seiner prüferischen Durchsicht nicht auf Sachverhalte gestoßen ist, die zu der Annahme veranlassen, dass die Überleitungsrechnung in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt worden ist (vgl. IDW PS 900 Rn. 26).

Rechtsfolgen des Ergebnisses der prüferischen Durchsicht: Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, welche Rechtsfolgen an das Urteil des Prüfers anknüpfen. Der Prüfer hat sein Urteil sachverhaltsabhängig in drei unterschiedlichen Formen abzugeben: Reviewbescheinigung ohne Beanstandung, Reviewbescheinigung mit Beanstandung, Reviewbescheinigungen, in denen der Prüfer zu keiner Aussage gelangt (vgl. IDW, WP-Handbuch Teil II, P Rn. 57). Offen bleibt, ob nur Überleitungsrechnungen, deren prüferische Durchsicht zu keiner Beanstandung geführt hat, dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde gelegt werden können. UE steht die Entscheidung im Ermessen der FinVerw. Als ungeeignet sind wohl nur Überleitungsrechnungen einzustufen, bei denen der Prüfer zu keiner Aussage gelangt ist.

Prüfung des Abschlusses oder der Überleitungsrechnung: Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 13 räumt der FinVerw. die Möglichkeit ein, eine Prüfung des Abschlusses oder der Überleitungsrechnung des Betriebs durch einen Abschlussprüfer zu verlangen, der die Voraussetzungen des § 319 HGB erfüllt. Dies bedeutet, dass Steuerberater für die Prüfung nicht in Frage kommen. Die Anordnung einer Prüfung steht im Ermessen (§ 5 AO) der FinVerw. Diese hat die Ermessensentscheidung zu begründen. Um eine Prüfung zu verlangen, muss die FinVerw. besondere Gründe vorbringen, die die Prüfung rechtfertigen. Es müssen aus Sicht der FinVerw. Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Überleitungsrechnung bestehen (vgl. HENNRICHS, DStR 2007, 1929).

8. Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO bei unrichtigen Abschlüssen und überhöhtem Zinsabzug (Sätze 14–16) J 07-31

In § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 14–16 ist die Erhebung eines Strafzuschlags entsprechend § 162 Abs. 4 AO vorgesehen, falls ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig ist. Führt der zutreffende Abschluss zu einer Erhöhung der nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, sollen Bemessungsgrundlage für die Erhebung des Strafzuschlags die nach Abs. 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen bilden.

Aus Sicht des Gesetzgebers soll durch die Androhung von Strafzuschlägen sichergestellt werden, dass Stpfl., die sich auf die Inanspruchnahme der Escape-Klausel iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c berufen, dem Eigenkapitalquotenvergleich richtige Abschlüsse zugrunde legen. Letztlich ist die Regelung durch die Komplexität der Escape-Klausel selbst veranlasst. Der Gesetzgeber meint den Stpfl. durch die Androhung von Strafzuschlägen zu besonderer Sorgfalt bei der Rechtsanwendung anhalten zu müssen. Die Regelung ist dazu geeignet, den Stpfl. davon abzuhalten, die Escape-Klausel in Anspruch zu nehmen. Auch stellt sich die Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Regelung.

Dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss: Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 14 stellt darauf ab, dass ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig ist. Angesprochen ist wohl der Fall, dass auf Grund des unrichtigen Abschlusses die Inanspruchnahme der Escape-Klausel ermöglicht wird. Der Gesetzeswortlaut differenziert nicht zwischen der Unrichtigkeit des Konzernabschlusses bzw. der Unrichtigkeit ei-

nes Einzelabschlusses. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift sind erfüllt, wenn entweder der Konzern- oder der Einzelabschluss unrichtig ist.

Unrichtigkeit eines Abschlusses: Der Gesetzeswortlaut spricht nur den Fall an, dass der unrichtige Abschluss zu Gunsten des Stpfl. zu einer Erhöhung der nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen führt. Ist der Abschluss zwar unrichtig, wirkt sich die Unrichtigkeit aber zu Lasten des Stpfl. aus (geringerer Betrag der abziehbaren Zinsen), wird der Fall nicht von § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 14–16 erfasst.

Nach dem Gesetzeswortlaut bleibt unbestimmt, unter welchen Voraussetzungen ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Einzel- bzw. Konzernabschluss unrichtig ist. Grundsätzlich kann die Unrichtigkeit eines Abschlusses in materiellen oder formalen Mängeln bestehen. Aus einer von § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 14 erfassten Unrichtigkeit müssen Auswirkungen auf die Eigenkapitalquote resultieren. Satz 14 erstreckt sich daher nur auf Fälle der materiellen Unrichtigkeit eines Abschlusses.

Die Unrichtigkeit der Abschlüsse muss in einer nicht sachgerechten Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze (regelmäßig also der IFRS) für die Ermittlung der Eigenkapitalquote bestehen. Die Vorschrift dürfte Fälle erfassen, in denen der Stpfl. den Konsolidierungskreis falsch beurteilt hat. Offen ist, ob Entsprechendes gilt, wenn der Stpfl. die Konzernspitze falsch beurteilt hat, weil ein noch höher stehender Rechtsträger einen konsolidierten Abschluss hätte erstellen können. Streng genommen ist auch in diesem Fall der dem Eigenkapitalvergleich zugrunde liegende Abschluss unrichtig (aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 157).

Die Ausübung von im Rahmen der Rechnungslegungsgrundsätze vorgesehenen Wahlrechten führt nicht zur Unrichtigkeit der Abschlüsse iSv. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 14. In der Mehrzahl der Fälle dürfte es sich daher nicht um eine unrichtige Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze, sondern um eine Ausübung von im Rahmen der Rechnungslegung angelegter Wahlrechte handeln. Auch scheint der Gesetzgeber zu übersehen, dass bei der Anwendung der IFRS/IAS zahlreiche Zweifelsfragen bestehen, die sich nicht eindeutig beantworten lassen. In Folge des aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 resultierenden Rechtsverweises werden diese Auslegungsfragen auf die Escape-Klausel übertragen. Auf Grund des unbestimmten Gesetzeswortlauts sind Streitfälle mit der FinVerw. vorprogrammiert.

Feststellung der Unrichtigkeit und Erstellung eines zutreffenden Abschlusses: Der Gesetzeswortlaut nimmt nicht dazu Stellung, wer die Unrichtigkeit eines Abschlusses feststellt, der einem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde gelegt wurde. Der Gesetzgeber geht wohl davon aus, dass die Feststellung der Unrichtigkeit durch die FinVerw. erfolgt. Auch hat er nicht geregelt, wem nach der Feststellung der Unrichtigkeit des Abschlusses die Verpflichtung zur Aufstellung eines zutreffenden Abschlusses obliegt. Bei dem Eigenkapitalquotenvergleich handelt es sich um einen Ausnahmetatbestand von der Anwendung der Zinsschranke iSd. Abs. 1 Satz 1. Will der Stpfl. den Eigenkapital-Escape weiterhin in Anspruch nehmen, obliegt ihm daher wohl auch die Verpflichtung zur Erstellung eines richtigen Abschlusses.

Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO: Führt der „richtige“ Abschluss für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs zu einer Erhöhung der nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, berechtigt dies die FinVerw., einen Strafzuschlag in entsprechender Anwendung des § 162 Abs. 4 AO festzusetzen. Der im Rahmen der Begründung einer Dokumentationspflicht für Auslandssachverhalte iSd. § 90 Abs. 3 AO eingeführte § 162 Abs. 4 AO wird in sinngemäßer Anwendung dazu herangezogen, Strafzuschläge für die unrichtige Erstellung von Abschlüssen im Rahmen der Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs zu begründen (vgl. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570). Im Hinblick auf die Komplexität des Eigenkapital-Escape ist die Erhebung von Strafzuschlägen nicht zu rechtfertigen.

Bemessungsgrundlage des Strafzuschlags sollen nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 15 die nach Abs. 1 nicht abziehbaren Schuldzinsen bilden. Unverständlich ist, dass Bemessungsgrundlage für den Zuschlag der Gesamtbetrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen bilden soll (vgl. HALLERBACH, StuB 2007, 292). Ein Schaden wäre dem Fiskus nur in Höhe des Mehrbetrags der nicht abziehbaren Schuldzinsen entstanden (vgl. DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 71). Auch § 164 Abs. 4 Satz 2 AO geht nur von dem Mehrbetrag der Einkünfte aus. Der Zuschlag beträgt nach § 164 Abs. 4 AO mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der nicht-abziehbaren Zinsaufwendungen, mindestens jedoch 5000 €. Der Zuschlag zählt zu den nicht abziehbaren BA iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12.

§ 164 Abs. 4 Sätze 4–6 AO gelangen sinngemäß zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die FinVerw. von der Festsetzung eines Zuschlags absehen kann, wenn die Nichterfüllung der Verpflichtung zur Erstellung richtiger Abschlüsse für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist.

**V. Entsprechende Geltung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG
bei einer Körperschaft nachgeordneter Mitunternehmerschaft
(Abs. 2 Satz 2)**

J 07-32

Abs. 2. Satz 2 enthält eine Sonderregelung für den Fall, dass eine Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet ist. In diesem Fall gilt für den Betrieb der Mitunternehmerschaft § 8a Abs. 2 und 3 KStG entsprechend.

Nach der Gesetzesbegründung ist die Vorschrift darauf ausgerichtet, schädliche Gesellschafterfremdfinanzierungen zu erfassen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 48). Durch die Sonderregelung soll verhindert werden, dass der Gewinnanspruch der MitunternehmerKapGes. durch Fremdkapitalvergütungen gemindert wird, die die Mitunternehmerschaft an den Gesellschafter der MitunternehmerKapGes. zahlt; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 findet keine Anwendung auf Vergütungen, die an den Gesellschafter der MitunternehmerKapGes. gezahlt werden. Aus § 4h Abs. 2 Satz 2 resultiert eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 8a Abs. 2 und 3 KStG. In systematischer Hinsicht hätte der Gesetzgeber die Vorschrift besser in § 8a KStG integriert. Zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-15 und J 07-19.

#####

##141##

Erläuterungen zu Abs. 3: Maßgeblicher Gewinn, Zinsaufwendungen, Zinserträge, Konzernzugehörigkeit

Schrifttum: HAHNE, Die Begünstigung von Beteiligungen an Personengesellschaften bei der Zinsschranke – Gestaltungsmöglichkeiten zur Erhöhung des steuerlichen Zinsabzugs, DStR 2007, 1947; HAISCH, Steuerliche Behandlung von Swapgeschäften, DStZ 2004, 511; HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1261; HENNRICHS, Zinsschranke, Eigenkapitalvergleich und IFRS, DB 2007, 2101; HEUSER/THEILE, IFRS Handbuch, 3. Aufl., Köln 2007; LÜDENBACH/HOFFMANN, Die langen Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung, Beihefter zu DStR 2007 Heft 50; LÜDENBACH/HOFFMANN, Der IFRS-Konzernabschluss als Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage für die Zinsschranke nach § 4h EStG-E, DStR 2007, 636; GANSSAUGE/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke (Teil I), DStR 2008, 7; HAGEBÖKE/STANGL, Zur Konzernfreiheit von assoziierten Unternehmen im Rahmen der Zinsschranke, DB 2008, 200; HUKEN, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Zinsschranke, DB 2008, 544; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, Ausgewählte Anwendungsprobleme der Zinsschranke, BB 2008, 136.

I. Bestimmung des maßgeblichen Gewinns (Abs. 3 Satz 1)

J 07-33 1. Neuer gesetzlicher Begriff des „maßgeblichen Gewinns“

Zum Zweck der Ermittlung des stl. EBITDA definiert der Gesetzgeber den „maßgeblichen Gewinn“ als stpfl. Gewinn, der nach den Vorschriften des EStG mit Ausnahme des § 4h Abs. 1 zu ermitteln ist. Die Regelungen der Zinsschranke sind daher bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns nicht zu berücksichtigen.

Bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften bestimmt sich der maßgebliche Gewinn nach dem nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 4 ff. ermittelten stpfl. Gewinn. Stfreie Erträge und Einlagen erhöhen den maßgeblichen Gewinn nicht. Das stl. EBITDA kann daher erheblich vom handelsrechtl. EBITDA abweichen. Für Körperschaften tritt an Stelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-6).

Gesellschaftsbezogene Ermittlung des maßgeblichen Gewinns bei Mitunternehmerschaften: Die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns bei Mitunternehmerschaften wirft besondere Fragestellungen auf. Auch wenn § 4h hierzu nicht ausdrücklich Stellung nimmt, ist die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns gesellschaftsbezogen vorzunehmen. Dies bedeutet, dass auf den stl. Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft abzustellen ist, der sich aus dem Ergebnis der Gesamthandsbilanz und ggf. aus dem Ergebnis von Sonder- und Ergänzungsbilanzen zusammensetzt (vgl. MIDDENDORF/STEGEMANN, INF 2007, 307). Wegen denkbarer Kaskadenwirkungen bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften s. Anm. J 07-34.

J 07-34 2. Ermittlung des „maßgeblichen Gewinns“

Steuerfreie Einkünfte: Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 nimmt Bezug auf den stpfl. Gewinn. Nach dem Welteinkommensprinzip zählen zu dem stpfl. Gewinn auch ausländ. Einkünfte, soweit Deutschland für diese Einkünfte

das Besteuerungsrecht zusteht. Dies bedeutet, dass stfreie Einkünfte den maßgeblichen Gewinn nicht erhöhen. Dies betrifft vor allem:

► *Gewinnanteile ausländischer Betriebsstätten:* Für Betriebsstätteneinkünfte sehen die von Deutschland abgeschlossenen DBA im Grundsatz die Freistellung nach Art. 7 iVm. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA unter Progressionsvorbehalt entsprechend dem Art. 23A Abs. 3 OECD-MA vor. Greift die abkommensrechtl. Freistellungsmethode, sind die Betriebsstätteneinkünfte in dem maßgeblichen Gewinn nicht enthalten. Etwas anderes gilt für den Fall, dass kein DBA besteht bzw. das Abkommen die Anwendung der Anrechnungsmethode vorschreibt.

► *Beteiligungserträge iSd. § 20:* Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 aus der Beteiligung an einer KapGes. sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 1 erhöhen den stpfl. Gewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. Buchst. b nur zur Hälfte (Mitunternehmerschaft als Anteilseigner; für nach dem 31.12.2008 erzielte Beteiligungserträge bzw. Veräußerungsgewinne nach dem Teileinkünfteverfahren in Höhe von 60 %; § 52a Abs. 3) bzw. nach § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 5 und Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG nur in Höhe von 5 %, falls es sich bei dem Anteilseigner um eine Körperschaft handelt. Dies hat zur Folge, dass der stpfl. Gewinn, als Ausgangsgröße für die Ermittlung des stl. EBITDA, ggf. erheblich von entsprechenden betriebswirtschaftlichen Kennziffern abweicht, die auf dem handelsrechtl. Gewinn beruhen.

Holdingsgesellschaften, die in wesentlichem Umfang zu 95 % stfreie Beteiligungserträge erzielen, verfügen idR nur über ein geringes stl. EBITDA. Zinsaufwendungen können daher leicht die Grenze von 30 % des stl. EBITDA überschreiten.

Außerbilanzielle Hinzurechnungen: Zu dem stpfl. Gewinn zählen auch außerbilanzielle Hinzurechnungen, die bei der Ermittlung des Einkommens vorgenommen werden. Hierbei kann es sich um die Hinzurechnung nicht abziehbarer BA iSd. § 4 Abs. 5 bzw. Abs. 5b oder um Hinzurechnungsbeträge nach § 1 AStG bzw. nach § 10 AStG handeln.

Zugerechnete Ergebnisse nachgeordneter Mitunternehmerschaften:

In den maßgeblichen Gewinn geht auch der Gewinnanteil aus der Beteiligung an einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft ein, die im BV des Betriebs gehalten wird (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Eine § 9 Nr. 2 GewStG entsprechende Kürzungsvorschrift weist § 4h nicht auf (RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 7). Dabei umfasst der Gewinnanteil sowohl das Ergebnis des Gesamthandsvermögens als auch des SonderBV. Im Ergebnis wirkt sich der Gewinnanteil einer Mitunternehmerschaft damit doppelt bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns aus (vgl. KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYER/SCHÄFER, BB 2008, 136). In einem ersten Schritt bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns auf Ebene der Mitunternehmerschaft selbst. In einem zweiten Schritt geht das Ergebnis der Mitunternehmerschaft in die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns des Betriebs des Gesellschafters ein (etwas anderes gilt für den Fall, dass in dem zugerechneten Gewinnanteil stfreie Beteiligungserträge iSd. § 20 enthalten sind, die auf Ebene des Gesellschafters zur Hälfte (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. Buchst. b, bzw. in Höhe von 95 % nach § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 6 KStG) außer Ansatz

bleiben. Im Rahmen der Steuerplanung lässt sich dieser Kaskadeneffekt zielgerichtet durch das Hintereinanderschalten von Mitunternehmenschaften zur Erhöhung des maßgeblichen Gewinns und damit des Zinsabzugsvolumens nutzen (vgl. HAHNE, DStR 2007, 1950; umgekehrte Wirkungen können allerdings in Verlustsituationen entstehen). Nach dem Entwurf eines BMF-Schreibens will die FinVerw. derartige Kaskadeneffekte nicht akzeptieren (vgl. HUKEN, DB 2008, 544 [545]). Diese Auffassung ist aber nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt.

Auswirkungen von Verlustausgleichsbeschränkungen: Verluste, die im Wj. ihrer Entstehung nach §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a und 15b nur mit gleichartigen Gewinnen ausgleichsfähig sind, mindern im Wj. ihrer Entstehung den maßgeblichen Gewinn nicht. Die Beträge mindern den maßgeblichen Gewinn im Abzugsjahr. § 10d steht im Entstehungsjahr der Verluste einer stl. Berücksichtigung nicht entgegen, dh. die Verluste mindern im Wj. ihrer Entstehung den maßgeblichen Gewinn.

II. Zinsaufwendungen sind den maßgeblichen Gewinn mindernde „Vergütungen für Fremdkapital“ (Abs. 3 Satz 2)

J 07-35 1. Minderung des maßgeblichen Gewinns um „Vergütungen für Fremdkapital“

Zu den Zinsaufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 zählen nach Abs. 3 Satz 1 nur solche „Vergütungen für Fremdkapital“, die den maßgeblichen Gewinn eines Betriebs gemindert haben. Nach der Gesetzessystematik handelt es sich um solche Fremdkapitalvergütungen, die nach der Anwendung der übrigen Abzugsbeschränkungen des EStG im „maßgeblichen Gewinn“ iSd. Abs. 1 noch enthalten sind. Erforderlich ist insoweit eine mehrstufige Prüfung. In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Fremdkapitalvergütungen zu den betrieblich veranlassten Fremdkapitalvergütungen zählen. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der Abziehbarkeit der Fremdkapitalvergütungen die übrigen Abzugsbeschränkungen des EStG entgegenstehen (vor allem § 4 Abs. 4a, § 3c); bei KapGes. kann eine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem steuerwirksamen Abzug der Zinsaufwendungen entgegenstehen. Bei den nach den Schritten eins und zwei verbleibenden Fremdkapitalvergütungen handelt es sich um solche, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben:

Nicht betrieblich veranlasste Fremdkapitalvergütungen: Die betriebliche Veranlassung von Fremdkapitalvergütungen ist nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. ua. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193). Ausschlaggebend ist danach der tatsächliche Verwendungszweck aufgenommener Fremdmittel. Darlehen zur Finanzierung außerbetrieblicher Zwecke sind nicht betrieblich veranlasst (s. auch BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019).

Nach den übrigen Vorschriften des EStG nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen: Nach den übrigen Vorschriften des EStG nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen mindern den maßgeblichen Gewinn nicht. Angesprochen sind folgende Abzugsbeschränkungen:

► *Nach § 3c Abs. 1 und 2 nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen:* Nach § 3c Abs. 1 bzw. Abs. 2 werden Fremdkapitalvergütungen ganz oder zur Hälfte (ab 2009: 40 %) vom Abzug ausgeschlossen. Von besonderer Relevanz ist in der Praxis die hälftige Abzugsbeschränkung für Fremdkapitalvergütungen, die im Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 zur Hälfte freigestellten Beteiligungserträgen stehen.

► *Nach § 4 Abs. 4a nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen:* Durch § 4 Abs. 4a wird der Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen eines Betriebs eingeschränkt, soweit Überentnahmen vorliegen, dh. wenn die Entnahmen höher sind als die Summe aus Gewinn und Einlagen des Wj. (zu Einzelheiten s. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019).

Fremdkapitalvergütungen von Mitunternehmerschaften: § 4h gelangt bei PersGes. gesellschaftsbezogen zur Anwendung. Folge ist, dass von § 4h nur solche Zinsaufwendungen erfasst werden, die im Rahmen der Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft als BA berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet, dass im Gesamthandsbereich als auch im Sonderbereich der Gesellschafter anfallende Fremdkapitalvergütungen zu berücksichtigen sind. Aus einem Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft resultierende Zinsaufwendungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 gleichen sich im Rahmen ihrer Gesamtgewinnauswirkung aus (BA im Gesamthandsvermögen und BE im SonderBV). Den maßgeblichen Gewinn vermindern Sondervergütungen insoweit nicht.

2. Vergütungen für Fremdkapital

a) Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke

J 07-36

Der Gesetzgeber hat in Abs. 3 Satz 2 nicht weiter definiert, unter welchen Voraussetzungen Zinsaufwendungen vorliegen. Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Anhand der Gesetzesbegründung wird deutlich, dass es sich um „Vergütungen für die vorübergehende Überlassung von Geldkapital“ handeln muss (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber den Begriff der Zinsaufwendungen im engeren Sinne versteht. Nur die Überlassung von Geldkapital, nicht Sachkapital ist betroffen (so zählen bspw. Leihgebühren im Rahmen einer Wertpapierleihe nicht zu den Zinsaufwendungen). Für die Abgrenzung von § 4h erfasster Zinsaufwendungen kommt es darauf an, welche Bedeutung den Begriffen „Vergütungen“ und „Fremdkapital“ zukommt. Anhaltspunkte für die Auslegung ergeben sich aus dem zu § 8a KStG aF ergangenen BMF-Schreiben v. 15.12.1994 (BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176]; vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 133). Nach der Verwaltungsauffassung handelt es sich bei Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital um Gegenleistungen aller Art, die für die Überlassung des Fremdkapitals gewährt werden (vgl. BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Rn. 51). Unerheblich ist, ob die Vergütungen in Geld oder Sachwerten bestehen. Als Fremdkapital gelten alle als Verbindlichkeit passivierungsfähigen oder passivierungspflichtigen Kapitalzuführungen, die in Geld bestehen. Auf den Empfänger der Fremdkapitalvergütungen kommt es nicht an. Anders als nach § 8a KStG aF wird nicht

nur die Vergabe von Fremdkapital durch Gesellschafter bzw. durch bestimmte Gruppen rückgriffs gesicherter Dritter sanktioniert, sondern auch die Fremdkapitalvergabe durch fremde Dritte. Auch spielt die Dauer der Fremdkapitalüberlassung keine Rolle, damit werden auch Vergütungen für nur kurzfristig überlassenes Fremdkapital erfasst.

Vergütungen für Fremdkapital im Einzelnen:

- ▷ *Anleihen* stellen Verbindlichkeiten und damit Fremdkapital dar (vgl. Gosch, § 8a Rn. 67);
- ▷ *Cash pooling*: Im Rahmen des konzerninternen cash pooling gewähren Konzerngesellschaften mit überschüssiger Liquidität anderen Konzerngesellschaften Fremdmittel. Es kommt zwischen den Konzerngesellschaften zu einem Passivtausch, der zu Folge hat, dass die Verbindlichkeit gegenüber der gewährenden Konzerngesellschaft geschuldet wird;
- ▷ *Darlehen* mit variablem bzw. festem Zinssatz sind Fremdkapital, auch wenn die Überlassung nur kurzfristig erfolgt (Kontokorrentverbindlichkeiten);
- ▷ *Typisch stille Beteiligungen*: Auf typisch stille Beteiligungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 4 entfallende Vergütungen zählen zu den Vergütungen für Fremdkapital; aus Sicht des Beteiligungsunternehmens stellt die Einlage des typisch Stillen Fremdkapital dar;
- ▷ *Partiarische Darlehen*: Bei gewinnabhängigen Vergütungen für die Überlassung eines partiarischen Darlehens handelt es sich um Vergütungen für Fremdkapital;
- ▷ *Gewinnschuldverschreibungen*;
- ▷ *Genussrechtskapital* (ausgenommen Genussrechtskapital iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG);
- ▷ *Damnum bzw. Disagio*: Wird bei der Auszahlung eines Darlehens nicht der volle Betrag ausgezahlt, sondern ein Damnum einbehalten, stellt der Unterschiedsbetrag Zinsaufwendungen dar (Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens über die Laufzeit des Darlehens);
- ▷ *Echte Forfaitierung (bzw. echtes Factoring)*: Das Risiko hinsichtlich des Ausfalls der angekauften Forderung geht auf den Abtretungsempfänger über. Dementsprechend ist auch die Forderung beim Abtretungsempfänger zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen einer abgetretenen unverzinslichen Forderung (Buchwert = abgezinster Betrag) und Erlös aus dem Verkauf der Forderung kommt es beim Abtretenden zu einem Zinsertrag iSd. Zinsschranke. Erzielt der Abtretende bei dem Verkauf einer verzinslichen Forderung einen den Nennwert unterschreitenden Erlös, ist der Differenzbetrag nach der Verwaltungsauffassung als Zinsaufwand einzustufen (so auch der Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h; aA LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 58 mit dem Hinweis, dass es sich bei Abschlägen auf den Nennwert des Kaufpreises nicht um eine Vergütung für Fremdkapital handelt). Entsprechendes gilt im Fall des echten Factoring;
- ▷ *Unechte Forfaitierung (bzw. unechtes Factoring)* ist zivilrechtl. wie ein Kredit zu behandeln, wenn der Abtretungsempfänger auf die angekauften Forderungen Vorschüsse leistet und dem Abtretenden dadurch ständig Geldmittel zur Verfügung stehen (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 185/83,

BStBl. II 1987, 443). Die Forderung ist weiterhin durch den Abtretenden zu aktivieren. Der Abtretende hat neben der Forderung eine Darlehensschuld in Höhe des vom Abtretungsempfänger überlassenen Geldkapitals zu passivieren. Im Fall einer unverzinslichen Forderung steht dem Zinsertrag aus der Aufzinsung während der Laufzeit der Vereinbarung ein entsprechender Zinsaufwand aus der Darlehensverbindlichkeit gegenüber (so auch der Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h). Entsprechendes gilt im Fall des unechten Factoring;

- ▷ *Vorfälligkeitsentschädigungen*: Hierbei handelt es sich um zinsgleiche Aufwendungen.

In Vorjahren nicht abziehbare Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Satz 2 erhöhen über den Zinsvortrag (Abs. 1 Satz 3) die Zinsaufwendungen der Folgejahre.

b) Keine Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke

J 07-37

Ausgenommen von den Zinsaufwendungen im engeren Sinne sind Vergütungen, bei denen es sich nicht um Vergütungen für die Überlassung von Geldkapital handelt. Angesprochen sind die folgenden Vergütungen:

- ▷ *Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis*: Zinsen aus der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach §§ 233 ff. AO (vgl. BTDrucks. 16/4835, zu Nr. 5). Bei den nicht abziehbaren Zinsen (zB Hinterziehungszinsen, § 235 AO), fehlt es auf Grund des Abzugsverbots in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a an einer Minderung des maßgeblichen Gewinns (Entsprechendes gilt für Zinsen auf GewSt.-Zahlungen, § 4 Abs. 5b);
- ▷ *Dividendenausschüttungen* zählen nicht zu den Vergütungen für Fremdkapital;
- ▷ *Entgeltminderungen*: Skonti, Boni, Rabatte (vgl. BTDrucks. 16/4835, zu Nr. 5);
- ▷ *Fingierte Finanzierungsanteile bei Miet-, Pacht-, Leasing- und Lizenzzahlungen*: Hierbei handelt es sich nicht um Zinsaufwendungen, da keine Geldüberlassung vorliegt. Dies gilt auch für die in solchen Vergütungen enthaltenen Finanzierungsanteile iSv. § 8 Nr. 1 Buchst. d–f GewStG;
- ▷ *Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit der Finanzierung eines Wirtschaftsguts*: Wird Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung eines WG verwendet (sog. Bauzeitzinsen), dürfen die Zinsaufwendungen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB (bzw. R 6.3 Abs. 4 EStR) als HK aktiviert werden. Dies bedeutet, dass die Zinsaufwendungen nicht aufwandswirksam sind. Die spätere erfolgswirksame Minderung des Aktivpostens führt nicht zu Zinsaufwendungen (so auch der Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h). Dies ist sachgerecht, da die Zinsaufwendungen auf Grund der Aktivierung ihre Eigenschaft als Zinsaufwendungen verloren haben (vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 19/02, BStBl. II 2004, 192);
- ▷ *Vergütungen für Sachkapitalüberlassungen*: Vergütungen für die vorübergehende Überlassung von Sachkapital und Rechten sowie in den Vergütungen für sonstige Sachüberlassungen enthaltene Zinsaufwendungen. Etwas anderes gilt für den Fall, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Sach-

kapital auf den Sachkapitalnehmer übergeht (vgl. BMF v. 19.4.1971, BStBl. I 1971, 264, und v. 21.3.1972, BStBl. I 1972, 188). In diesem Fall hat der Sachkapitalgeber eine Darlehensforderung und der Sachkapitalnehmer eine Darlehensverbindlichkeit auszuweisen (zB Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Leasinggegenstand). Die für die Kapitalüberlassung gezahlten Vergütungen unterliegen dann der Zinsschranke (so auch der Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h);

- ▷ *Atypisch stille Beteiligung*: Auf eine atypisch stille Beteiligung entfallende Vergütungen sind als Sondervergütungen bereits nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht abziehbar, so dass es sich nicht um von § 4h erfasste Vergütungen handeln kann;
- ▷ *Kreditgebühren*: Gebühren für die Vermittlung eines Kredits sowie Avalprovisionen und Bereitstellungszinsen. Hierbei handelt es sich um Beträge, die nicht für die Überlassung von Fremdkapital gezahlt werden, sondern allein für die Bereitstellung;
- ▷ *Deckungsrückstellungen und Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen*: Nach der Gesetzesbegündung stellen auf Deckungsrückstellungen oder Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen beruhende Leistungen an Versicherungsnehmer keine Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Satz 4 dar (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Es handelt sich bei den Leistungen an die Versicherungsnehmer nicht um Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital;
- ▷ *Kurs- und Währungsicherung*: Aufwendungen für die Kurs- und Währungsicherung fallen nicht unter die Zinsaufwendungen;
- ▷ *Passive Rechnungsabgrenzungsposten*: Durch die Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt kein Ausweis einer Verbindlichkeit.

J 07-38

III. Begriff der Zinserträge (Abs. 3 Satz 3)

Nach Abs. 1 Satz 1 sind Zinsaufwendungen in Höhe der Zinserträge eines Betriebs unbeschränkt abziehbar. Insoweit ist die Bestimmung der Höhe der Zinserträge eines Betriebs von erheblicher Bedeutung. Zinserträge stellen nach Abs. 3 Satz 2 „Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art dar, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben“. Auch von dem Begriff der Zinserträge werden nur Erträge für die Überlassung von Geldkapital erfasst, dh. es muss sich um Zinserträge im engeren Sinne handeln (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 117).

Entsprechend den Ausführungen zu den Zinsaufwendungen müssen die Zinserträge den maßgeblichen Gewinn des Betriebs erhöht haben. Auf die Dauer der Kapitalüberlassung und den Schuldner der Vergütungen kommt es nicht an. Folge ist, dass auch konzerninterne Darlehensgewährungen dazu geeignet sind, Zinserträge zu generieren. Auch kommt es nicht darauf an, dass die Vergütung für die Überlassung des Geldkapitals ebenfalls in Geld besteht. So kann der Ertrag auch in Sachwerten bestehen (FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz 2007, § 4h Rn. 144).

E 56

Hick

#####

##148##

Kapitalforderungen aus der Geldkapitalüberlassung im Einzelnen:

- ▷ *Darlehensforderungen:* Zinserträge aus der Gewährung fest bzw. variabel verzinslicher Darlehen;
- ▷ *partiarische Darlehen:* Gewinnabhängige Verzinsung eines partiarischen Darlehens;
- ▷ *Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter;*
- ▷ *Zinsgleiche Erträge im Rahmen einer Kapitalüberlassung:* Hierbei handelt es sich um Gebühren und Provisionen, die ein Kapitalgeber in Rechnung stellt;
- ▷ *Korrekturbetrag nach § 1 ASiG* kann dann zu den Zinserträgen zählen, wenn der Ansatz des Korrekturbetrags dem Ausgleich einer nicht fremdüblichen Darlehensgewährung dient.

Keine Erträge aus Kapitalforderungen: Mangels einer Geldkapitalüberlassung zählen folgende Erträge nicht zu den Zinserträgen:

- ▷ *Miet- und Pächterträge sowie Lizenzträge;*
- ▷ *Bereitstellungszinsen und Gebühren;*
- ▷ *Erträge aus Sachdarlehen;*
- ▷ *Skonti, Boni, Rabatte* (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49);
- ▷ *Provisionen für die Vermittlung eines Kredits;*
- ▷ *Gewinnanteile eines Mitunternehmers* (einschl. der Erträge aus dem SonderBV);
- ▷ *Dividenderträge iSd. § 20 Abs. 1:* Es handelt es sich um eine Beteiligung am Eigenkapital des Unternehmens (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49);
- ▷ *Zinsen iSd. § 233ff AO.*

IV. Sonderfälle von Zinsaufwendungen und Erträgen (Abs. 3 Satz 4)**1. Zinsaufwendungen und Zinserträge aus Auf- und Abzinsungen**

J 07-39

Nach Abs. 3 Satz 4 führt die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen ebenfalls zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen. Nach dem Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h sollen allerdings etwaige Aufwandseffekte aus der erstmaligen Erfassung einer Kapitalforderung ausgenommen werden (bilanzieller Ertrag bzw. Aufwand durch die erstmalige Erfassung einer Verbindlichkeit bzw. Forderung). Durch diese Ausnahme soll dem Grundsatz entsprochen werden, dass Abs. 3 Satz 4 ein „enger Zinsbegriff“ zugrunde liegt. Die handelsrechtl. Behandlung unverzinslicher bzw. niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten und Forderungen ist unbeachtlich. Maßgeblich ist, ob im Rahmen der stl. Gewinnermittlung ein entsprechender Aufwand für die Auf- bzw. Abzinsung angesetzt worden ist.

Unverzinsliche Verbindlichkeiten und Forderungen: Im Fall langfristig unverzinslicher Verbindlichkeiten führt die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 vorzunehmende Abzinsung in einem ersten Schritt zu Zinserträgen (zur Definition unverzinslicher Verbindlichkeiten vgl. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699). Beträge, die auf die im Zeitablauf rätierlich vorzunehmende Aufzinsung entfallen, führen korrespondierend zu Zinsaufwendungen. Im Fall un-

verzinslicher Forderungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) steht dem Zinsaufwand aus der Abzinsung ein entsprechender ratierlich anfallender Zinsertrag gegenüber.

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen: Der Ertrag aus der Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e führt nicht zu Zinserträgen bzw. die Aufwendungen aus der Aufzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen führen nicht zu von § 4h Abs. 3 Satz 4 erfassten Zinsaufwendungen.

So zählen nach dem „engen Zinsbegriff“ zu den von § 4h erfassten Zinserträgen und Zinsaufwendungen nur Entgelte für die Überlassung von Geldkapital. Dies bedeutet, dass Aufwendungen für die Aufzinsung von Sachleistungsverpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) nicht unter die Zinsaufwendungen fallen, da die Aufzinsungen eine Schuld betreffen, die nicht auf eine Geldkapitalüberlassung gerichtet ist (vgl. RÖDDER/STANGL, DB 2007, 480; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 139). Von besonderer Relevanz ist dies ua für die von Versicherungsunternehmen gebildeten Schadenrückstellungen (zur Abzinsungspflicht s. BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1218).

J 07-40 2. Swap-Geschäfte

Behandlung von Aufwendungen und Erträgen aus Swap-Geschäften: Besondere Fragestellungen treten bei der Einstufung von Aufwendungen und Erträgen aus einem Swap-Geschäft bei der Ermittlung der Zinsaufwendungen und Zinserträge auf. Bei einem Swap-Geschäft handelt es sich um eine Vereinbarung zum Austausch zukünftiger Zahlungsströme; die bedeutendsten Grundformen sind der Zinsswap sowie der Währungsswap. IdR erfolgt ein Austausch von Festzinsszahlungen gegen variable Zinsszahlungen, dabei werden die den Zinsszahlungen zugrunde liegenden Kapitalbeträge nicht getauscht (vgl. BIEG, StB 2003, 210). Es stellt sich die Frage, ob Aufwand bzw. Ertrag aus einem Swapgeschäft bei der Ermittlung der Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. Abs. 3 Sätze 2 und 3 zu berücksichtigen sind.

Zivilrechtl. handelt es sich bei Swaps nicht um wechselseitige Darlehen. Die Swapzahlungen stellen daher keine Gegenleistung für eine Kapitalüberlassung dar. Bei isolierter Betrachtung kann es sich bei den Swapzahlungen daher nicht um Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. Zinsschranke handeln.

Bildung einer Bewertungseinheit zwischen Grund- und Swapgeschäft: Etwas anderes gilt für den Fall, dass das Grundgeschäft mit dem Swapgeschäft zu einer Bewertungseinheit zusammenzufassen ist (vgl. HAISCH, DStZ 2004, 515). Die Bildung einer Bewertungseinheit würde die Deckungsgleichheit von Grundgeschäft und Swap hinsichtlich Betrag und Laufzeit voraussetzen (zu den Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten vgl. § 5 Anm. J 06-5). Es muss erkennbar sein, dass die beiden Rechtsgeschäfte objektiv darauf angelegt wurden, als Einheit durchgeführt zu werden. Ist die Bildung einer Bewertungseinheit zulässig, wäre das Ergebnis des Grundgeschäfts mit dem des Swap-Geschäfts (erhaltenen Swap-Zinssatz; gezahlten Swap-Zinssatz) zu saldieren. Entsprechend erhö-

hen bzw. vermindern sich die Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Sätze 2 und 3 (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 460).

Beispiel für einen Währungsswap: Ein deutsches Unternehmen nimmt ein fest verzinstes US-\$-Darlehen (3 Jahre Laufzeit) bei einer Bank auf. Zur Absicherung gegen das Zins- und Währungsrisiko schließt das Unternehmen ein Jahr später mit der Bank einen Zins-/Währungsswap ab (2 Jahre Laufzeit, in die Swap-Vereinbarung werden noch weitere Darlehen einbezogen). In der Vereinbarung verpflichtet sich das deutsche Unternehmen zur Zahlung eines variablen Zinssatzes auf Basis eines fiktiven Nominalbetrags in € an die Bank. Die Bank verpflichtet sich zur Zahlung des festen Zinssatzes auf das US-\$-Darlehen an das deutsche Unternehmen.

Lösung: Bei den auf das Grundgeschäft (Aufnahme des fest verzinsten US-\$-Darlehens) entfallenden Zinsaufwendungen handelt es sich um Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Satz 2. Die von dem deutschen Unternehmen geleisteten Swap-Zahlungen sind bei der Ermittlung der Höhe der Zinsaufwendungen nicht zu berücksichtigen. Entsprechend stellen erhaltene Swap-Zahlungen keine Zinserträge iSd. der Zinsschrankenregelung dar. Der positive Saldo aus erhaltenen und gezahlten Swap-Zahlungen erhöht das EBITDA. Einer Zusammenfassung der Ergebnisauswirkungen von Grund- und Swapgeschäft zu einer Bewertungseinheit steht entgegen, dass es an der Deckungsgleichheit von Grund- und Swapgeschäft hinsichtlich Betrag und Laufzeit mangelt.

V. Bestimmung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs (Abs. 3 Sätze 5 und 6)

1. Bedeutung der Konzernzugehörigkeit

J 07-41

Wann ein Betrieb zu einem Konzern gehört, wird in Abs. 3 Sätze 5 und 6 geregelt. Das Gesetz verlangt insoweit eine zweistufige Prüfung. Auch wenn ein Betrieb nach dem für die Anwendung des Eigenkapital-Escape maßgeblichen Rechnungslegungsstandard (Satz 5) nicht zu einem Konzern gehört, kann sich die Konzernzugehörigkeit aus dem stl. Konzernbegriff des Satzes 6 ergeben. Dabei ist von Bedeutung, dass es sich bei Satz 6 um einen eigenständigen stl. Konzernbegriff handelt und nicht um eine Ergänzung des Konzernbegriffs nach Satz 5 (aA GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 7). Für dieses Verständnis spricht die Gesetzesbegründung, wonach „neben § 4h Abs. 3 Satz 5 ein Konzern angenommen werden soll, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik einheitlich bestimmt werden kann“. Der maßgebliche Konzernbegriff wird allerdings idR durch die nach Abs. 2 Buchst. c Sätze 8 ff. zugelassenen Rechnungslegungsstandards vorgegeben. Besteht bereits eine Konsolidierungspflicht nach IFRS, hat Satz 6 keine Bedeutung, da die Konsolidierungspflicht bereits aus Satz 5 resultiert (in diesem Sinne auch HENNRICH, DB 2007, 2101). Für die Anwendung der Zinsschranke sind der Konzernbegriff und die Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe von besonderer Relevanz. Dies ergibt sich daraus, dass nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. b von der Anwendung der Zinsschranke die Betriebe ausgenommen sind, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören. Zudem ist für konzernzugehörige Betriebe bei der Anwendung der Escape-Klausel iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c auf die Eigenkapitalquote des Konzerns abzustellen, die durch die in den Konzernabschluss einbezogenen Betriebe bestimmt wird. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll der Anwendung des § 4h ein weiter Konzernbegriff nach Maßgabe des größtmöglichen Konsoli-

dierungskreises zugrunde liegen (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Dies wird auch in der Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 erkennbar.

Für die Abgrenzung des Konzerns iSd. Zinsschranke besteht nicht die Voraussetzung, dass bei dem übergeordneten Betrieb oder der Person tatsächlich eine aus den Rechnungslegungsstandards resultierende Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht. Maßgeblich ist damit nicht, ob ein Betrieb in den Konzernabschluss tatsächlich einbezogen wird, sondern ob der Betrieb einbezogen werden könnte. Der nach den handelsrechtl. Konsolidierungsregelungen größtmögliche Konsolidierungskreis ist maßgeblich (vgl. RÖDDER/STANGL, DB 2007, 480). Für die Praxis resultiert daraus die Verpflichtung, selbst bei einer fehlenden Konzernrechnungslegungsverpflichtung nach IAS 27 bzw. §§ 290 ff. HGB zu prüfen, ob die Beteiligungen in einen fiktiven Konzernabschluss einzubeziehen wären (vgl. HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1262).

2. Tatsächliche oder mögliche Konsolidierung des Betriebs mit einem oder mehreren anderen Betrieben (Abs. 3 Satz 5)

J 07-42 a) Maßgebliches Konzernrechnungslegungsrecht

Nach Abs. 3 Satz 5 gehört ein Betrieb zu einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des Eigenkapital-Escape maßgeblichen Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. Das Gesetz stellt insoweit als Ausgangsgröße für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises auf die Rechnungslegungsstandards ab, die der Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Buchst. c zugrunde liegen. Der Stpfl. ist in der Wahl des Rechnungslegungsstandards für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht frei. Aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8 und 9 ergibt sich folgende Hierarchie der Rechnungslegungsstandards:

Vorrangige Geltung der IAS/IFRS: Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ist nach IAS 27.9 – unabhängig von der Rechtsform – an das Vorhandensein eines Mutter-Tochterverhältnisses geknüpft. In den Konzernabschluss sind das Mutterunternehmen und sämtliche Tochterunternehmen einzubeziehen (zu Ausnahmen s. IAS 27.16). Kennzeichen eines Tochterunternehmens ist die Beherrschung durch das Mutterunternehmen (Control-Konzept). IAS 27.4 definiert Beherrschung als die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Eine widerlegbare Beherrschungsvermutung liegt nach IAS 27.13 vor, wenn das Mutterunternehmen entweder unmittelbar oder mittelbar über mehr als die Hälfte der Stimmrechte an dem Tochterunternehmen verfügt (zu Einzelheiten s. HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2007, Rn. 3016; SENGER/ELPRANA, Beck'sches IFRS Handbuch, § 29 Rn. 7).

Subsidiäre Anwendung von Abschlüssen nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats: Ist ein Konzernabschluss nach IAS/IFRS nicht aufzustellen und offenzulegen (§ 315a Abs. 3 HGB, § 11 Abs. 6 Nr. 2 PublG) und wurde in den letzten fünf Jahren kein Konzernabschluss nach IFRS freiwillig erstellt, können Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines

EU-Mitgliedstaats (z.B. nach HGB) verwendet werden (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9). Zu den weiteren Voraussetzungen s. Anm. J 07-29.

In einen Konzernabschluss nach HGB sind nach § 294 Abs. 1 HGB das Mutterunternehmen und sämtliche Tochterunternehmen (unabhängig von deren Sitz und Rechtsform) einzubeziehen, soweit sie unter der einheitlichen Leitung des Mutterunternehmens stehen (zu Einzelheiten s. FÖRSCHLE/DEUBERT in Beck-BilKomm. VI. § 294 Rn. 2 ff.). Mutterunternehmen können nur KapGes. und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (§ 264a HGB) mit Sitz im Inland oder nach § 11 PublG publizitätspflichtige inländ. Unternehmen sein.

Hilfsweise Anwendung von US-GAAP: Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist auf der Grundlage der US-GAAP vorzunehmen, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS oder dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats zu erstellen und offenzulegen ist (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9).

Nach dem Gesetzeswortlaut sind andere als die genannten Rechnungslegungsstandards für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht relevant (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 135). Der Gesetzgeber bestimmt den Umfang der in den Konsolidierungskreis einzubeziehenden Betriebe damit nicht mittels einer gesetzlichen Definition, sondern durch einen dynamischen Verweis auf das angewandte und auslegungsbedürftige Konzernlegungsrecht (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 468). Dies ist problematisch, da in den Rechnungslegungsstandards zahlreiche Zweifelsfragen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises bestehen, die auf Grund des Rechtsverweises in das Steuerrecht übertragen werden. Der Gesetzeswortlaut vermittelt dagegen den Eindruck, dass sich auf der Grundlage der Rechnungslegungsstandards der Konsolidierungskreis klar bestimmen lässt.

b) Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen konzernzugehörige Betriebe

J 07-43

Die nach Abs. 3 Satz 5 konzernzugehörigen Betriebe sind danach wie folgt abzugrenzen:

Vollkonsolidierte Betriebe: Nach Abs. 3 Satz 5 ist vorrangig zu prüfen, ob nach dem maßgebenden Konzernlegungsrecht ein Betrieb im Wege der Vollkonsolidierung in einen Konzernabschluss einzubeziehen ist (IAS 27, §§ 290 ff. HGB). Im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss tatsächlich einbezogene Betriebe zählen zu den konzernzugehörigen Betrieben.

Aus Wesentlichkeitsgründen nicht einbezogene Betriebe: Die Nicht-einbeziehung eines Tochterunternehmens aus Wesentlichkeits- oder Wirtschaftlichkeitsgründen (IAS 8.8, § 296 Abs. 2 HGB) verhindert die Konzernzugehörigkeit des Betriebs nicht. Nach dem erweiterten Konzernbegriff des Abs. 3 Satz 5 reicht die Möglichkeit einer Einbeziehung in den Konzernabschluss aus.

Wegen § 293 HGB nicht einbezogene Betriebe: Größenabhängige Befreiungen wirken sich bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht aus. Ein Konzern für stl. Zwecke liegt damit unabhängig von den Größen-

kriterien des PublG (§ 11 PublG) auch dann vor, wenn es sich bei dem Mutterunternehmen um eine PersGes. handelt. IAS 27 kennt keine größenabhängige Befreiungsvorschrift.

Von Einzelunternehmern gehaltene Betriebe: Ein Einzelunternehmer hält in seinem BV mehrere Beteiligungen an Betrieben, die von ihm beherrscht werden.

Kapitalistische Betriebsaufspaltung: Im Fall einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung liegt auf Grund der Beherrschung der Betriebs- und der Besitzgesellschaft ein Konzern vor.

J 07-44 c) Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen nicht konzernzugehörige Betriebe

Betriebe ohne Mutter- und Tochtergesellschaften: Betriebe, deren Anteile im Streubesitz gehalten werden und die keine Anteile an nachgeschalteten Tochtergesellschaften halten, begründen keinen Konzern.

Assoziierte Unternehmen: Basierend auf dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 Buchst. b gehören Betriebe, die nur anteilig in den Konzernabschluss einbezogen werden, nicht zu den konzernzugehörigen Betrieben (vgl. HAGEBÖKE/STANGL, DB 2008, 202). Angesprochen sind Gemeinschaftsunternehmen, für die nach IAS 31 und § 310 HGB ein Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung oder at-equity-Bilanzierung besteht. Für assoziierte Unternehmen nach IAS 28 bzw. § 311 HGB, die ebenfalls at-equity in den Konzernabschluss einbezogen werden, muss Entsprechendes gelten (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2007, 636).

PPP-Projektgesellschaften: Nach der Gesetzesbegründung gehören PPP-Projektgesellschaften nicht zu einem Konzern, wenn sie nicht von einem einzelnen Rechtsträger beherrscht werden. PPP-Projektgesellschaften sind als assoziierte Unternehmen oder als Gemeinschaftsunternehmen einzustufen. Insoweit handelt es sich bei PPP-Projektgesellschaften um einen Fall der nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nur anteilmäßig in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

GmbH & Co. KG-Strukturen: Bei einer klassischen GmbH & Co. KG-Struktur wird sowohl die Kommanditbeteiligung als auch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH von dem gleichen Betrieb gehalten (handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person, kann ein Tatbestand des Abs. 3 Satz 6 vorliegen, vgl. Anm. J 07-45). Die Gesetzesbegründung äußert sich nicht dazu, unter welchen Voraussetzungen durch eine GmbH & Co. KG-Struktur ein Konzern begründet wird. Die im Rahmen des JStG 2008 geplante Ausnahme von GmbH & Co. KG-Strukturen aus dem Konzernbegriff wurde nicht umgesetzt (vgl. hierzu BTDrucks. 16/6739, 7 f., 32). Im Fall einer typischen GmbH & Co. KG-Struktur erfolgt die Leitung der KG durch die Kommanditisten und nicht durch die Komplementär-GmbH (vgl. HOYOS/PASTOR in Beck-BilKomm. VI. § 290 Rn. 30; KORN, KÖSDI 2008, 15872). Dies spricht dafür, dass die Voraussetzungen eines Konzerns iSv. IAS 27 bzw. §§ 290 ff. HGB nicht vorliegen (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 178; aA IDW, RS HFA 7, Tz. 54; NEUMANN, EStB 2007, 295). Ein entsprechendes Ergebnis vertritt die FinVerw. nun auch im Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h. Danach stellt die allein haftende Komplementär-GmbH

keinen Betrieb dar, wenn ihr keine Zinsaufwendungen zuzuordnen sind und sich ihre Tätigkeit in der Geschäftsführung für die KG erschöpft. Die Ausnahme typischer GmbH & Co. KG-Strukturen aus dem Konzernbegriff ist im Hinblick auf die weite Verbreitung der Rechtsform im Mittelstand gerechtfertigt (glA HUKEN, DB 2008, 547). Dieses Ergebnis steht auch in Einklang mit der Zielsetzung des Gesetzgebers, Gewinnverlagerungen innerhalb international tätiger Konzerne zu erfassen.

Tätigkeit als Einzelunternehmer: Wird eine natürliche Person als Einzelunternehmer tätig, ohne weitere Beteiligungen zu halten, liegt kein Konzern vor (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Dies gilt auch dann, wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen mit mehreren inländ. Betrieben betreibt.

Betriebsaufspaltung: Unterhält ein konzernzugehöriger Einzelunternehmer mehrere Betriebe, liegen die Voraussetzungen eines Konzerns nicht vor (s.o.). Aus diesem Grund wird auch durch eine Betriebsaufspaltung kein Konzern begründet, soweit sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmers nur auf Grund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen ergibt (vgl. BTDrucks 16/4841, 50).

Von natürlichen Personen im Privatvermögen gehaltene Betriebe: Hält eine natürliche Person eine beherrschende Beteiligung an einem Betrieb (KapGes.- bzw. PersGes.-Beteiligung) im PV, liegt kein Konzern vor. Es liegt dann insgesamt ein Betrieb vor.

Auch liegt kein Konzern vor, wenn eine natürliche Person zusammen mit einer oder mehreren weiteren natürlichen Personen Beteiligungen an Betrieben im PV hält (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 37).

Betriebe mit ausländischen Betriebsstätten: Unterhält ein inländ. Betrieb (Einzelunternehmer, KapGes., PersGes.) mehrere Betriebsstätten im Ausland, wird kein Konzern begründet.

Zweckgesellschaften: Verbriefungsgesellschaften im Rahmen von Asset-Backed-Securities-Gestaltungen, deren Unternehmensgegenstand in dem rechtl. Erwerb von Forderungen aller Art und/oder der Übernahme von Risiken aus Forderung und Versicherung liegt, sollen nach der Gesetzesbegründung nicht zu einem Konzern gehören (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Zweckgesellschaften sind nach SIC 12.8 zu konsolidieren, wenn sie unter Beachtung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrscht werden (vgl. HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2007, Rn. 3026). Damit nimmt die Gesetzesbegründung Zweckgesellschaften entgegen dem Gesetzeswortlaut aus dem Konsolidierungskreis aus (hierzu krit. HENNRICH, DB 2007, 2102). Die Gesetzesbegründung knüpft die Ausnahme an die Voraussetzung, dass die Einbeziehung in den Konzernabschluss allein auf Grund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der Nutzen- und Risikoverteilung erfolgt ist (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, Beihefter DStR 2007 Heft 50, 13). Nach der Gesetzesbegründung bezieht sich die Ausnahme allein auf Zweckgesellschaften im Rahmen von Asset-Backed-Securities-Gestaltungen. Offen ist, ob die FinVerw. für strukturell vergleichbare Zweckgesellschaften mit einem anderen Unternehmensgegenstand, zB Leasinggesellschaften, ebenfalls eine Ausnahme einräumt (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 142; HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1262). Eine Rechtfertigung für

#####

##155##

den Sonderstatus nur für Asset-Backed-Security-Verbriefungsgesellschaften enthält die Gesetzesbegründung nicht.

Betriebe der öffentlichen Hand: Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art und ihren Beteiligungen an anderen Unternehmen keinen Konzern iSd. § 4h bilden (vgl. BTDrucks. 16/5491, 11). Begründet wird diese Ausnahme damit, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts weder die handelsrechtl. Voraussetzungen des Konzernbegriffs erfüllen noch Konzernabschlüsse nach HGB/IFRS unter Einbeziehung ihrer Betriebe gewerblicher Art und Beteiligungsgesellschaften aufstellen (in dem Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h hat sich die FinVerw. dieser Beurteilung angeschlossen). Etwas anderes gilt allerdings für kommunale Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften, die Teil eines Konzerns sein können.

J 07-45 3. Einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik (Abs. 3 Satz 6)

Eigenständiger steuerlicher Konzernbegriff: Bei Abs. 3 Satz 6 handelt es sich um einen Ergänzungsstatbestand für die Abgrenzung konzernzugehöriger Betriebe für Zwecke des Abs. 2. Danach gehört ein Betrieb auch dann zu einem Konzern, wenn seine Finanz- oder Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Abs. 3 Satz 6 soll in Ergänzung zu der Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe iSd. Abs. 3 Satz 5 einen eigenständigen stl. Konzernbegriff für Zwecke der Zinsschranke prägen, dh. die Konzernzugehörigkeit ist losgelöst von der Konsolidierungsmöglichkeit zu beurteilen. Der Gesetzgeber bringt diese Zielsetzung jedoch nur unklar zum Ausdruck. So geht auch aus der Gesetzesbegründung nicht klar hervor, dass ein von den in Abs. 3 Satz 5 genannten Rechnungslegungsgrundsätzen losgelöster rein stl. Konzernbegriff definiert wird.

Beherrschung durch einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik: Erkennbar ist die Formulierung des Abs. 3 Satz 6 an IAS 27.4 angelehnt. So spricht die Gesetzesbegründung ein Beherrschungsverhältnis (Control-Konzept) nach IAS 27 an (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Nach IAS 27.4 ist die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses an das Vorhandensein eines Mutter-Tochterverhältnisses geknüpft. Die Annahme eines Mutter-Tochterverhältnisses setzt voraus, dass ein Beherrschungsverhältnis mit der Möglichkeit zur Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik besteht, um daraus wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen (vgl. HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2007, Rn. 3016). Ein Beherrschungsverhältnis kann zwischen Mutter- und Tochterunternehmen auch ohne Stimmrechtsmehrheit dann vorliegen, wenn auf andere Weise die Möglichkeit gegeben ist, die Finanz- und Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens zu bestimmen (IAS 27.13). Abs. 3 Satz 6 spricht insoweit eine Beherrschung ohne Mehrheit der Stimmrechte an dem beherrschten Unternehmen an. Dies ist nach IAS 27.13 der Fall, wenn mindestens eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist (zu Einzelheiten s. IDW, WP-Handbuch Teil I, 2006, N Rn. 638; Hovos/Pastor in Beck-BilKomm. VI. § 290 Rn. 153):

- ▷ Die Möglichkeit, über die Mehrheit der Stimmrechte basierend auf einer mit anderen Anteilseignern abgeschlossenen Vereinbarung zu verfügen (zB auf der Grundlage von Stimmbindungsvereinbarungen),
- ▷ die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund von Satzung oder Vertrag zu bestimmen (zB auf der Grundlage von Beherrschungsverträgen nach § 291 AktG),
- ▷ die Möglichkeit, die Mehrheit der Mitglieder der Leitungsorgane zu ernennen oder abzusetzen,
- ▷ die Möglichkeit, die Stimmrechtsmehrheit in den Leitungsorganen herzustellen.

Die Beherrschung muss dabei durch einen einzelnen unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner erfolgen (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Eine gemeinschaftliche Bestimmung der Finanz- oder Geschäftspolitik durch verschiedene unabhängige Unternehmen reicht nicht aus. Dabei kommt es für die Annahme einer Beherrschung nicht darauf an, ob das herrschende Unternehmen seine Möglichkeit zur Einflussnahme tatsächlich nutzt. Bereits die Möglichkeit einer Einflussnahme ist ausreichend. Um die Voraussetzungen einer Beherrschung zu erfüllen, wird man aber eine gewisse Dauerhaftigkeit der Möglichkeit zu einer einheitlichen Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik fordern müssen.

Gefordert wird eine einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik, dh. es muss die Möglichkeit bestehen, die Finanz- und Geschäftspolitik des beherrschten Unternehmens an die des herrschenden anzupassen. Dabei ist der Begriff der Finanz- und Geschäftspolitik weit gefasst. So wird man bspw. auch eine Einflussnahme auf die Absatz- und Produktpolitik des beherrschten Unternehmens als einheitliche Bestimmung der Geschäftspolitik einstufen können.

Kein Unterordnungsverhältnis erforderlich: Die Ausübung des Beherrschungsverhältnisses setzt nicht voraus, dass zwischen dem herrschenden und den beherrschten Betrieben ein hierarchisches Unterordnungsverhältnis besteht. Insoweit verwirrt der Verweis der Gesetzesbegründung auf ein Beherrschungsverhältnis iSd. IAS 27, das voraussetzt, dass das herrschende und das beherrschte Unternehmen in einem Mutter-Tochterverhältnis stehen. Ausreichend ist die Möglichkeit, dass die Finanz- und Geschäftspolitik zweier oder mehrerer Betriebe durch denselben Rechtsträger bestimmt werden kann (vgl. Hoyos/PASTOR in Beck-BilKomm. VI. § 290 Rn. 151). Abs. 3 Satz 6 ist daher darauf ausgerichtet, Gleichordnungskonzerne zu erfassen, für die nach HGB, IFRS und US-GAAP keine Konsolidierungspflicht besteht (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Dabei muss der herrschende Rechtsträger von der Beherrschungsmöglichkeit keinen Gebrauch machen, ausreichend ist die Möglichkeit zur Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik.

Keine Betriebseigenschaft des herrschenden Rechtsträgers erforderlich: Bei dem herrschenden Rechtsträger muss es sich nicht um einen Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 handeln. Dies bedeutet:

- ▶ *Im Privatvermögen natürlicher Personen gebaltene Beteiligungen:* Die Beteiligung an den beherrschten Betrieben kann sich auch im PV natürlicher Personen

befinden. Die Regierungsbegründung spricht den Fall an, dass eine natürliche Person Beteiligungen an mindestens zwei KapGes. hält, die sie beherrscht (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Entsprechendes gilt für den Fall, dass eine natürliche Person Beteiligungen an Mitunternehmenschaften hält, die sie beherrscht. Auch wird der Tatbestand des Abs. 3 Satz 6 dadurch erfüllt, dass eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und darüber hinaus als Gesellschafter eine GmbH beherrscht. Eine Beherrschung iSd. Abs. 3 Satz 6 liegt jedoch dann nicht vor, wenn an den Betrieben weitere Personen beteiligt sind.

► *GmbH & Co. KG-Strukturen:* Wird bei einer klassischen GmbH & Co. KG-Struktur sowohl die Kommanditbeteiligung als auch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH von einer natürlichen Person gehalten, erfolgt die Beherrschung durch den Kommanditisten und nicht durch die Komplementär-GmbH. Ein Konzerntatbestand ist daher nicht gegeben. In diesem Sinne äußert sich auch die FinVerw. in dem Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4h.

Erläuterungen zu Abs. 4: Verfahrensrechtliche Regelungen zum Zinsvortrag

Schrifttum: SCHADEN/KÄSHAMMER, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317.

J 07-46 I. Gesonderte Feststellung eines Zinsvortrags (Abs. 4 Satz 1)

Abs. 4 enthält die Vorgaben für die verfahrensrechtl. Behandlung des Zinsvortrags.

Betriebsbezogene Feststellung des Zinsvortrags: Nach Abs. 1 Satz 1 ist für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb eine eigenständige Zinsschranke zu ermitteln. Dieser Grundsatz muss auch in den verfahrensrechtl. Vorgaben für die Behandlung eines Zinsvortrags zum Ausdruck gelangen. Der Gesetzgeber schreibt daher in Abs. 4 Satz 1 eine gesonderte Feststellung des Zinsvortrags für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb im Rahmen eines Feststellungsverfahrens fest. Für den Stpfl. bedeutet dies, dass er eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Zinsvortrags abzugeben hat. In zeitlicher Hinsicht hat die gesonderte Feststellung erstmals für Wj. eines Betriebs zu erfolgen, die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden.

Gesonderte Feststellung als selbständiger Verwaltungsakt: Bei der gesonderten Feststellung nach Abs. 4 handelt es sich um einen selbständigen Verwaltungsakt. Auf die Feststellung sind die verfahrensrechtl. Vorschriften der §§ 179 ff. AO entsprechend anzuwenden, soweit sich aus Abs. 4 keine spezielleren Regelungen ergeben. Verfahrensrechtl. sind Einwendungen gegen die Höhe des festgestellten Zinsvortrags daher stets gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen.

II. Zuständigkeit für die Feststellung des Zinsvortrags (Abs. 4 Satz 2)

J 07-47

Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung: Die Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags obliegt nach Abs. 4 Satz 2 bei Mitunternehmerschaften dem FA, das auch für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Gewinn und Verlust der Mitunternehmerschaft zuständig ist. In allen übrigen Fällen (KapGes., Einzelunternehmen, Betriebsstätten) obliegt die Feststellung nach Abs. 4 Satz 2 dem für die Besteuerung zuständigen FA. Abs. 4 Satz 2 enthält insoweit Verfahrensvorschriften, die sich an die Zuständigkeit nach der AO anlehnen.

Gegenstand der gesonderten Feststellung bei Mitunternehmerschaften: Im Fall der gesonderten Feststellung des Zinsvortrags von Mitunternehmerschaften ist der Zinsvortrag zum einen betriebsbezogen zu ermitteln; der Gesetzgeber spricht von einer Orientierung am Verfahren nach § 10a GewStG (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Zum anderen ist aber auch festzustellen, in welcher Höhe sich der festgestellte Zinsvortrag auf die Mitunternehmer verteilt, dh. es ist auch eine auf die Gesellschafter bezogene Betrachtungsweise einschlägig. Die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise ist erforderlich, um für die Anwendung des Abs. 5 zu ermitteln, in welcher Höhe der Zinsvortrag bei einem Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft wegfällt. Dies bedeutet, dass sich die gesonderte Feststellung nicht nur auf die Höhe der Beträge, sondern auch auf deren Abziehbarkeit dem Grunde nach iS einer personellen Zuordnung erstreckt.

III. Sinngemäße Anwendung des § 10d Abs. 4 (Abs. 4 Satz 3)

J 07-48

Abs. 4 Satz 3 sieht vor, dass für die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags eines Betriebs § 10d Abs. 4 entsprechend gilt. § 10d Abs. 4 regelt die gesonderte Feststellung eines am Schluss des VZ verbleibenden Verlustvortrags. Im Unterschied zu der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d erfolgt die Feststellung des Zinsvortrags auf den Schluss eines jeden Wj. Im Fall eines Rumpfwj. sind daher zwei Feststellungen des Zinsvortrags iSd. § 4h Abs. 4 für einen VZ möglich (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 115).

Gesonderte Feststellung als eigenständiger Steuerbescheid: Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, ob die gesonderte Feststellung eines Zinsvortrags im Rahmen eines eigenständigen StBescheids erfolgt oder ob die Feststellung bei Mitunternehmerschaften etwa einen Bestandteil des Feststellungsbescheids zur Feststellung der estpfl. und kstpfl. Einkünfte der Mitunternehmerschaft bildet; bei Körperschaften könnte der Zinsvortrag in den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Einlagekontos iSd. § 27 KStG und des EK 02 iSd. § 38 KStG integriert werden (vgl. hierzu auch SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317). Der Verweis des Gesetzgebers auf eine entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 lässt den Schluss zu, dass die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags im Rahmen eines gesonderten Bescheids über die Höhe des Zinsvortrags iSd. § 4h Abs. 4 erfolgt.

Zeitliche Befristung der Feststellung: Die gesonderte Feststellung eines Zinsvortrags ist in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 6 zeitlich befristet. Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, auf dessen Schluss der Zinsvortrag gesondert festzustellen ist.

J 07-49 **IV. Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden
(Abs. 4 Satz 4)**

Nach Abs. 4 Satz 4 sind Feststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich der festzustellende Zinsvortrag eines Betriebs ändert. Inhaltlich entspricht die Regelung dem § 10d Abs. 4 Satz 4 und § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG.

Anpassung an geänderte Grundlagen für die Feststellung eines Zinsvortrags: Die Vorschrift berücksichtigt, dass Bescheide zur Feststellung des Gewinns einer Mitunternehmerschaft, EStBescheide und KStBescheide geändert werden können und sich damit auch die Grundlagen für den festzustellenden Zinsvortrag ändern können. Die Einflussfaktoren auf die Höhe des Zinsvortrags sind vielfältig. Mit Abs. 4 Satz 4 hat der Gesetzgeber eine mit § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO vergleichbare Änderungsvorschrift geschaffen. Durch Abs. 4 Satz 3 soll – ungeachtet der Verfahrensvorschriften der AO – sichergestellt werden, dass der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags bei einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen des Betriebs entsprechend angepasst wird. Bei der gesonderten Feststellung des Zinsvortrags handelt es sich daher um den Folgebescheid der ihm zugrunde liegenden Veranlagung. Zugleich ist der Feststellungsbescheid bindender Grundlagenbescheid für den nächsten Gewinnfeststellungsbescheid einer Mitunternehmerschaft, EStBescheid bzw. KStBescheid und den nächsten Bescheid über die Höhe des Zinsvortrags.

Untergang eines Zinsvortrags: Durch Abs. 4 Satz 4 soll zudem sichergestellt werden, dass die Folgen aus einem Wegfall des Zinsvortrags nach Abs. 5 durch eine entsprechende Änderung des Feststellungsbescheids gezogen werden können.

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung
und Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft**

J 07-50 **I. Untergang eines Zinsvortrags**

In Abs. 5 hat der Gesetzgeber geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein Zinsvortrag ganz oder anteilig untergeht. Die Regelungen zum Untergang bzw. teilweisen Wegfall eines Zinsvortrags hat der Gesetzgeber an § 8c KStG zum Wegfall eines kstl. Verlustabzugs iSd § 10d bzw. eines gewstl. Verlustabzugs iSd. § 10a GewStG angelehnt. Dabei verweist Abs. 5 selbst nicht auf § 8c KStG, einen entsprechenden Verweis enthält aber § 8a Abs. 1

Satz 3 KStG. Die auch in der Neufassung des § 8c KStG erkennbarer Tendenz des Gesetzgebers, die stl. Nutzbarkeit von Verlustabzügen weiter einzuschränken, wird auch in den Regelungen zum Untergang eines Zinsvortrags erkennbar (vgl. § 8c KStG Anm. J 07-20; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 539).

Betriebs- und personengebundener Zinsvortrag: Die Vorschriften zum Untergang eines Zinsvortrags im Fall der Übertragung eines Betriebs und im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers lassen erkennen, dass neben die Betriebsbezogenheit des Zinsvortrags auch ein personales Element tritt, insoweit vergleichbar mit der Unternehmens- und Unternehmeridentität beim gewstl. Verlustabzug iSd. § 10a GewStG. Objektsteuerartige und mitunternehmerbezogene Aspekte werden somit in Abs. 5 kombiniert.

In wirtschaftlicher Hinsicht sind die Regelungen zum Wegfall eines Zinsvortrags von besonderer Relevanz. Geht der Zinsvortrag unter, werden die zugrunde liegenden Zinsaufwendungen endgültig zu nicht abziehbaren BA. Die Folge besteht in einer Übersteuerung, da die betrieblich veranlassten Zinsaufwendungen bei wirtschaftlicher Betrachtung dann aus dem versteuerten Einkommen geleistet wurden.

Sonderregelungen für den Zinsvortrag von Kapitalgesellschaften: Sonderregelungen für den Zinsvortrag von KapGes. ergeben sich aus § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8c KStG (vgl. § 8c KStG Anm. J 07-20; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 539), ausgenommen der von § 4h Abs. 5 Satz 1 erfasste Fall der Betriebsaufgabe einer KapGes. Ist der Anwendungsbereich des § 8c KStG auf Grund des Anteilseignerwechsels an einer KapGes. eröffnet, hat dies zur Folge, dass ein Zinsvortrag quotall bzw. vollständig untergeht (vgl. § 8a KStG Anm. J 07-10). Nach BMF v. 19.4.1999 (BStBl. I 1999, 455 Rn. 4), bleibt ein Verlustvortrag bei dem Übergang von KapGesAnteilen in Erbfällen und Erbauseinandersetzungen erhalten. Dies soll auch im Anwendungsbereich des § 8c KStG gelten (vgl. BTDrucks. 16/5491, 16). Folge ist, dass auf Grund der Anknüpfung an § 8c KStG in den genannten Fällen auch der Zinsvortrag einer KapGes. erhalten bleibt (anders aber bei dem Übergang eines Betriebs im Erbfall s. Anm. J 07-52).

Untergang eines festgestellten Zinsvortrags: Abs. 5 spricht den Untergang eines nicht verbrauchten Zinsvortrags an. Durch Abs. 5 kann daher nur die stl. Wertigkeit eines festgestellten, aber noch nicht in Anspruch genommenen Zinsvortrags beeinflusst werden. Dies bedeutet, dass sich für die laufenden Zinsaufwendungen eines Betriebs aus Abs. 5 keine Auswirkungen ergeben; eine mit § 8c KStG vergleichbare Problematik stellt sich daher nicht. Die Frage nach der stl. Abziehbarkeit der Zinsaufwendungen richtet sich ausschließlich nach Abs. 1.

Auswirkungen auf die Zulässigkeit aktiver latenter Steuern: Für nach IFRS bzw. nach US-GAAP bilanzierende Unternehmen resultiert aus der Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwendungen nicht zwangsläufig eine Belastung der Konzernsteuerquote. So eröffnet der Zinsvortrag die Möglichkeit, nicht abziehbare Zinsaufwendungen durch die Aktivierung einer aktiven latenten Steuer zu kompensieren (vgl. KRÖNER/ESTERER, DB 2006, 2085). Um den Wert der aktiven latenten Steuer zu erhalten, muss allerdings sicher-

gestellt werden, dass eine Nutzung des Zinsvortrags in zukünftigen Perioden erfolgen kann. Für die Unternehmen besteht insoweit die Notwendigkeit, Zinsaufwendungen in das Ausland zu verlagern, einzusparen oder einen höheren Gewinn im Inland zu erwirtschaften. Vgl. dazu auch LOITZ/NEUKAMM, WPg, 2008, 196; HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, DB 2008, 593 (598 f.).

II. Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung (Abs. 5 Satz 1)

J 07-51 1. Aufgabe eines Betriebs

Nach Abs. 5 Satz 1 geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag bei Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs unter. Als Ansatzpunkt für den Wegfall eines Zinsvortrags geht der Gesetzgeber damit ebenfalls von einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise aus. Für die Auslegung des in Abs. 5 Satz 1 verwendeten Betriebsbegriffs gilt das Begriffsverständnis, das auch dem in Abs. 1 Satz 1 verwendeten Betriebsbegriff zugrunde liegt.

Abs. 5 Satz 1 knüpft den Untergang eines Zinsvortrags an die Aufgabe eines Betriebs. Der Gesetzgeber hat nicht näher bestimmt, unter welchen Voraussetzungen dies der Fall ist. Hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale einer Betriebsaufgabe können die zu § 16 Abs. 3 Satz 1 entwickelten Grundsätze herangezogen werden (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Danach setzt eine Betriebsaufgabe voraus, dass die bislang von diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb kurzer Zeit entweder insgesamt veräußert oder in das PV überführt werden (s. auch BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973). Im Einzelnen:

Von Einzelunternehmern und gewerblich tätigen Personengesellschaften unterhaltene Betriebe: Die aus § 16 Abs. 3 Satz 1 resultierende Abgrenzung einer Betriebsaufgabe stellt für die von Einzelunternehmern und PersGes. unterhaltenen Betriebe ein geeignetes Merkmal für die Abgrenzung dar, unter welchen Voraussetzungen eine von Abs. 5 Satz 1 erfasste Betriebsaufgabe gegeben ist.

Von Kapitalgesellschaften und gewerblich geprägten Personengesellschaften unterhaltenen Betriebe: Für den von einer KapGes. unterhaltenen Betrieb stellt sich die Frage, ob eine schädliche Betriebsaufgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 bereits dann vorliegt, wenn eine KapGes. ihre bisherige wirtschaftliche Betätigung durch die Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen endgültig einstellt, als juristische Person aber fortbesteht. Von der Aufgabe des Betriebs einer KapGes. wird man nur dann sprechen können, wenn eine KapGes. auch als Rechtsträger liquidiert wird. Entsprechendes gilt für gewerblich geprägte PersGes. iSd. § 15 Abs. 3. Eine Betriebsaufgabe liegt auch hier nur im Fall der Vollbeendigung vor (vgl. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2322).

Inländische Betriebsstätten: Für die von einem ausländ. Stammhaus im Inland unterhaltenen Betriebsstätten iSd. §§ 12, 13 AO ist von Bedeutung, unter welchen Voraussetzungen die Aufgabe der Betriebsstätte vorliegt. Bei Betriebsstätten iSd. § 12 AO liegen die Voraussetzungen einer Auflösung der Betriebsstätte vor, wenn im Inland keine feste Geschäftseinrichtung,

Anlage oder Bauausführung mehr besteht (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.2). Das längerfristige Ruhenlassen einer Betriebsstätte ist dabei nach der Verwaltungsauffassung der Aufgabe gleichgestellt. Bei Vertreterbetriebsstätten iSd. § 13 AO wird man von einer Aufgabe nur dann sprechen können, wenn die Tätigkeit als inländ. Vertreter endgültig eingestellt worden ist.

2. Übertragung eines Betriebs

J 07-52

Übertragung des gesamten Betriebs: Die Übertragung eines Betriebs ist für die stl. Wertigkeit eines nicht verbrauchten Zinsvortrags schädlich. Um den Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 auszulösen, muss eine Übertragung des gesamten Betriebs durch den bisherigen Inhaber auf einen Dritten vorliegen. Dies bedeutet, dass eine Übertragung von Teilbetrieben für den Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers unschädlich ist (s. nachfolgend Anm. J 07-55), da nur eine teilweise Übertragung des Betriebs vorliegt, der den Zinsvortrag verursacht hat (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 171). Auch führt die Abspaltung eines Teilbetriebs nach § 15 Abs. 3 UmwStG nur zu einem Untergang des Zinsvortrags in Höhe des Anteils, der dem abgespaltenen Vermögen zuzuordnen ist. Die Überführung einzelner WG in ein anderes BV des Stpfl. nach § 6 Abs. 5 führt ebenfalls nicht zu der Übertragung eines Betriebs.

Anteilsübertragungen: Durch die Übertragung von Anteilen an dem Betrieb (Anteile an einer KapGes. bzw. Mitunternehmeranteile) werden nicht die Voraussetzungen einer Betriebsübertragung iSd. Abs. 5 Satz 1 erfüllt. Bei der Übertragung von Anteilen an PersGes. ist zu prüfen, ob ein anteiliger Untergang des Zinsvortrags auf Grund eines Gesellschafterwechsels iSd. Abs. 5 Satz 2 erfolgt. Bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. kann sich die Frage stellen, ob § 8c KStG zu einem vollständigen bzw. quotalen Untergang des Zinsvortrags führt.

Entgeltliche und unentgeltliche Betriebsübertragungen: Der Gesetzgeber hat nicht definiert, unter welchen Voraussetzungen eine für den Zinsvortrag schädliche Betriebsübertragung vorliegt. Der Wortlaut der Vorschrift trifft keine Unterscheidung, ob es sich um eine entgeltliche oder um eine unentgeltliche Betriebsübertragung handelt (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 120). Die Veräußerung des gesamten Betriebs führt daher zu einem Untergang des Zinsvortrags. Entsprechendes gilt für die unentgeltliche Übertragung des Betriebs im Wege von Schenkungen nach § 6 Abs. 3 (zu von § 6 Abs. 3 erfassten Übertragungsfällen vgl. RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2007, Anh. 4 Rn. 5). Von einem Wegfall des Zinsvortrags wären daher auch Betriebsübertragungen betroffen, die im Rahmen vorweggenommener Erbfolgeregelungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgen. Vertreten wird unter Hinweis auf Abschn. 68 Abs. 1 Sätze 2 ff. GewStR, dass auch der Übergang eines Betriebs im Erbfall (Gesamtrechtsnachfolge) zu einem Untergang des Zinsvortrags des Betriebs führt (vgl. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 6). Der Übergang von Anteilen an KapGes. im Erbfall soll dagegen nicht zu einem Wegfall des Zinsvortrags führen. Ent-

sprechendes sollte auch für den Übergang eines Betriebs im Erbfall bzw. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gelten.

III. Gesellschafterwechsel (Abs. 5 Satz 2)

J 07-53 1. Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft

Quotaler Wegfall des Zinsvortrags: Im Fall eines Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft geht der Zinsvortrag in Höhe der Quote unter, mit der der ausscheidende Gesellschafter im Zeitpunkt des Ausscheidens an der PersGes. beteiligt war. Der Gesellschafterwechsel kann sich dabei durch Anteilsübertragungen auf einen Neu- oder einen Altgesellschafter vollziehen. Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es nicht darauf an, ob sich das Ausscheiden durch entgeltliche oder durch unentgeltliche Anteilsübertragungen vollzieht.

Der verbleibende Zinsvortrag kann nur noch mit dem stl. EBITDA verrechnet werden, dass quotal auf die „Altgesellschafter“ der Mitunternehmerschaft entfällt. Die Gesetzesbegründung verweist darauf, dass der Untergang des Zinsvortrags entsprechend den Grundsätzen zu § 10a GewStG erfolgt (vgl. BTDrucks 16/4841, 50). Dies lässt den Schluss zu, dass Träger des Zinsvortrags der Mitunternehmer ist, nicht der Betrieb selbst (entsprechend BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, FR 2006, 557 zu § 10a GewStG). Der in Abs. 5 Satz 2 angesprochene quotaler Wegfall des Zinsvortrags bestimmt sich in entsprechender Anwendung der Grundsätze des § 10a Satz 4 GewStG nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der Mitunternehmerschaft. Der Gesetzgeber hat im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878) die Auffassung der FinVerw. im Gesetz verankert (die Gesetzesänderung ist gegen die Rspr. des BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, DStR 2006, 461, gerichtet, in der sich der BFH für eine strikt mitunternehmerbezogene Verteilung der Gewerbeverluste nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels und unter Berücksichtigung von SonderBE und -BA ausgesprochen hat). Im Unterschied zu § 10a Satz 4 GewStG ist aber auf die Beteiligungsquote der Mitunternehmer im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft und nicht auf die Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Entstehung des Zinsvortrags abzustellen (aA FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 172).

Teilweise Übertragung eines Mitunternehmeranteils: Überträgt der Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils, wird durch die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils Abs. 5 Satz 2 ausgelöst (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 119). Der Zinsvortrag geht in diesem Fall quotal unter. Dies gilt auf Grund des Gesetzeswortlauts unabhängig davon, ob die Übertragung von Teilen des Gesellschaftsanteils an einen Neugesellschafter oder an einen Altgesellschafter erfolgt.

Zusammensetzung des Zinsvortrags bei Mitunternehmerschaften: Der Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft setzt sich auf Grund der gesellschaftsbezogenen Anwendung des § 4h aus den nicht abziehbaren Zins-

aufwendungen des Gesamthandsbereichs und ggf. auch des Sonderbereichs der Mitunternehmerschaft zusammen. Der Gesetzgeber geht wohl davon aus, dass der Zinsvortrag nach Maßgabe der Beteiligungsquote auf die Mitunternehmer zu verteilen ist. Hierfür spricht auch die gesetzliche Anordnung in Abs. 4 Satz 2, dass bei einem Ausscheiden eines Mitunternehmer ein Zinsvortrag in Höhe der Beteiligungsquote am Gesellschaftsvermögen untergeht. Dh. eine verursachungsgerechte Verteilung eines Zinsvortrags auf die Gesellschafter unter Berücksichtigung der Verursachung des Zinsvortrags durch Zinsaufwendungen im Gesamthandsbereich und/oder Sonderbereich findet nicht statt. Ein ausscheidender Gesellschafter kann daher den anteiligen Untergang eines Zinsvortrags bewirken, den ein anderer Mitunternehmer durch seine Zinsaufwendungen im Sonderbereich wirtschaftlich getragen hat (vgl. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2320).

2. Andere Fälle der Veränderung des Gesellschafterbestands

J 07-54

Abs. 5 Satz 2 spricht nur den Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft an. Unklar ist daher, wie vergleichbare Fälle zu behandeln sind, die eine Änderung im Gesellschafterbestand einer Mitunternehmerschaft zur Folge haben. Auch stellt sich die Frage, inwieweit auf die (Verwaltungs-)Grundsätze zu § 10a GewStG zurückgegriffen werden kann. Die Gesetzesbegründung lässt den Schluss zu, dass im Rahmen des Abs. 5 Satz 2 eine entsprechende Anwendung möglich ist:

Eintritt eines neuen Mitunternehmers: Der Eintritt eines neuen Mitunternehmers in die Mitunternehmerschaft lässt den Bestand des Zinsvortrags unverändert (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 340). Die bisherigen Mitunternehmer, in deren Person der Zinsvortrag entstanden ist, sind auch weiterhin als Mitunternehmer an dem Unternehmen beteiligt. Der Zinsvortrag kann allerdings nur mit dem stl. EBITDA verrechnet werden, das auf die „Altgesellschafter“ der Mitunternehmerschaft entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entfällt (vgl. Abschn. 68 Abs. 3 Satz 7 Nr. 2 GewStR).

Anwachsung der Mitunternehmerschaft: Die Anwachsung einer Mitunternehmerschaft auf einen Mitunternehmer ist dazu geeignet, einen quotenentsprechenden Transfer von Zinsvorträgen der Mitunternehmerschaft auf den verbleibenden Mitunternehmer zu bewirken. Zivilrechtl. hat die in §§ 736, 738 BGB geregelte Anwachsung zur Folge, dass das Vermögen der PersGes. auf den verbleibenden Gesellschafter im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht. Bei einer Anwachsung handelt es sich auch nicht um die „Übertragung“ eines Betriebs iSd. Abs. 5 Satz 1. Dies bedeutet, dass der Zinsvortrag durch die Anwachsung nicht untergeht. Hierfür spricht auch, dass die Anwachsung unter Wahrung der Unternehmensidentität erfolgt. Die Fortführung des Unternehmens mit allen Aktiva und Passiva ist auch nach der Anwachsung möglich (demzufolge scheidet auch eine Betriebsaufgabe aus). Ein Untergang des Zinsvortrags resultiert aus Abs. 5 Satz 2 daher nur in Höhe der Beteiligungsquote des im Rahmen der Anwachsung aus der PersGes. ausgeschiedenen Mitunternehmers (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 119). Demzufolge ermöglicht eine Anwachsung einen quotenentsprechenden Transfer eines Zinsvortrags (entsprechend der Beurtei-

lung im Rahmen der GewSt., vgl. Abschn. 68 Abs. 3 Nr. 4 GewStR). Handelt es sich bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer um eine am Vermögen der PersGes. nicht beteiligte Komplementär-GmbH, geht der Zinsvortrag in voller Höhe auf den verbleibenden Mitunternehmer über.

Gesellschafterwechsel bei doppelstöckigen Personengesellschaften: Durch einen Wechsel im Gesellschafterbestand der Obergesellschaft wird der Zinsvortrag der Untergesellschaft nicht beschädigt. Dies folgt aus der betriebsbezogenen Betrachtungsweise von Ober- und Untergesellschaft. Ein schädlicher Gesellschafterwechsel iSd. Abs. 5 Satz 2 ist nicht gegeben, da Gesellschafter der Untergesellschaft weiterhin die Obergesellschaft ist (entsprechend BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 zu § 10a GewStG); § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sollte keinen Einfluss auf einen Zinsvortrag der Untergesellschaft haben (vgl. BFH v. 6.9.2000 – VIII R 7/01, BStBl. II 2001, 731). Allein der Zinsvortrag des Gesellschafters der Obergesellschaft geht quotaal in Höhe der Beteiligung des ausgeschiedenen Gesellschafters an der Obergesellschaft unter.

J 07-55

IV. Sonderfall: Behandlung des Zinsvortrags im Rahmen von Umwandlungen

Der Gesetzgeber hat §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 15 Abs. 3, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG im Rahmen des UntStReformG 2008 um Regelungen zur Behandlung eines Zinsvortrags im Rahmen von Umwandlungssachverhalten ergänzt. Nach § 27 Abs. 5 Satz 1 UmwStG gelangen die Vorschriften erstmals auf Umwandlungen und Einbringungssachverhalte zur Anwendung, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 31.12.2007 erfolgt ist.

Verschmelzung und Formwechsel von Körperschaften: Im Fall einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person und beim Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. geht ein Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht über. Der Zinsvortrag teilt damit das Schicksal eines stl. Verlustvortrags des übertragenden Rechtsträgers (vgl. BTDrucks. 16/4841, 82).

Verschmelzung von Körperschaften: § 12 Abs. 3 UmwStG sieht für den Fall der Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf andere Körperschaften iSd. § 11 UmwStG eine entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 2 UmwStG vor. Dies hat zur Folge, dass eine Verschmelzung den Wegfall des Zinsvortrags der übertragenden Körperschaft zur Folge hat.

Abspaltung auf andere Körperschaften: Eine Abspaltung hat nach § 15 Abs. 3 UmwStG den anteiligen Untergang eines Zinsvortrags zur Folge. Der Zinsvortrag der übertragenden Körperschaft mindert sich in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.

Einbringungssachverhalte: Nach § 20 Abs. 9 UmwStG geht der Zinsvortrag des eingebrachten Betriebs nicht auf die übernehmende KapGes. über.

E 74

Hick

#####

##166##

Die Regelung steht im Zusammenhang mit § 4h Abs. 5 Satz 1, wonach eine Betriebsübertragung zum Untergang des Zinsvortrags bei dem übertragenden Rechtsträger führt. Durch die Regelung soll verhindert werden, dass der Wegfall des Zinsvortrags bei der Übertragung eines Betriebs durch die Sacheinbringung des Betriebs unterlaufen werden kann. So begründet der Gesetzgeber die in § 20 Abs. 9 UmwStG getroffene Regelung auch damit, dass es sich bei der Zinsschranke um eine betriebsbezogene Regelung handelt und damit das Schicksal des Zinsvortrags eng mit dem Schicksal des zinsverursachenden Betriebs verknüpft ist. § 20 Abs. 9 UmwStG nimmt nur zu dem Zinsvortrag des eingebrachten Betriebs Stellung. Aussagen zu dem Zinsvortrag bei dem übertragenden Rechtsträger enthält § 20 Abs. 9 UmwStG nicht. Soweit bei dem Einbringenden ein (Teil-)Betrieb zurückbleibt, bleibt der Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers weiterhin nutzbar (vgl. DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 120; aA RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2007, § 24 Rn. 136).

Hinsichtlich der Rechtsfolgen bei der Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils gilt Folgendes:

► *Einbringung eines Teilbetriebs*: Bleibt im Fall der Einbringung eines Teilbetriebs bei dem übertragenden Rechtsträger ein Teilbetrieb zurück, bleibt der Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers erhalten (vgl. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2322).

► *Einbringung eines Mitunternehmeranteils*: Maßgeblich ist Abs. 5 Satz 2, wonach ein Ausscheiden eines Mitunternehmers zu einem anteiligen Untergang des Zinsvortrags führt.

§ 24 Abs. 6 UmwStG ordnet eine entsprechende Anwendung des § 20 Abs. 9 UmwStG für den Fall der Einbringung in PersGes. an. Die zur Betriebseinbringung iSd. § 20 Abs. 9 UmwStG getroffenen Ausführungen gelten daher entsprechend.

#####
##168##

§ 5a

**Gewinnermittlung bei Handelsschiffen
im internationalen Verkehr**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹An Stelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ist bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird. ²Der im Wirtschaftsjahr erzielte Gewinn beträgt pro Tag des Betriebs für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff für jeweils volle 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl)

0,92 Euro bei einer Tonnage bis zu 1000 Nettotonnen,

0,69 Euro für die 1000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 10000 Nettotonnen,

0,46 Euro für die 10000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 25000 Nettotonnen,

0,23 Euro für die 25000 Nettotonnen übersteigende Tonnage.

(2) ¹Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See eingesetzt werden. ²Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, und die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter. ³Der Einsatz und die Vercharterung von gecharterten Handelsschiffen gilt nur dann als Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, wenn gleichzeitig eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden. ⁴Sind gecharterte Handelsschiffe nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen, gilt Satz 3 unter der weiteren Voraussetzung, dass im Wirtschaftsjahr die Nettotonnage der gecharterten Handelsschiffe das Dreifache der nach den Sätzen 1 und 2 im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe nicht übersteigt; für die Berechnung der Nettotonnage sind jeweils die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebstage nach Absatz 1 zu vervielfältigen. ⁵Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist gleichgestellt, wenn Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem

#####

##169##

inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden eingesetzt werden; die Sätze 2 bis 4 sind sinngemäß anzuwenden.

(3) ¹Der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Absatz 1 ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) mit Wirkung ab Beginn dieses Wirtschaftsjahres zu stellen. ²Vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne sind in diesem Fall nicht zu besteuern; Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar. ³Bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem der Gewinn erstmals nach Absatz 1 ermittelt wird. ⁵Wird der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Absatz 1 nicht nach Satz 1 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) gestellt, kann er erstmals in dem Wirtschaftsjahr gestellt werden, das jeweils nach Ablauf eines Zeitraumes von zehn Jahren, vom Beginn des Jahres der Indienststellung gerechnet, endet. ⁶Die Sätze 2 bis 4 sind insoweit nicht anwendbar. ⁷Der Steuerpflichtige ist an die Gewinnermittlung nach Absatz 1 vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, in dem er den Antrag stellt, zehn Jahre gebunden. ⁸Nach Ablauf dieses Zeitraums kann er den Antrag mit Wirkung für den Beginn jedes folgenden Wirtschaftsjahres bis zum Ende dieses Jahres unwiderruflich zurücknehmen. ⁹An die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften ist der Steuerpflichtige ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem er den Antrag zurücknimmt, zehn Jahre gebunden.

(4) ¹Zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Absatzes 1 vorangeht (Übergangsjahr), ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. ²Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einheitlich festzustellen. ³Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist dem Gewinn hinzuzurechnen:

1. in den dem letzten Jahr der Anwendung des Absatzes 1 folgenden fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel,
2. in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient,
3. in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils.

⁴Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zuführt.

(4a) ¹Bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 tritt für die Zwecke dieser Vorschrift an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. ²Der nach Absatz 1 ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen. ³Verfügungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 sind hinzuzurechnen.

(5) ¹Gewinne nach Absatz 1 umfassen auch Einkünfte nach § 16. ²Die §§ 34, 34c Abs. 1 bis 3 und § 35 sind nicht anzuwenden. ³Rücklagen nach den §§ 6b und 6d sind beim Übergang zur Gewinnermittlung nach Absatz 1 dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen; **bis zum Übergang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 sind nach Maßgabe des § 7g Abs. 3 rückgängig zu machen.** ⁴Für die Anwendung des § 15a ist der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.

(6) In der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem Absatz 1 letztmalig angewendet wird, ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(15) ¹Für Gewerbebetriebe, in denen der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1999 bereits Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt hat, kann der Antrag nach § 5a Abs. 3 Satz 1 auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 in dem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1998 endet, oder in einem der beiden folgenden Wirtschaftsjahre gestellt werden (Erstjahr). ²§ 5a Abs. 3 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2005 endet. ³§ 5a Abs. 3 Satz 1 in der am 31. Dezember 2003 geltenden Fassung ist weiterhin anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Anschaffung des Handelsschiffes auf Grund eines vor dem 1. Januar 2006 rechtswirksam abgeschlossenen schuldrechtlichen Vertrags oder gleichgestellten Rechtsaktes angeschafft oder im Fall der Herstellung mit der Herstellung des Handelsschiffes vor dem 1. Januar 2006 begonnen hat. ⁴In Fällen des Satzes 3 muss der Antrag auf Anwendung des § 5a Abs. 1 spätestens bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellt werden, das vor dem 1. Januar 2008 endet. ⁵**§ 5a Abs. 5 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 enden.** ⁶Soweit Anparabschreibungen im Sinne von § 7g Abs. 3 in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung zum Zeitpunkt des Übergangs zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, ist § 5a Abs. 5 Satz 3 in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden.

...

Autor: Dipl.-Finw. Klaus **Voß**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 5a durch das UntStReformG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 5a Anm. 2.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 3 Satz 2 regelt in seinem neu angefügten Halbs. 2 die Rückgängigmachung eines während der Zeit der regulären Gewinnermittlung in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach § 52 Abs. 15 Satz 6 ist die Neuregelung erstmalig für das nach dem 17.8.2007 (Tag der Verkündung des UntStReformG 2008 im BGBl.) endende Wj. anzuwenden. Für Seeschiffahrtsunternehmen, deren Wj. mit dem Kj. übereinstimmt, kommt eine Rückgängigmachung eines in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags erst beim Wechsel zur Tonnagegewinnermittlung in 2009 in Betracht, da § 7g in diesen Fällen erstmalig zum 31.12.2007 in Anspruch genommen werden kann (vgl. § 52 Abs. 23 Satz 1). Soweit zum Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagegewinnermittlung Ansparrücklagen nach altem Recht noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst wurden, ist die Auflösung nach altem Recht zum Ende des Wj., das der erstmaligen Anwendung der Tonnagegewinnermittlung vorausgeht (sog. Übergangsjahr), vorzunehmen.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Die Änderung ist nach der erklärten Absicht des Gesetzgebers *ausschließlich* redaktioneller Art und beruht auf der Neufassung des § 7g (BTDrucks. 16/4841, 50). UE liegt die materielle Bedeutung der Änderung darin begründet, dass, wenn der Gesetzgeber die Änderung nicht vorgenommen hätte, eine Rückgängigmachung eines beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nicht mehr in Betracht käme, da die Tonnagegewinnermittlung die regulären Gewinnermittlungsbestimmungen und damit auch § 7g Abs. 3 ausschließt (vgl. § 5a Anm. 31).

Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 5 Satz 3

Schrifttum: Voss, Doppeltes Zinsrisiko, Hansa 2007, 52.

J 07-3 1. Bis zum Übergang zur Tonnagegewinnermittlung in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge

„Bis zum Übergang“: Diese Gesetzesformulierung meint das Ende des Wj., das der erstmaligen Anwendung der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4 Satz 1) bzw. der Indienststellung (Abs. 3 Satz 1) vorausgeht.

In Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge: Maßgebend ist, ob diese in Anspruch genommen wurden, nicht entscheidend ist die Frage der Gewinnauswirkung.

2. Rechtsfolge: Rückgängigmachung nach Maßgabe des § 7g Abs. 3 J 07-4

Durch den Verweis auf § 7g Abs. 3 wird deutlich gemacht, dass die Seeschiffahrtsunternehmung beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung so zu behandeln ist, als hätte sie den Investitionsabzugsbetrag nicht in Anspruch genommen, vgl. im Einzelnen Erl. zu § 7g Abs. 3, auch zur Verzinsung.

Anwendung des Abs. 3: Abs. 3 Satz 2 sieht für die Wj., in denen es noch nicht zu einer Indienststellung des Handelsschiffs kam, ausdrücklich vor, dass für diese Gewinne nicht zu besteuern, Verluste weder ausgleichsfähig noch verrechenbar und bereits ergangene StBescheide für die betreffenden VZ insoweit zu ändern sind (vgl. Abs. 3 idF des HBeglG 2004 v. 19.12.2003 [BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120]; § 5a Anm. 60). Da diese Bestimmung an die Residualgrößen Gewinn und Verlust anknüpft, schließt sie nicht aus, dass *daneben* in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge mit der entsprechenden Verzinsungspflicht rückgängig gemacht werden. Ansonsten könnte der Zweck des § 7g unterlaufen werden, den Stpfl. so zu stellen, wie er stehen würde, wenn er die Investitionsabzugsbeträge nicht in Anspruch genommen hätte, insbes. um Progressionseffekte zu vermeiden (vgl. Erl. zu § 7g Abs. 3).

§ 6

Bewertung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:
1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. ²Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. ⁴Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.
 - 1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). ²Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
 2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. ²Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.
 - 2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. ²Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit

#####

##175##

seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres.
³Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.

3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. ²Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- 3a. Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:
 - a) bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;
 - b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
 - c) künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;
 - d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. ²Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden. ³Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre; und
 - e) Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. ²Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. ³Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, ist der sich aus Buchstabe d Satz 3 ergebende Zeitraum maßgebend.
4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen

Wert anzusetzen. ²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. ³Bei der Ermittlung der Nutzung im Sinne des Satzes 2 gelten die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung. ⁴Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. ⁵Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. ⁶Dies gilt für Zuwendungen im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 3 entsprechend. ⁷Die Sätze 5 und 6 gelten nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
 - a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist, *oder*
 - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 oder 6 beteiligt ist; § 17 Abs. 2 Satz 5 gilt entsprechend, **oder**
 - c) ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Abs. 2 ist.**

²Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. ³Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.

- 5a. In den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 7 zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2) ¹Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen

Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, **sind** im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben **abzusetzen**, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1), oder der nach Absatz 1 Nr. 5 oder 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut **150 Euro** nicht übersteigen. ²Ein Wirtschaftsgut ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. ³Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann. ⁴*Satz 1 ist nur bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des nach Absatz 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle tretenden Werts in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt sind.* ⁵*Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.*

(2a) ¹Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs ein **Sammelposten** zu bilden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1), oder der nach Absatz 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut **150 Euro**, aber nicht **1000 Euro** übersteigen. ²Der **Sammelposten** ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. ³Scheidet ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 aus dem **Betriebsvermögen** aus, wird der **Sammelposten** nicht vermindert.

(3) ¹Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. ²Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. ³Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.

(4) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut außer in den Fällen der Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 7) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuer-

pflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. ²Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. ³Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

1. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt,
2. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder
3. unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

übertragen wird. ⁴Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. ⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. ⁶Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

(6) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsguts. ²Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. ³In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a erhöhen sich die Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 um den Einlagewert des Wirtschaftsguts. ⁴Absatz 5 bleibt unberührt.

(7) Im Fall des § 4 Abs. 3 sind bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung die sich bei Anwendung der Absätze 3 bis 6 ergebenden Werte als Anschaffungskosten zugrunde zu legen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...
(16) ... ¹⁷§ 6 Abs. 2 und 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2002, 1912; BStBl. I 2002, 630), geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...
(5) § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist auf Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erfolgen.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnstberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München,

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008		a) Grund der Änderungen durch das UntSt-ReformG 2008	J 07-2
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-1	b) Bedeutung der Änderungen durch das UntStReformG 2008	J 07-3
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		c) Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2008	J 07-4
		3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	J 07-5

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

Schrifttum: BALLOF, Geringwertige Wirtschaftsgüter und Bildung eines Sammelpostens, EStB 2007, 455; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme vom 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007, GmbHR 2007, 421; GAILLINGER, Buchung geringfügiger Wirtschaftsgüter nach der Unternehmenssteuerreform 2008, BKK F.13, 5021; HÖRSTER, Sofortabzug geringwertiger Wirtschaftsgüter und weitere praxisrelevante Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform 2008, NWB F. 3, 14665; HÖRSTER/MERKER, Der Regierungsentwurf des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, NWB-Aktuell Nr. 13/2007; HÖRSTER/MERKER, Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, NWB F. 2, 9351; JAROSCH/RUND/GLUTH, StB-Jahresheft 2007/2008, 24; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmenssteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KOCH/THIES/GONDERT, Geringwertige Wirtschaftsgüter nach der Unternehmenssteuerreform, NWB F. 17, 2201; KÖLPIN, Die Neufassung von § 6 Abs. 2 EStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, StuB 207, 525; KORN, Abschreibungen und Investitionsabzugsbetrag nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Änderungen und Dispositionen, KÖSDI 2007, 15758; KORN/STRAHL, Hinweise zum Jahreswechsel 2007/2008, KÖSDI 2007, 15783; KNEBEL/SPAHN/PLENKER, Jahressteuergesetz 2008 – Änderungen im Einkommensteuerrecht, DB 207, 2733; MERKER, Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, SteuerStud. 2007, 431; o.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, IDW-Fachnachrichten 5/2007, 194; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2007/2008 rund um die GmbH, GmbHR 2007, 1233; SEIFERT, Bilanzielle Aspekte der Unternehmenssteuerreform 2008, sj. 2007, Heft 15, 28; SÖFFING, Geringwertige Wirtschaftsgüter, Hurra!!! – Wieder eine neue Steuerverkomplizierung, BB 2007, 1332; VOSS, Unternehmenssteuerreform 2008: Neuregelung der Abschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter – Einstieg in eine einfache Abschreibungsverrechnung?, FR 2007, 1149; WAGNER/STAATS, Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter im Handels-, Steuer- und Investitionszulagenrecht nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 2395; WATERMEYER, Die Unternehmenssteuerreform 2008, GmbH-StB 2007, 207; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmenssteuerreform 2008, GmbHR 2007, 405.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002:* s. § 6 Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 6 Anm. J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 wird ein neuer Buchst. c eingefügt und darin geregelt, dass WG iSd. § 20 Abs. 2 im Fall der Einlage statt mit dem Teilwert höchstens mit den AHK anzusetzen sind. Abs. 2 Satz 1 wird neu gefasst und die gWG-Grenze auf 150 € abgesenkt. Die Sätze 4 und 5 werden aufgehoben, wodurch der bisherige Zwang zu Aufzeichnungen entfällt. Nach Abs. 2 wird ein neuer Abs. 2a eingefügt. Danach ist für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Einlage oder der Eröffnung des Betriebs ein Sammelposten zu bilden, wenn die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, oder der nach Abs. 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne WG 150 €, aber nicht 1000 € übersteigt. Die sog. Poolabschreibung erfolgt gleichmäßig über 5 Jahre.

##181##

► *JSiG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Halbs. 2 wird die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 5“ ersetzt und damit der bisher unzutreffende Verweis berichtigt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Nach Art. 14 Abs. 1 des UntStReformG 2008 ist das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten.

Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c ist auf Einlagen anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 erfolgen (§ 52a Abs. 5).

Die Neuregelung der Abs. 2 und 2a ist nach § 52 Abs. 16 Satz 17 erstmals auf WG anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden. Bei vom Kj. abweichenden Wj. greift die Neuregelung bereits für laufende Wj.

Beispiel: Das Unternehmen des A hat ein Wj. vom 1.2.2007 bis 31.1.2008. Anschaffungen von gWG im Januar 2008 unterliegen bereits der neuen gWG-Grenze von 150 €, nicht aber Anschaffungen bis einschließlich 31.12.2007 (§ 52 Abs. 16 Satz 17).

► *Herstellung* ist die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG sowie die ergänzende Schaffung in Form der Erweiterung eines vorhandenen WG durch die Mehrung der Substanz. Eine Herstellung kann auch dadurch verwirklicht werden, dass ein vorhandenes WG so verändert wird, dass man es anders gebrauchen oder verwenden kann als bisher (§ 6 Anm. 272, 275 ff., 975; § 7 Anm. J 06-2).

► *Anschaffung* ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (§ 6 Anm. 272, 273 ff. sowie § 5 Anm. 1730).

► *Einlage:* WG, die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zuführt (§ 4 Abs. 1 Satz 5).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2 a) Grund der Änderungen durch das UntStReformG 2008

Einlage von Gesellschaftsanteilen höchstens mit den Anschaffungskosten: § 20 Abs. 2 regelt, dass neben den Einnahmen aus den in § 20 Abs. 1 angeführten Kapitalanlagen zukünftig auch Wertzuwächse, die dem Stpfl. durch die Veräußerung der Kapitalanlage – unabhängig von der Halbdauer dieser Anlage im PV – oder nach dem Abschluss eines Kapitalüberlassungsvertrags zufließen, der ESt. unterworfen werden. Zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven bei der Einlage entsprechender WG ins BV stellt § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c klar, dass der Ansatz der Einlage mit dem Teilwert, höchstens den AK zu erfolgen hat.

Senkung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 150 € und Poolabschreibung über 5 Jahre: Die Unternehmensteuerreform führt zu durchschnittlichen jährlichen Steuermindereinnahmen der öffentlichen Gebietskörperschaften iHv. 5 Mrd. € (BTDrucks. 16/4841, 2). Die Senkung der gWG-Grenze auf 150 € und die Poolabschreibung über 5 Jahre stellen eine wesentliche Gegenfinanzierungsmaßnahme zur Kompensation der tariflichen Entlastung der Unternehmen dar.

Wegfall der Aufzeichnungspflichten: Bürokratiekosten sollen abgebaut werden. Bisher war eine Sofortabschreibung nur für solche WG zulässig,

die unter Angabe des Tags der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des WG oder der Eröffnung des Betriebs und der AHK in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt oder aus der Buchführung ersichtlich waren. Der Gesetzgeber verzichtet vollständig auf die bisherigen besonderen Aufzeichnungspflichten.

b) Bedeutung der Änderungen durch das UntStReformG 2008

J 07-3

Einlage von Gesellschaftsanteilen höchstens mit den Anschaffungskosten: Die offene Einlage von Anteilen in das BV gilt nicht als Veräußerung iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1. Die Regelung im neu angefügten Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c gewährleistet, dass bei der Einlage von WG iSd. § 20 Abs. 2 in das BV die stillen Reserven, die sich vor der Einlage gebildet haben und die durch die spätere Veräußerung im Betrieb realisiert werden, stl. erfasst werden.

Absenkung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 150 €:

Bei selbständig nutzungsfähigen abnutzbaren WG des Anlagevermögens mit einem Wert von bis zu 150 € sind die AHK sofort in voller Höhe als BA abzuziehen. Damit wird die bisherige gWG-Grenze von 410 € unter Beibehaltung der sonstigen Voraussetzungen auf 150 € herabgesetzt. Die Neuregelung gilt für alle Gewinneinkunftsarten. Mit dem JStG 2008 wird klargestellt, dass die gWG-Grenze von 150 € auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Einnahmeüberschussrechnung) gilt (§ 4 Abs. 3 Satz 3). Im Fall der Einlage tritt der Wert nach Abs. 1 Nr. 5–6 an die Stelle der AHK. Das bisherige Wahlrecht, AHK bis zu 410 € sofort geltend zu machen oder sie auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen, entfällt. Künftig besteht eine Pflicht zum sofortigen Abzug als BA. Vorsteuerbeträge sind bei der Prüfung der gWG-Grenze von 150 € stets von den AHK abzuziehen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht.

Beispiel: Der Unternehmer A erwirbt im Februar 2008 einen Aktenkoffer für 178,50 €. A ist im Fall a) zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, im Fall b) dagegen nicht.

Lösung: Der Aktenkoffer ist ein gWG. Die AK ohne USt. betragen weniger als 150 €. Die Abziehbarkeit der Vorsteuer ist ohne Bedeutung. Die BA belaufen sich im Fall a) auf 150,00 €, im Fall B) auf 178,50 €.

Wegfall der Aufzeichnungspflichten: Abs. 2 Sätze 4 und 5 entfallen. WG von derart geringem Wert (150 €) sollen die Buchführung der Betriebe nicht belasten. Daher wurde auf die bisherigen besonderen Aufzeichnungspflichten vollständig verzichtet. Damit können die WG aus stl. Sicht auf beliebigen Aufwandskonten gebucht werden. Eine besondere Auflistung ist nicht erforderlich. Die bisherige Verwaltungsregelung, für gWG bis AHK von 60 € auf die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten zu verzichten (R 6.13 Abs. 2 EStR 2005), ist damit überholt. Handelsrechtl. waren gWG mit AHK über 60 € im Anlagespiegel auszuweisen (HOYOS/HUBER in Beck-BilKomm. VI. § 268 Rn. 34, 54). Nach der Gesetzesänderung (stl. Verzicht auf Aufzeichnungen bei AHK bis 150 €) erscheint es uE auch handelsrechtl. angebracht, bei solchen gWG auf eine Aufnahme in den Anlagespiegel zu verzichten, wenn die gWG im Einzelfall keine herausragende Bedeutung haben und die Grenze von 150 € nicht überschritten wird (so auch KORN, KÖSDI 2007, 15758).

#####

##183##

Poolabschreibung über 5 Jahre: Für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, ist im Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des WG oder der Eröffnung des Betriebs ein Sammelposten zu bilden, wenn die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1), oder der nach Abs. 1 Nr. 5–6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne WG 150 €, aber nicht 1 000 € übersteigen. Unter Beibehaltung der bereits bisher für gWG geltenden Tatbestandsmerkmale (abnutzbar, beweglich, selbständige Nutzbarkeit) wird die Bildung eines Sammelpostens mit so genannter Poolabschreibung eingeführt. Der Sammelposten ist jahrgangsbezogen zu bilden, wobei kein Wahlrecht bzgl. der Einstellung in den Sammelposten besteht. Anschließend ist der Sammelposten im Wj. der Bildung und in den folgenden vier Wj. mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. Es ist jeweils der Jahresbetrag abziehbar, eine Zwölfteilung ist gesetzlich nicht vorgesehen, so dass der Anschaffungszeitpunkt für die Abschreibung keine Rolle spielt. Insbes. § 7 Abs. 1 Satz 4 findet keine Anwendung. Eine unterjährige Umstellung des Wj. führt zu einer kürzeren Abschreibungsdauer eines Sammelpostens. Vorteile ergeben sich bei WG, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als 5 Jahre beträgt. Bei WG mit einer Nutzungsdauer unter 5 Jahren kommt es zu Nachteilen, da die Abschreibung von der tatsächlichen Nutzungsdauer abgekoppelt wird.

Die entsprechenden WG sind beim Zugang buchmäßig zu erfassen. Daneben existieren keine weiteren Dokumentationspflichten. Mit dem Verzicht auf weitere Dokumentationspflichten werden nach Ansicht des Gesetzgebers die Bürokratiekosten der Unternehmen deutlich reduziert. Diese Auffassung kann angezweifelt werden, da die Unternehmen künftig max. fünf solcher Sammelposten gleichzeitig zu verwalten und aufzulösen haben, was zusätzlichen Aufwand verursacht.

WG, die insbes. die betragsmäßigen Voraussetzungen des Abs. 2a erfüllen, werden durch die gleichmäßige Auflösung des Sammelpostens einheitlich behandelt. Scheidet ein solches WG iSd. Abs. 2a Satz 1 aus dem BV aus, wird der Sammelposten nicht vermindert. Veräußerungen, Entnahmen, Wertminderungen oder der Untergang des gWG haben damit keinen Einfluss auf den Wert des Sammelpostens. Die dabei anzusetzenden BE oder Restwerte bei Entnahmen sind zu versteuern. Der Sammelposten wird nicht aufgelöst, sondern weiter gleichmäßig mit $\frac{1}{5}$, auch nach Ausscheiden eines WG aus dem Unternehmen, abgeschrieben.

Übertragung von Betrieb oder Teilbetrieb: Bei entgeltlichem Übergang eines Betriebs oder Teilbetriebs erwirbt der Rechtsnachfolger die einzelnen WG, auch die, die sich in einem Sammelposten befinden. Für den Erwerber bedeutet dies, dass er die einzelnen erworbenen WG aus einem Sammelposten mit den ihnen beizumessenden AK in zwei Kategorien einzuteilen hat:

- WG mit AK bis 150 €: sofort abziehbar als gWG;
- WG mit AK über 150 €, aber nicht mehr als 1 000 €: Bildung eines Sammelpostens (Abs. 2a) mit anschließender gleichmäßiger Verteilung auf fünf Wj.

Der Veräußerer realisiert sofort den etwaigen Gewinn und müsste nach Abs. 2a Satz 3 den Sammelposten weiter über die verbleibende Zeit auf-

lösen. UE muss Abs. 2a Satz 3 dahingehend eingeschränkt werden, dass der Restwert des Sammelpostens sofort zu Lasten des Veräußerungsgewinns berücksichtigt wird. Die Berücksichtigung nachträglicher BA erscheint unpraktikabel und nicht gewollt.

Bei unentgeltlichem Übergang eines Betriebs oder Teilbetriebs führt der Rechtsnachfolger die Buchwerte fort. Damit werden auf Seiten des Betriebsübernehmers nach Abs. 3 Satz 1 die Pool-Jahrgänge ebenso abgewickelt, wie sie vom Übergeber hätten abgewickelt werden müssen.

Verschmelzung: Im Fall einer Verschmelzung von Unternehmen auf Buchwertbasis gehen Sammelposten auf das bestehende Unternehmen zum Buchwert über und sind über die verbleibende Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Sammelposten sind dabei mit Sammelposten gleicher Nutzungsdauer zusammenzufassen.

Umwandlungsfälle:

► *zu Buchwerten:* s. Verschmelzung.

► *zum Teilwert oder Zwischenwert:* Bei diesen Sachverhalten sind die Grundsätze des Abs. 2 und 2a sowie die Einteilung der WG in gWG, Sammelposten nach Abs. 2a und abschreibungsfähige WG nach § 7 Abs. 1 zu prüfen.

Fiskalische Bedeutung der Änderung: Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Abschaffung der Sofortabschreibung für gWG mit AK von mehr als 150 € sowie der Einführung eines Sammelpostens für WG mit AHK bis 1 000 € mit anschließender Abschreibung über 5 Jahre ab VZ 2008 mit durchschnittlichen jährlichen Steuermehreinnahmen von 905 Mio. € (BT-Drucks. 16/4841, 44).

c) Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2008

J 07-4

Der bisherige Verweis in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Halbs. 2 auf § 17 Abs. 2 Satz 4 war unzutreffend und zu berichtigen. Die Änderung hat lediglich redaktionelle Bedeutung.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-5

Verhältnis zu § 4 Abs. 3: Die gWG-Grenze von 150 € und die sog. Poolabschreibung sind für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) zu beachten.

Verhältnis zu § 6b: Betragen die AHK eines neuen WG nach Abzug der Beträge nach § 6b Abs. 1 oder 3 mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1 000 €, tritt dieser Wert an die Stelle der AHK (§ 6b Abs. 6 Satz 1).

Verhältnis zu § 7: Der Sammelposten nach Abs. 2a ist gleichmäßig über 5 Jahre abzuschreiben. § 7 Abs. 1 Satz 4 gilt nicht. Dem Anschaffungszeitpunkt für WG des Sammelpostens kommt keine Bedeutung bei.

Verhältnis zu § 7g: Im Zeitpunkt der Investition können die AHK um einen Betrag bis zur Höhe des dem Gewinn hinzugerechneten Investitionsabzugsbetrags gemindert werden. Betragen die geminderten AHK weniger als 150 €, greift § 6 Abs. 2; liegen die geminderten AHK über 150 €, aber nicht über 1 000 €, ist ein Sammelposten iSd. Abs. 2a zu bilden und gleichmäßig über 5 Jahre abzuschreiben.

#####

##185##

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2: Bei den Überschusseinkünften bleibt die bisherige gWG-Grenze von 410 € zzgl. USt. erhalten.

Verhältnis zu § 2 Abs. 1 InvZulG 2007: Die bisherige zulageunschädliche gWG-Grenze von 410 € bleibt erhalten (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2007).

Verhältnis zum Handelsrecht: In der HBil. muss der Sammelposten nicht gebildet werden. Als vereinfachende Gruppenbewertung wird ein solcher Ansatz aber zulässig sein (vgl. dazu Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/5491, 33; aA wohl KÖLPIN, StuB 2007, 525 [526]). Der HFA des IdW vertritt dazu die Auffassung, dass der Bildung eines Sammelpostens auch für den handelsrechtl. Jahresabschluss grundsätzlich nichts entgegensteht (IDW-Fachnachrichten 2007, 506). Die damit verbundene Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes nach § 252 Abs. 2 HGB ist unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten akzeptabel. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die im EStG geregelte Auflösung des Sammelpostens zu einer Überbewertung führen kann. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass vorzeitige Abgänge nicht berücksichtigt werden dürfen. Zum anderen dürfte der 5-jährige Abschreibungszeitraum tendenziell zu lang sein; die in dem Sammelposten zu erfassenden Vermögensgegenstände werden oftmals eine Nutzungsdauer von weniger als 5 Jahren aufweisen. Eine Übernahme des Sammelpostens in die HBil. kommt daher nur dann in Betracht, wenn dieser Posten insgesamt von untergeordneter Bedeutung ist. Bei Wesentlichkeit des Sammelpostens ist die angenommene Nutzungsdauer zu überprüfen und der Sammelposten handelsrechtl. ggf. über eine kürzere Nutzungsdauer abzuschreiben. Ebenso kann es erforderlich sein, den Umfang der Abgänge zu überprüfen. Soweit Sammelposten für gWG auch in der HBil. angesetzt werden, sind die betreffenden Vermögensgegenstände am Ende desjenigen Geschäftsjahres, in dem der Sammelposten vollständig abgeschrieben wurde, im Anlagespiegel als Abgang zu erfassen.

§ 6a

Pensionsrückstellung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge
und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007
(BGBl. I 2007, 2838)

- (1) Für eine Pensionsverpflichtung darf eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) nur gebildet werden, wenn und soweit
1. der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat,
 2. die Pensionszusage keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht und keinen Vorbehalt enthält, dass die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann, oder ein solcher Vorbehalt sich nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist, und
 3. die Pensionszusage schriftlich erteilt ist; die Pensionszusage muss eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten.
- (2) Eine Pensionsrückstellung darf erstmals gebildet werden
1. vor Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem die Pensionszusage erteilt wird, frühestens jedoch für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte **das 27. Lebensjahr vollendet** oder für das Wirtschaftsjahr, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbar wird,
 2. nach Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem der Versorgungsfall eintritt.
- (3) ¹Eine Pensionsrückstellung darf höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. ²Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt
1. vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge, bei einer Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 des Betriebsrentengesetzes mindestens jedoch der Barwert der gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres. ²Die Jahresbeträge sind so zu bemessen, dass am Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; die künftigen Pensionsleistungen sind dabei mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt. ³Es sind die Jahres-

###20###

##187##

beträge zugrunde zu legen, die vom Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnermäßig aufzubringen sind.⁴ Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, sind bei der Berechnung des Barwertes der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind.⁵ Wird die Pensionszusage erst nach dem Beginn des Dienstverhältnisses erteilt, so ist die Zwischenzeit für die Berechnung der Jahresbeträge nur insoweit als Wartezeit zu behandeln, als sie in der Pensionszusage als solche bestimmt ist.⁶ Hat das Dienstverhältnis schon **vor der Vollendung des 27. Lebensjahres** des Pensionsberechtigten bestanden, so gilt es als zu Beginn des Wirtschaftsjahres begonnen, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte **das 27. Lebensjahr vollendet**; in diesem Fall gilt für davor liegende Wirtschaftsjahre als Teilwert der Barwert der gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres;

2. nach Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft oder nach Eintritt des Versorgungsfalls der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres; Nummer 1 Satz 4 gilt sinngemäß.

³Bei der Berechnung des Teilwertes der Pensionsverpflichtung sind ein Rechnungszinsfuß von 6 Prozent und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden.

(4) ¹Eine Pensionsrückstellung darf in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden. ²Soweit der Unterschiedsbetrag auf der erstmaligen Anwendung neuer oder geänderter biometrischer Rechnungsgrundlagen beruht, kann er nur auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der Pensionsrückstellung zugeführt werden; entsprechendes gilt beim Wechsel auf andere biometrische Rechnungsgrundlagen. ³In dem Wirtschaftsjahr, in dem mit der Bildung einer Pensionsrückstellung frühestens begonnen werden darf (Erstjahr), darf die Rückstellung bis zur Höhe des Teilwertes der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres gebildet werden; diese Rückstellung kann auf das Erstjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden. ⁴Erhöht sich in einem Wirtschaftsjahr gegenüber dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr der Barwert der künftigen Pensionsleistungen um mehr als 25 Prozent, so kann die für dieses Wirtschaftsjahr zulässige Erhöhung der Pensionsrückstellung auf dieses Wirtschaftsjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden. ⁵Am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis des Pensionsberechtigten unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft endet oder der Versorgungsfall eintritt, darf die Pensionsrückstellung stets bis zur Höhe des Teilwertes der Pensionsverpflichtung gebildet werden; die für dieses Wirtschaftsjahr zulässige Erhöhung der Pensionsrückstellung kann auf dieses Wirtschaftsjahr und die beiden folgenden

Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden. ⁶Satz 2 gilt in den Fällen der Sätze 3 bis 5 entsprechend.

(5) Die Absätze 3 und 4 gelten entsprechend, wenn der Pensionsberechtigte zu dem Pensionsverpflichteten in einem anderen Rechtsverhältnis als einem Dienstverhältnis steht.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 6a durch das Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 07-1

Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 6a Anm. 2.

► *Gesetz zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007* (BGBl. I 2007, 2838): In Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 wurden die Wörter „das 28. Lebensjahr vollendet“ jeweils durch die Angabe „das 27. Lebensjahr vollendet“ und die Wörter „vor der Vollendung des 28. Lebensjahres“ durch die Angabe „vor der Vollendung des 27. Lebensjahres“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderungen sind nach § 52 Abs. 17 erstmals bei nach dem 31.12.2008 erteilten Pensionszusagen anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderung J 07-2

Folgeänderung zum BetrAVG: Die Änderungen stellen eine Folgeänderung zur Änderung des § 1b Abs. 1 BetrAVG dar. Für nach dem 31.12.2008 erteilte Zusagen über den Erwerb einer vom ArbG finanzierten unverfallbaren Betriebsrentenanwartschaft wurde mit gleichem Gesetz gem. § 1b Abs. 1 BetrAVG das Lebensalter für die Unverfallbarkeit vom 30. auf das 25. Lebensjahr abgesenkt. Künftig bleibt einem ArbN eine Anwartschaft bereits dann erhalten, wenn das Arbeitsverhältnis vor dem Eintritt des Versorgungsfalls, jedoch nach Vollendung des 25. Lebensjahres endet und die Versorgungszusage zu diesem Zeitpunkt mindestens fünf Jahre bestanden hat (vgl. BTDRs. 16/6539, 11).

Stl. flankierend ist für nach dem 31.12.2008 erteilte Zusagen zur Gewährleistung eines versicherungsmathematisch zutreffenden Ansatzes der Pensionsverpflichtung des Unternehmens in der stl. Gewinnermittlung das Mindesteintrittsalter von 28 auf 27 Jahre gesenkt worden (vgl. BTDRs. 16/6539, 11).

Übersicht über die unterschiedlichen Regelungen: Damit gelten nunmehr – je nach Zusagezeitpunkt – vier unterschiedliche Regelungen für die Bildung der Pensionsrückstellung:

- ▶ *Für Zusagen, die vor dem 1.1.2001 erteilt worden sind*, darf eine Rückstellung erst gebildet werden, wenn der Pensionsberechtigte bis zur Mitte des maßgebenden Wj. das 30. Lebensjahr vollendet hat.
- ▶ *Für arbeitgeberfinanzierte Zusagen, die nach dem 31.12.2000 und vor dem 1.1.2009 erteilt worden sind oder erteilt werden*, darf im Hinblick auf die arbeitsrechtl. Verkürzung der gesetzlichen Fristen für die Unverfallbarkeit von Anwartschaften von zehn auf fünf Jahre und vom 35. auf das 30. Lebensjahr durch das AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl I 2001, 420) bereits mit der Rückstellungsbildung begonnen werden, wenn der Pensionsberechtigte bis zur Mitte des maßgebenden Wj. das 28. Lebensjahr vollendet hat. Seitens der FinVerw. wird allerdings aus Billigkeitsgründen nicht beanstandet, wenn die strechtl. Neuregelung erstmals für das Wj. angewendet wird, das nach dem 31.12.2000 beginnt (vgl. BMF v. 18.9.2001, BStBl I 2001, 612).
- ▶ *Für durch Entgeltumwandlung finanzierte Zusagen, die nach dem 31.12.2000 erteilt worden sind oder erteilt werden*, darf im Hinblick darauf, dass diese arbeitsrechtl. sofort unverfallbar sind, unabhängig vom Alter direkt ab Zusage mit der Rückstellungsbildung begonnen werden (Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6; § 52 Abs. 16b). Außerdem kann der Barwert des unverfallbaren Anspruchs passiviert werden, wenn dieser höher ist als der nach den oben genannten Kriterien ermittelte Teilwert. Seitens der FinVerw. wird allerdings aus Billigkeitsgründen auch hier nicht beanstandet, wenn die strechtl. Neuregelung erstmals für das Wj. angewendet wird, das nach dem 31.12.2000 beginnt (vgl. BMF v. 18.9.2001, BStBl I 2001, 612).
- ▶ *Für arbeitgeberfinanzierte Zusagen, die nach dem 31.12.2008 erteilt werden*, darf im Hinblick auf die erneute arbeitsrechtl. Verkürzung der gesetzlichen Fristen für die Unverfallbarkeit von Anwartschaften vom 30. auf das 25. Lebensjahr bereits mit der Rückstellungsbildung begonnen werden, wenn der Pensionsberechtigte bis zur Mitte des maßgebenden Wj. das 27. Lebensjahr vollendet hat.

§ 6b

Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Steuerpflichtige, die
Grund und Boden,

Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört,

Gebäude oder Binnenschiffe

veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. ²Der Abzug ist zulässig bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

1. Grund und Boden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist,
2. Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist,
3. Gebäuden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden entstanden ist, oder
4. Binnenschiffen, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Binnenschiffen entstanden ist.

³Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. ⁴Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) ¹Gewinn im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. ²Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist.

(3) ¹Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. ²Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4 abziehen. ³Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. ⁴Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. ⁵Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(4) ¹Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 3 ist, dass

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören,
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 3 in der Buchführung verfolgt werden können.

²Der Abzug nach den Absätzen 1 und 3 ist bei Wirtschaftsgütern, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, nicht zulässig, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden ist.

(5) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1 tritt in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist, der Buchwert am Schluss des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung.

(6) ¹Ist ein Betrag nach Absatz 1 oder 3 abgezogen worden, so tritt für die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung oder in den Fällen des § 6 Abs. 2 **und Abs. 2a** im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 sind die um den Abzugsbetrag nach Absatz 1 oder 3 geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend.

(7) Soweit eine nach Absatz 3 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Absatz 3 abge-

zogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(8) ¹Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 3 bezeichneten Erwerber übertragen, sind die Absätze 1 bis 7 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. die Fristen des Absatzes 3 Satz 2, 3 und 5 sich jeweils um drei Jahre verlängern und
2. an die Stelle der in Absatz 4 Nr. 2 bezeichneten Frist von sechs Jahren eine Frist von zwei Jahren tritt.

²Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Sanierungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 des Baugesetzbuchs).

(9) Absatz 8 ist nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Absatz 8 Satz 2 bezeichneten Erwerber erfolgt ist.

(10) ¹Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 11 übertragen. ²Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. ³Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages. ⁴Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. ⁵Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages bilden. ⁶Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. ⁷Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2

steuerbefreiten Betrag aufzulösen.⁸ Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.⁹ Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.¹⁰ Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnsberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 6b durch das UntStReformG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 6b Anm. J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 6 Satz 1 wird nach der Angabe „§ 6 Abs. 2“ die Angabe „und Abs. 2a“ eingefügt und dadurch ein Verweis auf den jahrgangsbezogenen Sammelposten mit aufgenommen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach Art. 14 Abs. 1 des UntStReformG 2008 ist das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten und nach § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Bei der Einfügung der Angabe „und Abs. 2a“ handelt es sich um eine Folgeänderung auf Grund der Änderung des § 6 durch die Schaffung eines neuen Abs. 2a (s. § 6 Anm. J 07-3). Danach sind bewegliche abnutzbare WG des Anlagevermögens mit AHK von mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1 000 € in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten einzustellen.

Für die AfA bzw. AfS oder für gWG tritt nach Abs. 6 Satz 1 der im Wj. des Abzugs nach § 6b Abs. 1 oder 3 verbleibende Betrag an die Stelle der AHK. Nur der nach Abzug verbleibende Betrag bildet die Bemessungsgrundlage für die AfA oder AfS bzw. ist für die Wertgrenze des § 6 Abs. 2 (gWG) maßgebend. Diese Auswirkung überträgt die Neuregelung durch den Verweis auf § 6 Abs. 2a auf den jahrgangsbezogenen Sammelposten für bewegliche abnutzbare WG des Anlagevermögens mit AHK von mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1 000 €.

Betragen die AHK des neuen WG nach Abzug der Beträge nach Abs. 1 oder 3 nicht mehr als 150 € bis 1000 €, tritt dieser Wert an die Stelle der AHK.

Nach dem Wortlaut des Abs. 6 Satz 1 gilt die Regelung damit für die Regel-AfA, für gWG und für den jahgangsbezogenen Sammelposten nach § 6 Abs. 2a.

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). ²Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. ³Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. ⁴Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag nach Satz 1 um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. ⁵Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind. ⁶Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen, kann der Steuerpflichtige dieses Verfahren statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen anwenden, wenn er den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist. ⁷Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig; soweit der Grund hierfür in späteren Wirtschaftsjahren entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen.

(2) ¹Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. ²Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Doppelte des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 20 Prozent nicht übersteigen. ³Abweichend von Satz 2 darf bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2005 und vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, der anzuwendende Prozentsatz höchstens das Dreifache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 30 Prozent nicht übersteigen. ⁴Absatz 1 Satz 4 und § 7a Abs. 8 gelten entspre-

#####

##197##

chend.⁵ Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

(3) ¹Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. ²In diesem Fall bemisst sich die Absetzung für Abnutzung vom Zeitpunkt des Übergangs an nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts. ³Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.

(4) ¹Bei Gebäuden sind abweichend von Absatz 1 als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen:

1. bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, jährlich 3 Prozent,
2. bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der Nummer 1 nicht erfüllen und die
 - a) nach dem 31. Dezember 1924 fertig gestellt worden sind, jährlich 2 Prozent,
 - b) vor dem 1. Januar 1925 fertig gestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Absatz 1 Satz 5 gilt entsprechend. ²Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können an Stelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. ³Absatz 1 letzter Satz bleibt unberührt. ⁴Bei Gebäuden im Sinne der Nummer 2 rechtfertigt die für Gebäude im Sinne der Nummer 1 geltende Regelung weder die Anwendung des Absatzes 1 letzter Satz noch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2).

(5) ¹Bei im Inland belegenen Gebäuden, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, können abweichend von Absatz 4 als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge abgezogen werden:

1. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 1, die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines vor dem 1. Januar 1994 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 3 Jahren jeweils 10 Prozent,
 - in den darauf folgenden 3 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 18 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
2. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 2, die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines vor dem 1. Januar 1995 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,

- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
3. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 2, soweit sie Wohnzwecken dienen, die vom Steuerpflichtigen
- a) auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 gestellten Bauantrags hergestellt oder nach dem 28. Februar 1989 auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 3 Jahren jeweils 7 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2 Prozent,
 - in den darauf folgenden 24 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
 - b) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
 - c) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 4 Prozent,
 - in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.² Im Fall der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn der Hersteller für das veräußerte Gebäude weder Absetzungen für Abnutzung nach Satz 1 vorgenommen noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat.³ Absatz 1 Satz 4 gilt nicht.

(5a) Die Absätze 4 und 5 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden.

(6) Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden; dabei sind Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs zulässig (Absetzung für Substanzverringering).

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(21a) ... ³§ 7 Abs. 2 und 3 in der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung ist letztmalig anzuwenden für vor dem 1. Januar 2008 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter.

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 7 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: BRINKMEIER, Die geplante Unternehmensteuerreform 2008, GmbH-StB 2007, 81; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme vom 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007, GmbHHR 2007, 421; HÖRSTER, Sofortabzug geringwertiger Wirtschaftsgüter und weitere praxisrelevante Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008, NWB F. 3, 14665; HÖRSTER/MERKER, Der Regierungsentwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, NWB-Aktuell Nr. 13/2007; JAROSCH/RUND/GLUTH, StB-Jahresheft 2007/2008, 24; KAMINSKI/HOFMANN/KAMINSKAITE, Erste Überlegungen zur Rechtsformwahl nach dem Entwurf zur Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 161; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KORN, Abschreibungen und Investitionsabzugsbetrag nach der Unternehmensteuerreform 2008 – Änderungen und Dispositionen, KÖSDI 2007, 15758; MERKER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, SteuerStud. 2007, 431; MÜLLER-GATERMANN, Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 145; o.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, IDW-Fachnachrichten 5/07, 194; SCHMITT, Unternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg. 2007, 573; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2007/2008 rund um die GmbH, GmbHHR 2007, 1233; SEIFERT, Bilanzielle Aspekte der Unternehmensteuerreform 2008, sj. 2007, Heft 15, 28; STRUNK, Unternehmensteuerreform 2008 – Erste Anmerkungen zum Referentenentwurf vom 5.2.2007, Stbg. 2007, 101; WATERMEYER, Die Unternehmensteuerreform 2008, GmbH-StB 2007, 207; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008, GmbHHR 2007, 405.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 7 Anm. J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2 und 3 werden aufgehoben.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Gem. § 52 Abs. 21a Satz 3 sind § 7 Abs. 2 und 3 in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung

letztmalig anzuwenden für bewegliche WG, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind.

- ▶ *Herstellung* ist die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG sowie die ergänzende Schaffung in Form der Erweiterung eines vorhandenen WG durch die Mehrung der Substanz. Eine Herstellung kann auch dadurch verwirklicht werden, dass ein vorhandenes WG so verändert wird, dass man es anders gebrauchen oder verwenden kann als bisher (s. § 6 Anm. 272, 275 ff., 975; § 7 Anm. J 06-2).
- ▶ *Anschaffung* ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (s. § 6 Anm. 272, 273 ff. sowie § 5 Anm. 1730).
- ▶ *Bestellung* eines WG im VZ 2007 rechtfertigt nicht die Gewährung der degressiven AfA. Entscheidend ist nicht, wann der Stpfl. das begünstigte WG bestellt, sondern wann er darüber verfügen kann.
- ▶ *Weitergeltung* der bisherigen degressiven AfA-Sätze von 20 % bzw. 30 % ist vorgesehen, wenn das bewegliche WG des Anlagevermögens vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden ist. Insoweit ist ein Übergang von der degressiven zur linearen AfA nicht erforderlich.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Grund der Änderungen

J 07-2

Die Abschaffung der degressiven AfA ist ein Element der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform. Der Wegfall der degressiven AfA passt nach Auffassung des Gesetzgebers zu der weltweit vorherrschenden Tendenz, Ausnahmen abzuschaffen und stattdessen die Steuersätze zu senken (BTDrucks. 16/4841, 51). Die degressive AfA verschaffte den Unternehmen einen Zinsvorteil, der nach Auffassung des Gesetzgebers wegen der erheblichen Verbesserung der Besteuerung so nicht mehr erforderlich war. Im Schrifttum wird diese Argumentation stark angezweifelt (STRUNK, Stbg. 2007, 101 [103]).

b) Bedeutung der Änderungen

J 07-3

Die degressiven Abschreibungsmöglichkeiten stellen sich wie folgt dar:

Bis VZ 2005 angeschaffte WG	Im VZ 2006 und 2007 angeschaffte WG	Ab VZ 2008 angeschaffte WG
3-fache der linearen AfA, höchstens 20 %	3-fache der linearen AfA, höchstens 30 %	Keine degressive AfA

Die degressive AfA ist durch die Aufhebung des Abs. 2 entfallen. Eine teilweise Kompensation lässt sich durch Ausschöpfung der von der Aufhebung nicht betroffenen Leistungs-AfA (Abs. 1 Satz 6) oder der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Abs. 1 Satz 7) erreichen. Ebenso ist künftig verstärkt der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts zu prüfen.

Leistungs-AfA: Rechtssystematisch bildet die Leistungs-AfA iSd. Abs. 1 Satz 6 einen Fall der linearen AfA, da die AfA-Beträge je Leistungseinheit

gleich hoch sind (BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165 [168, 171]). Die Leistungs-AfA steht gleichrangig neben den anderen in § 7 zugelassenen Absetzungsmethoden. Sie kann daher, wenn ihre Voraussetzungen vorliegen, wahlweise statt der gewöhnlichen linearen AfA iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 angewendet werden (s. § 7 Anm. 232 ff.).

Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA): Abs. 1 Satz 7 eröffnet die Möglichkeit zu einer AfaA (s. § 7 Anm. 240 ff.). Sie bildet eine Ergänzung zu Abs. 1 Satz 1 und tritt neben die normale AfA. Voraussetzung ist eine außergewöhnliche Abnutzung. Eine solche liegt vor, wenn die Abnutzung von der betriebsgewöhnlichen Art der Abnutzung abweicht (s. § 7 Anm. 248 ff.). Die Außergewöhnlichkeit kann sich auf die technische oder wirtschaftliche Abnutzung beziehen. Eine außergewöhnliche technische Abnutzung liegt vor, wenn durch besondere Umstände ein gegenüber der gewöhnlichen Abnutzung erhöhter Substanzverbrauch eines abnutzbaren WG eingetreten ist (s. § 7 Anm. 253). Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung ist die Abnahme der wirtschaftlichen Nutzbarkeit eines WG durch außergewöhnliche Umstände (s. § 7 Anm. 254).

Teilwertabschreibung: Bei vielen WG kommt es gerade in den ersten Jahren der Nutzung zu einem erhöhten Wertverlust, der bisher durch die degressive AfA abgebildet wurde. Künftig bleibt zu bedenken, dass ein auf Dauer eintretender größerer Wertverlust bei beweglichen WG des Anlagevermögens zu einer Teilwertabschreibung führt (§ 253 Abs. 2 Nr. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). In diesem Zusammenhang gilt es dann, auch das Wertaufholungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 zu beachten (s. § 6 Anm. 625). Die Sinnhaftigkeit der Abschaffung der degressiven AfA ist unter dem Gesichtspunkt einer ggf. möglichen Teilwertabschreibung höchst zweifelhaft (so auch WIESE/KLASS/MÖHRLE, GmbHR 2007, 405 [410]).

Weitere Kompensationsmöglichkeit: Kleinere und mittlere Betriebe (s. § 7g Anm. J 07-4 und J 07-5) können neben der linearen AfA bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 7g sog. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen steuermindernd geltend machen.

Übergang zur linearen AfA: Die Aufhebung von Abs. 2 hat nicht zur Folge, dass zwingend zur linearen AfA überzugehen ist. § 52 Abs. 21a Satz 3 erklärt § 7 Abs. 2 und 3 in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung für bewegliche WG, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, für weiter anwendbar. Dies bedeutet, dass für WG, für die zulässigerweise eine degressive AfA im VZ 2007 in Anspruch genommen wurde, auch im VZ 2008 oder später noch zur linearen AfA gewechselt werden kann.

Kritik: Der Gesetzgeber begründet die Abschaffung der degressiven AfA damit, dass diese den Unternehmen einen zusätzlichen Zinsvorteil verschafft, der nach der erheblichen Verbesserung der Besteuerung so nicht mehr erforderlich ist. Dabei verkennt er, dass die verbliebenen Absetzungsmöglichkeiten (Leistungs-AfA, AfaA, Teilwertabschreibung) durchaus die Möglichkeit eröffnen, die abgeschaffte degressive AfA zu kompensieren. Dies erfordert lediglich zusätzlichen Arbeitsaufwand, weil häufiger als bisher die Notwendigkeit dieser Abschreibungsmöglichkeiten zu prüfen ist.

Der zusätzliche Arbeitsaufwand wird sich in BA und geminderten Gewinnen niederschlagen. Darüber hinaus darf nicht verkannt werden, dass die degressive AfA durchaus den tatsächlichen Wertverlust eines WG reflektiert. Am deutlichsten zeigt dies die Anschaffung eines betrieblichen PKW. Die erste Fahrt vom Autohaus zum Unternehmen ist die teuerste der gesamten Nutzungsdauer, was sich bei der degressiven AfA über die Höhe der Abschreibung widerspiegelt. Wegen der sich weiter bietenden Abschreibungsmöglichkeiten bestehen an der Sinnhaftigkeit der Anschaffung der degressiven AfA erhebliche Zweifel.

Fiskalische Bedeutung: Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Aufhebung der degressiven AfA für bewegliche WG für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermehreinnahmen von 3,36 Mrd. € (BTDrucks. 16/4841, 43).

###2###
##204##

§ 7g

Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). ²Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
 - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 Euro;
 - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 Euro oder
 - c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages einen Gewinn von 100 000 Euro;
2. der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich
 - a) in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen;
 - b) mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen, und
3. der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt.

³Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. ⁴Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Absatz 2 hinzugerechnet oder nach Absatz 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 Euro nicht übersteigen.

(2) ¹Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist der für dieses Wirtschaftsgut in An-

spruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen; die Hinzurechnung darf den nach Absatz 1 abgezogenen Betrag nicht übersteigen.² Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 2 und 2a verringern sich entsprechend.

(3)¹ Soweit der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 hinzugerechnet wurde, ist der Abzug nach Absatz 1 rückgängig zu machen.² Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern.³ Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet.

(4)¹ Wird in den Fällen des Absatzes 2 das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind der Abzug nach Absatz 1 sowie die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen.² Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern.³ Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe b erstmals nicht mehr vorliegen.⁴ § 233a Abs. 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(5) Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(6) Die Sonderabschreibungen nach Absatz 5 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 nicht überschreitet, und

2. das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird; Absatz 4 gilt entsprechend.

(7) Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...
(23) ¹§ 7g Abs. 1 bis 4 und 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 enden. ²§ 7g Abs. 5 und 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden. ³Bei Ansparabschreibungen, die in vor dem 18. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, und Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7g in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden. ⁴Soweit Ansparabschreibungen noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 Euro nach § 7g Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) um die noch vorhandenen Ansparabschreibungen.
...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 7g durch das UntStReformG 2008</p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung</p> <p> a) Rechtsentwicklung . . . J 07-1</p> <p> b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 07-2</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderungen</p> <p> a) Grund der Änderungen J 07-3</p>	<p>b) Bedeutung der Änderungen J 07-4</p> <p>3. Geltungsbereich des § 7g. . . J 07-5</p> <p>4. Verhältnis zu anderen Vorschriften J 07-6</p> <p>Erläuterungen zu den Änderungen des § 7g</p> <p>1. Überblick J 07-7</p> <p>2. Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1)</p> <p> a) Überblick J 07-8</p>



	Anm.		Anm.
b) Begünstigter Betrieb – Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) ..	J 07-9	4. Fehlende Anschaffung/ Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 3)	J 07-15
c) Investitionsabsicht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) ..	J 07-10	5. Nichterfüllung der Nutzungs-/ Verbleibensvoraussetzungen (Abs. 4)	J 07-16
d) Bezeichnung des Wirtschaftsguts und Angabe der Höhe der Anschaffungs-/ Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	J 07-11	6. Sonderabschreibung (Abs. 5)	J 07-17
e) Verluste (Abs. 1 Satz 3)	J 07-12	7. Voraussetzungen der Sonderabschreibung (Abs. 6) ..	J 07-18
f) Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 4)	J 07-13	8. Personengesellschaften (Abs. 7)	J 07-19
3. Planmäßige Anschaffung/ Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 2)	J 07-14		

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 7g durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: BALLOF, Investitionsabzugsbetrag; der neue § 7g EStG, EStB 2007, 378; BRINKMEIER, Die geplante Unternehmensteuerreform 2008, GmbH-StB 2007, 81; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme vom 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007, GmbHHR 2007, 421; HÖRSTER/MERKER, Der Regierungsentwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, NWB-Aktuell Nr. 13/2007; JAROSCH/RUND/GLUTH, StB-Jahresheft 2007/2008, 22; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KLAPDOR, Der neue § 7g EStG anhand von Beispielen, sj. 2007 Heft 23, 27; KORN, Abschreibungen und Investitionsabzugsbetrag nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Änderungen und Dispositionen, KÖSDI 2007, 15758; LEHR, Neuer Investitionsabzugsbetrag: Nachträgliche Vollverzinsung zweifelhaft, NWB-Aktuell Nr. 47/2007; MERKER, Unternehmensteuerreform 2008, SteuerStud. 2007, 431; MÜLLER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008 – Investitionsabzugsbetrag, Abschreibungsregelungen und deren Auswirkungen, GmbHHR 2007, 1267; MÜLLER-GATERMANN, Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 145; PITZKE, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, NWB F. 3, 14671; SCHMITT, Unternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg. 2007, 573; SCHOOR, Investitionsabzugsbeträge zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe: Nachbesserung durch den Gesetzgeber, StuB 2007, 453; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2007/2008 rund um die GmbH, GmbHHR 2007, 1233; SEIFERT, Bilanzielle Aspekte der Unternehmensteuerreform 2008, sj. 2007 Heft 15, 28; WESSLING/ROMSWINKEL, Wandel der „Ansprabschreibung“ zum „Investitionsabzugsbetrag“ nach dem Gesetzesentwurf eines EStG 2008, Stbg. 2007, 177.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1 a) **Rechtsentwicklung**

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 7g Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 7g Anm. J 04–1.

E 4

Apitz

~~###208###~~

##208##

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 7g wird neu gefasst. Die Vorschrift ermöglicht „kleinen und mittleren“ Betrieben (Gewerbebetriebe und selbstständiger Arbeit dienende Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 und einem BV von nicht mehr als 235 000 €; land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit einem Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von nicht mehr als 125 000 €; Betriebe mit einem Gewinn nach § 4 Abs. 3 von nicht mehr als 100 000 €) die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags (Abs. 1–4, 7) sowie die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung (Abs. 5 und 6) von 20 % zusätzlich zur AfA nach § 7 Abs. 1. Begünstigt sind abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens, die ausschließlich oder fast ausschließlich in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs betrieblich genutzt werden und dort mindestens zwei Jahre verbleiben.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-2

In-Kraft-Treten: Nach Art. 14 Abs. 1 des UntStReformG 2008 ist das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Der zeitliche Anwendungsbereich ergibt sich aus § 52 Abs. 23.

► *Investitionsabzugsbetrag:* Abs. 1–4 und 7 sind erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des UntStReformG 2008, dh. nach dem 17.8.2007, enden (§ 52 Abs. 23 Satz 1). Entspricht das Wj. dem Kj., kann ein Investitionsabzugsbetrag erstmals zum 31.12.2007 in Anspruch genommen werden.

► *Sonderabschreibung:* Abs. 5 und 6 sind erstmals bei WG anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 23 Satz 2).

Übergangsregelung: Auf Ansparabschreibungen, die in einem vor dem 18.8.2007 endenden Wj. gebildet worden sind, und auf WG, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7g in der bis zum 17.8.2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden (§ 52 Abs. 23 Satz 3).

Anrechnung bestehender Ansparabschreibungen: Soweit Ansparabschreibungen noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 € nach Abs. 1 Satz 4 um die noch vorhandenen Ansparabschreibungen (§ 52 Abs. 23 Satz 4).

► *Ansaffung* ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (§ 6 Anm. 272, 273 ff. sowie § 5 Anm. 1730).

► *Herstellung* ist die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG sowie die ergänzende Schaffung in Form der Erweiterung eines vorhandenen WG durch die Mehrung der Substanz. Eine Herstellung kann auch dadurch verwirklicht werden, dass ein vorhandenes WG so verändert wird, dass man es anders gebrauchen oder verwenden kann als bisher (§ 6 Anm. 272, 275 ff., 975; § 7 Anm. J 06-2).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Grund der Änderungen

J 07-3

Damit auch kleine und mittlere Unternehmen von der Steuerreform profitieren, wurde die bisherige sog. Ansparabschreibung nach § 7g modifiziert.

Ziel dieser Änderung ist eine verbesserte stl. Begünstigung der Investitionstätigkeit kleiner und mittlerer Betriebe. Durch eine Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wj. vor der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten WG soll die Wettbewerbssituation kleinerer und mittlerer Betriebe verbessert, deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und die Investitions- und Innovationskraft gestärkt werden. Eine allgemeine Liquiditätsverbesserung ist dagegen nicht der Grund für die Neuregelung. Des Weiteren soll die bisherige Regelung aufkommensneutral umgestaltet und vereinfacht werden. Im Fall der Investition kann der Stpfl. eine sofortige Abschreibung von 40 % der AHK vornehmen und verschafft sich bereits im Investitionszeitpunkt zusätzliche Liquidität. Zudem dient die Streichung des bisherigen § 7g Abs. 7 und 8 insbes. wegen der komplizierten Regelungen zu den sog. sensiblen Sektoren der Steuervereinfachung (BTDrucks. 16/4841, 51).

J 07-4 b) Bedeutung der Änderungen

Der Investitionsabzugsbetrag ersetzt die bisherige Regelung über die Ansparabschreibung nach § 7g aF, die sich innerhalb der Bilanz auswirkte. Der vorgenommene Systemwechsel mit jetzt außerbilanziellen Auswirkungen geht zurück auf Hinweise des BFH (BFH v. 31.8.2006 – IV R 26/05, BStBl. II 2006, 910), der die missverständliche Bezeichnung der Rücklage nach Abs. 3 aF als „Ansparabschreibungen“ kritisierte. Das EStRecht kennt im Übrigen nur sog. Gewinnrücklagen, die abweichend von dem bisherigen § 7g auf bereits realisierten Gewinnen beruhen (zB § 6b). Mit dem jetzt außerbilanziell ausgestalteten Investitionsabzugsbetrag werden darüber hinaus bilanztechnische Probleme wie zB Bilanzberichtigungen und Maßgeblichkeit der HBil. für die stl. Gewinnermittlung vermieden. Aus rechtssystematischen Gründen wird der Aufbau der Vorschrift geändert. Die Regelungen in Abs. 3–6 aF werden in den Abs. 1–4 den Sonderabschreibungen vorangestellt. Dies entspricht der Überlegung, dass die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial zeitlich gesehen vor der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen bei Investitionen in ein begünstigtes WG liegt.

Gegenüber dem bisher geltenden Recht ergeben sich folgende grundlegende Änderungen und Verbesserungen:

- Der Höchstbetrag der Summe aller in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge (bisher: Ansparabschreibungen) wird von 154 000 € auf 200 000 € erhöht.
- Es sind auch solche WG begünstigt, die nicht neuwertig sind, dh. auch der Erwerb gebrauchter WG ist nunmehr begünstigt.
- Es wird ein zusätzlicher gewinnmindernder Abzug von 40 % der AHK der begünstigten Investitionen geschaffen (Abs. 2).
- Die bislang für die Inanspruchnahme der Sonder-AfA nach Abs. 1 aF (neu: Abs. 5) geforderte vorherige Bildung von Ansparrücklagen (neu: Investitionsabzugsbetrag) entfällt.
- Die bisherige zusätzliche Begünstigung/Sonderregelung für Existenzgründer (Abs. 7–8 aF) entfällt. Dies dient in Anbetracht der komplizierten Regelungen zu den sog. sensiblen Sektoren der Steuervereinfachung.
- Die Investitionsfrist wird von zwei auf drei Jahre verlängert.

- Auf Gewinnzuschläge (Abs. 5 aF) für den Fall, dass die Investition nicht getätigt wird, wird verzichtet.
- § 233a AO findet Anwendung.

Fiskalische Bedeutung: Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Neufassung des § 7g ab VZ 2008 für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermindereinnahmen von 195 Mio. € (BTDrucks. 16/4841, 45).

3. Geltungsbereich des § 7g

J 07-5

Persönlicher Geltungsbereich: § 7g gilt für natürliche Personen, für Mitunternehmenschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 KStG.

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt sind Betriebe mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) mit bestimmten Größenmerkmalen. Die Art der Einkünfteermittlung ist ohne Belang. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 darf der Gewinn 100 000 € nicht überschreiten. § 7g gilt nicht in Fällen der Gewinnermittlung nach § 13a wegen dessen Abgeltungswirkung.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Sowohl Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b (Investitionsabzugsbetrag) als auch Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 (Sonderabschreibung) fordern die Nutzung in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-6

Verhältnis zu § 7: Lineare AfA nach § 7 Abs. 1 muss im Begünstigungszeitraum zusätzlich zu der Sonderabschreibung vorgenommen werden.

Verhältnis zu § 7a: Für alle Sonderabschreibungen gelten die gemeinsamen Vorschriften des § 7a, soweit nicht speziellere Regelungen in einzelnen Vorschriften vorrangig sind.

Verhältnis zu anderen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen: Sonderabschreibungen nach § 7g dürfen nicht neben erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Grund anderer Vorschriften in Anspruch genommen werden (§ 7a Abs. 5).

Erläuterungen zu den Änderungen des § 7g

1. Überblick

J 07-7

Investitionsabzugsbetrag: Abs. 1–4 und 7 ermöglichen Betrieben bestimmter Größenordnungen für die künftige Anschaffung/Herstellung eines abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens die Inanspruchnahme eines gewinnmindernden, außerbilanziell abziehbaren Investitionsabzugsbetrags von bis zu 40 % der voraussichtlichen AHK dieses WG, maximal aber iHv. 200 000 € je Betrieb. Der Investitionsabzugsbetrag ist nach Abs. 2 im Jahr der Investition außerbilanziell in Höhe von 40 % der AHK dem Gewinn hinzuzurechnen und kann von den AHK abgezogen werden. Soweit der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wj. des

Abzugs folgenden Wj. hinzugerechnet wurde, ist der Abzug nach Abs. 3 rückgängig zu machen. Wird das angeschaffte WG nicht bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung/Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind der Abzug des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 sowie die Herabsetzung der AHK, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Abs. 2 rückgängig zu machen. Nach Abs. 4 erfolgt eine Verzinsung nach § 233a AO, wobei § 233a Abs. 2a AO nicht anzuwenden ist. Abs. 7 regelt die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise für PersGes.

Sonderabschreibung: Abs. 5 und 6 ermöglichen es Betrieben bestimmter Größenordnungen, für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens während eines fünfjährigen Begünstigungszeitraums Sonderabschreibungen bis zu 20 % der AHK in Anspruch zu nehmen. Die AHK werden idR um bis zu 40 % der AHK, höchstens um die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 gemindert sein.

2. Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1)

J 07-8 a) Überblick

Stpfl. können künftig bis zu 40 % der voraussichtlichen AHK eines abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens außerbilanziell gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag).

Begünstigte Wirtschaftsgüter: Abs. 1 Satz 1 setzt die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens voraus. Keine Voraussetzung ist, dass es sich um ein neues WG handelt. Damit ist auch die Anschaffung eines gebrauchten WG bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen begünstigt. Nicht begünstigt sind immaterielle WG, unbewegliche WG und dem Leasinggeber zuzurechnende geleaste WG.

Voraussetzungen: Der Investitionsabzugsbetrag kann nach Abs. 1 Satz 2 nur in Anspruch genommen werden, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt werden:

1. Der Betrieb darf am Schluss des Wj., in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreiten:
 - a) Bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, darf das BV nicht größer als 235 000 € sein.
 - b) Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft darf der Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert nicht mehr als 125 000 € betragen.
 - c) Bei Betrieben iSd. der Buchst. a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, darf der Gewinn ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags nicht mehr als 100 000 € betragen.
2. Der Stpfl. muss beabsichtigen, das begünstigte WG voraussichtlich
 - a) in den dem Wj. des Abzugs folgenden drei Wj. anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum),
 - b) mindestens bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich zu nutzen.

3. Der Stpfl. muss das begünstigte WG in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennen und die Höhe der voraussichtlichen AHK angeben.

b) Begünstigter Betrieb – Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

J 07-9

Für die Ermittlung der Größenmerkmale zur Bestimmung eines begünstigten Betriebs ist auf das Ende des laufenden Wj. abzustellen. Da keine Sonderregelungen für Neugründungen bestimmt sind, gelten die Größenmerkmale auch im Fall einer Neugründung eines Betriebs. Die künftige Überschreitung der Größenmerkmale ist ohne Bedeutung. Ebenso ist es bei bereits bestehenden Betrieben ohne Bedeutung, wenn in der Vergangenheit die Größenmerkmale überschritten wurden. Hat der Unternehmer mehrere eigenständige Betriebe, sind die Größenmerkmale für jeden Betrieb zu überprüfen.

Gegenüber § 7g aF werden die Größenmerkmale leicht angehoben:

	neu	bisher
Betriebsvermögen am Ende des Wj.: (bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5)	235 000 €	204 517 €
Wirtschaftswert bei LuF	125 000 €	122 710 € (EW)
Gewinn bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:	100 000 €	keine Obergrenze

Für Betriebe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, kommt es durch die Einführung der 100 000 €-Grenze zu einer Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage. Bei Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und Überschreiten der 100 000 €-Grenze und keinem wesentlichen Betriebsvermögen (zB Freiberufler) ist für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags ein Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu prüfen.

Beispiel: Ein Steuerberater ermittelt zulässigerweise seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3. Der Gewinn beträgt vor Abzug eines Investitionsabzugsbetrags 120 000 €. Nach Abzug des von ihm begehrten Investitionsabzugsbetrags beträgt der Gewinn 90 000 €.

Lösung: Ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags überschreitet der erzielte Gewinn die 100 000 €-Grenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c). Die Inanspruchnahme des begehrten Investitionsabzugsbetrags scheidet damit aus.

c) Investitionsabsicht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

J 07-10

Die Investitionsabsicht ist in zweierlei Hinsicht zu bekunden. Zum einen hat der Stpfl. die Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten WG innerhalb eines dreijährigen Investitionszeitraums zu beabsichtigen (Buchst. a). Die Investitionsfrist von bisher 2 Jahren wird auf 3 Jahre verlängert. Ein Abzug im Wj. der Investition ist – entsprechend der bisherigen Regelung – nicht zulässig. Der Stpfl. hat weiter nur eine Prognoseentscheidung über sein künftiges Investitionsverhalten abzugeben (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184). Die Vorlage eines Investitionsplans oder eine feste Bestellung eines WG ist weiterhin regelmäßig nicht erforderlich. Für die Beurteilung der Investitionsabsicht sind die Verhältnisse am Ende

des Wj. der beabsichtigten Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags maßgebend. Dabei muss zu diesem Zeitpunkt die Investition auch noch durchführbar sein.

Zum anderen hat der Stpfl. zu beabsichtigen, dass er das begünstigte WG mindestens bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutzt (Buchst. b). Eine fast ausschließliche betriebliche Nutzung ist zu bejahen, wenn das WG zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird. Wenn das WG im Anschaffungs-, Herstellungs- und Folgejahr voraussichtlich zu mehr als 10 % privat genutzt wird, kommt ein Investitionsabzugsbetrag nicht in Betracht.

Das Tatbestandsmerkmal inländ. Betriebsstätte ist unter europarechtl. Gesichtspunkten kritisch zu sehen. Zu den europarechtl. Bedenken der Inlandsbezogenheit einer solchen Vergünstigung s. STRECK/OLGENMÖLLER, DStR 1993, 417 (423); SCHMIDT/KULOSA XXVI. § 7g Rn. 10.

Werden die Voraussetzungen erst nach Beginn der Verbleibens- und Nutzungsfristen nicht mehr erfüllt (das WG wird zB in das PV überführt), ist eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 4 erforderlich (s. Anm. J 07-16).

J 07-11 **d) Bezeichnung des Wirtschaftsguts und Angabe der Höhe der Anschaffungs-/Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)**

Das begünstigte WG ist seiner Funktion nach zu benennen. Eine genaue individuelle Bezeichnung ist weiterhin nicht erforderlich (s. auch BMF v. 30.10.2007, BStBl. I 2007, 790). Die dadurch entstehende Flexibilisierung ermöglicht es zB, abweichend von der Planung anstelle eines Traktors auch einen Mährescher oder Anhänger steuerbegünstigt zu erwerben. Hierfür ist nur erforderlich, dass als Funktionalität des anzuschaffenden WG der Begriff „landwirtschaftliches Nutzfahrzeug“ angegeben wird (BTDrucks. 16/4841, 52). Nicht begünstigt wäre dagegen die Investition in eine Melkmaschine, da dieses WG nicht der Gruppe „Nutzfahrzeuge“ zugeordnet werden kann. Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Gabelstapler als „Transportfahrzeug“ (Angabe zur Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags) angeschafft werden soll, tatsächlich aber ein LKW oder Anhänger erworben wird. Auch insoweit erfüllt der Gabelstapler die vorher prognostizierte Funktion „Transportfahrzeug“. Die tatsächliche Anschaffung eines PKW wäre dagegen weiterhin steuerschädlich.

Des Weiteren ist die Höhe der voraussichtlichen AHK anzugeben. Eine präzise Bestimmung der voraussichtlichen AHK mittels eines Angebots ist regelmäßig nicht erforderlich. Die voraussichtlichen AHK können geschätzt werden.

Die Benennung der Funktion und der voraussichtlichen AHK des begünstigten WG sind in den beim FA einzureichenden Unterlagen anzugeben. Nach § 60 EStDV ist der StErklärung in Fällen, in denen der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelt wird, eine Abschrift der Bilanz beizufügen. Dies gilt nach § 60 Abs. 4 EStDV auch für den Stpfl. mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Statt einer Bilanz ist der StErklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen.

Die Dokumentation des beantragten Investitionsabzugsbetrags hat damit insgesamt in den mit der StErklärung einzureichenden Unterlagen (StErklärung einschl. Bilanz oder Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck) zu erfolgen.

Das Gesetz benennt nicht ausdrücklich einem Termin, bis zu dem die entsprechende Dokumentation einzureichen ist. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass durch die Benennung der begünstigten WG in den beim FA einzureichenden Unterlagen etwaige Rückfragen des FA vermieden und die Überprüfbarkeit der geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge gewährleistet wird (BTDrucks. 16/4841, 52). Rückfragen können aber nur vermieden und eine Überprüfbarkeit gewährleistet werden, wenn die Benennung unmittelbar mit den einzureichenden StErklärungen erfolgt. Ein nachträgliches Geltendmachen eines Investitionsabzugsbetrags nach Einreichung einer StErklärung mit dazugehöriger Bilanz oder Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck scheidet danach aus.

e) Verluste (Abs. 1 Satz 3)

J 07-12

Durch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags kann ein Verlust entstehen oder sich erhöhen bzw. sich ein Verlustrücktrag oder -vortrag ergeben.

f) Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 4)

J 07-13

Je Betrieb darf die Summe der Investitionsabzugsbeträge, die im Wj. des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wj. abgezogen wurden, 200 000 € (Höchstbetrag) nicht übersteigen. Die Summe der Beträge des Abzugsjahrs und der drei vorangegangenen Jahre ist zu bereinigen um nach Abs. 2 hinzugerechnete oder nach Abs. 3 oder 4 rückgängig gemachte Beträge. Der Höchstbetrag von 200 000 € entspricht einem Investitionsvolumen von 500 000 € je Betrieb.

3. Planmäßige Anschaffung/Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 2)

J 07-14

Außerbilanzielle Hinzurechnung: Wird das begünstigte WG angeschafft/hergestellt, erfolgt im Wj. der Anschaffung/Herstellung eine außerbilanzielle gewinnerhöhende Hinzurechnung zum Gewinn. Die Hinzurechnung beträgt 40 % der tatsächlichen AHK, darf aber den nach Abs. 1 abgezogenen Betrag (in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag) nicht übersteigen.

Minderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Zugleich können die tatsächlichen AHK um bis zu 40 %, höchstens aber den hinzugerechneten Investitionsabzugsbetrag, gewinnmindernd gekürzt werden. Der Stpfl. hat hier ein Wahlrecht. Die Kürzung der AHK stellt ein zusätzliches Abschreibungspotenzial dar und wird innerhalb der Bilanz erfasst. Die außerbilanzielle gewinnerhöhende Hinzurechnung kann durch die gewinnmindernde Kürzung der AHK des investierten WG vollständig kompensiert werden. Zugleich hat der Gesetzgeber mit dieser Regelung sichergestellt, dass es nicht möglich ist, für die geplante Investition nur einen geringen Investitionsabzugsbetrag (zB 1 €) in Anspruch zu nehmen, anschließend aber 40 % der AHK gewinnmindernd gelten zu machen.

Erfolgt eine planmäßige Investition und stimmen die prognostizierten AHK mit den tatsächlichen AHK überein, ergeben sich im Wj. der Anschaffung oder Herstellung bei Inanspruchnahme der maximalen Minderung der AHK keine Gewinnauswirkungen.

Sind die tatsächlichen AHK höher als die prognostizierten AHK, ist die gewinnmindernde Herabsetzung der AHK nicht höher als der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag. Im Wj. der Anschaffung/Herstellung ergeben sich keine negativen Gewinnauswirkungen.

Hat der Stpfl. die voraussichtlichen AHK zu hoch geschätzt, wird ein maximal beanspruchter Investitionsabzugsbetrag nicht vollständig hinzugerechnet, da die Hinzurechnung auf 40 % der geringeren AHK beschränkt ist. Der Restbetrag ist rückwirkend im Wj. der Bildung gewinnerhöhend aufzulösen (wird außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet). Diese rückwirkende Hinzurechnung entfällt nur dann, wenn innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums nachträgliche AHK iSv. § 255 Abs. 1 HGB für das begünstigte WG anfallen, die entsprechend den „Hauptkosten“ zu behandeln sind; Berücksichtigung zu 40 % (BTDrucks. 16/4841, 53).

AfA-Bemessungsgrundlage: Die Bemessungsgrundlagen für die AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen verringern sich entsprechend.

Beispiel 1: Der Gewerbetreibende A beabsichtigt, eine neue Maschine mit voraussichtlichen AK von 200 000 € anzuschaffen. Im Vorgriff auf diese Investition nimmt er im VZ 2008 einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 40 % = 80 000 € in Anspruch. Am 1.7.2010 erwirbt er die Maschine (Nutzungsdauer = 5 Jahre) zu AK von 210 000 €.

Lösung:

VZ 2008:

	Buchwert Maschine	Gewinn- auswirkung
Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 iHv. 40 % der voraussichtlichen AK (außerbilanzielle Korrektur)		./ 80 000 €

VZ 2010:

Außerbilanzielle Hinzurechnung iHv. 40 % der AK von 210 000 € = 84 000 €, höchstens jedoch des Investitionsabzugsbetrags 2008 (Abs. 2 Satz 1)		+ 80 000 €
a) Zugang der AK der Maschine	210 000 €	
b) abzgl. sofortige gewinnmindernde Herabsetzung der AK: 40 % von 210 000 €, max. Investitionsabzugsbetrag	./ 80 000 €	./ 80 000 €
Bemessungsgrundlage für die AfA 2010 (Abs. 2)	130 000 €	
Sonderabschreibung nach Abs. 5 und 6 (Nutzungsdauer = 5 Jahre)	./ 26 000 €	./ 26 000 €
Lineare AfA § 7 Abs. 1 (130 000 € × 20 % × 6/12)	./ 13 000 €	./ 13 000 €
Buchwert der Maschine zum 31.12.2010	91 000 €	
Gewinnauswirkung (insgesamt) durch Anwendung § 7g		./ 119 000 €

Beispiel 2: Wie im Beispiel 1 beabsichtigt der Gewerbetreibende A die Anschaffung einer neuen Maschine mit voraussichtlichen AK von 200 000 € und nimmt im VZ 2008 einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 40 % = 80 000 € in Anspruch. Am 1.7.

2010 erwirbt er die Maschine (Nutzungsdauer 5 Jahre) zu AK von lediglich 190 000 €. Die Veranlagung des VZ 2008 ist bestandskräftig.

Lösung:

VZ 2008:

	Buchwert Maschine	Gewinn- auswirkung
Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 iHv. 40 % der voraussichtlichen AK (außerbilanzielle Korrektur)		./.. 80 000 €

VZ 2010:

Außerbilanzielle Hinzurechnung iHv. 40 % der AK iHv. 190 000 € = 76 000 €, der Investitionsabzugsbetrag 2008 wird nicht überschritten		+ 76 000 €
a) Zugang der AK der Maschine	190 000 €	
b) abzgl. sofortige Gewinn mindernde Herabsetzung der AK: 40 % von 190 000, max. Investitionsabzugsbetrag	./.. 76 000 €	./.. 76 000 €
Bemessungsgrundlage für die AfA 2010 (Abs. 2)	114 000 €	
Sonderabschreibung nach Abs. 5 iHv. max. 20 % der AK	./.. 22 800 €	./.. 22 800 €
Zeitanteilige lineare AfA nach § 7 Abs. 1 (Nutzungsdauer 5 Jahre) $114\,000\text{ €} \times 20\% \times \frac{6}{12}$./.. 11 400 €	./.. 11 400 €
Buchwert Maschine zum 31.12.2010	./.. 79 800 €	
Vorläufige Gewinnauswirkungen (durch Anwendung § 7g)		./.. 114 200 €
Korrektur des EStBescheids 2008 nach Abs. 3 (verfahrensrechtl. Änderungsvorschrift)		+ 4000 €
Endgültige Gewinnauswirkung durch Anwendung § 7g		./.. 110 200 €

Geringwertige Wirtschaftsgüter/Sammelposten: Übersteigen die geminderten AHK die Grenze von 150 € nicht, sind diese im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als BA abziehbar. Übersteigen die geminderten AHK zwar die Grenze von 150 €, nicht aber 1 000 €, ist ein Sammelposten zu bilden und nach den Grundsätzen des § 6 Abs. 2a abzuschreiben.

Beispiel: Der Gewerbetreibende A beabsichtigt, einen Kopierer mit voraussichtlichen AK von 1 500 € anzuschaffen. Aus diesem Grund nimmt er im VZ 2008 einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 40 % von 1 500 € = 600 € in Anspruch. Im Jahre 2009 erwirbt er den Kopierer (Nutzungsdauer = 3 Jahre) zu AK von 1 500 €.

Lösung:

VZ 2008:

	Buchwert Kopierer	Gewinn- auswirkung
Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 iHv. 40 % der voraussichtlichen AK (außerbilanzielle Korrektur)		./.. 600 €

VZ 2009:

	Buchwert Kopierer	Gewinn- auswirkung
Außerbilanzielle Hinzurechnung iHv. 40 % der AK von 1 500 € (Investitionsabzugsbetrag 2008; Abs. 2 Satz 1)		+ 600 €
a) Zugang der AK Kopierer	1 500 €	
b) abzgl. sofortige gewinnmindernde Herabsetzung der AK: 40 % von 1 500 €, max. Investitionsabzugsbetrag	./.. 600 €	./.. 600 €
Bemessungsgrundlage = „geminderte“ AK des Kopierers	900 €	

Die geminderten AK des Kopierers (900 €) sind nun in den nach § 6 Abs. 2a zu bildenden Sammelposten einzustellen und im Jahr 2009 sowie den folgenden vier Jahren mit jeweils $\frac{1}{5}$ = 180 € gewinnmindernd zu berücksichtigen.

J 07-15 **4. Fehlende Anschaffung/Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 3)**

Rückwirkende Auflösung: Kommt es innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums nicht zu einer begünstigten Investition und damit nicht zur steuerneutralen Übertragung des Investitionsabzugsbetrags, so ist der Abzug nach Abs. 1 rückgängig zu machen (Abs. 3 Satz 1). Eine rückwirkende Auflösung des Investitionsabzugsbetrags kann in Betracht kommen, wenn

- innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums keine Investition erfolgt ist,
- die prognostizierte und die anschließend tatsächlich durchgeführte Investition nicht gleichartig sind und
- der Abzugsbetrag höher ist als die tatsächlich getätigte Investition.

Verfahrensrechtliche Änderungsvorschrift: Die Bestandskraft bereits ergangener StBescheide steht der Rückgängigmachung nicht entgegen. Bestandskräftige Bescheide sind nach Abs. 3 Satz 2 zu ändern. Im zu ändernden Abzugsjahr kommt es zu einer Gewinnerhöhung.

Verjährung: Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wj. des Abzugs folgende Wj. endet (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2).

Verzinsung: Der bis zur späteren Auflösung des Investitionsabzugsbetrags erzielte zwischenzeitliche Steuervorteil (Zinsvorteil) durch eine zu niedrige StFestsetzung im Jahr des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags wird durch die Verzinsung nach § 233a AO kompensiert. Die „Verzinsung“ gem. § 7g Abs. 5 aF entfällt.

Vorzeitige Auflösung des Investitionsabzugsbetrags: Gesetzlich nicht geregelt ist, ob der gebildete Investitionsabzugsbetrag innerhalb der Frist von drei Jahren vorzeitig aufgelöst werden kann. Bisher bestand nach Verwaltungsmeinung die Möglichkeit, die Ansparabschreibung innerhalb des Ansparzeitraums von zwei Jahren freiwillig gewinnerhöhend aufzulösen (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337). Diese Möglichkeit ist uE auch auf den Investitionsabzugsbetrag zu übertragen, soweit der Stpfl. seine Investitionsabsicht aufgegeben hat und verfahrensrechtl. eine Änderung der Veranlagung des Abzugsjahrs möglich ist. Es handelt sich um ein außerbilanzielles Wahlrecht, das bis zur Bestandskraft des Bescheids ausgeübt werden kann. Eine Teilauflösung ist in diesem Zusammenhang nicht statthaft.

5. Nichterfüllung der Nutzungs-/Verbleibensvoraussetzungen (Abs. 4) J 07-16

Rückwirkende Auflösung: Wird ein begünstigtes WG zunächst angeschafft oder hergestellt und Abs. 2 angewendet, das WG aber nicht bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahres in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich (= 90 %) betrieblich genutzt, ist die Anwendung der Abs. 1 und 2 rückgängig zu machen. Dies hat zur Folge, dass es im zu ändernden Abzugsjahr zu einer Gewinnerhöhung kommt. Im Investitionsjahr kommt es nicht zur Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags und zu keiner Herabsetzung der AHK. Eine in Anspruch genommene Sonderabschreibung ist rückgängig zu machen und auf der Basis der nicht geminderten AHK ist eine neue AfA nach § 7 Abs. 1 zu berechnen.

Beispiel: Gewerbetreibender A nimmt 2008 für die Anschaffung eines PKW einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 50 000 € in Anspruch. Der Bescheid für 2008 ergeht in 2009 nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung. In 2010 wird der PKW für 125 000 € erworben und betrieblich genutzt. Der endgültige StBescheid für 2010 berücksichtigt dabei die Hinzurechnung des Abzugsbetrags, die Sonderabschreibung nach Abs. 5 und die lineare AfA von den gekürzten AK. Im Rahmen der Veranlagung für 2011 stellt sich heraus, dass der PKW seit der Anschaffung in 2010 lediglich zu 70 % betrieblich genutzt wurde.

Lösung: Nach Abs. 4 Sätze 2, 3 ist der Bescheid für den VZ 2008 zu ändern und der Investitionsabzugsbetrag von 50 000 € gewinnerhöhend anzusetzen. Darüber hinaus ist der Bescheid für den VZ 2010 nach Abs. 4 Sätze 2, 3 in folgenden Punkten zu korrigieren:

- keine Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags,
- keine Herabsetzung der AK,
- keine Sonderabschreibung nach Abs. 5,
- Neuberechnung der linearen AfA von den ungekürzten AK.

Verfahrensrechtliche Änderungsvorschrift: Die Bestandskraft bereits ergangener StBescheide steht der Rückgängigmachung nicht entgegen. Bestandskräftige Bescheide sind nach Abs. 4 Satz 2 zu ändern.

Verjährung: Eine Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b erstmals nicht mehr vorliegen. Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 enthält damit eine eigene punktuelle Ablaufhemmung für die Festsetzungsverjährung.

Verzinsung: Die Rückgängigmachung der Anwendung der Abs. 1 und 2 löst keinen abweichenden Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO wegen eines rückwirkenden Ereignisses aus (Abs. 4 Satz 4). Damit ist für den Zinslauf die ursprüngliche Fälligkeit der jeweiligen Steuerforderung und nicht der Zeitpunkt der Nichterfüllung der Verbleibensvoraussetzung maßgebend.

6. Sonderabschreibung (Abs. 5)

J 07-17

Bei abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Abs. 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der AHK in Anspruch genommen werden.

Die Sonderabschreibung wird entgegen der bisherigen Regelung unabhängig davon gewährt, ob ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Die frühere „1 €-Problematik“ besteht nicht mehr. Die Sonder-

abschreibung von bis zu insgesamt 20 % wird zusätzlich zur linearen AfA nach § 7 Abs. 1 gewährt.

Abs. 5 gewährt die Sonderabschreibung für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens. Da der Gesetzeswortlaut nicht von „neuen“ WG spricht, wird die Sonderabschreibung bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des Abs. 6 auch für gebrauchte WG gewährt.

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung sind die AHK. Hat der Stpfl. für das WG einen Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 abgezogen und die AHK nach Abs. 2 entsprechend gemindert, ist die Sonderabschreibung von den gekürzten AHK vorzunehmen.

J 07-18 **7. Voraussetzungen der Sonderabschreibung (Abs. 6)**

Die Sonderabschreibung kann nur gewährt werden, wenn der Stpfl. kumulativ zum Schluss des Wj., das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, mit seinem Betrieb die Größenmerkmale des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht überschreitet und die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wj. erfüllt.

Größenmerkmale: Für die Sonderabschreibung gelten die gleichen Größenmerkmale wie für den Investitionsabzugsbetrag (s. Anm. J 07-9). Im Gegensatz zum Investitionsabzugsbetrag sind bei der Sonderabschreibung die Größenmerkmale zum Schluss des Wj., das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, einzuhalten.

Nutzungs-/Verbleibensvoraussetzungen: Sonderabschreibungen sind davon abhängig, dass das begünstigte WG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich (mindestens zu 90 %) betrieblich genutzt wird; bzgl. der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen s. Anm. J 07-10. Der bisherige Verbleibens- und Nutzungszeitraum wird um ein Wj. erweitert, um Missbrauch vorzubeugen.

Inländische Betriebsstätte: Das Tatbestandsmerkmal inländ. Betriebsstätte ist unter europarechl. Gesichtspunkten kritisch zu sehen. Zu den europarechl. Bedenken der Inlandsbezogenheit einer solchen Vergünstigung siehe STRECK/OLGENMÖLLER, DStR 1993, 417 (423); SCHMIDT/KULOSA XXVI. § 7g Rn. 10.

Nichterfüllung der Nutzungs-/Verbleibensvoraussetzungen (Abs. 4): Wird ein begünstigtes WG zunächst angeschafft oder hergestellt und die Sonderabschreibung in Anspruch genommen, das WG aber nicht bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich (= mindestens zu 90 %) betrieblich genutzt, ist die Anwendung des Abs. 5 zu stornieren. Eine in Anspruch genommene Sonderabschreibung ist rückgängig zu machen und auf der Basis der nicht geminderten AHK eine neue AfA nach § 7 Abs. 1 zu berechnen.

J 07-19 **8. Personengesellschaften (Abs. 7)**

Abs. 7 stellt klar, dass die Regelungen zu § 7g bei PersGes. und Gemeinschaften entsprechend gelten. Damit tritt keine Veränderung gegenüber der bisherigen Rechtslage ein und es verbleibt bei der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise.

§ 9

Werbungskosten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. ²Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ³Werbungskosten sind auch

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
4. (aufgehoben);
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt;
6. Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung. ²Nummer 7 bleibt unberührt;
7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen. ²§ 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 **kann mit der Maßgabe angewendet werden, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro sofort als Werbungskosten abgesetzt werden können.**

(2) ¹Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. ²Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro wie Werbungskosten anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für

Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32; in diesen Fällen sind Aufwendungen des Arbeitnehmers wie Werbungskosten anzusetzen, bei Sammelbeförderung der auf Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer entfallende Teil. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird. ⁵Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. ⁷Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. ⁸Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; die Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden. ⁹Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. ¹⁰Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. ¹¹Behinderte Menschen,

1. deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
2. deren Grad der Behinderung von weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,

können an Stelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen. ¹²Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 Nr. 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7 entsprechend.

(4) (weggefallen)

(5) ¹§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 4f gelten sinngemäß. ²§ 6 Abs. 1 Nr. 1a gilt entsprechend.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(23e) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für die im Veranlagungszeitraum 2008 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter anzuwenden.

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 9 durch das UntStReformG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002*: s. § 9 Anm. 4.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 9 Anm. J 03-1, J 04-1 und J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 wird neu gefasst. Danach kann § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 mit der Maßgabe angewendet werden, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden können.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderung: Nach Art. 14 Abs. 1 des UntStReformG 2008 ist das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Nach § 52a Abs. 23e ist die Neuregelung erstmals für die im VZ 2008 angeschafften oder hergestellten WG anzuwenden.

- ▶ *Anschaffung* ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (s. § 6 Anm. 272, 273 ff. sowie § 5 Anm. 1730).
- ▶ *Herstellung* ist die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG sowie die ergänzende Schaffung in Form der Erweiterung eines vorhandenen WG durch die Mehrung der Substanz. Eine Herstellung kann auch dadurch verwirklicht werden, dass ein vorhandenes WG so verändert wird, dass man es anders gebrauchen oder verwenden kann als bisher (s. § 6 Anm. 272, 275 ff., 975; § 7 Anm. J 06-2).
- ▶ *Umwidmung*: § 52 Abs. 23e spricht nur von Anschaffung und Herstellung. Damit gilt der Sofortabzug nicht, wenn ein WG des privaten Gebrauchs umgewidmet und zur Einkunftserzielung genutzt wird. H 44 „AfA“ LStH lässt dagegen einen Sofortabzug zu, wenn im Zeitpunkt der Umwidmung die AHK abzgl. bisheriger AfA unter 410 € gesunken sind. Dies gilt auch für die Umwidmung eines aus privaten Gründen unentgeltlich erhaltenen WG zur Einkunftserzielung (BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II

~~###23###~~

##223##

1989, 922). Da der Gesetzgeber betont, dass die bisher bestehende Regelung für Überschusseinkünfte trotz der Neuregelung erhalten bleiben soll (BTDrucks. 16/4841, 54), ist die Neuregelung auch auf Fälle der Umwidmung (geschenkter) WG anzuwenden, wenn die Umwidmung im VZ 2008 erfolgt.

► *Bezahlung*: Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 23e stellt ausschließlich auf Anschaffung oder Herstellung ab. Die Bezahlung eines im Kj. 2007 angeschafften bzw. hergestellten WG im VZ 2008 führt nicht zum WK-Abzug.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Grund der Änderung: Die Bestimmungen zur Sofortabschreibung so genannter geringwertiger WG nach § 6 Abs. 2 wurden neu geregelt. Nach der Neuregelung müssen Stpfl. mit Gewinneinkünften einen Sofortabzug der AHK selbständig nutzbarer beweglicher WG des Anlagevermögens als BA vornehmen, wenn die AHK 150 € nicht übersteigen. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 aF erklärte § 6 Abs. 2 aF für entsprechend anwendbar, was zur Folge gehabt hätte, dass auch bei Überschusseinkünften nur ein Betrag von 150 € für angeschaffte bzw. hergestellte WG abziehbar gewesen wäre. Zur Aufrechterhaltung der bisherigen Regelung normiert der Gesetzgeber ausdrücklich die Grenze von 410 € und versieht die Vorschrift mit einem Wahlrecht.

Bedeutung der Gesetzesänderung: Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Neuregelung in § 6 Abs. 2. Die AHK für WG bis zu 410 € können weiterhin sofort als WK abgezogen werden. Der Verweis auf § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 stellt klar, dass es sich bei dem Betrag von 410 € um den reinen Warenpreis ohne USt handelt. Damit entspricht die Neuregelung der bisher bestehenden Regelung für Überschusseinkünfte (so auch BTDrucks. 16/4841, 54).

Beispiel: Ein ArbN erwirbt im Kj. 2008 ein Notebook (Arbeitsmittel) mit AK von 485,00 € (brutto).

Die Netto-AK betragen nach Abzug der USt. von 19 % 407,56 € und überschreiten damit nicht die Grenze von 410,00 €. Der ArbN kann die AK im VZ 2008 sofort als WK absetzen.

► *Wahlrecht*: Entgegen der Regelung bei den Gewinneinkunftsarten hat der Stpfl. bei den Überschusseinkunftsarten ein Wahlrecht, ob er bei WG, deren AHK 410 € nicht übersteigen, die Aufwendungen voll im Verausgabungs-jahr oder zeitlich verteilt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des WG stl. geltend macht.

► *Selbständige Nutzungsfähigkeit*: Zu den Einzelheiten von Begriff und Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG und den Folgen fehlerhafter selbständiger Nutzungsfähigkeit s. § 6 Anm. 1276, § 9 Anm. 621.

► *Vollabschreibung bei Umwidmung*: Zur Frage der Vollabschreibung bei der Umwidmung zunächst privat genutzter WG sowie beim unentgeltlichen Erwerb eines gWG s. § 9 Anm. 549, 610.

► *Formelle Voraussetzungen*: Für die Inanspruchnahme der sofortigen Absetzbarkeit von Aufwendungen für WG mit AHK bis 410 € sind keinerlei formelle Voraussetzungen zu erfüllen.

§ 9a**Pauschbeträge für Werbungskosten**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

¹Für Werbungskosten sind bei der Ermittlung der Einkünfte die folgenden Pauschbeträge abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden:

1. a) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit vorbehaltlich Buchstabe b:
ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 Euro; daneben sind Aufwendungen nach § 4f gesondert abzuziehen;
- b) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 handelt:
ein Pauschbetrag von 102 Euro;
2. von den Einnahmen aus Kapitalvermögen:
ein Pauschbetrag von 51 Euro;
bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, erhöht sich dieser Pauschbetrag auf insgesamt 102 Euro (aufgehoben ab VZ 2009);
3. von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1, 1a und 5:
ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

²Der Pauschbetrag nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag einschließlich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) geminderten Einnahmen, die Pauschbeträge nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 und 3 [*ab VZ 2009*: und Nr. 3] dürfen nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 9a**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis einschl. VZ 2002*: s. § 9a Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis einschl. VZ 2006*: s. § 9a Anm. J 06–1 mit Hinweisen zur Einführung der Abziehbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten neben dem ArbN-Pauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 1 Buchst. a.

####

##225##

► *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Der WKPauschbetrag gem. Satz 1 Nr. 2 bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird mit Wirkung ab 1.1.2009 aufgehoben. Als redaktionelle Folgeänderung wird die Abzugsbegrenzung für WKPauschbeträge in Satz 2 angepasst (Verbot des pauschbetragsbedingten Entstehens negativer Einkünfte). Die Rechtsänderung ist inhaltlich Bestandteil der Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitalvermögenseinkünfte ab VZ 2009. Der WKPauschbetrag wird in den neuen Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 integriert. Die Streichung des § 9a Satz 1 Nr. 2 war bereits Bestandteil des RegE v. 30.3.2007 (BRDrucks. 220/07) und wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht geändert.

Zeitliche Anwendung der Neuregelung: Nach § 52a Abs. 6 ist § 9a idF des Art. 1 des UntStReformG 2008 erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden. Der WKPauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 2 mit der nachweisgebundenen Möglichkeit zur Geltendmachung individueller höherer WK für Kapitalvermögenseinkünfte ist folglich letztmals im VZ 2008 anwendbar. Eine auf den WK-Abzug bezogene Übergangsregelung für Altfälle ist bei der Abgeltungsteuer nicht vorgesehen.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

Die Streichung des Satz 1 Nr. 2 mit der redaktionellen Folgeänderung in Satz 2 ist Bestandteil der Reform der Besteuerung von privaten Kapitalvermögenseinkünften durch die Abgeltungsteuer.

Grund der Neuregelung: Der aus Vereinfachungsgründen gem. Satz 1 Nr. 2 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bestehende veranlagungszeitraumbezogene WKPauschbetrag von 51 € pro Stpfl./102 € bei zusammenveranlagten Ehegatten wird aufgehoben und integriert in den ab 1.1.2009 geltenden, neuen Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 iHv. 801 € bei Einzelveranlagung/1 602 € bei Zusammenveranlagung (vgl. auch BRDrucks. 220/07, 86, 92). Der bisherige Sparer-Freibetrag (750 €/1 500 € für VZ 2007/2008) und der WKPauschbetrag für Kapitalvermögenseinkünfte (51 €/102 €) werden zu einem Sparer-Pauschbetrag (801 €/1 602 €) betragsmäßig zusammengeführt. Eine Überprüfung der Höhe des Sparer-Pauschbetrags am repräsentativen Durchschnittsfall ist nicht erfolgt. Inhaltlich bedeutet dies trotz Betragsidentität einen Konzeptwechsel, da der Sparer-Pauschbetrag als integraler Bestandteil der Abgeltungsteuer den Abzug tatsächlich entstandener höherer WK ausdrücklich ausschließt (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2).

Bedeutung der Neuregelung: Die Abschaffung des WKPauschbetrags gem. Satz 1 Nr. 2 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dürfte – isoliert betrachtet – rechtlich und wirtschaftlich unproblematisch sein. Angaben zur finanziellen Auswirkung der Streichung des Satz 1 Nr. 2 macht der Gesetzgeber nicht; im Finanztableau des RegE finden sich nur Angaben zu den finanziellen Wirkungen der Abgeltungsteuer insgesamt. Der mit der Einführung des Sparer-Pauschbetrags im neuen System der Abgeltungsteuer einhergehende Konzeptwechsel von einer formellen (= widerlegbaren) zu einer materiellen (= nicht widerlegbaren) Typisierung sämtlicher WK (also nicht nur der Depotgebühren, allgemeinen Verwaltungskosten, sondern

auch der Finanzierungs- und Beratungskosten) ist jedoch verfassungsrechtl. hochproblematisch, da ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vorliegen könnte. So etwa dezidiert HEY, BB 2007, 1303 (1307); ENGLISCH, StuW 2007, 221 (238 f.); STRAHL, KÖSDI 2007, 15830 (15838); BEHRENS, DStR 2007, 1998 (2002); aA ECKHOFF, FR 2007, 989 (998), mit Hinweis auf den durchschnittlichen Fall als Typisierungsleitbild; zu weiteren Details s. § 20 Anm. J 07-50. Die Kritikpunkte an der rechtl. Ausgestaltung des neuen Sparer-Pauschbetrags gem. § 20 Abs. 9 lassen jedoch die rechtl. Tragfähigkeit der Streichung von § 9a Satz 1 Nr. 2 unberührt. Das individuelle WKAbzugsverbot wird in der Gestaltungspraxis Ausweichreaktionen nach sich ziehen (etwa Erlangung eines Teilabzugs von 60 % durch Übertragung des privaten Kapitalvermögens in eine gewerblich geprägte PersGes., Realisierung des vollen WKAbzugs auf Fonds-Ebene gem. § 3 Abs. 3 InvStG). Zwischenzeitlich hat der Gesetzgeber im JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) in § 32d Abs. 2 Nr. 3 eine optionsabhängige Ausnahme vom WKAbzugsverbot bei der Abgeltungsteuer für sog. unternehmerische Beteiligungen eingeführt (Teilabzug insbes. bei Finanzierungskosten von 60 %).

§ 9a

Pauschbeträge für Werbungskosten

E 4

Prinz

#####
##228##

5. Sonderausgaben

§ 10

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden:

1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt, bis zu 13805 Euro im Kalenderjahr. ²Der Antrag kann jeweils nur für ein Kalenderjahr gestellt und nicht zurückgenommen werden. ³Die Zustimmung ist mit Ausnahme der nach § 894 Abs. 1 der Zivilprozessordnung als erteilt geltenden bis auf Widerruf wirksam. ⁴Der Widerruf ist vor Beginn des Kalenderjahres, für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. ⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten für Fälle der Nichtigkeit oder der Aufhebung der Ehe entsprechend;
 - 1a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, **lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.** ²Dies gilt nur für
 - a) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 ausübt,
 - b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs, sowie
 - c) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens fünfzig Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.³Satz 2 gilt auch für den Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt;
 - 1b. Leistungen auf Grund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, soweit die ihnen zu Grunde liegenden Einnahmen beim Ausgleichsverpflichteten der Besteuerung unterliegen;
2. a) Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder landwirtschaftlichen Alterskassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen;

- b) Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung, wenn der Vertrag nur die Zahlung einer monatlichen auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogenen lebenslangen Leibrente nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres **[für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2011: nicht vor Vollendung des 62. Lebensjahres]** oder die ergänzende Absicherung des Eintritts der Berufsunfähigkeit (Berufsunfähigkeitsrente), der verminderten Erwerbsfähigkeit (Erwerbsminderungsrente) oder von Hinterbliebenen (Hinterbliebenenrente) vorsieht; Hinterbliebene in diesem Sinne sind der Ehegatte des Steuerpflichtigen und die Kinder, für die er Anspruch auf Kindergeld oder auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 hat; der Anspruch auf Waisenrente darf längstens für den Zeitraum bestehen, in dem der Rentenberechtigte die Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Kind im Sinne des § 32 erfüllt; die genannten Ansprüche dürfen nicht vererblich, nicht übertragbar, nicht beleihbar, nicht veräußerbar und nicht kapitalisierbar sein und es darf darüber hinaus kein Anspruch auf Auszahlungen bestehen.

²Zu den Beiträgen nach den Buchstaben a und b ist der nach § 3 Nr. 62 steuerfreie Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und ein diesem gleichgestellter steuerfreier Zuschuss des Arbeitgebers hinzuzurechnen. ³**Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch werden abweichend von Satz 2 nur auf Antrag des Steuerpflichtigen hinzugerechnet;**

3. a) Beiträge zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit, zu Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen, die nicht unter Nummer 2 Satz 1 Buchstabe b fallen, zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie zu Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen;
- b) Beiträge zu Versicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb bis dd in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung, wenn die Laufzeit dieser Versicherungen vor dem 1. Januar 2005 begonnen hat und ein Versicherungsbeitrag bis zum 31. Dezember 2004 entrichtet wurde; § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bis 6 und Abs. 2 Satz 2 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung ist in diesen Fällen weiter anzuwenden;
4. gezahlte Kirchensteuer; **dies gilt vorbehaltlich § 32d Abs. 2 und 6 nicht für die nach § 51a Abs. 2b bis 2d erhobene Kirchensteuer;**
5. zwei Drittel der Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1, welches das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet hat, höchstens 4000 Euro je Kind, sofern die Beiträge nicht nach Nummer 8 zu berücksichtigen sind. ²Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. ³Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in Satz 1 genannte Betrag

zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. ⁴Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige **für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist;**

6. *(aufgehoben)*
 7. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 4000 Euro im Kalenderjahr. ²Bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen, gilt Satz 1 für jeden Ehegatten. ³Zu den Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung. ⁴§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und 6b, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 2 sind bei der Ermittlung der Aufwendungen anzuwenden;
 8. zwei Drittel der Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, höchstens 4000 Euro je Kind, wenn der Steuerpflichtige sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. ²Erwachsen die Aufwendungen wegen Krankheit des Steuerpflichtigen, muss die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben, es sei denn, der Krankheitsfall tritt unmittelbar im Anschluss an eine Erwerbstätigkeit oder Ausbildung ein. ³Bei zusammenlebenden Eltern ist Satz 1 nur dann anzuwenden, wenn bei beiden Elternteilen die Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegen oder ein Elternteil erwerbstätig ist und der andere Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. ⁴Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. ⁵Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in Satz 1 genannte Betrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. ⁶Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige **für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist;**
 9. 30 Prozent des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld hat, für den Besuch einer gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemein bildenden Ergänzungsschule entrichtet mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung.
- (2) Voraussetzung für den Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 und 3 bezeichneten Beträge (Vorsorgeaufwendungen) ist, dass sie
1. nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen,

2. a) an Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder einem anderen Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums haben und das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben dürfen, und Versicherungsunternehmen, denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist,
- b) an berufsständische Versorgungseinrichtungen,
- c) an einen Sozialversicherungsträger oder
- d) an einen Anbieter im Sinne des § 80
geleistet werden.

(3) ¹Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 Satz 2 sind bis zu 20 000 Euro zu berücksichtigen. ²Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich der Höchstbetrag. ³Der Höchstbetrag nach Satz 1 oder 2 ist bei Steuerpflichtigen, die

1. zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 gehören, oder
2. Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4 erzielen und die ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen einen Anspruch auf Altersversorgung erwerben,

um den Betrag zu kürzen, der, bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zum genannten Personenkreis begründen, dem Gesamtbeitrag (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht. ⁴Im Kalenderjahr 2005 sind 60 Prozent der nach den Sätzen 1 bis 3 ermittelten Vorsorgeaufwendungen anzusetzen. ⁵Der sich danach ergebende Betrag, vermindert um den nach § 3 Nr. 62 steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen diesem gleichgestellten steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers, ist als Sonderausgabe abziehbar. ⁶Der Prozentsatz in Satz 4 erhöht sich in den folgenden Kalenderjahren bis zum Kalenderjahr 2025 um je 2 Prozentpunkte je Kalenderjahr. ⁷**Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch vermindern den abziehbaren Betrag nach Satz 5 nur, wenn der Steuerpflichtige die Hinzurechnung dieser Beiträge zu den Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 beantragt hat.**

(4) ¹Vorsorgeaufwendungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 können je Kalenderjahr bis 2 400 Euro abgezogen werden. ²Der Höchstbetrag beträgt 1 500 Euro bei Steuerpflichtigen, die ganz oder teilweise ohne eigene Aufwendungen einen Anspruch auf vollständige oder teilweise Erstattung oder Übernahme von Krankheitskosten haben oder für deren Krankenversicherung Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 14, 57 oder 62 erbracht werden. ³Bei zusammenveranlagten Ehegatten bestimmt sich der gemeinsame Höchstbetrag aus der Summe der jedem Ehegatten unter den Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 zustehenden Höchstbeträge.

(4a) ¹Ist in den Kalenderjahren 2005 bis 2019 der Abzug der Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a und 3 in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des § 10 Abs. 3 mit folgenden Höchstbeträgen für den Vorwegabzug

Kalenderjahr	Vorwegabzug für den Steuerpflichtigen	Vorwegabzug im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten
2005	3 068	6 136
2006	3 068	6 136
2007	3 068	6 136
2008	3 068	6 136
2009	3 068	6 136
2010	3 068	6 136
2011	2 700	5 400
2012	2 400	4 800
2013	2 100	4 200
2014	1 800	3 600
2015	1 500	3 000
2016	1 200	2 400
2017	900	1 800
2018	600	1 200
2019	300	600

zuzüglich des Erhöhungsbetrags nach Satz 3 günstiger, ist der sich danach ergebende Betrag anstelle des Abzugs nach Absatz 3 und 4 anzusetzen.² Mindestens ist bei Anwendung des Satzes 1 der Betrag anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn zusätzlich noch die Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe b in die Günstigerprüfung einbezogen werden würden; der Erhöhungsbetrag nach Satz 3 ist nicht hinzuzurechnen.³ Erhöhungsbetrag sind die Beiträge nach Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe b, soweit sie nicht den um die Beiträge nach Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a und den nach § 3 Nr. 62 steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen diesem gleichgestellten steuerfreien Zuschuss verminderten Höchstbetrag nach Absatz 3 Satz 1 bis 3 überschreiten; Absatz 3 Satz 4 und 6 gilt entsprechend.

(5) Nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ist eine Nachversteuerung durchzuführen bei Versicherungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 Buchstabe b, wenn die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach Absatz 2 Satz 2 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung nicht erfüllt sind.

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10			
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		h) Anfügung des Abs. 3 Satz 7 (Rentenversicherungsbeiträge für geringfügig Beschäftigte) .	J 07-10
a) Rechtsentwicklung	J 07-1	i) Ergänzung des Abs. 4 Satz 2 („kleiner Höchstbetrag“ für sonstige Vorsorgeaufwendungen auch bei steuerfreien Leistungen der Künstlersozialkasse)	J 07-11
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	3. Verfassungsmäßigkeit der Änderungen	J 07-12
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 1 Nr. 1a durch das JStG 2008	
a) Neufassung des Abs. 1 Nr. 1a (Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen)	J 07-3	1. Allgemeine Voraussetzungen für den Abzug von Versorgungsleistungen (Abs. 1 Nr. 1a Satz 1)	J 07-13
b) Einfügung des Abs. 1 Nr. 1b (schuldrechtlicher Versorgungsausgleich)	J 07-4	2. Anforderungen an das übertragene Vermögen (Abs. 1 Nr. 1a Satz 2)	
c) Änderung der Anwendungsregelung zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Satz 1 (frühestmöglicher Renteneintritt bei Rürup-Verträgen)	J 07-5	a) Überblick	J 07-14
d) Anfügung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 (Rentenversicherungsbeiträge für geringfügig Beschäftigte)	J 07-6	b) Mitunternehmeranteile (Satz 2 Buchst. a)	J 07-15
e) Ergänzung des Abs. 1 Nr. 4 (Abgeltungs-Kirchensteuer auf Kapitalerträge)	J 07-7	c) Betriebe oder Teilbetriebe (Satz 2 Buchst. b)	J 07-16
f) Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 und Nr. 8 Satz 6 (Nachweiserfordernis bei Kinderbetreuungskosten)	J 07-8	d) GmbH-Anteile (Satz 2 Buchst. c)	J 07-17
g) Neufassung des Abs. 3 Satz 3 (Kürzung des Altersvorsorge-Höchstbetrags insbes. bei GmbH-Geschäftsführern)	J 07-9	e) Keine begünstigte Übergabe von Grundbesitz und Geldvermögen	J 07-18
		f) Nachträgliche Umschichtung des begünstigten Vermögens	J 07-19
		3. Wohnanteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1a Satz 3)	J 07-20
		4. Rechtsfolgen bei begünstigten Vermögensübergaben	J 07-21
		5. Rechtsfolgen bei nicht nach Nr. 1a begünstigten Vermögensübergaben	J 07-22

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10

Schrifttum (zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen s. vor Anm. 13): RISTHAUS, Unternehmensteuerreform und JStG 2008: Änderungen mit Auswirkung auf die Besteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und die Alterseinkünfte, DStZ 2007, 802; SIEGLE, Vorsorgeaufwendungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, DStR 2007, 1662.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 10 Anm. 4.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Redaktionelle Änderungen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, Nr. 3 Buchst. b und Nr. 9; Anfügung von Abs. 2 Nr. 2 Buchst. d; Verbesserungen bei der Günstigerprüfung des Abs. 4a.

RV-AltersgrenzenAnpG v. 20.4.2007 (BGBl. I 2007, 554): Einfügung eines neuen § 52 Abs. 24, der § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Satz 1 mit Wirkung für Vertragsabschlüsse nach dem 31.12.2011 ändert.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Anfügung eines zweiten Halbsatzes in Abs. 1 Nr. 4.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Neufassung von Abs. 1 Nr. 1a (Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen), Einfügung von Abs. 1 Nr. 1b (schuldrechtl. Versorgungsausgleich), Anfügung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 (geringfügige Rentenversicherungsbeiträge), Änderung von Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 8 Satz 6 (Lockerung des Nachweiserfordernisses bei Kinderbetreuungskosten), Änderung von Abs. 3 Satz 3 (Kürzung des Höchstbetrags bei rentenversicherungsfreien Personen), Anfügung von Abs. 3 Satz 7 (Minderung des Abzugs bei geringfügigen Rentenversicherungsbeiträgen), Änderung von Abs. 4 Satz 2 (gekürzter Höchstbetrag auch bei Krankenversicherungsleistungen der Künstlersozialkasse).

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Änderungen beim Sonderausgabenabzug der Kirchensteuer: Diese Änderung ist gem. § 52a Abs. 7 idF des UntStReformG 2008 erstmals für die Abgeltungs-Kirchensteuer auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 zufließen.

Änderungen bei den Mindestanforderungen an Rürup-Renten: Die Anhebung des frühestmöglichen Renteneintrittsalters von 60 auf 62 Jahre gilt für Verträge, die nach dem 31.12.2011 abgeschlossen werden (§ 52 Abs. 24).

Änderungen bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Die Neuregelung durch das JStG 2008 ist grds. nur auf solche Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31.12.2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen (§ 52 Abs. 23a Satz 1 idF des JStG 2008). Anders als im RegE (BRDrucks. 544/07, 13, 90) fehlt eine ausdrückliche Anwendungsregelung für Versorgungsleistungen, die aufgrund von Vermögensübertragungen erbracht werden, die bis zum 31.12.2007 vereinbart wurden. Im Umkehrschluss aus § 52 Abs. 23a Satz 1 bleiben diese daher

#####

##235##

auch in VZ ab 2008 (ohne zeitliche Begrenzung) weiterhin nach den bisherigen (größzügigeren) Grundsätzen abziehbar (ebenso FinAussch., BT-Drucks. 16/7036, 25).

Nach dem Willen des Gesetzgebers (BRDrucks. 544/07, 91; BTDrucks. 16/7036, 25) soll sich der Abzug ab VZ 2008 jedoch nicht mehr nach den bisherigen Grundsätzen richten, wenn das übertragene Vermögen nur deshalb einen ausreichenden Ertrag bringt, weil ersparte Aufwendungen (mit Ausnahme des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken vom Vermögensübernehmer genutzten Grundstücks) zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden. Damit will der Gesetzgeber verhindern, dass die Übergabe von Geldbeträgen zur Schuldentilgung weiterhin als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ausgestaltet werden kann (so die Rspr. zu Abs. 1 Nr. 1a aF; vgl. BFH v. 1.3.2005 – X R 45/03, BStBl. II 2007, 103, unter II.3.b bb; dagegen jedoch BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Rn. 21; v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 188).

Die Umsetzung dieses gesetzgeberischen Willens durch die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 23e Satz 2 ist jedoch misslungen: Der Einleitungssatz dieser Vorschrift („Für Versorgungsleistungen, die auf vor dem 1.1.2008 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen, gilt dies nur, ...“) weist ins Leere, weil sein Bezugsobjekt („dies“) nach der systematischen Stellung nur § 52 Abs. 23e Satz 1 sein kann, dieser Satz 1 aber ausschließlich Versorgungsleistungen erfasst, die auf „nach dem 31.12.2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen“. Hingegen erfasst Satz 2 ausschließlich Versorgungsleistungen, die auf „vor dem 1.1.2008 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen“. Weil der gesetzgeberische Wille aber aus dem missglückten Gesetzeswortlaut noch mit hinreichender Eindeutigkeit abgeleitet werden kann, ist die Übergangsregelung uE in dem vom Gesetzgeber gewollten Sinne anzuwenden.

Alle anderen Änderungen durch das JStG 2008 sind gemäß der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 (idF des UntStReformG 2008) ab dem VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3 a) Neufassung des Abs. 1 Nr. 1a (Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen)

Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, dessen Anwendungsbereich von der Rspr. zuletzt sehr ausgeweitet worden war (s. § 10 Anm. 100; § 22 Anm. 128 ff.), wird für künftig abgeschlossene Verträge (s. Anm. 2) auf die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen an originär gewerblich (land- und forstwirtschaftlich, selbständig) tätigen PersGes. sowie von bestimmten GmbH-Anteilen beschränkt. Der Gesetzgeber, dem die neuere Rspr. zu weit ging, hat dies mit der „Rückführung des Rechtsinstituts auf seinen Kernbereich“ begründet (RegE, BRDrucks. 544/07, 66). Der Bundesrechnungshof hatte zuvor sogar die ersatzlose Abschaffung des SA-Abzugs wegen der übergroßen Kompliziertheit und der zahlreichen Anwendungsfehler gefordert (BT-Drucks. 16/160, 30, 171 ff.).

Einzelheiten zur Neuregelung s. Anm. J 07-13 ff.; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. J 07-12.

J 07-4 b) Einfügung des Abs. 1 Nr. 1b (schuldrechtlicher Versorgungsausgleich)

Nach Abs. 1 Nr. 1b sind SA auch Leistungen auf Grund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs, soweit die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen beim Ausgleichsverpflichteten der Besteuerung unterliegen.

Hintergrund der Neuregelung: Leistungen auf Grund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs (§§ 1587f–1587n BGB) konnten nach übereinstimmender Auffassung von Rspr. und FinVerw. bisher nach Abs. 1 Nr. 1a aF abgezogen werden (s. § 10 Anm. 102 mwN, dort auch nähere Erläuterungen zum Charakter und zur Besteuerung des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs; ausführlich auch RISTHAUS, NWB F. 3, 14831). Der Gesetzgeber wollte mit dem JStG 2008 einerseits diese Abziehbarkeit erhalten, andererseits aber die Regelung in Abs. 1 Nr. 1a auf die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen in Fällen der Übergabe betrieblicher Einheiten reduzieren. Daher hat er für die Leistungen auf Grund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs in der neuen Nr. 1b eine spezialgesetzliche Regelung geschaffen.

Höhe des Abzugs: Nr. 1b ermöglicht den SA-Abzug insoweit, als die dem schuldrechtl. Versorgungsausgleich zugrunde liegenden Einnahmen beim Ausgleichsverpflichteten der Besteuerung unterliegen. Diese Regelung knüpft an die Funktionsweise des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs an: Dabei fließen die Alterseinkünfte weiterhin in voller Höhe demjenigen zu, der die Anwartschaften ursprünglich erworben hat. Der Empfänger der Alterseinkünfte hat sie also zunächst nach dem jeweiligen Rechtsregime (§ 19 oder § 22 Nr. 1) als Einkünfte zu versteuern. Da er aber einen Teil der Alterseinkünfte an den ausgleichsberechtigten Ehegatten auskehren muss, gewährt Nr. 1b den SA-Abzug insoweit, als dieser Teil der Einkünfte der Besteuerung unterlegen hat.

Korrespondenz zwischen Abzug und Besteuerung: In Ergänzung zum SA-Abzug ist in § 22 Nr. 1c ein – materiell-rechtl. mit dem Abzug dem Grunde und der Höhe nach korrespondierender – Besteuerungstatbestand eingeführt worden. Für den SA-Abzug ist es allerdings nicht erforderlich, dass die Versorgungsausgleichsbezüge beim Empfänger tatsächlich der (deutschen) Besteuerung unterliegen. Daher sind auch Zahlungen an einen mittlerweile im Ausland lebenden früheren Ehegatten abziehbar.

Stellungnahme: Die Änderung der Nr. 1b ist uE zu begrüßen, weil sie – unter unveränderter Beibehaltung der materiell-rechtl. Abzugsmöglichkeiten – eine gesetzliche Klarstellung des geltenden (Richter-)Rechts bewirkt.

c) Änderung der Anwendungsregelung zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Satz 1 (frühestmöglicher Renteneintritt bei Rürup-Verträgen)

J 07-5

Durch das RV-AltersgrenzenAnpG sind die Altersgrenzen für die Inanspruchnahme von Sozialversicherungsrenten um zwei Jahre angehoben worden. So wurde die Regelaltersgrenze von der Vollendung des 65. Lebensjahrs auf die Vollendung des 67. Lebensjahrs hinausgeschoben (§ 35 SGB VI). Entsprechend wird auch die Altersgrenze für den frühestmöglichen Renteneintritt bei sog. Rürup-Altersvorsorgeverträgen von der Vollendung des 60. Lebensjahrs um zwei Jahre auf die Vollendung des 62. Lebensjahrs hinausgeschoben. Die Änderung gilt nur für Neuverträge, die nach dem 31.12.2011 abgeschlossen werden (§ 52 Abs. 24); für alle bis dahin abgeschlossenen Verträge bleibt es für deren gesamte Laufzeit auch dann bei der Begünstigung, wenn die Rente schon mit Vollendung des 60. Lebensjahrs in Anspruch genommen werden kann.

J 07-6 **d) Anfügung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 (Rentenversicherungsbeiträge für geringfügig Beschäftigte)**

Inhalt der Neuregelung: Zur Ermittlung des abziehbaren Höchstbetrags für Altersvorsorgeaufwendungen sind die eigenen Aufwendungen des Stpfl. grds. um die stfreien ArbG-Anteile zur gesetzlichen Rentenversicherung zu erhöhen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; s. § 10 Anm. 145). Der neue Satz 3 bestimmt, dass diese Hinzurechnung bei (ArbG- und ggf. auch ArbN-)Beiträgen, die für geringfügig Beschäftigte (§ 168 Abs. 1 Nr. 1b, 1c, § 172 Abs. 3, 3a SGB VI) geleistet werden, nur auf Antrag des Stpfl. stattfindet.

In § 168 Abs. 1 Nr. 1b SGB VI ist geregelt, dass die ArbG geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigter einen Beitrag iHv. 15 % des Arbeitsentgelts tragen, den Rest trägt der Versicherte. Versicherungspflicht trotz geringfügiger Beschäftigung kann sich insbes. durch eine Zusammenrechnung mit einer anderen versicherungspflichtigen Tätigkeit oder durch einen Verzicht des ArbN auf die Versicherungsfreiheit (§ 5 Abs. 2 SGB VI) ergeben. Nach § 168 Abs. 1 Nr. 1c SGB VI tragen die ArbG bei geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigten in *Privathaushalten* einen Beitrag iHv. 5 % des Arbeitsentgelts, den Rest trägt der Versicherte. § 172 Abs. 3 SGB VI ordnet an, dass der ArbG für *nicht* versicherungspflichtige geringfügig Beschäftigte einen Beitrag von 15 % des Arbeitsentgelts zu zahlen hat; gem. § 172 Abs. 3a SGB VI beläuft sich dieser Beitrag für nicht versicherungspflichtige geringfügig Beschäftigte in Privathaushalten auf 5 %.

Korrespondierend dazu ist auch die Minderung der Altersvorsorgeaufwendungen nach Abs. 3 Satz 5 von diesem Antrag abhängig (Abs. 3 Satz 7 nF; s. Anm. J 07-10).

Hintergrund: Der BRat (BTDrucks. 16/6739, 9) hat die auf seine Anregung zurückgehende Neuregelung damit begründet, dass die pauschalen Rentenversicherungsbeiträge für geringfügig Beschäftigte sich kaum in einem höheren Rentenanspruch niederschlagen, aber gleichwohl aufgrund der Wirkungsweise des Übergangsfaktors (Abs. 3 Sätze 4, 6) im Ergebnis zu einer Minderung der abziehbaren *eigenen* Vorsorgeaufwendungen führen (zur Wirkungsweise s. § 10 Anm. 357 mit Beispiel). Ferner stelle sich ein Vollzugsproblem, weil geringfügige Beschäftigungsverhältnisse der FinVerw. häufig nicht bekannt würden und die Rentenversicherungsbeiträge in der EStErklärung nicht angegeben würden.

Stellungnahme: Die Argumentation des BRat ist zutreffend. Allerdings gibt es weitere Fallgruppen, in denen der Übergangsfaktor nicht zu rechtfertigende Auswirkungen auf die *eigenen* Beiträge hat (s. § 10 Anm. 357). Hier wurde keine Abhilfe geschaffen. Auch das vom BRat angesprochene Vollzugsproblem dürfte tatsächlich bestehen; allerdings darf nicht jedes Vollzugsproblem die generelle Streichung einer – materiell-rechtl. und systematisch gebotenen oder zumindest gerechtfertigten – Steuernorm bewirken.

Ausübung des Wahlrechts: Leistet ausschließlich der ArbG Rentenversicherungsbeiträge für den geringfügig Beschäftigten, ist es sinnvoll, den in Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 nF vorgesehenen Antrag auf Hinzurechnung der Beiträge *nicht* zu stellen, weil die Hinzurechnung zu einer Kürzung des Höchstbetrags führen würde. Hat sich der ArbN hingegen für die Entrichtung auch eines Eigenbeitrags entschieden (§ 5 Abs. 2 SGB VI), kann der Antrag trotz der dann eintretenden Kürzung des Höchstbetrags sinnvoll sein, weil dieser Eigenbeitrag ansonsten nicht als Altersvorsorgeaufwand berücksichtigt werden könnte.

e) Ergänzung des Abs. 1 Nr. 4 (Abgeltungs-Kirchensteuer auf Kapitalerträge)

J 07-7

Nach dem an Abs. 1 Nr. 4 angefügten Halbs. 2 kann die nach § 51a Abs. 2b–2d erhobene KiSt. (vorbehaltlich § 32d Abs. 2, 6) nicht als SA abgezogen werden.

Bedeutung der Neuregelung: Diese Änderung bewirkt, dass die abgeltende KiSt. auf Kapitalerträge nicht zum SA-Abzug führt. Dies ist folgerichtig, da bei der Ermittlung der abgeltenden KapErtrSt. bereits die KiStBelastung mindernd berücksichtigt worden ist: Nach § 51a Abs. 2b–2d wird auf Antrag des Stpfl. neben der KapErtrSt. auf Kapitalerträge auch KiSt. einbehalten. In diesem Fall beträgt die Abgeltungssteuer nicht – wie im Regelfall – 25 % der Kapitalerträge, sondern ermäßigt sich um 25 % der KiSt. (§ 32d Abs. 1 Sätze 3–5). Diese Ermäßigung der KapErtrSt. soll den SA-Abzug der KiSt. ersetzen, so dass der Ausschluss in § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 der Vermeidung eines doppelten Abzugs dient. Weitere Einzelheiten s. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 73 f.; MELCHIOR, DStR 2007, 1229 (1231 f.).

Ausnahmen vom Abzugsverbot: In den Fällen des § 32d Abs. 2, 6 (Ausnahmen von der Abgeltungswirkung, Ausübung des Wahlrechts zur Einbeziehung in die Tarifbesteuerung; näher dazu s. die Erl. zu § 32d) gilt der Ausschluss nicht; in diesen Fällen kann die KiSt. auf Kapitalerträge daher als SA abgezogen werden.

f) Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 und Nr. 8 Satz 6 (Nachweiserfordernis bei Kinderbetreuungskosten)

J 07-8

Nach dem neu gefassten Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 und (gleichlautend) Nr. 8 Satz 6 ist Voraussetzung für den Abzug von Kinderbetreuungskosten, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Grund der Neuregelung: Bei der Geltendmachung von Kinderbetreuungskosten musste bisher die Rechnung über die Aufwendungen sowie ein Zahlungsnachweis der StErklärung beigelegt werden (s. § 10 Anm. 264). Derartige formale Nachweiserfordernisse sind dem EStRecht an sich fremd und ansonsten nur beim Spendenabzug (§ 50 EStDV) und der Geltendmachung von StAbzugsbeträgen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2) anzutreffen. Künftig verzichtet der Gesetzgeber auf die zwingende Vorlage dieser Unterlagen. Materiell-rechtl. bleibt es aber dabei, dass der Stpfl. eine Rechnung erhalten haben muss und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers (dh. unbar) erfolgt ist. Vergleichbare Änderungen wurden in § 4f Satz 5 (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten) und § 35a Abs. 2 Satz 5 (haushaltsnahe Dienstleistungen) vorgenommen. Hierdurch soll die Akzeptanz der elektronischen StErklärung erhöht werden (BTDrucks. 16/6739, 7), die durch den Zwang zur Übersendung von Belegnachweisen nicht attraktiv genug war.

Stellungnahme: Die Änderung ist zu begrüßen, da damit ein – in vielen Fällen unnötiges – rein formales Nachweiserfordernis abgeschafft wird, das Stpfl. und FinVerw. auch dann Mehrarbeit bereitet hat, wenn keinerlei Zweifel an der Erfüllung der Abzugsvoraussetzungen bestanden haben. Umgekehrt bleibt auch künftig – ebenso wie bei allen anderen Abzugstat-

###256###

##239##

beständen – eine effektive Kontrolle der Angaben des Stpfl. durch die Möglichkeit zur Anforderung von Belegen im Einzelfall möglich.

J 07-9 **g) Neufassung des Abs. 3 Satz 3 (Kürzung des Altersvorsorge-Höchstbetrags insbes. bei GmbH-Geschäftsführern)**

Inhalt der Neuregelung: Abs. 3 Satz 3 ist – unter weitgehender Beibehaltung des Wortlauts im Übrigen – neu gegliedert und in zwei Nummern aufgeteilt worden. Dies hat zur Folge, dass bei Stpfl., die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1, 2 gehören (dh. nicht der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegende Personen mit Ansprüchen auf lebenslängliche Versorgung oder Anwartschaftsrechten auf Altersversorgung), künftig *immer* eine Kürzung des Höchstbetrags für Altersvorsorgeaufwendungen vorzunehmen ist. Bisher setzte eine solche Kürzung zusätzlich voraus, dass diese Stpfl. ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung einen Anspruch auf Altersversorgung erwerben.

Hintergrund: Mit der Neuregelung soll die jüngere Rspr. des BFH korrigiert werden. Diese nimmt bei Pensionszusagen zugunsten von GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern bereits dann eine „eigene Beitragsleistung“ an, wenn die von der GmbH zugunsten ihrer Geschäftsführer geleisteten Beiträge den ausschüttungsfähigen Gewinn der Gesellschaft etwa im Verhältnis der Beteiligungsanteile der Gesellschafter gemindert haben (s. § 10 Anm. 353 mwN; zusammenfassend BMF v. 22.5.2007, BStBl. I 2007, 493; MYSEN, NWB F. 3, 14559; SIEGLE, DStR 2007, 1662). In dieser – für kleinere GmbH typischen – Konstellation wurden daher bisher die Voraussetzungen für eine Kürzung des Höchstbetrags für Altersvorsorgeaufwendungen verneint.

Stellungnahme: Stsystematisch lässt sich gegen die Neuregelung uE nichts einwenden, da die bisherige Rspr. wegen der mit ihr einhergehenden Durchbrechung des Prinzips der rechtl. Trennung zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene durchaus bedenklich war (s. § 10 Anm. 353; ebenso zu § 10c Abs. 3 BRDrucks. 544/07 [Beschluss], 69: „systemwidriger StVorteil“). Im Übrigen hätte sich bei konsequenter Fortsetzung der Rspr. zu den Gesellschafter-Geschäftsführern argumentieren lassen, dass auch sozialversicherungspflichtige ArbN wirtschaftlich in voller Höhe „eigene Beitragsleistungen“ erbringen. Denn wenn keine gesetzliche Verpflichtung des ArbG zur Leistung von Sozialversicherungsbeiträgen bestünde, könnten ArbN ein höheres Bruttogehalt erzielen. Der „Verzicht“ auf dieses höhere Bruttogehalt steht einer „eigenen Beitragsleistung“ aber ebenso nahe (oder fern) wie der Verzicht eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers auf Ausschüttungen, durch den er sich eine betriebliche Altersvorsorge erwirtschaftet. Dieser Gedanke stand uE schon bisher der von der Rspr. vorgenommenen Differenzierung zwischen GmbH-Geschäftsführern und „normalen“ ArbN entgegen.

J 07-10 **h) Anfügung des Abs. 3 Satz 7 (Rentenversicherungsbeiträge für geringfügig Beschäftigte)**

Die berücksichtigungsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen sind grds. um den nach § 3 Nr. 62 stfreien ArbG-Anteil zur gesetzlichen Rentenversicherung zu mindern (Abs. 3 Satz 5). Der neue Satz 7 bestimmt, dass eine solche

Minderung für die ArbG-Beiträge zur Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte nur dann vorzunehmen ist, wenn der Stpfl. die Hinzurechnung dieser Beiträge zu den Vorsorgeaufwendungen nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 beantragt hat (Einzelheiten s. Anm. J 07-6).

i) Ergänzung des Abs. 4 Satz 2 („kleiner Höchstbetrag“ für sonstige Vorsorgeaufwendungen auch bei steuerfreien Leistungen der Künstlersozialkasse) J 07-11

In Abs. 4 Nr. 2 ist erstmalig ein Verweis auch auf § 3 Nr. 57 aufgenommen worden.

Bedeutung der Neuregelung: Bisher kam statt des „großen Höchstbetrags“ für sonstige Vorsorgeaufwendungen (Abs. 4 Satz 1: 2400 €) nur dann der „kleine Höchstbetrag“ (Abs. 4 Satz 2: 1500 €) zur Anwendung, wenn im Fall der Erbringung stfreier Krankenversicherungsbeiträge durch Dritte die StFreiheit auf § 3 Nr. 14 (Zuschüsse zur Krankenversicherung der Rentner) oder § 3 Nr. 62 (ArbG-Anteil zur gesetzlichen Krankenversicherung der ArbN) beruhte. Künftig gilt diese Rechtsfolge auch bei Erbringung stfreier Leistungen nach § 3 Nr. 57. Dabei handelt es sich um Beiträge der Künstlersozialkasse für die Krankenversicherung selbständiger Künstler, die nach § 10 KSVG entweder an eine gesetzliche Krankenkasse oder an einen privat krankenversicherten Künstler selbst gezahlt werden.

Stellungnahme: Im Sinne der Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte ist dieser Änderung zuzustimmen. Selbständige Künstler waren gegenüber ArbN und Rentnern bisher trotz vergleichbarer krankenversicherungsrechtl. Lage hinsichtlich des SA-Abzugs nach Abs. 4 besser gestellt.

3. Verfassungsmäßigkeit der Änderungen

J 07-12

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Von den zahlreichen Änderungen in § 10 wirft allein die Neuregelung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen verfassungsrechtl. Fragen auf.

► *Materiell-rechtlich* ist die Beschränkung des SA-Abzugs auf die Übergabe betrieblicher Einheiten uE verfassungsrechtl. zulässig. Zu Sonderproblemen bei der Übergabe von GmbH-Anteilen s. Anm. J 07-17. Auch der Ausschluss der Übergabe von Grundstücken aus der Begünstigung ist verfassungsrechtl. hinzunehmen, da der historische Kern dieses Rechtsinstituts die Übergabe von (luf.) Betrieben war (zu der Beurteilung der diesbezüglichen Erwägungen des Gesetzgebers s. auch Anm. J 07-18). Gerade bei Grundstücken kann – anders als bei Betrieben (hierzu RISTHAUS, DB 2007, 240 [244]; SPIEGELBERGER, DStR 2007, 1277 [1279]) – durch Nießbrauchsvereinbarungen stl. weitgehend dasselbe Ergebnis wie durch eine Vermögensübergabe erreicht werden (ebenso Bundesrechnungshof, BTDrucks. 16/160, 30), so dass die Folgen der Abschaffung des SA-Abzugs insoweit im Regelfall nicht allzu gravierend sein werden. Im Übrigen bestanden sogar gewisse Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der bisherigen Rechtslage, weil Stpfl., die wirtschaftlich in der Lage waren, insbes. Kapitalvermögen auf ihre Kinder zu übertragen, gegenüber allen anderen Stpfl. durch die Einräumung zusätzlicher steuersparender Gestaltungsmöglichkeiten begünstigt wurden.

► *Vertrauensschutz*: Angesichts der Fortgeltung des bisherigen Rechts für alle Vermögensübergaben, die bis zum 31.12.2007 vereinbart wurden (s. Anm. J 07-2), ist der Vertrauensschutz in größtmöglichem Umfang gewahrt.

Soweit bei der Übergabe eines Geldbetrags zur Schuldentilgung das neue Recht ohne Übergangsfrist bereits ab dem 1.1.2008 anzuwenden ist, liegt zwar eine unechte Rückwirkung vor, weil bereits abgeschlossene Verträge für die Zukunft stl. anders beurteilt werden als bisher. Diese Rückwirkung ist verfassungsrechtl. aber gerechtfertigt: Zum einen konnte kein allzu starker Vertrauensschutz entstehen, weil derartige Gestaltungen von der Rspr. erst seit 2004 akzeptiert wurden, die FinVerw. aber sogleich mit Nichtanwendungserlassen reagiert hatte (s. Anm. J 07-2). Zum anderen sind die Dispositionen der Stpfl. im Fall der Übergabe von Geld zur Schuldentilgung ungleich weniger gravierend als bei der Übergabe von Grundstücken oder gar Betrieben.

Die übrigen Änderungen des § 10 sind verfassungsrechtl. uE unproblematisch: Abs. 1 Nr. 1b schreibt nur die bisherige Rechtslage fest und entspricht inhaltlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 7 führen zugunsten der Stpfl. ein Wahlrecht ein. Abs. 1 Nr. 4 enthält eine folgerichtige Regelung zur Sicherstellung des genau einmaligen SA-Abzugs der KiSt. Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 und Nr. 8 Satz 6 mindern die bisher hohen Nachweiserfordernisse. Abs. 3 Satz 3 knüpft folgerichtig an die rechtl. Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene an. Abs. 4 Satz 2 bewirkt eine – bisher nicht gegebene – Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte.

Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 1 Nr. 1a durch das JStG 2008

Schrifttum: FLEISCHER, Vermögensübergabe gegen (private) Versorgungsleistung nach dem JStG 2008, ZEV 2007, 475; RISTHAUS, Ist das Rechtsinstitut der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen noch praktikabel?, DB 2007, 240; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen nach dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008, BB 2007, 2379; SPIEGELBERGER, Das Ende der privaten Versorgungsrente, DStR 2007, 1277; RÖDER, Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, DB 2008, 146; SCHMIDT/SCHWINDT, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, NWB F. 3, 14887; HORN, Gegenleistungen und Vorbehalte bei Übergabeverträgen, NWB F. 19, 3841.

J 07-13 1. Allgemeine Voraussetzungen für den Abzug von Versorgungsleistungen (Abs. 1 Nr. 1a Satz 1)

Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Kodifizierung des von der Rspr. entwickelten Instituts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die allgemeinen Voraussetzungen für den SA-Abzug entsprechender Leistungen in Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 aufgezählt.

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhend: Dieses Merkmal war schon in Nr. 1a aF enthalten; es setzt vor allem eine wirksame vertragliche Verpflichtung oder eine wirksame letztwillige Verfügung voraus. Wegen der Einzelheiten s. § 10 Anm. 90.

Lebenslange Leistungen: Die Voraussetzung lebenslanger Leistungen war bisher nicht im Gesetzestext enthalten, wurde von der Rspr. aber – zu Recht – aus dem Charakter der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleis-

tungen hergeleitet (zB BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672; s. auch § 10 Anm. 100, § 22 Anm. 136). Eine materielle Rechtsänderung ist mit der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung daher nicht verbunden.

Wiederkehrende Leistungen: Auch dieses Merkmal war bisher nicht im Gesetzestext enthalten, wurde von der Rspr. zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen aber daraus abgeleitet, dass einmalige Leistungen grds. nicht der Versorgung dienen können.

Zweifelhaft ist nunmehr die Behandlung von Leistungen, die einerseits zwar zu den typischen Anteilsleistungen gehören, andererseits aber ihrer Natur nach nur einmalig anfallen können (zB Kosten der Beerdigung des Versorgungsberechtigten). Bisher wurden derartige Leistungen zu den Versorgungsleistungen gerechnet, weil auf das Bündel *sämtlicher* vereinbarter Leistungen abzustellen war und sich danach auch die einmalige Zusatzleistung nur als *Teil* der gesamten wiederkehrenden Leistungen darstellte (BFH v. 15.2.2006 – X R 5/04, BStBl. II 2007, 160). UE schließt der Wortlaut der Nr. 1a nF diese – sinnvolle – Handhabung auch für die Zukunft nicht aus.

Versorgungsleistungen: Dieses Merkmal dient vor allem der Abgrenzung der unter Nr. 1a fallenden Leistungen von Veräußerungsentgelten einerseits und Unterhaltsleistungen andererseits (s. § 10 Anm. 101, § 22 Anm. 132 f.). UE kann hier auf die bisherige Behandlung zurückgegriffen werden (ebenso SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2007, 2379 [2380]): Bei der Vermögensübergabe an Abkömmlinge besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass es sich nicht um ein Veräußerungsgeschäft handelt (s. § 10 Anm. 100 aE mwN); in allen anderen Fällen besteht eine widerlegbare Vermutung für eine kaufmännische Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung. Hinsichtlich der Abgrenzung zu Unterhaltsleistungen kann auf die Rspr. zurückgegriffen werden, wonach Versorgungsleistungen vorliegen, wenn diese aus den langfristig erzielbaren Nettoerträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können (s. § 10 Anm. 100). Bei der Übergabe betrieblicher Einheiten – auf die sich der Anwendungsbereich der Nr. 1a nF beschränkt – ist dies nach der bisherigen Rspr. zu vermuten (BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95, unter C.II.6.d bb).

Kein wirtschaftlicher Zusammenhang zu Einkünften, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben: Dieses Merkmal, das vor allem Leistungen in Zusammenhang mit stfreien Einkünften vom SA-Abzug ausschließen soll, war bereits in Nr. 1 aF enthalten. Zu Einzelheiten s. daher § 10 Anm. 92.

Durch die Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 unterliegen künftig allerdings auch Dividendeneinnahmen nicht mehr der Veranlagung. Dies müsste nach dem Gesetzeswortlaut dazu führen, dass Versorgungsleistungen für die Übergabe eines GmbH-Anteils nicht mehr abgezogen werden können, *soweit* (vgl. die entsprechende Auslegung des § 3c Abs. 1; s. § 3c Anm. 80 mwN) in demselben VZ Dividenden gezahlt werden (SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2007, 2379 [2380 f.]); aA RÖDER, DB 2008, 146 [149]). Dass der Gesetzgeber dieses Ergebnis gewollt hat, muss uE bezweifelt werden.

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Empfängers: Diese Voraussetzung bedeutet eine materielle Rechtsänderung; bisher wurde die unbeschränkte EStPflcht des Empfängers weder von Nr. 1a aF noch von der Rspr. zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gefordert.

Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR können Versorgungsleistungen allerdings auch dann abziehen, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt

estpfl. ist. Voraussetzung ist, dass der Empfänger seinen Wohnsitz in einem EU-/ EWR-Mitgliedstaat hat und die Besteuerung der Versorgungsleistungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a idF des JStG 2008). Diese Regelung entspricht derjenigen, die für Unterhaltsleistungen nach Nr. 1 bereits seit 1996 anwendbar ist. Zu den europarechtl. Problemen, die auftreten, wenn der Wohnsitzstaat des Empfängers keinen Steuertatbestand für Versorgungsbezüge kennt oder die Bezüge im konkreten Fall wegen Unterschreitens des Grundfreibetrags keine ausländ. ESt. auslösen, s. § 10 Anm. 60.

Entfallene Voraussetzungen: Der Gesetzgeber hat insoweit nicht an die bisherige Rspr. zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen angeknüpft, als diese neben Zahlungen an den Übergeber selbst nur Zahlungen an solche Personen zum Abzug zulässt, die zum sog. „Generationen-Nachfolgeverbund“ gehören (s. § 10 Anm. 100 mwN, § 22 Anm. 134). Künftig sind daher über Zahlungen an pflichtteilsberechtigte Personen (Abkömmlinge, Ehegatte) hinaus auch Zahlungen an alle anderen Empfänger begünstigt (in der Praxis insbes. Geschwister oder nichteheliche Lebensgefährten des Übergebers).

2. Anforderungen an das übertragene Vermögen (Abs. 1 Nr. 1a Satz 2)

J 07-14 a) Überblick

Der Kern der Neuregelung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen liegt darin, dass der Gesetzgeber nur noch die Übergabe betrieblicher Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, bestimmte GmbH-Anteile) begünstigen will (Einzelheiten s. Anm. J 07-15–J 07-17). Hingegen fällt insbes. die Übergabe von Grundbesitz und Geldvermögen künftig nicht mehr in den Anwendungsbereich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (s. Anm. J 07-18). Zur nachträglichen Umschichtung des übertragenen begünstigten Vermögens s. Anm. J 07-19.

J 07-15 b) Mitunternehmeranteile (Satz 2 Buchst. a)

„Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft“: Der Wortlaut deutet darauf hin, dass nicht jeder Mitunternehmeranteil begünstigt ist, sondern es sich (zivilrechtl.) um eine PersGes. handeln muss. Die Übertragung von Anteilen an Innengesellschaften (zB atypisch stille Gesellschaft) wäre dann ausgeschlossen. UE ist der für die Auslegung entscheidende Begriff aber nicht derjenige der „PersGes.“, sondern der des „Mitunternehmeranteils“. Dafür spricht auch die Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, in dessen Wortlaut ebenfalls der Begriff der „PersGes.“ verwendet wird; gleichwohl wird dieser Begriff auch dort im Sinne von „Mitunternehmerschaft“ verstanden. Daher sind – bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen – sämtliche Mitunternehmerschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 begünstigt. Nicht dazu gehört aber die Beteiligung an einer typisch stillen Gesellschaft.

Erzielung originär betrieblicher Einkünfte: Der Mitunternehmeranteil fällt nur dann unter Buchst. a, wenn die Gesellschaft eine „Tätigkeit“ iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt; sie muss also *originäre* Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen erzielen. Eine lediglich gewerblich geprägte, aber vermögensverwaltend tätige PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 ist nicht begünstigt. Hingegen steht es der Begünstigung des gesamten Mitunterneh-

meranteils nicht entgegen, wenn die PersGes. nur teilweise eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt und daher unter die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 fällt. Denn es heißt nicht: „*soweit* die PersGes. eine Tätigkeit... ausübt“, sondern: „*die* eine Tätigkeit... ausübt“. Durch die Aufnahme einer originär gewerblichen *Teit*tätigkeit kann daher auch ein Anteil an einer im Übrigen vermögensverwaltend tätigen PersGes. begünstigt übertragen werden. – Ebenso begünstigt wie eine originär gewerblich tätige Mitunternehmerschaft sind Mitunternehmerschaften, die Einkünfte aus LuF iSd. § 13 (gleich welcher Art) oder aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 erzielen.

c) Betriebe oder Teilbetriebe (Satz 2 Buchst. b)

J 07-16

Betrieb: Die Übertragung eines Betriebs (Einzelunternehmens) ist begünstigt, ohne dass weitere Voraussetzungen zu erfüllen wären. Erfasst sind gewerbliche und luF. Betriebe sowie Betriebe der selbständigen Arbeit.

Teilbetrieb: Die Übertragung eines Teilbetriebs ist der eines Betriebs gleichgestellt. Zum Begriff des Teilbetriebs s. § 16 Anm. 140 ff.

d) GmbH-Anteile (Satz 2 Buchst. c)

J 07-17

Die Einbeziehung der Übertragung von GmbH-Anteilen war eine der umstrittensten Fragen im Rahmen der Beratungen des JStG 2008. Während der RegE hier keinerlei Begünstigung vorgesehen hatte (BRDrucks. 544/07, 3, 66), hatte der BRat für eine weitgehende Einbeziehung plädiert (BTDrucks. 16/6739, 8). Die letztlich Gesetz gewordene Fassung beruht auf den Empfehlungen des FinAussch. (BTDrucks. 16, 6981, 11; 16/7036, 16). Sie setzt sowohl eine (hohe) Mindestbeteiligung als auch den gleichzeitigen Übergang des Geschäftsführeramts voraus.

Übertragung eines mindestens 50 % betragenden Anteils: Dieses Erfordernis schließt nicht nur Beteiligungen von weniger als 50 % von der Begünstigung aus, sondern auch die „gleitende Vermögensübergabe“ einer mindestens 50 % betragenden Beteiligung, sofern bei einer solchen Übergabe nicht auch ein 50 %-Anteil *auf einmal* übertragen wird. Nach dem Gesetzeswortlaut und dem Gesetzeszweck (Vermögensbezug der Regelung) kommt es uE allein auf den Anteil am Stammkapital an, nicht aber auf ggf. abweichende Stimmrechtsverhältnisse.

Allerdings erwähnt der FinAussch. in seinem Bericht (BTDrucks. 16/7036, 16) die „Beschlussmehrheit iSd. § 47 Abs. 1 GmbHG“, was eher darauf hindeuten würde, dass die Mehrheit der Stimmrechte maßgeblich wäre. Diese – in ihrer Beziehung zu Gesetzeswortlaut und -zweck nicht näher begründete – Äußerung des FinAussch. ist allerdings wohl schon deshalb nicht ganz korrekt, weil eine Beteiligung von genau 50 % (die nach Buchst. c begünstigt ist) noch keine Beschluss*mehrheit* vermittelt.

Geschäftsführertätigkeit des Übergebers: Diese Voraussetzung soll sicherstellen, dass nur solche GmbH in den Anwendungsbereich der Nr. 1a fallen, bei denen der Anteilseigner (Übergeber) – ähnlich wie ein Betriebsinhaber und typischerweise ein Mitunternehmer – persönlich in der Geschäftsführung tätig ist.

Übernahme der Geschäftsführertätigkeit nach der Übertragung durch den Übernehmer: Nach dem Wortlaut ist die Begünstigung ausgeschlossen, wenn der Übernehmer bereits vor der Übertragung als Mit-Geschäftsführer amtierte, zB um Erfahrungen in der Unternehmensführung zu sam-

meln. Denn in solchen Fällen fehlt es an der geforderten „Übernahme“ der Geschäftsführertätigkeit „nach der Übertragung“. Ein Grund dafür, Übertragungen auszuschließen, denen eine – wirtschaftlich nicht nur sinnvolle, sondern geradezu gebotene – Erprobung des in Aussicht genommenen Unternehmensnachfolgers vorangegangen ist, ist uE nicht ersichtlich. Sofern der Gesetzgeber hier nicht kurzfristig eine „Gesetzesreparatur“ vornimmt, sollte zumindest die FinVerw. im Auslegungswege klarstellen, dass es der Begünstigung nicht entgegensteht, wenn der Übernehmer die Geschäftsführertätigkeit schon vor der Übertragung – gemeinsam mit dem Übergeber – ausgeübt hat.

Anteile an anderen Kapitalgesellschaften als der GmbH sind nicht begünstigt. Eine Übergabe von Anteilen an einer AG, KGaA, einer Europäischen Gesellschaft oder einer KapGes. ausländ. Rechts kann die Rechtsfolgen der Nr. 1a daher auch dann nicht herbeiführen, wenn die übergebene Beteiligung mindestens 50 % beträgt und der Übergeber zugleich die Geschäftsleitung auf den Übernehmer überträgt (kritisch hierzu RÖDER, DB 2008, 146 [149]).

► *Verfassungsrechtlich* dürfte diese Differenzierung noch zulässig sein, da der Gesetzgeber typisierend davon ausgehen kann, dass die GmbH diejenige Rechtsform unter den KapGes. ist, bei der die engste Verknüpfung von Kapitalbeteiligung und tatsächlicher Geschäftsführungstätigkeit gegeben ist.

► *Europarechtlich* ist hingegen zumindest der Ausschluss der KapGes. ausländ. Rechts zweifelhaft, sofern die ausländ. KapGes. in ihrer Ausgestaltung der deutschen GmbH vergleichbar ist. Ein Grund für die Differenzierung zwischen in- und ausländ. Rechtsformen ist nicht erkennbar. Für eine Gleichstellung spricht auch, dass Erträge aus KapGes. nach den einschlägigen DBA grds. dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners zur Besteuerung zugewiesen sind (zB Art. 10 OECD-MA). Da Versorgungsleistungen aber systematisch als typisierte Weiterleitung der Nettoerträge anzusehen sind, besteht in Bezug auf Versorgungsleistungen aus Anteilen an KapGes. auch dann eine enge Verknüpfung zum deutschen Steuerrechtskreis, wenn es sich um ausländ. Gesellschaften handelt.

J 07-18 e) **Keine begünstigte Übergabe von Grundbesitz und Geldvermögen**

Grundbesitz und Geldvermögen fallen künftig nicht mehr in den Anwendungsbereich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Der Gesetzgeber hat diese Differenzierung damit begründet, dass beim Grundvermögen – im Gegensatz zu betrieblichen Einheiten – dem Gesichtspunkt der Sicherung von Arbeitsplätzen typischerweise keine Bedeutung zukomme. Ferner verursache ein Betrieb einen ungleich höheren Bewirtschaftungsaufwand als ein Grundstück; der Übergeber habe daher ein Interesse daran, den Betrieb im Alter nicht mehr selbst bewirtschaften zu müssen. Vermögensverwaltende Tätigkeiten könne er hingegen auch im Alter noch selbst durchführen. Schließlich seien beim Grundbesitz Teilübertragungen leichter möglich als bei Betrieben (zum Ganzen BRDrucks. 544/07 [Beschluss], 66; ähnlich bereits RISTHAUS, DB 2007, 240 [244]).

Stellungnahme: Verfassungsrechtl. sind diese Überlegungen uE hinreichend tragfähig, so dass insbes. der Ausschluss des Grundvermögens nicht verfassungswidrig

ist (s. Anm. J 07-12). Rechtspolitisch wäre aber auch eine andere Lösung denkbar gewesen. Denn das Grundvermögen gehört – anders als Geldvermögen – durchaus noch zum „erweiterten Kernbereich“ des Rechtsinstituts der Vermögensübergabe; auch das Missbrauchspotenzial ist hier eher gering.

f) Nachträgliche Umschichtung des begünstigten Vermögens

J 07-19

Nach bisheriger Rechtslage durfte der Übernehmer das begünstigte Vermögen in anderes, ebenfalls begünstigtes (dh. nach bisheriger Rechtslage: ausreichend ertragbringendes) Vermögen umschichten, ohne dass dadurch der SA-Abzug verloren ging (s. BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 31–33; s. § 10 Anm. 100, § 22 Anm. 140). Eine ausdrückliche Regelung dieses Problemkreises in der gesetzlichen Neuregelung fehlt. UE steht eine nachträgliche Umschichtung der weiteren Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen nicht entgegen, wenn auch das neue Vermögen die in Nr. 1a Satz 2 genannten Anforderungen erfüllt (zB Verkauf des übertragenen Betriebs und Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich tätigen PersGes.). In einem solchen Fall stehen auch die künftigen Versorgungsleistungen bei wertender Betrachtung noch „im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs“. Hingegen dürfte der erforderliche Zusammenhang entfallen, wenn das begünstigte Vermögen in solche WG umgeschichtet wird, die als solche nicht Gegenstand einer Vermögensübergabe iSd. Nr. 1a nF sein können (zB Verkauf des übertragenen Betriebs und Erwerb einer 25 %-Beteiligung an einer GmbH).

3. Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1a Satz 3)

J 07-20

Diese Regelung stellt klar, dass bei der Übertragung von Betrieben der LuF auch die auf den Wohnteil entfallenden Versorgungsleistungen abziehbar sind. Diese Leistungen sind also nicht etwa deshalb vom Abzug ausgeschlossen, weil es sich bei dem Wohnteil estl. nicht um ein WG des luf. BV, sondern um PV handelt. UE muss Gleiches bei der Übergabe von Mitunternehmeranteilen an einer luf. PersGes. gelten.

Die Regelung bewirkt zwar eine Ungleichbehandlung, weil sie die Übertragung der selbstgenutzten Wohnung nur bei Landwirten, nicht aber bei sonstigen Stpfl. begünstigt. UE ist sie aber gerechtfertigt, weil die landwirtschaftliche Hofübergabe – zu der auch die Übergabe der Altenteilerwohnung gehört, ohne dass es darauf ankommt, welcher Vermögensart diese Wohnung estl. zugeordnet wird – der Ausgangspunkt und Kernbereich des traditionellen Rechtsinstituts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist.

4. Rechtsfolgen bei begünstigten Vermögensübergaben

J 07-21

Abzug in voller Höhe: Der SA-Abzug ist bei Erfüllung der Voraussetzungen nach Nr. 1a nF stets in voller Höhe der Versorgungsleistungen zu gewähren. Eine Differenzierung zwischen Leibrenten – die gem. Nr. 1a Satz 2 aF nur mit dem Ertragsanteil abgezogen werden konnten – und in voller Höhe abziehbaren dauernden Lasten sieht die Neuregelung nicht mehr vor. Der Gesetzgeber hat hierfür Vereinfachungsgründe angeführt (RegE, BRDrucks. 544/07, 67) Ohnehin hatte die Rspr. Leibrenten in Fällen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nur noch ausnahmsweise

angenommen (s. § 10 Anm. 98, 101 mwN). Eine Begrenzung auf einen absoluten Höchstbetrag enthält Nr. 1a – wie bisher – nicht.

Korrespondierende Besteuerung beim Empfänger: Die neue Regelung in § 22 Nr. 1b stellt sicher, dass die Versorgungsleistungen beim Empfänger in der Höhe besteuert werden, in der sie beim Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a abgezogen werden können. Der Wortlaut dieses Besteuerungstatbestands entspricht dem des – für Unterhaltsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 geltenden – § 22 Nr. 1a und bewirkt eine volle materiell-rechtl. Korrespondenz zwischen der Abzugs- und der Empfängerseite (zu § 10 Abs. 1 Nr. 1/§ 22 Nr. 1a s. § 10 Anm. 50). Eine solche Korrespondenz war bereits von der bisherigen Rspr. zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen angenommen worden (s. § 10 Anm. 101 aE mwN).

J 07-22 5. Rechtsfolgen bei nicht nach Nr. 1a begünstigten Vermögensübergaben

Bei der Übergabe von Vermögen, das nicht unter Nr. 1a fällt (zB Grundbesitz, gewerblich geprägte, aber vermögensverwaltend tätige PersGes., GmbH-Anteile unterhalb von 50 %), sind künftig statt des Sonderrechts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die allgemeinen Grundsätze anzuwenden. Dabei ist zum einen danach zu differenzieren, ob die im Gegenzug zur Übergabe zugesagten Leistungen als Unterhaltsleistungen oder als Veräußerungsentgelt anzusehen sind, zum anderen danach, ob der übergebene Gegenstand PV oder BV darstellt (s. auch § 22 Anm. 166–187; RISTHAUS, DB 2007, 240 [243 f.]; FLEISCHER, ZEV 2007, 475 [477]).

Unterhaltsleistungen bei Übergabe von Privatvermögen: Wird zB ein vermietetes Grundstück übergeben und sagt der Übernehmer im Gegenzug wiederkehrende Leistungen zu, deren Höhe nichts mit dem Wert des Grundstücks zu tun hat, die aber nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers bemessen sind, ist der gesamte Vorgang als unentgeltlich anzusehen. Der Übernehmer hat unentgeltlich erworben und die AfA des Rechtsvorgängers fortzuführen (§ 11d Abs. 1 EStDV). Die Zahlungen an den Übergeber stellen Unterhaltsleistungen dar, die stl. grds. nicht abziehbar sind.

Unterhaltsleistungen bei Übergabe von Betriebsvermögen: Wird zB ein Mitunternehmeranteil an einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen PersGes. gegen wiederkehrende Leistungen übergeben, die sich allein nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers, nicht aber nach dem Wert des Anteils bemessen, liegt ebenfalls ein unentgeltlicher Vorgang vor. Nach § 6 Abs. 3 sind bei der Mitunternehmerschaft die Buchwerte fortzuführen; der Übernehmer zahlt an den Übergeber im stl. Sinne grds. unbeachtliche Unterhaltsleistungen. Der Übergeber hat keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Veräußerungsentgelt bei Übergabe von Privatvermögen: Wird bei der Übergabe eines Grundstücks der Kapitalwert der wiederkehrenden Leistungen im Großen und Ganzen nach dem Wert des Grundstücks bemessen, handelt es sich um ein Veräußerungsgeschäft. Der Übergeber erzielt ggf. einen Veräußerungsgewinn; der Übernehmer hat in Höhe des Barwerts der wiederkehrenden Leistungen AK, von denen er AfA vornehmen kann. Bei Leibrenten hat der Übergeber den darin enthaltenen Ertragsanteil nach § 22

Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu versteuern; der Übernehmer kann diesen Zinsanteil als WK abziehen. Soweit es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang handelt (der Kapitalwert der wiederkehrenden Leistungen bleibt hinter dem Wert des übertragenen Vermögens zurück), gilt das Vorstehende lediglich für den entgeltlichen Teil der Übertragung.

Veräußerungsentgelt bei Übergabe von Betriebsvermögen: Wird ein Mitunternehmeranteil gegen wiederkehrende Leistungen veräußert, erzielt der Übergeber (Veräußerer) nach den allgemeinen Regeln einen Veräußerungsgewinn, dem Übernehmer entstehen AK.

~~###26###~~
##250##

§ 10a

Zusätzliche Altersvorsorge

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹In der gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherte können Altersvorsorgebeiträge (§ 82) zuzüglich der dafür nach Abschnitt XI zustehenden Zulage

in den Veranlagungszeiträumen 2002 und 2003 bis zu	525 Euro,
in den Veranlagungszeiträumen 2004 und 2005 bis zu	1 050 Euro,
in den Veranlagungszeiträumen 2006 und 2007 bis zu	1 575 Euro,
ab dem Veranlagungszeitraum 2008 jährlich bis zu	2 100 Euro

als Sonderausgaben abziehen; das Gleiche gilt für

1. Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz **oder einem Landesbesoldungsgesetz**,
2. Empfänger von Amtsbezügen aus einem Amtsverhältnis, deren Versorgungsrecht die entsprechende Anwendung des § 69e Abs. 3 und 4 des Beamtenversorgungsgesetzes vorsieht,
3. die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch versicherungsfrei Beschäftigten, die nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder nach § 230 Abs. 2 Satz 2 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch von der Versicherungspflicht befreiten Beschäftigten, deren Versorgungsrecht die entsprechende Anwendung des § 69e Abs. 3 und 4 des Beamtenversorgungsgesetzes vorsieht,
4. Beamte, Richter, Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit, die ohne Besoldung beurlaubt sind, für die Zeit einer Beschäftigung, wenn während der Beurlaubung die Gewährleistung einer Versorgungsanwartschaft unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Satz 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch auf diese Beschäftigung erstreckt wird, und
5. Steuerpflichtige im Sinne der Nummern 1 bis 4, die beurlaubt sind und deshalb keine Besoldung, Amtsbezüge oder Entgelt erhalten, sofern sie eine Anrechnung von Kindererziehungszeiten nach § 56 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch in Anspruch nehmen könnten, wenn die Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht bestehen würde,

wenn sie spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr (§ 88) folgt, gegenüber der zuständigen Stelle (§ 81a) schriftlich eingewilligt haben, dass diese der zentralen Stelle (§ 81) jährlich mitteilt, dass der Steuerpflichtige zum begünstigten Personenkreis gehört, dass die zuständige Stelle der zentralen Stelle die für die Ermittlung des Mindesteigenbeitrags (§ 86) und die Gewährung der Kinderzulage (§ 85) erforderlichen Daten übermittelt und die zentrale Stelle diese Daten für das Zulageverfahren verwenden darf. ²Bei der Erteilung der Einwilligung ist der Steuerpflich-

###251###

##251##

tige darauf hinzuweisen, dass er die Einwilligung vor Beginn des Kalenderjahres, für das sie erstmals nicht mehr gelten soll, gegenüber der zuständigen Stelle widerrufen kann.³Versicherungspflichtige nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte sowie Personen, die wegen Arbeitslosigkeit bei einer inländischen Agentur für Arbeit als Arbeitsuchende gemeldet sind und der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung nicht unterliegen, weil sie eine Leistung nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch nur wegen des zu berücksichtigenden Einkommens oder Vermögens nicht beziehen, stehen Pflichtversicherten gleich.

(1a) Sofern eine Zulagenummer (§ 90 Abs. 1 Satz 2) durch die zentrale Stelle oder eine Versicherungsnummer nach § 147 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch noch nicht vergeben ist, haben die in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 genannten Steuerpflichtigen über die zuständige Stelle eine Zulagenummer bei der zentralen Stelle zu beantragen.

(2)¹Ist der Sonderausgabenabzug nach Absatz 1 für den Steuerpflichtigen günstiger als der Anspruch auf die Zulage nach Abschnitt XI, erhöht sich die unter Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Zulage.²In den anderen Fällen scheidet der Sonderausgabenabzug aus.³Die Günstigerprüfung wird von Amts wegen vorgenommen.

(3)¹Der Abzugsbetrag nach Absatz 1 steht im Fall der Veranlagung von Ehegatten nach § 26 Abs. 1 jedem Ehegatten unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 gesondert zu.²Gehört nur ein Ehegatte zu dem nach Absatz 1 begünstigten Personenkreis und ist der andere Ehegatte nach § 79 Satz 2 zulageberechtigt, sind bei dem nach Absatz 1 abzugsberechtigten Ehegatten die von beiden Ehegatten geleisteten Altersvorsorgebeiträge und die dafür zustehenden Zulagen bei der Anwendung der Absätze 1 und 2 zu berücksichtigen.³Gehören beide Ehegatten zu dem nach Absatz 1 begünstigten Personenkreis und liegt ein Fall der Veranlagung nach § 26 Abs. 1 vor, ist bei der Günstigerprüfung nach Absatz 2 der Anspruch auf Zulage beider Ehegatten anzusetzen.

(4)¹Im Fall des Absatzes 2 Satz 1 stellt das Finanzamt die über den Zulageanspruch nach Abschnitt XI hinausgehende Steuerermäßigung gesondert fest und teilt diese der zentralen Stelle (§ 81) mit; § 10d Abs. 4 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend.²Sind Altersvorsorgebeiträge zugunsten von mehreren Verträgen geleistet worden, erfolgt die Zurechnung im Verhältnis der nach Absatz 1 berücksichtigten Altersvorsorgebeiträge.³Ehegatten ist der nach Satz 1 festzustellende Betrag auch im Falle der Zusammenveranlagung jeweils getrennt zuzurechnen; die Zurechnung erfolgt im Verhältnis der nach Absatz 1 berücksichtigten Altersvorsorgebeiträge.⁴Werden Altersvorsorgebeiträge nach Absatz 3 Satz 2 berücksichtigt, die der nach § 79 Satz 2 zulageberechtigte Ehegatte zugunsten eines auf seinen Namen lautenden Vertrages geleistet hat, ist die hierauf entfallende Steuerermäßigung dem Vertrag zuzurechnen, zu dessen Gunsten die Altersvorsorgebeiträge geleistet wurden.⁵Die Übermittlung an die zentrale Stelle erfolgt unter Angabe der Vertrags- und Steuernummer sowie der Zulage- oder Versicherungsnummer nach § 147 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch.

(5) ¹Der Steuerpflichtige hat die zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge durch eine vom Anbieter auszustellende Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nachzuweisen. ²Diese Bescheinigung ist auch auszustellen, wenn im Falle der mittelbaren Zulageberechtigung (§ 79 Satz 2) keine Altersvorsorgebeiträge geleistet wurden. ³**Ist die Bescheinigung unzutreffend und wird sie daher nach Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Anbieter aufgehoben oder korrigiert, kann der Steuerbescheid insoweit geändert werden.** ⁴Die übrigen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach den Absätzen 1 bis 3 werden im Wege der Datenerhebung und des automatisierten Datenabgleichs nach § 91 überprüft.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10a durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2001: s. § 10a Anm. 1.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 10a Anm. J 02-1, § 10a Anm. J 03-1 und § 10a Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird neben dem Bundesbesoldungsgesetz auch auf die Landesbesoldungsgesetze verwiesen. In Abs. 5 Satz 3 wird ausdrücklich eine Berichtigungsmöglichkeit für den Fall eingefügt, dass die Bescheinigung in dieser Vorschrift unzutreffend ist und daher vom Anbieter nach Bekanntgabe des StBescheids aufgehoben oder korrigiert wird.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist aufgrund der besonderen Anwendungsregelung in Art. 28 Abs. 2 JStG 2008 rückwirkend zum 30.9.2006 in Kraft getreten. Die Änderung in Abs. 5 Satz 3 gilt gem. § 52 Abs. 24a uneingeschränkt ab dem VZ 2008, für VZ vor 2008, wenn sich die Änderung zugunsten des Stpfl. auswirkt oder die StFestsetzung bei In-Kraft-Treten des JStG 2008 (Tag nach der Verkündung im BGBl. am 28.12.2007) noch nicht unanfechtbar war oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2008 J 07-2

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Um Landesbeamte künftig nicht von der Förderung auszuschließen, war eine ergänzende Regelung erforderlich, wonach auch Personen, die eine Besoldung nach den Landesbesoldungsgesetzen empfangen, zum begünstigten Personenkreis gehören. Neben den in der gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherten gehören nach Nr. 1 in der bisherigen Fassung unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auch Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz zum begünstigten

Personenkreis für den SA-Abzug nach § 10a und die Altersvorsorgezulage nach Abschn. XI. Mit der Förderalismusreform v. 1.9.2006 sind die gesetzgeberischen Zuständigkeiten von Bund und Ländern neu geordnet worden mit der Folge, dass nunmehr Bund und Länder durch die Änderung des Art. 74 Abs. 1 GG sowie die Aufhebung des Art. 74a GG jeweils für ihren Bereich die Kompetenz für die Regelung der Besoldung ihrer Beamtinnen und Beamten erhalten haben (BTDrucks. 16/6290, 55). Die Ergänzung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 trägt dem Rechnung. Eine Ausweitung des Kreises der Förderberechtigten ist damit nicht erfolgt.

► *Rückwirkendes In-Kraft-Treten:* Da die Länder seit dem 1.9.2006 das Recht haben, eigene Landesbesoldungsgesetze zu erlassen, ist die Ergänzung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 rückwirkend zum 30.9.2006 (laut Gesetzesbegründung eigentlich 1.9.2006; vgl. BRDrucks. 544/07, 74) erfolgt. Da sich Schlechterstellungen nicht ergeben und die Ergänzung im Ergebnis lediglich redaktionelle Bedeutung hat, ist die rückwirkende Regelung nicht zu beanstanden. Die Tatsache, dass die Änderung nicht – wie in der Gesetzesbegründung formuliert – zum 1.9.2006, sondern erst zum 30.9.2006 in Kraft getreten ist, dürfte in der Praxis unbedeutend sein. Selbst wenn im September 2006 Landesbesoldungsgesetze erlassen worden sein sollten, sind die betreffenden Beamten auch für den VZ 2006 weiterhin begünstigt, da es für die Inanspruchnahme der Förderung ausreicht, wenn zu irgend einem Zeitpunkt im Jahr die Fördervoraussetzungen vorgelegen haben.

Abs. 5 Satz 3 schafft mit Wirkung ab dem 1.1.2008 für die nachträgliche Berücksichtigung – zugunsten oder zuungunsten des Stpfl. – korrigierter Bescheinigungen uneingeschränkt eine spezialgesetzliche Berichtigungs- bzw. Änderungsnorm. Um den SA-Abzug nach § 10a in Anspruch nehmen zu können, hat der Stpfl. die zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge durch eine vom Anbieter auszustellende Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nachzuweisen. Hat der Anbieter – zugunsten oder zuungunsten des Stpfl. – eine materiell unzutreffende Bescheinigung erteilt und wurde aufgrund dieser falschen Bescheinigung bereits eine bestandskräftige StFestsetzung durchgeführt, ist nach Korrektur der Bescheinigung eine Änderung der StFestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht möglich, denn nach § 175 Abs. 2 Satz 2 AO gilt die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung aufgrund einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz seit dem 16.12.2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis. Diese Lücke schließt jetzt die spezialgesetzliche Änderungsnorm in Abs. 5 Satz 3. Wird die ursprüngliche Bescheinigung erst nach bestandskräftiger Veranlagung vorgelegt, besteht allerdings nach wie vor keine verfahrensrechtl. Möglichkeit, die StFestsetzung noch zu ändern. Die spezialgesetzliche Änderungsnorm in Abs. 5 Satz 3 entbindet den Stpfl. daher nicht von seiner Verpflichtung, den SA-Abzug für die Altersvorsorgebeiträge rechtzeitig im Rahmen der EStErklärung zu beantragen.

Für VZ vor 2008 bleibt es zudem dabei, dass aufgrund der Änderung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zum 16.12.2004 zuungunsten des Stpfl. korrigierte Bescheinigungen bei bestandskräftiger Veranlagung, die auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht, nicht mehr berücksichtigt werden können. Eine Rückwirkung der spezialgesetzlichen Änderungs-

norm in Abs. 5 Satz 3 wäre in diesen Fällen verfassungsrechtl. auch nur schwer zu rechtfertigen gewesen. Wirkt sich die geänderte Bescheinigung hingegen zugunsten des Stpfl. aus, kann gem. § 52 Abs. 24a auch für VZ vor 2008 eine Änderung erfolgen.

§ 10b

Steuerbegünstigte Zwecke

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse können insgesamt bis zu

1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden. ²Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung

fördern. ³Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Abs. 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. ⁴§ 10d Abs. 4 gilt entsprechend.

(1a) ¹Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden. ²Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. ³§ 10d Abs. 4 gilt entsprechend.

(2) ¹Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind bis zur Höhe von insgesamt 1 650 Euro und im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3 300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig. ²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben ab-

###276###

##257##

gezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.

(3) ¹Als **Zuwendung** im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so darf bei der Ermittlung der **Zuwendungshöhe** der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden. ³In allen übrigen Fällen bestimmt sich die Höhe der **Zuwendung** nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts. ⁴Aufwendungen zugunsten einer **Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden**, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁵Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(4) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. ²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. ³Diese ist mit **30** Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen.

§ 52

Anwendungsvorschrift

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 30.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(24b) ¹§ 10b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a in der Fassung des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) sind auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 geleistet werden. ²§ 10b Abs. 1 und 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ³Für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden, gilt auf Antrag des Steuerpflichtigen § 10b Abs. 1 in der am 26. Juli 2000 geltenden Fassung.

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10b durch das Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und das JStG 2008</p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</p> <p> a) Rechtsentwicklung . . . J 07-1</p> <p> b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-2</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderungen</p> <p> a) Grund der Änderungen J 07-3</p> <p> b) Bedeutung der Änderungen J 07-4</p>	<p>Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 1, 1a, 3, 4</p> <p>1. Erläuterung zur Neufassung des Abs. 1 (Gemeinnützige Zuwendungen) . . . J 07-5</p> <p>2. Erläuterung zur Neufassung des Abs. 1a (Stiftungsförderung) J 07-6</p> <p>3. Erläuterung zur Änderung des Abs. 3 (Sach- und Aufwandsspenden) J 07-7</p> <p>4. Erläuterung zur Änderung des Abs. 4 (Vertrauensschutz und Haftung) J 07-8</p>

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10b durch das Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und das JStG 2008

Schrifttum: BIBER, Das Ehrenamt, EStB 2007, 342; FISCHER, Reform des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332), juris Praxis-Report Steuerrecht 51/2007, Anm. 5; FRITZ, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BB 2007, 690; HÜTTEMANN, „Hilfen für Helfer“ – Zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DB 2007, 127; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; KRIEGER, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStZ 2007, 77; MELCHIOR, Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1745; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2008 im Überblick, DStR 2007, 2233; MERKER, Überblick über weitere Änderungen des Steuerrechts, StuStud. 2007, 532; RICHTER/EICHLER, Änderungen des Spendenrechts aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, FR 2007, 1037; SEER, Die gemeinnützige Stiftung im Steuerrecht, StuSt. 2007, 588; TIEDTKE/MÖLLMANN, Spenden und Stiften soll attraktiver werden – Zur geplanten Reform der steuerlichen Spenden- und Stiftungsregelungen sowie des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts, DStR 2007, 509; BIBER, Neuregelungen beim Spendenabzug, EStB 2008, 75; DRÜEN/LIEDTKE, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europarechtliche Flanke, FR 2008, 1; FISCHER, Das Gesetz zur weiteren Förderung des bürgerschaftlichen Engagements, NWB F. 2, 9439; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB F. 2, 9489.

~~###278###~~
##259##

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 1998: s. § 10b Anm. 2.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 3 beschränkt sich die Rücktragsmöglichkeit im Rahmen der Großspendenregelung auf den VZ, der dem VZ der Zuwendung vorausgeht. Der Verteilungszeitraum für Großspenden verkürzt sich letztlich auf insgesamt sieben Jahre.

Ges. zur weiteren stl. Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Mit Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a wurden die Sonderregelungen für Zuwendungen an Stiftungen eingefügt.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab 1.1.2002 erfolgte die Umstellung der DM-Beträge in €-Beträge.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Die im StEuglG v. 19.12.2000 getroffene Regelung, wonach in Abs. 1 Satz 3 der Betrag 50 000 DM durch den Betrag 25 565 € ersetzt werden soll, wurde, da hier ein Redaktionsversehen vorlag, dahingehend berichtigt, dass diese Änderung nicht Abs. 1 Satz 3, sondern Abs. 1 Satz 4 betrifft.

Achtes Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes v. 28.6.2002 (BGBl. I 2002, 2268; BStBl. I 2002, 666): In Abs. 2 Satz 1 wurden die Beträge 1 534 € und 3 068 € auf 1 650 € und 3 300 € erhöht. Außerdem erfolgte in Abs. 2 eine terminologische Anpassung an Abs. 1 und Abs. 1a. Der Begriff „Zuwendungen“ ersetzt die Begriffe „Mitgliedsbeiträge“ und „Spenden“.

Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815):

► *Abs. 1 und 1a* wurden neu gefasst.

► *Abs. 3* wurde redaktionell angepasst. Der Begriff „Ausgabe“ wurde durch den Begriff „Zuwendung“ ersetzt.

► *Abs. 4 Satz 3:* Die Zahl „40“ wurde durch die Zahl „30“ ersetzt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 3 wurde die bisher enthaltene Formulierung der zweiten Alternative eines Spendenvortrags geändert.

J 07-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Abs. 1 und 1a: Nach § 52 Abs. 24b Satz 2 idF des Ges. v. 10.10.2007 (s. Anm. J 07-1) sind Abs. 1 und 1a auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 geleistet werden. Um im VZ des In-Kraft-Tretens keine Stpfl. durch die Neuregelung zu benachteiligen (zB in Fällen, in denen ein Rücktrag der Zuwendungen günstiger ist), wird in § 52 Abs. 24b Satz 3 die Möglichkeit eröffnet, für den VZ 2007 die Anwendung des bisherigen Rechts zu wählen. Hierzu bedarf es eines Antrags durch den Stpfl.

Für die Änderungen des Abs. 1 Satz 3 durch das JStG 2008 existieren keine besonderen Anwendungsregelungen. Deshalb greift die bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (29.12.2007, Art. 28 Abs. 1 JStG 2008) geltende allgemeine Regelung in § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v.

14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) – Anwendung ab dem VZ 2008.

Abs. 3 und Abs. 4 Satz 3: Da für die Änderungen des Abs. 3 und des Abs. 4 Satz 3 keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2007, Art. 9 Abs. 1 des Ges. v. 10.10.2007) geltende Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) – Anwendung ab dem VZ 2007.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Grund der Änderungen

J 07-3

Ges. v. 10.10.2007 (s. Anm. J 07-1): Im Mittelpunkt des Ges. stehen die Vereinfachung und Entbürokratisierung des Spendenrechts. Dessen Anwendung soll erleichtert werden (BTDrucks. 16/5200, 15).

JStG 2008: Die erneute Änderung des Abs. 1 Satz 3 dient der Rechtsklarheit. Der bisherige Gesetzestext wurde als zu unbestimmt angesehen (BRDrucks. 544/07 [B], 23).

b) Bedeutung der Änderungen

J 07-4

Ges. v. 10.10.2007: Die gesetzliche Grundlage des Spendenabzugs erfährt zunächst eine terminologische Überarbeitung. Der Begriff der Zuwendung wird als gesetzlicher Oberbegriff für Spenden und Mitgliedsbeiträge eingeführt.

Die weiteren Änderungen haben ua. Auswirkungen im Bereich der stl. Höchstgrenzen für den Spendenabzug. Bei den Großspenden wurde deren zeitlich begrenzter Vor- und Rücktrag abgeschafft und ein zeitlich unbegrenzter Zuwendungsvortrag eingeführt. Der zusätzliche Höchstbetrag für Spenden an Stiftungen wurde beseitigt und der Höchstbetrag für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital (Vermögensstockstiftungen) ohne Beschränkung auf das Gründerjahr angehoben. Beabsichtigt war des Weiteren eine Verbesserung des SA-Abzugs für Mitgliedsbeiträge an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen (BTDrucks. 16/5200, 16). Schließlich erfuhr der Haftungssatz bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen und fehlverwendeten Zuwendungen eine Absenkung.

JStG 2008: Die Änderung des Abs. 1 Satz 3 macht deutlich, dass eine Vortragsmöglichkeit auch dann in Betracht kommt, wenn ein Abzug der Zuwendung im VZ der Zahlung zu einem negativen Einkommen (§ 2 Abs. 4) führen würde.

Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 1, 1a, 3, 4

1. Erläuterung zur Neufassung des Abs. 1 (Gemeinnützige Zuwendungen)

J 07-5

Satz 1 regelt allgemein den Abzug von Zuwendungen.

► *Zuwendungen* sind, durch Klammerzusatz verdeutlicht, Spenden und Mitgliedsbeiträge. Der Begriff ersetzt den bisherigen Begriff der Ausgaben. Der Inhalt des § 48 Abs. 3 EStDV wurde übernommen.

► *Förderungswürdige Zwecke* sind die in §§ 52–54 AO genannten. Durch diesen Verweis entfällt die bislang erforderliche Unterscheidung zwischen steuerbegünstigten und spendenbegünstigten Zwecken. Diese hatte bei den meisten gemeinnützigen Zwecken bislang eine doppelte Prüfung der Gemeinnützigkeit nach der AO und der Förderungsvoraussetzungen nach dem EStG und der EStDV erforderlich gemacht. § 48 EStDV wurde im Ergebnis entbehrlich und aufgehoben.

► *Zuwendungsempfänger* sind inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländ. öffentliche Dienststellen oder nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. Der Inhalt des § 49 EStDV wurde übernommen, § 49 EStDV im Ergebnis entbehrlich und aufgehoben.

Die Beantwortung der Frage, ob der Ausschluss gemeinnütziger Empfängerorganisationen aus dem EU-Ausland vom deutschen Spendenabzug mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, hat der Gesetzgeber letztlich der Rspr. überlassen. Diese Frage steht momentan auf dem europarechtl. Prüfstand (Vorlagebeschluss des BFH v. 9.5.2007 – XI R 56/05, DStR 2007, 1295).

► *Die Förderhöchstbeträge* wurden von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte auf nunmehr einheitlich 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte festgesetzt, alternativ auf 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter. Mit der Beibehaltung der Alternativgrenze auf der Grundlage der Umsätze, Löhne und Gehälter soll auch in wirtschaftlich schlechteren Jahren ein möglichst gleichmäßiges Zuwendungsaufkommen aus Unternehmen ermöglicht werden. Die Vereinheitlichung der Förderhöchstsätze machte eine Unterscheidung nach Stiftungen des öffentlichen Rechts und den nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Stiftungen des privaten Rechts entbehrlich.

Satz 2 hält, als Ausnahme zu Satz 1, letztlich an der Unterscheidung zwischen abziehbaren Spenden und nicht abziehbaren Mitgliedsbeiträgen, die an bestimmte Zwecke fördernde Körperschaften geleistet werden, fest. Die von den Körperschaften zu fördernden Zwecke entsprechen dabei den bisher in Abschn. B der Anl. 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV genannten. Durch die Neufassung in Satz 2 wurden sie, inhaltlich unverändert, übernommen. Zweifelhaft ist daher, ob, wie beabsichtigt (BTDrucks. 16/5200, 18), künftig Mitgliedsbeiträge an Körperschaften zur Förderung kultureller Einrichtungen auch dann nach Satz 1 abziehbar sind, wenn die geförderte Einrichtung eventuell Vergünstigungen (zB Jahresgaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder) gewährt. Da diese Vergünstigungen in erster Linie der Freizeitgestaltung der Mitglieder dienen, hatte die FinVerw. hierzu zunächst eine andere Rechtsauffassung vertreten (BMF v. 19.1.2006, BStBl. I 2006, 216), diese aber auf Druck der Kulturverbände „bis auf weiteres ausgesetzt“ (BMF v. 13.12.2006, BStBl. I 2007, 75). Das LfSt. Bayern folgt in seiner Vfg. v. 8.11.2007 – S 2223 – 16 St 31 N (nv.) allerdings dem Ansinnen des Gesetzgebers. In der Vfg. führt es aus, dass künftig Mitgliedsbeiträge an Körperschaften zur Förderung kultureller Einrichtungen als SA nach § 10b abziehbar seien. Eine eventuelle Gewährung von Vergünstigungen durch die geförderte Einrichtung (zB Jahresgaben, verbilligter Eintritt, Ver-

anstellung für Mitglieder) stehe dem nicht entgegen. Das bislang ausgesetzte BMF-Schreiben v. 19.1.2006 aaO sieht es als „überholt“ an.

Satz 3 hebt die bisherige Großspendenregelung auf. An ihre Stelle tritt ein zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag. Die Möglichkeit des Rücktrags entfällt allerdings. Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder im VZ der Zuwendung nicht abgezogen werden können, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden VZ als SA abzuziehen. Wie aus dem Wortlaut („die“ Höchstbeträge) gefolgert werden kann, ist anzunehmen, dass beide Höchstbeträge überschritten sein müssen (auch die alternative 4 Promille-Grenze). Für den SA-Abzug vorgetragener Zuwendungsbeträge gelten die Höchstbeträge nach Satz 1 entsprechend. Zuwendungen, die im laufenden VZ geleistet wurden, und diejenigen aus dem Vortrag sind zur Berechnung des Höchstbetrags zusammenzufassen.

► *Das JStG 2008* präzisiert die Formulierung der zweiten Alternative des Satzes 3. Vom Gesamtbetrag der Einkünfte sind zunächst die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 und 4 sowie § 10c und der Verlustabzug nach § 10d abzuziehen. Der danach verbleibende Restbetrag wird durch die abziehbaren Zuwendungen bis auf 0 € vermindert. Soweit sie danach keine Berücksichtigung finden, sind sie vorzutragen.

Satz 4 enthält unverändert die bisherige Regelung des Satzes 5. Wie bisher bei Großspenden wird eine gesonderte Feststellung durchgeführt.

2. Erläuterung zur Neufassung des Abs. 1a (Stiftungsförderung)

J 07-6

Satz 1 trifft Feststellungen zu der Kapitalausstattung von Stiftungen.

► *Zu fördernde Zuwendungen* sind, wie bislang, nur Spenden, keine Mitgliedsbeiträge, da Stiftungen keine Mitglieder iSv. Abs. 1 haben.

► *Vermögensstock* sind sowohl das Grundstockvermögen einer Stiftung als auch Zustiftungen Dritter. Die bisherige Beschränkung von Vermögensstockspenden auf das Gründungsjahr entfällt. Zustiftungen in das Vermögen bestehender Stiftungen sind daher sonderausgabenwirksam möglich.

► *Der Abzugsbetrag* wurde auf 1 Mio. € angehoben. Er kann im Jahr der Zuwendung und verteilt auf die folgenden neun VZ geltend gemacht werden. Die stl. Behandlung von Vermögensstockspenden gilt auch zugunsten von bereits vor dem In-Kraft-Treten dieser Regelung errichteten Stiftungen, und zwar erstmals für Aufstockungen innerhalb des Zehnjahreszeitraums ab Gründung der Stiftung und bis zur Höhe der Differenz zwischen dem bisher stl. geltend gemachten Abzugsbetrag.

Satz 2 ist zur Klarstellung ergänzt worden, entspricht seinem Regelungsinhalt nach aber demjenigen des bisherigen Satzes 3. Der Abzugsbetrag kann, der Höhe nach, innerhalb des Zehnjahreszeitraums des Satzes 1 nur einmal geltend gemacht werden.

Satz 3 enthält unverändert die bisherige Regelung des Satzes 4.

3. Erläuterung zur Änderung des Abs. 3 (Sach- und Aufwandsspenden)

J 07-7

Bei der Gesetzesänderung handelt es sich um die redaktionelle Anpassung an den Begriff der Zuwendung (BTDrucks. 16/5200, 17).

J 07-8 **4. Erläuterung zur Änderung des Abs. 4
(Vertrauensschutz und Haftung)**

Satz 4: Der Prozentsatz für die Haftung des Zuwendungsempfängers wurde von 40 % auf 30 % herabgesetzt. Die Herabsetzung des Prozentsatzes trägt dem Umstand Rechnung, dass nach geltendem Recht der durchschnittliche Steuersatz etwa 28 % bis 30 % beträgt – zuzüglich SolZ in Höhe von etwa 1,6 Prozentpunkten (5,5 % von 28 % bis 30 %). Schließlich wurde die in Abs. 4 geregelte Haftung des Empfängers seit jeher auf die ungefähr Höhe der nicht rechtmäßigen Steuerersparnis des Zuwendungsgebers festgesetzt (BTDrucks. 16/5200, 17).

§ 10c

Sonderausgaben-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Für Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 5, 7 und 9 und nach § 10b wird ein Pauschbetrag von 36 Euro abgezogen (Sonderausgaben-Pauschbetrag), wenn der Steuerpflichtige nicht höhere Aufwendungen nachweist.

(2) ¹Hat der Steuerpflichtige Arbeitslohn bezogen, wird für Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3) eine Vorsorgepauschale abgezogen, wenn der Steuerpflichtige nicht Aufwendungen nachweist, die zu einem höheren Abzug führen. ²Die Vorsorgepauschale ist die Summe aus

1. dem Betrag, der, bezogen auf den Arbeitslohn, 50 Prozent des Beitrags in der allgemeinen Rentenversicherung entspricht, und
2. 11 Prozent des Arbeitslohns, jedoch höchstens 1 500 Euro.

³Arbeitslohn im Sinne der Sätze 1 und 2 ist der um den Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24a) verminderte Arbeitslohn. ⁴In den Kalenderjahren 2005 bis 2024 ist die Vorsorgepauschale mit der Maßgabe zu ermitteln, dass im Kalenderjahr 2005 der Betrag, der sich nach Satz 2 Nr. 1 ergibt, auf 20 Prozent begrenzt und dieser Prozentsatz in jedem folgenden Kalenderjahr um je 4 Prozentpunkte erhöht wird.

(3) Für Arbeitnehmer, die während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres

1. in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei oder auf Antrag des Arbeitgebers von der Versicherungspflicht befreit waren und denen für den Fall ihres Ausscheidens aus der Beschäftigung auf Grund des Beschäftigungsverhältnisses eine lebenslängliche Versorgung oder an deren Stelle eine Abfindung zusteht oder die in der gesetzlichen Rentenversicherung nachzuversichern sind oder
 2. nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, eine Berufstätigkeit ausgeübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung *ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung oder durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 steuerfrei waren*, erworben haben oder
 3. Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 erhalten haben oder
 4. Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung erhalten haben,
- beträgt die Vorsorgepauschale 11 Prozent des Arbeitslohns, jedoch höchstens 1 500 Euro.

(4) ¹Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer sind die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Euro-Beträge nach Absatz 1, 2 Satz 2 Nr. 2 sowie Absatz 3 zu verdoppeln

§ 10c

Sonderausgaben-Pauschbetrag,

sind. ²Wenn beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen haben, ist Absatz 2 Satz 3 auf den Arbeitslohn jedes Ehegatten gesondert anzuwenden und eine Vorsorgepauschale abzuziehen, die sich ergibt aus der Summe

1. der Beträge, die sich nach Absatz 2 Satz 2 Nr. 1 in Verbindung mit Satz 4 für nicht unter Absatz 3 fallende Ehegatten ergeben, und
2. 11 Prozent der Summe der Arbeitslöhne beider Ehegatten, höchstens jedoch 3000 Euro.

³Satz 1 gilt auch, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.

(5) Soweit in den Kalenderjahren 2005 bis 2019 die Vorsorgepauschale nach der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des § 10c Abs. 2 bis 4 günstiger ist, ist diese mit folgenden Höchstbeträgen anzuwenden:

Kalenderjahr	Betrag nach § 10c Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 in Euro	Betrag nach § 10c Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 in Euro	Betrag nach § 10c Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 in Euro	Betrag nach § 10c Abs. 3 in Euro
2005	3068	1334	667	1134
2006	3068	1334	667	1134
2007	3068	1334	667	1134
2008	3068	1334	667	1134
2009	3068	1334	667	1134
2010	3068	1334	667	1134
2011	2700	1334	667	1134
2012	2400	1334	667	1134
2013	2100	1334	667	1134
2014	1800	1334	667	1134
2015	1500	1334	667	1134
2016	1200	1334	667	1134
2017	900	1334	667	1134
2018	600	1334	667	1134
2019	300	1334	667	1134

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnstberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 10c durch das JStG 2008

Schrifttum: BROCKMANN/HÖRSTER, Bundeskabinett verabschiedet Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, NWB-Aktuell Nr. 34/2007; GEGUSCH, Lohnsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008, sj. 2007, Heft 24, 16; BROCKMANN/HÖRSTER, Jahressteuergesetz 2008, NWB F. 2, 9641; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2008, StuSt. 2008, 60; STRAHL, Beratungsrelevante Aspekte rund um das JStG 2008, KÖSDI 2008, 15896.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005:* s. § 10c Anm. 3.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 10c Anm. J 06-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 3 Nr. 2 wurden die Angabe „ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung oder durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 steuerfrei waren“ sowie das anschließende Komma gestrichen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach Art. 28 Abs. 1 des JStG 2008 trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft und findet nach § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 erstmals für den VZ 2008 Anwendung.

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-2

Grund der Änderung: Durch die Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 bis 5) werden die regelmäßig anfallenden Vorsorgeaufwendungen eines ArbN (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3) beim LStAbzug und im Veranlagungsverfahren ohne Einzelnachweis berücksichtigt.

Bei ArbN, die während des ganzen oder eines Teils des Kj. nicht der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen, eine Berufstätigkeit ausüben und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erwerben (insbes. Gesellschafter-Geschäftsführer von KapGes.), wurde hinsichtlich der Gewährung der ungekürzten oder gekürzten Vorsorgepauschale bisher danach differenziert, ob das Anwartschaftsrecht ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung bzw. durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 stfrei waren, aufgebaut wurde. Der BFH hat dazu entschieden, dass eine Anwartschaft auf betriebliche Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung nicht vorliegt, wenn einem Alleingesellschafter und Geschäftsführer von der GmbH eine Altersrente zugesagt wird, da die Altersversorgung durch Bildung einer Pensionsrückstellung bei der GmbH seine gesellschaftsrechtl. Ansprüche auf den GmbH-Gewinn mindert (BFH v. 16.10.2002 – XI R 25/01, BStBl. II 2004, 546).

Künftig ist diese Unterscheidung nicht mehr beachtlich, da die den betreffenden Personen zustehende Altersversorgung grundsätzlich nicht durch Beiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 aufgebaut wird.

Bedeutung der Gesetzesänderung: Da die entsprechenden ArbN bereits begrifflich – wegen der fehlenden Rentenversicherungspflicht – keine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet haben, ist der Ansatz der ungekürzten Vorsorgepauschale – die eine entsprechende Beitragsleistung unterstellt – nicht mehr geboten. Ihr Ansatz würde ansonsten zur Gewährung von systemwidrigen, ungerechtfertigten Steuervorteilen führen.

Sollten diese nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversicherten ArbN private Altersvorsorgebeiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b geleistet haben, können sie diese – wie alle anderen rentenversicherungspflichtigen ArbN auch – im Rahmen der EStVeranlagung geltend machen. Die in diesen Fällen zeitverzögerte steuermindernde Wirkung der Altersvorsorgeaufwendungen im Vergleich zu ESt-VZ oder den Fällen des § 10c Abs. 2 ist vor dem Hintergrund eines Massenverfahrens hinnehmbar; ein Verstoß gegen Art. 3 GG liegt nicht vor. Eine Berücksichtigung besonderer Verhältnisse einzelner Gruppen von Stpfl. im LStAbzugsverfahren würde im Übrigen den mit einem Massenverfahren verbundenen Rationalisierungseffekt erheblich beeinträchtigen.

► *Kritik:* § 10 Abs. 4a (sog. Günstigerprüfung) wurde nicht angepasst. Damit sind die für die Kürzung des Vorwegabzugs geregelten neuen Grundsätze des § 10c Abs. 3 Nr. 2 im Rahmen der Günstigerprüfung zB hinsichtlich der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht anzuwenden. Dies dient nicht der erleichternden Anwendung des Gesetzes, sondern führt zu einer Verkomplizierung des Rechts, einem weiteren Aufbau von Bürokratismus und zu höheren Bürokratiekosten.

J 07-3 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 10: Für den Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 ist im Rahmen der Berechnung der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen für die sog. Basisversorgung der Höchstbetrag von 20 000 € für Ledige bzw. 40 000 € für zusammenveranlagte Ehegatten stets um einen fiktiven Gesamtbeitrag (ArbG- und ArbN-Anteil) zur allgemeinen Rentenversicherung zu kürzen.

§ 10d

Verlustabzug

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 511000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1023000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). ²Dabei wird der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums um die Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 gemindert. ³Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden. ⁵Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzugehen. ⁶Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

(2) ¹Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). ²Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. ³Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten.

(3) (aufgehoben)

(4) ¹Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen. ²Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. ³Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. ⁴Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge

###269###

##269##

ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. ⁵Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleibt. ⁶Die Festsetzungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist; § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung ist nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat.

Autorin: Dr. Dorothee **Hallerbach**, Lehrbeauftragte der Universität Augsburg, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p>Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung des § 10d Abs. 1</p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . J 07-1</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung</p>	<p>a) Grund der Gesetzesänderung J 07-2</p> <p>b) Bedeutung der Gesetzesänderung J 07-3</p> <p>Erläuterungen zu der Gesetzesänderung des § 10d Abs. 1 . . . J 07-4</p>

Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung des § 10d Abs. 1

Schrifttum: DÖRFLER/GRAF/REICHL, Die geplante Besteuerung der Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645; GRAGERT/WISSBORN, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, NWB 2007, 2551; HEY, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, DStR 2007, 925; SCHULZE ZUR WIESCHE, Folgen der Entlastung des nicht entnommenen Gewinns für die Ertragbesteuerung der Personengesellschaft, DB 2007, 1610.
 S. auch das Schrifttum zu § 34a.

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 10d Anm. 2 und 3 sowie § 10d Anm. J 06-1.

UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 1 wird ergänzt um einen neuen Satz 2, der die Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 aus der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag herausnimmt. Die bisherigen Sätze 2–5 werden zu Sätzen 3–6.

E 2 *Hallerbach*

~~###29###~~
##270##

Die Änderungen in § 10d flankieren die Regelungen für die Begünstigung nicht entnommener Gewinne in § 34a. S. § 34a Anm. J 07-3 ff.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 ist die Neuregelung erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung

a) Grund der Gesetzesänderung

J 07-2

Ausweislich der Gesetzesbegründung liegt der Grund für die Ergänzung des § 10d Abs. 1 um einen neuen Satz 2 darin, dass der Antrag auf Begünstigung nach § 34a Abs. 1 Satz 4 bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids des nächsten VZ ganz oder teilweise zurückgenommen werden kann und der Stpfl. selbst die Möglichkeit hat, die Beträge in die Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag einzubeziehen (BTDrucks. 16/4841, 54).

b) Bedeutung der Gesetzesänderung

J 07-3

Systematisch gibt die Vorschrift dem Stpfl. im Zusammenspiel mit § 34a Abs. 1 Satz 4 einen weitgehenden Gestaltungsspielraum bei der Geltendmachung des Verlustrücktrags.

Fiskalische Auswirkungen werden von der Gesetzesbegründung nicht ausgewiesen.

Der persönliche Geltungsbereich deckt sich mit dem des § 34a (s. dazu § 34a Anm. J 07-12).

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Es ergeben sich keine Besonderheiten zu den allgemeinen Grundsätzen des § 10d (s. § 10d Anm. 30).

Erläuterungen zu der Gesetzesänderung des § 10d Abs. 1

J 07-4

Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 3 Satz 1 ist der nach § 34a Abs. 1 begünstigte Gewinn, also der nicht entnommene Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit.

Rechtsfolge: Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag (Gesamtbetrag der Einkünfte) wird dieser Begünstigungsbetrag abgezogen. Der Verlustrücktrag wird mithin nur von solchen Einkünften vorgenommen, die nicht nach § 34a begünstigt besteuert werden, wirkt sich also mit einem höheren Steuersatz entlastend aus. Soweit der Stpfl. auch die Einkünfte, für die er die Begünstigung nach § 34a beantragt hat, in den Verlustrücktrag mit einbeziehen möchte, kann er den Antrag auf begünstigte Besteuerung nach § 34a im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des Verlustjahres zurücknehmen. Die Rücknahme ist nach § 34a Abs. 1 Satz 4 möglich bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids für das Jahr, das dem Jahr, in dem der Antrag auf Begünstigung gestellt wurde, nachfolgt. Der Stpfl. kann mit der Zurücknahme oder Aufrechterhaltung des Antrags selbst entscheiden, in welchem Umfang er den Verlustrücktrag geltend macht und in welchem Umfang er von der Begünstigung nach § 34a Gebrauch macht und zugleich Verlustpotenzial für den Vortrag erhält, der möglicherweise aufgrund der höheren Steuersätze im Vortragsjahr zu einer vorübergehend höheren Entlastung und damit einem Liquiditätsvorteil führt.

###292###

##271##

e) Kapitalvermögen

§ 20

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören
1. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. ²Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. ³Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gelten. ⁴Als sonstige Bezüge gelten auch Einnahmen, die an Stelle der Bezüge im Sinne des Satzes 1 von einem anderen als dem Anteilseigner nach **Absatz 5** bezogen werden, wenn die Aktien mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden;
 2. Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nummer 1 anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen; Nummer 1 Satz 3 gilt entsprechend. ²Gleiches gilt für Bezüge, die auf Grund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nummer 1 anfallen und die als Gewinnausschüttung im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes gelten;
 3. (weggefallen)
 4. Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehnsgeber als Mitunternehmer anzusehen ist. ²Auf Anteile des stillen Gesellschafters am Verlust des Betriebs sind § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 und § 15a und § 15b sinngemäß anzuwenden;
 5. Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden und Renten aus Rentenschulden. ²Bei Tilgungshypotheken und Tilgungsgrundschulden ist nur der Teil der Zahlungen anzusetzen, der als Zins auf den jeweiligen Kapitalrest entfällt;
 6. der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrags bei Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, soweit nicht die lebenslange Rentenzahlung gewählt und erbracht wird, und bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen worden ist. ²Wird die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahrs des Steuer-

####

##273##

pflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt, ist die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen.³ Bei entgeltlichem Erwerb des Anspruchs auf die Versicherungsleistung treten die Anschaffungskosten an die Stelle der vor dem Erwerb entrichteten Beiträge.⁴ Die Sätze 1 bis 3 sind auf Erträge aus fondsgebundenen Lebensversicherungen, auf Erträge im Erlebensfall bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht, soweit keine lebenslange Rentenzahlung vereinbart und erbracht wird, und auf Erträge bei Rückkauf des Vertrages bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht entsprechend anzuwenden;

7. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder **geleistet** worden ist, auch wenn die Höhe **der Rückzahlung oder** des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt.² Dies gilt unabhängig von der Bezeichnung und der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Kapitalanlage;
8. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel;
9. Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen im Sinne der Nummer 1 gehören; Nummer 1 Satz 2, 3 und Nummer 2 gelten entsprechend;
10. a) Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 Satz 1 wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen; Nummer 1 Satz 2, 3 und Nummer 2 gelten entsprechend;
- b) der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als 350 000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30 000 Euro im Wirtschaftsjahr hat, sowie der Gewinn im Sinne des § 22 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes.² Die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art führt zu einem Gewinn im Sinne des Satzes 1; in den Fällen der Einbringung nach dem Sechsten und des Formwechsels nach dem Achten Teil des Umwandlungssteuergesetzes gelten die Rücklagen als aufgelöst.³ Bei dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten gelten drei Viertel des Einkommens im Sinne des § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes als Gewinn im Sinne des Satzes 1.⁴ Die Sätze 1 und 2 sind bei wirtschaftli-

chen Geschäftsbetrieben der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entsprechend anzuwenden. ⁵Nummer 1 Satz 3 gilt entsprechend;

- 11. Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinbart werden; schließt der Stillhalter ein Glattstellungsgeschäft ab, mindern sich die Einnahmen aus den Stillhalterprämien um die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien.**

(2) ¹Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch

1. **der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1.** ²Anteile an einer Körperschaft sind auch Genussrechte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1, den Anteilen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf Anteile im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1;
2. **der Gewinn aus der Veräußerung**
 - a) von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden. ²Diese Besteuerung tritt an die Stelle der Besteuerung nach Absatz 1;
 - b) von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den Inhaber oder ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen nicht mitveräußert werden. ²Entsprechendes gilt für die Einlösung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung;

²Satz 1 gilt sinngemäß für die Einnahmen aus der Abtretung von Dividenden- oder Zinsansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des Satzes 1, wenn die dazugehörigen Anteilsrechte oder Schuldverschreibungen nicht in einzelnen Wertpapieren verbrieft sind. ³Satz 2 gilt auch bei der Abtretung von Zinsansprüchen aus Schuldbuchforderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind;
3. **der Gewinn**
 - a) bei Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt;
 - b) aus der Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments;
4. **der Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die Erträge im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 erzielen;**
5. **der Gewinn aus der Übertragung von Rechten im Sinne des Absatzes 1 Nr. 5;**
6. **der Gewinn aus der Veräußerung von Ansprüchen auf eine Versicherungsleistung im Sinne des Absatzes 1 Nr. 6.** ²Das Versicherungsunternehmen hat nach Kenntniserlangung von einer Veräußerung unverzüglich Mitteilung an das für den Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt zu machen und auf Verlangen des

Steuerpflichtigen eine Bescheinigung über die Höhe der entrichteten Beiträge im Zeitpunkt der Veräußerung zu erteilen;

7. der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des Absatzes 1 Nr. 7;
8. der Gewinn aus der Übertragung oder Aufgabe einer die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 9 vermittelnden Rechtsposition.

²Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 gilt auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft; in den Fällen von Satz 1 Nr. 4 gilt auch die Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens als Veräußerung. ³Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

(3) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden.

(4) ¹Gewinn im Sinne des Absatzes 2 ist der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten; bei nicht in Euro getätigten Geschäften sind die Einnahmen im Zeitpunkt der Veräußerung und die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung in Euro umzurechnen. ²In den Fällen der verdeckten Einlage tritt an die Stelle der Einnahmen aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter ihr gemeiner Wert; der Gewinn ist für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen. ³Ist ein Wirtschaftsgut im Sinne des Absatzes 2 in das Privatvermögen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe überführt worden, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 oder § 16 Abs. 3 angesetzte Wert. ⁴In den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 6 gelten die entrichteten Beiträge im Sinne des Absatzes 1 Nr. 6 Satz 1 als Anschaffungskosten; ist ein entgeltlicher Erwerb vorausgegangen, gelten auch die nach dem Erwerb entrichteten Beiträge als Anschaffungskosten. ⁵Gewinn bei einem Termingeschäft ist der Differenzausgleich oder der durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmte Geldbetrag oder Vorteil abzüglich der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Termingeschäft stehen. ⁶Bei unentgeltlichem Erwerb sind dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung, die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen, der Erwerb eines Rechts aus Termingeschäften oder die Beiträge im Sinne des Absatzes 1 Nr. 6 Satz 1 durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. ⁷Bei vertretbaren Wertpapieren, die einem Verwahrer zur Sammelverwahrung im Sinne des § 5 des Depotgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Januar 1995 (BGBl. I S. 34), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 5. April 2004 (BGBl. I S. 502) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung anvertraut worden sind, ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert wurden.

(5) ¹Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 und 2 erzielt der Anteilseigner. ²Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. ³Sind einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 oder 2 zuzurechnen, gilt er als Anteilseigner.

(6) ¹Verbleibende positive Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach der Verrechnung im Sinne des § 43a Abs. 3 zunächst mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Maßgabe des § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 zu verrechnen. ²Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ³Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. ⁴§ 10d Abs. 4 ist sinngemäß anzuwenden. ⁵Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, dürfen nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden; die Sätze 3 und 4 gelten sinngemäß. ⁶Verluste aus Kapitalvermögen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, dürfen nur verrechnet werden oder mindern die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, wenn eine Bescheinigung im Sinne des § 43a Abs. 3 Satz 4 vorliegt.

(7) ¹§ 15b ist sinngemäß anzuwenden. ²Ein vorgefertigtes Konzept im Sinne des § 15b Abs. 2 Satz 2 liegt auch dann vor, wenn die positiven Einkünfte nicht der tariflichen Einkommensteuer unterliegen.

(8) Soweit Einkünfte der in den Absätzen 1, 2 und 3 bezeichneten Art zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen.

(9) ¹Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist als Werbungskosten ein Betrag von 801 Euro abzuziehen (**Sparer-Pauschbetrag**); **der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen.** ²Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer **Sparer-Pauschbetrag** von 1602 Euro gewährt. ³Der gemeinsame **Sparer-Pauschbetrag** ist bei der Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen; sind die *um die Werbungskosten geminderten* Kapitalerträge eines Ehegatten niedriger als 801 Euro, so ist der anteilige **Sparer-Pauschbetrag** insoweit, als er die Kapitalerträge dieses Ehegatten übersteigt, bei dem anderen Ehegatten abzuziehen. ⁴Der **Sparer-Pauschbetrag** und der gemeinsame **Sparer-Pauschbetrag** dürfen nicht höher sein als die um eine abziehende ausländische Steuer **geminderten und nach Maßgabe des Absatzes 6 verrechneten** Kapitalerträge.

§ 52a

Anwendungsvorschriften

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne^F des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(8) § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist vorbehaltlich der Regelungen in Absatz 10 Satz 6 bis 8 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

(9) § 20 Abs. 1 Nr. 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Stillhalterprämien anzuwenden.

(10) ¹§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erworben werden.

²§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden.

³§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Gewinne aus Termingeschäften anzuwenden, bei denen der Rechtserwerb nach dem 31. Dezember 2008 erfolgt.

⁴§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, 5 und 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Gewinne anzuwenden, bei denen die zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter, Rechte oder Rechtspositionen nach dem 31. Dezember 2008 erworben oder geschaffen werden.

⁵§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf die Veräußerung von Ansprüchen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden, bei denen der Versicherungsvertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen wurde; dies gilt auch für Versicherungsverträge, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen wurden, sofern bei einem Rückkauf zum Veräußerungszeitpunkt die Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung steuerpflichtig wären.

⁶§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen anzuwenden.

⁷Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 1. Januar 2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, aber nicht Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 nicht anzuwenden.

⁸Bei Kapitalforderungen, die zwar nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, aber die Voraussetzungen von § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) erfüllen, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 vorbehaltlich der Regelung in Absatz 11 Satz 4 und 6 auf alle nach dem 30. Juni 2009 zufließenden Kapitalerträge anzuwenden, es sei denn, die Kapitalforderung wurde vor dem 15. März 2007 angeschafft.

⁹§ 20 Abs. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungen, Einlösungen, Abtretungen oder verdeckte Einlagen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden.

¹⁰§ 20 Abs. 3 bis 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden.

...

Autoren: Dr. Friedrich E. **Harenberg**, Vors. Richter am FG, Barsinghausen, Dipl.-Finw. Jens **Intemann**, Richter am FG, Hemmingen (Abs. 6)

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München.

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 20 durch das UntStReformG 2008	
1. Rechtsentwicklung	J 07-1
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	
a) Anwendung des Abs. 1 Nr. 6	J 07-2
b) Anwendung des Abs. 1 Nr. 7	J 07-3
c) Anwendung des Abs. 1 Nr. 11	J 07-4
d) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1	J 07-5
e) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2	J 07-6
f) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 3	J 07-7
g) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 4	J 07-8
h) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 5	J 07-9
i) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 6	J 07-10
j) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 7	J 07-11
k) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 8	J 07-12
l) Anwendung des Abs. 2 Satz 2 und 3	J 07-13
m) Anwendung der Abs. 3–9	J 07-14
3. Grund und Bedeutung der Änderungen	J 07-15
Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen des § 20	
I. Änderungen in Abs. 1	
1. Änderung in Nr. 1	J 07-16
2. Änderung in Nr. 6	J 07-17
3. Änderung in Nr. 7	J 07-18
4. Einfügung einer Nr. 11	J 07-19
II. Änderungen in Abs. 2	
1. Änderung in Nr. 1	J 07-20
2. Änderung in Nr. 2	J 07-21
3. Einfügung einer Nr. 3	
a) Nr. 3 Buchst. a	J 07-22
b) Nr. 3 Buchst. b	J 07-23
4. Einfügung einer Nr. 4	J 07-24
5. Einfügung einer Nr. 5	J 07-25
6. Einfügung einer Nr. 6	J 07-26
7. Einfügung einer Nr. 7	J 07-27
8. Einfügung einer Nr. 8	J 07-28
9. Änderungen in Abs. 2 Sätze 2 und 3	
a) Satz 2	J 07-29
b) Satz 3	J 07-30
III. Änderungen in Abs. 3	
IV. Änderungen in Abs. 4	
1. Überblick	J 07-32
2. Satz 1	J 07-33
3. Satz 2	J 07-34
4. Satz 3	J 07-35
5. Satz 4	J 07-36
6. Satz 5	J 07-37
7. Satz 6	J 07-38
8. Satz 7	J 07-39
V. Einfügung eines Abs. 5	
VI. Einfügung eines Abs. 6	
1. Überblick	J 07-41
2. Satz 1	J 07-42
3. Satz 2	J 07-43
4. Satz 3	J 07-44
5. Satz 4	J 07-45
6. Satz 5	J 07-46
7. Satz 6	J 07-47
VII. Einfügung eines Abs. 7	
VIII. Einfügung eines Abs. 8	
IX. Einfügung eines Abs. 9	

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 20 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: WOHLFARTH/BRAUSE, Strukturierte Wertpapiere als Termingeschäfte, WM 1998, 1859 (1866 f.); BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; BEHRENS, Abgeltungsteuer ab 2009 – Handlungs-

möglichkeiten des Privatanlegers im Übergangszeitraum; DStR 2007, 1998; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; CARLÈ, Steuerstundungsmodelle bei Einkünften aus Kapitalvermögen, ErbStB 2007, 150; GEURTS, Mehr Klarheit bei der Besteuerung von Finanzinnovationen, DStZ 2007, 393; HAISCH, Besteuerung von Finanzprodukten unter der Abgeltungsteuer, DStZ 2007, 762; HÖRSTER/MERKER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, NWB F. 2, 9351; LUTTERMANN/BACKMANN, Rechtsverhältnisse bei Hedge-Fonds („Risikofonds“) in Deutschland und in den USA, ZIP 2002, 1017; MAIER/WENGENROTH, Künftige Besteuerung privater Kapitalerträge, Auswirkungen der Abgeltungsteuer im Unternehmensteuerreformgesetz, ErbStB 2007, 89; MELCHIOR, Unternehmensteuerreform und Abgeltungsteuer, DStR 2007, 1229; PHILIPOWSKI, Werbungskosten bei fehlgeschlagenen Termingeschäften, DStR 2007, 1615; STECK, Liebhaberei bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, NWB Beratung aktuell, 2007, 2445; WATRIN/HANSEN, Finanzgeschäfte nach Einführung der Abgeltungssteuer, ErbStB 2007, 178.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 1999: s. § 20 Anm. 4.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 20 Anm. J 03-1; Anm. J 04-1, Anm. J 05-1 und Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Neben der ab 2008 geltenden Unternehmensbesteuerung enthält das Gesetz auch die Einführung eines neuen Besteuerungsregimes für private Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne. Grundlage der Reform war ein Konzept des hessischen FinMin. v. 13.4.2005 mit dem Titel „Eine neue Kapitalsteuer für Deutschland“, das eine einheitliche Abgeltungsteuer von 17 % auf Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne vorsah. Der StSatz sollte ursprünglich auch im betrieblichen Bereich gelten (Kapitalrenditesteuern), um eine Verzerrung zwischen Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung zu vermeiden. Dieses Konzept wurde nicht vollständig umgesetzt. Ohne Verbindung zum unternehmensbezogenen Teil des UntStReformG 2008 werden nunmehr nur private Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne des erheblich erweiterten § 20 einer abgeltenden KapErtrSt. von 25 % unterworfen. Zudem sieht das Gesetz eine Reihe von Veranlagungsmöglichkeiten und missbrauchsvermeidende Regelungen vor.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2 a) Anwendung des Abs. 1 Nr. 6

Ursprünglich sah der Gesetzentwurf die Anwendung der Neufassung erstmals auf Veräußerungsvorgänge vor, bei denen die Versicherungsansprüche nach dem 31.12.2008 abgetreten werden. Dabei sollten nur Abtretungen von Ansprüchen aus Versicherungsverträgen betroffen sein, die nach dem 31.12.2004 (Neuverträge) abgeschlossen wurden. Die Übertragung von Versicherungsansprüchen aus Altverträgen (Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005) wäre dann ohne strechtl. Konsequenzen geblieben. Auf Vorschlag des BRat wird durch § 52a Abs. 10 Satz 5 sichergestellt, dass auch Erträge aus der Übertragung von Ansprüchen aus Altverträgen ab 1.1.2009 zu stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören – allerdings nur dann, wenn die Erträge auch nach bisherigem Recht als stpfl. Einnahmen zu erfassen wären. Das ist der Fall, wenn der Versicherungsvertrag gegen Einmalleistung abgeschlossen wurde, die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag zur Si-

cherung eines Darlehens abgetreten wurden (§ 10 Abs. 2 Satz 2) oder der Vertrag innerhalb der Frist von 12 Jahren gekündigt wurde. Somit unterliegen stschädliche verwendete Altverträge der ab 1.1.2009 geltenden Regelung.

b) Anwendung des Abs. 1 Nr. 7

J 07-3

Der um sog. Risikopapiere oder Risikoanlagen, zB Zertifikate ohne Kapitalrückzahlungsgarantie, erweiterte Tatbestand der Nr. 7 ist gem. § 52a Abs. 8 erstmals auf Kapitalerträge aus solchen Anlagen anzuwenden, die dem Stpfl. nach dem 31.12.2008 zufließen. Die Anschaffung der Kapitalanlage spielt bei der Besteuerung der Erträge keine Rolle. Somit sind laufende Erträge zB aus Risikozertifikaten, die vor dem 1.1.2009 bzw. 15.3.2007 (§ 52a Abs. 10 Satz 8) erworben wurden, erst ab 2009 nach Nr. 7 stpfl.

c) Anwendung des Abs. 1 Nr. 11

J 07-4

Die erstmalige Erfassung der Stillhalterprämien im Bereich des § 20 erfolgt nach § 52a Abs. 9 für Prämien, die dem Optionsgeber nach dem 31.12.2008 zufließen, unabhängig davon, wann das Optionsgeschäft abgeschlossen wurde.

d) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

J 07-5

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften und aus der Veräußerung von bestimmten Genussrechten oder ähnlichen Beteiligungen werden erstmals stl. erfasst, wenn die Beteiligung nach dem 31.12.2008 erworben wurde. Beteiligungen, die vor dem 1.1.2009 angeschafft worden sind, unterliegen somit noch den alten Regelungen und können nach Ablauf der Behaltensfrist von einem Jahr weiterhin stfrei veräußert werden (§ 52a Abs. 10 Satz 1).

e) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2

J 07-6

Die aus der bisherigen Fassung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 übernommene Regelung zur Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen ist erstmals auf Veräußerungserlöse anzuwenden, die dem Veräußerer nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52a Abs. 10 Satz 2).

f) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 3

J 07-7

Einnahmen aus der Beendigung von Termingeschäften und aus der Veräußerung gleichgestellter Geschäfte werden gem. § 52a Abs. 10 Satz 3 erstmals nach der neuen Regelung besteuert, wenn das Termingeschäft nach dem 31.12.2008 eingegangen wurde. Dies gilt sowohl für die Besteuerung des aus der Beendigung erzielten Geldbetrags oder sonstigen Vorteils als auch für den aus einer Veräußerung realisierten Verkaufserlös.

g) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 4

J 07-8

Einnahmen aus der Veräußerung von stillen Beteiligungen, partiarischen Darlehen oder ähnlichen Beteiligungen iSd. Abs. 1 Nr. 4 sind erstmals nach den Neuregelungen zu besteuern, wenn die Beteiligung nach dem 31.12.

2008 erworben oder das Darlehen nach dem 31.12.2008 abgeschlossen wurde (§ 52a Abs. 10 Satz 4).

J 07-9 **h) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 5**

Realisierte Erlöse aus der Veräußerung von Hypotheken, Grundschulden und Renten iSd. Abs. 1 Nr. 5 werden nach § 52a Abs. 10 Satz 4 erstmals den neuen Regelungen unterworfen, wenn diese Rechte oder Rechtspositionen nach dem 31.12.2008 begründet worden sind.

J 07-10 **i) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 6**

Erlöse aus der Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungsverträgen iSd. Abs. 1 Nr. 6 werden gem. § 52a Abs. 10 Satz 5 erstmals stl. erfasst, wenn der Vertrag nach dem 31.12.2004 abgeschlossen wurde (Neuverträge) und die Veräußerung nach dem 31.12.2008 stattfindet. Für sog. Altverträge (Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005) gilt dies nur, wenn der Versicherungsvertrag stschädlich iSd. Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung verwendet wurde und die Versicherungszinsen dadurch – entgegen der Regelung in Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung – stpfl. geworden sind.

J 07-11 **j) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 7**

Grundregel: Einnahmen aus der Veräußerung von verbrieften oder unverbrieften Kapitalforderungen iSd. Abs. 1 Nr. 7 sind erstmals unabhängig von einer Behaltensfrist zu versteuern, wenn der Veräußerungserlös dem Stpfl. nach dem 31.12.2008 zufließt (§ 52a Abs. 10 Satz 6). Für bestimmte Wertpapiere und Kapitalforderungen hat der Gesetzgeber allerdings Ausnahmeregelungen vorgesehen.

Ausnahme 1: Die Grundregel ist nicht anzuwenden, auch wenn der Veräußerungserlös nach dem 31.12.2008 zufließt, wenn die Kapitalforderung folgende Voraussetzungen erfüllt (§ 52a Abs. 10 Satz 7):

- Erwerb der Kapitalforderung vor dem 1.1.2009,
- StPfl. der Zinserträge nach Abs. 1 Nr. 7 aF,
- keine finanzinnovative Schuldverschreibung oder Kapitalforderung iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 aF.

Damit genießen herkömmliche Zinspapiere und Kapitalforderungen einen Bestandsschutz, wenn der Anschaffungszeitpunkt vor Inkrafttreten der Neuregelungen liegt (Grandfather-Regelung). Dieser Bestandsschutz gilt allerdings nicht für innovative Schuldverschreibungen (Finanzinnovationen) iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a–d aF, wie Zero-Bonds, Gleitzins- und Stufenzins-Anleihen, Stripped Bonds, flatgehandelte Schuldverschreibungen und Index-Anleihen. Mit der Veräußerung dieser Produkte werden – wie unter dem bisherigen Recht – Kapitalerträge erzielt, bei denen es für die Besteuerung nach neuem Recht lediglich auf den Zufluss der Erträge nach dem 31.12.2008 ankommt.

Ausnahme 2: Einnahmen aus der Veräußerung von Kapitalforderungen, – deren Erträge nicht nach Abs. 1 Nr. 7 in der am 31.12.2008 geltenden Fassung stpfl. waren, zB Erträge aus Zertifikaten ohne Kapitalrückzah-

lungsgarantie (sog. Risiko-Zertifikate) und aus Full-Index-Link-Anleihen (Schuldverschreibungen, bei denen sowohl der Zinssatz als auch die Höhe der Kapitalrückzahlung an einen Index gekoppelt sind),

– die aber nunmehr unter die Neufassung des Abs. 1 Nr. 7 fallen,

werden bereits dann erfasst, wenn die Kapitalforderung nach dem 14.3.2007 angeschafft wurde und der Veräußerungserlös nach dem 30.6.2009 zufließt (§ 52a Abs. 10 Satz 8). Diese Ausnahmeregelung wurde während des Gesetzgebungsverfahrens eingefügt, um die als missbräuchlich empfundenen Neuemissionen von Open-End-Zertifikaten nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs zum UntStReformG 2008 zu erfassen. Gäbe es diese Ausnahmeregelung nicht, hätten die Erträge aus diesen Zertifikaten – bei Anschaffung vor dem 1.1.2009 ad infinitum – nach altem Recht stfrei vereinnahmt werden können. Veräußerungserlöse wären auch bei Verkauf nach dem 31.12.2008 und Ablauf der alten Behaltensfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF stfrei gewesen, da diese Risiko-Zertifikate keine Kapitalforderung iSd. Abs. 1 Nr. 7 aF waren, sondern unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF fielen.

Beispiel 1: Anschaffung einer festverzinslichen Inhaberschuldverschreibung am 20.3.2009 zum Kurswert von 96 %. Veräußerung des Wertpapiers am 20.12.2009 zum Kurswert von 105 %, Zufluss des Verkaufserlöses am 22.12.2009. Der Gewinn aus der Veräußerung von 9 % ist stpfl. (Grundregel).

Beispiel 2: Anschaffung einer festverzinslichen Inhaberschuldverschreibung am 20.3.2008 zum Kurswert von 96 %. Veräußerung des Wertpapiers am 20.4.2009 zum Kurswert von 105 %, Zufluss des Verkaufserlöses am 22.4.2009. Die Neuregelungen sind noch nicht anwendbar. Der Veräußerungsertrag von 9 % ist wegen des Ablaufs der Behaltensfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 idF v. 31.12.2008 und wegen der Besteuerung der Zinserträge nach Abs. 1 Nr. 7 idF v. 31.12.2008 stfrei (Ausnahme 1).

Beispiel 3: Anschaffung eines Zertifikats ohne Kapitalrückzahlungsgarantie am 15.3.2007 zum Preis von 100. Veräußerung am 5.7.2009 zum Kurs von 110. Der Veräußerungsertrag von 10 ist nach neuem Recht stpfl. (Ausnahme 2).

Beispiel 4: Anschaffung eines Zertifikats ohne Kapitalrückzahlungsgarantie am 15.3.2007 zum Preis von 100. Veräußerung am 5.4.2009 zum Kurs von 110. Der Veräußerungserlös von 10 ist stfrei, da noch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 in der am 31.12.2008 geltenden Fassung anzuwenden und die Jahresfrist im Veräußerungszeitpunkt bereits abgelaufen ist. Die Neuregelung ist noch nicht anzuwenden, da der Veräußerungsertrag vor dem 30.6.2009 zufließt (Ausnahme 2).

Beispiel 5: Anschaffung einer Nullkupon-Anleihe (Zero-Bonds) am 15.3.2007 zum Preis von 100. Veräußerung am 5.4.2009 zum Kurs von 110. Die Neuregelungen sind bereits anwendbar, obwohl die Anschaffung bereits 2007 erfolgte. Das Wertpapier ist keine Festzinsanleihe, sondern eine Finanzinnovation iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a aF, so dass hier der Grundsatz anzuwenden ist. Der Veräußerungserlös wird als Kapitalertrag qualifiziert, der nach dem 31.12.2008 zufließt (§ 52a Abs. 8).

Einlösung von Risiko-Zertifikaten: Einlösungs- und Veräußerungserträge aus Zertifikaten ohne Kapitalgarantie-Zusage, die vor dem 1.1.2009 erworben und vor dem 1.7.2009 eingelöst (veräußert) werden, unterliegen noch dem alten Recht. Soweit die Behaltensfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 4 aF noch nicht abgelaufen ist, sind die Einnahmen aus der Einlösung (Veräußerung) als Einnahmen aus einem privaten Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 4, Abs. 3 aF stbar. Ist die

Frist bei der Einlösung (Veräußerung) bereits abgelaufen, sind die Erträge stffrei, wenn die Einlösung (Veräußerung) vor dem 1.7.2009 erfolgt. Liegt die Einlösung (Veräußerung) nach dem 30.6.2009, greifen die Regelungen der Abgeltungsteuer.

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die Sonderregelung für Risiko-Zertifikate (Ausnahme 2), also solche ohne Kapitalrückzahlungsgarantie (Index-Zertifikate), begegnet verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Sie erfasst nämlich die mit den Index-Zertifikaten wirtschaftlich vergleichbaren Anteile an Exchange Traded Funds (ETF) nicht. ETF sind börsengehandelte Investmentanteile, deren Kursentwicklung – wie bei Index-Zertifikaten – von einem Index, zB dem DAX, dem MDAX oder dem EuroStoxx, abhängt. Lediglich das rechtl. Kleid, einerseits Zertifikat (Inhaberschuldverschreibung), andererseits Investmentanteil, unterscheidet beide Anlageinstrumente. Dagegen sind die anlagespezifischen Kriterien identisch. Ob die Abwehr eines Gestaltungsmissbrauchs bei den Index-Zertifikaten einen hinreichenden sachlichen Grund für die unterschiedliche zeitliche Anwendung der Neuregelungen darstellt, ist uE sehr fraglich.

J 07-12 **k) Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 8**

Einnahmen aus der Übertragung oder Aufgabe von Leistungseinnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 9 unterliegen erstmals dem neuen Recht, wenn der Rechts-erwerb nach dem 31.12.2008 erfolgt (§ 52a Abs. 10 Satz 4).

J 07-13 **l) Anwendung des Abs. 2 Satz 2 und 3**

Die Sätze 2 und 3 des Abs. 2 sind erstmals anzuwenden, wenn die der Veräußerung gleichgestellten Ersatztatbestände wie Einlösung, Abtretung, Rückzahlung und verdeckte Einlage nach dem 31.12.2008 verwirklicht werden (§ 52a Abs. 10 Satz 9).

J 07-14 **m) Anwendung der Abs. 3–9**

Die umgruppierten Vorschriften und Neuregelungen in den Abs. 3–9 sind erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Stpfl. nach dem 31.12.2008 zufließen.

J 07-15 **3. Grund und Bedeutung der Änderungen**

Abs. 1 Nr. 1 Satz 4: Redaktionelle Anpassung an die geänderte Nummerierung der einzelnen Absätze des § 20. Aus dem früheren Abs. 2a wird nunmehr Abs. 5.

Abs. 1 Nr. 6: Mit der Einfügung des neuen Satzes 3 wird im Fall eines entgeltlichen Erwerbs eines Versicherungsvertrags eine nur besitzzeitanteilige Erfassung der Erträge sichergestellt. Die Umgruppierung des früheren Satzes 3 in Satz 4 ist die redaktionelle Folge des eingefügten Satz 3.

Abs. 1 Nr. 7: Die Änderung stellt eine Erweiterung der unter Nr. 7 fallenden Kapitalanlageprodukte dar. Während nach der alten Fassung reine Risikopapiere, wie zB Index-Anleihen mit ungewisser Zins- und Kapitalrückzahlung (reine Risikopapiere), vom Wortlaut nicht erfasst waren, führen nach der Neuformulierung auch die Erträge aus solchen Anleihen zu Einnahmen

aus Kapitalvermögen. Das ist systemgerecht, da nach der Neugestaltung des § 20 alle Kapitalerträge und realisierten Wertzuwächse im Privatvermögen der Abgeltungsteuer unterliegen sollen.

Abs. 1 Nr. 11: Die strechtl. Erfassung der Stillhalterprämien als Einnahme aus Kapitalvermögen in der neu eingefügten Nr. 11 ist dem Systemwechsel zur Abgeltungsteuer und dem dadurch bedingten Wegfall des § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 geschuldet.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1: Diese Neueinführung ersetzt in einem Teilbereich, nämlich der Besteuerung von Wertzuwächsen aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, wie zB AG und GmbH, den § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 aF. Die Veräußerung von Kapitalanteilen ist jetzt auch im Privatbereich immer, ohne Beachtung einer Haltedauer, stl. relevant.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2: Der Besteuerungstatbestand des Satzes 1 wird um die Veräußerung von Genussrechten und ähnlichen Beteiligungen sowie von Anwartschaftsrechten erweitert.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2: Der bisherige Besteuerungstatbestand des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b, nach dem die Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen ohne Übertragung der Stammrechte ebenso zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führte wie die Einlösung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibungen, wird übernommen.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a: Diese Neueinführung ersetzt in einem weiteren Teilbereich den bisherigen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1. Die Besteuerung als Einnahmen aus Kapitalvermögen wird erweitert um Wertzuwächse aus verbrieften und unverbrieften Termin- und ähnlichen Geschäften. Buchst. a erfasst nur die Beendigung eines solchen Geschäfts, nicht den Gewinn aus der Veräußerung.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b: Im Gegensatz zu Buchst. a wird hier auch der Gewinn aus der Veräußerung eines der in Buchst. a erfassten Beendigungsgeschäfte zu stbaren Einnahmen iSd. § 20 erklärt. Dies entspricht dem Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz Nr. 2 Satz 1 aF.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 4: Während die Erträge aus der (echten) stillen Beteiligung und aus einem partiarischen Darlehen nach Abs. 1 Nr. 4 erfasst werden, regelt Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 die StPflcht der Wertzuwächse aus der Abtretung von stillen Beteiligungen und Forderungen aus partiarischen Darlehen. Zusätzlich werden Vermögensmehrungen aus der Rückzahlung stiller Beteiligungen bei Beendigung der Gesellschaft zu stbaren Einnahmen erklärt (Abs. 2 Satz 2).

Abs. 2 Satz 1 Nr. 5: Korrespondierend zu Abs. 1 Nr. 5 gehören die Wertzuwächse aus der Übertragung von Hypotheken und Grundschulden nunmehr zu den stbaren Kapitaleinnahmen.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 6: Korrespondierend zu Abs. 1 Nr. 6 sind auch die Gewinne aus der Veräußerung von Ansprüchen auf Versicherungsleistungen stbar. Insbes. erfasst die Neuregelung die Abtretung von Ansprüchen aus kapitalbildenden Lebensversicherungsverträgen, aber auch den Eintritt eines Dritten in bestehende Versicherungsverträge. Um die Effizienz der Besteuerung sicherzustellen, werden die Versicherungsunternehmen verpflichtet,

die Finanzbehörden nach Kenntniserlangung von einer Veräußerung zu unterrichten und ihrem Versicherungsnehmer – auf Verlangen – die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung entrichteten Versicherungsbeiträge zu bescheinigen.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 7: Dieser Auffangtatbestand korrespondiert mit Abs. 1 Nr. 7. Auch die realisierten Wertzuwächse aus der Veräußerung von Kapitalforderungen jeder Art werden als Einnahmen aus Kapitalvermögen erfasst.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 8: Zu den stbaren Einnahmen gehören nunmehr auch die Vermögensmehrungen oder -minderungen, die aus der Übertragung der Mitglieder- oder Gesellschafterstellung in einer der in § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG genannten Körperschaften zufließen. Diese Vorschrift soll eine Lücke schließen, die sich ergeben hätte, wenn nur die Übertragung von Kapitalbeteiligungen an Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG (AG, GmbH, Genossenschaften) zu stbaren Einnahmen führen würde. In soweit ergänzt Nr. 8 die Nr. 1 in Abs. 2.

Abs. 2 Sätze 2 und 3: Satz 2 erweitert den Begriff der Veräußerung aus Satz 1 und bestimmt, dass auch andere Tatbestände, zB die Abtretung, die Rückzahlung von Kapital, die Einlösung einer Kapitalforderung, die verdeckte Einlage (§ 17 Abs. 1 Satz 2) sowie die Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens bei Beendigung einer stillen Gesellschaft als Veräußerung gelten. Die aus diesen Ersatztatbeständen erzielten Wertzuwächse führen – wie der Gewinn aus einer Veräußerung – zu stbaren Kapitaleinnahmen. Satz 3 enthält eine Regelung für die Anschaffung oder Veräußerung einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an einer PersGes. Diese gelten als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG. Mit dieser Regelung wird ebenfalls eine Besteuerungslücke geschlossen, die sich aufgetan hätte, wenn nur die Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen würde. Die Veräußerung eines Gesamthandsanteils ist in Abs. 1 Nr. 1–8 nicht geregelt. Der Gesamthandsanteil war aber „Wirtschaftsgut“ iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF. Die bisherige strechtl. Erfassung dieser Veräußerungsvorgänge sollte in § 20 nF fortgesetzt werden.

Abs. 3: Wortgleiche Übernahme des bisherigen Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; keine inhaltliche Änderung.

Abs. 4: In Anlehnung an § 17 Abs. 2 und § 23 Abs. 3 regelt die neue Vorschrift für die Veräußerungsfälle des Abs. 2 die Ermittlung der stl. Bemessungsgrundlage.

Abs. 5: Wortgleiche Übernahme des bisherigen Abs. 2a, der die Zurechnung von Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 und 2 regelt.

Abs. 6: Mit dem neuen Abs. 6 werden sowohl materiell-rechtl. als auch verfahrensrechtl. Fragen der Verlustverrechnung, des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs im Zusammenhang mit den Einnahmen aus Kapitalvermögen aus Abs. 1 und 2 geregelt. Die bisherigen allg. Regelungen dazu konnten für die im Umfang ausgeweitete Einkunftsart „Kapitalvermögen“ unter Einführung der definitiven Abgeltungsteuer von 25 % nicht übernommen werden.

Abs. 7: Wortgleiche Übernahme des bisherigen Abs. 2b ohne materiell-rechtl. Änderungen.

Abs. 8: Übernahme des bisherigen Abs. 3 mit einer redaktionellen Ergänzung durch Aufnahme eines Verweises auf die Einnahmen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen iSd. Abs. 3, die ebenfalls der Subsidiaritätsregel unterfallen.

Abs. 9: Neuregelung des früheren Sparer-Freibetrags, der – dem System der Abgeltungsteuer angepasst – mit dem bisherigen WK-Pauschbetrag (§ 9a Nr. 2) zu einem einheitlichen Sparer-Pauschbetrag zusammengeführt wurde. Die Höhe des Sparer-Pauschbetrags entspricht der Summe aus bisherigem Frei- und WK-Pauschbetrag. Ein Abzug von individuellen Aufwendungen als WK ist in diesem System nicht mehr möglich. Die pauschale Berücksichtigung von WK sollte aber erhalten bleiben. Dies erscheint inkonsequent, denn der niedrige Abgeltungsteuersatz von 25 % berücksichtigt typisierend mit den Einnahmen aus Abs. 1 und 2 zusammenhängende WK.

Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen des § 20

I. Änderungen in Abs. 1

1. Änderung in Nr. 1

J 07-16

Die Bezugnahme in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auf Abs. 2a wird geändert. Der frühere Abs. 2a wird durch die grds. Neugestaltung des § 20 in Abs. 5 umgruppiert. Materiell-rechtl. Änderungen gehen damit nicht einher.

2. Änderung in Nr. 6

J 07-17

Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. Abs. 1 gehören nach Nr. 6 Satz 1 Leistungen aus bestimmten Versicherungsverträgen im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrags. Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der darauf gezahlten Beiträge. Wird der Anspruch auf die Versicherungsleistung während der Laufzeit des Vertrags entgeltlich durch Abtretung übertragen, bezieht der Rechtsnachfolger (Übernehmer des Versicherungsvertrags) im Erlebensfall oder bei Vertragsrückkauf ebenfalls Einnahmen aus Kapitalvermögen. Der neu eingeführte Satz 3 stellt für den Rechtsnachfolger sicher, dass dieser nur die Erträge zu versteuern hat, die während seiner Besitzzeit, also nach dem Erwerb, mit den Sparanteilen der Versicherungsbeiträge erwirtschaftet wurden. Seine stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen werden aus der Differenz zwischen der Versicherungsleistung und seinen AK, die an die Stelle der vor dem Erwerb – durch den Rechtsvorgänger – entrichteten Beiträge treten, ermittelt.

Ohne diese Regelung wäre es zu einer Übermaßbesteuerung gekommen, da in den AK (Veräußerungspreis der Versicherungsansprüche) des Veräußerers typischer Weise die während der Besitzzeit des ursprünglichen Versicherungsnehmers erzielten Erträge enthalten sind, die dieser seinerseits zu versteuern hat. Damit korrespondiert der Satz 3 aus Nr. 6 mit der Neuregelung in Abs. 2 Satz 1 Nr. 6, wonach der die Ansprüche übertragende Stpfl.

#####

##287##

den Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungsentgelt und den bis zur Veräußerung entrichteten Beiträge zu versteuern hat (s. Anm. J 04-3).

Der bisherige Satz 3 wurde zu Satz 4 unter Erweiterung der entsprechenden Anwendung nicht nur von Sätzen 1 und 2, sondern auch des neuen Satzes 3 auf fondsgebundene Lebensversicherungsverträge und Rentenversicherungsverträge ohne Kapitalwahlrecht.

Beispiel: A hat auf seinen Versicherungsvertrag 10 000 € Beiträge entrichtet und veräußert die Ansprüche aus dem Vertrag für 15 000 € an B. B erhält am Ende der Laufzeit, im 60. Lebensjahr, eine Versicherungsleistung von 100 000 € ausgezahlt. Seine stpfl. Einnahmen nach Nr. 6 Satz 3 betragen 100 000 € ./.. 15 000 € = 85 000 €. Die bei ihm nicht erfassten Erträge von 5 000 € (15 000 € ./.. 10 000 € = 5 000 €) hat A zu versteuern (Nr. 6 Satz 1).

J 07-18 3. Änderung in Nr. 7

Ausweitung der Besteuerung: Die Vorschrift war und bleibt der Auffangtatbestand für alle Arten von Kapitalerträgen, die nicht bereits unter die Nr. 1–6 und 8–11 subsumiert werden können. Entsprechend der gesetzgeberischen Intention, alle Erträge und Vermögensmehrungen aus der Anlage privaten Kapitals der Besteuerung zu unterwerfen, werden mit der Änderung nunmehr auch Erträge aus risikobehafteten Kapitalanlageprodukten erfasst. Produkte, bei denen sowohl die Erträge als auch die Kapitalrückzahlung von einem ungewissen Ereignis abhängen, fielen bislang nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 7, sondern gehörten zu den Termingeschäften des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF. Mit der Einbeziehung dieser Erträge in die Nr. 7 wird der Anwendungsbereich wesentlich erweitert. Die geänderte Nr. 7 korrespondiert mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2, nach dem alle Einnahmen aus der Rückzahlung, Einlösung, Veräußerung oder Abtretung von Wertpapieren oder unverbrieften Kapitalforderungen ohne Berücksichtigung der Besitzzeit stpfl. sind.

Erträge aus spekulativen Risiko-Zertifikaten ohne Kapitalgarantie: In den Anwendungsbereich der Nr. 7 fallen nunmehr auch die Erträge aus vollindexierten Schuldverschreibungen, so genannten Full-Index-Link-Anleihen, bei denen sowohl die Zinsen als auch die Kapitalrückzahlung von einem im Vorhinein bestimmten Index abhängen. Ebenso werden die Erträge aus Options- und Termingeschäften sowie aus Zertifikaten, die keine Kapitalrückzahlungsgarantie in ihren Emissionsbedingungen vorsehen, erfasst. Die Unterscheidung von Garantie-Zertifikaten (bisher Nr. 7 Satz 1) und solchen ohne Kapitalgarantie (bisher § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2) ist mit dieser Änderung hinfällig. Die Erträge beider Arten werden jetzt gleich behandelt. Stfreie Erträge gibt es in diesem Bereich nicht mehr.

Erträge aus spekulativen Risiko-Zertifikaten mit teilweiser Kapitalrückzahlungsgarantie: Nach der Entscheidung des BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05 (DStR 2008, 342) zum alten Recht ist der Überschuss aus der Veräußerung von Indexzertifikaten mit einer garantierten Mindestrückzahlung oder nur teilweisen Kapitalrückzahlungsgarantie – entgegen BMF v. 16.3.1999 (BStBl. I 1999, 433) – nur hinsichtlich des Teils stbar, der der garantierten Mindestrückzahlung zuzuordnen ist. Soweit der Stpfl. das der Höhe nach eindeutig bestimmbare Risiko eines Kapitalausfalls (anteiliger Totalverlust) trägt, entfällt der bei Veräußerung der Zertifikate erzielte

Überschuss im Rahmen des § 20 auf den nicht stbaren Bereich iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF. Die Höhe des stpfl. Teils des insgesamt erzielten Überschusses bestimmt sich nach der Relation zwischen der Mindestrückzahlung und der Differenz zwischen Nominalbetrag der Anlage und Mindestrückzahlung (Risikobereich). Damit kommt diesen Zertifikaten eine Zwitterstellung zu. Sie sind teilweise Kapitalforderung iSd. Abs. 1 Nr. 7 aF und teilweise Termingeschäft iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF. Die Formulierung der neuen Nr. 7 Halbs. 2, die ausdrücklich die Abhängigkeit der Höhe der Kapitalrückzahlung und die Abhängigkeit der Entgeltzahlung von einem ungewissen Ereignis für unbeachtlich erklärt, nimmt die zu erwartende BFH-Entscheidung vorweg. Danach sind auch Zertifikate mit nur teilweiser Kapitalrückzahlungsgarantie vom neuen Tatbestand erfasst (glA HAISCH, DStZ 2007, 762; GEURTS, DStZ 2007, 342).

4. Einfügung einer Nr. 11

J 07-19

Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören nunmehr auch die Stillhalterprämien, also das Entgelt, das ein Stpfl. für die Gewährung einer Kauf- oder Verkaufsoption erhält. Wird ein Optionsgeschäft an der Terminbörse (EUREX) durch Abschluss eines Gegengeschäfts glattgestellt (Schuldaufhebungs- und Verrechnungsabrede), ist die für das Glattstellungsgeschäft gezahlte Prämie von der empfangenen Stillhalterprämie abzuziehen. Nur die positive Differenz ist als Einnahme aus Kapitalvermögen anzusetzen. Diese Regelung entspricht der jüngeren Rspr. des BFH, der die Stillhalterprämie allerdings bisher als sonstige Leistung iSd. § 22 Nr. 3 aF erfasst sehen wollte (BFH v. 17.4.2007 – IX R 23/06, BStBl. II 2007, 606; v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608).

Negativer Saldo aus Stillhalterprämie und Glattstellungsaufwendungen: Hat der Stpfl. für das Glattstellungsgeschäft höhere Aufwendungen als Einnahmen aus der Stillhalterprämie, kommt es zu einem negativen Saldo. Dieser Verlust stellt uE einen WK-Überschuss (nicht negative Einnahmen) dar, der stl. beachtlich ist und zur Verrechnung mit anderen positiven Kapitalerträgen zur Verfügung steht. Wenngleich in der Stellungnahme des BRat (BRDrucks. 220/07, 87) nur von dem „verbleibenden Vermögenszuwachs“ die Rede ist, entspricht die Berücksichtigung des negativen Saldos der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem objektiven Nettoprinzip.

Inhalt eines Optionsgeschäfts: Beim Optionsgeschäft hat der Käufer der Option das Recht, jedoch nicht die Verpflichtung, zu einem späteren Zeitpunkt ein Geschäft, zB den Kauf oder Verkauf eines Wertpapiers, zu vorab festgelegten Konditionen abzuschließen (bedingtes Termingeschäft). Im Gegensatz dazu gehen beim Festgeschäft beide Vertragsparteien bereits bei Abschluss des Geschäfts die feste Verpflichtung ein, zu einem späteren Zeitpunkt zB einen bestimmten Kaufgegenstand zum vereinbarten Preis zu erwerben oder zu liefern (unbedingtes Termingeschäft).

Einzelne Optionsgeschäfte: Beim Optionsgeschäft erwirbt der Käufer der Option (Optionsnehmer) vom Verkäufer der Option (Optionsgeber oder sog. Stillhalter) gegen Bezahlung einer Optionsprämie das Recht, eine bestimmte Anzahl Basiswerte (zB Aktien) am Ende der Laufzeit oder jeder-

##289##

zeit innerhalb der Laufzeit der Option (so möglich bei EUREX-Optionen) zum vereinbarten Basispreis entweder vom Verkäufer der Option zu kaufen (Kaufoption oder „call“) oder an ihn zu verkaufen (Verkaufsoption oder „put“). Diesem Recht des Optionskäufers steht die entsprechende Verpflichtung des Verkäufers der Option gegenüber, die Basiswerte zu liefern oder abzunehmen, wenn der Optionskäufer sein Optionsrecht ausübt.

Auflösung der Option durch Glattstellung: Bei Glattstellung (Schuldaufhebungs- und Verrechnungsabrede) tätigt der Anleger ein Gegengeschäft, zB der Inhaber einer Kauf- oder Verkaufsoption verkauft eine Option derselben Serie, aus der er zuvor gekauft hat. Kennzeichnet er das Geschäft als Glattstellungs- oder Closing-Geschäft, bringt er damit Rechte und Pflichten aus beiden Geschäften zum Erlöschen. Umgekehrt kann sich auch der Optionsverkäufer (Stillhalter) vor Ablauf der Optionsfrist durch Kauf einer Option derselben Serie aus seiner Verpflichtung lösen.

Isolierte Glattstellungsgeschäfte: Glattstellungsgeschäfte iSd. Nr. 11 liegen uE nur vor, wenn der Stpfl. ausdrücklich in seiner Weisung an die Bank zu erkennen gibt, dass es sich um ein Glattstellungsgeschäft handelt. Der Auftrag muss also mit dem sog. Closing-Vermerk versehen werden. Fehlt es an diesem Glattstellungsvermerk, liegt kein Gegengeschäft iSd. Nr. 11 vor, auch wenn der Stpfl. – wirtschaftlich gesehen – ein Gegengeschäft zu einem bereits vorher eingegangenen Eröffnungsgeschäft abschließt.

Benachteiligung von Optionsgeschäften außerhalb der Terminbörsen: Dem Wortlaut der Nr. 11 nach sind nur die Aufwendungen für (beendende) Glattstellungsgeschäfte stmindernd zu berücksichtigen. Glattstellungsgeschäfte, die das Optionsgeschäft (Eröffnungsgeschäft) beenden, können nur an den organisierten Terminbörsen (EUREX) eingegangen werden, an denen die unmittelbare Übertragung der Optionen an andere Marktteilnehmer ausgeschlossen ist. Aufwendungen für Deckungsgeschäfte außerhalb der Terminbörse (sog. einfache Glattstellung), also (Gegen-)Optionsgeschäfte, die das Eröffnungsgeschäft nur wirtschaftlich beenden, werden uE dagegen nicht mindernd berücksichtigt (aA Haisch, DStZ 2007, 762). Für diese Ungleichbehandlung wirtschaftlich identischer Vorgänge ist jedoch keine sachliche Rechtfertigung ersichtlich. Hier sollte der Gesetzgeber dringend für eine Klarstellung sorgen.

Periodenüberschreitender Zu- und Abfluss: Nicht selten fallen Zufluss der Optionsprämie und Zahlung der Glattstellungsaufwendungen in zwei unterschiedliche VZ. Bei Beachtung des Zu- und Abflussprinzips aus § 11 ist die Stillhalterprämie im Jahr des Zuflusses (§ 11 Abs. 1) zu versteuern; die Glattstellungsaufwendungen sind im Jahr des Abflusses (§ 11 Abs. 2) als WK zu berücksichtigen. Die im Folgejahr entstandenen Glattstellungsaufwendungen rechtfertigen keine Korrektur des StBescheids aus § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, denn die Zahlung der Glattstellungskosten ist keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache iSd. Vorschrift. Eine Änderung des StBescheids wegen eines rückwirkenden Ereignisses gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist uE ebenfalls nicht möglich, denn die Zahlung der Glattstellungskosten ist kein Ereignis mit stl. Rückwirkung auf das Jahr der Vereinnahmung der Stillhalterprämie (aA Haisch, DStZ 2007, 762).

Beispiel: A erhält 2009 für den Verkauf von Optionen (Eröffnungsgeschäft) eine Prämie über 1000 €. Dieses Geschäft stellt er 2010 glatt (Glattstellungsgeschäft), wofür er 500 € an Optionsprämien zu zahlen hat. Eine Berücksichtigung der Glattstellungsaufwendungen im VZ 2009 ist nicht möglich, so dass der Stpfl. 2009 die Stillhalterprämie in voller Höhe zu versteuern hat. Die Aufwendungen im Jahr 2010 können nur von der das Optionsgeschäft abwickelnden Bank im Rahmen des Verrechnungstopfs nach § 43a Abs. 3 Satz 2 als „negative Einnahmen“ berücksichtigt, also mit anderen positiven Einnahmen aus Kapitalvermögen verrechnet oder auf das Folgejahr vorgetragen werden. Zudem hat der Stpfl. nach § 32d Abs. 4 die Möglichkeit, zur Berücksichtigung der Aufwendungen im Jahr 2010 eine Veranlagung (Wahlveranlagung zum Abgeltungstarif) zu beantragen.

Verrechnung von Altverlusten: Bisher wurden Stillhalterprämien im Rahmen des § 22 Nr. 3 aF stl. erfasst. Verluste aus derartigen Geschäften konnten nur innerhalb dieser Einkunftsart verrechnet werden (§ 22 Nr. 3 Satz 3 aF). Da die Einnahmen aus Stillhaltergeschäften nach neuem Recht nicht mehr diesem Einkunftskreis zuzuordnen sind, sondern Einnahmen aus Kapitaleinkünften darstellen, ist ein Ausgleich alter Verluste aus § 22 Nr. 3 aF mit Einnahmen aus Abs. 1 Nr. 11 nF nicht mehr möglich (Einzelheiten dazu Abs. 6, s. Anm. J 07-41 ff.).

Generelle Systemwidrigkeit der Nr. 11: Die Vorschrift muss unter zwei Gesichtspunkten kritisch betrachtet werden. Die Einordnung der Stillhalterprämie als Einnahme aus Kapitalvermögen ist dem Tatbestand des § 20 Abs. 1 wesensfremd. Die Prämie ist kein Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung auf Zeit (Zins) iSd. Abs. 1 Nr. 4–8 und auch kein Ausfluss eines Mitgliedschaftsrechts (Gewinnbezugsrecht) aus der Beteiligung an einer KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 und 2, 9 und 10. Die Prämie wird vielmehr als Entgelt für die besonderen Verpflichtungen und Leistungen des Stillhalters, wie Zinsverzicht, Eingehen eines Risikos und Bindung an das Optionsversprechen gezahlt. Darüber hinaus ist der Abzug der Glattstellungsprämien ein sachlich nicht gerechtfertigter Systembruch. Glattstellungsprämien werden den WK zugeordnet. Da aber der WK-Abzug bei den Einnahmen aus Kapitalvermögen nach Einführung der Abgeltungsteuer grds. ausgeschlossen ist (Abs. 9 Satz 1), ist der Abzug der Glattstellungsprämien – systemwidrig – im Besteuerungstatbestand selbst geregelt worden. Die Berücksichtigung der Glattstellungsprämien entspricht zwar dem objektiven Nettoprinzip und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ist aber unter dem Regime einer Abgeltungsteuer mit einem niedrigen, die WK typisierend berücksichtigenden StSatz nicht folgerichtig. Bevorzugt werden, ohne erkennbar sachliche Rechtfertigung, die Einnahmen des Stillhalters; benachteiligt sind Stpfl. mit anderen Einnahmearten iSd. Abs. 1, denen kein zusätzlicher Abzug von Erwerbsaufwendungen gewährt wird.

II. Änderungen in Abs. 2

1. Änderung in Nr. 1

J 07-20

Umfang der Einnahmen: Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört nicht nur das Entgelt (Früchte) für eine Kapitalüberlassung, sondern nach Nr. 1 Satz 1 nunmehr auch der durch Veräußerung einer im PV gehal-

tenen Kapitalbeteiligung realisierte „Gewinn“; dies unabhängig davon, wie lange der Stpfl. Inhaber der Beteiligung ist. Die Behaltensfrist des früheren § 23 Abs. 1 Nr. 2 gibt es nicht mehr. Systematisch unkorrekt spricht der Gesetzgeber in Nr. 1 im Bereich der privaten Überschusseinkunftsart „Kapitalvermögen“ von „Gewinn“, statt von Einnahmen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen gehören trotz einer abgeltenden KapErtrSt. zu den Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 2, auch wenn an die Stelle des in §§ 9, 9a geregelten WK-Abzugs der einheitliche Sparer-Pauschbetrag aus Abs. 9 tritt, in dem der WK-Pauschbetrag enthalten ist.

► *Kapitalbeteiligungen:* Stpfl. ist nach Satz 1 der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften iSd. Abs. 1 Nr. 1. Der Anteilsbegriff ist identisch mit dem aus § 17 Abs. 1 Satz 3. Anteile an einer KapGes. (Körperschaft) sind danach Aktien und Anteile an einer GmbH sowie ähnliche Beteiligungen.

► *Ähnliche Beteiligungen:* Satz 2 setzt die Genussrechte, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist (Abs. 1 Nr. 1), also reine Forderungsrechte ohne gesellschaftsrechtl. Beteiligung, den Anteilen an Körperschaften gleich. Die unterschiedliche Formulierung in Satz 2 und § 17 Abs. 1 Satz 3, der von Genussscheinen spricht, hat keine Bedeutung. Genussrecht ist der umfassendere Begriff, während mit „Genussschein“ lediglich das in einem Wertpapier verbriefte Genussrecht umschrieben ist. Genussrechte, die – wie alle an den deutschen Börsen gehandelten Genussscheine – lediglich eine zinsähnliche Ausschüttung gewähren, ohne dass der Rechtsinhaber am Liquidationserlös beteiligt ist, fallen nicht unter Satz 2. Als Auffangtatbestand bestimmt Satz 2, dass auch die Einnahmen aus der entgeltlichen Übertragung von ähnlichen Beteiligungen und Anwartschaften zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören. Damit sind Anteile an einer GmbH vor ihrer Eintragung ins Handelsregister, der sog. Vorgesellschaft, und Anwartschaften darauf erfasst. Unter diese Anwartschaften fallen nach der Rspr. auch Bezugsrechte, insbes. auf junge Aktien einer AG (BFH v. 27.10.2005 – IX R 15/05, BStBl. II 2006, 271).

► *Wandelschuldverschreibungen:* Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/4841, 72) sollen auch Wandelschuldverschreibungen iSd. § 221 Abs. 1 AktG zu den Anwartschaften gehören. Wandelschuldverschreibungen sind Schuldverschreibungen, bei denen den Gläubigern ein Umtausch- oder Bezugsrecht auf Aktien eingeräumt wird. Die Einnahmen aus der Veräußerung dieser reinen Kapitalforderungen werden uE jedoch nicht von Nr. 1, sondern von Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 erfasst. Das Wandlungsrecht des Forderungsinhabers ist idR – anders als bei Optionsschuldverschreibungen – nicht vom Stammrecht der Kapitalforderung abtrennbar und kann daher nicht Gegenstand einer selbständigen Veräußerung sein.

J 07-21 2. Änderung in Nr. 2

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen Abs. 2 Satz 1 Nr. 2. Lediglich der Eingangssatz wurde dahingehend geändert, dass nun nicht mehr die „Einnahmen“, sondern – systemwidrig – die „Gewinne“ aus der Veräußerung von Zins- oder Dividendenscheinen zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören. Materiell-rechtl. Änderungen sind damit nicht ver-

bunden. Allerdings setzt der Gesetzgeber mit der Umformulierung die systematisch unzutreffende Wortwahl aus dem Einleitungssatz des Abs. 1 fort. Abs. 1 zählt nicht abschließend Einkünfte, sondern Einnahmenarten auf. Gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 ergeben sich die Einkünfte erst als Überschuss der Einnahmen über die WK. An dieser Systematik gilt es uE festzuhalten, auch wenn im Rahmen des § 20 kein Abzug von WK mehr zugelassen ist. Ebenso unzutreffend ist es uE, im Rahmen der Überschusseinkunftsart des § 20 den „Gewinn“ als Bemessungsgrundlage für die Einkunftsermittlung zu bestimmen. Die bisherige Formulierung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 war deshalb zutreffender. Satz 2 ist die Übernahme des bisherigen Abs. 2 Satz 2 mit einer redaktionellen Änderung der Bezugnahme. Die sinngemäße Anwendung der Nr. 2 Satz 1 gilt nunmehr nicht mehr für Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, sondern nur noch für Satz 1 der neuen Nr. 2.

3. Einfügung einer Nr. 3

a) Nr. 3 Buchst. a

J 07-22

Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört nunmehr nach Buchst. a der „Gewinn“ aus einem Termingeschäft, durch das der Stpfl. einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Die Gesetzesformulierung entspricht dem Wortlaut des früheren § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1. Eine Definition des „Termingeschäfts“ wurde indes wieder nicht aufgenommen. Die noch in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 aF zu findende ausdrückliche Gleichstellung von Optionsscheinen und Zertifikaten als Termingeschäft wird in der neuen Formulierung nicht wiederholt. Der Gesetzesbegründung nach (BTDrucks. 16/14841, 73) umfasst der Begriff des „Termingeschäfts“ sämtliche als Options- oder Festgeschäft ausgestalteten Finanzinstrumente sowie Kombinationen von Options- und Festgeschäft, deren Preis von einem Index oder dem Marktpreis eines anderen WG abhängt. Da die Verbriefung nicht Tatbestandsmerkmal ist, werden auch Wertzuwächse unverbriefter Geschäfte erfasst. Nach der Rspr. (BFH v 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608; v. 17.4.2007 – IX R 23/06, BStBl. II 2007, 606) ist die Einräumung einer Option auf den Kauf oder Verkauf von Gütern (zB Wertpapieren, Devisen oder Rohstoffen) zu einem bestimmten Preis allerdings kein Termingeschäft iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF. Der Begriff des „Termingeschäfts“ ist weiterhin unklar (ebenso HAISCH, DStZ 2007, 762).

Termingeschäfte: Nach der Rspr. des BGH sind (Börsen-)Termingeschäfte Verträge über Wertpapiere, vertretbare Waren oder Devisen nach gleichartigen Bedingungen, die von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen sind und die zudem eine Beziehung zu einem Terminmarkt haben, der es ermöglicht, jederzeit ein Gegengeschäft abzuschließen (BGH v. 16.4.1991 – XI ZR 88/90, BGHZ 114, 177). Die Zukunftsbezogenheit grenzt das Termingeschäft vom Kassageschäft ab, das nicht erst zu einem späteren, hinausgeschobenen Zeitpunkt, sondern sofort binnen der für Kassageschäfte börsenüblichen Frist von zwei Tagen zu erfüllen ist (BGH v. 12.3.2002 – XI R 258/01, BGHZ 150, 164). Der kaufvertragliche Leistungsaustausch hat bei Kassageschäften Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises zu erfolgen.

####

##293##

Beendigungsgeschäfte: Wie bereits in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 aF handelt es sich bei den Geschäften der Nr. 3 Buchst. a um sog. Beendigungsgeschäfte und nicht um Veräußerungsgeschäfte. Der Differenzausgleich, Geldbetrag oder sonstige Vorteil wird allein durch die Beendigung des Termingeschäfts erlangt. Einer Veräußerung bedarf es nicht. Die StPflcht der Einnahmen aus einer entgeltlichen Übertragung des Termingeschäfts wird gesondert in Nr. 3 Buchst. b geregelt.

J 07-23 **b) Nr. 3 Buchst. b**

Während Buchst. a die bei Beendigung des Termingeschäfts erlangten Einnahmen der Besteuerung unterwirft, erfasst Buchst. b den „Gewinn“ aus der eigentlichen Veräußerung. Der Gesetzestext stellt nicht auf die Veräußerung des Termingeschäfts als solches ab, sondern regelt in unbestimmter Weise die Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments. Angesichts der Vielfältigkeit der heutigen Finanzprodukte scheint der Wortlaut bedenklich unbestimmt. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/14841, 73) wird dazu beispielhaft die Veräußerung von Optionen genannt. Wegen der fehlenden Begriffsbestimmung zum Termingeschäft ist aber schon zweifelhaft, ob Optionen überhaupt unter die Tatbestände der Nr. 3 fallen. Sowohl börsliche als auch außerbörsliche Optionsgeschäfte können als Finanzinstrumente bezeichnet werden, sind aber zivilrechtl. keine Termingeschäfte, sondern uE nach der vorherrschenden Trennungstheorie (Trennung von Options- und Ausführungsgeschäft; BFH v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608) Kassageschäfte. Der BFH sieht in Optionsgeschäften ebenfalls keine Termingeschäfte; er trennt zwischen Eröffnungs-, Basis- und Gegengeschäft (so BFH v. 24.6.2003 – IX R 2/02, BStBl. II 2003, 752; v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126). Deshalb bilden das die Prämie auslösende Begeben einer Option und das nachfolgende Geschäft (zB Glattstellung oder Basisgeschäft) kein einheitliches Termingeschäft.

Finanzinstrumente iSd. Wertpapierhandelsgesetzes: Das WpHG enthält in § 2 Abs. 2b Satz 1 eine Definition des Finanzinstruments, auf die Nr. 3 jedoch im Wortlaut keinen Bezug nimmt. Finanzinstrumente sind danach fungible Wertpapiere wie

- Aktien, mit Aktien vergleichbare Anlagewerte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 WpHG) und Zertifikate, die Aktien vertreten,
- Schuldverschreibungen, Genussscheine, Optionsscheine und Zertifikate auf Schuldtitel (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 WpHG),
- in- und ausländ. Investmentanteile (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 WpHG),
- Geldmarktinstrumente (§ 2 Abs. 1a WpHG) und
- Derivate (§ 2 Abs. 2 WpHG; als Termingeschäfte ausgestaltete Fest- und Optionsgeschäfte).

Umfang der in Nr. 3 erfassten Finanzinstrumente: Die Formulierung der Nr. 3 Buchst. b schränkt den Begriff der Finanzinstrumente im Vergleich zum WpHG ein. Weder die Einnahmen aus der Veräußerung jeglicher Termingeschäfte noch die Einnahmen aus der Veräußerung aller Finanzinstrumente des § 2 Abs. 2b Satz 1 WpHG unterliegen der Besteuerung.

Vielmehr werden nur solche Finanzinstrumente erfasst, die als Termingeschäfte ausgestaltet sind. Damit ist der Begriff des Finanzinstruments nach Nr. 3 Buchst. b enger als der des § 2 Abs. 2b WpHG. Aus dem Kreis der in § 2 Abs. 2b Satz 1 WpHG aufgezählten Instrumente werden von Nr. 3 Buchst. b uE nur die verbrieften und unverbrieften Optionsgeschäfte, die Zertifikate, soweit sie Aktien (American Depository Receipts – ADR) oder Schuldtitel (zB REX oder REX-P Zertifikate) vertreten, und die Geldmarktinstrumente erfasst, wenn sie als Termingeschäft ausgestaltet sind, dh. einen Bezug zum Terminmarkt haben.

Einnahmen aus Zertifikaten: Abgesehen von der bisher von der Rspr. noch nicht beantworteten Frage, ob die am deutschen Kapitalmarkt gehandelten Zertifikate unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 aF fallen, obwohl sie keine Aktien vertreten, und heute entsprechend unter Nr. 3 Buchst. a zu subsumieren sind, sind zB Index-Zertifikate keine (Börsen-)Termingeschäfte (TILP in ALLMENDINGER/TILP, Börsentermin- und Differenzgeschäfte, 1998, Rn. 332; WOHLFARTH/BRAUSE, WM 1998, 1859 [1866 f.]; ebenso für Finanztermingeschäfte: Begr. RegE 4. FinMarktFördG, BTDrucks. 14/8017, 85; BECK in SCHWARK, Kapitalmarktrechts-Kommentar, 3. Aufl. 2004, WpHG § 2 Rn. 18). Index-Zertifikate sind vielmehr Schuldverschreibungen (WOHLFARTH/BRAUSE, WM 1998, 1859; LUTTERMANN/BACKMANN, ZIP 2002, 1017; BECK aaO § 2 Rn. 18), die den Anspruch des Inhabers gegen den Emittenten auf Zahlung eines Geldbetrags verbrieften, dessen Höhe vom Stand des zugrunde gelegten Indexes am Ende der Laufzeit abhängt. Der Leistungsaustausch durch Übertragung der Schuldverschreibung mit der darin wertpapiermäßig verbrieften Forderung hat Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises binnen der für Kassageschäfte üblichen Frist von zwei Tagen (BGH v. 18.1.1988 – II ZR 72/87, BGHZ 103, 84) zu erfolgen. Der Leistungsaustausch ist somit nicht – wie bei einem Termingeschäft – zukunftsbezogen. Durch die spätere Rückzahlung des Emittenten an den Erwerber wird nicht der Vertrag über den Erwerb des Zertifikats, sondern die durch die Schuldverschreibung begründete Forderung erfüllt (BGH v. 13.7.2004 – XI ZR 178/03, BGHZ 160, 58). Die am Ende der Laufzeit eines Zertifikats mit Rückzahlung erlangten Mehrbeträge sind somit nicht nach Nr. 3 Buchst. a stbar, sondern nach Abs. 1 Nr. 7. Nach der Rspr. (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 79/03, BStBl. II 2007, 562; v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DStR 2008, 342) gilt dies allerdings nur für Garantie- und Teilgarantie-Zertifikate. Die Einnahmen aus einer Zwischenveräußerung eines Zertifikats sind dementsprechend von Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 erfasst. Zertifikate ohne garantierte Kapitalrückzahlung sind mangels Ausgestaltung als Termingeschäft dagegen nicht über Nr. 3 Buchst. b stbar.

Einnahmen aus Optionsscheinen: Optionsscheine, die von einer Options-Schuldverschreibung abgetrennt werden, erfüllen den Termingeschäftsbegriff ebenfalls nicht. Solche Geschäfte sind insbes. nicht von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen. Sie sind nicht zukunftsbezogen. Es handelt sich vielmehr um Kassageschäfte (BGH v. 16.4.1991 – XI ZR 88/90, BGHZ 114, 177). Die Einnahmen aus der Veräußerung eines solchen Optionsscheins sind uE ebenfalls nicht nach Nr. 3 Buchst. b stbar. Etwas Anderes muss nach der Rspr. des BGH für sog.

Bandbreiten-Optionsscheine gelten, die als (Börsen-)Termingeschäfte angesehen werden. Es handelt sich dabei um standardisierte Geschäfte mit Wertpapieren, die erst zu einem späteren Zeitpunkt, dem Ende der Laufzeit, zu erfüllen sind und einen Bezug zu einem Terminmarkt haben. Bei Bandbreiten-Optionsscheinen ist der Fälligkeitszeitpunkt hinausgeschoben und der Erfolg der Spekulation des Käufers von der künftigen Kursentwicklung des Basiswerts bis zu diesem Zeitpunkt abhängig. Nach der Rspr. der Zivilgerichte gehören zu den (Börsen-)Termingeschäften auch Geschäfte, die wirtschaftlich gleichen Zielen dienen, auch wenn sie nicht auf Erfüllung, dh. auf effektiven Bezug oder Lieferung von Waren oder Wertpapieren, ausgerichtet sind. Der BGH hat deshalb unter Modifizierung der in BGH v. 22.10.1984 – II ZR 262/83 (BGHZ 92, 317) entwickelten Definition Geschäfte mit selbständigen Aktienindex- und Basket-Optionsscheinen als (Börsen-)Termingeschäfte angesehen, obwohl bei ihnen die Möglichkeit einer Glattstellung durch ein Gegengeschäft am Terminmarkt nicht besteht (BGH v. 12.5.1998 – XI ZR 180/97, BGHZ 139, 1; v. 29.3.1994 – XI ZR 31/93, WM 1994, 834 [837]; v. 4.10.1995 – XI ZR 152/94, WM 1995, 2026; v. 3.2.1998 – XI ZR 33/97, WM 1998, 545). Für Geschäfte mit selbständigen Bandbreiten-Optionsscheinen, bei denen wie bei anderen Optionsgeschäften die Kursspekulation im Vordergrund steht, gilt unter Berücksichtigung ihres wirtschaftlichen Zwecks, der für die Qualifizierung als (Börsen-)Termingeschäft von maßgeblicher Bedeutung ist (BGH v. 16.4.1991 – XI ZR 88/90, BGHZ 114, 177) nichts anderes. Diese Optionsscheine werden – folgt man der Zivilrechtsprechung – von Nr. 3 Buchst. a und b erfasst.

Glattstellungsgeschäfte: Das Glattstellungsgeschäft bezeichnet ein Börsengeschäft, mit dem sich Marktteilnehmer von einem eingegangenen sog. Eröffnungsgeschäft durch Verkauf einer gegenteiligen Position lösen (Schuldaufhebungs- und -verrechnungsabrede). Dazu muss das Gegengeschäft mit einem sog. Closing-Vermerk versehen werden. Glattstellungsgeschäfte sind nur an den Terminbörsen (früher DTB, heute EUREX) möglich. Nach der Rspr. des BFH (Urt. v. 29.6.2004 – IX R 26/03, BStBl. II 2004, 995) entspricht das Glattstellungsgeschäft, mit dem sich ein Stpfl. von seinen Verpflichtungen aus dem Eröffnungsgeschäft löst, wirtschaftlich einer Veräußerung und unterfiel daher nach altem Recht dem Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF. Die Einnahmen aus der Glattstellung eines Optionsgeschäfts an der Terminbörse sind daher nach neuem Recht vom Tatbestand der Nr. 3 Buchst. b erfasst (aA unzutreffend die Gesetzesbegründung BTDrucks. 16/14841, 73).

J 07-24 4. Einfügung einer Nr. 4

Mit der neu eingefügten Nr. 4 in Abs. 2 Satz 1 wird der „Gewinn“ aus der Veräußerung von stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen iSd. Abs. 1 Nr. 4 als Einnahme aus Kapitalvermögen erfasst. Die Mehrerträge, die ein Erwerber einer stillen Beteiligung über den Nominalbetrag der Beteiligung hinaus an den Veräußerer zahlt, gehören damit ebenso zu den Kapitaleinnahmen wie die Wertzuwächse aus der Abtretung eines partiarischen Darlehens. Der Veräußerung gleichgestellt sind nach Abs. 2 Satz 2 die Be-

endigung eines stillen Beteiligungsverhältnisses (Auseinandersetzung) und die Rückzahlung eines partiarischen Darlehens.

5. Einfügung einer Nr. 5

J 07-25

In der neu eingefügten Nr. 5 ist die StPflcht des durch eine Veräußerung von Hypotheken, Grundschulden sowie Rentenschulden erlangten Veräußerungsgewinns geregelt. Die Gegenstände der Veräußerungsvorgänge entsprechen denen in Abs. 1 Nr. 5.

6. Einfügung einer Nr. 6

J 07-26

Die neue Nr. 6 Satz 1 korrespondiert mit Abs. 1 Nr. 6 und regelt die StPflcht der Einnahmen aus der Veräußerung der dort bestimmten Versicherungsleistungen. Darunter fällt in erster Linie die entgeltliche Abtretung von Ansprüchen aus kapitalbildenden Lebensversicherungen durch den Versicherungsnehmer und der entgeltliche Austausch des Versicherungsnehmers durch einen Dritten. In einem solchen Fall tritt der Dritte als Rechtsnachfolger an die Stelle des ursprünglichen Versicherungsnehmers. Da die Finanzbehörden von diesen zivilrechtl. Vorgängen nicht automatisch Kenntnis erhalten, werden in Nr. 6 Satz 2 die Versicherungsunternehmen verpflichtet, die für den Veräußerer zuständigen Finanzbehörden (Wohnsitz-FA) unverzüglich nach Kenntnisnahme eines solchen Veräußerungs- oder Austauschvertrags zu informieren.

7. Einfügung einer Nr. 7

J 07-27

Diese neu eingeführte Vorschrift korrespondiert mit dem Auffangtatbestand des Abs. 1 Nr. 7. Während dieser die Fruchtziehung aus der verbrieften oder unbrieften Überlassung von Kapitalvermögen auf Zeit zum Besteuerungsgegenstand hat, regelt Abs. 2 Nr. 7 die StPflcht der im PV realisierten Wertsteigerungen aus der Veräußerung von Kapitalforderungen jeder Art. Die privaten Vermögensmehrungen sind nur dann stpfl., wenn es sich um eine Kapitalforderung iSd. Abs. 1 Nr. 7 handelt. Darunter fallen sowohl herkömmliche als auch finanzinnovative Wertpapiere und Kapitalforderungen. Der Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 vereinigt sowohl den früheren Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 als auch den Veräußerungstatbestand des früheren § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1.

Finanzinnovative Schuldverschreibungen: Die Zusammenfassung der Besteuerung von Kapitalerträgen und Wertsteigerungen in einer Vorschrift beseitigt den mit dem StMBG 1994 in Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 vorgenommenen Systembruch (Einzelheiten dazu s. HARENBERG, NWB F. 3, 14653; BMF v. 18.7.2007, BStBl. I 2007, 548). Die Unterscheidung von Schuldverschreibungen in herkömmliche Anleihen (zB Festzinsanleihen) und Finanzinnovationen ist nach neuem Recht obsolet. Wie auch immer eine Schuldverschreibung ausgestattet ist, ob ein Festzins oder ein variabler Zins gezahlt wird, ob die Kapitalrückzahlung in Gestalt von zB Aktien oder durch Auszahlung des Nennbetrags geleistet wird, ob Ertrag und/oder Kapitalrückzahlung von einem ungewissen Ereignis (zB einem Index) abhängen, die Zinserträge werden über Abs. 1 Nr. 7, die Veräußerungserlöse über Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 erfasst. Damit ist auch die Unterscheidung zwischen Ka-

pitalertrag und Kursteigerung hinfällig. Mit dieser Änderung werden jetzt nicht nur in Abs. 1 Nr. 7, sondern auch in Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 alle Risikoanlagen, die früher nicht von § 20 erfasst waren, sowohl mit den Erträgen als auch den Veräußerungsgewinnen der Besteuerung unterworfen.

► *Übergangsfälle:* Ungeklärt ist bisher die stl. Behandlung innovativer Schuldverschreibungen iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a–d aF, wie zB Zerobonds, Gleit- und Stufenzinsanleihen, Floater, Down-Rating-Anleihen und Garantie-Zertifikate, die vor dem 1.1.2009 erworben und nach dem 31.12.2008 veräußert oder eingelöst werden. Bei diesen Anlageprodukten sammelt sich der Zins ganz oder teilweise im Kurs an und wird mit der Veräußerung oder Einlösung realisiert. Folgt man der Rspr. des BFH zur stl. Behandlung dieser Produkte und zur tatbestandseingrenzenden, systematischen Auslegung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 aF (dazu HARENBERG, NWB F. 3, 14653; BMF v. 18.7.2007, BStBl. I 2007, 548), ist in den Übergangsfällen noch zwischen Kapitalertrag und Kursgewinn zu unterscheiden.

Beispiel 1: Bei Einlösung eines vor 2009 zu 10 angeschafften Zerobonds durch den Ersterwerber und Durchhalter in 2010 zu 100 ist der gesamte Aufzinsungsbetrag von 90 nach Abs. 1 Nr. 7 stl. zu erfassen und mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zu besteuern, da der Aufzinsungsbetrag – bei gleichbleibendem Zinsniveau – als Kapitalertrag, nicht als Veräußerungsgewinn zu werten ist. Auf das Anschaffungsdatum kommt es nicht an, denn der Kapitalertrag fließt jedenfalls nach dem 31.12.2008 zu (§ 52a Abs. 6–8). Dies muss auch für die Einlösung durch den Zweiterwerber gelten, denn das Gesetz unterscheidet nicht zwischen Durchhalter und Zweiterwerber.

Beispiel 2: Eine vor 2009 zu 98 % erworbene, laufend verzinst Down-Rating-Anleihe, die in 2010 zu 105 % veräußert wird, unterliegt lediglich mit ihren 2009 und 2010 zufließenden Zinserträgen der Abgeltungsteuer (Abs. 1 Nr. 7). Der Kursgewinn von 7 % ist dagegen kein Kapitalertrag gem. Abs. 2 Satz 1 Nr. 7. Vielmehr ist der Kursgewinn stfrei, da das Wertpapier bereits vor dem 1.1.2009 erworben wurde.

Beispiel 3: Bei Erwerb eines Garantie-Zertifikats vor 2009 zu 100 und Veräußerung (oder Einlösung) in 2010 zu 110 unterliegt der Einlösungsgewinn von 10 noch nicht der Abgeltungsteuer, weil bei diesem Produkt der Kapitalertrag vom Kursgewinn nicht leicht und einfach zu trennen ist. Deshalb muss der gesamte Gewinn als Kursgewinn eingeordnet werden, der – da Anschaffung vor dem 1.1.2009 – nach altem Recht – außerhalb des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF – stfrei ist.

Risiko-Zertifikate: Diese zivilrechtl. als Schuldverschreibungen einzuordnenden Kapitalanlageprodukte haben keinen Zinskupon. Laufende Zinserträge fallen nicht an. Das Entgelt für die Kapitalüberlassung wird vielmehr am Ende der Laufzeit vom Emittenten mit Rückzahlung des Kapitals in Form eines an der Wertentwicklung eines Basisguts orientierten Mehrbetrags geleistet. Dieser Mehrbetrag hängt vom Kurs eines dem Zertifikat zugrunde gelegten anderen WG (zB Aktien-Zertifikate) oder eines Indexes (Index-Zertifikate) ab. Als Kapitalforderung iSd. Abs. 1 Nr. 7 wurden bislang von der Rspr. nur solche Produkte angesehen, die nach den Emissionsbedingungen eine hundertprozentige Kapitalrückzahlung gewähren (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 79/03, BStBl. II 2007, 562). Die FinVerw. lässt dagegen auch eine nur teilweise Kapitalrückzahlungsgarantie zu, um das Produkt unter Abs. 1 Nr. 7 aF zu fassen; differenzierend BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DStR 2008, 342. Die Problematik stellt sich nach der Änderung des Abs. 1 Nr. 7 und der Einfügung des Veräußerungstatbestands in Abs. 2

Satz 1 Nr. 7 nicht mehr. Eine Kapitalforderung iSd. Abs. 1 Nr. 7 liegt nunmehr auch dann vor, wenn weder der Zinsertrag noch die Rückzahlung des investierten Kapitals vom Emittenten garantiert wird. Somit erfasst sowohl Abs. 1 Nr. 7 als auch Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 hoch risikobehaftete Zertifikate (zB Turbo-Zertifikate), bei denen sowohl die Erträge als auch die Kapitalrückzahlung von einem Index anhängen (Full-Index-Linked-Anleihen), deren Veräußerungserlös nach altem Recht nur unter den Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 aF stpfl. war.

Besteuerung der Stückzinsen: Unter den Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 fallen jetzt auch die früher in Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 aF geregelten Stückzinsen. Diese erhält der Veräußerer einer Schuldverschreibung neben dem Kurswert des Wertpapiers besitzzeitanteilig bei einer Veräußerung zwischen zwei Zinsterminen vom Erwerber ausgezahlt. Sie sind Teil des Veräußerungserlöses. Nach altem Recht war Voraussetzung, dass die Bank die Stückzinsen besonders abrechnete. Diese Voraussetzung ist entfallen. Nach neuem Recht ist es unerheblich, ob die Zinsen neben dem Kurswert des Stammrechts gesondert berechnet werden oder im Kurswert enthalten sind (sog. Flat-Handel), da das gesamte aus der Veräußerung erzielte Entgelt zu den stbaren Einnahmen gehört. Der Erwerber einer verzinslichen Schuldverschreibung kann seine an den Veräußerer gezahlten Stückzinsen – wie bisher – als negative Einnahmen von den positiven Erträgen abziehen. Die gezahlten Stückzinsen erhöhen nicht die Anschaffungskosten des Wertpapiers.

► *Bestandsschutz für Alt-Schuldverschreibungen mit Zinskupon:* Nach neuem Recht handelt es sich bei Stückzinsen nicht mehr um Kapitalerträge iSd. Abs. 1 Nr. 7, sondern um Erträge aus Abs. 2 Satz 1 Nr. 7. Die Besteuerung der Stückzinsen im Rahmen des Veräußerungsgewinns bedeutet, dass Alt-Anleihen Bestandsschutz genießen. Bei der Veräußerung einer Alt-Anleihe im Jahr 2009 ist zu differenzieren zwischen Kapitalertrag und Wertsteigerung der Anleihe. Ist der Kapitalertrag wie bei Stückzinsen leicht und einfach abzugrenzen, werden diese – bei Zufluss nach dem 31.12.2008 – nach neuem Recht aus Abs. 1 Nr. 7 besteuert. Der in 2009 erzielte Kursgewinn beim Verkauf einer Anleihe ist außerhalb des § 23 stfrei.

Beispiel: A erwirbt im Juni 2008 eine bereits 2005 emittierte Anleihe mit Zinsscheinen, die er im Mai 2009 wieder veräußert. Die AK betragen 10 000 € zzgl. 100 € Stückzinsen. Der Veräußerungserlös beträgt 11 000 € zzgl. 110 € Stückzinsen.

- Gezahlte Stückzinsen in 2008 von 100 € sind negative Einnahmen aus § 20 aF.
- Vereinnahmte Stückzinsen 2009 von 110 € sind Kapitalerträge aus Abs. 1 Nr. 7 nF.
- Der Veräußerungsgewinn von 1 000 € in 2009 ist stbar gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 aF.

Baisse-Geschäfte sind Geschäfte, bei denen ein Wertpapier oder eine sonstige Kapitalforderung vor dem Erwerb veräußert wird. Der Veräußerer spekuliert mit einem solchen Geschäft darauf, das Kapitalanlageprodukt zu einem höheren Preis verkaufen zu können als er selbst für den Erwerb zu zahlen hat. Die Einnahmen daraus waren bisher nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 stbar und werden nun ebenfalls über Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 erfasst.

J 07-28 **8. Einfügung einer Nr. 8**

Die neue Nr. 8 dient nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/4841, 56) der Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen durch private Kapitalanleger. Mit der erweiterten Fassung des § 20 strebt der Gesetzgeber eine vollständige Erfassung aller Entgelte aus der Veräußerung von Kapitalanlagen und Kapitalforderungen iSd. Abs. 1 an. Stbar sollen deshalb auch die Vermögensmehrungen sein, die ein Stpfl. durch sein Ausscheiden als Mitglied oder Gesellschafter von Körperschaften iSd. § 1 Nr. 3–5 KStG (Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Vereine oder Stiftungen) oder durch eine Übertragung seiner Stellung als Mitglied oder Gesellschafter auf Dritte erzielt. Nr. 8 stellt somit das Gegenstück zur StPfl. der Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 9 dar.

9. Änderungen in Abs. 2 Sätze 2 und 3J 07-29 **a) Satz 2**

Abs. 2 Satz 1 stellt seinem Wortlaut nach nur auf die Veräußerung von Kapitalanlagen ab und erfasst die Einnahmen daraus als Einnahmen aus Kapitalvermögen. Da aber Vermögensmehrungen bei Kapitalanlagen nicht nur aus ihrer Veräußerung, sondern auch durch andere zivilrechtl. Vorgänge entstehen können, war es zur Erfassung aller Vorgänge notwendig, der Veräußerung die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine KapGes. – vergleichbar der Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 – gleichzustellen. Dies ist durch Satz 2 geschehen. Mit Satz 2 Halbs. 2 wird auch der Mehrbetrag, der bei einer Auseinandersetzung (Auflösung) einer stillen Gesellschaft oder der Abtretung eines partiarischen Darlehens iSd. Abs. 1 Nr. 4 gezahlt wird, als Einnahme aus Kapitalvermögen erfasst. Der Rechtsgrund, aus dem einem ausgeschiedenen Gesellschafter eine Rückzahlung über den Betrag seiner Einlage hinaus gewährt wird, ist nun unerheblich (dazu Nds. FG v. 1.12.2005, DStRE 2006, 1517, rkr.). Jeder Mehrbetrag, der dem ausscheidenden stillen Gesellschafter mit Rückzahlung seiner Einlage zufließt, gehört zu den stbaren Einnahmen nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 iVm. Satz 2 Halbs. 2.

Wertpapierpensionsgeschäfte: Von Pensionsgeschäften spricht man allgemein, wenn ein Pensionsgeber ihm gehörende Vermögensgegenstände (WG) – meist Wertpapiere – auf Zeit gegen Entgelt auf einen anderen (Pensionsnehmer) bürgerlich-rechtl. überträgt. Echte Pensionsgeschäfte liegen vor, wenn der Pensionsnehmer die WG zu einem vorbestimmten oder vom Pensionsgeber zu bestimmenden Zeitpunkt gegen Entrichtung des empfangenen oder eines im Voraus vereinbarten Betrags auf den Pensionsgeber zurückzuübertragen hat. Bei unechten Pensionsgeschäften ist der Pensionsnehmer dagegen nur zur Rückübertragung berechtigt. Es fehlt also an einer Rückgabeverpflichtung. Unabhängig von der zivilrechtl. Übertragung der Wertpapiere fallen Pensionsgeschäfte uE nicht unter den Begriff „Veräußerung“, sondern sind dem Bereich der Vermögensnutzung zuzurechnen. Abs. 2 ist daher nicht auf Pensionsgeschäfte anwendbar.

b) Satz 3

J 07-30

Satz 3 regelt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer rein vermögensverwaltenden PersGes. Beides gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG der Gesellschaft, wodurch verhindert wird, dass die Veräußerungstatbestände des Abs. 2 Satz 1 durch Zwischenschalten einer PersGes. unterlaufen werden. Dies wäre möglich, da die Veräußerung oder Abtretung eines Anteils an einer PersGes. nicht zu den Tatbeständen des Abs. 2 Satz 1 gehört. Der Gesamthandsanteil ist vielmehr ein WG iSd. jetzt eingeschränkten § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, für das nach wie vor die Behaltensfrist von einem Jahr gilt. Nach Ablauf dieser Frist kann der Gesellschaftsanteil stfrei veräußert werden. Hält eine PersGes. Wertpapiere oder sonstige Kapitalanlagen in ihrem Gesamthandsvermögen und werden Anteile an diesem Gesamthandsvermögen durch einen Gesellschafter veräußert, so sind die daraus erzielten Einnahmen nicht mehr stfrei, sondern gehören zu den nach § 20 stbaren Einnahmen aus Kapitalvermögen. Für die Anwendung des Satz 3 wird nicht vorausgesetzt, dass die PersGes. ausschließlich Wertpapiere oder sonstige Kapitalanlagen in ihrem Gesamthandsvermögen führt. Die Regelung ist auf Gesellschaften, die neben Kapitalvermögen auch andere WG im Gesamthandsvermögen halten, ebenfalls anwendbar, vorausgesetzt, es liegt keine nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 abfärbende gewerbliche Tätigkeit vor.

Unmittelbare Beteiligung: Sie liegt vor, wenn ein Stpfl. direkt als Gesellschafter an der PersGes. beteiligt ist oder seine Beteiligung treuhänderisch von einem Dritten gehalten wird.

Mittelbare Beteiligung ist gegeben bei der Beteiligung eines Gesellschafters am Anteil eines anderen Gesellschafters. Auch das Entgelt aus der Veräußerung einer solchen Unterbeteiligung – ohne Veräußerung der Hauptbeteiligung – gehört zu den stbaren Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Umfang der steuerbaren Einnahmen: Das Entgelt aus der Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung gehört nur soweit zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, wie es anteilig auf den Stpfl. als Gesellschafter entfällt. Soweit im Gesellschaftsvermögen auch andere WG als solche iSd. Abs. 1 enthalten sind, ist Satz 3 uE nicht anwendbar. Der Teil des Veräußerungsentgelts, der auf andere WG entfällt, ist nur dann zu erfassen, wenn die Behaltensfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht überschritten ist.

III. Änderungen in Abs. 3

J 07-31

Der neue Abs. 3 entspricht wortgleich dem früheren Abs. 2 Satz 1 Nr. 1. Eine materiell-rechtl. Änderung ist mit dieser Umgruppierung nicht verbunden. Abs. 3 enthält keinen selbständigen Besteuerungstatbestand, sondern dient nur der Klarstellung und Ergänzung des Abs. 1 Nr. 1–11. Allerdings ließe sich der Vorschrift insoweit eine eigenständige rechtsbegründende Bedeutung beimessen, als sie zum Ausdruck bringt, dass auch Einnahmen der Besteuerung aus § 20 unterworfen sind, die – trotz der massiven Erweiterung – noch nicht explizit in Abs. 1 und 2 enthalten sind.

IV. Änderungen in Abs. 4

J 07-32 1. Überblick

Abs. 4 regelt weitgehend auf der Grundlage der Vorschriften zu den Veräußerungsgeschäften in §§ 17 und 23 die stl. Bemessungsgrundlagen für Veräußerungsfälle des Abs. 2. Stbar ist danach bei der Veräußerung oder den ihr gleichgestellten Transaktionen der „Gewinn“, der sich als Differenz zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung und den AK der Wertpapiere oder sonstigen Kapitalanlagen und Beteiligungen unter Abzug der Veräußerungskosten errechnet. Systematisch unzutreffend hat der Gesetzgeber in Abs. 4 – wie bereits in Abs. 2 – den „Gewinn“ als Bemessungsgrundlage vorgegeben, obwohl § 20 – jedenfalls bisher – nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 aF zu den Überschusseinkunftsarten gehörte. Nunmehr hat der Gesetzgeber durch eine Änderung des § 2 Abs. 2 unter Einfügung eines neuen Satzes 2 die Bruttobesteuerung der Einnahmen aus Kapitalvermögen angeordnet. Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 ist anstelle der tatsächlichen WK nur der aus dem bisherigen Sparer-Freibetrag und dem WK-Pauschbetrag gebildete Sparer-Pauschbetrag (Abs. 9) von den stbaren Einnahmen abzuziehen. Dieses neue System wird allerdings in Abs. 4 dadurch wieder durchbrochen, dass bei den Einnahmen aus der Veräußerung sowohl die AK als auch die bisher im Rahmen des § 23 Abs. 3 berücksichtigungsfähigen Veräußerungskosten (WK) abziehbar sind. Der „Gewinn“ iSd. Abs. 4 kann auch negativ sein (Verlust), wenn die Einnahmen aus der Veräußerung niedriger sind als die Summe aus Anschaffungs- und Veräußerungskosten.

J 07-33 2. Satz 1

Einnahmen aus der Veräußerung sind alle Zahlungen, die Übertragung von Rechten, Sachen oder Forderungen, die der Veräußerer für die Übertragung der Kapitalanlage iSd. Abs. 2 vom Erwerber als Gegenleistung erhält. Ob die Gegenleistung unmittelbar vom Erwerber oder auf seine Veranlassung von einem Dritten geleistet wird, ist unbedeutend (Einzelheiten dazu s. § 23 Anm. 272 ff.).

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die durch die Anschaffung der Kapitalanlage veranlasst sind (s. § 6 Anm. 281 ff.; § 23 Anm. 275 ff.). Dazu gehören auch Anschaffungsnebenkosten wie die Transaktionskosten der Bank, Maklerhonorare, Gerichts- und Notargebühren.

Veräußerungskosten: Nach Satz 1 sind die sachlich mit der Veräußerung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen stmindernd zu berücksichtigen. Veräußerungskosten sind nur solche Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehen (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 43/90, BFH/NV 1993, 520). Die Regelung in Satz 1 entspricht der bisherigen in § 23 Abs. 3 Satz 1. Im Gegensatz dazu enthält Satz 1 aber nicht den Begriff der „Werbungskosten“, sondern verwendet den Begriff „Veräußerungskosten“. Eine sachliche Änderung bedeutet diese Wortwahl uE nicht. Nach einhelliger Auffassung zu § 23 sind die durch die Veräußerung des (zuvor angeschafften) WG veranlassten Aufwendungen ebenso als WK anzusehen wie die bei fremdfinanzierter Anschaffung des Spekulationsgegenstands innerhalb der Spekulationsfrist angefallenen

Schuldzinsen, soweit nicht eine Nutzung des Spekulationsgegenstands im Rahmen einer vorrangigen Einkunftsart, zB Einkünfte aus Kapitalvermögen (BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; v. 19.2.1965 – VI 291/64 U, BStBl. III 1965, 194), oder eine private Nutzung gegeben ist. Damit ist im Bereich der Veräußerungsgewinne des Abs. 2 ein beschränkter WK-Abzug eröffnet. Neben den durch die ausführende Bank in Rechnung gestellten Transaktionskosten sind auch Schuldzinsen aus der Fremdfinanzierung einer Kapitalanlage als WK abziehbar, wenn sie in sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehen. Das ist bei laufenden Schuldzinsen nicht der Fall. Wird allerdings ein Wertpapierkredit wegen der Veräußerung der Kapitalanlage vorzeitig gegen Zahlung einer Vorfälligkeitsentschädigung gekündigt, ist die Entschädigung als durch die Veräußerung veranlasst anzusehen und als WK abziehbar.

Fremdwährungsanlagen: Für Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen, die nicht auf Euro, sondern auf eine Fremdwährung lauten, bestimmt Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2, dass der Gewinn durch Umrechnung der Einnahmen und der Anschaffungs- und Veräußerungskosten in Euro zu ermitteln ist. Diese Regelung weicht von der bisherigen in Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 aF letzter Halbsatz ab, nach der bei der Veräußerung von finanzinnovativen Schuldverschreibungen der Veräußerungsgewinn zunächst in der Fremdwährung und danach in die Währung Euro umzurechnen war. Die jetzige Regelung entspricht aber der bisherigen Regelung zu § 23 (BFH v. 2.5.2000 – IX R 73/98, BStBl. II 2000, 614) und stellt sicher, dass Vermögensmehrungen oder -minderungen, die auf Wechselkursschwankungen beruhen, stl. berücksichtigt werden. Diese Regelung ersetzt zudem § 43a Abs. 2 Satz 7 aF, der die Nichtberücksichtigung des Währungsgewinns/-verlusts beim KapErtrStAbzug zum Gegenstand hatte.

3. Satz 2

J 07-34

In Satz 2 wird die Gewinnermittlung in den Fällen einer verdeckten Einlage der WG geregelt. Vergleichbar mit § 17 Abs. 2 Satz 2 tritt in einem solchen Fall an die Stelle der Einnahmen aus der Veräußerung der WG ihr gemeiner Wert (Verkehrswert), von dem die Anschaffungs- und Veräußerungskosten abzuziehen sind (s. § 17 Anm. 170 ff.).

4. Satz 3

J 07-35

Mit Satz 3 wird die Gewinnermittlung für den Fall der Veräußerung einer Kapitalanlage geregelt, die zuvor

- aus einem BV entnommen wurde oder
- aufgrund einer Betriebsaufgabe in das PV übernommen wurde.

An Stelle der AK aus Satz 1 ist ersatzweise der bei einer Entnahme oder Aufgabe angesetzte Wert der Gewinnermittlung zugrunde zulegen. Diese Bestimmung stellt sicher, dass Wertsteigerungen für die Besteuerung aus § 20 Abs. 2 nur berücksichtigt werden, soweit sie im PV entstanden sind. Wertzuwächse, die die Kapitalanlage im Zeitraum ihrer betrieblichen Zugehörigkeit erfahren hat, bleiben außen vor. Sie werden im Rahmen der Entnahmebesteuerung (§ 4 Abs. 1) oder der Besteuerung des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 3) berücksichtigt.

J 07-36 **5. Satz 4**

Satz 4 betrifft die Gewinnermittlung bei Veräußerung bzw. Abtretung von Ansprüchen aus Verträgen über kapitalbildende Lebensversicherungen iSd. Abs. 1 Nr. 6 Satz 1. Als AK einer solchen Versicherung wird die Summe der auf sie entrichteten Beiträge angenommen. Wird die Versicherung entgeltlich erworben, hat der Erwerber AK, die sich aus der Summe der Beiträge des Veräußerers und den Folgebeiträgen des Erwerbers zusammensetzen. Mit dieser Regelung wird eine Doppelbesteuerung der Versicherungsleistung vermieden, soweit sie auf die Inhaberschaft des Veräußerers entfällt. Der Erwerber hat nur die auf seine Inhaberschaft anteilig entfallende Versicherungsleistung als Ertrag zu versteuern.

Beispiel:

Beiträge des Veräußerers	50 000 €
Veräußerungspreis	55 000 €
Beiträge des Erwerbers	50 000 €
Versicherungsleistung	200 000 €
Veräußerungsgewinn des Veräußerers (55 000 € ./ 50 000 €)	5 000 €
Veräußerungsgewinn des Erwerbers (200 000 € ./ 50 000 € ./ 50 000 €)	100 000 €

J 07-37 **6. Satz 5**

Satz 5 entspricht der bisherigen Regelung für Termingeschäfte in § 23 Abs. 3 Satz 5 aF und enthält eine weitere Durchbrechung des mit der Abgeltungsteuer eigentlich eingeführten Prinzips der Bruttobesteuerung. Sind bereits im Rahmen der Besteuerung von Stillhalterprämien nach Abs. 1 Nr. 11 und der Gewinnermittlung bei Veräußerungsgeschäften nach Abs. 3 die mit einer Glattstellung bzw. Veräußerung zusammenhängenden Aufwendungen als WK abziehbar, so ist auch die Gewinnermittlung bei Beendigung eines Termingeschäfts iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a unter Abzug der mit dem Termingeschäft in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen vorzunehmen. Dies ist verfassungsrechtl. aufgrund des objektiven Nettoprinzips und der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit geboten.

Mit dem Termingeschäft in Zusammenhang stehende Aufwendungen: Hierzu gehören in erster Linie Transaktionskosten der Bank bei Abschluss des Termingeschäfts, aber auch Schuldzinsen, die für einen der Finanzierung des Termingeschäfts dienenden Kredit zu zahlen sind. Satz 5 schränkt die als WK abziehbaren Aufwendungen nicht auf Veräußerungskosten ein. Der Gewinn aus einem Termingeschäft iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a entsteht nicht durch eine Veräußerung, sondern durch eine Beendigung des Geschäfts. Somit mindern alle durch das Termingeschäft veranlassten unmittelbaren Aufwendungen den vom Stpfl. vereinnahmten Geldbetrag oder sonstigen Vorteil aus dem Termingeschäft. Dazu gehören auch die AK für ein Optionsrecht, sofern bei Ausübung der Option statt der Lieferung eines Basisguts ein Barausgleich gezahlt wird.

Fehlgeschlagene Termingeschäfte: Die FinVerw. lässt bisher die AK aus fehlgeschlagenen Options- und Termingeschäften nicht zum Abzug als vergebliche WK zu. Der BFH dagegen hat im Fall von Optionen, die einem ArbN als Teil seiner Vergütung gewährt werden, die Optionskosten als ver-

gebliche, abziehbare WK eingeordnet, wenn das Optionsrecht wertlos verfallen ist (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647). Da die AK mit dem Abschluss des Termin- oder Optionsgeschäfts in „unmittelbarem sachlichen Zusammenhang stehen“, sind sie uE nunmehr ebenfalls als vergebliche WK abziehbar. Die Auffassung der FinVerw. ist uE nicht mehr haltbar (so auch PHILIPOWSKI, DStR 2007, 1615).

7. Satz 6

J 07-38

Werden Kapitalanlagen iSd. des Abs. 2 unentgeltlich im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf einen Dritten übertragen, hat der Dritte keine AK. Für diesen Fall bestimmt Satz 6, dass dem Dritten die AK des Rechtsvorgängers bei der Ermittlung des Gewinns zuzurechnen sind. Die Regelung entspricht dem bisherigen § 23 Abs. 1 Satz 3 (s. § 23 Anm. 230 ff.).

8. Satz 7

J 07-39

Satz 7 regelt die Ermittlung des Gewinns bei der Veräußerung von Wertpapieren, die sich in der Sammelverwahrung befinden. Die Vorschrift ist sowohl auf Wertpapiere in Girosammelverwahrung als auch auf Wertpapiere anwendbar, die sich in einer Streifbandverwahrung befinden. Bei der Girosammelverwahrung (§§ 5 ff. DepotG) erwirbt der Wertpapierinhaber lediglich Bruchteilseigentum an allen Wertpapieren einer Art, die gemeinsam im Girosammeldepot verwahrt werden. Bei der Streifbandverwahrung bleibt der Wertpapierinhaber Eigentümer der von ihm erworbenen Wertpapiere. Allerdings werden alle Wertpapiere, die ein Depotinhaber zur Sonderverwahrung bestimmt hat, mit einem einzigen Streifband umgeben. Sie werden also regelmäßig nicht nach dem Anschaffungsdatum getrennt verwahrt. Werden Wertpapiere in einem Depot bei einem Kreditinstitut verwahrt und wurden mehrere Wertpapiere derselben Art zu unterschiedlichen Zeitpunkten angeschafft, lässt sich bei einer teilweisen Veräußerung des Bestands dieses Wertpapiers nicht feststellen, wann und mit welchen AK die veräußerten Wertpapiere angeschafft wurden. Nach Satz 7 ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert wurden. Dies entspricht der mit dem EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310) in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 eingeführten FiFo-Methode (s. dazu § 23 Anm. J 04-3 ff. und § 23 Anm. 158; BMF v. 25.10.2004, BStBl. I 2004, 1034). Diese fingierte Verwendungsreihenfolge bei der Veräußerung von Wertpapieren erleichtert es den Kreditinstituten, den für den Abzug der Abgeltungsteuer maßgeblichen Veräußerungsgewinn zu bestimmen.

Verbrauchsreihenfolge bei Unterdepots: Die Verbrauchsreihenfolge nach der FiFo-Methode findet nur insoweit Anwendung, als sich die Wertpapiere gleicher Gattung in einem Depot (Haupt- oder Unterdepot) befinden. Sie kommt nicht zur Anwendung über (Unter)Depotgrenzen hinweg. Die FiFo-Verbrauchsreihenfolge bezieht sich – wie schon bei der zusammenfassenden Jahresbescheinigung des § 24c aF – somit immer auf das einzelne Depot.

Beispiel: Anleger A hat Aktien der X-AG zu unterschiedlichen Zeitpunkten für sein Hauptdepot angeschafft. Zugleich hält er X-Aktien in einem Unterdepot. Bei der Veräußerung von X-Aktien aus dem Hauptdepot ist die Verbrauchsreihenfolge

nur für dieses Depot zu bestimmen. Die Aktien aus dem Unterdepot bleiben unberücksichtigt. Das Gleiche gilt für mehrere Hauptdepots eines Anlegers.

J 07-40

V. Einfügung eines Abs. 5

Der neue Abs. 5 entspricht dem bisherigen Abs. 2a, der die Zurechnung von Kapitaleinkünften regelt. Materiell-rechtl. Änderungen sind mit der Umgruppierung nicht verbunden.

VI. Einfügung eines Abs. 6

J 07-41 **1. Überblick**

Als Konsequenz der Einführung eines Sondertarifs für private Kapitaleinkünfte gem. § 32d hat der Gesetzgeber eine Verlustverrechnungsbeschränkung für diese Einkünfte geschaffen (BTDrucks. 16/4841, 57). Da private Kapitaleinkünfte ab VZ 2009 nur noch mit einem StSatz von 25 % belegt werden, erscheint es dem Gesetzgeber erforderlich, eine Verlustverrechnung nur noch innerhalb dieser Einkunftsart (Schedule) zuzulassen. Daher dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nach Abs. 6 Satz 2 nicht mehr mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Zulässig ist nach Satz 3 nur noch ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen in den folgenden VZ. Durchbrochen wird dieser Grundsatz gem. Satz 1 für eine Übergangszeit für (Alt-)Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23; hier ist eine einkunftsartenübergreifende Verlustverrechnung bis zum VZ 2013 zulässig. Für Verluste aus Aktienverkäufen wird darüber hinaus mit Satz 5 eine noch strengere Beschränkung eingeführt. Verluste aus Aktiengeschäften dürfen nur mit Gewinnen aus ebensolchen Geschäften verrechnet werden. Die Berücksichtigung von Verlusten im Veranlagungsverfahren macht Satz 6 von der Vorlage einer Bescheinigung nach § 43a Abs. 3 Satz 2 abhängig.

Verlustverrechnungstopf gem. § 43a Abs. 3: Die Regelungen über die Verlustverrechnung des Abs. 6 stehen in engem Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Verlusten auf der Ebene des KapErtrStAbzugs nach § 43a Abs. 3. Um eine möglichst abschließende Besteuerung privater Kapitaleinkünfte im Wege des StAbzugs zu erreichen, sind Verluste bereits von der auszahlenden Stelle – idR einer Bank – beim Einbehalt der KapErtrSt. zu berücksichtigen. Verluste sind also von der auszahlenden Stelle mit positiven Kapitaleinkünften zu verrechnen; erst der verminderte Betrag ist der KapErtrSt. zu unterwerfen. Daher haben die Banken nach § 43a Abs. 3 einen sog. Verlustverrechnungstopf zu führen. In einem Kj. nicht verbrauchte Verluste sind dabei auf das folgende Kj. vorzutragen. Nur wenn der Stpfl. einen Antrag nach § 43a Abs. 3 Satz 4 über die Höhe eines nicht ausgeglichenen Verlusts stellt, kann dieser Verlust im Veranlagungsverfahren von dem FA berücksichtigt werden. In diesem Fall wird der Verlustverrechnungstopf geschlossen (zu Einzelheiten s. §§ 43 ff. Anm. J 07-16).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Jede Verlustverrechnungsbeschränkung wirft die Frage nach ihrer verfassungsrechtl. Zulässigkeit auf, weil die

Einschränkung der Verlustverrechnung eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzip darstellen kann, die verfassungsrechtl. nur zulässig ist, wenn sie durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt ist (STAPPERFEND, DStJG 24 [2001], 331; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rn. 61; LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3). Der Gesetzgeber geht wohl davon aus, dass die Beschränkung der Verlustverrechnung nach Abs. 6 im Rahmen einer Schedulenbesteuerung systemimmanent ist und daher keiner weiteren Begründung bedarf. Allein der niedrige Sondertarif von 25 % berechtige dazu, von den allgemeinen estrechtl. Regelungen über den einkunftsartenübergreifenden Verlustausgleich abzuweichen (BTDrucks. 16/4841, 58).

Dennoch werden Bedenken gegen die verfassungsrechtl. Zulässigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 6 vorgebracht (dazu ENGLISCH, StuW 2007, 221; OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322; Loos, DB 2007, 704).

2. Satz 1

J 07-42

Positive Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach Satz 1 vorrangig mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften, auf die § 23 in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung anzuwenden ist, zu verrechnen. Die Regelung ist nur vor dem Hintergrund verständlich, dass solche Verluste nach § 23 Abs. 3 Satz 9 auch mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 2 verrechnet werden dürfen. Der Grund für die (ausnahmsweise) zugelassene einkunftsartenübergreifende Verlustverrechnung ist darin zu sehen, dass viele bisher nach § 23 stpfl. Veräußerungsgeschäfte zukünftig gem. § 20 Abs. 2 als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden. Übergangsweise bis zum VZ 2013 soll dem Stpfl. die Möglichkeit eröffnet werden, insbes. Verluste aus Wertpapierveräußerungsgeschäften – wie bisher – mit Gewinnen aus solchen Geschäften zu verrechnen (BTDrucks. 16/4841, 58). Die Befristung der Verlustverrechnungsmöglichkeit hat den Gesetzgeber dazu veranlasst, in § 20 Abs. 6 eine Verwendungsreihenfolge für Verluste zu etablieren.

Verbleibende positive Einkünfte: Der Begriff der „verbleibenden positiven Einkünfte“ erschließt sich nur mit einem Blick auf den von den auszahlenden Stellen zum Zweck des KapErtrStAbzugs gem. § 43a Abs. 3 zu führenden Verlustverrechnungstopf. Da Verluste und positive Einkünfte zunächst von der auszahlenden Stelle beim KapErtrStAbzug verrechnet werden, können nur die nach der Verrechnung iSd. § 43a Abs. 3 verbleibenden Überschüsse mit Altverlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen werden (BTDrucks. 16/4841, 58).

Zunächst: Verbleibende positive Einkünfte müssen zunächst mit Altverlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden. Der Begriff „zunächst“ hat die Funktion klarzustellen, dass positive Kapitaleinkünfte desselben VZ vorrangig mit Altverlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften zu verrechnen sind, so dass ein Ausgleich mit anderen Verlusten aus Kapitalvermögen desselben VZ nicht erfolgen soll (BTDrucks. 16/4841, 58). Erst wenn nach dieser Verrechnung noch positive Einkünfte vorhanden sind, sollen sie mit Verlusten aus Kapitalvermögen desselben VZ ausgeglichen werden. Die vorrangige Verrechnung der Altverluste hat der Gesetzgeber eingeführt, um einen späteren Untergang dieser Verluste möglichst zu

###307###

##307##

verhindern. Denn die Altverluste iSd. § 23 können gem. § 52a Abs. 11 Satz 11 letztmals im VZ 2013 mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden (PAUKSTADT/LUCKNER, DStR 2007, 653). Die Verwendungsreihenfolge für die Verlustverrechnung soll also den vollständigen Verbrauch der Altverluste sicherstellen (BTD Drucks. 16/4841, 58).

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften: Verrechenbar sind alle Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, unabhängig davon, welche WG veräußert wurden. Nicht nur Verluste aus Wertpapier- oder Termin-geschäften, sondern auch Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken können nach Abs. 6 Satz 1 mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden (STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 53).

Altverluste sind solche, die aus Geschäften resultieren, die noch nach § 23 in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung zu besteuern sind. Daher können auch Altverluste nach dem 1.1.2009 entstehen, weil auf bestimmte Veräußerungsgeschäfte gem. § 52a Abs. 11 Sätze 4–6 noch der § 23 aF anzuwenden ist (STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 53; LANGE in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 20 Rn. 81). Somit ist die Verrechnung nicht nur mit Verlusten zulässig, die vor dem 1.1.2009 entstanden sind (so aber BEHRENS, BB 2007, 1030). Eine solche Einschränkung ist mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht zu vereinbaren und würde auch dem Sinn und Zweck der Regelung widersprechen. Denn die einkunftsartenübergreifende Verlustverrechnung soll gerade die Härten mildern, die den Stpfl. durch die Überführung der privaten Veräußerungsgeschäfte in den Bereich der Kapitaleinkünfte entstehen können. Daher ist es geboten, auch Verluste, die nach dem 31.12.2008 entstehen, aber wegen der Übergangsvorschriften noch § 23 aF unterliegen, in die Verlustverrechnung aufzunehmen.

Nach Maßgabe des § 23 Abs. 3 Sätze 9 und 10 zu verrechnen: Die Verlustverrechnung erfolgt nach Maßgabe des § 23 Abs. 3 Sätze 9 und 10, so dass die Altverluste nur mit positiven Einkünften iSd. § 20 Abs. 2 ausgeglichen werden dürfen (LANGE in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 20 Rn. 81). § 20 Abs. 2 erfasst im Wesentlichen Erträge aus Veräußerungsgeschäften, also Erträge aus Anteilsveräußerungen, aus der Veräußerung von (anderen) Wertpapieren und aus Termin-geschäften. Gewinne aus solchen Geschäften stehen zur Verrechnung mit Altverlusten iSd. § 23 zur Verfügung. Da § 23 Abs. 3 Satz 10 wiederum anordnet, dass die Verlustverrechnung „nach Maßgabe des § 10d“ zu erfolgen hat, sind die Grenzen der Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 1 und 2 zu beachten (zu Einzelheiten s § 23 Anm. J 07-14). Insoweit unterscheidet sich Satz 1 von der Verlustverrechnung nach Sätzen 3 und 5, weil dort die Grenzen der Mindestbesteuerung (bewusst) nicht zu beachten sind.

J 07-43 3. Satz 2

Satz 2 verbietet den Ausgleich von Verlusten aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten. Sie dürfen auch nicht nach § 10d in anderen Jahren vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die Verluste bleiben damit in der Schedule, die die Einkünfte aus Kapitalver-

mögen bilden, eingesperrt. Lediglich für Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 macht Satz 1 eine Ausnahme von diesem Grundsatz.

4. Satz 3

J 07-44

Die Verluste mindern nach Satz 3 die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden VZ aus Kapitalvermögen erzielt. Ein Verlustrücktrag ist im neuen Recht dagegen nicht mehr vorgesehen (kritisch hierzu OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322). Der Verlustvortrag ist zeitlich und betragsmäßig nicht beschränkt. Auch erfolgt die Verlustverrechnung in den folgenden VZ, ohne dass die Sockelbeträge nach § 10d Abs. 2 zu beachten sind (BTDrucks. 16/4841, 58; STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 52). Der Gesetzgeber hat bewusst auf eine entsprechende Anwendung des § 10d im Rahmen des Abs. 6 verzichtet, weil eine solche Beschränkung durch die Banken im StAbzugsverfahren mangels Administrierbarkeit nicht hätte berücksichtigt werden können. Um eine Benachteiligung des Stpfl., der Verluste erst im Veranlagungsverfahren geltend machen kann, zu vermeiden, schränkt § 10d Abs. 2 die Verlustverrechnung nach Abs. 6 nicht (weiter) ein (BTDrucks. 16/4841, 58). Dadurch unterscheidet sich Abs. 6 wesentlich von der Mehrzahl der anderen Verlustverrechnungsbeschränkungen wie § 23 Abs. 3 Satz 8 oder § 15 Abs. 4, bei denen die Sockelbeträge eine weitere Einschränkung der Verrechnungsmöglichkeiten bewirken, da dort die Verrechnung nur „nach Maßgabe des § 10d“ zu erfolgen hat.

5. Satz 4

J 07-45

Ein verbleibender Verlust ist in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen. Der Verlustfeststellungsbescheid hat dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Verluste aus Aktiengeschäften nach Satz 5 einer gesonderten Verrechnungsbeschränkung unterliegen, so dass der Bescheid danach zu unterscheiden hat, ob ein (allgemeiner) Verlust aus Kapitalvermögen oder ein Verlust aus Aktiengeschäften iSd. Satzes 5 festgestellt wird.

6. Satz 5

J 07-46

Verluste aus Aktienverkäufen dürfen nach Satz 5 nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden. Der Ausgleich ist weder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten noch mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen zulässig. Gewinne aus Aktiengeschäften können dagegen mit Verlusten aus anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden (LANGE in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 20 Rn. 80). Damit bilden Aktiengeschäfte im Rahmen der Verlustverrechnung eine Schedule in der Schedule, wodurch die Verlustverrechnung erheblich kompliziert wird. Der Gesetzgeber begründet die Sonderbehandlung von Aktienverlusten mit den abstrakt drohenden Risiken für die öffentlichen Haushalte, wenn eine uneingeschränkte Verlustverrechnung mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen zugelassen würde (BTDrucks. 16/5491, 45). Ein Börsencrash wie Anfang 2000 könne zu

Mindereinnahmen in Milliardenhöhe führen. Da der Gesetzgeber auch für verfassungsgemäße öffentliche Haushalte verantwortlich sei, müsse es ihm erlaubt sein, den mit dem Aktienmarkt verbundenen Risiken für die öffentlichen Haushalte durch die Einführung einer speziellen Verlustverrechnungsbeschränkung begegnen zu können (BTDrucks. 16/5491, 45).

Aktiengeschäfte: Betroffen von der speziellen Verrechnungsbeschränkung sind nur Verluste aus der Veräußerung von Aktien, so dass die Veräußerung anderer Wertpapiere oder Finanzprodukte, zB von GmbH-Anteilen, Investmentfondsanteilen, Zertifikaten und Termingeschäften nicht erfasst wird (STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 52; SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 640). Dies gilt auch für Finanzprodukte, die sich auf Aktien beziehen (zB Aktien-, DAX- oder Basket-Zertifikate). Allein der nur mittelbare Handel mit Aktien über besondere Finanzprodukte führt nicht dazu, dass ein Aktiengeschäft iSv. Satz 5 vorliegt. Eine solche wortlautgetreue Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Veräußerung von Aktien“ wird durch die Gesetzgebung bestätigt. Finanzmarktprodukte wie Zertifikate, Termingeschäfte und Fondsanteile wollte der Gesetzgeber ausdrücklich nicht in die spezielle Beschränkung einbeziehen, weil von diesen aufgrund der geringen Verbreitung kein qualifiziertes Haushaltsrisiko ausgeht (BTDrucks. 16/5491, 46).

Verlustvortrag: Für die Verlustverrechnung gelten die Sätze 3 und 4 sinngemäß, so dass am Ende eines VZ nicht ausgeglichene Verluste die Gewinne, die der Stpfl. in den folgenden VZ aus der Veräußerung von Aktien erzielt, im Wege eines Verlustvortrags mindern. Ein verbleibender Verlust ist gesondert festzustellen.

Zu der Frage, wie diese Sonderregelungen im Rahmen des KapErtrStAbzugs gem. § 43a Abs. 3 zu berücksichtigen sind, s. §§ 43 ff. Anm. J 07-16.

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die verfassungsrechtl. Zulässigkeit der speziellen Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktiengeschäfte ist zweifelhaft (s. zB ENGLISCH, StuW 2007, 221; SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 640; OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322). Auch wenn die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 6 als systembedingte Folge einer Schedulesbesteuerung zulässig wäre (so die Gesetzesbegründung, s. BTDrucks. 16/4841, 58), bedürfte es aus verfassungsrechtl. Sicht einer besonderen Rechtfertigung, Aktiengeschäfte wiederum anders als die übrigen Einkünfte der Schedule zu behandeln. Im Kern begründet der Gesetzgeber die Sonderregelung für Verluste aus Aktiengeschäften mit einem rein fiskalischen Argument, indem er auf die „abstrakt drohenden Haushaltsrisiken“ abstellt. Ob allein der fiskalische Nutzen einer Regelung die Sonderbehandlung rechtfertigen kann, muss bezweifelt werden (glA ENGLISCH, StuW 2007, 221). Auch die Rechtfertigung, die der BFH für die Verfassungsmäßigkeit der eingeschränkten Verrechenbarkeit von Verlusten gem. § 23 Abs. 3 Satz 8 aF angeführt hat, kann auf die Neuregelung nicht übertragen werden. Der BFH sah darin, dass Verluste innerhalb der Haltefrist des § 23 aF realisiert, Gewinne dagegen erst nach Ablauf der Frist und somit stfrei vereinnahmt werden können, eine Missbrauchsmöglichkeit, der das Gesetz mit einer Verlustverrechnungsbeschränkung begeg-

nen durfte (BFH v. 18.10.2006 – IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259). Da zukünftig die Veräußerung von Wertpapieren – also auch von Aktien – unabhängig von der Haltedauer stpfl. ist, kann die Verrechnungsbeschränkung nicht mehr als Norm zur Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt werden. Somit ist es fraglich, ob Satz 5 mit der Verfassung zu vereinbaren ist.

7. Satz 6

J 07-47

Verluste, die der KapErtrSt. unterliegen, können bei der StVeranlagung nur dann berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. eine Bescheinigung nach § 43a Abs. 3 Satz 4 vorlegt. Dadurch soll sichergestellt werden, dass sich ein Verlust nicht mehrfach stl. auswirken kann (BTDrucks. 16/4841, 58). Die Vorlage einer Bescheinigung nach § 43a Abs. 3 Satz 4 ist notwendig, weil im Rahmen der Abgeltungsteuer die auszahlende Stelle – also idR eine Bank – bereits beim KapErtrStAbzug Verluste zu berücksichtigen hat. Daher haben die Banken nach § 43a Abs. 3 einen „Verlustverrechnungstopf“ zu führen, wobei in einem Kj. nicht verbrauchte Verluste von der Bank in das nächste Kj. vorzutragen sind (§ 43a Abs. 3 Satz 3). Dementsprechend bleiben Verluste bei der StVeranlagung grundsätzlich unberücksichtigt. Nur wenn der Stpfl. nach § 43a Abs. 3 Satz 4 bei seiner Bank eine Bescheinigung über die Höhe der verbliebenen Verluste beantragt, können diese vom FA bei der StVeranlagung verrechnet oder wiederum auf den nächsten VZ vorgetragen werden. Folge des Antrags auf der Ebene der Bank ist, dass der Verlustübertrag entfällt und der StEinbehalt im folgenden Kj. von der Bank ohne Berücksichtigung der Altverluste vorzunehmen ist. Auf diesem Wege wird verhindert, dass derselbe Verlust sowohl beim StEinbehalt als auch bei einer anschließenden StVeranlagung mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet wird.

Verluste: Eine Bescheinigung ist nach dem Gesetzeswortlaut nur für Verluste notwendig, „die der KapErtrSt. unterliegen“. Die Formulierung ist missverständlich, weil Verluste gerade nicht einem StEinbehalt unterliegen können (SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 640). Das Gesetz ist uE dahingehend zu verstehen, dass die Einkünfte, wären sie positiv gewesen, dem KapErtrStAbzug unterlägen hätten. Denn nur bei dieser Auslegung macht die Vorschrift Sinn, weil sie sonst leer laufen würde.

VII. Einfügung eines Abs. 7

J 07-48

Der neue Abs. 7 ist aus der Umgruppierung des bisherigen Abs. 2b hervorgegangen. Materiell-rechtl. Änderungen sind damit nicht verbunden (s. § 20 Anm. J 06–17 ff.).

VIII. Einfügung eines Abs. 8

J 07-49

Der neue Abs. 8 ist aus der Umgruppierung des bisherigen Abs. 3 hervorgegangen. Die Subsidiaritätsregel wurde lediglich um den Verweis auf Abs. 3 erweitert. Damit ist sichergestellt, dass auch Gewinne aus der Ver-

äußerung von Kapitalanlagen nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören und folglich nicht der abgeltenden KapErtrSt. von 25 % unterliegen, wenn sie den anderen, in Abs. 8 genannten Einkunftsarten zuzurechnen sind.

Verhältnis zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Wie im bisherigen Recht regelt die Subsidiaritätsklausel in Abs. 8 – anders als die vergleichbare Regelung in § 23 Abs. 2 Satz 1 – nicht das Verhältnis der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19. Im Einzelfall ist deshalb das Verhältnis beider Normen zueinander zu klären. Ausschlaggebend ist der objektive Zusammenhang zwischen Einnahme und Dienstverhältnis. Dieser wird durch die subjektiven Vorstellungen von ArbG und ArbN erhellt; insbes. durch den Zweck der Zuwendung, wobei die äußeren Umstände wie Anlass, Zuwendungsgegenstand und Begleitumstände eingehend zu würdigen sind (BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529). Sind mehrere Einkunftsarten berührt, so ist die Einkunftsart maßgebend, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532). Im StAbzugsverfahren kann die die Erträge auszahlende Stelle die Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht vornehmen und wird deshalb KapErtrSt. einbehalten. Der Stpfl. ist in diesen Fällen auf die Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4 angewiesen, um den StAbzug korrigieren zu lassen.

J 07-50

IX. Einfügung eines Abs. 9

Der neue Abs. 9 regelt dem Grundsatz nach den bisherigen Sparer-Freibetrag aus Abs. 4, der jedoch mit dem bisherigen WK-Pauschbetrag des § 9a Nr. 2 zu einem Sparer-Pauschbetrag verschmolzen wurde.

Satz 1: Aus dem Sparer-Freibetrag von bisher 750 € und dem WK-Pauschbetrag von 51 € für ledige Stpfl. wird nunmehr ein Sparer-Pauschbetrag von insgesamt 801 €. Ein weitergehender Ansatz der tatsächlichen WK ist grds. ausgeschlossen. Der Gesetzgeber rechtfertigt den Ausschluss des WK-Abzugs damit, dass

- mit dem niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 % die WK in den oberen Einkommensgruppen,
- mit der Typisierung der WK durch die Höhe des Sparer-Pauschbetrags in den unteren Einkommensgruppen

die mit Kapitaleinnahmen zusammenhängenden Aufwendungen berücksichtigt werden (BTD Drucks. 16/14841, 95).

► *Keine Folgerichtigkeit beim Werbungskosten-Ausschluss:* Die Regelung in Abs. 9 führt zu einer vom verfassungsrechtl. gebotenen Nettoprinzip abweichenden, nur durch den Sparer-Pauschbetrag gemilderten Bruttobesteuerung der Einnahmen aus Kapitalvermögen, zumindest soweit sie in Abs. 1 enumerativ aufgezählt sind. Allerdings wird dieser Grundsatz nicht für den gesamten § 20 durchgehalten. Bereits in Abs. 1 Nr. 6 (Lebensversicherungen) und Nr. 11 (Stillhalterprämien) kehrt das Gesetz zur Nettobesteuerung zurück, indem von den Versicherungsleistungen die Beiträge und von den Einnah-

men aus Stillhaltergeschäften die Aufwendungen für die Glattstellung, die wirtschaftlich der Veräußerung der Option entspricht, abzuziehen sind. Diese Glattstellungskosten sind nach der Rspr. des BFH WK (BFH v. 17.4.2007 – IX R 23/06, BStBl. II 2007, 606). Eine weitere Durchbrechung vollzieht sich im Bereich der Veräußerungsgeschäfte. Hier lässt Abs. 4 ausdrücklich den Abzug von Veräußerungskosten, also WK, zu. Zum vollständigen WK-Abzug kommt es dann in Abs. 4 Satz 5, nach dem bei der Gewinnermittlung aus der Beendigung eines Termingeschäfts Aufwendungen ohne Beschränkung abziehbar sind, soweit sie mit dem Termingeschäft in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen. Neben dem teilweisen oder vollständigen Abzug der Aufwendungen in Abs. 4 ist zusätzlich der neue Sparer-Pauschbetrag abziehbar.

► *Verfassungsrechtlich bedenklicher Verstoß gegen das Nettoprinzip:* Zu den das EStRecht tragenden Grundprinzipien zählt das objektive Nettoprinzip. Danach werden Einnahmen nicht brutto, sondern gekürzt um mit den Einnahmen im Zusammenhang stehende Erwerbsaufwendungen der Besteuerung unterworfen (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140; v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BStBl. II 1990, 483). Das BVerfG hat bisher offen gelassen, ob die Geltung des objektiven Nettoprinzips im EStRecht auch verfassungsrechtl. geboten ist; jedenfalls aber kann es der Gesetzgeber beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und darf sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228). Hiernach entfaltet das objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Zu ihnen gehört die Beschränkung des stl. Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der ESt.; Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280). Die Begründungen zur Einführung der abgeltenden KapErtrSt. wie St Vereinfachung, Bürokratieabbau und Stärkung der deutschen Finanzplätze reichen uE als Rechtfertigung der Bruttobesteuerung ebensowenig aus wie der Hinweis auf den angeblich niedrigen StSatz. Auf welche Art und Weise und in welcher Höhe im Abgeltungsteuersatz von 25 % typisierend Aufwendungen zur Erzielung von Kapitaleinnahmen und Veräußerungsgewinnen berücksichtigt sind, hat der Gesetzgeber bislang nicht substantiiert dargelegt. Empirische Daten über die Höhe der mit den einzelnen Kapitaleinnahmen sachlich zusammenhängenden Aufwendungen sind – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. Die Frage der Verfassungswidrigkeit wird insbes. in den Fällen relevant, in denen die Kapitaleinkünfte nicht in das Abgeltungsverfahren, sondern in das Veranlagungsverfahren einbezogen werden, denn bei den der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften besteht ein Wahlrecht, diese im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen. Dabei gilt der Abgeltungssatz von 25 %, um den sich dann die tarifliche ESt. zur Ermittlung der festzusetzenden Steuer erhöht. Dabei wird die einbehaltene Abgeltungsteuer angerechnet. Ferner ist in § 32d Abs. 3 eine Pflichtveranlagung von Kapitaleinkünften

zum Abgeltungstarif vorgesehen, zB für Kapitalerträge, die über ein ausländ. Konto oder Depot vereinnahmt werden. Der Ausschluss des WK-Abzugs gilt auch hier.

► *Folgerichtigkeit:* Der Ausschluss des WK-Abzugs ist uE nicht folgerichtig umgesetzt worden. Im Rahmen der Veräußerungstatbestände des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–7 ist Bemessungsgrundlage für den Kapitalertrag nach Abs. 4 Satz 1 der Gewinn als Differenz zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung und den AK abzüglich der mit der Veräußerung unmittelbar sachlich zusammenhängenden Aufwendungen. Diese Veräußerungskosten sind – wie bisher in § 23 Abs. 3 Satz 1 – WK (s. dazu Anm. J 07-33). Der WK-Ausschluss trifft damit in erster Linie nur die bisherigen Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1–5 und Nr. 7–10. Neben dem Abzug der Veräußerungsaufwendungen ist zusätzlich noch der Sparer-Pauschbetrag abziehbar.

Satz 2: Der bisherige Sparer-Freibetrag für zusammenveranlagte Ehegatten von 1 500 € wird mit dem bisherigen WK-Pauschbetrag von 102 € zu einem Sparer-Pauschbetrag von 1 602 € zusammengefasst.

Satz 3: Wie bisher beim Sparer-Freibetrag ist im Fall der Zusammenveranlagung der neue Sparer-Pauschbetrag bei jedem Ehegatten zur Hälfte abzuziehen. Nutzt ein Ehegatten seinen Pauschbetrag nicht vollständig aus, ist er beim anderen Ehegatten abzuziehen. Diese Regelungen stimmen mit dem bisherigen Recht überein.

Satz 4: Die bisherige Regelung wird fortgeführt. Der Sparer-Pauschbetrag darf nicht zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Er darf in Höhe des Saldos der verrechenbaren Kapitalerträge (nach Anrechnung der ausländ. Steuer und Nutzung verrechenbarer Verluste) geltend gemacht werden. Nicht verrechenbare negative Einkünfte mindern den ansetzbaren Sparer-Pauschbetrag nicht.

Beispiel: Der Stpf. hat im Jahr 2009 Zinseinnahmen von 1 000 € und Verluste aus der Veräußerung von Aktien von 600 €. Diese sind nach Abs. 6 Satz 5 nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechenbar. Für den Sparer-Pauschbetrag ist nicht der Saldo aus 1 000 € ./ 600 € = 400 € maßgeblich. Vielmehr kann der Sparer-Pauschbetrag von den gesamten Zinseinnahmen (1 000 €) abgezogen werden.

§ 22

Arten der sonstigen Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

Sonstige Einkünfte sind

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören; § 15b ist sinngemäß anzuwenden. ²Werden die Bezüge freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, so sind sie nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn der Geber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist; dem Empfänger sind dagegen zuzurechnen
 - a) Bezüge, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt werden, und
 - b) Bezüge im Sinne des § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611–4–3, veröffentlichten bereinigten Fassung.

³Zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften gehören auch

- a) Leibrenten und andere Leistungen,
 - aa) die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. ²Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil ist der Jahresbetrag der Rente. ³Der der Besteuerung unterliegende Anteil ist nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Vomhundertsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %
bis 2005	50	ab 2017	74	ab 2029	89
ab 2006	52	2018	76	2030	90
2007	54	2019	78	2031	91
2008	56	2020	80	2032	92
2009	58	2021	81	2033	93
2010	60	2022	82	2034	94
2011	62	2023	83	2035	95
2012	64	2024	84	2036	96
2013	66	2025	85	2037	97
2014	68	2026	86	2038	98
2015	70	2027	87	2039	99
2016	72	2028	88	2040	100

⁴Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente ist der steuerfreie Teil der Rente. ⁵Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. ⁶Abweichend hiervon ist der steuerfreie Teil der Rente bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente in dem Verhältnis anzupassen, in dem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der Rente steht, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liegt. ⁷Regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente führen nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht. ⁸Folgen nach dem 31. Dezember 2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, gilt für die spätere Rente Satz 3 mit der Maßgabe, dass sich der Vomhundertsatz nach dem Jahr richtet, das sich ergibt, wenn die Laufzeit der vorhergehenden Renten von dem Jahr des Beginns der späteren Rente abgezogen wird; der Vomhundertsatz kann jedoch nicht niedriger bemessen werden als der für das Jahr 2005;

- bb) die nicht solche im Sinne des Doppelbuchstaben aa sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. ²Dies gilt auf Antrag auch für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden; der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde. ³Als Ertrag des Rentenrechts gilt für die gesamte Dauer des Rentenbezugs der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der Rente auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt; dabei ist der Kapitalwert nach dieser Laufzeit zu

berechnen. ⁴Der Ertrag des Rentenrechts (Ertragsanteil) ist aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %
0 bis 1	59	38	39	64	19
2 bis 3	58	39 bis 40	38	65 bis 66	18
4 bis 5	57	41	37	67	17
6 bis 8	56	42	36	68	16
9 bis 10	55	43 bis 44	35	69 bis 70	15
11 bis 12	54	45	34	71	14
13 bis 14	53	46 bis 47	33	72 bis 73	13
15 bis 16	52	48	32	74	12
17 bis 18	51	49	31	75	11
19 bis 20	50	50	30	76 bis 77	10
21 bis 22	49	51 bis 52	29	78 bis 79	9
23 bis 24	48	53	28	80	8
25 bis 26	47	54	27	81 bis 82	7
27	46	55 bis 56	26	83 bis 84	6
28 bis 29	45	57	25	85 bis 87	5
30 bis 31	44	58	24	88 bis 91	4
32	43	59	23	92 bis 93	3
33 bis 34	42	60 bis 61	22	94 bis 96	2
35	41	62	21	ab 97	1
36 bis 37	40	63	20		

⁵Die Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten, die vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen haben, und aus Renten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen oder einer anderen Person als des Rentenberechtigten abhängt, sowie aus Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, wird durch eine Rechtsverordnung bestimmt;

- b) Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden;
- 1a. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen, soweit sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 vom Geber abgezogen werden können;
- 1b. Einkünfte aus Versorgungsleistungen, soweit sie beim Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a als Sonderausgaben abgezogen werden können;**
- 1c. Einkünfte aus Leistungen auf Grund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, soweit sie beim Ausgleichsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b als Sonderausgaben abgezogen werden können;

##317##

2. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23;
3. Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. ²Solche Einkünfte sind nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als 256 Euro im Kalenderjahr betragen haben. ³Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden; er darf auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁴Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen im Sinne des Satzes 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Abs. 4 gilt entsprechend;
4. Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen, Versorgungsbezüge, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes oder des Europaabgeordnetengesetzes, sowie vergleichbare Bezüge, die auf Grund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden. ²Werden zur Abgeltung des durch das Mandat veranlassten Aufwandes Aufwandsentschädigungen gezahlt, so dürfen die durch das Mandat veranlassten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. ³Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europäischen Parlament oder im Parlament eines Landes dürfen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. ⁴Es gelten entsprechend
 - a) für Nachversicherungsbeiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach den Abgeordnetengesetzen im Sinne des Satzes 1 und für Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen § 3 Nr. 62,
 - b) für Versorgungsbezüge § 19 Abs. 2 nur bezüglich des Versorgungsfreibetrags; beim Zusammentreffen mit Versorgungsbezügen im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 bleibt jedoch insgesamt höchstens ein Betrag in Höhe des Versorgungsfreibetrags nach § 19 Abs. 2 Satz 3 im Veranlagungszeitraum steuerfrei,
 - c) für das Übergangsgeld, das in einer Summe gezahlt wird, und für die Versorgungsabfindung § 34 Abs. 1;
5. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. ²Soweit die Leistungen nicht auf Beiträgen, auf die § 3 Nr. 63, § 10a oder Abschnitt XI angewendet wurden, nicht auf Zulagen im Sinne des Abschnitts XI, nicht auf steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 66 und nicht auf Ansprüchen beruhen, die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 erworben wurden,
 - a) ist bei lebenslangen Renten sowie bei Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a entsprechend anzuwenden,
 - b) ist bei Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die nicht solche nach Buch-

stabe a sind, § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden,

- c) unterliegt bei anderen Leistungen der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung; § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 gilt entsprechend.

³In den Fällen des § 93 Abs. 1 Satz 1 und 2 gilt das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen nach Abzug der Zulagen im Sinne des Abschnitts XI als Leistung im Sinne des Satzes 2. ⁴Dies gilt auch in den Fällen des § 92a Abs. 3 und 4 Satz 1 und 2; darüber hinaus gilt in diesen Fällen als Leistung im Sinne des Satzes 1 der Betrag, der sich aus der Verzinsung (Zins und Zinseszins) des nicht zurückgezahlten Altersvorsorge-Eigenheimbetrags mit 5 Prozent für jedes volle Kalenderjahr zwischen dem Zeitpunkt der Verwendung des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags (§ 92a Abs. 2) und dem Eintritt des Zahlungsrückstandes oder dem Zeitpunkt ergibt, ab dem die Wohnung auf Dauer nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken dient. ⁵Bei erstmaligem Bezug von Leistungen, in den Fällen des § 93 Abs. 1 sowie bei Änderung der im Kalenderjahr auszahlenden Leistung hat der Anbieter (§ 80) nach Ablauf des Kalenderjahres dem Steuerpflichtigen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck den Betrag der im abgelaufenen Kalenderjahr zugeflossenen Leistungen im Sinne der Sätze 1 bis 4 je gesondert mitzuteilen.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 22 durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 22 Anm. 4.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Nr. 1b und Nr. 1c wurden ergänzt, um ausdrückliche gesetzliche Regelungen für die stl. Erfassung von Versorgungsleistungen aufgrund eines Vermögensübergabevertrags und für Einkünfte aus Leistungen aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs beim Empfänger der Leistungen zu schaffen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Nr. 1b und Nr. 1c sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Nr. 1b

J 07-2

Nr. 1b schreibt die Korrespondenz zwischen der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen beim Vermögensübernehmer und der Besteuerung beim

Empfänger gesetzlich fest. Wird Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die nachfolgende Generation übertragen, liegen unter bestimmten Voraussetzungen beim Vermögensübernehmer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a als SA abziehbare Versorgungsleistungen vor (zu den formellen und materiellen Voraussetzungen einer solchen begünstigten Vermögensübergabe vgl. für vor dem 1.1.2008 abgeschlossene Verträge § 22 Anm. 131 ff. und für nach dem 31.12.2007 abgeschlossene Verträge § 10 Anm. J 07-13 ff.). Der Vermögensübergeber erzielt in gleichem Umfang sonstige Einkünfte. Deren Besteuerung richtete sich bislang nach der allgemeinen Regelung in Nr. 1 Sätzen 1 und 2. Um die sich aus der Rspr. und den Verwaltungsanweisungen ergebende Korrespondenz zwischen der Abziehbarkeit beim Vermögensübernehmer und der Besteuerung beim Empfänger der Versorgungsleistungen auch im Gesetz eindeutig zum Ausdruck zu bringen, wurde eine eigenständige Regelung in Nr. 1b geschaffen. Damit ist auch dem Gesetz eindeutig zu entnehmen, dass die Fragen im Zusammenhang mit der stl. Auswirkung der unentgeltlichen Vermögensübergabe auf der Ebene des Vermögensübernehmers zu klären und deckungsgleich auf die Besteuerung beim Empfänger der Versorgungsleistungen zu übertragen sind.

Geltung ab VZ 2008: Da es aufgrund der diesbezüglichen Auslegung der Nr. 1 Sätze 1 und 2 durch die Rspr. zum gleichen stl. Ergebnis führt, ob die entsprechenden Bezüge nach Nr. 1 Sätzen 1 und 2 oder nach der neu geschaffenen Nr. 1b der Besteuerung unterliegen, ist es nicht zu beanstanden, dass Nr. 1b – unabhängig vom Abschluss des Vermögensübergabevertrags – ab dem VZ 2008 in Kraft getreten ist. Die für nach dem 31.12.2007 abgeschlossene Vermögensübergabeverträge geänderten materiell-rechtl. Voraussetzungen für das Vorliegen einer unentgeltlichen Vermögensübergabe wirken sich unabhängig davon, ob die Bezüge beim Empfänger nach Nr. 1 Sätze 1 und 2 oder Nr. 1b der Besteuerung unterliegen, indirekt über die jeweils anzuwendende Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a aus (vgl. § 10 Anm. J 07-2).

J 07-3 b) Nr. 1c

Nr. 1c schreibt die Korrespondenz zwischen der Abziehbarkeit einer Geldrente aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs beim ausgleichsverpflichteten und der Besteuerung beim ausgleichsberechtigten Ehegatten gesetzlich fest (vgl. BFH v. 18.9.2003 – X R 152/97, BFH/NV 2004, 120, und § 22 Anm. 233). Hat der ausgleichsverpflichtete Ehegatte nach Scheidung der Ehe im Rahmen des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs eine Geldrente gem. § 1587g BGB zu zahlen, so handelt es sich nicht um eine Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2 (BMF v. 20.7.1981, BStBl. I 1981, 567; H 10.3 „Versorgungsausgleich“ EStH 2005), sondern beim ausgleichsverpflichteten Ehegatten um abziehbare SA (bis einschließlich VZ 2007 nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a, ab VZ 2008 nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b; vgl. hierzu § 10 Anm. J 07-4) und beim ausgleichsberechtigten Ehegatten um stpfl. sonstige Einkünfte. Die Geldrente ist in voller Höhe abziehbar bzw. zu versteuern, wenn der ausgleichsberechtigte Ehegatte mit der Geldrente an nach § 19 stpfl. Versorgungsbezügen partizipiert. Werden mit der Geldrente nur teilweise stpfl. Renten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a transferiert, ist auch nur dieser Anteil nach den genannten Vorschriften steuerwirksam (vgl. BFH v. 18.9.2003 – X

R 152/97 aaO). Entsprechendes gilt für die Beteiligung an Bezügen iSd. Nr. 5. Sind diese nach Nr. 5 Satz 1 beim ausgleichsverpflichteten Ehegatten voll stpfl., ist die Geldrente bei ihm in voller Höhe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b als SA abziehbar. Beim ausgleichsberechtigten Ehegatten ist die Geldrente nach Nr. 1c voll stpfl. Bezüge iSd. Nr. 5 Satz 2 sind nur mit dem beim ausgleichsverpflichteten Ehegatten stpfl. Anteil im Rahmen des Versorgungsausgleichs steuerwirksam. Bis einschließlich VZ 2007 unterliegt die Geldrente beim ausgleichsberechtigten Ehegatten der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 1. Um auch für die Geldrente im Gesetz klar zum Ausdruck zu bringen, dass sich der Umfang der Besteuerung – vergleichbar einer im Rahmen einer Vermögensübergabe vereinbarten Versorgungsleistung – an der strechtl. Beurteilung beim Zahlungsverpflichteten orientiert, hat der Gesetzgeber mit Nr. 1c ebenfalls eine Spezialvorschrift zu Nr. 1 Satz 1 geschaffen.

Fälle des § 3a Abs. 1 Satz 1 VAHRG: Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (VAHRG) kann es Fälle geben, in denen der Berechtigte nach dem Tod des Verpflichteten in den Fällen des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs von dem Träger der auszugleichenden Versorgung, von dem er, wenn die Ehe bis zum Tod des Verpflichteten fortbestanden hätte, eine Hinterbliebenenversorgung erhielte, bis zur Höhe dieser Hinterbliebenenversorgung die Ausgleichsrente nach § 1587g BGB verlangen kann. In diesen Fällen greift Nr. 1c nicht ein, da die Besteuerung beim Empfänger davon abhängt, dass die Leistung beim Ausgleichsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b als SA abgezogen werden kann. Der Gesetzgeber geht in diesen Fällen davon aus, dass dennoch keine Besteuerungslücke entsteht, da die Besteuerung der Ausgleichsrente in diesem Fall systematisch zutreffend nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb oder Nr. 5 zu erfolgen hat (vgl. BR-Drucks. 544/07, 75). Diese Schlussfolgerung ist uE zweifelhaft, denn zu Nr. 1a hat der BFH eindeutig entschieden, dass Nr. 1a als Spezialvorschrift für sämtliche Unterhaltsleistungen, die ein unbeschränkt estpfl. Ehegatte von seinem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bezieht, eine Sperrwirkung entfaltet und die allgemeine Regelung zur Versteuerung wiederkehrender Bezüge in Nr. 1 insoweit verdrängt (vgl. BFH v. 31.3.2004 – X R 18/03, BStBl. II 2004, 1047). Dies hatte in dem vom BFH entschiedenen Fall zur Folge, dass Leistungen, die ein nicht unbeschränkt estpfl. Ehegatte leistete und die deshalb nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 als SA abgezogen werden konnten, beim empfangenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt estpfl. Ehegatten weder nach Nr. 1a noch ersatzweise nach Nr. 1 Satz 2 erfasst werden konnten. Es steht zu vermuten, dass der BFH zu Nr. 1c vergleichbar entscheiden würde.

Geltung ab VZ 2008: Wie bei Nr. 1b ist es auch bei Nr. 1c nicht zu beanstanden, dass die Vorschrift – unabhängig vom Zeitpunkt der Durchführung des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs – ab dem VZ 2008 anzuwenden ist, denn auch diesbezüglich unterlagen die betreffenden Bezüge bis einschließlich VZ 2007 in gleichem Umfang der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 1.

§ 22a

Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, der **Spitzenverband der landwirtschaftlichen Sozialversicherung** für die Träger der Alterssicherung der Landwirte, die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die Pensionskassen, die Pensionsfonds, die Versicherungsunternehmen, die Unternehmen, die Verträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b anbieten, und die Anbieter im Sinne des § 80 (Mitteilungspflichtige) haben der zentralen Stelle (§ 81) bis zum 1. März des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem eine Leibrente oder andere Leistung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a und § 22 Nr. 5 einem Leistungsempfänger zugeflossen ist, folgende Daten zu übermitteln (Rentenbezugsmitteilung):

1. Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung), Familienname, Vorname **und** Geburtsdatum *und Geburtsort* des Leistungsempfängers;
2. je gesondert den Betrag der Leibrenten und anderen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa, bb Satz 4 und Doppelbuchstabe bb Satz 5 in Verbindung mit § 55 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 sowie im Sinne des § 22 Nr. 5. ²Der im Betrag der Rente enthaltene Teil, der ausschließlich auf einer Anpassung der Rente beruht, ist gesondert mitzuteilen;
3. Zeitpunkt des Beginns und des Endes des jeweiligen Leistungsbezugs; folgen nach dem 31. Dezember 2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, ist auch die Laufzeit der vorhergehenden Renten mitzuteilen;
4. Bezeichnung und Anschrift des Mitteilungspflichtigen.

²Die Datenübermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu erfolgen. ³Im Übrigen ist § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Der Leistungsempfänger hat dem Mitteilungspflichtigen seine Identifikationsnummer mitzuteilen. ²Teilt der Leistungsempfänger die Identifikationsnummer dem Mitteilungspflichtigen trotz Aufforderung nicht mit, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern dem Mitteilungspflichtigen auf dessen Anfrage die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers; weitere Daten dürfen nicht übermittelt werden. ³In der Anfrage dürfen nur die in § 139b Abs. 3 der Abgabenordnung genannten Daten des Leistungsempfängers angegeben werden, soweit sie dem Mitteilungspflichtigen bekannt sind. **⁴Die Anfrage des Mitteilungspflichtigen und die Antwort des Bundeszentralamtes für Steuern sind über die zentrale Stelle zu übermitteln. ⁵Die zentrale Stelle führt eine ausschließlich automatisierte Prüfung der ihr übermittelten Daten daraufhin durch, ob sie vollständig und schlüssig sind und ob das vorgeschriebene Datenformat ver-**

##323##

wendet worden ist. ⁶Sie speichert die Daten des Leistungsempfängers nur für Zwecke dieser Prüfung bis zur Übermittlung an das Bundeszentralamt für Steuern oder an den Mitteilungspflichtigen. ⁷Die Daten sind für die Übermittlung zwischen der zentralen Stelle und dem Bundeszentralamt für Steuern zu verschlüsseln. ⁸Für die Anfrage gilt Absatz 1 Satz 2 und 3 entsprechend. ⁹Der Mitteilungspflichtige darf die Identifikationsnummer nur verwenden, soweit dies für die Erfüllung der Mitteilungspflicht nach Absatz 1 Satz 1 erforderlich ist.

(3) Der Mitteilungspflichtige hat den Leistungsempfänger jeweils darüber zu unterrichten, dass die Leistung der zentralen Stelle mitgeteilt wird.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 22a durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 22a Anm. J 04-1, § 22a Anm. J 05-1 und § 22a Anm. J 06-1.

LSVMG v. 18.12.2007 (BGBl. I 2007, 2984): In Abs. 1 Satz 1 wird „Gesamtverband der landwirtschaftlichen Alterskassen“ redaktionell durch „Spitzenverband der landwirtschaftlichen Sozialversicherung“ ersetzt. Es handelt sich um eine Folgeänderung zu den §§ 143a–143i SGB VII, die die Schaffung des Spitzenverbandes der landwirtschaftlichen Sozialversicherung regeln.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird auf die Übermittlung des Geburtsorts des Stpfl. mit der Rentenbezugsmitteilung verzichtet. In Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 wird aus redaktionellen Gründen nunmehr auf § 55 Abs. 2 EStDV verwiesen; die Jahresangabe (EStDV) 2000 ist entfallen. In Abs. 2 wurde in Sätzen 4–7 eine Ergänzung aufgenommen, wonach die Anfrage des Mitteilungspflichtigen nach der Identifikationsnummer und die Antwort des Bundeszentralamts für Steuern über die zentrale Stelle zu übermitteln sind. Dabei sind näher bezeichnete datenschutzrechtl. Bestimmungen zu beachten.

J 07-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Die redaktionelle Änderung in Abs. 1 Satz 1 tritt gem. Art. 10 Abs. 4 LSVMG am 1.1.2009 in Kraft.

Die Änderung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist nach der Regelung in Art. 28 Abs. 1a JStG rückwirkend zum 1.1.2005 in Kraft getreten. Die redaktionelle Änderung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007

(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Abs. 2 Sätze 4–7 idF des JStG 2008 gelten gem. § 52 Abs. 38a auch für die Rentenbezugsmitteilungen der VZ 2005–2008, wenn in diesen Jahren meldepflichtige Leistungen geflossen sind.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Nach der bisherigen Fassung der Nr. 1 war der Mitteilungspflichtige gehalten, der zentralen Stelle (§ 81) in der Rentenbezugsmitteilung neben der Identifikationsnummer, dem Familiennamen, dem Vornamen und dem Geburtsdatum auch den Geburtsort mitzuteilen. Inzwischen hat sich herausgestellt, dass die Übermittlung des Geburtsorts für das Rentenbezugsmitteilungsverfahren nicht erforderlich ist. Aus diesem Grund wird mit Rückwirkung auf den ersten VZ, für den entsprechende Rentenbezugsmitteilungen zu erstellen sind, auf die Übermittlung des Geburtsorts verzichtet. Da das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 52 Abs. 38a abweichend von § 22a Abs. 1 (nunmehr mit konkretem Hinweis auf Satz 1 dieser Vorschrift) den Zeitpunkt für die erstmalige Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen ab dem VZ 2005 durch ein im BStBl. zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen kann – was bislang nicht erfolgt ist –, stehen sämtlich Meldungen nach wie vor aus. Vor diesem Hintergrund und gemessen daran, dass der Geburtsort für das Verfahren keine Bedeutung hat, ist uE gegen eine rückwirkende Änderung nichts einzuwenden.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Änderung aus rechtsförmlichen Gründen.

Abs. 2 Sätze 4–7: Im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens muss der Empfänger einer Leistung iSd. Abs. 1 dem mitteilungspflichtigen Träger der Versorgung seine Identifikationsnummer iSd. § 139b AO mitteilen, damit die Rentenbezugsmitteilungsdaten eindeutig zugeordnet werden können. Kommt er dieser Verpflichtung trotz Aufforderung nicht nach, hat der Mitteilungspflichtige das Recht, die Identifikationsnummer beim Bundeszentralamt für Steuern anzufragen. Diesbezüglich ist in Abs. 2 Sätzen 4–7 ergänzend geregelt worden, dass sowohl die Anfrage als auch die Antwort (verpflichtend) über die zentrale Stelle zu senden sind. Hiermit soll sichergestellt werden, dass die Beteiligten die vorhandenen Kommunikationswege des Verfahrens zur zulagegeförderten Altersvorsorge („Riester“) nutzen und kein neues Verfahren entwickeln. Aus datenschutzrechtl. Gründen wurde ergänzend geregelt, dass sichergestellt werden muss, dass der zentralen Stelle nur eine Funktion als Durchleitstelle zukommt. Die Daten dürfen tatsächlich nur dem Mitteilungspflichtigen und dem Bundeszentralamt für Steuern zur Kenntnis gelangen, nicht hingegen der zentralen Stelle.

##325##

##326##

§ 23

Private Veräußerungsgeschäfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) ¹Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2) sind
1. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei den der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. ²Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. ³Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden;
 2. Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. ²Bei vertretbaren Wertpapieren, die einem Verwahrer zur Sammelverwahrung im Sinne des § 5 des Depotgesetzes anvertraut worden sind, ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert wurden. ³Entsprechendes gilt bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge; ²Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Nummer 2 Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre.
 3. Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb;
 4. Termingeschäfte, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt, sofern der Zeitraum zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nicht mehr als ein Jahr beträgt. ²Zertifikate, die Aktien vertreten, und Optionscheine gelten als Termingeschäfte im Sinne des Satzes 1.

²Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. ³Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen oder der Erwerb eines Rechts aus Termingeschäften durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. ⁴Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personenge-

sellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. ⁵Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 gilt auch

1. die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit der Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt, und
2. die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.

(2) ¹Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der in Absatz 1 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. ²§ 17 ist nicht anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Nr. 2 vorliegen.

(3) ¹Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. ²In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 1 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 5 angesetzte Wert, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 2 der gemeine Wert. ³In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach den §§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 16 Abs. 3 angesetzte Wert. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 abgezogen worden sind. ⁵Gewinn oder Verlust bei einem Termingeschäft nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 ist der Differenzausgleich oder der durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmte Geldbetrag oder Vorteil abzüglich der Werbungskosten. ⁶Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 Euro betragen hat. ⁷In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 1 sind Gewinne oder Verluste für das Kalenderjahr, in dem der Preis für die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 2 für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen. ⁸Verluste dürfen nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁹Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Abs. 4 gilt entsprechend. ¹⁰**Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung können abweichend von Satz 7 auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ausgeglichen werden.** ¹¹Sie mindern abweichend von Satz 8 nach Maßgabe des § 10d auch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus § 20 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) erzielt.

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(11) ¹§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der am 1. Januar 2000 geltenden Fassung und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung sind auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. ²§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 in der am 16. Dezember 2004 geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. ³§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 2008 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden. ⁴§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung ist letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden. ⁵§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung ist letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1. Januar 2009 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. ⁶§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist auf Termingeschäfte anzuwenden, bei denen der Erwerb des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2009 erfolgt. ⁷§ 23 Abs. 1 Satz 5 ist erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen werden. ⁸§ 23 Abs. 3 Satz 4 ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach dem 31. Juli 1995 anschafft und veräußert oder nach dem 31. Dezember 1998 fertig stellt und veräußert. ⁹§ 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie § 23 Abs. 3 Satz 3 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden. ¹⁰§ 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen am 1. Januar 2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. ¹¹§ 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden.

...

Autor: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 23	a) Rechtsentwicklung	J 07-1
	b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	2. Grund und Bedeutung der Rechtsänderungen	

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008

Musil

E 3

##329##

	Anm.		Anm.
a) Notwendigkeit einer Verbesserung der Vollzugssituation	J 07-3	3. Wegfall von Abs. 2 Satz 2	J 07-10
b) Einführung einer Abgeltungsteuer	J 07-4		
Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 1 und 2		Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 3	
1. Neufassung von Abs. 1 Satz 1		1. Wegfall von Abs. 3 Satz 5 aF	J 07-11
a) Neufassung von Nr. 2 Satz 1	J 07-5	2. Änderung bei der Freigrenze in Abs. 3 Satz 5 nF	J 07-12
b) Neuer Nr. 2 Satz 2	J 07-6	3. Übergangsregelung zur Verlustverrechnung	
c) Wegfall von Nr. 2 Satz 3	J 07-7	a) Erweiterter Verlustausgleich nach Abs. 3 Satz 9	J 07-13
d) Wegfall von Nr. 3 und 4	J 07-8	b) Erweiterter Verlustabzug nach Abs. 3 Satz 10	J 07-14
2. Anpassung von Abs. 1 Satz 3	J 07-9		

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 23

Schrifttum: MUSIL, Steuerehrlichkeit als Problem des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2006, 505; AXER, Abgeltungs- und Veräußerungsgewinnbesteuerung ab 2009, Stbg. 2007, 201; BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; GEURTS, Die neue Abgeltungssteuer – das Ende einer steuerinduzierten Kapitalanlage?, DStZ 2007, 341; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmenssteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; MAIER/WENGEROTH, Künftige Besteuerung privater Kapitalerträge, EStB 2007, 89; MERKER, Überblick über den Regierungsentwurf des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, StuB 2007, 247; OHO/HAGEN/LENZ, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungssteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1322; PAUKSTADT/LUCKNER, Die Abgeltungssteuer ab 2009 nach dem Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 653; RAVENSTEIN, Die neue Abgeltungssteuer nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz, StuB 2007, 343.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 23 Anm. 4.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 23 wird insgesamt neu gefasst.

► *In Abs. 1* werden folgende Änderungen vorgenommen:

- Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 wird insoweit neu gefasst, als Wertpapiere nicht mehr erwähnt werden;
- die Regelung über das Fifo-Verfahren in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 aF entfällt;

- Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nF wird neu eingefügt;
- Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 entfallen;
- Abs. 1 Satz 3 wird an die genannten Änderungen angepasst.
- ▶ *In Abs. 2* wird Satz 2 gestrichen.
- ▶ *In Abs. 3* ergeben sich folgende Änderungen:
 - Abs. 3 Satz 5 entfällt;
 - die Freigrenze in Abs. 3 Satz 5 nF (Satz 6 aF) wird von 512 € auf 600 € erhöht;
 - Abs. 3 Sätze 9 und 10 werden neu angefügt.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Der zeitliche Anwendungsbereich der Neuregelungen ist in § 52a Abs. 11 geregelt. Der frühere § 52 Abs. 39, in dem sich bisher die zeitlichen Anwendungsregelungen zu § 23 fanden, wurde aufgehoben.

Neuregelung des Abs. 1: Nach § 52a Abs. 11 Satz 3 ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die WG nach dem 31.12.2008 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt geschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft wurden. Im Gegenzug bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 4, dass Nr. 2 aF letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen die WG vor dem 1.1.2009 erworben wurden. Im Ergebnis werden alle Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Anschaffung vor dem 1.1.2009 erfolgt ist, noch nach der alten Rechtslage besteuert. Entscheidend ist insoweit das obligatorische Geschäft. Das bedeutet, dass bis zum 31.12.2008 angeschaffte Wertpapiere nach Ablauf der Einjahresfrist stfrei veräußert werden können.

§ 52a Abs. 11 Satz 5 ordnet an, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF letztmals auf Veräußerungen anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2009 erfolgen. Dies ist folgerichtig, weil Nr. 3 auf Fälle abstellt, in denen die Veräußerung vor der Anschaffung erfolgt. § 52a Abs. 11 Satz 6 schließlich erstreckt die Geltung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF auf Termingeschäfte, bei denen der Rechtserwerb vor dem 1.1.2009 erfolgt. Ist dies der Fall, so können die sich ergebenden Gewinne nach Ablauf der Veräußerungsfrist stfrei vereinnahmt werden.

Rückwirkungsprobleme sind bei den dargestellten Regelungen von vornherein weitgehend ausgeschlossen, weil danach die Neufassung erst für Geschäfte ab dem 1.1.2009 gilt. Für Altfälle ist ausnahmslos noch die Altfassung anwendbar. Auch die einzige echte Neuregelung – Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 – ist erst auf Geschäfte anzuwenden, bei denen die Anschaffung nach dem 31.12.2008 erfolgt ist. Erst hier gilt die Zehnjahresfrist.

Neuregelung des Abs. 3: § 52a Abs. 11 Satz 11 schließlich begrenzt die Anwendbarkeit der Verlustverrechnungsregelungen des Abs. 3 Sätze 9 und 10 auf VZ bis 2013. Darin wird teilweise ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip gesehen (so OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322 [1324]). Dem ist nicht zuzustimmen. Das objektive Nettoprinzip gilt nicht absolut, sondern ist sachlich begründeten Abweichungen zugänglich. Verfassungsrechtl. ist es nur im Rahmen der Anforderungen an eine folgerichtige Gesetzgebung garantiert. Vor diesem Hintergrund erscheint es als gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber die Geltung einer Übergangsregelung im Dienst der

Rechtssicherheit auf fünf Jahre begrenzt. Die Gefahr der Entstehung von Totalverlusten erscheint bei diesem zeitlichen Horizont als gering.

2. Grund und Bedeutung der Rechtsänderungen

J 07-3 a) Notwendigkeit einer Verbesserung der Vollzugssituation

Die getroffene Neuregelung hat eine lange Vorgeschichte. Schon seit langem sieht sich der Gesetzgeber dem Problem ausgesetzt, dass er einerseits verfassungsrechtl. verpflichtet ist, für einen effektiven Gesetzesvollzug zu sorgen, sich andererseits aber massiven Abwanderungstendenzen von Kapital ins Ausland gegenüber sieht. Die problematischen Konstellationen waren einerseits in § 20, andererseits in § 23 zu verorten. Was die Besteuerung von Zinseinkünften angeht, so wurde eine bloße Veranlagungsbesteuerung vom BVerfG (Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BStBl. II 1991, 654) für verfassungsrechtl. unzulänglich erklärt. Das Gericht diagnostizierte ein strukturelles Erhebungsdefizit. Aber auch die nach dem Zinssteuerurteil getroffene Neuregelung mit Quellensteuer und Sparerfreibetrag wird teilweise weiterhin für verfassungswidrig gehalten. Das BVerfG erklärte überdies die Besteuerung von Erlösen aus Wertpapiergeschäften wegen bestehender Vollzugsdefizite in seinem Tipke-Urteil (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94; BStBl. II 2005, 56) für die VZ 1997 und 1998 für verfassungswidrig.

Um die Vollzugssituation bei Zinseinkünften und Veräußerungserlösen aus Wertpapiergeschäften zu verbessern, kamen zwei Wege in Betracht. Zum einen konnte man daran denken, die Steuerehrlichkeit durch die Schaffung besserer Ermittlungsmöglichkeiten für die Finanzbehörden zu erhöhen. In diesem Zusammenhang sind die mögliche Abschaffung von § 30a AO, die Schaffung des Kontostammdatenabrufs sowie die Europäische Zinsrichtlinie zu nennen. Auf der anderen Seite konnte der Vollzug durch die Einführung einer Abgeltungsteuer vereinfacht und effektiviert werden (zur Ausgangslage s. Musil, DÖV 2006, 505). Auch mit Blick auf erfolgreiche Vorbilder (etwa Österreich) hat sich der Gesetzgeber nunmehr für die letztgenannte Lösung entschieden (s. die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/4841, 30).

J 07-4 b) Einführung einer Abgeltungsteuer

Vollzugsdefizite waren sowohl bei einigen Einkünftekategorien des § 20 aF als auch des § 23 aF festzustellen. Um diese im Rahmen einer Abgeltungsteuer auszuräumen, bot sich technisch die Zusammenfassung der fraglichen Einkünftekategorien in einer einzigen Vorschrift an. Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte hätten indes die Zusammenfassung nicht erfordert, bestehen doch zwischen Kapitalnutzung und Veräußerung des Vermögensstamms systematisch signifikante Unterschiede. Umgekehrt ist die Zusammenfassung verfassungsrechtl. auch unbedenklich, weil sie durch die vergleichbare Vollzugssituation begründet werden kann.

Nunmehr finden sich alle estl. relevanten Vorgänge der privaten Kapitalnutzung sowie der Veräußerung von Wertpapieren und der Beendigung von Termingeschäften in § 20. Die Regelungen über die Abgeltungsteuer, die hierauf Bezug nehmen, finden sich in § 32d nF (s. den Überblick bei

BEHRENS, BB 2007, 1025; PAUKSTADT/LUCKNER, DStR 2007, 653). Im Zuge dessen wurden alle Vorschriften, die Wertpapier- und Termingeschäfte zum Gegenstand haben, aus dem Anwendungsbereich von § 23 herausgenommen. Die Norm stellt sich nach der Unternehmenssteuerreform 2008 als eine stark entschlackte Bestimmung dar, der nur noch Veräußerungen von Grundstücken und sonstigen WG außer Wertpapieren unterfallen. Deshalb ist im Folgenden vor allem der Wegfall von normativer Substanz zu beschreiben. Lediglich in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 findet sich eine materielle Neuregelung.

Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 1 und 2

1. Neufassung von Abs. 1 Satz 1

a) Neufassung von Nr. 2 Satz 1

J 07-5

Wertpapiere: Der Erlös aus der Veräußerung von Wertpapieren war bisher unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stbar. Nunmehr sind Wertpapierveräußerungen in weitem Umfang nach § 20 Abs. 2 nF zu versteuern (s. § 20 Anm. J 07-20 ff.). Deshalb ist der Verweis auf Wertpapiere in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entfallen. Wertpapiere werden zwar begrifflich weiterhin von dem Begriff der „anderen Wirtschaftsgüter“ erfasst, aufgrund der Spezialität von § 20 dürfte der Anwendungsbereich hier jedoch gering sein (zu den nunmehr von § 20 erfassten Wertpapieren s. BEHRENS, BB 2007, 1025 [1026]).

Andere Wirtschaftsgüter: Auch der Anwendungsbereich hinsichtlich anderer WG (zum Begriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 101, 116; § 5 Anm. 1715 ff.) als Wertpapiere hat sich verengt. So fällt die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften nunmehr unter § 20 Abs. 2 Nr. 1. Als Beispiele für andere WG bleiben etwa Briefmarken, Bücher, Edelmetalle, Fahrzeuge, Fremdwährungsbeträge, Kunstgegenstände, Schmuck. Zu WG des täglichen Gebrauchs s. ausführlich § 23 Anm. 150.

b) Neuer Nr. 2 Satz 2

J 07-6

Die bisher in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 enthaltene Regelung des Fifo-Verfahrens (dazu ausführlich DERLIEN/SPILLER, DStR 2005, 1520) entfällt, weil die Regelungen über Wertpapierveräußerungen nunmehr in § 20 zu finden sind. Der neue Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bestimmt, dass bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem KJ Einkünfte erzielt werden, die zehnjährige Veräußerungsfrist gilt. Diese Regelung versteht sich ausweislich der Gesetzesbegründung als Missbrauchsverhütungsvorschrift (BTDrucks. 16/4841, 58). In der Praxis haben sich bei der Vermietung von beweglichen WG Steuersparmodelle gebildet, die folgendes Beispiel verdeutlicht (nach BTDrucks. 16/4841, 58):

Beispiel: Eine Gesellschaft erwirbt bewegliche WG (zB Container) und vermietet diese für eine bestimmte Zeitspanne an verschiedene Nutzer. Zur Refinanzierung verkauft die Gesellschaft die WG an Privatpersonen (Investoren). Die Investoren schließen gleichzeitig mit der Gesellschaft einen Verwaltungsvertrag ab, in dem die Gesellschaft eine bestimmte Miete für eine bestimmte Anzahl von Jahren garantiert,

die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt und den Rückkauf nach Ablauf der Mietzeit anbietet.

Der Stpfl. erzielt aus dem Geschäft einen Gesamtüberschuss (Mieteinnahmen und Rückkaufswert abzüglich AK). Da bisher die Veräußerung außerhalb der Einjahresfrist stfrei ist, sind lediglich die Einkünfte aus der Vermietung nach § 22 Nr. 3 zu versteuern. Bei diesen Einkünften können die AfA berücksichtigt werden.

Um derartige Geschäfte unattraktiv zu machen, wurde die Veräußerungsfrist auf zehn Jahre verlängert. Soweit die Regelung Steuersparfälle betrifft, ist sie durch die Verhütungsintention gerechtfertigt. Jedoch ist zweifelhaft, ob die Norm aufgrund der Weite ihres Wortlauts tatsächlich nur auf Steuersparmodelle Anwendung findet. Der Wortlaut nimmt an keiner Stelle auf derartige Modelle Bezug. Vielmehr führt nunmehr jede Nutzung eines WG als Einkunftsquelle zur Fristverlängerung auf zehn Jahre. Damit hat die Vorschrift – gemessen an ihrem Zweck – eine stark überschießende Tendenz. Ohne die Gesetzesbegründung wäre ihr Zweck auch nur schwer zu ergründen. Ob die Norm vor diesem Hintergrund mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, erscheint fraglich. Zu klären ist schließlich, was mit „Nutzung als Einkunftsquelle“ gemeint ist. Der Wortlaut könnte so gelesen werden, dass jede Nutzung von Gegenständen erfasst wird. Damit wären auch solche WG erfasst, die ein ArbN im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit zur Einnahmeerzielung nutzt. So weit wird man den Wortlaut indes nicht verstehen dürfen. Vielmehr muss sich die Nutzung gerade auf die durch das Eigentum vermittelte Rechtsposition beziehen. Eine nicht einkunftsbezogene Nutzung, etwa im Rahmen von Liebhaberei, ist ebenfalls nicht geeignet, die Veräußerungsfrist zu verlängern.

J 07-7 c) Wegfall von Nr. 2 Satz 3

In Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 war bisher die Anwendung des Fifo-Verfahrens auch auf Fremdwährungsbeträge angeordnet. Der Gesetzgeber ist zu Recht der Ansicht, dass diese Norm wieder entfallen kann, da sie als Hilfsmittel für die Banken bei der Erstellung der ebenfalls entfallenen Jahresbescheinigung gedacht war (vgl. BTDrucks. 16/4841, 59).

J 07-8 d) Wegfall von Nr. 3 und 4

In Nr. 3 und Nr. 4 waren Geschäfte geregelt, die nunmehr in § 20 Abs. 2 übernommen wurden. Nr. 3 betraf vor allem sog. Baisse-Spekulationen mit Wertpapieren. Nr. 4 betraf Erlöse aus der Beendigung von Termingeschäften. Die Regelung über Termingeschäfte findet sich nunmehr in § 20 Abs. 2 Nr. 3. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist ersatzlos entfallen, weil die Vorschrift der besonderen Struktur der Veräußerungsgeschäfte mit Veräußerungsfrist geschuldet war. Ohne eine solche Frist ist auch die Reihenfolge von Anschaffung und Veräußerung stl. irrelevant.

J 07-9 2. Anpassung von Abs. 1 Satz 3

Weil sich Abs. 1 Satz 3 aF auch auf Termingeschäfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF bezog, musste die Vorschrift als Folgeänderung zu dessen Streichung angepasst werden. Es handelt sich insoweit um eine rein redaktionelle Korrektur.

3. Wegfall von Abs. 2 Satz 2

J 07-10

In Abs. 2 Satz 2 war bisher angeordnet, dass die Regelung des § 23 derjenigen des § 17 vorgeht. Da nunmehr die betroffenen Anteilsveräußerungen nicht mehr in § 23, sondern in § 20 Abs. 2 geregelt sind, kann auch Abs. 2 Satz 2 entfallen. § 23 ist nach dem verbleibenden Satz 1 nun insgesamt gegenüber anderen Vorschriften subsidiär.

Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 3**1. Wegfall von Abs. 3 Satz 5 aF**

J 07-11

In Abs. 3 Satz 5 waren bisher Regelungen über die Einkünfteermittlung bei Termingeschäften enthalten. Nach dem Fortfall von Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 kann auch diese Folgebestimmung entfallen.

2. Änderung bei der Freigrenze in Abs. 3 Satz 5 nF

J 07-12

Die bisher in Abs. 3 Satz 6 enthaltene Freigrenze ist aufgrund des Wegfalls von Abs. 3 Satz 5 aF neu in Satz 5 aufgerückt. Die bisher 512 € betragende Freigrenze wird auf 600 € angehoben. Der Gesetzgeber begründet dies mit der einfachen Berechnung in der Praxis (BTD Drucks. 16/4841).

3. Übergangsregelung zur Verlustverrechnung**a) Erweiterter Verlustausgleich nach Abs. 3 Satz 9**

J 07-13

Der neu eingefügte Abs. 3 Satz 9 enthält den ersten Teil der Übergangsregelung für die Verlustberücksichtigung bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Danach sind Verluste aus solchen Geschäften, die noch der alten Fassung des § 23 unterfallen, für einen Übergangszeitraum von fünf Jahren auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 2 auszugleichen.

Die Vorschrift ist vor dem Hintergrund des Abs. 3 Sätze 7 und 8 (bisher Sätze 8 und 9) zu sehen. Dort ist ein Verlustausgleichs- und -abzugsverbot für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften normiert. Satz 8 erlaubt lediglich die Verlustverrechnung mit positiven Einkünften derselben Einkünftekategorie. Wäre es allein bei dieser Regelung geblieben, so hätte in erheblichem Umfang die Gefahr der Entstehung von Totalverlusten bestanden. Da bei Verträgen, die nach dem 31.12.2008 geschlossen werden (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. J 07-2), künftig in vielen Fällen keine positiven Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, sondern aus Kapitalvermögen anfallen, wäre das Verrechnungspotenzial stark gesunken. Dem trägt nun die übergangsweise Erweiterung der Verrechnungsmöglichkeit Rechnung.

Von der Ausgleichsmöglichkeit erfasst werden Altverluste aus Verträgen vor dem 31.12.2008. Wurde der Vertrag vor diesem Datum geschlossen, so können auch noch später anfallende Verluste aus diesem Geschäft verrechnet werden, sofern sie innerhalb der Veräußerungsfrist entstanden sind (dazu § 23 Anm. 320). Veräußerungsverluste, die auf der Grundlage des neuen § 20 anfallen, sind nicht nach der Regelung des Abs. 3 Satz 9 ausgleichs-

#####

##335##

fähig. Sie unterfallen § 20 Abs. 6 Sätze 2 und 3 nF. Es kommt also entscheidend darauf an, welcher Normierung (Alt- oder Neufassung) die Verluste zuzuordnen sind (dazu Anm. J 07-2).

J 07-14 **b) Erweiterter Verlustabzug nach Abs. 3 Satz 10**

Abs. 3 Satz 10 enthält die Komplementärregelung zu Abs. 3 Satz 9. Die Vorschrift erweitert die Möglichkeit des Verlustabzuges für Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften übergangsweise auch auf positive Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 nF. Das bedeutet, dass die von der Regelung erfassten Verluste (s. bereits Anm. J 07-13) auch einem begrenzt erweiterten Verlustabzug zugänglich sind, also mit in späteren VZ entstandenen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 nF verrechnet werden können.

Die Regelung der Abs. 3 Sätze 9 und 10 ist sachgerecht und verfassungskonform. Sie trägt der Gefahr der Entstehung von Totalverlusten in ausreichendem Maße Rechnung, indem sie die Verlustverrechnungsmöglichkeit in begrenztem Umfang erweitert. Die zeitliche Beschränkung auf fünf Jahre ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, da es sich um eine Übergangsregelung handelt (s. bereits Anm. J 07-2).

§ 24a

Altersentlastungsbetrag

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

¹Der Altersentlastungsbetrag ist bis zu einem Höchstbetrag im Kalenderjahr ein nach einem Prozentsatz ermittelter Betrag des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind. ²**Bei der Bemessung des Betrags bleiben außer Betracht:**

1. **Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2;**
2. **Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a;**
3. **Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4 Satz 4 Buchstabe b;**
4. **Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 5 Satz 1, soweit § 52 Abs. 34c anzuwenden ist;**
5. **Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchstabe a.**

³Der Altersentlastungsbetrag wird einem Steuerpflichtigen gewährt, der vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hatte. ⁴Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer sind die Sätze 1 bis 3 für jeden Ehegatten gesondert anzuwenden. ⁵Der maßgebende Prozentsatz und der Höchstbetrag des Altersentlastungsbetrags sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Das auf die Vollendung des 64. Lebensjahres folgende Kalenderjahr	Altersentlastungsbetrag	
	in % der Einkünfte	Höchstbetrag in Euro
2005	40,0	1 900
2006	38,4	1 824
2007	36,8	1 748
2008	35,2	1 672
2009	33,6	1 596
2010	32,0	1 520
2011	30,4	1 444
2012	28,8	1 368
2013	27,2	1 292
2014	25,6	1 216
2015	24,0	1 140
2016	22,4	1 064
2017	20,8	988
2018	19,2	912
2019	17,6	836

##337##

Das auf die Vollendung des 64. Lebensjahres folgende Kalenderjahr	Altersentlastungsbetrag	
	in % der Einkünfte	Höchstbetrag in Euro
2020	16,0	760
2021	15,2	722
2022	14,4	684
2023	13,6	646
2024	12,8	608
2025	12,0	570
2026	11,2	532
2027	10,4	494
2028	9,6	456
2029	8,8	418
2030	8,0	380
2031	7,2	342
2032	6,4	304
2033	5,6	266
2034	4,8	228
2035	4,0	190
2036	3,2	152
2037	2,4	114
2038	1,6	76
2039	0,8	38
2040	0,0	0

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 24a durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 24a Anm. 1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Neugliederung und eindeutiger Formulierung des Satzes 2 bzgl. der Leistungen, die bei der Bemessung des Altersentlastungsbetrags unberücksichtigt bleiben.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung in Satz 2 ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

E 2

Risthaus

##338##

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-2

Gesetzliche Klarstellung ab VZ 2008: Aus Gründen der Rechtssicherheit wurde mit Wirkung ab dem VZ 2008 die Auffassung der FinVerw. im Gesetz klargestellt. Nach der bisherigen Fassung des Satzes 2 waren ua. Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 und Einkünfte aus Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a nicht in die Bemessungsgrundlage für den Altersentlastungsbetrag einzubeziehen. Aufgrund der Einführung des § 22 Nr. 5 im Rahmen des AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) stellte sich die Frage, ob damit auch sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 Satz 2 (ab 2007: Buchst. a; Leibrenten aus Altersvorsorgeverträgen oder aus der betrieblichen Altersversorgung, soweit sie auf nicht geförderten Beiträgen beruhen und daher mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu besteuern sind) und Versorgungsbezüge, die zwar nach § 22 Nr. 5 Satz 1 stpfl. sind, für die aber über § 52 Abs. 34c noch der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 gewährt wird, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Altersentlastungsbetrag außer Betracht bleiben. Die FinVerw. hatte diesbezüglich mit BMF v. 23.5.2007 (BStBl. I 2007, 486) geregelt, dass die fraglichen Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags gehören.

Behandlung der VZ vor 2008: Für VZ vor 2008 verbleibt es damit bei der uE zutreffenden Regelung in BMF v. 23.5.2007 (aaO). Sinn und Zweck des Altersentlastungsbetrags war es vor der Reform der Alterseinkünftebesteuerung, einen Ausgleich für solche Einkünfte zu schaffen, die nicht wie Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 oder Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a in ihrer Wirkung auf die Progression entlastet waren. Im Rahmen einer Abschmelzregelung sollte dieser Rechtszustand für die Übergangsphase des AltEinkG bis 2040 beibehalten werden. Es war nicht beabsichtigt, den Begünstigungsrahmen auszuweiten. Demnach darf der Altersentlastungsbetrag nicht angesetzt werden, wenn für Leistungen iSd. § 22 Nr. 5 der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gewährt werden, Leistungen iSd. § 22 Nr. 5 nur mit einem Besteuerungsanteil unter 100 % gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 oder dem Ertragsanteil gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb bzw. § 55 Abs. 2 EStDV der Besteuerung unterliegen. Würde der Altersentlastungsbetrag in diesen Fällen gewährt, würde dies zu einer Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Nichtberücksichtigung des Altersentlastungsbetrags bei den Einkünften führen, die originär gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a bzw. § 19 Abs. 2 der Besteuerung unterliegen.

► *Herleitung aus der bisherigen Gesetzesfassung:* Die Regelung in BMF v. 23.5.2007 (aaO) lässt sich uE auch aus der bisherigen Fassung des § 24a herleiten, denn dort hieß es, dass „Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a“ bei der Bemessung des Altersentlastungsbetrags außer Betracht bleiben, und § 22 Nr. 5 Satz 2 regelte, dass auf Leistungen, die auf nicht gefördertem Kapital beruhen, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a anzuwenden ist. Daraus kann geschlussfolgert werden, dass auch die Leistungen, die nach § 22 Nr. 5 Satz 2 der Besteuerung unterliegen, Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sind. Hinsichtlich der Leistungen, die nach § 22 Nr. 5

##339##

Satz 1 iVm. § 52 Abs. 34c der Besteuerung unterliegen, gilt uE Vergleichbares. Denn § 52 Abs. 34c regelt, dass auf „Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 5“ „§ 9a Satz 1 Nr. 1 und § 19 Abs. 2 anzuwenden“ sind. Auch insoweit können danach – wie § 24a es verlangt – „Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2“ angenommen werden.

► *Nur Wirkung auf die Progression maßgebend:* Hinsichtlich der Einbeziehung von Einkünften in die Bemessungsgrundlage für den Altersentlastungsbetrag geht es uE nicht um die Frage einer Doppelbegünstigung, sondern um progressionsmäßige Entlastungswirkungen (vgl. KSM/FRENZ, § 24a Rn. A 10; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24a Rn. 1, unter Bezugnahme auf SEER, StuW 1996, 323). Auf die Frage, ob die zugrunde liegenden „Rentenstammrechte“ Erträge erwirtschaftet haben oder nicht, kommt es hingegen nicht an. Dies zeigt schon die Tatsache, dass auch Berufsunfähigkeitsrenten, die vor 2005 nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a iVm. § 55 Abs. 2 EStDV besteuert wurden, nicht in die Bemessungsgrundlage für den Altersentlastungsbetrag einbezogen worden sind.

§ 24c

***Jahresbescheinigung über Kapitalerträge
und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen***

idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710), aufgehoben durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute, die nach § 45a zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen berechtigt sind, sowie Wertpapierhandelsunternehmen und Wertpapierhandelsbanken haben dem Gläubiger der Kapitalerträge oder dem Hinterleger der Wertpapiere für alle bei ihnen geführten Wertpapierdepots und Konten eine zusammenfassende Jahresbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, die die für die Besteuerung nach den §§ 20 und 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 erforderlichen Angaben enthält.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2008 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(39a) § 24c ist erstmals anzuwenden

- a) auf Kapitalerträge im Sinne des § 20, die nach dem 31. Dezember 2003 zufließen,*
- b) auf Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 2003 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht, und auf Termingeschäfte, bei denen der Erwerb des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nach dem 31. Dezember 2003 erfolgt*

...

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(12) § 24c ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnsmühl
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 24c durch das UntStReformG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003*: s. § 24c Anm. J 03-1
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Sowohl die Vorschrift als auch die dazu gehörige Regelung über die erstmalige Anwendung (§ 52 Abs. 39a) wurden aufgehoben.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderung: Nach Art. 14 Abs. 1 des UntStReformG 2008 ist das Gesetz am 18.8.2007 (Tag nach der Verkündung) in Kraft getreten. Nach § 52a Abs. 12 ist § 24c letztmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Aufhebung

Grund der Aufhebung: Nach bisherigem Recht hatten Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute ihren Kunden eine Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen auszustellen. Sie war als Hilfe für den Stpfl. bei dem Ausfüllen der Anlagen KAP, AUS und SO (soweit es um Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne ging) konzipiert (BTDrucks. 16/4841, 59). Mit der Unternehmensteuerreform wurde für die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 eine Abgeltungsteuer eingeführt, die zu einer einheitlichen Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgeschäften führt. Die Vorschrift konnte daher ersatzlos entfallen.

Bedeutung der Aufhebung: Die Abschaffung der Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen dient ua. der Einsparung erheblicher Bürokratiekosten in den betroffenen Unternehmen. Der Gesetzgeber beziffert das Einsparvolumen durch den Wegfall der Verpflichtung zur Ausstellung von Jahresbescheinigungen bei Banken und Versicherungen mit 150 Mio. € (BTDrucks. 16/4841, 36).

Mit Einführung der Abgeltungsteuer sind alle Daten, die der Stpfl. bzw. das für ihn zuständige FA für eine eventuell erforderliche Korrektur der Abgeltungsteuer benötigt, in der neu gestalteten Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 enthalten (BTDrucks. 16/4841, 59). Dadurch sollen nach Schätzung des Gesetzgebers lediglich 4387 € zusätzliche Bürokratiekosten anfallen (BTDrucks. 16/4841, 37), so dass es letztlich zu einer erheblichen Einsparung kommt.

Mit der Aufhebung der Vorschrift ist auch die Diskussion beendet, ob mit der bisherigen Jahresbescheinigung letztlich nicht doch nur ein Kontrollinstrument geschaffen worden war, um alle privaten Kapitaleinkünfte zu erfassen (s. § 24c Anm. J 03-5).

- ▶ *Vereinfachung für Versicherungsunternehmen*: Versicherungsunternehmen sind für die VZ 2007 und 2008 grundsätzlich dazu verpflichtet, Jahresbescheinigungen nach § 24c auszustellen. Im Hinblick auf den generellen Wegfall der

und Veräußerungsgewinne

Anm. J 07-2 § 24c

§ 24c-Bescheinigungen ab dem VZ 2009 wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn Versicherungsunternehmen auch für die VZ 2007 und 2008 keine Jahresbescheinigungen nach § 24c ausstellen (OFD Magdeburg v. 1.11.2007 – S 2252a - 5 - St 214 V, nv.).

##343##

§ 25**Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht**

idF des EStG v. 19.12.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach **§ 43 Abs. 5** und § 46 eine Veranlagung unterbleibt.

(2) (weggefallen)

(3) ¹Der Steuerpflichtige hat für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben. ²Ehegatten haben für den Fall der Zusammenveranlagung (§ 26b) eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abzugeben. ³Wählt einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung (§ 26a) oder wählen beide Ehegatten die besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung (§ 26c), hat jeder der Ehegatten eine Einkommensteuererklärung abzugeben. ⁴Der Steuerpflichtige hat die Einkommensteuererklärung eigenhändig zu unterschreiben. ⁵Eine gemeinsame Einkommensteuererklärung ist von beiden Ehegatten eigenhändig zu unterschreiben.

§ 52a**Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne**

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630),
geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(13) § 25 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

...

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 25
durch das UntStReformG 2008**

1. **Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der
Neuregelung**
Gesetzesentwicklung bis 2005: s. § 25 Anm. 2.

J 07-1

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008 *Krömker*

E 1

##345##

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Teils. 3 wird die Regelung des § 43 Abs. 5 zur Abgeltungssteuer als weiterer Ausnahmetatbestand von der Veranlagungspflicht eingefügt. Danach unterbleibt eine Veranlagung im Umfang der Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach § 52a Abs. 13 als besonderer Anwendungsvorschrift zur Einführung der Abgeltungssteuer ist die Änderung in § 25 Abs. 1 erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

J 07-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Grund der Änderung: Nach der Gesetzesbegründung soll mit der Ergänzung in Teils. 3 sichergestellt werden, dass die Kapitalerträge, deren Besteuerung nach § 43 Abs. 5 abgegolten ist, nicht in das zu versteuernde Einkommen einbezogen werden, so dass sie auch nicht in der EStErklärung anzugeben sind (BTDrucks. 16/4841, 59).

Bedeutung der Änderung: Die Änderung des § 25 Abs. 1 hat – wie das bereits geregelte Unterbleiben einer Veranlagung in Fällen des § 46 – nur klarstellende Bedeutung (s. § 25 Anm. 20). Bereits aus dem Regelungsgehalt des § 43 Abs. 5 als der zentralen Vorschrift zur Abgeltungswirkung der KapErtrSt. folgt, dass eine Veranlagung nicht durchgeführt wird, wenn die ESt. durch den KapErtrStA als abgegolten gilt. Entsprechend wurde bereits die bisherige Einschränkung des Veranlagungsgrundsatzes nach § 25 Abs. m1 Teils. 3 durch § 46 als nicht abschließend qualifiziert. Eine Veranlagung unterblieb nach ganz hM auch in allen anderen Fällen, in denen die ESt. durch Abzugsteuern oder durch pauschale LSt. abgegolten oder in denen eine Pauschalsteuer festgesetzt wurde. Mit der Einfügung des § 43 Abs. 5 in § 25 Abs. 1 Teils. 3 wurde deshalb auch keine abschließende Regelung der Ausnahmen zum Veranlagungszwang getroffen. Auch nach der Neuregelung unterbleibt neben den Fällen des § 43 Abs. 5 und des § 46 eine Veranlagung insbes. beim StAbzug für beschränkt Stpfl. nach § 50a und bei rechtmäßiger Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 1 und 3, § 40a Abs. 5 sowie § 40b Abs. 3 und 4.

Ein Veranlagungszwang und eine Erklärungspflicht nach § 25 Abs. 1 und 3 bestehen allerdings auch nach der Neuregelung, soweit die Abgeltungswirkung nach § 43 Abs. 5 Satz 2 und 3 nicht eintritt, bzw. außerhalb des KapErtrStAbzugs. So besteht insbes. eine Veranlagungspflicht

- in den Fällen des § 32d Abs. 3, zB wegen Fehlens einer auszahlenden Stelle im Inland oder bei Zinsen aufgrund eines Privatdarlehns,
- in Fällen des § 32d Abs. 4 (vgl. BRUSCH, FR 2007, 999 [1003]),
- bei Ausübung des Wahlrechts nach § 32d Abs. 6 auf Besteuerung nach der allgemeinen tariflichen ESt.,
- bei Veräußerungstatbeständen ohne KapErStEinbehalt, zB bei Veräußerung/Beendigung eines partiarischen Darlehns oder einer stillen Gesellschaft oder Gewinnen aus der Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen (vgl. BRUSCH, FR 2007, 999 [1001]).

§ 32

Kinder, Freibeträge für Kinder

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Kinder sind
1. im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder,
 2. Pflegekinder (Personen, mit denen der Steuerpflichtige durch ein famili-
enähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern
er sie nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat
und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht).
- (2) ¹Besteht bei einem angenommenen Kind das Kindschaftsverhältnis zu
den leiblichen Eltern weiter, ist es vorrangig als angenommenes Kind zu be-
rücksichtigen. ²Ist ein im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandtes
Kind zugleich ein Pflegekind, ist es vorrangig als Pflegekind zu berücksichti-
gen.
- (3) Ein Kind wird in dem Kalendermonat, in dem es lebend geboren wurde,
und in jedem folgenden Kalendermonat, zu dessen Beginn es das 18. Le-
bensjahr noch nicht vollendet hat, berücksichtigt.
- (4) ¹Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt,
wenn es
1. noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäfti-
gungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Ar-
beitsuchender gemeldet ist oder
 2. noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und
 - a) für einen Beruf ausgebildet wird oder
 - b) sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die
zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbil-
dungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivil-
dienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als
Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b
des Zivildienstgesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes
im Sinne des Buchstaben d liegt, oder
 - c) eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen
oder fortsetzen kann oder
 - d) ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung ei-
nes freiwilligen sozialen Jahres, ein freiwilliges ökologisches Jahr im
Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen
Jahres oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses
Nr. 1031/2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rates
vom 13. April 2000 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktions-
programms „Jugend“ (ABl. EG Nr. L 117 S. 1) oder einen anderen

##347##

Dienst im Ausland im Sinne von § 14b des Zivildienstgesetzes leistet oder

3. wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

²Nach Satz 1 Nr. 1 und 2 wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 7 680 Euro im Kalenderjahr hat. ³Dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. ⁴Zu den Bezügen gehören auch steuerfreie Gewinne nach den §§ 14, 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3, die nach § 19 Abs. 2 und § 20 Abs. 4 steuerfrei bleibenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 übersteigen. ⁵Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, bleiben hierbei außer Ansatz; Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden. ⁶Liegen die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 nur in einem Teil des Kalendermonats vor, sind Einkünfte und Bezüge nur insoweit anzusetzen, als sie auf diesen Teil entfallen. ⁷Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 an keinem Tag vorliegen, ermäßigt sich der Betrag nach Satz 2 oder 3 um ein Zwölftel. ⁸Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, bleiben außer Ansatz. ⁹Ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge steht der Anwendung der Sätze 2, 3 und 7 nicht entgegen. ¹⁰Nicht auf Euro lautende Beträge sind entsprechend dem für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen Referenzkurs umzurechnen.

(5) ¹In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchstabe a und b wird ein Kind, das

1. den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, oder
2. sich an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet hat, oder
3. eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes ausgeübt hat,

für einen der Dauer dieser Dienste oder der Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des inländischen gesetzlichen Zivildienstes über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt. ²Wird der gesetzliche Grundwehrdienst oder Zivildienst in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, geleistet, so ist die Dauer dieses Dienstes maßgebend. ³Absatz 4 Satz 2 bis 10 gilt entsprechend.

(6) ¹Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 1 824 Euro für

das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1080 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom Einkommen abgezogen. ²Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Beträge nach Satz 1, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. ³Die Beträge nach Satz 2 stehen dem Steuerpflichtigen auch dann zu, wenn

1. der andere Elternteil verstorben oder nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
2. der Steuerpflichtige allein das Kind angenommen hat oder das Kind nur zu ihm in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht.

⁴Für ein nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind können die Beträge nach den Sätzen 1 bis 3 nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates notwendig und angemessen sind. ⁵Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorliegen, ermäßigen sich die dort genannten Beträge um ein Zwölftel. ⁶Abweichend von Satz 1 wird bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, auf Antrag eines Elternteils der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag auf ihn übertragen, wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im Wesentlichen nachkommt; bei minderjährigen Kindern wird der dem Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf Antrag des anderen Elternteils auf diesen übertragen. ⁷Die den Eltern nach den Sätzen 1 bis 6 zustehenden Freibeträge können auf Antrag auch auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat; dies kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils geschehen, die nur für künftige Kalenderjahre widerrufen werden kann.

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(14) § 32 Abs. 4 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

...

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 32 durch das UntStReformG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Gesetzesentwicklung bis 1997: s. § 32 Anm. 2 und 82.

Gesetzesentwicklung bis 2002: s. § 32 Anm. J 01-1 und J 02-1.

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 32 Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In § 32 Abs. 4 Satz 4 wird die Hinzurechnung des bisherigen Sparer-Freibetrags nach § 20 Abs. 4 aF zu den eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes ersatzlos gestrichen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52a Abs. 14 als spezieller Anwendungsregelung zur Einführung der Abgeltungsteuer ist § 32 Abs. 4 Satz 4 erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Nach der bisherigen Regelung wurde der stfrei bleibende Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 aF) den eigenen Bezügen des Kindes bei der Gewährung des Kinderfreibetrags für Kinder ab 18 Jahren als die Leistungsfähigkeit erhöhend hinzugerechnet. Im Rahmen der Abgeltungsteuer wurden der bisherige pauschale WKAbzug von 51 €/102 € nach § 9a Abs. 1 Nr. 2 aF und der Sparer-Freibetrag von 750 €/1 500 € bei Zusammenveranlagung zu einem alle WK pauschal und abschließend berücksichtigenden Sparer-Pauschbetrag (801 €/1 602 € bei Zusammenveranlagung) zusammengefasst (vgl. § 20 Abs. 9). Da WK grundsätzlich – auch bei pauschalem Ansatz – die Leistungsfähigkeit mindern, entfällt ab 2009 eine Hinzurechnung des neuen Sparer-Pauschbetrags zu den eigenen Bezügen des Kindes. Dies gilt auch für den gemeinsamen Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 Satz 2 bei Kindergeldansprüchen für verheiratete, zusammen veranlagte Kinder. Der Wegfall des Sparer-Freibetrags nach § 20 Abs. 4 aF bei den anzurechnenden Bezügen iSd. § 32 Abs. 4 Satz 4 ist systemgerecht, da es sich nicht um eine bloße gesetzestechnische Umqualifizierung des Sparer-Freibetrags in einen Sparer-Pauschbetrag – dieser ergibt sich aus der Addition von WK-Pauschbetrag und Sparer-Freibetrag – handelt; denn unter Beachtung des relativ niedrigen proportionalen KapErtrStEinbehalts von 25 % und des generellen Ausschlusses nachgewiesener WK, die den Sparer-Pauschbetrag übersteigen, werden durch den Sparer-Pauschbetrag WK in pauschalierter Form abgebildet. Der Sparer-Pauschbetrag hat deshalb seinen Grund in der geminderten stl. Leistungsfähigkeit des Kindes und dient nicht wie der abgeschaffte Sparer-Freibetrag der Förderung der Kapitalbildung als soziale Lenkungsaufgabe. Kinder mit Kapitaleinkünften werden deshalb im Rahmen des Abs. 4 nicht gleichheitswidrig besser gestellt als solche Kinder, die die übrigen in Abs. 4 Satz 4 aufgezählten Einnahmen erzielen, da die dort genannten Bezüge (ua. stfreie Gewinne nach §§ 14, 16 Abs. 4 und erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit tatsächlich erhöhen (vgl. § 32 Anm. J 01-5). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass dem Gesetzgeber nach der Rspr. des BFH ein

Entscheidungsspielraum bei der Frage einzuräumen ist, welche Einnahmen zu den Bezügen nach Abs. 4 Satz 4 zählen sollen, und dass bis zur Neufassung des Abs. 4 Satz 4 durch das 2. FamFördG (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533) der Sparer-Freibetrag nicht als „Bezüge“ iSd. Satzes 4 beurteilt wurde (BFH v. 26.9.2000 – VI R 85/99, BStBl. II 2000, 684). Ob mit der beispielhaften Aufzählung der Bezüge in Abs. 4 Satz 4 („zu den Bezügen gehören auch ...“) nach Wegfall des Sparer-Freibetrags die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kindes im Übrigen zutreffend erfasst wird, ist insbes. im Hinblick auf Vermietungseinkünfte nach wie vor zweifelhaft.

##351##

§ 32a

Einkommensteuertarif

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, **32d**, 34, **34a**, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7 664 Euro (Grundfreibetrag):
0;
2. von 7 665 Euro bis 12 739 Euro:
 $(883,74 \times y + 1 500) \times y$;
3. von 12 740 Euro bis 52 151 Euro:
 $(228,74 \times z + 2 397) \times z + 989$;
4. von 52 152 Euro bis 250 000 Euro:
 $0,42 \times x - 7 914$;
5. von 250 001 Euro an:
 $0,45 \times x - 15 414$.

³„y“ ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁴„z“ ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁵„x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁶Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

(2) bis (4) (weggefallen)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§ 32b, **32d**, 34, **34a**, 34b und 34c das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach Absatz 1 ergibt (Splitting-Verfahren).

(6) ¹Das Verfahren nach Absatz 5 ist auch anzuwenden zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer für das zu versteuernde Einkommen

1. bei einem verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum, der dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,
2. bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, in dem er sein Einkommen bezogen hat, aufgelöst worden ist, wenn in diesem Kalenderjahr
 - a) der Steuerpflichtige und sein bisheriger Ehegatte die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,

- b) der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und
- c) der bisherige Ehegatte und dessen neuer Ehegatte ebenfalls die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen.

²Dies gilt nicht, wenn eine Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c wählen.

²Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass der Steuerpflichtige nicht nach den §§ 26, 26a getrennt zur Einkommensteuer veranlagt wird.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 32a durch das UntStReformG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000*: s. § 32a Anm. 3.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 32a Anm. J 02-1, J 03-1, J 04-1 und J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5 wird jeweils die Angabe „vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c“ durch die Angabe „vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c“ ersetzt. Es handelt sich um eine Folgeänderung zu der Einführung des § 32d und des § 34a. Für die in § 32d aufgeführten Einkünfte aus Kapitalvermögen und die nach § 34a begünstigten nicht entnommenen Gewinne ist die ESt. nach den dort aufgeführten besonderen Steuersätzen zu berechnen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Nach Art. 14 Abs. 1 des UntStReformG 2008 ist das Gesetz am 18.8.2007 (Tag nach der Verkündung) in Kraft getreten und der geänderte § 32a nach § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

Grund der Änderungen: Um die Investitionsfähigkeit der PersGes. zu erhöhen, wurde die Möglichkeit geschaffen, nicht entnommene Gewinne mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern (§ 34a). Ebenso wurde mit § 32d ein besonderer Steuersatz für die Besteuerung bestimmter Einkünfte aus Kapitalvermögen eingeführt. Da beide Regelungen der allgemeinen Tarifvorschrift des § 32a vorgehen, mussten Abs. 1 Satz 2 (Grundtarif) und Abs. 5 (Splittingtarif) im Rahmen einer Folgeänderung entsprechend angepasst werden.

Bedeutung der Änderungen: Abs. 1 Satz 2 bestimmt in einem den Nr. 1–5 vorangestellten Einleitungssatz, dass sich die ESt. „vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c“ nach den für die fünf folgenden Tarifstufen zu ermittelnden Beträgen berechnet.

Der Vorbehalt erstreckt sich insgesamt auf folgende Sachverhalte:

- den Progressionsvorbehalt (§ 32b),
- den gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 32d),
- die Begünstigung außerordentlicher Einkünfte (§ 34),
- die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a),
- die Begünstigung von außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft (§ 34b) sowie
- die Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünfte (§ 34c).

In diesen Fällen ergibt sich die ESt. nicht unmittelbar aufgrund des zu versteuernden Einkommens (Abs. 1 Satz 1), sondern nach in den jeweiligen Vorschriften definierten höheren oder niedrigeren Steuersätzen bzw. StEr-mäßigungen (§ 32a Anm. 26).

Der EStTarif erfährt eine weitere Änderung durch den Wegfall der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften (§ 32c). Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 2007 eingefügt und ist letztmals für den VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 44). Durch den Wegfall der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften ist der Spitzensteuersatz von 45 % ab VZ 2008 auf alle Einkunftsarten anzuwenden. Dies führt ab VZ 2009 zu einer höheren Besteuerung von Kapitalstämmen im BV (zB Aktien) gegenüber Kapitalstämmen im PV (hier: gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 32d).

Tarifübersicht 2002–2008:

Tarifübersicht	2002/ 2003	2004	2005	2006	2007	2008
Grundfreibetrag	7 235	7 426	7 664	7 664	7 664	7 664
Splitting	14 470	14 852	15 326	15 326	15 326	15 326
Eingangsteuersatz	19,9 %	17 %	15 %	15 %	15 %	15 %
Höchststeuersatz	48,5 %	47 %	42 %	42 %	45 % mit Entlastungs- betrag § 32c	45 % ohne Entlastungsbe- trag
Bei Grundtabelle ab	55 008	52 293	52 152	52 152	*	*
Bei Splitting ab	110 016	104 586	104 304	104 304	*	*

* Mit Wirkung ab VZ 2007 ist der Tarif um eine fünfte Tarifzone erweitert worden. Die vierte Tarifzone wurde auf 250 000 € beschränkt. Hier gilt der bisherige Grenzsteuersatz von 42 %. Der Durchschnittsteuersatz liegt zwischen 26,8 % und 38,8 %. Für Einkommen ab 250 001 € beträgt der Steuersatz 45 %. Der Durchschnittsteuersatz strebt ebenfalls gegen 45 %. Für den VZ 2007 greift eine Milderung nach § 32c.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-3

Verhältnis zu § 32c: Die Vorschrift regelt eine Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften und ist letztmals für den VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 44). Durch den Wegfall der Tarifbegünstigung nach § 32c wird der

Spitzensteuersatz von 45 % (im VZ 2007 als „Reichensteuer“ bezeichnet) ab VZ 2008 auch auf die Gewinneinkunftsarten angewendet.

Verhältnis zu § 32d: Die Vorschrift regelt für VZ ab 2009 den gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen und führt die Kapitalerträge an, bei denen der die ESt. abgeltende Steuertarif keine Anwendung findet.

Verhältnis zu § 34a: Nicht entnommene Gewinne unterliegen ab VZ 2008 einer begünstigten Besteuerung.

§ 32b

Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2009, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Anwendung findet,
1. a) Arbeitslosengeld, Teilarbeitslosengeld, Zuschüsse zum Arbeitsentgelt, Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld, Insolvenzgeld, Arbeitslosenhilfe, Übergangsgeld, Altersübergangsgeld, Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag, Unterhaltsgeld als Zuschuss, Eingliederungshilfe nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz, das aus dem Europäischen Sozialfonds finanzierte Unterhaltsgeld sowie Leistungen nach § 10 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch, die dem Lebensunterhalt dienen; Insolvenzgeld, das nach § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch einem Dritten zusteht, ist dem Arbeitnehmer zuzurechnen,
 - b) Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld oder vergleichbare Lohnersatzleistungen nach dem Fünften, Sechsten oder Siebten Buch Sozialgesetzbuch, **der Reichsversicherungsordnung**, dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte oder dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte,
 - c) Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, die Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz sowie den Zuschuss nach § 4a der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung,
 - d) Arbeitslosenbeihilfe oder Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
 - e) Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045),
 - f) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz,
 - g) nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge,
 - h) Verdienstausschlagentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz,
 - i) *Vorrubestandsgeld nach der Verordnung über die Gewährung von Vorrubestandsgeld vom 8. Februar 1990 (GBl. I Nr. 7 S. 42), die nach Anlage II Kapitel VIII Sachgebiet E Abschnitt III Nr. 5 des Einigungsvertrages vom 31. August 1990 in Verbindung mit Artikel 1 des Gesetzes vom 23. September 1990 (BGBl. 1990 II S. 885, 1209) mit Änderungen und Maßgaben fortgilt,*
 - j) Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz oder
 2. ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben; dies gilt nur für Fälle der

##357##

zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind und die nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer stehen,

3. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind,
4. Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind,
5. Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen, *wenn deren Summe positiv ist*; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind und die nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer stehen,

bezogen, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden.

(1a) Als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene ausländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 gelten auch die ausländischen Einkünfte, die eine Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 des Körperschaftsteuergesetzes bezogen hat und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, in dem Verhältnis, in dem dem unbeschränkt Steuerpflichtigen das Einkommen der Organgesellschaft bezogen auf das gesamte Einkommen der Organgesellschaft im Veranlagungszeitraum zugerechnet wird.

(2) ¹Der besondere Steuersatz nach Absatz 1 ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um

1. im Fall des Absatzes 1 Nr. 1 die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1), soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
2. im Fall des Absatzes 1 Nr. 2 bis 5 die dort bezeichneten Einkünfte, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. ²Bei der Ermittlung der Einkünfte im Fall des Absatzes 1 Nr. 2 bis 5
 - a) ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) abzuziehen, soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
 - b) sind Werbungskosten nur insoweit abzuziehen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähigen Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) übersteigen.

²Ist der für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebende Betrag höher als 250 000 Euro und sind im zu versteuernden Einkommen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 enthalten, ist für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen der Steuersatz im Sinne des Satzes 1 nach § 32a mit der Maßgabe zu berechnen, dass in Absatz 1 Satz 2 die Angabe „§ 32b“ und die Nummer 5 entfallen sowie die Nummer 4 in folgender Fassung anzuwenden ist:

„4. von 52 152 Euro an: $0,42 \cdot x - 7 914$.“

³Für die Bemessung des Anteils im Sinne des Satzes 2 gilt § 32c Abs. 1 Satz 2 und 3 entsprechend.

(3) ¹Die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 haben die Daten über die im Kalenderjahr gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums für jeden Empfänger bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung zu übermitteln, soweit die Leistungen nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) auszuweisen sind; § 41b Abs. 2 und § 22a Abs. 2 gelten entsprechend. ²Der Empfänger der Leistungen ist entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

(4) ¹Die Bundesagentur für Arbeit hat die Daten über das im Kalenderjahr gewährte Insolvenzgeld für jeden Empfänger bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln; § 41b Abs. 2 gilt entsprechend. ²Der Arbeitnehmer ist entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung des Insolvenzgeldes und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 32b durch das JStG 2008

Schrifttum: BROCKMANN/HÖRSTER, Bundeskabinett verabschiedet Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, NWB-Aktuell Nr. 34/2007; BROCKMANN/HÖRSTER, Jahressteuergesetz 2008, NWB F. 2, 9641; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2008, StuSt. 2008, 60; STRAHL, Beratungsrelevante Aspekte rund um das JStG 2008, KÖSDI 2008, 15896.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 32b Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 32b Anm. J 06-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):
 - ▷ *Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b:* In Buchst. b wurden nach dem Wort „Sozialgesetzbuch,“ die Wörter „der Reichsversicherungsordnung,“ eingefügt. Damit wird geregelt, dass der Progressionsvorbehalt auch für Mutterchaftsgeld gilt, das auch heute noch nach den Vorschriften der RVO gezahlt wird.
 - ▷ *Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i* wurde aufgehoben. Damit entfällt die Einbeziehung des Vorruhestandsgelds nach der VO über die Gewährung von Vorruhestandsgeld v. 8.2.1990 (GBl. I Nr. 7, 42), die nach dem Einigungsvertrag v. 31.8.1990 iVm. Art. 1 des Ges. v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885, 1209) mit Änderungen und Ergänzungen fortgilt, in den Progressionsvorbehalt.
 - ▷ *Abs. 1 Nr. 5:* Die Wörter „wenn deren Summe positiv ist“ wurden gestrichen. Die Regelung wurde der Rspr. des EuGH (Urt. v. 18.7.2007 – Rs C-182/06 [Lakebrink], HFR 2007, 1047 = IStR 2007, 642) angepasst.
 - ▷ *Abs. 3* wurde neu gefasst und regelt die Pflicht zur Datenübermittlung durch die Träger von Sozialleistungen hinsichtlich Einkommensersatzleistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.
 - ▷ *Abs. 4:* Die Sonderregelung für die elektronische Übermittlung des Insolvenzgelds durch die Bundesagentur für Arbeit wurde aufgehoben. Die Regelung wurde durch die Neufassung des Abs. 3 entbehrlich.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Nach Art. 28 Abs. 1 des JStG 2008 trat das Gesetz am 29.12.2007, dem Tag nach der Verkündung, in Kraft. Nach § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 sind die Änderungen grundsätzlich erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Eine Ausnahme gilt für die Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 3 (s. § 52 Abs. 43a).

- ▶ *Abs. 1 Nr. 5* idF des JStG 2008 ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz haben, auf Antrag auch für VZ vor 2008 anzuwenden, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 43a

Satz 1). Diese Regelung war erforderlich, da das Urt. des EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-182/06 (aaO) unmittelbar anzuwenden war.

► *Abs. 3* (Einführung einer Pflicht zur Datenübermittlung durch die Träger von Sozialleistungen): Abweichend von den gesetzlichen Regelung in *Abs. 3* kann das BMF den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der Mitteilungen durch ein im BStBl. zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen (§ 52 *Abs. 43a* Satz 2). Bis zu diesem Zeitpunkt sind *Abs. 3* und *4* in der am 20.12.2003 geltenden Fassung des Gesetzes weiter anzuwenden (§ 52 *Abs. 43a* Satz 3).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Grund Änderungen

J 07-2

Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b: Die bisherige Regelung bezog bereits Mutterchaftsgeld krankenversicherter Mütter in den Progressionsvorbehalt ein. Es fehlte eine ausdrückliche Regelung darüber, ob dies auch für Mutterchaftsgeld gilt, das auch heute noch nach den Vorschriften der RVO gezahlt wird. Der Gesetzgeber schließt diese Regelungslücke durch eine entsprechende Ergänzung des *Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b* um das Wort „Reichversicherungsordnung“.

Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i: Vorruhestandsgeld nach der VO-DDR über die Gewährung von Vorruhestandsgeld v. 8.2.1990 (GBl. I 1990 Nr. 7, 41), die nach dem Einigungsvertrag v. 31.8.1990 iVm. Art. 1 des Gesetzes v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885 [1209]) mit Änderungen und Ergänzungen fortgilt, wurde bisher nach *Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i* in den Progressionsvorbehalt einbezogen. Der Gesetzgeber sah keine praktische Bedeutung mehr für diese Regelung, so dass die Vorschrift zur Bereinigung des Gesetzes aufgehoben wurde.

Abs. 1 Nr. 5: Nach bisher geltendem Recht wurden bei beschränkt Stpfl., die nach § 1 *Abs. 3* oder § 1a auf Antrag als unbeschränkt estpfl. behandelt, sowie bei beschränkt stpfl. ArbN aus EU/EWR-Staaten, die auf ihren Antrag hin zur ESt. veranlagt werden (§ 50 *Abs. 5* Satz 2 Nr. 2), solche Einkünfte, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt blieben, nur dann nach *Abs. 1 Nr. 5* im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt, wenn deren Summe positiv war. Vor dem Hintergrund der Rspr. des EuGH in der Rechtssache C-182/06 (Lakebrink) war der Gesetzgeber verpflichtet, die bisherige Rechtslage der EuGH-Rspr. anzupassen (vgl. EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-182/06 [Lakebrink], HFR 2007, 1047 = IStR 2007, 642), um weitere Verstöße gegen das EU-Recht zu vermeiden, denn die Grundsätze des EuGH-Urteils waren unmittelbar anzuwenden.

Abs. 3: Träger der Sozialleistungen waren nach dem bisherigen Recht verpflichtet, dem Empfänger die Dauer des Leistungszeitraums sowie Art und Höhe der während eines Kj. gezahlten Leistungen zu bescheinigen. Der Empfänger war auf die stl. Behandlung dieser Leistungen und seine StErklärungspflicht ausdrücklich hinzuweisen. Prüfungen des Bundesrechnungshofs haben ergeben, dass die stl. Erfassung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Sozialleistungen, insbes. des dem Progressionsvorbehalt un-

##361##

terliegenden Mutterschaftsgelds, unzureichend war. Der Bundesrechnungshof hat daher speziell für das Mutterschaftsgeld vorgeschlagen, zur Sicherstellung des Steueranspruchs eine elektronische Übermittlung der Daten über die Zahlungen von Mutterschaftsgeld an die FinVerw. zu ermöglichen. Die Bundesministerien und die obersten Finanzbehörden der Länder haben unter Einbeziehung der Sozialleistungsträger auf Nachfrage erklärt, dass gegen die elektronische Übermittlung keine Bedenken bestehen. Die Änderung des Abs. 3 greift den Vorschlag des Bundesrechnungshofs dem Grunde nach auf und regelt zur Sicherstellung des Steueranspruchs, dass alle Träger der in Abs. 1 Nr. 1 genannten Sozialleistungen die Daten über die im Kj. gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums für jeden Empfänger bis zum 28.2. des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung übermitteln. Da die Umsetzung der Änderung eine angemessene Vorlaufzeit und eine frühzeitige Einbindung der betroffenen Behörden in die weitere Planung erfordert, eröffnet die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 43a Satz 2 dem BMF die Möglichkeit, den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der Mitteilungen abweichend von der Regelung des Abs. 3 durch ein im BStBl. I zu veröffentlichendes Schreiben mitzuteilen.

Abs. 4: Die Neufassung des Abs. 3 nahm den Regelungsinhalt des bisherigen Abs. 4 auf. Die Sonderregelung für die elektronische Übermittlung des Insolvenzgelds durch die Bundesagentur für Arbeit wurde deshalb entbehrlich und aufgehoben.

J 07-3 b) Bedeutung der Änderungen

Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b: Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Änderung nur um eine Klarstellung. UE liegt hier keine Klarstellung, sondern eine erstmalige Einbeziehung von Mutterschaftsgeld, das auch heute noch nach den Vorschriften der RVO gezahlt wird, vor (s. § 32b Anm. 67). Die Regelung des Mutterschaftsgelds nach § 200 RVO ist zwar durch das UVEG v. 7.8.1996 (BGBl. I 1996, 1254) nicht aufgehoben worden (vgl. Art. 35 UVEG); jedoch fehlte es seitdem an einer Rechtsgrundlage in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b zur Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt, da dieser keine Leistungen nach der RVO erfasste. Es handelte sich auch nicht um eine „vergleichbare Lohnersatzleistung“. Der Gesetzgeber hat mit der jetzt vorgenommenen Änderung das Mutterschaftsgeld, das auch heute noch nach den Vorschriften der RVO gezahlt wird, erstmals in den Progressionsvorbehalt einbezogen.

Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i: Die Vorschrift konnte wegen Zeitaufbaus aufgehoben werden, da ihr Regelungsinhalt für die Praxis keine Bedeutung mehr hatte.

Abs. 1 Nr. 5: Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im VZ bei der Ermittlung des zvE unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen ESt. oder einem StAbzug unterliegen, werden unabhängig davon, ob deren Summe positiv oder negativ ist, beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Damit kann sich auch ein negativer Progressionsvorbehalt zu Gunsten des Stpfl. auswirken.

Abs. 3: Mit der Änderung des Abs. 3 wurde der Vorschlag des Bundesrechnungshofs umgesetzt und alle dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen einbezogen. Durch die elektronische Übermittlung der Daten wird zum einen der Steueranspruch sichergestellt und zum anderen eine deutliche Verfahrensvereinfachung erreicht. Wenn die stl. Identifikationsnummer (§ 139b AO) zur Verfügung steht, soll in möglichst vielen Bereichen die Papierbescheinigung durch elektronische Datenübermittlung an die FinVerw. ersetzt werden. Mit der Identifikationsnummer lassen sich die Mitteilungen künftig eindeutig zuordnen und können zielgerichtet automatisiert ausgewertet werden.

► *Ausnahme:* Von der Übermittlungspflicht ausgenommen sind nur die Leistungen, die auf der LStBescheinigung auszuweisen sind (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5). Somit wird die FinVerw. künftig über den Bezug von Elterngeld (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j) unterrichtet.

► *Hinweispflicht:* Die Stpfl. sind von dem Leistungsträger darüber zu informieren, dass die Daten übermittelt werden. Die Leistungsträger genügen nach der Gesetzesbegründung dieser Hinweispflicht, wenn im Bewilligungsbescheid deutlich auf den Progressionsvorbehalt und die Datenübertragungspflicht nach Abs. 3 Satz 2 hingewiesen wird.

► *Empfänger der Daten:* Die Regelung des Abs. 3 enthält keine Angaben darüber, an wen die Daten zu übermitteln sind. Insoweit sind Zweifel an der Einhaltung des rechtsstaatlichen Gebots der Normenklarheit und Normenbestimmtheit angebracht. Diesen Prinzipien wurde in der bisherigen Fassung des Abs. 4 Genüge getan, indem der Empfänger der Datenübermittlung zumindest dem Grunde nach benannt war („die amtliche bestimmte Übermittlungsstelle“). Auch aus datenschutzrechtl. Sicht muss iSd. § 67d X SGB hinreichend bestimmt sein, an wen die Sozialdaten zu übermitteln sind bzw. übermittelt werden dürfen. Die Aufnahme der Angabe „die amtliche bestimmte Übermittlungsstelle“ wäre insoweit wünschenswert.

Abs. 4: Die Sonderregelung für die elektronische Übermittlung des Insolvenzgelds durch die Bundesagentur für Arbeit ist durch die Regelung in Abs. 3 nF entbehrlich geworden und wurde daher aufgehoben. Der bisherige Regelungsinhalt wird über Abs. 3 nF abgedeckt.

§ 32d

Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus
Kapitalvermögen

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912;
BStBl. I 2007, 630), geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Abs. 8 fallen, beträgt 25 Prozent. ²Die Steuer nach Satz 1 vermindert sich um die nach Maßgabe des Absatzes 5 anrechenbaren ausländischen Steuern. ³Im Falle der Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Steuer nach den Sätzen 1 und 2 um 25 Prozent der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer. ⁴Die Einkommensteuer beträgt damit $\frac{(e - 4q)}{(4 + k)}$.

⁵Dabei sind „e“ die nach den Vorschriften des § 20 ermittelten Einkünfte, „q“ die nach Maßgabe des Absatzes 5 anrechenbare ausländische Steuer und „k“ der für die Kirchensteuer erhebende Religionsgesellschaft (Religionsgemeinschaft) geltende Kirchensteuersatz.

(2) Absatz 1 gilt nicht

1. für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 sowie Abs. 2 Nr. 4 und 7,
 - a) wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind,
 - b) wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 Prozent an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. ²Dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahe stehende Person ist, oder
 - c) soweit ein Dritter die Kapitalerträge schuldet und diese Kapitalanlage im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Gläubigers steht. ²Dies gilt entsprechend, wenn Kapital überlassen wird
 - aa) an eine dem Gläubiger der Kapitalerträge nahestehende Person oder
 - bb) an eine Personengesellschaft, bei der der Gläubiger der Kapitalerträge oder eine diesem nahestehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist oder
 - cc) an eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Gläubiger der Kapitalerträge oder eine diesem nahestehende Person zu mindestens 10 Prozent beteiligt ist, sofern der Dritte auf den Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. ³Ein Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Kapitalanlage und die Kapitalüberlassung

##365##

auf einem einheitlichen Plan beruhen.⁴Hiervon ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Kapitalüberlassung in engem zeitlichen Zusammenhang mit einer Kapitalanlage steht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind.⁵Von einem Zusammenhang ist jedoch nicht auszugehen, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder die Anwendung des Absatzes 1 beim Steuerpflichtigen zu keinem Belastungsvorteil führt.⁶Die Sätze 1 bis 5 gelten sinngemäß, wenn das überlassene Kapital vom Gläubiger der Kapitalerträge für die Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6 und 7 eingesetzt wird.

²Insoweit findet § 20 Abs. 6 und 9 keine Anwendung;

2. für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2. ²Insoweit findet § 20 Abs. 6 keine Anwendung;
3. auf Antrag für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar
 - a) zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
 - b) zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

²Insoweit finden § 3 Nr. 40 Satz 2 und § 20 Abs. 6 und 9 keine Anwendung. ³Der Antrag gilt für die jeweilige Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt worden ist. ⁴Er ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind. ⁵Die Widerrufserklärung muss dem Finanzamt spätestens mit der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zugehen, für den die Sätze 1 bis 4 erstmals nicht mehr angewandt werden sollen. ⁶Nach einem Widerruf ist ein erneuter Antrag des Steuerpflichtigen für diese Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht mehr zulässig.

(3) ¹Steuerpflichtige Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, hat der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben. ²Für diese Kapitalerträge erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer um den nach Absatz 1 ermittelten Betrag.

(4) Der Steuerpflichtige kann mit der Einkommensteuererklärung für Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Steuerfestsetzung entsprechend Absatz 3 Satz 2 insbesondere in Fällen eines nicht vollständig ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrags, einer Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 43a Abs. 2 Satz 7, eines noch nicht im Rahmen des § 43a Abs. 3 berücksichtigten Verlusts, eines Verlustvortrags nach § 20 Abs. 6 und noch nicht berücksichtigter ausländischer Steuern, zur Überprüfung des Steuerein-

behalts dem Grund oder der Höhe nach oder zur Anwendung von Absatz 1 Satz 3 beantragen.

(5) ¹Für die Berücksichtigung ausländischer Steuern gilt § 34c Abs. 1 Satz 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass bei jedem ausländischen Kapitalertrag die jeweilige ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen ist. ²Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, ist Satz 1 in Bezug auf diese Steuern sinngemäß anzuwenden.

(6) ¹Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden anstelle der Anwendung der vorstehenden Absätze die nach § 20 ermittelten Kapitaleinkünfte den Einkünften im Sinne des § 2 hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt (Günstigerprüfung). ²Der Antrag kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge gestellt werden. ³Bei zusammenveranlagten Ehegatten kann der Antrag nur für sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten gestellt werden.

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630),
geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(15) § 32d Abs. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

...

Autoren: Dipl. Kfm. Dr. Martina **Baumgärtel**, München;
Dr. Ulf **Lange**, Rechtsanwalt, Frankfurt

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zum neu gefassten § 32d

	Anm.		Anm.
I. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich		II. Grund und Bedeutung der Neuregelung	
1. Rechtentwicklung ...	J 07-1	1. Grund der Neuregelung	J 07-3
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	2. Bedeutung der Neuregelung	J 07-4
		III. Verfassungsrechtliche Bedenken	J 07-5
HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008	<i>Baumgärtel/Lange</i>		E 3

#####

##367##

Erläuterungen zu Abs. 1

	Anm.		Anm.
I. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Satz 1) . . .	J 07-6	III. Ermäßigung bei Kirchensteuerpflicht (Abs. 1 Sätze 3–5)	J 07-8
II. Berücksichtigung anrechenbarer ausländischer Steuern (Abs. 1 Satz 2) . . .	J 07-7		

Erläuterungen zu Abs. 2

	Anm.		Anm.
A. Überblick über die Struktur des Abs. 2 . . .	J 07-9		
B. Ausnahme von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs auf Grund besonderer Beziehungen zwischen Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge (Abs. 2 Nr. 1)			
I. Grund und Bedeutung der Regelung	J 07-10	4. Kapitalertrag resultiert aus einer Kapitalanlage, die im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung durch einen Dritten steht (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c)	
II. Sachlicher Anwendungsbereich	J 07-11	a) Überblick	J 07-15
III. Voraussetzungen aus dem Verhältnis der beteiligten Personen zueinander		b) Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Gläubigers (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 1) . . .	J 07-16
1. Gläubiger und Schuldner als einander nahe stehende Personen (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a)	J 07-12	c) Kapitalüberlassung im Drei- und Mehrpersonenverhältnis (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Einleitungsteil)	J 07-17
2. Gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Steuerpflichtigen am Schuldner (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b)	J 07-13	d) Kapitalüberlassung an eine dem Gläubiger nahe stehende Person (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. aa) . . .	J 07-18
3. Gläubiger der Kapitalerträge steht einer Person nahe, die gesellschaftsrechtlich zu mindestens 10 % am Schuldner beteiligt ist (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2)	J 07-14	e) Kapitalüberlassung an eine Personengesellschaft, bei der der Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. bb)	J 07-19

Anm.	Anm.
<p>f) Kapitalüberlassung an eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person zu mindestens 10 % beteiligt ist (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. cc) J 07-20</p> <p>g) Rückgriff des Dritten auf den Gläubiger bzw. eine diesem nahe stehende Person (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Halbs. 2) J 07-21</p> <p>h) Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 3) J 07-22</p> <p>i) Regelbeispiele für einen einheitlichen Plan (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 4) J 07-23</p> <p>j) Negative Tatbestandsmerkmale (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 5) J 07-24</p>	<p>k) Erweiterung der Regelung auf Kapitalüberlassungen, die der Erzielung bestimmter Überschusseinkünfte dienen (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 6) J 07-25</p> <p>IV. Rechtsfolge J 07-26</p> <div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>C. Ausnahme von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs bei Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (Abs. 2 Nr. 2) J 07-27</p> </div> <div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>D. Ausnahme von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs bei typischerweise unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Abs. 2 Nr. 3)</p> <p>I. Grund und Bedeutung der Regelung J 07-28</p> <p>II. Antrag J 07-29</p> <p>III. Bezüge aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft J 07-30</p> <p>IV. Qualifizierte Beteiligung J 07-31</p> <p>V. Rechtsfolge J 07-32</p> </div>

Erläuterungen zu Abs. 3

Anm.	Anm.
<p>I. Bedeutung der Regelung J 07-33</p> <p>II. Sachlicher Anwendungsbereich</p> <p>1. Systematische Einordnung J 07-34</p> <p>2. Steuerpflichtige Kapitalerträge J 07-35</p>	<p>3. Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben J 07-36</p> <p>III. Angabe in der Einkommensteuererklärung J 07-37</p> <p>IV. Steuertarif (Abs. 3 Satz 2) J 07-38</p>

##369##

Erläuterungen zu Abs. 4

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung der Regelung . . .	J 07-39	III. Antrag	J 07-41
II. Sachlicher Anwendungsbereich	J 07-40	IV. Rechtsfolge	J 07-42

Erläuterungen zu Abs. 5

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung der Regelung	J 07-43	gemäß Anwendung des § 34c Abs. 1 Satz 1 1. Grundlagen J 07-45 2. Nicht-DBA-Fälle J 07-46 3. DBA-Fälle (Abs. 5 Satz 2) J 07-47	
II. Ausländische Steuer und Einzelbetrachtung	J 07-44		
III. Anrechnung auf die deutsche Steuer in sinn-			

Erläuterungen zu Abs. 6

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung der Regelung . . .	J 07-48	IV. Günstigerprüfung J 07-51 V. Antrag und Umfang der Veranlagung (Abs. 6 Sätze 2 und 3) J 07-52	
II. Sachlicher Anwendungsbereich	J 07-49		
III. Anwendung des progressiven Tarifs	J 07-50		

Allgemeine Erläuterungen zum neu gefassten § 32d

Schrifttum: BAUMGÄRTEL/LANGE, Einführung einer Abgeltungsteuer, in HERZIG ua., Handbuch Unternehmensteuerreform, Münster 2007; BRUSCH, Unternehmensteuerreformgesetz 2008: Abgeltungsteuer, FR 2007, 999; ECKHOFF, Abgeltungsteuer – Systematische und verfassungsrechtliche Aspekte, FR 2007, 989; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; INTEMANN, Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungsteuer verfassungswidrig?, DB 2007, 1658; KOLLRUSS, Steuersatzspreizung bei Familienunternehmen – Das Zusammenspiel von Abgeltungsteuer und Zinsschranke, GmbHR 2007, 1133; OHO/HAGEN/LENZ, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungsteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1322; SCHÖNFELD, Abgeltungsteuer und Kapitalertragsteuer, in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 621; SÖHN, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, DStJG 30 (2007), 13; STADLER/ELSER, Änderungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen, in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 32.

##370##

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

1. Rechtsentwicklung

J 07-1

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Ab 1993 wurde die StFreiheit des Existenzminimums durch Verwaltungsanweisungen sichergestellt. Durch FKPG v. 23.6.1993 wurde in § 32c erstmals eine gesetzliche Übergangsregelung geschaffen, die durch das StandOG in § 32d überführt wurde.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die für die VZ 1993–1995 geltende Übergangsregelung wurde durch das JStG 1996 aufgehoben.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 32d wird mit der Regelung eines gesonderten Tarifs für Kapitaleinkünfte neu eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 2 wird bezüglich sog. Back-to-Back-Finanzierungen neu gefasst. Darüber hinaus wird in Abs. 2 eine neue Nr. 3 eingefügt, wonach bei typischerweise unternehmerischen Beteiligungen an KapGes. auf Antrag statt des gesonderten Steuertarifs der progressive Steuertarif zur Anwendung kommt.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Die Vorschrift ist nach § 52a Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen. Die Änderung des § 32d Abs. 2 durch das JStG 2008 ist gem. § 52a Abs. 15 erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Nach § 52a Abs. 15 findet Abs. 2 ab dem VZ 2009 Anwendung und damit gleichzeitig mit dem Inkrafttreten der übrigen Regelungen zur Abgeltungssteuer. Unbeachtlich ist allerdings, wann die Kapitalanlage erfolgt ist oder wann die mit der Kapitalanlage im Zusammenhang stehende Kapitalüberlassung begründet worden ist. Damit besteht kein Bestandsschutz für Vereinbarungen, die vor dem VZ 2009 getroffen werden und auch kein Bestandsschutz für Vereinbarungen, die schon vor Verabschiedung des UntStReformG 2008 getroffen wurden.

II. Grund und Bedeutung der Neuregelung

1. Grund der Neuregelung

J 07-3

Ab 2009 wird in Deutschland eine Abgeltungssteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen eingeführt. Der Gesetzgeber verfolgt damit das Ziel, den privaten Transfer von Kapitalvermögen in das Ausland einzudämmen, um so das Steueraufkommen aus Kapitaleinkünften mittelfristig zu erhöhen. Dies soll durch einen auch international attraktiven Steuertarif erreicht werden. Zugleich soll das System der Besteuerung von Kapitaleinkünften erheblich vereinfacht werden. Schließlich soll durch die abgeltende Wirkung des KapErtrStAbzugs das Veranlagungsverfahren entlastet werden, wodurch zugleich die Anonymität der Anleger gewahrt werden soll (vgl. BTDrucks. 16/4841, 33; vgl. auch BRUSCH, FR 2007, 999).

#####

##371##

Kernstück der Abgeltungsteuer ist die Einführung eines gesonderten, linearen Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen, während es für die anderen sechs Einkunftsarten bei dem allgemeinen, progressiven Steuertarif bleibt. Damit wird das System der synthetischen ESt. – das allerdings auch bislang nicht durchbrechungsfrei galt – aufgegeben und eine duale ESt. eingeführt. Für das deutsche EStRecht ist dies der Eintritt in eine Scheduling der Einkunftsarten.

Was materiell in die Schedule der Einkünfte aus Kapitalvermögen gehört, bestimmt der neu gefasste § 20, der nunmehr auch die Veräußerungstatbestände des § 23 Abs. 1 aufgenommen hat, zumindest soweit es die Veräußerung von Wertpapieren und Forderungen angeht.

Auf Einkünfte aus dieser Schedule soll – so weit wie möglich – nach §§ 43 ff. KapErtrSt. einbehalten werden. Dementsprechend wurde der Katalog des § 43 erheblich ausgedehnt. Der KapErtrStEinbehalt hat nach § 43 Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung, was zur Bezeichnung der Kapitalertragsteuer als Abgeltungsteuer geführt hat, auch wenn der Begriff im Gesetz allein in der Überschrift des § 52a Erwähnung gefunden hat.

J 07-4 2. Bedeutung der Neuregelung

§ 32d stellt eine der zentralen Normen der gesonderten estl. Behandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. In Abs. 1 wird der gesonderte Steuertarif für die Schedule Einkünfte aus Kapitalvermögen auf 25 % festgelegt.

Allerdings unterfallen nicht alle Einkünfte aus Kapitalvermögen dem gesonderten Steuertarif. In Abs. 2 werden eine Reihe von Fallgestaltungen aufgezählt, in denen Einkünfte aus Kapitalvermögen ausnahmsweise dem progressiven Steuertarif nach § 32a Abs. 1 unterfallen. Hierdurch sollen missbräuchliche Gestaltungen verhindert bzw. Härten abgemildert werden.

In den Abs. 3, 4 und 6 sind diverse Fälle geregelt, in denen Einkünfte aus Kapitalvermögen ausnahmsweise im Veranlagungsverfahren zu erklären sind oder vom Stpfl. erklärt werden können. Hierbei wird teilweise eine Veranlagung zum gesonderten Tarif, teilweise aber auch zum progressiven Tarif angeordnet. Abs. 5 regelt schließlich die Anrechnung ausländ. Quellensteuern.

J 07-5

III. Verfassungsrechtliche Bedenken

Gegen die Einführung einer Abgeltungsteuer mit einem gesonderten, linearen Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen wird der Vorwurf erhoben, sie verletze das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Zulässigkeit einer Schedulingbesteuerung: Nach stRspr. des BVerfG ist die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht vor allem durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt (ua. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [125]). Wählt der Gesetzgeber für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte

E 8

Baumgärtel/Lange

##372##

nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, muss die Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766 [771]). Als Rechtfertigungsgründe für die Einführung der Abgeltungsteuer werden vor allem der mit einer abgeltenden Besteuerung an der Quelle verbundene Vereinfachungseffekt genannt (angesichts der konkreten Ausgestaltung sind Vereinfachungseffekte allerdings fraglich, vgl. HEY, BB 2007, 1303 [1307]) sowie die Sicherstellung eines gleichheitsgerechten Vollzugs der materiellen Steuernormen. Durch die Besteuerung an der Quelle werde die Möglichkeit zur Steuerverkürzung eingeschränkt und damit die Belastungsgleichheit gefördert (vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [282 f.], und v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 [113 f.]; SÖHN, DStJG 30 [2007], 31 ff.). Angesichts der Entscheidungen des BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89 aaO und v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02 aaO, in der das BVerfG dem Gesetzgeber eine abgeltende Quellenbesteuerung zur Sicherstellung der Belastungsgleichheit nahegelegt hat, erscheint es unwahrscheinlich, dass das Gericht in der Schematisierung selbst einen Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sehen wird (so auch ECKHOFF, FR 2007, 989 [996]).

Ausgestaltung der Abgeltungsteuer: Akzeptiert man die grundsätzliche Zulässigkeit einer Schenksteuer, so können sich dennoch einzelne Aspekte der Ausgestaltung der Abgeltungsteuer als verfassungswidrig erweisen. Hingewiesen wird hier im Schrifttum vor allem auf die Bruttobesteuerung durch das Verbot des Abzugs von WK (§ 20 Abs. 9). Diese folgt allerdings mehr oder weniger zwingend (für eine Berücksichtigung zumindest in der Veranlagung FISCHER, DStR 2007, 1898 [1899]) aus dem Prinzip der Besteuerung an der Quelle (dennoch kritisch HEY, BB 2007, 1303 [1307]). Weitere Bedenken richten sich gegen die Besteuerung von Dividenden. Zwar sei die Nichtberücksichtigung der Vorbelastung von Dividenden mit KSt. auf der Ebene der Gesellschaft auf Grund des Trennungsprinzips unbedenklich (INTEMANN, DB 2007, 1658 [1660]), mit Verweis auf BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766; aA LOOS, DB 2007, 704; RÄDLER, DB 2007, 988), doch verstoße die Besteuerung betrieblicher Dividendeneinkünfte nach dem Teileinkünfteverfahren und die Besteuerung privater Dividendeneinkünfte nach dem gesonderten Steuertarif gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (INTEMANN, DB 2007, 1658 [1661]; aA ECKHOFF, FR 2007, 989 [997]). Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass weitere Teilaspekte der Abgeltungsteuer in ihrer aktuellen Ausgestaltung als verfassungsrechtl. bedenklich einzustufen sind.

Erläuterungen zu Abs. 1

I. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Satz 1)

J 07-6

Abs. 1 Satz 1 legt den EStTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, auf 25 % fest. Es

##373##

handelt sich damit um eine Tarifvorschrift, die gegenüber § 32a Abs. 1 lex specialis ist.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Der gesonderte Steuertarif gilt grundsätzlich für alle Einkünfte aus Kapitalvermögen. Welche Einkünfte dies sind, bestimmt sich nach § 20 Abs. 1–3. Der Katalog der Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde durch das UntStReformG 2008 erheblich ausgeweitet und umfasst nun auch Tatbestände, die bislang als private Veräußerungsgeschäfte unter die sonstigen Einkünfte fielen (vgl. § 20 Anm. J 07-20 ff.). Nach wie vor nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus der Veräußerung von WG, die nicht unter § 20 Abs. 2 fallen (vor allem Devisen und Edelmetalle, Grundstücke). Auch wenn es sich hier um Einkünfte handelt, die aus einer Tätigkeit der privaten Kapitalanlage im weiteren Sinne herrühren, findet der gesonderte Steuertarif dennoch keine Anwendung.

Einkünfte, die nicht unter § 20 Abs. 8 fallen: Der gesonderte Steuertarif kommt nur zur Anwendung, wenn die Einkünfte nicht auf Grund der Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 8) den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind. Bei Subsidiarität des § 20 kommt es weiterhin zu einer Besteuerung nach der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1; es gilt der progressive Steuertarif. Sofern diese Einkünfte unter § 3 Nr. 40 fallen, findet das Teileinkünfteverfahren Anwendung (§§ 3 Nr. 40 Satz 2, 3c Abs. 2 Satz 1). Dies gilt vor allem für Kapitalanlagen in Wertpapieren, die dem BV zuzurechnen sind. In diesen Fällen sind die Einschränkung der Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6) und das WK-Abzugsverbot (§ 20 Abs. 9) nicht anzuwenden.

Steuertarif: Der Steuertarif beträgt 25 % und entspricht damit dem KapErtrStSatz (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1). Der Gleichlauf der Vorauszahlungsseite mit der materiellen StPflcht ermöglicht die in § 43 Abs. 5 Satz 1 angeordnete abgeltende Wirkung des KapErtrStEinbehalts. Die Linearität des Tarifs ist Voraussetzungen dafür, dass die Einkünfte dieser Schedule außerhalb einer allgemeinen EStVeranlagung besteuert werden können. Der Gesamtbetrag der Kapitaleinkünfte hat nicht nur keinen Einfluss auf die Höhe des Abgeltungsteuertarifs, er hat zugleich auch keine Auswirkung auf die Höhe des allgemeinen, progressiven Tarifs. Ein Progressionsvorbehalt ist nicht vorgesehen.

Die Höhe des Steuertarifs war im Gesetzgebungsverfahren lange Zeit umstritten. Es bestand ein Zielkonflikt zwischen einem niedrigen, international attraktiven Steuertarif, der einer Kapitalflucht ins Ausland entgegenwirkt, und dem Ziel, die Steuersatzspreizung zu den progressiv besteuerten Einkünften nicht zu groß werden zu lassen und zugleich Steuerausfälle weitestgehend zu vermeiden. Mit der Festlegung auf 25 % (inkl. SolZ 26,375 %) wurde ein Tarif gewählt, der innerhalb der Staaten, die eine Abgeltungsteuer eingeführt haben, am oberen Ende liegt. Dennoch liegt der Satz erheblich unter dem Spitzensteuersatz bei den progressiv besteuerten Einkunftsarten von 42 % bzw. 45 %.

II. Berücksichtigung anrechenbarer ausländischer Steuern (Abs. 1 Satz 2)

J 07-7

Anrechenbare ausländ. Steuern vermindern nach Maßgabe des Abs. 5 die Steuer nach Abs. 1 Satz 1. Diese Norm steht im Zusammenhang mit § 43a Abs. 3 Satz 1, wonach Kapitalerträge auszahlende Stellen anrechenbare ausländ. Steuern ebenfalls nach Maßgabe des Abs. 5 berücksichtigen. Satz 2 stellt damit den Gleichlauf zwischen der materiellen StPflcht und dem Kap-ErtrStEinbehalt durch auszahlende Stellen sicher.

III. Ermäßigung bei Kirchensteuerpflicht (Abs. 1 Sätze 3–5)

J 07-8

Gezahlte KiSt. ist nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 grundsätzlich eine unbeschränkt abziehbare SA. Um nicht die Einkünfte aus Kapitalvermögen umfassend in die EStVeranlagung einbeziehen zu müssen, um die Abzugsfähigkeit der KiSt. als SA zu ermöglichen, ordnet Abs. 1 Satz 3 die pauschale Anrechnung der KiSt. auf die Steuer nach Abs. 1 an. Hierzu wird die ESt. reduziert um 25 % der auf die Kapitalerträge entfallenden KiSt. Um die Steuerberechnung zu vereinfachen, geben die Sätze 4 und 5 eine mathematische Formel an, mit der sich die ESt. auf Kapitalerträge unter Berücksichtigung der Anrechnung ausländ. Quellensteuern und der KiSt. berechnen lässt. Ein eigenständiger normativer Gehalt kommt der Formel allerdings nicht zu.

Beispiel: A erzielt im VZ 2009 Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4000 €. Die anrechenbare ausländ. Quellensteuer beträgt 600 €. A ist kistpfl.; der KiStSatz beträgt 8 %. Die ESt. beträgt demzufolge $(4000 \text{ €} \cdot 4 \times 600 \text{ €}) / (4 + 0,08) = 392,16 \text{ €}$. Die KiSt. beträgt $392,16 \text{ €} \times 8 \% = 31,37 \text{ €}$. Hinzu kommt der SolZ iHv. 5,5 % von $392,16 \text{ €} = 21,57 \text{ €}$. Die Gesamtbelastung liegt bei 445,10 €.

Erläuterungen zu Abs. 2

A. Überblick über die Struktur des Abs. 2

J 07-9

Abs. 2 zählt in drei Nummern eine Vielzahl von Konstellationen auf, in denen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht dem gesonderten Steuertarif unterliegen. Die drei Nummern unterscheiden sich von ihrem Regelungszweck her deutlich. Während die Ausnahme der Nr. 1 (besondere Beziehung zwischen Gläubiger und Schuldner) ausweislich der Gesetzesbegründung der Missbrauchvermeidung dienen soll, verhindert Nr. 2 (Versicherungsleistungen, die nach einer bestimmten Vertragsdauer und ab dem 60. Lebensjahr ausgezahlt werden) eine doppelte Begünstigung. Mit der im Rahmen des JStG 2008 nachträglich eingefügten Nr. 3 sollen schließlich Härten abgemildert werden, die sich bei typischerweise unternehmerischen Beteiligungen an KapGes. vor allem aus dem generellen WK-Abzugsverbot ergeben.

##375##

B. Ausnahme von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs auf Grund besonderer Beziehungen zwischen Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge (Abs. 2 Nr. 1)

J 07-10

I. Grund und Bedeutung der Regelung

Schedularisierung: Die Scheduling der Ertragsbesteuerung begründet einen Anreiz, nach Möglichkeit Einkünfte in der Schedule anfallen zu lassen, auf die der günstigere Steuertarif Anwendung findet. Für Stpfl., deren Grenzsteuersatz nach § 32a Abs. 1 oberhalb von 25 % liegt, ist es daher attraktiv, statt hoch besteuerten Einkünfte aus anderen Einkunftsarten Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erzielen, die einer linearen Besteuerung mit einem Steuertarif von 25 % unterliegen. Der Gesetzgeber hat erkannt, dass Stpfl. ihr Verhalten so einrichten werden, dass sie in den Genuss der Steuersatzspreizung zwischen Einkünften aus Kapitalvermögen und den anderen Einkunftsarten kommen.

Dabei ist es zum einen denkbar, dass *ein Stpfl.* vermehrt Fremdkapital in der progressiv besteuerten Sphäre einsetzt und zugleich Liquidität im PV anlegt. Damit erreicht der Stpfl. eine Verschiebung seiner Einkünfte zwischen den Einkunftsarten.

Zum anderen können auch *mehrere Stpfl.* Einkünfte zwischen sich verschieben, indem sie miteinander eine Darlehensbeziehung eingehen. Ein möglicher stl. Vorteil ergibt sich dann erst aus einer Gesamtbetrachtung der Steuerlast der beteiligten Personen. So kann der Schuldner des Darlehens durch den Zinsaufwand in seiner betrieblichen Sphäre die progressiv besteuerten gewerblichen Einkünfte reduzieren, zugleich unterfällt der Zinsertrag beim Gläubiger der Kapitalerträge dem gesonderten Steuertarif nach Abs. 1. Die stl. Entlastungswirkung durch Abzug der Schuldzinsen auf Ebene des Schuldners überwiegt die ertragstl. Belastung auf Ebene des Gläubigers. Ein derartiges konzertiertes Vorgehen von Gläubiger und Schuldner zur Ausnutzung der Steuersatzspreizung ist aber nur denkbar, wenn Gläubiger und Schuldner in einem besonderen Näheverhältnis zueinander stehen.

Die Regelung des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a bestimmt daher ceteris paribus, dass auf Darlehensbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen der gesonderte Steuertarif keine Anwendung findet, da hier typisiert eine Verlagerung von Einkünften unterstellt wird.

Zu beachten ist allerdings, dass das gesetzgeberische Motiv, das Ausnutzen der Steuersatzspreizung durch die Begründung von Darlehensbeziehungen zu verhindern, keinen Ausdruck im Gesetz gefunden hat. Insbes. ist die Abziehbarkeit der Schuldzinsen in einer progressiv besteuerten Einkunftsart beim Schuldner keine Tatbestandsvoraussetzung. Die Norm erfasst damit auch Fälle, bei denen sich durch das Darlehensverhältnis kein Gesamtbelastungsvorteil ergibt (vgl. SCHMIDT/WÄNGER, NWB F. 3, 14939 [14948]). Gegenüber einer teleologischen Reduktion der Norm in dem Sinne, dass ein Belastungsvorteil als weiteres Tatbestandsmerkmal aufzunehmen ist (so SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 644), ist uE eine einschränkende Auslegung des Begriffs der nahe stehenden Person vorzuzugewandigt.

E 12

Baumgärtel/Lange

##376##

Keine Kompensation für körperschaftsteuerliche Vorbelastung: Daneben löst auch die Aufgabe bzw. Modifikation des Halbeinkünfteverfahrens einen Verzerrungseffekt aus. Da die Vorbelastung von Gewinnausschüttungen einer KapGes. mit KSt. auf Gesellschafterebene nicht mehr kompensiert wird, entsteht ein Anreiz, KapGes. eher mit Fremd- als mit Eigenkapital zu finanzieren. Vorbehaltlich der Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h) und zu Überentnahmen (§ 4 Abs. 4a) mindern die Aufwendungen für Fremdkapitalüberlassungen die kstl. Bemessungsgrundlage. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b zielt auf die Einschränkung derartiger Umfinanzierungseffekte (vgl. BRUSCH, FR 2007, 999 [1001]).

II. Sachlicher Anwendungsbereich

J 07-11

Die Ausnahmeregelung erfasst allein Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 7 und Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 7. Damit fallen unter die Regelung zum einen die laufenden Gewinnanteile aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, und zum anderen die Veräußerungsgewinne aus diesen Beteiligungen bzw. Forderungen. Auf andere Kapitalerträge – darunter etwa Dividenden und andere Beteiligungserträge – findet die Regelung keine Anwendung.

III. Voraussetzungen aus dem Verhältnis der beteiligten Personen zueinander

1. Gläubiger und Schuldner als einander nahe stehende Personen (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a)

J 07-12

Der gesonderte Steuersatz kommt nicht zur Anwendung, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind. In einem solchen Fall wird unwiderleglich vermutet, dass die schuldrechtl. Beziehung zwischen diesen Personen durch das Ziel der Ausnutzung der Steuersatzspreizung motiviert ist.

Nahe stehende Person: Zur Auslegung des Begriffs bedarf es einer norm-spezifischen Betrachtung, die sich an anderen Verwendungen des Begriffs orientieren kann, ohne dass er im Ergebnis unmodifiziert zu übernehmen wäre. Das Gesetz verwendet den Begriff, ohne ihn zu definieren. Anders als in der Neufassung des § 8a Abs. 2 KStG enthält das Gesetz keinen Verweis auf die Definition des § 1 Abs. 2 AStG. Nach der Gesetzesbegründung soll das Tatbestandsmerkmal erfüllt sein, wenn der Schuldner auf den Stpfl. einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Stpfl. auf den Schuldner einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder der Schuldner oder der Stpfl. imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Stpfl. oder die nahe stehende Person einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben, oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (BTDrucks. 16/4841, 61). Diese For-

##377##

mulierung ist eine nahezu wörtliche Wiedergabe des § 1 Abs. 2 AStG, ohne dass die Besonderheiten des jeweiligen normativen Kontexts berücksichtigt worden wären. So scheint es im Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgeschlossen, dass der Schuldner oder eine dritte Person auf den Stpfl. einen „beherrschenden“ Einfluss ausüben kann. Diese Begrifflichkeit gehört in den unternehmerischen Kontext des AStG, kann aber hinsichtlich des Stpfl. iSd. Abs. 2, der notwendig eine Privatperson ist, keine Rolle spielen.

Einigkeit herrscht im Schrifttum, dass der Begriff der nahe stehenden Person nicht mit dem bislang im EStG geläufigen Begriff des Angehörigen identisch ist (§ 15 AO; für ein weiteres Verständnis HOMBURG, DStR 2007, 686 [690]; für ein engeres Verständnis dagegen FISCHER, DStR 2007, 1898 [1899]; offen BEHRENS, BB 2007, 1025 [1028]). Neben der von der Gesetzesbegründung favorisierten Auslegung in Anlehnung an § 1 Abs. 2 AStG wird auch ein Verständnis entsprechend § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG oder § 138 InsO vorgeschlagen (HOMBURG, DStR 2007, 686 [690]).

UE sollte sich die Auslegung in erster Linie an dem Zweck der Norm orientieren. Dabei kann durchaus auf die in der Gesetzesbegründung herangezogene Parallelität zu § 1 Abs. 2 AStG zurückgegriffen werden. Aus den Fallgruppen des § 1 Abs. 2 AStG lässt sich abstrahieren, dass Personen einander nahe stehen, wenn zwischen ihnen eine *weitgehende Interessenidentität* besteht (STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 1 AStG Rn. 614). Diese liegt ua. vor, wenn eine Person ein *eigenes Interesse* an der Einkünfteerzielung durch die andere Person hat. Nach der Rspr. des BFH ist davon etwa auszugehen, wenn als Grund für die eingetretene Einkünfteverlagerung vernünftigerweise nur die Absicht einer mittelbaren Vermögensverlagerung zwischen nahen Familienangehörigen in Betracht gezogen werden kann (BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725). Diese Absicht kann – im Kontext der Abgeltungsteuer – dann angenommen werden, wenn die Einkünfteverlagerung durch Abschluss eines Darlehensvertrags auf Grund der Anwendung des gesonderten Tarifs nach Abs. 1 zu einem Gesamtbelastungsvorteil führt. Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen führen damit aber keineswegs immer zur Anwendung des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a. Vielmehr ist in jedem Einzelfall zu untersuchen, ob sich die Beteiligten auf Grund ihrer Interessenidentität nahe stehen (vgl. auch SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 645). Diese fehlt etwa dann, wenn ein Privatdarlehen unter nahen Angehörigen vergeben wird, bei dem der Zinsaufwand beim Schuldner nicht abziehbar ist (etwa ein Darlehen zur Finanzierung allgemeiner Lebenshaltungskosten; vgl. auch KOLLRUSS, GmbHR 2007, 1133 [1134]).

Grundsätzlich kann sich ein Näheverhältnis zwischen einem Stpfl. und einer KapGes. auch aus einer (wesentlichen) Beteiligung des Stpfl. an ihr ergeben, da diese Indiz für eine Interessenidentität ist. Ob dazu auf die 25 %-Grenze des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG zurückgegriffen werden muss, kann dahinstehen, da Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b eine (abschließende) Sonderregelung für gesellschaftsrechtl. Beteiligungen des Stpfl. am Schuldner der Kapitalerträge enthält (aA SCHÖNFELD aaO, 645, der die Fallgruppe des Buchst. a bei Beteiligungen von mindestens 25 % als eine *lex specialis* gegenüber Buchst. b bezeichnet).

2. Gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Steuerpflichtigen am Schuldner (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b)

J 07-13

Der gesonderte Steuertarif findet weiterhin keine Anwendung bei Kapitalerträgen eines Stpfl., die von einer KapGes. oder einer Genossenschaft gezahlt werden, an der er zu mindestens 10 % beteiligt ist.

Ausgleich für fehlende Kompensation der KSt.-Vorbelastung: Da die Erträge einer KapGes. und einer Genossenschaft der KSt. unterliegen und damit nicht dem Anwendungsbereich der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 unterfallen, besteht das Ziel des Gesetzgebers in dieser Fallgruppe nicht darin, das Ausnutzen der Steuersatzspreizung zwischen verschiedenen Einkunftsarten zu verhindern, sondern in der Absicht, die Tendenz zur Fremdkapitalfinanzierung auf Grund der bei Eigenkapitalfinanzierungen fehlenden Kompensation für die KSt.-Vorbelastung einzudämmen (vgl. Anm. J 07-10).

Der Gesetzgeber hat den Versuch aufgegeben, eine Gesellschafterfremdfinanzierung generell ebenso wie eine Eigenkapitalfinanzierung zu behandeln (vgl. § 8a KStG aF). Sofern Zinsaufwendungen aus einer Gesellschafterfremdfinanzierung nicht unter die Zinsschranke (§ 4h, § 8a KStG) fallen, bleibt es bei der Abziehbarkeit auf Ebene der Gesellschaft. Lediglich auf Ebene des Gesellschafters wird die Anwendung des gesonderten Steuertarifs versagt. Bei Anwendung des Spitzensteuersatzes kommt es damit nur zu geringen Gesamtbelastungsunterschieden zwischen einer Eigenkapitalfinanzierung ohne Abzugsmöglichkeit auf Gesellschaftsebene und einer Fremdkapitalfinanzierung mit Anwendung des progressiven Steuertarifs auf Gesellschafterebene. Eine Fremdfinanzierung durch Nichtgesellschafter führt hingegen zu Belastungsvorteilen (für ausführliche Vergleichrechnungen vgl. ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 1869 [1881]).

Während nach dem RegE des UntStReformG noch eine Beteiligung von 1 % für die Versagung des gesonderten Steuertarifs ausreichen sollte, ist diese Grenze später auf Anregung des BRat auf 10 % angehoben worden. Dem lag die Erkenntnis zu Grunde, dass eine Gestaltung durch einen Gesellschafter voraussetzt, dass dieser überhaupt in der Lage ist, durch Einflussnahme auf die Gesellschaft zu gestalten. Ein ausreichender Einfluss wird nunmehr ab einer Beteiligung von 10 % typischerweise unterstellt.

Stellungnahme: UE ist die Regelung nicht zu rechtfertigen. Die Verwerfungen zwischen Eigen- und Fremdkapitalfinanzierungen sind der vom Gesetzgeber gewählten Form einer Abgeltungsteuer immanent. Der strukturelle Fehler liegt darin, dass bei Beteiligungserträgen keine Kompensation für die Vorbelastung auf Gesellschaftsebene gewährt wird. Die Norm stellt nicht – wie von der Gesetzesbegründung behauptet – Finanzierungsneutralität sicher (BTDrucks. 16/4841, 60). Vielmehr wird die durch die Abgeltungsteuer aufgehobene Finanzierungsneutralität nur partiell wiederhergestellt. Die Abgeltungsteuer führt zwangsläufig zu einer steigenden Attraktivität der Fremdfinanzierung – unabhängig davon, ob der Fremdkapitalgeber zugleich auch (wesentlicher) Anteilseigner der Gesellschaft ist. Der übermäßigen Fremdfinanzierung versucht der Gesetzgeber mit der Einführung einer Zinsschranke zu begegnen; einer weiteren Abwehrmaßnahme, die sich nur gegen Gesellschafterfremdfinanzierungen richtet, bedarf es daher nicht. Der Gesetzgeber ist stattdessen aufgerufen, den strukturellen Fehler der Abgeltungsteuer zu beseitigen. Dabei wäre uE die Freistellung von Dividenden die adäquate und praktisch umsetzbare Lösung.

Anwendung auch auf ausländische Schuldner: Die Regelung findet auf in- und ausländ. KapGes. und Genossenschaften Anwendung. Zwar geht

##379##

bei der Gesellschafterfremdfinanzierung ausländ. KapGes. kein deutsches Besteuerungssubstrat verloren, da das verringerte KStAufkommen allein den Ansässigkeitsstaat der KapGes. bzw. Genossenschaft trifft. Der Wortlaut lässt jedoch keine einschränkende Auslegung zu (kritisch zu dieser Regelung daher SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 646).

Keine Anwendung auf Personengesellschaften: Auf PersGes. findet die Regelung keine Anwendung. Gewährt ein Mitunternehmer einer PersGes. dieser ein Darlehen, stellen die Zinserträge beim Gesellschafter SonderBE dar (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), die nicht dem gesonderten Steuertarif des Abs. 1 unterfallen (Abs. 1 Satz 1 iVm. § 20 Abs. 8). Auf nachgeschaltete PersGes. findet die Regelung ebenfalls keine Anwendung. Hier besteht eine Regelungslücke (KOLLRUSS, GmbHR 2007, 1133 [1134]).

J 07-14 **3. Gläubiger der Kapitalerträge steht einer Person nahe, die gesellschaftsrechtlich zu mindestens 10 % am Schuldner beteiligt ist (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2)**

Der gesonderte Steuertarif findet weiterhin dann keine Anwendung, wenn der Stpfl. als Gläubiger von Kapitalerträgen einer Person nahe steht, die ihrerseits zu mindestens 10 % an der die Kapitalerträge schuldenden KapGes. oder Genossenschaft beteiligt ist. Diese Erweiterung soll Umgehungsstrukturen verhindern. Der Begriff der nahe stehenden Person ist identisch mit der nahe stehenden Person iSd. Ausgangskonstellation nach Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a (s. Anm. J 07-12). Ein Anwendungsfall dieser Regelung ist etwa die Darlehensvergabe an eine KapGes., wenn der Ehegatte des Fremdkapitalgebers zu mehr als 10 % an dieser Gesellschaft beteiligt ist. Auch in dieser Konstellation kommt es darauf an, ob zwischen den Beteiligten eine weitgehende Interessenidentität besteht.

4. Kapitalertrag resultiert aus einer Kapitalanlage, die im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung durch einen Dritten steht (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c)

J 07-15 **a) Überblick**

Ausschluss von Back-to-Back-Finanzierungen: Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c soll sog. *Back-to-Back-Finanzierungen* erfassen. Hierbei handelt es sich um Gestaltungen, bei denen der Stpfl. oder eine andere Person bei einem Dritten – typischerweise einer Bank – ein Darlehen aufnimmt (im Gesetz als *Kapitalüberlassung* bezeichnet), während der Stpfl. zugleich eine Einlage unterhält (im Gesetz als *Kapitalanlage* bezeichnet). Die schon in das UntStReformG 2008 aufgenommene Regelung wurde im JStG 2008 grundlegend überarbeitet, nachdem sich gezeigt hatte, dass die ursprüngliche Formulierung teilweise zu eng, teilweise aber auch erheblich zu weit geraten war. So sollten ursprünglich nur Fälle erfasst werden, bei denen Einlage und Darlehen bei derselben dritten Person bestehen. Durch die Wahl einer Anlage- und einer Finanzierungsbank hätte diese Regelung ohne weiteres ausgehebelt werden können. Zu weit war die Regelung insoweit, als bereits das zeitliche Zusammentreffen von Einlage und Darlehen zur Versagung des gesonderten Steu-

ertarifs geführt hätte, auch wenn beide in keinerlei Zusammenhang miteinander stehen (vgl. auch BTDrucks. 16/7036, 19).

Ausweislich der Gesetzesbegründung bezweckt die Regelung die Verhinderung von Gestaltungen, bei denen betriebliche Gewinne zB in Form von Darlehenszinsen abgesaugt werden und so die Steuerbelastung auf den Abgeltungsteuersatz reduziert wird (BTDrucks. 16/7036, 18). Die Einbeziehung von Darlehensverhältnissen mit KapGes. und Genossenschaften (Doppelbuchst. cc) lässt sich allerdings nur mit dem Ziel der Einschränkung der Fremdfinanzierung von KapGes. und Genossenschaften erklären (vgl. Anm. J 07-10).

Rechtsfolge einer schädlichen Back-to-Back-Finanzierung ist die Nichtanwendung des Abs. 1 auf Kapitalerträge, *soweit* die zu Grunde liegende Kapitalanlage im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung steht. Die Formulierung lässt offen, ob Bezugsgröße der „soweit“-Grenze die Nominalbeträge von Kapitalanlage und -überlassung oder die jeweiligen Zinsbeträge sind. UE ist es allein sachgerecht, die Kapitalerträge in Bezug zu den Nominalbeträgen zu setzen.

Beispiel: A unterhält eine Kapitalanlage iHv. 1000, aus der er Kapitalerträge iHv. 100 erzielt. Die Anlage steht im Zusammenhang mit einem Darlehen (Kapitalüberlassung) iHv. 500, aus dem Zinsaufwendungen von 75 erwachsen. Bei der Besteuerung der Kapitalerträge ist bis zu einem Betrag von 50 ($500 : 1000 \times 100$) die Anwendung des gesonderten Steuertarifs ausgeschlossen. Im Übrigen ($100 \cdot 50 = 50$) unterfallen die Kapitalerträge der Anwendung des Abs. 1.

b) Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Gläubigers (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 1)

J 07-16

Back-to-Back-Finanzierung im Zweipersonenverhältnis: Ein Einzelunternehmer hat nicht die Möglichkeit, Darlehen aus seinem PV an sein BV zu vergeben. Damit fehlt ihm die Möglichkeit, seine gewerbliche Tätigkeit durch private Mittel fremdzufinanzieren. Durch Einschaltung eines Dritten ist allerdings eine mittelbare Fremdfinanzierung der eigenen gewerblichen Tätigkeit möglich. Der Stpfl. kann ein Darlehen, das der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist, bei einem Dritten aufnehmen und gleichzeitig Mittel des PV bei diesem Dritten (oder einem Vierten) anlegen. Während der Zinsaufwand in der betrieblichen Sphäre die progressiv besteuerten Einkünfte in den Grenzen der Zinsschranke und der Überentnahme vermindert, fällt der Zinsertrag regelmäßig in der Privatsphäre an. Damit wäre grundsätzlich der gesonderte Steuertarif nach Abs. 1 anzuwenden. Die Ausnahme des Buchst. c soll derartige Gestaltungen, die der Verlagerung von Einkünften aus den progressiv besteuerten Einkunftsarten in die gesondert besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen dienen, entgegenwirken. Es handelt sich hier um Back-to-Back-Finanzierungen im Zweipersonenverhältnis.

Dritter: In der ursprünglichen Fassung durch das UntStReformG 2008 setzte Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c voraus, dass ein *Dritter* die Kapitalerträge schuldet, der *seinerseits* Kapital an einen Betrieb des Gläubigers überlassen hat. Nach dieser Formulierung musste der Dritte sowohl Gläubiger der Kapitalüberlassung an den Betrieb des Stpfl. als auch Schuldner der Kapitalanlage des Stpfl. sein. Sofern die Person, die dem Betrieb Kapital überlässt, von der Person verschieden ist, bei der der Stpfl. Kapital anlegt, wäre die

##381##

Regelung ins Leere gelaufen (sog. Doppelbankenfälle). Mit dem JStG 2008 wurde diese Lücke geschlossen. Nach der Neufassung ist keine Beziehung mehr erforderlich zwischen dem Dritten, der die Kapitalerträge schuldet, und der Person, die das Kapital an den Betrieb des Stpfl. überlässt. In den Anwendungsbereich des Buchst. c fallen nunmehr sowohl Zwei- als auch Dreipersonenverhältnisse.

Betrieb: Im EStG wird der Begriff nicht legaldefiniert und nur selten verwendet (etwa in § 4 Abs. 1 Satz 7 und Abs. 4). Ein Betrieb iSd. Abs. 2 ist die Tätigkeit des Stpfl., die der Erzielung von Gewinneinkünften dient. Das folgt vor allem aus dem Komplementärcharakter zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 6, in der die Regelung auf Überschusseinkünfte ausgedehnt wird. Eine Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Stpfl. liegt damit vor, wenn sie der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit dient.

Kapitalüberlassungen an Mitunternehmerschaften unterfallen der Sonderregelung des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. bb. Daneben kann aber auch eine Kapitalüberlassung an den Stpfl., die seinem SonderBV zuzuordnen ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), als Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Stpfl. angesehen werden.

Kapitalüberlassung: Die Auslegung dieses Begriffs muss uE spiegelbildlich zur Auslegung des Begriffs der Kapitalanlage, auf die sich die Regelung bezieht, erfolgen. Die Ausnahme von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs erfasst lediglich Kapitalerträge aus Kapitalanlagen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 7, also aus typischen stillen Gesellschaften, partiari-schen Darlehen und aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (s. Anm. J 07-11). Dementsprechend kommen auch nur Kapitalüberlassungsverhältnisse in Betracht, die beim Gläubiger zu entsprechenden Kapitalerträgen führen. Die Begründung hierfür ergibt sich aus der Absicht des Gesetzgebers, Back-to-Back-Gestaltungen zu erfassen. Eine solche setzt zwingend voraus, dass die Kapitalüberlassung und die Kapitalanlage gleiche Charakteristika aufweisen. Andernfalls würde der zwischengeschaltete Dritte Chancen und Risiken tragen, was dem Charakter einer Back-to-Back-Finanzierung als durchgeleiteter Finanzierung widerspräche. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass sich der Dritte an dem Gewerbebetrieb des Stpfl. etwa als typisch stiller Gesellschafter beteiligt (§ 20 Abs. 1 Nr. 4), während der Stpfl. beim Dritten eine Einlage unterhält, die zu Erträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 führt. In einem solchen Fall ist aber das Tatbestandsmerkmal des Zusammenhangs besonders sorgfältig zu prüfen.

Auf ein zusätzliches Rückgriffsrecht des Dritten gegen den Stpfl., wie dies in den Drei- und Mehrpersonenverhältnissen des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 vorgesehen ist, konnte verzichtet werden, weil der Stpfl. zwingend gleichzeitig Gläubiger der Kapitalerträge und Schuldner des Kapitalüberlassungsverhältnisses ist und damit stets für die Kapitalüberlassung mit seinem gesamten Vermögen – einschließlich der Kapitalanlage – haftet.

Zusammenhang: s. Anm. J 07-22.

c) Kapitalüberlassung im Drei- und Mehrpersonenverhältnis
(Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Einleitungsteil)

J 07-17

Neben dem Ausgangsfall der Back-to-Back-Finanzierung im Zweipersonenverhältnis sollen auch bestimmte Kapitalüberlassungen, in die weitere Personen eingeschaltet sind, schädlich sein. Diese Konstellationen zeichnen sich dadurch aus, dass die Parteien des Kapitalüberlassungsverhältnisses und des Kapitalanlageverhältnisses teilweise oder vollständig andere Personen sind. Dennoch sind die Kapitalbeziehungen miteinander verknüpft, indem der Gläubiger des Kapitalüberlassungsverhältnisses auf den Gläubiger und seine Kapitalanlage zurückgreifen kann (s. Anm. J 07-22). Zusätzlich muss eine Verbindung zwischen dem Kapitalanleger – dem Stpfl. – und dem Schuldner des Kapitalüberlassungsverhältnisses bestehen, deren mögliche Arten in den Doppelbuchst. aa–cc des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c abschließend umschrieben sind.

d) Kapitalüberlassung an eine dem Gläubiger nahe stehende Person
(Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Buchst. c Doppelbuchst. aa)

J 07-18

Bei der Fallgruppe der Kapitalüberlassung eines Dritten an eine dem Gläubiger der Kapitalerträge nahe stehende Person handelt es sich um die Back-to-Back-Variante der Konstellation des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a. Es liegt keine direkte Zahlung von Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 7 bzw. Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 7 zwischen einander nahe stehenden Personen vor, vielmehr wird ein Dritter (ggf. auch ein Vierter) zwischengeschaltet. Da es sich um eine Abwandlung der Ausgangssituation des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a handelt, gelten die Ausführungen zum Begriff der nahe stehenden Person (s. Anm. J 07-12) entsprechend.

Verknüpfung mehrerer Zweipersonenverhältnisse: Vorausgesetzt wird, dass der Stpfl. (Gläubiger) eine Kapitalanlage bei einer vom Gesetz als Dritter bezeichneten Person unterhält, aus der er Kapitalerträge erzielt. Zugleich muss eine weitere Person (häufig eine Bank) an eine dem Stpfl. nahe stehende Person Kapital überlassen. Dabei kann diese weitere Person mit dem Dritten, der Schuldner der Kapitalerträge des Stpfl. ist, identisch sein, es kann sich aber auch um eine vierte Person handeln. In diesem Fall liegen zwei Zweipersonenverhältnisse zwischen dem Stpfl. und dem Dritten sowie zwischen der dem Stpfl. nahe stehenden Person und dem Vierten vor. Die Verknüpfung dieser Zweipersonenverhältnisse erfolgt über die Tatbestandsmerkmale des Zusammenhangs und des Rückgriffs (s. Anm. J 07-22 und J 07-21).

Kapitalüberlassung an Betrieb des Steuerpflichtigen: Bei einem derartigen Drei- bzw. Vierpersonenverhältnis soll Entsprechendes gelten wie in der Ausgangskonstellation des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c. Dies ist als Rechtsgrundverweisung zu verstehen, so dass auch die Voraussetzung, dass die Kapitalüberlassung an einen Betrieb erfolgen muss, in Bezug genommen wird. Dies ergibt sich auch aus Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 6, wonach die Regelungen bei Kapitalüberlassungen zur Erzielung bestimmter Überschusseinkunftsarten entsprechend gelten sollen. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass die Regelungen sich im Übrigen nur auf Kapitalüberlassungen zur Erzielung von Gewinneinkünften beziehen können.

 ##383##

J 07-19 e) **Kapitalüberlassung an eine Personengesellschaft, bei der der Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. bb)**

Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. bb regelt den Fall, dass der Stpfl. oder eine diesem nahe stehende Person (zur Definition s. Anm. J 07-12) Mitunternehmer einer PersGes. ist, der von einer anderen Person Kapital überlassen wird, während der Stpfl. zugleich eine Kapitalanlage bei einer vom Gesetz als Dritter bezeichneten Person unterhält. Der Dritte als Schuldner der Kapitalerträge und die Person, die das Kapital an die PersGes. überlässt, können identisch sein, erforderlich ist dies jedoch nicht.

Würde der Stpfl. der PersGes. direkt Kapital überlassen, unterfielen die Kapitalerträge als SonderBE nicht dem gesonderten Steuertarif, sondern der allgemeinen, progressiven Besteuerung nach § 32a Abs. 1 (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 32d Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 8). Durch eine Back-to-Back-Gestaltung ist es möglich, eine Kapitalanlage bei einem Dritten zu unterhalten, der seinerseits die PersGes. finanziert. Die Kapitalanlage bei dem Dritten fällt damit nicht mehr zwingend in das SonderBV. Erträge sind grundsätzlich den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen und würden demzufolge nach dem gesonderten Steuertarif des Abs. 1 besteuert. Der Ausnahmetatbestand des Doppelbuchst. bb soll derartige Umgehungs-gestaltungen unterbinden.

Anwendung auch auf ausländische Personengesellschaft: Es ist ohne Bedeutung, ob es sich um eine inländ. oder eine ausländ. PersGes. handelt (SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 647). Sofern die Erträge der PersGes. in Deutschland auf Grund eines DBA stfrei gestellt sind, wird durch den Zinsabzug im Ausland das deutsche Steueraufkommen zwar nicht beeinträchtigt; der Erhalt deutschen Steuersubstrats war aber lediglich gesetzgeberisches Motiv, das keinen Ausdruck im Gesetz gefunden hat. Eine einschränkende Auslegung ist daher nicht angezeigt.

Keine Geltung für vermögensverwaltende Personengesellschaft: Der Stpfl. oder die ihm nahe stehende Person muss an der PersGes. als *Mitunternehmer* beteiligt sein. Insoweit ist auf die Legaldefinition des Mitunternehmers in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zurückzugreifen. Rein vermögensverwaltende PersGes. werden nicht erfasst. Diese können jedoch nahe stehende Personen des Stpfl. sein, so dass bereits Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. aa Anwendung findet. Doppelbuchst. bb entfaltet insoweit keine Sperrwirkung.

Einbeziehung nahe stehender Personen: Durch die Einbeziehung des Falls, dass eine dem Stpfl. nahe stehende Person Mitunternehmer der PersGes. ist, können bis zu fünf Personen an einer derartigen Konstellation beteiligt sein: Der Stpfl. unterhält eine Kapitalanlage bei einem Dritten; ein Vierter überlässt einer PersGes. Kapital, bei der eine dem Stpfl. nahe stehende Person Mitunternehmerin ist.

f) Kapitalüberlassung an eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Gläubiger oder eine diesem nahe stehende Person zu mindestens 10 % beteiligt ist (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. cc) J 07-20

Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. cc regelt den Fall, dass der Stpfl. oder eine diesem nahe stehende Person (zur Definition s. Anm. J 07-12) an einer KapGes. oder einer Genossenschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist, der von einer anderen Person Kapital überlassen wird, während der Stpfl. zugleich eine Kapitalanlage bei einer vom Gesetz als Dritter bezeichneten Person unterhält. Der Dritte als Schuldner der Kapitalerträge und die Person, die das Kapital an die KapGes. überlässt, können identisch sein, erforderlich ist dies jedoch nicht.

Back-to-Back-Variante des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b: Bei der in Doppelbuchst. cc beschriebenen Konstellation handelt es sich um die Back-to-Back-Variante des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b. Ebenso wie dort (vgl. Anm. J 07-13) kann es dem Gesetzgeber nicht darum gehen, der Verlagerung von progressiv besteuerten Einkünften in die Einkunftsart Einkünfte aus Kapitalvermögen entgegenzuwirken. Vielmehr soll die Attraktivität der Gesellschafterfremdfinanzierung eingeschränkt werden (zu den Bedenken gegen dieses Motiv vgl. Anm. J 07-13).

Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale dieses Doppelbuchstabens kann grundsätzlich auf die Erl. zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b verwiesen werden (vgl. Anm. J 07-13).

Fremdkapitalüberlassung durch Dritten: Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass der Begriff der Kapitalüberlassung es zwar grundsätzlich zulässt, sowohl Fremd- als auch Eigenkapitalüberlassungen hierunter zu subsumieren. Aus der Zielrichtung des Gesetzgebers, Back-to-Back-Finanzierungen, also durchgeleitete Finanzierungen, zu erfassen, folgt jedoch, dass nur die Überlassung von Fremdkapital durch den Dritten (oder einen Vierten) erfasst wird (vgl. Anm. J 07-16). Andernfalls trügen der oder die zwischengeschalteten Personen eigenständige Chancen und Risiken aus der Eigenkapitalbeteiligung.

g) Rückgriff des Dritten auf den Gläubiger bzw. eine diesem nahe stehende Person (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Halbs. 2) J 07-21

Die Grundstruktur der Back-to-Back-Finanzierung, wie sie aus den Regelungen der Gesellschafterfremdfinanzierung des § 8a KStG aF bekannt ist, zeichnet sich dadurch aus, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung ein direktes Kapitalüberlassungsverhältnis zwischen dem Stpfl. und der finanzierten Gesellschaft besteht, bei dem lediglich ein Dritter zwischengeschaltet wird, der die Finanzierung durchleitet. Der Dritte nimmt idR eine Kapitalanlage vom Stpfl. herein und reicht seinerseits ein Darlehen an die Gesellschaft aus. Auf Grund eines vereinbarten Zugriffsrechts auf die Kapitalanlage wird das Ausfallrisiko des Schuldners des Dritten auf den Stpfl. verlagert. Da die Risikoverteilung der eines direkten Kapitalüberlassungsverhältnisses entspricht, sollen auch deren stl. Folgen eintreten (vgl. auch GOSCH, § 8a KStG Rn. 184; SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 648).

Diesen Gedanken hat der Gesetzgeber nun auch im Zusammenhang mit den Ausnahmetatbeständen für die Anwendung des gesonderten Steuertarifs nach Abs. 1 fruchtbar gemacht. Danach soll der progressive Steuertarif zur Anwendung kommen, wenn derjenige, der den Betrieb bzw. die Gesellschaft finanziert, auf den Gläubiger der Kapitalerträge oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. Das Gesetz bezeichnet denjenigen, der die Finanzierungsfunktion innehat (Gläubiger des Kapitalüberlassungsverhältnisses) in Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Halbs. 2 als „Dritten“. Dies stimmt jedoch nicht mit der Terminologie des vorangehenden Satzes überein, nach der der Dritte als der Schuldner der Kapitalerträge des Stpfl. bezeichnet wird. Dieser kann mit dem Gläubiger des Kapitalüberlassungsverhältnisses identisch sein, in Vier- und Mehrpersonenverhältnissen ist er dies jedoch nicht. Er wird daher hier als Gläubiger des Kapitalüberlassungsverhältnisses bezeichnet.

Rückgriff: Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, den schillernden Begriff des Rückgriffs näher zu erläutern. Die Gesetzesbegründung schränkt den Rückgriff insofern ein, als nur ein Rückgriff „auf Grund eines rechtlichen Anspruchs (z.B. Bürgschaft) oder einer dinglichen Sicherheit wie z.B. Grundschuld“ schädlich sein soll (BTDrucks. 16/4841, 61). Damit widerspricht die Gesetzesbegründung der ursprünglichen Auffassung des BMF zu § 8a KStG aF, wonach bereits ein faktisches Einstehen des Gesellschafters für die Schuld der Gesellschaft ausreichen sollte (vgl. BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 Tz. 21). Auf Grund der schwierigen praktischen Handhabung wurde diese Auffassung zwischenzeitlich aber durch eine einschränkende Auslegung des Rückgriffsbegriffs aufgegeben (vgl. BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 18 f.). Bei den Ausführungen in der Gesetzesbegründung des UntStReformG 2008 zum Rückgriff im Rahmen des modifizierten § 8a KStG lebt die alte, weite Auffassung aber wieder auf. Dort soll wieder ein faktisches Rückgriffsrecht ausreichen, ohne dass ein konkreter, rechtlich durchsetzbarer Anspruch erforderlich sei (BTDrucks. 16/4841, 75).

UE ist der Begriff des Rückgriffs im Rahmen des § 32d Abs. 2 in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung zu dieser Passage und der neueren Auffassung der FinVerw. zu § 8a KStG eng auszulegen. Andernfalls käme es wieder zu einer nicht handhabbaren uferlosen Weite des Rückgriffs. Erforderlich ist ein rechtl. Anspruch (zB auf Grund einer Garantieerklärung, Patronatserklärung oder einer Bürgschaft) oder eine dingliche Sicherheit, wie zB Sicherungseigentum (vgl. BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 19). Der Rückgriff wird sich häufig, muss es aber nicht notwendigerweise, auf die Kapitalanlage des Stpfl. beziehen, indem beispielsweise ein Pfandrecht an dieser begründet wird.

Kein Gegenbeweis möglich: UE hat der Stpfl. nicht die Möglichkeit, in entsprechender Anwendung von BMF v. 15.7.2004 (BStBl. I 2004, 593 Tz. 20 und 21) den sog. Gegenbeweis zu führen. Nach Auffassung der FinVerw. sollte es im Rahmen des § 8a KStG aF an einer Back-to-Back-Finanzierung fehlen, wenn die an den rückgriffsberechtigten Dritten gezahlten Vergütungen für Fremdkapitalüberlassung nicht im Zusammenhang mit Vergütungen für Einlagen stehen, die vom Dritten an den Anteilseigner ge-

zahlt werden. Der Rückgriffsbegriff wurde von der FinVerw. einschränkend ausgelegt, um die Norm handhabbar zu machen. Eine derartige Auslegung ist im Rahmen des Abs. 2 Buchst. c Satz 2 nicht erforderlich, weil das Tatbestandsmerkmal des Zusammenhangs nun ganz explizit in das Gesetz aufgenommen wurde (s. Anm. J 07-22). Eine Gegenbeweisbescheinigung, wie sie in BMF v. 15.7.2004 aaO Tz. 21 angesprochen ist, ist daher weder erforderlich noch ausreichend. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Bedeutung des Begriffs Zusammenhang im Kontext des Abs. 2 nicht zwingend mit der Bedeutung deckungsgleich ist, die der Begriff im v. g. BMF-Schreiben erhalten hat.

h) Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung J 07-22
(Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 3)

Unabhängig davon, ob es sich um ein Zwei- oder Mehrpersonenverhältnis handelt, ist ein Zusammenhang zwischen der Kapitalanlage des Stpfl. bei dem Dritten und der Kapitalüberlassung von dem Dritten bzw. Vierten an den Betrieb bzw. die Gesellschaft in allen Fällen des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c erforderlich.

Dieses Tatbestandsmerkmal führt zu einer erheblichen Einschränkung des Anwendungsbereichs des Abs. 2. Ohne diese Voraussetzung unterliefe jeglicher Ertrag aus einer Kapitalanlage eines Stpfl., der zeitgleich ein betriebliches Darlehen aufgenommen hat, der progressiven Besteuerung. Damit wäre die Finanzierungsfreiheit für jegliche gewerbliche Tätigkeit aufgehoben und ein mittelbarer Zwang zu vollständiger Eigenkapitalfinanzierung aufgebaut worden. Dies hat auch der Gesetzgeber erkannt und nachträglich im JStG 2008 das zusätzliche Tatbestandsmerkmal eingefügt (zur Kritik an der Fassung durch das UntStReformG 2008 vgl. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 59).

Verhältnis von Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 3 und Satz 5: Was inhaltlich unter dem Zusammenhang zu verstehen sein soll, lässt das Gesetz auf den ersten Blick offen. Vielmehr werden positive (Satz 3) wie negative (Satz 5) Vermutungen für das Bestehen bzw. Nichtbestehen eines Zusammenhangs aufgestellt. UE handelt es sich allerdings nur der äußeren Form nach um Vermutungen. Materiell betrachtet hat der Gesetzgeber eine Reihe positiver und negativer Tatbestandsmerkmale formuliert. Dies bestätigt auch die Gesetzesbegründung, die in Satz 3 eine „Definition“ des Zusammenhangs sieht. Daher ist eine von den Sätzen 3 und 5 losgelöste Definition des Zusammenhangs entbehrlich bzw. unzulässig. Dies bedeutet zugleich, dass ein Zusammenhang nur dann vorliegt, wenn das positive Tatbestandsmerkmal des Satzes 3 erfüllt ist und die negativen Merkmale des Satzes 5 nicht erfüllt sind.

Einheitlicher Plan: Das einzige positive Tatbestandsmerkmal für einen Zusammenhang ist das Vorliegen eines einheitlichen Plans. Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich hierbei um ein ausschließlich subjektives Tatbestandsmerkmal (BTDrucks. 16/7036, 19). Ein einheitlicher Plan liegt vor, wenn der Stpfl. die Kapitalanlage bei einem Dritten und die Kapitalüberlassung durch diesen Dritten oder einen Vierten als *wirtschaftliche Einheit* auf Grund eines *einheitlichen Willensentschlusses* tätigt. Beide Kapitalnut-

zungsverhältnisse müssen als Gesamtpaket gewollt sein. Nicht erforderlich ist allerdings, dass der Stpfl. damit einen stl. Vorteil anstrebt. Das negative Tatbestandsmerkmal eines fehlenden Belastungsvorteils (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 5) zeigt, dass grundsätzlich auch ohne diesen ein einheitlicher Plan möglich sein soll. Eine nicht stl. Motivation könnte etwa darin bestehen, den Eigenkapitaleinsatz in einer Gesellschaft zu Gunsten verstärkten Fremdkapitaleinsatzes zurückzuführen, um damit das wirtschaftliche Risiko für die Anteilseigner zu senken. Hier liegt zwar grundsätzlich ein einheitlicher Plan vor, je nach Vereinbarung dürfte es dann aber an der Rückgriffsmöglichkeit des Dritten fehlen.

J 07-23 **i) Regelbeispiele für einen einheitlichen Plan**
(Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 4)

Da subjektive Tatbestandsmerkmale für ein Massenfallrecht wie das Steuerrecht idR ungeeignet sind, hat der Gesetzgeber zwei Regelbeispiele aufgeführt (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 4). Liegen diese objektiven Kriterien vor, soll daraus auf das subjektive Merkmal eines einheitlichen Plans geschlossen werden. UE kann jedoch in beide Richtungen von der Regel abgewichen werden: Einerseits kann ein einheitlicher Plan auch dann vorliegen, wenn weder ein zeitlicher Zusammenhang noch eine Verknüpfung der Zinsvereinbarungen besteht. So kann ausnahmsweise auch eine kurzfristige, revolvingende Kapitalanlage in Zusammenhang mit einer langfristigen betrieblichen Darlehensaufnahme auf einem einheitlichen Plan beruhen, auch wenn damit grundsätzlich kein zeitlicher Zusammenhang begründet wird. Aber auch umgekehrt kann im Einzelfall eine Kapitalanlage, auch wenn sie in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Darlehensaufnahme steht, nicht auf einem einheitlichen Plan beruhen. Beispielsweise kann eine betriebliche Investitionsfinanzierung zeitlich zusammenfallen mit einem Kapitalzufluss im privaten Bereich (etwa einer Erbschaft), der verzinslich angelegt wird. In einem solchen Fall wäre zwar das Regelbeispiel erfüllt, dennoch beruhen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung nicht auf einem einheitlichen Plan.

Enger zeitlicher Zusammenhang: Wichtigstes Regelbeispiel für das Vorliegen eines einheitlichen Plans ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung. Bezugspunkte sind die Zeitpunkte der Neuanlage von Kapital bzw. der Neuaufnahme zusätzlichen Fremdkapitals. UE wird Kapital im PV nur dann „angelegt“ in diesem Sinne, wenn es dem Stpfl. zuvor erstmals in der privaten Sphäre zugeflossen ist. Die bloße Prolongation einer privaten Kapitalanlage erfüllt uE nicht den Begriff der Kapitalanlage. Spiegelbildlich führt auch die Verlängerung der Laufzeit eines Darlehens oder eine Umschuldung nicht zu einer Kapitalüberlassung. Das Merkmal ist nur dann erfüllt, wenn ein zusätzlicher Fremdkapitalbedarf gedeckt werden soll.

Beispiel: A unterhält seit längerem ein privates Festgeldkonto bei der Bank B. Ohne Widerspruch des A verlängert sich die Laufzeit der Kapitalanlage am Monatsersten jeweils um einen Monat. Am 1.3. nimmt A bei B ein betriebliches Darlehen auf, das der Finanzierung der Anschaffung einer Maschine dient. UE stellt die Prolongation des Festgelds am 1.3. keine Kapitalanlage dar, die im Zusammenhang mit der (neuen) Kapitalüberlassung an den Betrieb stehen könnte.

Dies folgt daraus, dass die Auslegung des Merkmals zeitlicher Zusammenhang vor dem Hintergrund der von Abs. 2 ins Visier genommenen Verschiebung von Einkünften zwischen verschiedenen Einkunftsarten bzw. Personen erfolgen muss. Eine Verschiebung hin zu gesondert besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen ist nur möglich, wenn die Summe der Kapitalanlagen des Stpfl. erhöht wird und im Zusammenhang damit der Fremdkapitaleinsatz in der betrieblichen Sphäre bzw. der Gesellschaft ebenfalls steigt.

Bis zu welchem zeitlichen Abstand ein enger zeitlicher Zusammenhang noch besteht, lässt sich nicht in einer Anzahl von Tagen bestimmen (SCHNITGER, IStR 2008, 124 [125] meint, es fehle jedenfalls an einem engen Zusammenhang nach 6 Monaten. UE ist dieser Zeitraum erheblich zu lang). Zu fragen ist vielmehr, ob der zeitliche Abstand zu dem Schluss zwingt, dass Kapitalanlage und Kapitalüberlassung nicht mehr auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhen können.

Nach der Gesetzesbegründung ist für den zeitlichen Zusammenhang nicht nur eine Darlehensaufnahme in zeitlicher Nähe zur Tätigung einer Kapitalanlage erforderlich, sondern darüber hinaus auch noch eine Laufzeitkongruenz von Anlage und Darlehen (BTDrucks. 16/7036, 19). So sollen für eine langfristige Kreditfinanzierung – zB von Investitionen – und die Anlage von kurzfristig verfügbaren Mitteln idR außerstl. Gründe maßgebend sein. Dieses Ergebnis lässt sich auch damit begründen, dass eine kurzfristige Anlage langfristig aufgenommener Mittel nicht rein stl. motiviert sein kann, da der Stpfl. in diesem Fall einem erheblichen Zinsänderungsrisiko ausgesetzt ist und damit ein wirtschaftliches Risiko zu tragen hat, das mögliche Steuersparmöglichkeiten in den Hintergrund drängt.

Verknüpfung der Zinsvereinbarungen: Das zweite Regelbeispiel für das Vorliegen eines einheitlichen Plans ist die Verknüpfung der Zinsvereinbarungen von Kapitalanlage und -überlassung miteinander. Der Gesetzesbegründung folgend kann zwischen unmittelbaren und mittelbaren Verknüpfungen unterschieden werden (vgl. BTDrucks. 16/7036, 19 f.). Erstere liegt vor, wenn entweder der Darlehenszinssatz nach dem Zinssatz der Kapitalanlage zuzüglich eines Spread bemessen ist oder der Anlagezinssatz nach dem Darlehenszinssatz abzüglich eines Spread bemessen ist. Eine mittelbare Verknüpfung liegt vor, wenn sowohl Darlehens- als auch Guthabenzins auf eine gemeinsame, dritte Größe referenzieren. Es ist etwa nicht unüblich, dass Darlehenszinssätze wie auch Kapitalanlagezinssätze an den EURIBOR gekoppelt sind, wobei jeweils ein Zu- bzw. ein Abschlag auf diesen vorgesehen ist. Bei einer solchen (variablen) Zinsvereinbarung kann allerdings nur dann von einer Verknüpfung ausgegangen werden, wenn beide Zinssätze in gleichen Intervallen an die Marktzinssätze angepasst werden. Insbes. bei mittelbaren Verknüpfungen ist zu beachten, dass dieses Merkmal nur ein Regelbeispiel für das Vorliegen eines einheitlichen Plans ist, das im Einzelfall widerlegt werden kann. So können die Zinsvereinbarungen einer Kapitalanlage und einer Kapitalüberlassung beide an einem Referenzzinssatz bemessen sein, ohne dass dies ein Indiz für einen einheitlichen Plan bzw. einen einheitlichen Willensentschluss ist. Eher kann dies Beleg für eine bestimmte Marktpraxis sein (auch SCHNITGER, IStR 2008, 124

##389##

[125] weist auf die Marktüblichkeit solcher Vereinbarungen hin). UE kann eine mittelbare Verknüpfung nur dann ihre Indizwirkung entfalten, wenn beide Vereinbarungen zugleich in engem zeitlichen Zusammenhang stehen. Bei mittelbaren Verknüpfungen sollte das gesetzliche Alternativitätsverhältnis zwischen den beiden Regelbeispielen ausnahmsweise kumulativ verstanden werden.

J 07-24 **j) Negative Tatbestandsmerkmale (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 5)**

Neben dem positiven Tatbestandsmerkmal des einheitlichen Plans enthält die gesetzliche Definition des Zusammenhangs zwei weitere negative Tatbestandsmerkmale. An einem Zusammenhang fehlt es, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder die Anwendung des gesonderten Steuertarifs zu keinem Belastungsvorteil führt.

Marktüblichkeit der Zinsvereinbarungen: Die Zinsvereinbarungen sollen marktüblich sein, wenn sie dem entsprechen, was das Kreditinstitut mit vergleichbaren Kunden bei isolierter Kreditgewährung bzw. Kapitalanlage vereinbart hätte. Als Beispiel für eine Marktüblichkeit führt die Gesetzesbegründung an, dass die Konditionen den Zinssätzen der EWU-Zinsstatistik (abrufbar unter www.bundesbank.de/statistik/statistik_zinsen_tabellen.php) für den jeweiligen Monat entsprechen oder lediglich geringe Abweichungen vorliegen (BTDrucks. 16/7036, 20).

UE hat die EWU-Zinsstatistik allenfalls indizielle Bedeutung. Sie gibt lediglich durchschnittliche Zinssätze über den gesamten Kapitalmarkt wieder, ohne auf kundenspezifische Besonderheiten einzugehen, die die tatsächliche Höhe des Zinssatzes erheblich beeinflussen. Es ist absehbar, dass Stpfl. hier in erhebliche Beweisnot geraten werden, da sie idR nicht in der Lage sein werden, beweiskräftige Angebote von Wettbewerbern der eigenen Hausbank einzuholen. Während der Kapitalmarkt auf der Anlageseite noch einigermaßen transparent ist, ist eine Zinsvereinbarung bei einem Darlehen ganz maßgeblich von der Bonität des Schuldners und den gestellten Sicherheiten abhängig. Hier bleibt idR allein die Prüfung der Üblichkeit an Hand der sonstigen Finanzierungen des Schuldners und der dort vereinbarten Konditionen.

Bei der Beurteilung der Marktüblichkeit der Zinsvereinbarung des Kapitalüberlassungsverhältnisses (Darlehen) können grundsätzlich Sicherheiten, die vom Stpfl. oder anderen Personen gegeben werden, Berücksichtigung finden. Schädlich, weil marktunüblich, sind allein Vorzugskonditionen für das Darlehen, die gerade auf Grund der (zeitgleichen) Kapitalanlage vereinbart werden. Stellt allerdings die Kapitalanlage des Stpfl. die einzige oder zumindest eine wesentliche Sicherheit für die Kapitalüberlassung dar und werden gerade im Hinblick auf diese Sicherheit besonders günstige Finanzierungskonditionen vereinbart, kann dies die Marktunüblichkeit der Zinsvereinbarung begründen.

Fehlender Belastungsvorteil bei Anwendung des gesonderten Steuertarifs: Ein Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und -überlassung besteht weiterhin dann nicht, wenn die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für den Stpfl. zu keinem Belastungsvorteil führt. Dazu kommt es in erster Linie, wenn der Grenzsteuersatz des Stpfl. unter 25 % liegt, da die Entlastung bei den progressiv besteuerten Einkünften geringer ist als die

Belastung aus der Anwendung des gesonderten Steuertarifs. UE hätte hier allerdings kein Regelungsbedarf bestanden, da in einem solchen Fall idR die Möglichkeit zur Besteuerung der Kapitalerträge nach dem persönlichen Steuersatz nach Abs. 6 besteht.

Einen eigenständigen Anwendungsbereich erlangt die Norm jedoch dann, wenn in den Belastungsvergleich auch der durch die Back-to-Back-Finanzierung entstehende Nettozinsaufwand (Darlehenszins abzüglich Anlagezins) einbezogen wird. Überwiegt dieser den Vorteil aus der begünstigten Besteuerung der privaten Kapitalanlage, fehlt es ebenfalls an einem Belastungsvorteil. Diese Auffassung findet ihren Rückhalt in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/7036, 19) und der Entstehungsgeschichte der Norm: In den Beratungen wurde der Gesetzgeber wiederholt auf die häufig fehlende Gesamtentlastung hingewiesen. Allerdings darf es nach dem Wortlaut allein aus der Anwendung des Abs. 1 nicht zu einem Belastungsvorteil kommen. Ein Vergleich mit einer hypothetischen Situation ohne eine Back-to-Back-Finanzierung ist im Gesetz eigentlich nicht angelegt. Das folgende Beispiel zeigt jedoch, dass ein rationaler Stpfl. eine Back-to-Back-Gestaltung nur wählen wird, wenn dies zu einer Gesamtentlastung führt. Nur in einem solchen Fall kann ein Zusammenhang bestehen.

Beispiel: A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er nimmt ein betriebliches Darlehen in Höhe von 1000 auf und entnimmt 1000, die er im PV anlegt. Bei einem Darlehenszinssatz von 10 % führt dies zu einer Zinsaufwand von 100 und damit zu einer Reduktion der Steuerlast von 42 bei einem unterstellten Grenzsteuersatz von 42 %. Bei einer Guthabenverzinsung von 8 % entsteht ein Kapitalertrag von 80, der zu einer Steuerlast von 20 (= $80 \times 25\%$) führt. Die Steuerersparnis liegt demzufolge bei 22 (= $42 - 20$). Dem steht ein Nettozinsaufwand von 20 (= $100 - 80$) gegenüber. Die Anwendung des gesonderten Steuertarifs führt daher zu einem (geringen) Vorteil von 2. Bei einer Guthabenverzinsung von nur 7,5 % steigt die Steuerersparnis zwar auf 23,25 an, dem steht aber ein Nettozinsaufwand von 25 gegenüber, so dass die Darlehensaufnahme beim Stpfl. zu einem Nachteil iHv. 1,75 führt.

k) Erweiterung der Regelung auf Kapitalüberlassungen, die der Erzielung bestimmter Überschusseinkünfte dienen (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 6)

J 07-25

Die Steuersatzspreizung zwischen Einkünften aus Kapitalvermögen und anderen Einkunftsarten setzt auch außerhalb der Gewinneinkunftsarten Anreize zu Einkunftsverlagerungen. Aus stl. Sicht erscheint es daher vorteilhaft, etwa vermietete Immobilien weitgehend mit Fremd- und nicht mit Eigenkapital zu finanzieren. Der Zinsaufwand reduziert die progressiv besteuerten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, während die Kapitalanlagezinsen dem gesonderten Steuertarif unterfallen (vgl. HOMBURG, DStR 2007, 686). Die Vorteilhaftigkeit hängt dabei ganz maßgeblich von dem Spread zwischen Guthaben- und Darlehenszinsen ab (vgl. auch Anm. J 07-24).

Dieser Tendenz soll mit einer sinngemäßen Anwendung der Ausnahmeregelungen zu Abs. 1 bei Back-to-Back-Finanzierungen entgegengewirkt werden. Hierbei ist dem Gesetzgeber jedoch ein Versehen unterlaufen. Die Regelung setzt voraus, dass das überlassene Kapital vom Gläubiger der Kapitalerträge zur Erzielung bestimmter Überschusseinkünfte verwendet wird. In den Fällen des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 Doppelbuchst. aa-cc erfolgt die Kapitalüberlassung allerdings nicht an den Gläubiger der Kapital-

##391##

erträge, sondern an eine andere Person (nahe stehende Person, PersGes., KapGes. oder Genossenschaft). Der Verweis geht demzufolge insoweit ins Leere. Allenfalls für die Fälle des Doppelbuchst. bb (Kapitalüberlassung an eine PersGes.) könnte vertreten werden, dass der Stpfl. mit dem überlassenen Kapital über die PersGes. Überschusseinkünfte erzielt. Im Wesentlichen erfasst uE der Verweis auf die Sätze 1–5 Satz 2 derzeit nicht. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber dieses Versehen beseitigt.

Die sinngemäße Anwendung ist vorgesehen für Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4 (Nichtselbständige Arbeit), 6 (Vermietung und Verpachtung) und 7 (Sonstige Einkünfte). Während im UntStReformG 2008 ursprünglich alle Überschusseinkunftsarten, also auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5), erfasst waren, wurde dies durch das JStG 2008 eingeschränkt, da bei Kapitaleinkünften wegen fehlender Steuersatzspreizung keine Einkünfteverlagerungen erwartet werden (BTDrucks. 16/7036, 20).

J 07-26

IV. Rechtsfolge

Bei Bestehen einer besonderen Beziehung zwischen dem Gläubiger der Kapitalerträge und deren Schuldner (im Fall der Buchst. a und b) bzw. zwischen dem Gläubiger der Kapitalerträge und dem Schuldner des Kapitalüberlassungsverhältnisses (im Fall des Buchst. c) findet der gesonderte Steuertarif nach Abs. 1 keine Anwendung. Die Einkünfte unterfallen zwar weiterhin der Einkunftsart des § 20, sie werden aber ausnahmsweise gem. der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 besteuert (§ 2 Abs. 5b Satz 2).

Damit entfällt auch die Begründung für die Einschränkung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 und das WK-Abzugsverbot nach § 20 Abs. 9. Beide Normen werden daher konsequent für nicht anwendbar erklärt (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2).

Offen ist allerdings, ob sonstige Verluste aus Kapitalvermögen, für die der gesonderte Steuertarif Anwendung findet, mit Gewinnen nach Abs. 2 verrechenbar sind. § 20 Abs. 6 Satz 2 schließt lediglich eine Verrechnung von Verlusten aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten aus, nicht aber mit Einkünften aus Kapitalvermögen, die ausnahmsweise dem progressiven Steuertarif unterfallen. UE ist der Wortlaut hier eindeutig und kann nicht zu Lasten des Stpfl. erweiternd ausgelegt werden.

Die Anwendung der Tarifvorschrift und damit einhergehend die Möglichkeiten zur Verlustverrechnung und insbesondere die Außerkraftsetzung des WK-Abzugsverbots können im Einzelfall für den Stpfl. zu einer günstigeren Besteuerung als die Anwendung des gesonderten Steuertarifs führen; insoweit besteht bei entsprechender Steuersituation ein entsprechender Gestaltungsanreiz.

**C. Ausnahme von der Anwendung des gesonderten
Steuertarifs bei Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2
(Abs. 2 Nr. 2)**

J 07-27

Hat der Stpfl. im Zeitpunkt der Auszahlung eines Versicherungsvertrags iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 das 60. Lebensjahr vollendet und besteht der Versicherungsvertrag schon mindestens 12 Jahre, wird nur die Hälfte des Unterschiedsbetrags als Einnahmen aus Kapitalvermögen angesetzt (s. § 20 Anm. J 04-3). Die Hälfte des Unterschiedsbetrags unterfällt dann dem progressiven Einkommensteuertarif, eine weitere Begünstigung durch Anwendung des gesonderten Steuersatzes erfolgt nicht.

Keine Doppelbegünstigung: Eine doppelte Begünstigung würde nach Ansicht des Gesetzgebers zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Versicherungsleistungen und sonstigen Kapitalanlageprodukten führen, da die Anwendung des gesonderten Steuersatzes zu einer Besteuerung von höchstens 12,5 % führen würde. Die hälftige Besteuerung unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 ist immer günstiger als die Anwendung des gesonderten Steuersatzes, die zur Anwendung kommt, wenn die Alters- und Laufzeitgrenzen nicht eingehalten werden, da die Steuerlast höchstens 45 % („Reichensteuer“) \times 50 % = 22,5 % beträgt. Zumindest diese Sonderregelung ist uE gerechtfertigt, da sich das Produkt „Lebensversicherung“ im begünstigten Bereich doch erheblich von normalen Kapitalanlageprodukten unterscheidet. Neben der Langfristigkeit (mindestens 12 Jahre Laufzeit) besteht Kapitalgarantie. Zudem ist der Versicherer aufsichtsrechtl. im Interesse des Versicherten in den Anlagemöglichkeiten nach dem Grundsatz der Mischung und Streuung begrenzt. Vor diesem Hintergrund hätte auch eine „doppelte Begünstigung“ gerechtfertigt werden können.

Keine Verlustverrechnung: Für Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 finden die Verlustverrechnungsregelungen nach § 20 Abs. 6 keine Anwendung (Abs. 2 Nr. 2 Satz 2). Da Verluste bei der Auszahlung von Versicherungsleistungen idR ausgeschlossen sind, wird hierdurch allein die uneingeschränkte Verrechnung des Unterschiedsbetrags mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ermöglicht. Anders als in Abs. 2 Nr. 1 und 3 bleibt es in Nr. 2 beim Abzugsverbot von WK, soweit diese über den Sparerpauschbetrag hinausgehen.

Verhältnis zur Kapitalertragsteuer: Die Besonderheiten bei der materiellen StPfl. derartiger Erträge haben keinen Einfluss auf den Einbehalt von KapErtrSt. Vielmehr stellt § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 klar, dass der volle Betrag des Kapitalertrags der KapErtrSt. unterliegt, auch wenn materiell nur die Hälfte des Unterschiedsbetrags stpfl. ist.

##393##

**D. Ausnahme von der Anwendung des gesonderten
Steuertarifs bei typischerweise unternehmerischen
Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
(Abs. 2 Nr. 3)**

J 07-28

I. Grund und Bedeutung der Regelung

Abs. 2 Nr. 3 gewährt dem Stpfl. die Möglichkeit, bei einer typischerweise unternehmerischen Beteiligung an einer KapGes. zu einer Besteuerung nach der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 iVm. einer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu optieren. Damit finden auch die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 und das WK-Abzugsverbot nach § 20 Abs. 9 keine Anwendung (Abs. 2 Nr. 3 Satz 2).

Die Regelung wurde durch das JStG 2008 neu aufgenommen, nachdem zuvor insbes. das WK-Abzugsverbot heftig kritisiert worden war. Angeführt wurde vor allem das Beispiel eines fremdfinanzierten Erwerbs eines Anteils an einer BerufsträgerKapGes. – etwa einer Steuerberatungsgesellschaft. Das Verbot, Schuldzinsen als WK zu berücksichtigen, hätte in derartigen Gestaltungen häufig zu einer Substanzbesteuerung geführt.

Die Gesetzesbegründung führt daher auch eine Unterscheidung zwischen Anteilerwerben, die als bloße Kapitalanlage dienen und daher dem gesonderten Tarif unterfallen, und solchen Erwerben, die aus einem unternehmerischen Interesse heraus erfolgen, als Rechtfertigung für ein unterschiedliches Besteuerungsregime an (BTDrucks. 16/7036, 20). UE zeigt die Notwendigkeit einer solchen Ausnahmeregelung, dass die Abgeltungsteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung zu Verwerfungen führt, die ökonomisch und verfassungsrechtl. nicht tragbar sind. Es wäre konsequent, für (fremdfinanzierte) Wertpapieranlagen ein vergleichbares Optionsrecht einzuführen, da die Abgeltungsteuer auch hier zu unbilligen Härten führt.

J 07-29

II. Antrag

Die Nichtanwendung des gesonderten Steuertarifs nach Abs. 1 auf Einkünfte aus unternehmerischen Beteiligungen an KapGes. setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Der Antrag ist für alle Einkünfte aus einer qualifizierten Beteiligung an einer KapGes. eines VZ zu stellen. Es ist nicht möglich, den Antrag auf einen Teil der Einkünfte aus einer bestimmten Beteiligung zu beschränken. Ist der Stpfl. hingegen an mehreren KapGes. qualifiziert beteiligt, kann für jede Beteiligung ein gesonderter Antrag gestellt werden.

Der Antrag gilt erstmals für den VZ, für den er gestellt wird (Abs. 2 Nr. 3 Satz 3). Er muss daher nicht schon in dem VZ gestellt werden, in dem erstmals die Voraussetzungen der qualifizierten Beteiligung vorliegen.

Der Antrag ist spätestens zusammen mit der EStErklärung für den jeweiligen VZ zu stellen (Abs. 2 Nr. 3 Satz 4). Hierbei kommt es auf den Zeitpunkt der wirksamen Abgabe der StErklärung iSd. § 25 Abs. 3 an. Eine nachträgliche Antragstellung – etwa im Rechtsbehelfsverfahren – ist uE nicht möglich.

E 30

Baumgärtel/Lange

##394##

Der Antrag ist wirksam für den VZ, für den er erstmals gestellt wird, und die folgenden vier VZ, ohne dass die Voraussetzungen erneut zu belegen sind. Bei der Erstreckung auf die folgenden vier VZ handelt es sich in erster Linie um eine Verfahrensvereinfachung zu Gunsten des Stpfl. und der FinVerw. Die Regelung entfaltet aber auch materielle Wirkungen, da in den folgenden VZ die Voraussetzungen für eine qualifizierte Beteiligung nicht erfüllt zu sein brauchen. In diesem Zeitraum kann daher sowohl die Beteiligungsquote unter die 25 %- bzw. 1 %-Grenze absinken als auch die berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft eingestellt werden.

Nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums ist ein erneuter Antrag zu stellen. Ohne erneuten Antrag kommt es zu einer Besteuerung nach Abs. 1.

Widerruf: Der Stpfl. kann den Antrag jederzeit widerrufen. Der Widerruf entfaltet seine Wirksamkeit dann erstmals in dem VZ, für den zuvor noch keine StErklärung abgegeben worden ist. Spätestens muss der Widerruf dem FA mit der StErklärung für den VZ zugehen, für den der Antrag nicht mehr gelten soll. Ein Widerruf kommt etwa dann in Betracht, wenn ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung getilgt wurde und der Stpfl. nunmehr keine WK im Zusammenhang mit der Beteiligung mehr geltend machen kann, so dass die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für ihn günstiger ist.

Nach einem Widerruf ist ein erneuter Antrag für diese Beteiligung an der KapGes. nicht mehr zulässig. Diese Regelung soll ein ständiges Wechseln des Besteuerungsregimes verhindern. Die Unzulässigkeit eines erneuten Antrags gilt allerdings nur für „diese“ Beteiligung an der KapGes (Abs. 2 Nr. 3 Satz 6). Nach einer vollständigen Veräußerung der Beteiligung und einem späteren, erneuten Erwerb ist es möglich, erneut einen Antrag zu stellen.

Offen ist, ob, nachdem ein Antrag ausgelaufen ist und zwischenzeitlich eine Besteuerung der Beteiligungserträge nach Abs. 1 für einen oder mehrere VZ erfolgt ist, eine erneute Antragstellung möglich ist. Dafür spricht, dass ein erneuter Antrag nur nach einem Widerruf unzulässig sein soll, das Auslaufen eines Antrags ist nicht erwähnt. UE spricht mehr dafür, in dem Auslaufenlassen des Antrags keinen konkludenten Widerruf zu sehen, der eine erneute Antragstellung ausschließt, da es sich nicht um eine ausdrückliche Willenserklärung gegenüber dem FA handelt.

III. Bezüge aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

J 07-30

Die Möglichkeit zum Opt-out besteht für Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 aus einer Beteiligung an einer KapGes. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um eine inländ. oder eine ausländ. KapGes. handelt.

Erfasst sind damit neben den laufenden Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1) auch Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft anfallen und nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2). Unter die laufenden Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Nicht erfasst sind hingegen Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1). Diese dürften allerdings ohnehin immer der Be-

##395##

steuerung nach § 17 unterfallen, so dass auch bei der Veräußerung nicht der gesonderte Steuertarif, sondern das Teileinkünfteverfahren iVm. § 32a Abs. 1 zur Anwendung kommen sollte (vgl. zum Verhältnis der Abgeltungssteuer zu § 17 OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322 [1325]).

Ebenfalls nicht erfasst sind die Erträge aus Gesellschafterdarlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7), auf die – vorbehaltlich des Abs. 2 Nr. 1 – der gesonderte Steuertarif zur Anwendung kommt.

J 07-31

IV. Qualifizierte Beteiligung

Die Antragsmöglichkeit setzt eine qualifizierte Beteiligung an der KapGes. voraus. Nur wenn der Stpfl. maßgeblichen Einfluss auf die KapGes. ausüben könne, lasse es sich rechtfertigen, ein anderes Besteuerungsregime als bei einer privaten Vermögensverwaltung anzuordnen (BTDrucks. 16/7036, 20).

25 %-Beteiligung (Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a): Die qualifizierte Beteiligung kann zum einen auf Grund der Höhe der Beteiligung bestehen. Ab einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung von mindestens 25 % sei typisierend ein wesentlicher Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen anzunehmen (vgl. BTDrucks. 16/7036, 20). Da der Wortlaut der Beteiligungsvoraussetzung eng an § 17 Abs. 1 Satz 1 angelehnt ist, kann für die Auslegung auf die Erl. zu § 17 verwiesen werden (§ 17 Anm. 120 ff.). Hinzuweisen ist darauf, dass eine mittelbare Beteiligung über zwischengeschaltete KapGes. nur dann relevant wird, wenn gleichzeitig noch eine unmittelbare Beteiligung des Stpfl. besteht. Andernfalls kann der Stpfl. aus der Beteiligung an der KapGes. keine Beteiligungserträge erzielen.

1 %-Beteiligung und berufliche Tätigkeit (Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b): Eine qualifizierte Beteiligung liegt auch bei einer Beteiligung von mindestens einem Prozent vor, wenn der Stpfl. zugleich beruflich für die KapGes. tätig ist. In diesem Fall wird typisierend unterstellt, dass der wesentliche Einfluss auf die KapGes. zumindest auch durch die berufliche Tätigkeit ausgeübt werden könne. Was unter einer beruflichen Tätigkeit zu verstehen ist, lässt das Gesetz offen. UE sind Fälle erfasst, in denen der Gesellschafter seine Arbeitskraft in den Dienst der Gesellschaft stellt. Ausreichend, aber nicht notwendig ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses, aus dem der Gesellschafter Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt (§ 19). Darunter fallen auch Gesellschafter-Geschäftsführer, die hinsichtlich ihrer Geschäftsführertätigkeit einen Dienstvertrag mit der Gesellschaft geschlossen haben. Es genügt aber auch, wenn der Gesellschafter seine Tätigkeit unentgeltlich ausübt. UE ist ferner eine Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft erfasst, die bei ihm zu Einnahmen aus selbständiger Arbeit (§ 18) führt. Darunter fielen beispielsweise ein Rechtsanwalt, der Beratungsleistungen an eine Gesellschaft erbringt, an der er zu mindestens einem Prozent beteiligt ist. Die Beratung von Mandanten ist Teil seiner beruflichen Tätigkeit, die er (auch) für die Gesellschaft erbringt. Nach dem Wortlaut ist es nicht erforderlich, dass der Stpfl. ausschließlich oder auch nur überwiegend beruflich für die Gesellschaft tätig ist. Vielmehr reicht grundsätzlich ein Mindestmaß an beruflicher Tätigkeit, solange diese nicht

E 32

Baumgärtel/Lange

#####

##396##

so sporadisch erfolgt, dass jegliche Einflussnahme auf die Tätigkeit der Gesellschaft von vornherein ausgeschlossen ist.

V. Rechtsfolge

J 07-32

Ein zulässiger und begründeter Antrag des Stpfl. führt in erster Linie zur Nichtanwendung des Abs. 1 auf die laufenden Erträge aus der Beteiligung, auch wenn diese Erträge weiterhin zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Die Erträge unterfallen stattdessen der progressiven Besteuerung nach § 32a Abs. 1.

Anwendung des Teileinkünfteverfahrens: § 3 Nr. 40 Satz 2, wonach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d–h nur dann gelten, wenn die dort genannten Bezüge auf Grund der Subsidiarität des § 20 nach § 20 Abs. 8 zu anderen Einkunftsarten als den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, findet keine Anwendung (Abs. 2 Nr. 3 Satz 2). Damit findet das Teileinkünfteverfahren ausnahmsweise auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen Anwendung. Die von Abs. 2 Nr. 3 erfassten Einkünfte unterfallen ausnahmslos § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d–f. Demzufolge bleiben 40 % der Bezüge steuerfrei. Allerdings sind nach § 3c Abs. 2 Satz 1 WK, die mit den Einnahmen in Zusammenhang stehen, auch nur zu 60 % abziehbar. Bei Anwendung des (regulären) Spitzensteuersatzes von 42 % führt das Teileinkünfteverfahren zu einer Steuerlast von 25,2 %, diese liegt nur minimal über dem gesonderten Tarif nach Abs. 1. Demzufolge dürfte es für die meisten Stpfl. attraktiv sein, zu einer Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren zu optieren, da dies die zumindest teilweise Berücksichtigung von WK zulässt. Lediglich bei Anwendung des Reichensteuersatzes von 45 % ist das Teileinkünfteverfahren mit einer Steuerlast von 27 % deutlich ungünstiger. Bei angefallenen WK relativiert sich aber auch dieser Nachteil.

Keine Anwendung von § 20 Abs. 6 und 9: Obwohl die Beteiligungserträge Einkünfte aus Kapitalvermögen bleiben, finden die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 und das WK-Abzugsverbot nach § 20 Abs. 9 keine Anwendung. Es kann auf die Erl. zu Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 verwiesen werden (Anm. J 07-26).

Erläuterungen zu Abs. 3

I. Bedeutung der Regelung

J 07-33

Die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen soll so weit wie möglich im Wege des abgeltenden KapErtrStEinbehalts erfolgen. Allerdings ist in den §§ 43 ff. nicht für alle Arten von Kapitalerträgen ein Steuereinbehalt vorgesehen bzw. nicht für alle Auszahlungswege ein Abzugsverpflichteter vorhanden.

In die EStVeranlagung sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht der KapErtrSt. unterlegen haben, nicht ohne weiteres einbezogen. Nach § 25 Abs. 1 wird die ESt. nur nach dem im VZ bezogenen Einkommen veranlagt, wobei der Begriff des Einkommens die Kapitalerträge nach Abs. 1

nicht umfasst (§ 2 Abs. 5b Satz 1). Ohne eine Sonderregelung wäre die für Kapitalerträge, die nicht mit KapErtrSt. belastet sind, entstehende ESt. daher weder im Veranlagungswege noch im Abzugswege zu erheben. Abs. 3 schließt diese Lücke, indem eine Verpflichtung zur Angabe dieser Kapitalerträge in der EStErklärung begründet wird.

In der Veranlagung werden diese Kapitalerträge mit dem gesonderten Steuertarif nach Abs. 1 besteuert. Bei Abs. 3 handelt es sich damit um eine Pflichtveranlagung zum gesonderten Steuertarif.

Die Regelung ist uE im Abschnitt über den Tarif (§§ 31 ff.) fehlplaziert. Inhaltlich hätte es näher gelegen, die Regelung in den Abschnitt über die Veranlagung (§§ 25 ff.) aufzunehmen. Soweit allerdings die Besteuerung nach dem gesonderten Tarif angeordnet wird (Abs. 3 Satz 2), besteht ein enger Zusammenhang zu den Tarifvorschriften.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

J 07-34 1. Systematische Einordnung

Unter Abs. 3 fallen stpfl. Kapitalerträge, die nicht der KapErtrSt. unterlegen haben. Abs. 3 ist gegenüber Abs. 6 subsidiär; beantragt ein Stpfl. eine Veranlagung zum individuellen Steuertarif, sind alle Kapitalerträge – unabhängig von einem KapErtrStEinbehalt – im Verfahren nach Abs. 6 zu besteuern. Abs. 3 ist aus systematischen Gründen subsidiär zu § 25 Abs. 1. Kapitalerträge, die auf Grund von Abs. 2 nicht dem gesonderten Steuertarif unterliegen, zählen zum Einkommen (§ 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 2), das nach § 25 in die Veranlagung eingeht. Die Sonderregelung des Abs. 3 greift insoweit nicht.

J 07-35 2. Steuerpflichtige Kapitalerträge

Das Gesetz verwendet den Begriff des Kapitalertrags, der bis zum UntSt-ReformG 2008 (nahezu) ausschließlich im Kontext der KapErtrSt. verwendet wurde, synonym mit dem Terminus Einkünfte aus Kapitalvermögen. UE unterschieden sich diese beiden Begriffe bislang im Wesentlichen dadurch, dass Kapitalerträge auch dann vorlagen, wenn ein Ertrag aus Kapitalvermögen auf Grund der Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen einer anderen Einkunftsart zuzurechnen war (vgl. § 43 Abs. 4). Diese Deutung muss im Rahmen des Abs. 3 nunmehr aufgegeben werden. Kapitalerträge in diesem Sinne stehen nunmehr den Einkünften aus Kapitalvermögen gleich.

Unzutreffend ist uE die Ansicht, dass mit dem Begriff der Kapitalerträge derjenige Betrag gemeint ist, der der KapErtrSt. im Fall deren hypothetischen Eingreifens unterlegen hätte (SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 651). Dies würde zur Anwendung der besonderen Bemessungsgrundlage nach § 43a Abs. 2 führen. Stattdessen bestimmt sich die Höhe der Kapitalerträge iSd. Abs. 3 nach der materiellen Norm des § 20, insbes. dessen Abs. 4.

Die Verpflichtung zur Angabe in der EStErklärung besteht nur für stpfl. Kapitalerträge. Stfreie Erträge (etwa nach § 3 Nr. 41) sind nicht zu erklären (eine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf ausländ. Dividenden ist

uE auf Grund von § 3 Nr. 40 Satz 2 von vornherein ausgeschlossen, aA SCHÖNFELD aaO).

3. Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben J 07-36

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen nach dem durch das UntSt-ReformG 2008 erheblich ausgeweiteten Katalog des § 43 Abs. 1 regelmäßig der KapErtrSt., die von den nach § 44 Abs. 1 Satz 3 zum Abzug Verpflichteten grundsätzlich an der Quelle erhoben wird. In einigen Fällen fehlt es allerdings entweder an einem Abzugsverpflichteten oder schon an einem einschlägigen KapErtrStatbestand. Zu nennen sind vor allem:

Fehlen eines Kapitalertragsteuertatbestands:

- ▶ *Veräußerung/Beendigung eines partiarischen Darlehens oder einer stillen Gesellschaft:* Zu der materiellen Steuernorm des § 20 Abs. 2 Nr. 4 existiert keine korrespondierende KapErtrStNorm.
- ▶ *Gewinne aus der Übertragung von Hypotheken, Grund- und Rentenschulden:* Zu der materiellen Steuernorm des § 20 Abs. 2 Nr. 5 existiert keine korrespondierende KapErtrStNorm.
- ▶ *Gewinne aus der Veräußerung von Ansprüchen aus kapitalbildenden Lebensversicherungen:* Zu der materiellen Steuernorm des § 20 Abs. 2 Nr. 6 existiert keine korrespondierende KapErtrStNorm.
- ▶ *Kapitalmaßnahmen nach § 43 Abs. 1 Nr. 7:* Kapitalmaßnahmen nach §§ 13, 21 UmwStG werden für Zwecke des KapErtrStEinbehalts als erfolgsneutral behandelt; dies ist jedoch ohne Einfluss auf die materielle StPflicht. UE sollte die materielle StPflicht in diesen Fällen entfallen, da es wegen der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ohnehin – spätestens bei Veräußerung – zur Erfassung kommt.

Fehlen eines Abzugsverpflichteten:

- ▶ *Kapitalerträge, die dem Stpfl. über eine ausländische Zahlstelle zufließen:* Ausländ. Zahlstellen sind nicht zum Einbehalt von KapErtrSt. verpflichtet. Zu den ausländ. Zahlstellen gehören neben ausländ. Kreditinstituten auch ausländ. Zweigstellen inländ. Kreditinstitute. Kapitalerträge, die einem Stpfl. über ausländ. Konten und Depots zufließen, werden daher ohne Einbehalt von deutscher KapErtrSt. gutgeschrieben.
- ▶ *Veräußerungsgewinne bei GmbH Anteilen:* Es fehlt an einer auszahlenden Stelle (§ 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4), da GmbH-Anteile nicht depotverwahrt werden. Fällt die Beteiligung in den Anwendungsbereich des § 17, findet Abs. 3 keine Anwendung, da dann uE keine Kapitalerträge vorliegen.
- ▶ *Zinseinnahmen aus Privatdarlehen:* Es fehlt an einer auszahlenden Stelle (§ 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4). Sollte das Darlehensverhältnis unter einander nahe stehenden Personen bestehen, kommt auf Grund von Abs. 2 Nr. 1 allerdings bereits § 25 zur Anwendung.
- ▶ *Ausschüttungsgleiche Erträge von thesaurierenden, ausländischen Investmentfonds:* Weder die ausländ. Investmentgesellschaft noch das die Anteile verwahrende (in- oder ausländ.) Kreditinstitut ist zur Abführung der KapErtrSt. verpflichtet (vgl. OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322 [1325]).

Unterlassener Abzug: Offen ist die Frage, ob Abs. 3 auch dann Anwendung findet, wenn zwar eine Verpflichtung zum Einbehalt von KapErtrSt.

##399##

bestanden hätte, der Abzugsverpflichtete den Abzug aber unterlassen hat. Gegen eine Anwendung des Abs. 3 spricht, dass § 44 Abs. 5 Satz 2 detailliert regelt, unter welchen Voraussetzungen der Stpfl. als Gläubiger der Kapitalerträge – und damit als Schuldner der KapErtrSt. (§ 44 Abs. 1 Satz 1) – in Anspruch genommen werden kann, wenn der Abzugsverpflichtete den Steuereinbehalt unterlassen hat. Darüber hinaus entstünde eine Verpflichtung des Stpfl., bei Zufluss von Kapitalerträgen zu überwachen, ob die auszahlende Stelle Steuer einbehalten hat. Fehler der auszahlenden Stelle würden eine Erklärungspflicht des Stpfl. begründen.

UE macht aber vor allem der Wortlaut deutlich, dass gerade dies beabsichtigt ist. Die Vergangenheitsform („unterlegen haben“) deutet darauf hin, dass darauf abzustellen ist, ob de facto ein Einbehalt stattgefunden hat, und nicht, ob de jure eine Pflicht dazu bestand (so auch SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 652). Zum gleichen Ergebnis führt ein Vergleich mit Abs. 4, der ebenfalls den Terminus „unterlegen haben“ verwendet. Abs. 4 eröffnet ausdrücklich die Möglichkeit einer Überprüfung des Steuereinhalts „dem Grunde nach“. Maßgeblich ist also dort allein, ob ein Steuereinbehalt tatsächlich erfolgt ist. Dies sollte daher auch für die Anwendung des Abs. 3 gelten.

Keine Anwendung findet Abs. 3 allerdings, wenn der Abzugsverpflichtete KapErtrSt. in zu geringer Höhe einbehalten hat. Voraussetzung für die Erklärungspflicht ist das Fehlen jeder KapErtrStBelastung.

Abs. 3 greift nicht ein, wenn auf Grund der Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage (§ 43a Abs. 2 Satz 7) nicht der volle wirtschaftliche Ertrag der KapErtrSt. unterliegt. Der Ertrag hat als solcher der KapErtrSt. unterlegen, die auch abgeltende Wirkung entfaltet.

J 07-37

III. Angabe in der Einkommensteuererklärung

Auf Grund des gesonderten, linearen Tarifs wäre es möglich, Kapitalerträge nach Abs. 3 auch außerhalb des Veranlagungsverfahrens der Besteuerung zu unterwerfen. Abs. 3 Satz 1 statuiert jedoch eine Verpflichtung zur Angabe der Kapitalerträge in der EStErklärung. Damit verweist die Regelung auf § 25 Abs. 3 und die Regelungen der AO zu StErklärungen (§§ 149 ff.). Zu erklären sind lediglich die Kapitalerträge, die nicht der KapErtrSt. unterlegen haben. Kapitalerträge, auf die mit abgeltender Wirkung Steuer einbehalten worden ist, sind nicht zu erklären. Dies bestätigt der Umkehrschluss aus der Formulierung in Abs. 6, wonach der Antrag auf Veranlagung zum individuellen Steuertarif nur für *sämtliche* Kapitalerträge gestellt werden kann.

J 07-38

IV. Steuertarif (Abs. 3 Satz 2)

Abs. 3 Satz 2 ordnet als Rechtsfolge die Erhöhung der tariflichen ESt. an. Dazu ist zunächst die tarifliche ESt. für alle Einkünfte mit Ausnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu ermitteln. Sodann wird die Steuer nach Abs. 1 auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen ermittelt, die bisher nicht der KapErtrSt. unterlegen haben, und die tarifliche ESt. dann um diesen Betrag erhöht.

E 36

Baumgärtel/Lange

##400##

Erläuterungen zu Abs. 4

I. Bedeutung der Regelung

J 07-39

Abs. 4 gibt dem Stpfl. das Recht, für Kapitalerträge, die der KapErtrSt. unterlegen haben, eine StFestsetzung zum gesonderten Steuertarif zu beantragen. Abs. 4 eröffnet mit der Wahlveranlagung zum gesonderten Tarif die Möglichkeit zur Durchbrechung der abgeltenden Wirkung des KapErtrStEinbehalts nach § 43 Abs. 5. Die Regelung ist erforderlich, da die zum Steuerabzug Verpflichteten (§ 44 Abs. 1 Satz 3) nicht immer alle erforderlichen Daten besitzen, um den StAbzug in Höhe der materiellen StPflicht (§§ 20, 32d Abs. 1) vornehmen zu können. Der Betrag der KapErtrSt. kann nach oben und unten von der materiellen StPflicht abweichen (vgl. auch § 43a Abs. 2 und § 20 Abs. 4). Bei einer Abweichung nach oben kann der Stpfl. über einen Antrag nach Abs. 4 eine Korrektur zu seinen Gunsten anstoßen; bei einer Abweichung nach unten wird der Stpfl. regelmäßig auf einen Antrag nach Abs. 4 verzichten.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

J 07-40

Das Antragsrecht besteht für Kapitalerträge (zum Begriff s. Anm. J 07-36), die der KapErtrSt. unterlegen haben. Wie in Abs. 3 kommt es nur darauf an, ob tatsächlich KapErtrSt. erhoben worden ist; nicht, ob dies zu Recht erfolgt ist.

Abs. 4 listet eine Reihe von Umständen auf, bei denen der Betrag der einbehaltenen KapErtrSt. von der materiellen StPflicht abweicht:

Nicht vollständig ausgeschöpfter Sparer-Pauschbetrag: Hat ein Stpfl. mit seinen Freistellungsaufträgen nicht das zur Verfügung stehende Freistellungsvolumen (§ 20 Abs. 9) ausgenutzt, kann er dies im Wege der Veranlagung nachholen.

Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 43a Abs. 2 Satz 7: Die Ersatzbemessungsgrundlage kommt in Veräußerungsfällen zur Anwendung, wenn die Anschaffungsdaten nicht nachgewiesen sind. Hinzuweisen ist darauf, dass die Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage für den Stpfl. günstig sein kann, wenn der Veräußerungsgewinn 30 % der Einnahmen aus der Veräußerung übersteigt. In diesem Fall bleibt es bei der abgeltenden Wirkung des Steuereinbehalts (s. Anm. J 07-37).

Noch nicht im Rahmen der Verlustverrechnungstöpfe (§ 43a Abs. 3) berücksichtigte Verluste: Der Stpfl. kann sich von seiner auszahlenden Stelle nach § 43a Abs. 3 Satz 4 die Höhe eines nicht ausgeglichenen Verlusts zum Jahresende bescheinigen lassen. Die Verlustbescheinigung wird dann im Rahmen der Wahlveranlagung berücksichtigt.

Verlustvortrag nach § 20 Abs. 6: Im Rahmen der Wahlveranlagung ist eine Verrechnung mit Verlustvorträgen nach § 23 Abs. 3 Sätze 9 und 10 möglich. Derartige Verluste können aus Transaktionen, die noch nicht der Abgeltungsteuer unterfallen, entstehen.

Noch nicht berücksichtigte ausländische Steuern: Besteht bei Zufluss eines ausländ. Kapitalertrags ein Guthaben in den Verlustverrechnungstöp-

##401##

fen, wird keine KapErtrSt. einbehalten. In diesem Fall kann die ausländ. Quellensteuer nicht von der auszahlenden Stelle angerechnet werden. Sofern über diese auszahlende Stelle in diesem Jahr keine weiteren positiven Kapitalerträge erzielt werden, kann die ausländ. Steuer in der Wahlveranlagung berücksichtigt werden. Der Stpfl. kann sich den Anrechnungsüberhang vom Kreditinstitut bescheinigen lassen (vgl. BMF v. 14.12.2007, nv., 11). Sofern insgesamt keine positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen entstanden sind, kann die ausländ. Quellensteuer nicht in entsprechender Anwendung des § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (BMF v. 14.12.2007, nv., 11). Anrechnungsüberhänge, die sich aus der per item-limitation des Abs. 5 ergeben, können nicht im Wege der Wahlveranlagung ausgeglichen werden, da Abs. 5 auch in der Wahlveranlagung Anwendung findet (Abs. 3 Satz 2, Abs. 1 Satz 2, Abs. 5).

Berücksichtigung gezahlter Kirchensteuer: Lässt ein Stpfl. die KiSt. nicht durch die auszahlende Stelle erheben, kann diese die pauschalierte Anrechenbarkeit der KiSt. nach Abs. 1 Satz 3 nicht berücksichtigen.

Überprüfung der Richtigkeit des Steuereinhalts dem Grunde und der Höhe nach: Während die anderen Fallgruppen auf die Berücksichtigung von Umständen abzielen, die der auszahlenden Stelle nicht bekannt waren, geht es hier um die Überprüfung des Steuereinhalts des Abzugsverpflichteten. Dies ermöglicht es, unterschiedliche Rechtsauffassungen von Stpfl. und auszahlender Stelle durch die FinVerw. bzw. die Finanzgerichte verbindlich entscheiden zu lassen. Dabei hat die Wahlveranlagung nach Abs. 4 Vorrang vor einer gerichtlichen Auseinandersetzung des Stpfl. mit der auszahlenden Stelle (vgl. BEHRENS, BB 2007, 1025 [1028]).

Weitere Anwendungsfälle: Die Aufzählung in Abs. 4 hat lediglich exemplarischen Charakter. Das Wort „insbesondere“ öffnet die Regelung für die Berücksichtigung weiterer Umstände. In Betracht kommen etwa:

► *Berücksichtigung von Anschaffungs- und Veräußerungsnebenkosten, die der auszahlenden Stelle nicht bekannt waren:* Zu den Aufwendungen in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit einem Veräußerungsgeschäft (§ 20 Abs. 4 Satz 1) können etwa Beratungskosten zählen, die der auszahlenden Stelle unbekannt sind und daher im Rahmen der KapErtrSt. nicht berücksichtigt werden können (vgl. BRDrucks 16/4841, 61).

► *Korrektur bei unterbliebener Anzeige der Unentgeltlichkeit eines Depotübertrags:* Ein Depotübertrag gilt für KapErtrStZwecke grundsätzlich als Veräußerung des WG, wenn der Stpfl. nicht mitteilt, dass es sich um eine unentgeltliche Übertragung handelt (§ 43 Abs. 1 Sätze 4 und 5). Die Unentgeltlichkeit kann dann noch im Rahmen des Abs. 4 geltend gemacht werden.

J 07-41

III. Antrag

Die Durchbrechung der abgeltenden Wirkung des KapErtrStEinhalts erfolgt nur auf Antrag des Stpfl. Der Antrag ist mit der EStErklärung zu stellen. Eine spätere Antragstellung – etwa im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens – ist uE nicht möglich.

Der Antrag auf Veranlagung kann auf einzelne Kapitalerträge beschränkt werden (so auch BEHRENS, BB 2007, 1025 [1028]), wie der Umkehrschluss

aus Abs. 6 Satz 2 zeigt. Die Auswahl und der Umfang der zu veranlagenden Kapitalerträge stehen im Belieben des Stpfl. Er kann daher etwa gezielt eine Veranlagung der Kapitalerträge beantragen, bei denen die Ersatzbemessungsgrundlage angewendet wurde. Ebenso kann der Stpfl. zur Berücksichtigung eines noch nicht ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrags Kapitalerträge nur in dem Umfang erklären, der erforderlich ist, um den Sparer-Pauschbetrag auszuschöpfen.

IV. Rechtsfolge

J 07-42

Auf den Antrag hin wird die ESt. auf die Kapitalerträge, auf die sich der Antrag bezieht, entsprechend Abs. 3 Satz 2 und damit nach dem gesonderten Steuertarif des Abs. 1 festgesetzt (vgl. Anm. J 07-39).

Die bereits einbehaltene KapErtrSt. wird unter den Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die festgesetzte ESt. angerechnet. Ggf. kann sich daraus ein Anspruch auf Steuererstattung ergeben.

Eine Günstigerprüfung findet nicht statt. Der Stpfl. ist zwar nicht verpflichtet, einen Antrag nach Abs. 4 für solche Kapitalerträge zu stellen, bei denen die einbehaltene KapErtrSt. geringer ist als die nach Abs. 1 auf den jeweiligen Kapitalertrag festzusetzende (so auch SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 655). Wird ein Antrag gestellt, ist die festzusetzende Steuer in der Höhe aber nicht durch die einbehaltene KapErtrSt. begrenzt.

Erläuterungen zu Abs. 5

I. Bedeutung der Regelung

J 07-43

Abs. 5 regelt in Anlehnung an § 34c und als Sondervorschrift zu dieser Norm die Berücksichtigung der im Ausland anfallenden Quellensteuer auf ausländ. Kapitalerträge. Die in § 34c angeordnete Anrechnungssystematik lässt eine Berücksichtigung ausländ. Steuern erst zu, nachdem das zu versteuernde Einkommen und die daraus resultierende deutsche ESt. eines VZ feststeht. Damit ist diese Regelung für einen abgeltenden KapErtrStEinbehalt nicht geeignet. Abs. 5 ordnet daher eine Anrechnung auf jeden (einzelnen) ausländ. Kapitalertrag an, ohne dass es auf den Gesamtbetrag der ausländ. Einkünfte oder die darauf entfallende deutsche ESt. ankäme. In erster Linie regelt Abs. 5 die Anrechnung für Zwecke der materiellen StPflicht. Über den Verweis in § 43a Abs. 3 Satz 1 findet Abs. 5 auch beim KapErtrStEinbehalt Anwendung.

II. Ausländische Steuer und Einzelbetrachtung

J 07-44

Ausländische Steuer: Abs. 5 gilt für die Anrechnung ausländ. Steuern, die vom Schuldner eines Kapitalertrags oder einer auszahlenden Stelle einbehalten werden.

Einzelbetrachtung: Die Anrechnung erfolgt unter isolierter Betrachtung jedes einzelnen ausländ. Kapitalertrags. Anders als im Rahmen des § 34c wird nicht auf sämtliche Einkünfte aus einem Staat (per country), sondern auf einen einzelnen Zufluss aus einer Forderung, einer Beteiligung bzw. einer Veräußerung abgestellt (per item).

Kapitalerträge sind ausländ., wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländ. Grundbesitz besichert ist (§ 34d Nr. 6).

III. Anrechnung auf die deutsche Steuer in sinngemäßer Anwendung des § 34c Abs. 1 Satz 1

J 07-45 1. Grundlagen

§ 34c Abs. 1 Satz 1 ist sinngemäß auf jeden ausländ. Kapitalertrag anzuwenden. Damit ist bei unbeschränkt Stpfl., die mit ausländ. Kapitalerträgen in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen ESt. entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländ. Steuer auf die deutsche ESt. anzurechnen. Hinzuweisen ist darauf, dass die Anrechnung nicht auf die deutsche Steuer auf den „jeweiligen“ Kapitalertrag beschränkt ist. Es ist eine Verrechnung mit deutscher KapErtrSt. auf jeden Kapitalertrag möglich. Darüber hinaus ist uE auch eine Anrechnung auf die deutsche Steuer auf sonstige ausländ. Einkünfte möglich. Die per country-limitation des § 34c gilt insoweit nicht.

Beispiel: A erzielt einen Zinsertrag aus einer ausländ. Anleihe iHv. 1 000, der mit einer Quellensteuer von 150 belastet ist. Aus der nachfolgenden Veräußerung dieser Anleihe erleidet er einen Verlust von 500.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen belaufen sich auf 500. Darauf entfällt insgesamt eine deutsche ESt. von 125. Die Quellensteuer ist in voller Höhe anrechenbar, da die deutsche ESt. auf den Zinsertrag $1000 \times 25\% = 250$ beträgt (Anrechnungshöchstbetrag, sog. per item-limitation). Die Steuer von 125 vermindert sich um die anrechenbare Quellensteuer von 150 (Abs. 1 Satz 2). Da die Quellensteuer aber nicht erstattet werden kann, beläuft sich die ESt. nach Abs. 1 auf 0. Es kommt zu einem Anrechnungsüberhang von 25, der zur Verrechnung mit weiteren positiven Kapitalerträgen zur Verfügung steht. Darüber hinaus ist eine Anrechnung auf die deutsche Steuer auf sonstige Einkünfte möglich.

Auf die für Anrechnungsüberhänge vorgesehene Regelung des § 34c Abs. 2, wonach die ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden kann, wird nicht verwiesen. Sie findet auch keine entsprechende Anwendung (BMF v. 14.12.2007, nv., 11).

Weiterhin kann es zu Anrechnungsüberhängen kommen, wenn die ausländ. Steuer den Abgeltungsteuertarif übersteigt. Ein Ausgleich des Überhangs mit Einkünften aus einem anderen Staat, die dort einer geringeren Quellensteuerbelastung unterlegen haben, ist schon nach § 34c Abs. 1 Satz 1 unzulässig (per country-limitation). Nach Abs. 5 ist auch ein Ausgleich mit anderen Einkünften aus demselben Staat, die aber einer geringeren Quellensteuerbelastung unterlegen haben (etwa bei geringeren Quellensteuern auf Zinserträge als auf Dividendenerträge), nicht möglich (per item-limitation).

2. Nicht-DBA-Fälle

J 07-46

Eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer (§ 34c Abs. 1 Satz 1): Vor der Anrechnung ist zu prüfen, ob die ausländ. Quellensteuer der deutschen ESt. entspricht (vgl. § 34c Anm. 62). Dieses Tatbestandsmerkmal ist auch von der auszahlenden Stelle zu prüfen, die die KapErtrSt. einbehält. Das BMF lehnt es ab, bei Kapitalerträgen aus DBA-Staaten generell von der Anrechenbarkeit von Quellensteuern auszugehen. Vielmehr sollen die auszahlenden Stellen für die Prüfung auf das in Anhang 12 des amtlichen EStHandbuchs veröffentlichte Verzeichnis ausländ. Steuern zurückgreifen (BMF v. 14.12.2007, nv., 12).

3. DBA-Fälle (Abs. 5 Satz 2)

J 07-47

Bei Kapitalerträgen aus DBA-Staaten, für die eine Anrechnung der Quellensteuer im DBA vorgesehen ist, ordnet Abs. 5 Satz 2 die entsprechende Anwendung von Satz 1 an. Es gelten daher die obigen Grundsätze entsprechend.

Abzugsverfahren: Die Kreditwirtschaft hat sich für eine zentrale Übersicht über die in DBA-Fällen anrechenbare ausländ. Quellensteuer ausgesprochen, wie sie durch den Internal Revenue Service, die US-amerikanische FinVerw., zur Verfügung gestellt wird. Das BMF erwägt die Veröffentlichung einer entsprechenden Liste (BMF v. 14.12.2007, nv., 13)

Fiktive Quellensteuer: In einigen DBA ist vorgesehen, dass Deutschland auch die Anrechnung fiktiver Quellensteuern gewährt. Auch eine derartige, tatsächlich nicht erhobene Steuer ist nach Abs. 5 Satz 2 anzurechnen. Schwierigkeiten ergeben sich für das Abzugsverfahren jedoch daraus, dass eine Reihe von DBA die Anrechnung fiktiver Steuern von weiteren Voraussetzungen abhängig machen, die in einem Massenverfahren bei den auszahlenden Stellen nicht geprüft werden können. Das BMF ist dem Wunsch der Kreditwirtschaft nicht gefolgt, fiktive Quellensteuern ohne weitere Nachprüfung anrechnen zu können. Stattdessen hat es angekündigt, eine Liste derjenigen Länder zu veröffentlichen, bei denen die Anrechnung fiktiver Steuern nach dem entsprechenden DBA nicht an bestimmte zusätzliche Bedingungen geknüpft ist (vgl. BMF v. 14.12.2007, nv., 12). Nur bei diesen Ländern können fiktive Quellensteuern von den auszahlenden Stellen beim KapErtrStAbzug berücksichtigt werden. In allen anderen Fällen ist der Stpfl. darauf angewiesen, die Anrechnung über das Wahlveranlagungsverfahren nach Abs. 4 zu beantragen.

Erläuterungen zu Abs. 6**I. Bedeutung der Regelung**

J 07-48

Wie Abs. 4 regelt auch Abs. 6 einen Fall der Wahlveranlagung, der die abgeltende Wirkung des KapErtrStAbzugs durchbricht. Anders als im Fall des Abs. 4 erfolgt die Veranlagung zum individuellen Steuersatz. Die Regelung ermöglicht eine Besteuerung der Kapitalerträge nach den allgemeinen Tarifvorschriften, wenn dies für den Stpfl. günstiger ist. Abs. 6, der dem mit

##405##

Einführung der Abgeltungsteuer angestrebten Vereinfachungseffekt zuwiderläuft, ist verfassungsrechtl. Bedenken geschuldet. Eine effektive Steuerbelastung von Kapitalerträgen mit 25 % scheint bei Stpfl. mit niedrigeren individuellen Steuersätzen dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu widersprechen. UE steht allerdings zu erwarten, dass die Regelung zwar zu einer Vielzahl von Veranlagungsverfahren führen wird, dass es aber nur in Ausnahmefällen zu einer Steuererstattung kommen wird (vgl. Beispiel bei Anm. J 07-51). Verfassungsrechtl. Bedenken hätte daher eher mit einer Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags oder mit einer Senkung des Abgeltungsteuertarifs begegnet werden können.

J 07-49

II. Sachlicher Anwendungsbereich

Die Regelung gilt für die nach § 20 ermittelten Kapitaleinkünfte. Damit wird nicht nur auf den Katalog der Kapitalerträge (§ 20 Abs. 1 und 2) sondern auch auf die Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage verwiesen. Es bleibt damit insbes. beim Verlustverrechnungs- und WK-Abzugsverbot (§ 20 Abs. 6 und 9).

J 07-50

III. Anwendung des progressiven Tarifs

Die StFestsetzung nach Abs. 6 verdrängt die Abs. 1–5. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind den Einkünften iSd. § 2 hinzuzurechnen und insgesamt der tariflichen ESt. zu unterwerfen. Damit wird auf das allgemeine Berechnungsschema des § 2 Abs. 2–5 und die Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 verwiesen.

Die Wahlveranlagung kann auch dazu genutzt werden, um Verluste aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen zu verrechnen. Beantragt der Stpfl. eine Veranlagung nach Abs. 6, so vermindern die positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen die übrigen Verluste (vgl. BEHRENS, BB 2007, 1025 [1028]; BRUSCH, FR 2007, 999 [1002]). Ob es für den Stpfl. günstig ist, in derartigen Fällen einen Antrag nach Abs. 6 zu stellen, hängt maßgeblich von seinen in Zukunft zu erwartenden Einkünften ab. Der Einsatz von Verlusten aus anderen Einkunftsarten zur Verrechnung mit Einkünften aus Kapitalvermögen führt durch die tlw. Erstattung der KapErtrSt. iHv. 25 % zu einem Liquiditätsvorteil; im Gegenzug verliert der Stpfl. allerdings die Möglichkeit, künftige positive Einkünfte, die mit bis zu 45 % besteuert sein können, mit vorgetragenen Verlusten zu verrechnen (vgl. BAUMGÄRTEL/LANGE in HERZIG ua., Unternehmensteuerreform, 2007, Rn. 802).

Das Verlustverrechnungsverbot des § 20 Abs. 6 steht einer derartigen Verlustverrechnung nicht entgegen. Diese Regelung enthält allein das Verbot, dem gesonderten (niedrigen) Steuertarif unterliegende Verluste mit potentiell hoch besteuerten Einkünften zu verrechnen.

E 42

Baumgärtel/Lange

##406##

IV. Günstigerprüfung

J 07-51

Es kommt nur dann zur Anwendung des individuellen Steuertarifs, wenn dies zu einer niedrigeren ESt. führt als eine Besteuerung nach dem gesonderten Tarif. Ergibt die Prüfung im Veranlagungsverfahren, dass dies nicht der Fall ist, gilt der Antrag als nicht gestellt und es bleibt bei der Besteuerung nach den Abs. 1–5. Für den Stpfl. kann dies bedeuten, dass auch bei einem Antrag nach Abs. 6 ein hilfsweise gestellter Antrag nach Abs. 4 ratsam sein kann, um den Steuereinbehalt bei einzelnen Kapitalerträgen dem Grunde oder der Höhe nach überprüfen zu lassen.

Zu vergleichen ist die tarifliche ESt. auf das zu versteuernde Einkommen unter Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der tariflichen ESt. auf das zu versteuernde Einkommen ohne diese Einkünfte zuzüglich der ESt. auf diese Einkünfte, die sich aus der Anwendung des gesonderten Steuertarifs ergibt. Ist der erstgenannte Betrag nicht niedriger, gilt der Antrag als nicht gestellt.

Zu beachten ist, dass die Erfolgsaussichten des Antrags ohne diese etwas aufwändigere Vergleichsrechnung nicht verlässlich eingeschätzt werden können. Insbes. führt der Antrag nicht schon dann zu einem Belastungsvorteil, wenn der Durchschnittsteuersatz eines Stpfl. über sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen unter 25 % liegt. Entscheidend ist vielmehr, welcher Grenzbelastung die Kapitalerträge bei Anwendung des individuellen Steuersatzes unterliegen.

Die Grenzbelastung der Kapitalerträge liegt immer oberhalb von 25 %, wenn bereits der Grenzsteuersatz auf das zu versteuernde Einkommen (ohne Kapitalerträge) über 25 % liegt. Ein nicht zusammenveranlagter Stpfl. erreicht diese Grenze bei einem zu versteuernden Einkommen von rund 14980 €.

Beispiel: A hat ein zu versteuerndes Einkommen von 15000 €. Daneben erzielt er Kapitalerträge, die den Sparer-Pauschbetrag um 400 € übersteigen. Von diesen wurde eine KapErtrSt. von 100 € einbehalten.

Die tarifliche ESt. bei einem zVE von 15000 € beträgt 1542 €, das entspricht einem Durchschnittsteuersatz von 10,28 %. Die tarifliche ESt. auf 15400 € (also inklusive der Kapitalerträge) beträgt 1643 €. Die Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Kapitalerträge würde zu einer zusätzlichen ESt. von 101 € (1643 € ./ 1542 €) führen und damit zu einem Belastungsnachteil. Ein Antrag nach Abs. 6 würde als nicht gestellt gelten.

V. Antrag und Umfang der Veranlagung (Abs. 6 Sätze 2 und 3)

J 07-52

Der Stpfl. kann in jedem VZ erneut entscheiden, einen Antrag nach Abs. 6 zu stellen. Eine Frist ist für den Antrag nicht vorgesehen. Anders als in Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 und Abs. 4 ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Antrag zusammen mit der EStErklärung zu stellen ist. Da die ESt. auf Kapitalerträge aber zusammen mit der ESt. auf die übrigen Einkünfte festzusetzen ist, ist uE auch der Antrag nach Abs. 6 zusammen mit der EStErklärung zu stellen.

Der Antrag umfasst notwendig sämtliche Kapitalerträge eines VZ; bei zusammenveranlagten Ehegatten sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten

##407##

(Abs. 6 Sätze 2 und 3). Auf diese Weise wird verhindert, dass Stpfl. mit einem Grenzsteuersatz unter 25 % den Antrag für Teile ihrer Kapitalerträge stellen, wenn die Grenzbelastung sämtlicher Kapitalerträge über 25 % liegen würde. Hierzu kann es vor allem bei Stpfl. kommen, die fast ausschließlich Kapitalerträge erzielen.

§ 33b

**Pauschbeträge für behinderte Menschen,
Hinterbliebene und Pflegepersonen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Wegen der Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf können behinderte Menschen unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag nach Absatz 3 geltend machen (Behinderten-Pauschbetrag). ²Das Wahlrecht kann für die genannten Aufwendungen im jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich ausgeübt werden.

(2) Die Pauschbeträge erhalten

1. behinderte Menschen, deren Grad der Behinderung auf mindestens 50 festgestellt ist;
2. behinderte Menschen, deren Grad der Behinderung auf weniger als 50, aber mindestens auf 25 festgestellt ist, wenn
 - a) dem behinderten Menschen wegen seiner Behinderung nach gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, und zwar auch dann, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist, oder
 - b) die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht.

(3) ¹Die Höhe des Pauschbetrags richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung. ²Als Pauschbeträge werden gewährt bei einem Grad der Behinderung

von 25 und	30	310 Euro,
von 35 und	40	430 Euro,
von 45 und	50	570 Euro,
von 55 und	60	720 Euro,
von 65 und	70	890 Euro,
von 75 und	80	1 060 Euro,
von 85 und	90	1 230 Euro,
von 95 und	100	1 420 Euro.

³Für behinderte Menschen, die hilflos im Sinne des Absatzes 6 sind, und für Blinde erhöht sich der Pauschbetrag auf 3 700 Euro.

(4) ¹Personen, denen laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag einen Pauschbetrag von 370 Euro (Hinterbliebenen-Pauschbetrag), wenn die Hinterbliebenenbezüge geleistet werden

##409##

1. nach dem Bundesversorgungsgesetz oder einem anderen Gesetz, das die Vorschriften des Bundesversorgungsgesetzes über Hinterbliebenenbezüge für entsprechend anwendbar erklärt, oder
2. nach den Vorschriften über die gesetzliche Unfallversicherung oder
3. nach den beamtenrechtlichen Vorschriften an Hinterbliebene eines an den Folgen eines Dienstunfalls verstorbenen Beamten oder
4. nach den Vorschriften des Bundesentschädigungsgesetzes über die Entschädigung für Schäden an Leben, Körper oder Gesundheit.

²Der Pauschbetrag wird auch dann gewährt, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist.

(5) ¹Steht der Behinderten-Pauschbetrag oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem Kind zu, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat, so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt. ²Dabei ist der Pauschbetrag grundsätzlich auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen. ³Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich. ⁴In diesen Fällen besteht für Aufwendungen, für die der Behinderten-Pauschbetrag gilt, kein Anspruch auf eine Steuerermäßigung nach § 33.

(6) ¹Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem Steuerpflichtigen durch die Pflege einer Person erwachsen, die nicht nur vorübergehend hilflos ist, kann er an Stelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag von 924 Euro im Kalenderjahr geltend machen (Pflege-Pauschbetrag), wenn er dafür keine Einnahmen erhält. ²Zu diesen Einnahmen zählt unabhängig von der Verwendung nicht das von den Eltern eines behinderten Kindes für dieses Kind empfangene Pflegegeld. ³Hilflos im Sinne des Satzes 1 ist eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf. ⁴Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder einer Anleitung zu den in Satz 3 genannten Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muss, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist. ⁵Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Pflege im Inland entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen persönlich durchführt. ⁶Wird ein Pflegebedürftiger von mehreren Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum gepflegt, wird der Pauschbetrag nach der Zahl der Pflegepersonen, bei denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 5 vorliegen, geteilt.

(7) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmen, wie nachzuweisen ist, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge vorliegen.

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 33b durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 1997: s. § 33b Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 33b Anm. J 01-1, J 03-1 und J 04-1.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 33b Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Mit dem vollständig neu gefassten Abs. 1 wird der mit dem Behindertenpauschbetrag abgegoltene Aufwand inhaltlich bestimmt und die Wahlrechtsausübung zwischen Pauschbetrag und StErmäßigung nach § 33 präzisiert.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung des § 33b ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-2

Grund der Änderung: Nach der Rspr. und Verwaltungsauffassung zu der bisherigen Regelung des Wahlrechts in Abs. 1 zwischen Geltendmachung der tatsächlichen Aufwendungen im Rahmen des § 33 und des Behinderten-Pauschbetrags nach Abs. 3 sollte der Pauschbetrag aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nur laufende und typische, unmittelbar mit der Behinderung zusammenhängende Kosten abgelten, die dem behinderten Menschen infolge seiner Behinderung erwachsen. Einmalige und atypische behinderungsbedingte Aufwendungen konnten zusätzlich durch Einzelnachweis nach § 33 geltend gemacht werden (BFH v. 4.11.2004 – III R 38/02, BStBl. II 2005, 271; BLÜMICH/HEGER, § 33b Rn. 72; kritisch zu dieser Rspr. vgl. § 33b Anm. 32 mit der Begründung, die Abgeltungswirkung führe zu einem Nebeneinander von Pauschbetrag und Abzug tatsächlicher Aufwendungen, was dem Vereinfachungszweck entgegenstehe).

Bedeutung der Änderung: In dem neu gefassten Abs. 1 wird die differenzierende Betrachtungsweise der Rspr. durch eine Definition der typischen behinderungsbedingten Aufwendungen und des Wahlrechts zwischen Pauschbetrag und Einzelnachweis nach § 33 für diese Aufwendungen verdeutlicht. Das in Abs. 1 geregelte Wahlrecht zwischen Behinderten-Pauschbetrag und Einzelnachweis nach § 33 betrifft ausdrücklich nicht einmalige, atypische behinderungsbedingte Mehraufwendungen.

► *Laufende behinderungsbedingte Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1:* Mit der Definition der laufenden und typischen behinderungsbedingten Kosten wird die bisherige Begriffsbestimmung dieser Kosten durch die Rspr. übernommen. Der Begriff der laufenden Kosten wird weder erweitert noch eingeschränkt.

Zu den Aufwendungen „für die Hilfe bei gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens“ nach Abs. 1 Satz 1 zählen insbes. Aufwendungen für Hilfeleistungen im Bereich der hauswirt-

schaftlichen Versorgung (Einkaufen, Kochen, Wohnungsreinigung etc.) und im Bereich der Mobilität und der Körperpflege.

Zu den Kosten der weiterhin in Satz 1 erwähnten Pflege gehören Körperpflegekosten, Kosten der Erholung und Verpflegungsmehraufwendungen. Ferner rechnet der ausdrücklich in Satz 1 aufgeführte erhöhte Wäschebedarf zu den laufenden pauschalierungsfähigen Kosten (vgl. auch Zusammenstellung in § 33b Anm. 34).

Für diese Aufwendungen wird der Pauschbetrag nach Abs. 3 ohne Einzelnachweis in allen Fällen gewährt, in denen die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sind. Atypische oder einmalige behinderungsbedingte Kosten können *neben* dem Pauschbetrag im Rahmen des § 33 berücksichtigt werden. Zu diesen Kosten zählen ua. Aufwendungen für Heilbehandlungen, Kuren, Arzneimittel, bestimmte Kfz.-Kosten und weitere Krankheitskosten (vgl. im Einzelnen § 33b Anm. 35 mwN).

► *Wahlrechtsausübung nach Abs. 1 Satz 1:* Aufgrund der Differenzierung zwischen laufenden und einmaligen behinderungsbedingten Aufwendungen ergeben sich unterschiedliche Wahlrechtskonstellationen:

Für die typischen behinderungsbedingten Mehraufwendungen besteht ein Wahlrecht zwischen der Inanspruchnahme des Pauschbetrags nach Abs. 2 und dem Abzug dieser Aufwendungen im Rahmen des § 33 unter Ansatz einer zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3. Der Pauschbetrag wird dabei auf Antrag in allen Fällen gewährt, in denen die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sind. Ein besonderer Nachweis ist hierfür nicht erforderlich.

Bei Verzicht auf die Inanspruchnahme des Pauschbetrags und Geltendmachung der Aufwendungen im Rahmen des § 33 bedarf es eines Einzelnachweises. Es können dann höhere Aufwendungen als die Abzugsbeträge nach Abs. 3 unter Beachtung der zumutbaren Belastung berücksichtigungsfähig sein. Dieses Wahlrecht nach Abs. 1 Satz 2 gilt auch für den erhöhten Pauschbetrag wegen Hilflosigkeit oder Blindheit nach Abs. 3 Satz 3.

► *Einmalige und atypische behinderungsbedingte Aufwendungen:* Solche Aufwendungen sind unabhängig von dem ausgeübten Wahlrecht für laufende Kosten *zusätzlich* als agB allgemeiner Art nach § 33 abziehbar. Ob der Abzug sämtlicher laufender und einmaliger behinderungsbedingter Kosten einheitlich nur im Rahmen des § 33 oder gesplittet nach Pauschbetrag für alle laufenden Aufwendungen und Einzelnachweis einmaliger Kosten nach § 33 stl. günstiger ist, kann dabei nur im jeweiligen Einzelfall festgestellt werden.

► *Pflegepauschbetrag:* Der Pflegepauschbetrag nach Abs. 6 und die Höchstbeträge nach § 33a Abs. 3 können neben dem Pauschbetrag in Abs. 1 in Anspruch genommen werden.

► *Einheitliche Wahlrechtsausübung (Abs. 1 Satz 2):* Das Wahlrecht zwischen Pauschbetrag und Einzelnachweis kann im jeweiligen VZ nur einheitlich ausgeübt werden. Dh., es ist nicht möglich, die mit dem Pauschbetrag abgegoltenen laufenden Aufwendungen teilweise durch Teilverzicht auf Pauschalierung im Rahmen des § 33 anzusetzen und gleichzeitig für weitere laufende Aufwendungen den Pauschbetrag nach Abs. 3 in Anspruch zu nehmen. Damit ist zB ein Teilverzicht auf Pauschalierung nur für die Pflegekosten, nicht aber für erhöhte Verpflegungsmehraufwendungen und Wä-

schebedarf unzulässig. Diese Einschränkung des Wahlrechts nach Abs. 1 Satz 1 ist folgerichtig, da andernfalls der Vereinfachungseffekt der Pauschbetragsregelung beseitigt würde und ungerechtfertigte Steuervorteile entstünden. Allerdings kann das Wahlrecht zwischen Pauschbetrag und Einzelnachweis für jeden VZ neu ausgeübt werden.

##413##

§ 33b

Pauschbeträge für behinderte Menschen usw.

E 6

Krömker

##414##

§ 34a**Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne**

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3) im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 Prozent zu berechnen; dies gilt nicht, soweit für die Gewinne der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 4 handelt. ²Der Antrag nach Satz 1 ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. ³Bei Mitunternehmeranteilen kann der Steuerpflichtige den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil am nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 Prozent beträgt oder 10 000 Euro übersteigt. ⁴Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden.

(2) Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres.

(3) ¹Der Begünstigungsbetrag ist der im Veranlagungszeitraum nach Absatz 1 Satz 1 auf Antrag begünstigte Gewinn. ²Der Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums, vermindert um die darauf entfallende Steuerbelastung nach Absatz 1 und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag, vermehrt um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres und den auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, vermindert um den Nachversteuerungsbetrag im Sinne des Absatzes 4 und den auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums. ³Dieser ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen.

(4) ¹Übersteigt der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn (Nachversteuerungsbetrag), ist vorbehaltlich Absatz 5 eine Nachversteuerung durch-

##415##

zuführen, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Absatz 3 festgestellt wurde. ²Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent. ³Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern.

(5) ¹Die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 führt unter den Voraussetzungen des Absatzes 4 zur Nachversteuerung. ²Eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn der Steuerpflichtige beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwerts des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsguts ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

(6) ¹Eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Absatz 4 ist durchzuführen

1. in den Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie des § 18 Abs. 3,
2. in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft,
3. wenn der Gewinn nicht mehr nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt wird oder
4. wenn der Steuerpflichtige dies beantragt.

²In den Fällen der Nummern 1 und 2 ist die nach Absatz 4 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

(7) ¹In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. ²In den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes geht der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über.

(8) Negative Einkünfte dürfen nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 ausgeglichen werden; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

(9) ¹Zuständig für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt. ²Die Feststellungsbescheide

können nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres verändert hat. ³Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit dem Einkommensteuerbescheid verbunden werden.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(48) § 34a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

...

Autor: Dr. Klaus Stein, Rechtsanwalt/Steuerberater, PKF Osnabrück
WMS Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
WMS Rechtsanwälte GbR, Osnabrück
Mitherausgeber: Michael Wendt, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zur Einführung des § 34a durch das UntStReformG 2008		III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
I. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung		1. Verhältnis zu § 35	J 07-7
1. Rechtentwicklung	J 07-1	2. Verhältnis zu § 34c	J 07-8
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung	J 07-2		
II. Grund, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung		Erläuterungen zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 34a	
1. Grund der Neuregelung		I. Ausübung des Wahlrechts und Steuersatz (Abs. 1)	
a) Erweiterung der Tarifvorschriften um eine Begünstigung für nicht entnommene Gewinne	J 07-3	1. Begünstigte Gewinne (Abs. 1 Satz 1)	
b) Zweck des § 34a	J 07-4	a) Begünstigung der Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens	J 07-9
2. Bedeutung der Neuregelung	J 07-5	b) Nicht entnommene Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens	J 07-10
3. Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung	J 07-6	c) Begünstigte Gewinneinkünfte	J 07-11
		d) Wahlrecht nur für natürliche Personen	J 07-12

##417##

	Anm.		Anm.
e) Antragserfordernis	J 07-13	rungspflichtigen Be-	
f) Antragsberechti-		trags (Abs. 3 Satz 3)	J 07-32
gung	J 07-14	IV. Durchführung der Nach-	
g) Beschränkung des		versteuerung (Abs. 4)	
Antrags	J 07-15	1. Gewinnübersteigende	
h) Sondertarif	J 07-16	Entnahme als Auslöser	
i) Ausnahme für		der Nachversteuerung	
außerordentliche		(Abs. 4 Satz 1)	
Einkünfte	J 07-17	a) Überentnahme	J 07-33
2. Sachliche Bezugs-		b) Vorrang des Über-	
punkte des Wahlrechts		gangs des nachver-	
(Abs. 1 Satz 2)		steuerungspflich-	
a) Objektbezogene		tigen Betrags	J 07-34
Betrachtung	J 07-18	c) Nachversteuerung	J 07-35
b) Periodenbezogene		d) Verwendungsreihen-	
Betrachtung	J 07-19	folge für einen posi-	
c) Zuständiges Finanz-		tiven Saldo aus Ent-	
amt	J 07-20	nahmen und Ein-	
3. Einschränkungen für		lagen	J 07-36
Mitunternehmeranteile		e) Einsperrungseffekt	
(Abs. 1 Satz 3)	J 07-21	aufgrund der Ver-	
4. Erweiterte Möglichkeit		wendungsreihen-	
zur Antragsrücknahme		folge von Überent-	
(Abs. 1 Satz 4)	J 07-22	nahmen	J 07-37
II. Definition des nicht		2. Steuersatz bei Nach-	
entnommenen Gewinns		versteuerung (Abs. 4	
(Abs. 2)		Satz 2)	J 07-38
1. Gewinnermittlung		3. Ausnahme für Erb-	
durch Betriebsver-		schaft- und Schenkung-	
mögensvergleich		steuer (Abs. 4 Satz 3)	J 07-39
a) Ausschluss anderer		V. Verhältnis des § 34a zu	
Gewinnermittlungs-		§ 6 Abs. 5 (Abs. 5)	
arten	J 07-23	1. Übertragung oder Über-	
b) Zweistufige Ge-		föhrung von einzelnen	
winnermittlung	J 07-24	Wirtschaftsgütern	
c) Organschaft	J 07-25	(Abs. 5 Satz 1)	J 07-40
2. Saldo von Einlagen		2. Nachversteuerung	
und Entnahmen		(Abs. 5 Satz 2)	
a) Saldo	J 07-26	a) Antrag auf Über-	
b) Entnahmen	J 07-27	tragung des nach-	
c) Einlagen	J 07-28	versteuerungspflich-	
d) Besonderheiten bei		tigen Betrags	J 07-41
Mitunternehmer-		b) Begrenzung durch	
schaften	J 07-29	den Nachversteue-	
III. Begünstigungsbetrag		rungsbetrag	J 07-42
und Feststellung des		c) Entnahmereihen-	
nachversteuerungspflich-		folge	J 07-43
tigen Betrags (Abs. 3)		d) Aufnehmender Be-	
1. Begünstigungsbetrag		trieb oder Mitunter-	
(Abs. 3 Satz 1)	J 07-30	nehmeranteil	J 07-44
2. Nachversteuerungs-		VI. Vorzeitige Nachversteue-	
pflichtiger Betrag		rung (Abs. 6)	
(Abs. 3 Satz 2)	J 07-31	1. Betriebsveräußerung	
3. Gesonderte Feststel-		und Betriebsaufgabe	
lung des nachversteue-		(Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	J 07-45

	Anm.		Anm.
2. Einbringung bzw. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)	J 07-46	1. Unentgeltliche Betriebsübergänge (Abs. 7 Satz 1)	J 07-50
3. Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)	J 07-47	2. Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Abs. 7 Satz 2)	J 07-51
4. Antrag auf Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)	J 07-48	VIII. Verlustausgleich (Abs. 8)	J 07-52
5. Stundungsmöglichkeit (Abs. 6 Satz 2)	J 07-49	IX. Verfahrensrecht (Abs. 9)	
VII. Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 3 und § 24 UmwStG (Abs. 7)		1. Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts (Abs. 9 Satz 1)	J 07-53
		2. Bindungswirkungen der Feststellungsbescheide (Abs. 9 Sätze 2 und 3)	J 07-54

Allgemeine Erläuterungen zur Einführung des § 34a durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: NEUFANG/STRATHMANN, BB-Forum: Privilegierung des nicht entnommenen Gewinns – Eine ökonomische Notwendigkeit, BB 2005, 2612; Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB-Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, BB 2005, 1653; FECHNER/LETHAUS, Die Tarifrücklage – Eine Alternative zur satzermäßigten Besteuerung von Personenunternehmen, Inst. FuSt.-Schrift Nr. 437, Bonn 2006; GERNER, Internationale Aspekte einer Tarifiermäßigung für thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen, Masterarbeit, Albert-Ludwigs-Universität Freiburg, 2006; HEY, Unternehmensteuerreform: Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne, in: Festschr. Raupach, Köln 2006, 479; BÄUMER, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, DStR 2007, 2089; BINZ, Unternehmensteuerreform 2008: Rechtsformspezifische Steuerwirkungen im Überblick, DStR 2007, 1692; CORDES, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG n.F. bei Personenunternehmen – Analyse der Be- bzw. Entlastungswirkungen bei der laufenden Besteuerung und Auswirkungen auf Umstrukturierungen, WPg. 2007, 526; DÖRFLEDER/GRAF/REICHL, Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645; ENDRES/SPENGLER/REISTER, Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform, WPg. 2007, 478; FÖRSTER, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760; FORST/SCHAAF, Die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, EStB 2007, 263; GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND, Outbound-Investitionen über ausländische Personengesellschaften im DBA-Fall unter Inanspruchnahme des Thesaurierungsmodells i.S.d. § 34a EStG; IStR 2007, 877; GRAGERT/WISSBORN, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, NWB F. 3, 14621; GRÜTZNER, Die vorgesehene Begünstigung nicht entnommener Gewinne, StuB 2007, 295; HARLE/KULEMANN, Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich, GmbHR 2007, 1138; HERZIG, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg. 2007, 11; HERZIG/LACHMANN, Unternehmensteuerreform 2008, DB 2008, 1037; HEY, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925; HÖLZERKOPF/TAETZNER, Steuerfälle für mittel-

##419##

ständige Personengesellschaften? – Die neue Verwendungsreihenfolge des § 34a heißt BiFo, BB 2007, 2769; HOMBURG/HOUBEN/MAITERTH, Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, WPg. 2007, 376; KAMINSKI/HOFMANN/KAMINSKAITE, Erste Überlegungen zur Rechtsformwahl nach dem Entwurf zur Unternehmensteuerreform, Stbg. 2007, 161, 210; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, in: ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, Bonn 2007, 20; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, Die Mär von der Steuerentlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 409; KNIEF/NIENABER, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, BB 2007, 1309; LAUSTERER/JETTER, Thesaurierungsbegünstigung, in: BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 9; LEY, Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 unter besonderer Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung, KÖSDI 2007, 15737; LEY/BRANDENBERG, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personenunternehmen, FR 2007, 1085; LÜHN/LÜHN, Vergleich der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2007, 253; MÜLLER-GATERMANN, Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 145; PFLÜGER, Unternehmensteuerreform 2008: Wann lohnt sich die Gewinnthesaurierung?, GStB 2007, 390; POHL, Außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG, BB 2007, 2483; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in: SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 409; SCHIFFERS, Die mittelständische GmbH & Co. KG im Rechtsvergleich nach der Unternehmensteuerreform 2008, GmbHR 2007, 505; SCHIFFERS, Unternehmensteuerreform 2008: Sondertarif für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG – Fluch oder Segen?, GmbHR 2007, 841; SCHIFFERS, Die Tarifänderung für GmbH und GmbH & Co. KG nach der Unternehmensteuerreform 2008 und ihre Konsequenzen, GmbH-StB 2007, 243; SCHIFFERS, Neue Thesaurierungsbegünstigung der GmbH & Co. KG – Handlungsbedarf im Hinblick auf die erstmalige Anwendung, GmbH-StB 2007, 345; SCHMITT, Unternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg. 2007, 573; SCHREIBER/OVERESCH, Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2007, 813; SCHREIBER/RUF, Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Analyse bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, BB 2007, 1099; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, Steuersatzermäßigung für Personengesellschaften – Neue Aspekte für die Rechtsformwahl, NWB F. 3, 14683; SCHULZE ZUR WIESCHE, Folgen der Entlastung des nicht entnommenen Gewinns für die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft, DB 2007 1610; THIEL/STERNER, Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, DB 2007, 1099; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, 405; WILK, Unternehmensteuerreform 2008: Wie effizient ist die Begünstigung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen?, DStZ 2007, 216; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Renaissance der Personengesellschaften in der betriebswirtschaftlichen Rechtsformwahl?, BFuP 2007, 464; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Tarifbegünstigung für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen, in: PRICE-WATERHOUSECOOPERS AG, Unternehmensteuerreform 2008, Stuttgart 2007, 27; POHL, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Organschaftsfällen, DB 2008, 84; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organschaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429.

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1 1. Rechtsentwicklung

§ 32b EStG 1951 (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27.6.1951, BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Die 1951

E 6

K. Stein

#####

##420##

eingeführte Sondertarifierung wurde bereits zwei Jahre später wieder aufgehoben (Gesetz v. 24.6.1953, BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953– 192; dazu Voss, Inst. FuSt.-Schrift 324, 1994).

§ 34a EStG aF (StFreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn) wurde mit Wirkung zum 31.12.1974 durch das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) aufgehoben und unverändert in § 3b übernommen (zur Rechtsentwicklung s. § 3b Anm. 2).

§ 34a nF: Durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) wird erstmals eine Thesaurierungsbegünstigung für Einzelunternehmen und PersGes. in das EStG aufgenommen.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-2

§ 34a ist nach § 52 Abs. 48 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (s. Anm. J 07-1) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Für Stpfl. mit vom Kj. abweichendem Wj. gilt die Neuregelung daher bereits erstmals für das in 2008 endende Wj. (THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 576). Zu Steuervorauszahlungen enthält § 37 Abs. 3 Satz 5 nF eine besondere Anwendungsregel, wonach die StErmäßigung nach § 34a außer Ansatz bleibt (s. § 37 Anm. J 07-2).

II. Grund, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung

1. Grund der Neuregelung

a) Erweiterung der Tarifvorschriften um eine Begünstigung für nicht entnommene Gewinne

J 07-3

Thesaurierungsbegünstigung als Ausgleich für Senkung der Körperschaftsteuer: Kern der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Steigerung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland durch die Senkung des KStSatzes auf 15 %. Im Zusammenspiel mit den Änderungen bei der GewSt. liegt die StBelastung einer KapGes. bei einem GewSt-Hebesatz von 400 % bei knapp 30 %. Durch die gleichzeitige Erstreckung der sog. Reichensteuer (Erhöhung des EStTarifs in der oberen Proportionalzone von 42 % auf 45 % für Stpfl. mit einem zvE von mehr als 250 000 € bzw. 500 000 € im Fall der Zusammenveranlagung) auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Folge des Auslaufens der zeitlichen Begrenzung der Ausnahmeregelung des § 32c erwächst KapGes. ein gravierender – verfassungsrechtl. angesichts der Höhe der Belastungsunterschiede bedenklicher – Wettbewerbsvorteil (HEY, Festschr. Raupach 2006, 479 [481]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526]; Wissenschaftl. Beirat des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653).

Die Thesaurierungsbegünstigung soll Personenunternehmen unter Beibehaltung der Rechtsform die Möglichkeit geben, an der niedrigen Thesaurierungsbelastung der KapGes. zu partizipieren. § 34a gewährt dazu eine Tarifentlastung nicht entnommener Gewinne mit einem besonderen StSatz von 28,25 % auf Antrag des Stpfl. bei dessen ESt.-FA. Bei „gewinnübersteigender“ Entnahme erfolgt eine Nachversteuerung mit 25 % in den entspre-

#####

##421##

chenden Folgejahren. Im Ergebnis handelt es sich nicht um eine endgültige StEntlastung, sondern lediglich um eine StStundung, die zu einem Zinsvorteil führt, dessen Höhe von der Dauer der Thesaurierung abhängig ist (vgl. etwa LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085).

Alternativkonzepte: Der Gesetzgeber hat im Zuge der Grundlagendiskussion über eine Unternehmensteuerreform die Schwierigkeiten eines umfassenden Ansatzes für eine von der Rechtsform unabhängige Besteuerung als zu groß angesehen und die zur Diskussion gestellten Konzepte etwa einer einheitlichen Unternehmensteuer oder der KStOption nicht aufgegriffen (vgl. die Übersicht über die Reformalternativen bei SEER, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005, 124 ff.; HEY, Festschr. Raupach 2006, 479 [484 ff.]; SCHÖN/SCHREIBER/SPENGLER/WIEGARD, Stbg. 2006, 103; BAREIS/SIEGEL, DB 2006, 748; HOMBURG, BB 2005, 2382). § 34a lässt den grundsätzlichen Dualismus von PersGes. mit transparenter Besteuerung einerseits und KapGes. mit intransparenter Besteuerung andererseits bestehen, wenn auch die Einführung proportionaler StSätze einen Fremdkörper im System der transparenten Besteuerung mit progressivem Tarifverlauf darstellt (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [10] sprechen deswegen von einer Durchbrechung des Transparenzprinzips). Das Ziel der Rechtsformneutralität wird nicht verfolgt, sondern vielmehr innerhalb des bestehenden Systems der transparenten Besteuerung eine Tarifentlastung für nicht entnommene Gewinne gewährt, also ein belastungsneutraler Ansatz gewählt (HEY, DStR 2007, 925 [926 f.]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 410; dagegen spricht die Gesetzesbegründung teilweise noch vom Ziel annähernder Rechtsformneutralität, BTDrucks. 16/4841, 29). Dabei hat der Gesetzgeber sich nicht für die Umsetzung des von FECHNER/LETHAUS (Inst. FuSt.-Schrift Nr. 437, 2006) vorgestellten Konzepts einer Tarifrücklage entschieden, sondern im Wesentlichen den Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen (BB 2005, 1653 ff.) aufgegriffen (KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2007, 243 [245 Fn. 5]).

J 07-4 b) Zweck des § 34a

Welche Ziele § 34a nach der Vorstellung des Gesetzgebers anstelle der Rechtsformneutralität verfolgen soll, erscheint anhand der Gesetzesbegründung auf den ersten Blick klar. So soll nach der Gesamtbegründung die Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen angestrebt werden (BTDrucks. 16/4841, 31 f.; MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 145 [150]). Die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns soll die Investitionsfähigkeit der Personenunternehmen durch eine verbesserte Eigenkapitalbildung erhöhen (BTDrucks. 16/4841, 30). Auf die Belastungsneutralität stellt auch die Einzelbegründung zu § 34a ab (BTDrucks. 16/4841, 62). In Anlehnung an die Besteuerung der KapGes. wurde dazu ein zweistufiges System geschaffen, bei dem Gewinne bei Thesaurierung zunächst einer ermäßigten Besteuerung unterliegen und im Fall der Entnahme einer Nachversteuerung

unterworfen werden (vgl. etwa LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [11]).

Das Ziel der Belastungsneutralität verfehlt § 34a aber in typischen Konstellationen infolge der Nichtbegünstigung der nicht abziehbarer BA und der Notwendigkeit der Steuerentnahme mit entsprechend reduziertem Begünstigungsvolumen weitgehend (vgl. etwa die Berechnungsschemata bei BINZ, DStR 2007, 1692 [1694]; CORDES, WPg. 2007, 526 [528]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526 f.]), so dass bei einem GewSt-Hebesatz von 400 % insgesamt eine StBelastung von 36,16 % verbleibt (32,25 % ohne Berücksichtigung der Steuerentnahme). Eine weitergehende Belastungsneutralität hätte sich realisieren lassen, wenn der Gesetzgeber den Vorschlag zur Gestaltung der Tarifrücklage von FECHNER/LETHAUS (Inst. FuSt.-Schrift 437, 2006, 9 ff.) aufgegriffen hätte. Die Kombination aller anderen Vorteile der Besteuerung von Personenunternehmen mit einer belastungsneutralen Tarifrücklage wurde jedoch als übermäßige Begünstigung kritisiert (HEY, DStR 2007, 925 [927]). Eine vollständige Gleichbelastung lässt sich aber ohnehin solange nicht erzielen, wie unterschiedliche Strukturprinzipien die Besteuerung bestimmen (HEY, DStR 2007, 925 [927]; DÖRFELER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [649]).

Die Vergünstigung ist teils personen-, teils betriebsbezogen gestaltet. Der Gesetzgeber möchte durch die betriebsbezogene Betrachtungsweise zum einen eine weitere Parallele zur Besteuerung der KapGes., zum anderen die Stärkung der Eigenkapitalbasis auf der Ebene der Unternehmen selbst erreichen (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]). Innerhalb des Systems der transparenten Besteuerung lässt sich dieses Ziel aber nur eingeschränkt verfolgen, weil die notwendige Einbeziehung der Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei PersGes. sowie die Besonderheiten mehrstöckiger PersGes. auf einer rein stl. Betrachtungsweise beruhen.

Im Rahmen der systembedingten Einschränkungen kann sich die teleologische Interpretation an dem Ziel orientieren, die Bildung von Eigenkapital und mithin die Innenfinanzierungsmöglichkeit von Investitionen zu fördern (BREITHECKER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, EStG § 34a Rn. 1; HEY, DStR 2007, 925; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 504). Zudem erscheint es erwägenswert, die zweistufige Besteuerung an dem Vorbild der KapGes. zu orientieren, weil die Belastungsneutralität durch Analogie zur Abgeltungsteuer hergestellt werden soll (BTDrucks. 16/4841, 32).

2. Bedeutung der Neuregelung

J 07-5

Die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung ist weder ein Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts noch erleichtert sie die Rechtsformwahl unter stl. Gesichtspunkten (s. dazu insbes. SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505; WINKELJOHANN/FUHRMANN, BFuP 59 [2007], 464). Rechtsform-, Ergebnisverwendungs- und Finanzierungsneutralität bleiben Desiderate. Auch die Möglichkeiten, Gesellschafterdarlehen in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer zu verlagern, sind unterschiedlich. Während § 32d Abs. 2 Nr. 1 bei KapGes. – wenn auch in engen Grenzen – Gestaltungsmöglichkeiten

##423##

offen lässt, besteht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 20 Abs. 8, § 32d Abs. 1 Satz 1 keine Möglichkeit, Gewinne mit Abgeltungssteuer auf die Gesellschafterebene zu transferieren (kritisch wegen der damit verbundenen Opportunitätskosten HOMBURG, DStR 2007, 686 [688 f.]; zur Zwischenschaltung einer GmbH vgl. zB KOLLRUSS, GmbHR 2007, 1133 [1134]).

Positiv ist für die Personenunternehmen die Wahrung des Status Quo (kritisch HEY, Festschr. Raupach, 2006, 479 [484]) in weiten Bereichen (s. auch GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14623]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15741]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2007, 243 [249]), so zB bei der Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung von WG nach § 6 Abs. 3 oder § 6 Abs. 5, der Möglichkeit zur Verlustverrechnung und der Entnahme DBA-stbefreiter ausländ. Betriebsstättegewinne, dem fehlenden Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen, der Abschreibbarkeit von Mehrwerten beim Erwerb von Personenunternehmen, der Möglichkeit der Anwendung des Splittingverfahrens und des individuellen progressiven StSatzes. Daneben bleiben Vorteile bei anderen Steuerarten, zB die StBefreiung bei der GrESt. (§§ 3, 5, 6 GrEStG), der GewSt.-Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) und die deutlich geringere Belastungswirkung der GewSt. durch die pauschalierte Anrechnung nach § 35 EStG erhalten. Außerdem bestehen – unverändert – außerstl. Vorteile, zB im Bereich der – fehlenden – Mitbestimmung und Publizität sowie in Form der höheren gesellschaftsrechtl. Flexibilität.

J 07-6 3. Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung

Verfassungsrechtl. Bedenken dürften sich in erster Linie aus einem Verstoß gegen Art. 3 GG ableiten lassen. Ausgangspunkt der Überlegungen ist die Frage, ob die Gleichbehandlung unterschiedlicher Unternehmensformen als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes geboten ist (bejahend LANG, StuW 1990, 107 [115 f.]; JACHMANN, DStJG 23 [2000], 9 [41]; HEY, DStJG 24 [2001], 155 [166 ff., 180]; BALMES, DStJG Sonderband Unternehmensbesteuerung, 2001, 25 [33 ff.]; Ableitung aus den Freiheitsrechten: KIRCHHOF, StuW 2002, 3 [11, 18]; ablehnend HOMBURG/BOLIK, BB 2005, 2330 [2335]). Da § 34a den Gedanken der Rechtsformneutralität nur punktuell befördert, ist die Frage nach wie vor virulent. Nach dem Beschluss des BVerfG zu § 32c aF ist es der Gesetzgebung im Rahmen der Gestaltungsfreiheit allerdings unbenommen, an die zivilrechtl. Rechtsformunterschiede anzuknüpfen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 Tz. 114).

Zudem stellt sich die Frage, wie die Ungleichbehandlung innerhalb des Systems der transparenten Besteuerung gerechtfertigt werden kann. Der Beschluss des BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (aaO Tz. 102 ff.) stützt sich auf das Argument der internationalen Wettbewerbsfähigkeit. Bei typisierender Betrachtung kann dies die Beschränkung der Begünstigung auf Gewinneinkünfte auf den ersten Blick ebenfalls rechtfertigen, sofern man große, international tätige PersGes. betrachtet (vgl. auch HEY, DStR 2007, 925 [931]). Jedoch begründet die Einbeziehung der anderen Gewinneinkünfte gewisse Zweifel (s. WILK, DStZ 2007, 216 [218]: niedergelassener Arzt vs. angestell-

ter Arzt), weil gerade bei typisierender Betrachtungsweise ein internationaler Wettbewerb im Bereich der Einkünfte nach §§ 13 und 18 kaum feststellbar ist. Auch die großen internationalen Sozietäten dürften die für Deutschland wettbewerbsrelevanten Dienstleistungen im Wesentlichen im Inland erbringen. Das Prinzip der synthetischen ESt. (kritisch zur Abgeltungsteuer etwa HEY, BB 2007, 1303 [1308]) wird allerdings nicht gänzlich aufgegeben, sondern es werden lediglich Stundungseffekte gewährt, weswegen im Rahmen des § 34a ein deutlich geringeres Ausmaß der Ungleichbehandlung vorliegt als in § 32c aF.

Bedenken bestehen auch gegenüber dem Ausschluss der Einnahme-Überschussrechner und der Bagatell-Beteiligungen. Eine Rechtfertigung des Ausschlusses der Einnahmen-Überschussrechnung kommt unter zwei Gesichtspunkten in Betracht. Zum einen fehlt es dieser an einer Kontenführung, auf der die Ermittlung der Entnahmen und Einlagen ansetzen kann (vgl. HERZIG, WPg. 2007, 11: erforderliche Nachvollziehbarkeit nicht gewährleistet; zustimmend ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; kritisch DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648 Fn. 21]: fundierte und transparente Buchführung im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung ausreichend). Zum anderen stehen die Unternehmen, die größenordnungsbedingt (§ 141 AO) oder wegen der Art ihrer Einkünfte unabhängig von der Unternehmensgröße nicht zur Bilanzierung verpflichtet sind, typischerweise nicht im internationalen Wettbewerb. Hinsichtlich der Einnahmen-Überschussrechnung ist zudem zu bedenken, dass jederzeit ein freiwilliger Wechsel zur Bilanzierung möglich ist. Der Ausschluss der Bagatell-Beteiligungen könnte auf die damit bezweckte Vereinfachung und die typischerweise geringe Auswirkung des Ausschlusses von Stundungsvorteilen bei Kleinstbeteiligungen gestützt werden.

Vorbehalte könnten mit Blick auf das Gebot der Folgerichtigkeit (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 2001, 250) im Hinblick darauf bestehen, dass trotz Nachbildung der Abgeltungsteuer (BTDrucks. 16/1481, 32), anders als bei § 32d Abs. 6, keine Möglichkeit besteht, für die Nachbelastung den individuellen StSatz anzuwenden.

Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass idR nicht einzelne Normbestandteile isoliert betrachtet werden können, sondern die Summe der teils begünstigenden, teils belastenden Effekte zu beurteilen ist (HEY, DStR 2007, 925 [931]; WILK, DStZ 2007, 216 [218]).

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 35

J 07-7

Die GewSt. nach § 35 wird auch auf die nach § 34a Abs. 1 Satz 1 erhobene ermäßigte Steuer angerechnet, weil in § 35 keine Einschränkung aufgenommen wurde und § 34a zu den Tarifvorschriften gehört, also der Anteil der gewerblichen Einkünfte sich nicht mindert, sondern nur die darauf lastende ESt.

FÖRSTER DB 2007, 760 (764); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14623); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (19); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15755); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unterneh-

##425##

mensteuerreform 2008, 2007, 409 [412, 442]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 568; HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 (1038); THIEL/STERNER, DB 2007, 1099.

Das entspricht auch der Rspr. (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547), wonach Tarifiermäßigungen dem Stpfl. soweit irgend möglich zugute kommen sollen.

Zur Vermeidung von Überhängen bei der Anrechnung der GewSt. kann es sich anbieten, eine Nachversteuerung auszulösen, sei es durch Überentnahmen oder andere Ersatzhandlungen, insbes. die Stellung eines Antrags nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4. Unklar ist allerdings, ob sich lediglich der Ermäßigungshöchstbetrag als Produkt aus tariflicher ESt. und dem Anteil der gewerblichen Einkünfte an der Summe der Einkünfte erhöht (FÖRSTER DB 2007, 760 [764]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [442 f.]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [842]), weil keine gewerblichen Einkünfte im VZ der Nachversteuerung vorliegen, oder ob es nicht sachgerechter ist, auch für Zwecke des § 35 die Nachversteuerung aufgrund der Parallelität zur Abgeltungsteuer auf Dividenden wie nachträgliche Gewinneinkünfte zu behandeln (s. Anm. J 07-4).

Eine weitergehende Gleichstellung der Personenunternehmen mit KapGes. wäre erreicht worden, wenn für nicht entnommene Gewinne auf die pauschale Anrechnung der GewSt. verzichtet worden und stattdessen der StSatz der KSt. zur Anwendung gekommen wäre (so der Vorschlag des Wissenschaftl. Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653 [1654 f.]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [510]).

J 07-8 2. Verhältnis zu § 34c

Das Anrechnungsvolumen ausländ. Steuern nach § 34c wird durch die Theaurierungsbegünstigung reduziert, weil sich der Anrechnungshöchstbetrag mit der StBelastung vermindert, was bei der Antragstellung zu berücksichtigen ist. Die Nachsteuer ist zwar der Abgeltungsteuer nachempfunden, gehört aber zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu den ausländ. Einkünften iSd. § 34d Nr. 2 Buchst. a, soweit sie einer ausländ. Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Die Tatsache, dass die Bildung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags dem jeweiligen VZ zugerechnet werden muss ist, ist kein grundsätzliches Anrechnungshindernis im Jahr der Nachversteuerung, weil die Nachsteuer nicht diesem VZ zugerechnet werden muss (zweifelnd unter zeitlichen Gesichtspunkten WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 569). Problematisch ist allerdings, inwieweit die Nachsteuer den Einkünften zugerechnet werden kann, die aus dem jeweiligen Staat stammen. Die Nachsteuer ist keine einkunftsbezogene Steuer, sondern eine nachgelagerte Steuer auf früherer Einkünfte. Sie ersetzt in ihrer Steuerwirkung die Abgeltungsteuer bei Einkünften aus KapGes. Die Parallele in Funktionsweise und StSatz rechtfertigt es uE, die Nachsteuer für Zwecke des § 34c Abs. 1 Satz 1 wie Einkünfte aus einer ausländ. Betriebsstätte zu behandeln (im Ergebnis wohl auch LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1101]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14649]; Anrechnung generell möglich; aA BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2092]).

Erläuterungen zu den einzelnen Tatbestands- voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 34a

I. Ausübung des Wahlrechts und Steuersatz (Abs. 1)

1. Begünstigte Gewinne (Abs. 1 Satz 1)

a) Begünstigung der Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens J 07-9

§ 34a gehört zu den Tarifvorschriften und ist gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 vorrangig vor dem allgemeinen Steuertarif anzuwenden. Als tarifbegünstigende Norm knüpft § 34a nicht an der Summe der Einkünfte an, sondern an der Bemessungsgrundlage für den Steuertarif. Das ist nach § 32a Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 5 Satz 1 das zVE.

Zu versteuerndes Einkommen: Das zVE ist Bezugspunkt nur bis zur Ausübung des Wahlrechts. Infolge der Option werden die sondertarifierten Gewinne einer eigenständigen schedularen Besteuerung unterworfen und aus dem zVE ausgeschieden. Folge einer weitergehend am Wortlaut orientierten Interpretation wäre hingegen, dass die Einkommensminderungen durch den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3, die SA und die agB vorrangig vor der Thesaurierungsbegünstigung sind (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14648 f.]). Entsprechendes müsste dann auch für die Regelungen über den Verlustausgleich und den Verlustabzug gelten (so wohl GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3 14261 [14649]; Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 1, nv.), weil im zVE bereits alle positiven und negativen Einkünfte saldiert betrachtet werden (§ 2 Abs. 3; der Vorschlag des Wissenschaftl. Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG (BB 2005, 1653 [1654]) hatte explizit den begünstigten Gewinn aus der Summe der Einkünfte ausgenommen und dieses Auslegungsproblem vermieden).

Einkommensermittlung: Die fast einhellige Meinung im Schrifttum geht – insbes. mit Blick auf Abs. 8 – zutreffenderweise davon aus, dass Begünstigungsbeträge iSd. § 34a an der Einkommensermittlung nicht teilnehmen, also der synthetischen Einkommensbesteuerung entzogen werden.

BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (20); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (428); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (847); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 566, WINKELJOHANN/FUHRMANN, BFuP 59 (2007), 464 (468); FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 (265); FÖRSTER, DB 2007, 760 (764); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15755); aA wohl nur GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3 14261 (14649).

Dafür spricht zunächst, dass die begünstigt zu steuernden Anteile entsprechend dem Antrag aus dem zVE herauszurechnen und mit dem ermäßigten StStz zu besteuern sind, während nur der Rest der allgemeinen Besteuerung unterliegt, also in der Tat zwei verschiedene Schedules entstehen. Mit der Herausnahme aus der synthetischen ESt. ist aber über die Reihenfolge bei der Ermittlung des zVE bis zu diesem Punkt zwar noch nichts zwingendes gesagt. Anders formuliert: Ab welchem Punkt die schedulare Behandlung beginnt, bliebe demnach offen. Das Ergebnis ergibt sich aber

##427##

durch das grundlegende Verständnis des § 34a als begünstigender Tarifvorschrift.

Verhältnis von Einkünfteermittlungs- und Tarifvorschriften: Aus systematischen Gründen besteht zwar kein genereller Vorrang der Einkünfteermittlungs- vor den Tarifvorschriften. So ist im Rahmen des § 15a die frühestmögliche Verrechnung auch dann vorzunehmen, wenn diese für nach §§ 16, 34 begünstigte Gewinne erfolgt (SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15a Rn. 108; KORN/HEISSENBERG in KORN, § 15a Rn. 61 mit der Einschränkung, dass die Verlustverrechnung nur erfolge, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 16 Abs. 4 stfrei sei). Dies beruht nach der Rspr. (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467) aber darauf, dass der laufende Verlust aufgrund einer besonderer Regelung einer Ausgleichsbeschränkung unterliegt. Ansonsten werden tarifbegünstigte Einkünfte als „besondere Abteilung“ innerhalb der Summe der Einkünfte behandelt (BFH v. 21.7.2004 – X R 46/02, BFH/NV 2004, 1643; v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; v. 29.7.1966 – IV 299/65, BStBl. III 1966, 544 [545]).

Die systematische Interpretation kann daran ansetzen, dass § 10d Abs. 1 Satz 2 nF für den Verlustrücktrag den Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen VZ um Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 mindert. Der Gesetzgeber hat also die Problematik des Wechselspiels von spezieller Tarifnorm und allgemeinen Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erkannt. Ferner würde Abs. 8 bei einem anderen Verständnis teilweise leer laufen (s. Anm. J 07-52). Schließlich ist die Formulierung „sind in dem zu versteuerndem Einkommen“ in § 34a Abs. 1 Satz 1 identisch mit der des § 34 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1, für die o.g. Rspr. bereits iSd. gesonderten Behandlung entschieden hat.

Insgesamt sprechen die besseren Argumente dafür, tarifbegünstigte Gewinne iSd. § 34a vom Verlustausgleich innerhalb der Summe der Einkünfte des § 2 Abs. 3 wie auch im Rahmen des § 34 auszunehmen, weil so die Tarifvorschrift dem Stpfl. bestmöglich offen steht (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547).

J 07-10 **b) Nicht entnommene Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens**

Bezieht man die begünstigten Gewinne entsprechend der hier vertretenen Auffassung (Anm. J 07-9) nicht in die allgemeine Einkommensermittlung ein, ist nicht mehr zu prüfen, inwieweit noch nicht entnommene Gewinne noch im zvE enthalten sind.

Geht man entgegen der hier vertretenen Auffassung davon aus, dass die Kürzung des zvE um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3 sowie SA, agB und Verlustausgleichsbeträge nach § 10d vorab erfolgt, stellt sich die Folgefrage, wie diese Kürzungen auf begünstigungsfähige und nicht begünstigungsfähige Bestandteile des zvE zu verteilen sind. Im Interesse einer möglichst umfassenden Begünstigung durch § 34a sollten diese Abzüge zunächst von den nicht begünstigungsfähigen Einkünften und Gewinnen bzw. von den Gewinnen, für die keine Begünstigung beantragt wird, vorgenommen werden.

c) Begünstigte Gewinneinkünfte

J 07-11

Begünstigt sind nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3), nicht aber die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7). Eine Begründung dafür sucht man in den Gesetzesmaterialien vergeblich. Auf den ersten Blick ergeben sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung verfassungsrechtl. Bedenken (vgl. Anm. J 07-6; kritisch auch DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648]).

d) Wahlrecht nur für natürliche Personen

J 07-12

Die Thesaurierungsbegünstigung steht ausschließlich natürlichen Personen im Rahmen der ESt. offen (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088 f.]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 23 Rn. 41), was aus sich der Stellung im EStG ergibt und weil nur hier ein Entlastungsbedürfnis besteht.

e) Antragserfordernis

J 07-13

Die Thesaurierungsbegünstigung wird nur auf Antrag gewährt. Besondere Formvorschriften oder Fristen für den Antrag sieht § 34a nicht vor. Der Antrag kann daher auch durch schlüssiges Verhalten gestellt werden (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 517). GRAGERT/WISSBORN (NWB F. 3, 14621 [14624]) halten es für naheliegend, für die Thesaurierungsbegünstigung eine gesonderte Anlage zur EStErklärung zu entwickeln.

Der Antrag kann grundsätzlich bis zur materiellen Bestandskraft des ESt-Bescheids gestellt und ggf. erweitert oder zurückgenommen (zur erweiterten Rücknahme s. Anm. J 07-22) werden, dh. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist, aber nach Unanfechtbarkeit nur, soweit eine Änderung des Bescheids verfahrensrechtl. noch möglich ist.

Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 9, nv.; BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2093); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14625); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (19); LEY, FR 2007, 1085 (1090); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (846); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 516; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 (298): bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids.

Ausgehend von der Annahme, dass das zVE durch den Antrag materiell – insbes. hinsichtlich der Verlustausgleichsmöglichkeiten – beeinflusst wird, liegt es nahe, § 351 Abs. 1 AO anzuwenden (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093 f.]).

f) Antragsberechtigung

J 07-14

Die Tarifbegünstigung beruht auf einer zweidimensionalen, personen- und betriebsbezogenen Betrachtungsweise. Das Wahlrecht, nicht entnommene Gewinne dem begünstigten StSatz zu unterwerfen, liegt beim Stpfl., dh. bei dem Einzelunternehmer oder Mitunternehmer. Da es sich um ein persönliches Wahlrecht handelt, bedarf es keiner einheitlichen Antragstellung aller Mitunternehmer (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 23 Rn. 45). Im System der transparenten Besteuerung ist diese

#####

##429##

Zuordnung des Optionsrechts konsequent und vermeidet insbes. Konflikte zwischen Mitunternehmern mit unterschiedlicher StBelastung, die im Fall einer (betriebs- bzw.) mitunternehmerschaftsbezogenen Option unvermeidlich wären (HEY, Festschr. Raupach 2006, 479 [490]). Antragsberechtigter (und Steuerschuldner) bleibt mithin der Stpfl. Eine PersGes., die Mitunternehmerin einer anderen PersGes. ist, kann keine Besteuerung nach § 34a beantragen (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]).

§ 34a gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. gleichermaßen (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 1, nv.; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2092 f.]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683 [14692]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 515; GRÜTZNER, StuB 2007, 295), da § 50 keine Einschränkung vorsieht.

J 07-15 g) Beschränkung des Antrags

Das Optionsrecht kann auf Teile des begünstigungsfähigen Gewinns beschränkt werden. Die Beschränkung des Antrags ist nicht erforderlich, um die Saldierung mit anderen negativen Einkünften zu ermöglichen, weil dieser Zweck durch die Wahl des zVE als Bezugsgröße (jedenfalls ohne die Stellung eines Antrags, s. Anm. J 07-9) bereits erfüllt wird. Vielmehr kann insbes. das zukünftige Entnahmeverhalten die Beschränkung eines Antrags sinnvoll erscheinen lassen.

J 07-16 h) Sondertarif

Der StSatz für die auf Antrag begünstigten Gewinne beträgt 28,25 % (zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer). Der Sondertarif hat auf die Ermittlung des stpfl. Gewinns entsprechend seiner Stellung als Tarifvorschrift keine Auswirkung. Die sich aus der Summe von Sondertarif und SolZ ergebende Belastung von 29,80 % für nicht entnommene Gewinne stellt sich allerdings nur ein, wenn keine nichtabziehbaren BA und keine Belastung mit GewSt. vorliegen, also zB bei bilanzierenden PersGes. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

J 07-17 i) Ausnahme für außerordentliche Einkünfte

§ 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 schließt eine Doppelbegünstigung durch mehrfache Inanspruchnahme (tarif-)begünstigender Normen aus, indem Gewinne, für die die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4, der ermäßigte StSatz nach § 34 Abs. 3 oder die erfolgsabhängige Tätigkeitsvergütung bei Wagnis-KapGes. (sog. carried interest) nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 (StBefreiung durch Anwendung des Halb- bzw. zukünftig des Teileinkünfteverfahrens) gelten, ausgenommen werden.

Die Ausnahme greift nur, soweit diese anderen Vergünstigungen tatsächlich in Anspruch genommen werden. So können zB Veräußerungsgewinne in mehrstöckigen PersGes. begünstigt bleiben, die auf nachgelagerte PersGes. entfallen, wenn kein Antrag nach § 34 Abs. 3 gestellt wird (BTDrucks. 16/4841, 63; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; im Ergebnis auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 532). Dasselbe gilt für die Veräußerung eines

Teilbetriebs oder Teilmitunternehmeranteils (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 533; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [298]).

Die Anwendung der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 wird nicht ausdrücklich ausgeschlossen. Teilweise wird vertreten, dass § 34a als speziellere Regelung der Anwendung des § 34 Abs. 1 vorgeht (LEY, FR 2007, 1085 [1090]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14623]). Nach aA besteht ein Wahlrecht des Stpfl., welche Begünstigung er in Anspruch nehmen kann (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 2, nv.; BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]). Zu berücksichtigen ist, dass § 34 Abs. 1 bei gleichzeitiger Begünstigung der außerordentlichen Einkünfte nach § 34a Abs. 1 Satz 1 mangels einer Progression der begünstigt besteuerten Einkünfte unter Progressionsgesichtspunkten ins Leere läuft (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2092]).

2. Sachliche Bezugspunkte des Wahlrechts (Abs. 1 Satz 2)

a) Objektbezogene Betrachtung

J 07-18

Obwohl § 34a eine personenbezogene Begünstigung darstellt, es also nahelegen hätte, auf den Saldo aller Gewinne iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 abzustellen, hat der Gesetzgeber zusätzlich eine objektbezogene Betrachtungsweise eingeführt. In dem bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA zu stellenden Antrag muss der gesamte nach Satz 1 begünstigungsfähige Gewinn wieder in seine nach Quellen zu unterscheidenden Bestandteile zerlegt werden. Es besteht also keine einheitliche Schedule innerhalb der Gewinneinkünfte, sondern in Anlehnung an die Besteuerung der KapGes. eine nach Einkunftsquellen differenzierende Entlastung, mit der eine ebenfalls quellenorientierte Nachbesteuerung in Abs. 4 korrespondiert.

Der Antrag kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil bis zur Höhe des jeweils begünstigungsfähigen Gewinns gestellt werden. Es besteht kein Zwang, das Wahlrecht einheitlich auszuüben. Bei Einzelunternehmern bezieht sich das Wahlrecht auf den einzelnen Betrieb.

Betrieb: Quotale oder betragsmäßige Voraussetzungen bestehen für den Einzelunternehmer im Gegensatz zum Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 3) nicht (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [421]). § 34a verwendet den Betriebsbegriff, ohne eine eigenständige Definition zu geben, so dass für gewerbliche Gewinne ein Rückgriff auf § 15 Abs. 2 Satz 1 angezeigt ist, dessen Begriff des Gewerbebetriebs mit dem des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG mit Ausnahme der zeitlichen Dimension identisch ist (vgl. nur § 15 Anm. 1001 ff., 1015; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 15 Rn. 8f). Für LuF-Einkünfte kann auf den Betriebsbegriff des § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 (Hauptbetrieb) zurückgegriffen werden, bei § 18 auf den dem Gewerbebetrieb angenäherten Betriebsbegriff (dazu SCHMIDT/WACKER XXVI. § 18 Rn. 5). Sinnvoll erscheint die Verwendung eines funktional verstandenen Betriebsbegriffs (entsprechend §§ 20, 24 UmwStG), der nicht nach der Zuordnung stiller Reserven fragt, sondern nach lebensfähigen, selbständigen Organisationseinheiten.

Mitunternehmerschaft: Der Begriff des Mitunternehmers ist in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 definiert. Auch der persönlich haftende Gesellschafter

einer KGaA, dessen Mitunternehmereigenschaft § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 fingiert, kann die Tarifbegünstigung in Anspruch nehmen (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 2, nv.; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14633]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]).

Mehrstöckige Personengesellschaften: Die Frage, ob das Antragsverfahren sich auf den Mitunternehmeranteil bezieht, den der Mitunternehmer unmittelbar hält (Muttergesellschaft), oder auch auf mittelbare Beteiligungen an nachgelagerten Mitunternehmerschaften (Tochter- und Enkelgesellschaften), ist im Einklang mit der Mitunternehmereigenschaft bei mehrstöckigen PersGes. zu beantworten. Für ein eigenständiges Verständnis des Begriffs des Mitunternehmeranteils im § 34a bestehen weder Anhaltspunkte im Gesetzestext noch in den Gesetzgebungsmaterialien. Nach dem Beschluss des Großen Senats zur doppelstöckigen PersGes. (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) ist allein die Obergesellschaft Mitunternehmerin der TochterPersGes. mit der Folge, dass die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht auch Mitunternehmer der Untergesellschaft sind. Zwar fingiert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 eine Mitunternehmerschaft; diese beschränkt sich jedoch darauf, den mittelbar beteiligten Gesellschafter lediglich wegen der Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen und des SonderBV wie einen unmittelbar beteiligten Gesellschafter zu behandeln (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731). Der mittelbare Mitunternehmer könnte demnach – nur – hinsichtlich seines Sondermitunternehmeranteils von der Begünstigung auf der Ebene der mittelbaren Beteiligung profitieren (so LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; aA Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 20, nv.; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14632]).

Die übrigen Gewinnbestandteile der UnterPersGes. werden dem Gesellschafter der OberPersGes. über die sog. Spiegelbildmethode zugerechnet und berühren nicht unmittelbar die Sphäre des Mitunternehmers, so dass sie für Zwecke des § 34a nur durch Einbeziehung in das so ermittelte Ergebnis relevant sind (s. auch LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [15 f.]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [439]).

J 07-19 **b) Periodenbezogene Betrachtung**

Entsprechend der periodischen Besteuerung nach § 2 Abs. 7 besteht das Erfordernis, den Antrag bezogen auf jede Quelle (Betrieb oder Mitunternehmeranteil) jährlich zu stellen. Es besteht keinerlei Bindung an eine (Nicht-) Ausübung des Wahlrechts in Vorjahren.

J 07-20 **c) Zuständiges Finanzamt**

Die Gewährung der Begünstigung obliegt dem FA, das für die ESt. des Antragstellers zuständig ist. Das ist im Regelfall das WohnsitzFA. Verfahrensrechtl. bedeutet diese Kombination personen- und objektbezogener Voraussetzungen der StBegünstigung eine erhebliche Komplizierung. Das WohnsitzFA benötigt bei gesonderten Feststellungen des Gewinns des Einzelunternehmens und bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen des

Gewinns von Mitunternehmenschaften durch das BetriebsFA die für die Feststellung erforderlichen Informationen (nach Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 40, nv.):

- Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG,
- im Gewinn enthaltene stfreie Gewinnanteile,
- Entnahmen des laufenden Wj.,
- Entnahmen für ErbSt. und SchenkSt. iSd. § 34a Abs. 4 Satz 3,
- nicht abziehbare BA,
- Einlagen des laufenden Wj.,
- Buchwerte von übertragenen oder überführten WG nach § 6 Abs. 5,
- Buchwert des vollständig übertragenen Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3,
- Mitteilung, ob die Voraussetzungen des § 34a Abs. 1 Satz 3 erfüllt werden,
- Wechsel vom BV-Vergleich zu einer anderen Gewinnermittlungsart,
- Einbringung des ganzen Betriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder eine Genossenschaft,
- Formwechsel der PersGes. in eine KapGes. oder eine Genossenschaft,
- Fälle der Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG,
- Mitteilung des übernehmenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils in den Fällen des § 34a Abs. 5 Satz 2.

Zusätzliche Informationen, die bislang für das VeranlagungsFA nicht relevant waren, sind insbes. die Höhe der Einlagen und Entnahmen. Unklar ist, ob die benötigten Informationen von den BetriebsFÄ nur nachrichtlich mitgeteilt oder nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO bindend festgestellt werden (für Letzteres BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]; GRÜTZNER, StuB 2007, 445 [451]; wohl auch THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1104]). Das BetriebsFA wird die Informationen auf jeden Fall ermitteln müssen, dh. unabhängig davon, ob diese benötigt werden oder nicht (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]; GRÜTZNER, StuB 2007, 445 [452]).

3. Einschränkungen für Mitunternehmeranteile (Abs. 1 Satz 3)

J 07-21

Nach § 34a Abs. 1 Satz 3 kann ein Mitunternehmer den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10 000 € übersteigt. Diese Beteiligungs- bzw. Gewinnschwelle soll Zwergbeteiligungen, insbes. an PublikumsPersGes., im Interesse der Vereinfachung von der Begünstigung ausschließen (BTDrucks. 16/4841, 63).

Gewinnschwelle: Die absolute Gewinnschwelle von 10 000 € knüpft nach dem Wortlaut nur an den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn an, so dass außerbilanzielle Korrekturen unbeachtlich sind (BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]).

Beteiligungsschwelle: Für die quotale Gewinnbeteiligung lässt das Gesetz offen, ob auf den Gewinnverteilungsschlüssel nach dem Gesellschaftsvertrag abzustellen ist oder auf den Anteil am stl. Gewinn der Mitunternehmer-

##433##

schaft, wobei auch Sondervergütungen und Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen wären. Sowohl der Wortlaut („Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn“) als auch die Tatsache, dass § 34a Abs. 1 Satz 3 keine § 35 Abs. 3 Satz 2 entsprechende Regelung enthält, sprechen dafür, auf die Beteiligung am stl. Gewinn abzustellen (BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]). Dagegen spricht allerdings das Vereinfachungsinteresse, weil diese Frage in jedem Wj. neu geprüft werden müsste. Es könnte auch der Fall eintreten, dass die Beteiligung wegen schwankender Gewinne in einem Jahr einbezogen wäre und in einem anderen Jahr nicht, zB weil die Höhe der Sondervergütungen sich reduziert hat (im Ergebnis ebenso Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 5, nv.; BREITHECKER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, EStG § 34a Rn. 4; LEY, FR 2007, 1085 [1088]). Diese Komplizierung ist allerdings hinzunehmen (s. auch BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, Rn. 512 und Fn. 18).

Wird keine der beiden Gewinnschwellen überschritten, entfällt nach dem Wortlaut nur das Optionsrecht. Alle anderen Regelungen des § 34a, insbes. die Vorschriften zur Nachversteuerung, bleiben anwendbar (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

J 07-22 4. Erweiterte Möglichkeit zur Antragsrücknahme (Abs. 1 Satz 4)

Der Stpfl. kann den Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids für den nächsten VZ ganz oder teilweise zurücknehmen (Abs. 1 Satz 4). Satz 4 regelt damit nur den Sonderfall, dass der EStBescheid für den betreffenden VZ bereits bestandskräftig ist. Bis zur materiellen Bestandskraft kann der Antrag noch gestellt, geändert oder zurückgenommen werden (s. Anm. J 07-13). Die erstmalige Stellung eines Antrags oder dessen Erweiterung wird durch Satz 4 nicht nachträglich ermöglicht (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [18 f.]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]). Grund für die darüber hinausgehende Rücknahmemöglichkeit nach Satz 4 ist nach der Gesetzesbegründung, dass (Mit-)Unternehmer, die zB aufgrund unvorhergesehener Verluste im Folgejahr gezwungen sind, thesaurierte Gewinne zu entnehmen, die Möglichkeit haben sollen, einen Nachteil durch die Nachversteuerung zu vermeiden (BTDrucks. 16/4841, 63). Der Bescheid für das Begünstigungsjahr ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [421 f.]; aA wohl DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648]), was einen abweichenden Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO verursacht (im Erg. wohl auch LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [29]).

Da der Antrag nur bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids für den nächsten VZ zurückgenommen werden kann, nicht aber bis zur Bestandskraft, kann es insbes. wegen der Auswertung von Grundlagenbescheiden etc. sinnvoll sein, Einspruch einzulegen, um nachträgliche Korrekturen des Thesaurierungswahlrechts vorzunehmen (s. auch DÖRFLER/GRAF/REICHEL, DStR 2007, 645 [648]; aA BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093]).

II. Definition des nicht entnommenen Gewinns (Abs. 2)**1. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich****a) Ausschluss anderer Gewinnermittlungsarten**

J 07-23

Begünstigt sind nur Betriebe und Mitunternehmerschaften, die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln. Ausgenommen sind somit die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 und die pauschalierenden Gewinnermittlungsarten (Tonnagebesteuerung nach § 5a, land- und forstwirtschaftliche Gewinne nach § 13a).

Ob TochterPersGes. ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermitteln, spielt sowohl nach dem Wortlaut, der auf die Gewinnermittlung auf Ebene des begünstigten Unternehmens abstellt, als auch nach Sinn und Zweck des Ausschlusses der nicht bilanzierenden Unternehmen keine Rolle. Ebenfalls nicht begünstigt sind trotz der Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. § 17, weil der Gewinn nach § 17 Abs. 2 ermittelt wird (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14628]).

b) Zweistufige Gewinnermittlung

J 07-24

Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1), vermindert um Einlagen und vermehrt um Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). Im Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 enthalten sind aufgrund der Zweistufigkeit der Gewinnermittlung (WASSERMAYER, IStR 2001, 633 [634]; MÖSSNER, Festschr. WASSERMAYER, 2005, 63 [64 f.]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 109 f.) die nicht abziehbaren BA sowie die stfreien Einnahmen.

GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14628 f.); DÖRFLER/GRAF/REICHEL, DStR 2007, 645 (647); KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 f.; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (12 f.); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15741); LÜHN/LÜHN, StuB 2007 253 (254); ROGALL in SCHAUMBURG/RODDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (416 f.).

Auch der nach der direkten Methode ermittelte Betriebsstättengewinn dürfte in den Unterschiedsbetrag – ggf. im Wege der Schätzung – einfließen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1102]).

Auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung ist der Unterschiedsbetrag zu korrigieren um – außerbilanzielle – Hinzurechnungen und Kürzungen, zB Korrekturen nach dem AStG, nicht abziehbare BA und stfreie Einkünfte (WASSERMAYER, IStR 2001, 633 [634]; MÖSSNER, Festschr. Wassermeyer, 2005, 63 [67]; BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 315; v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418). Insoweit kann – aus „technischen“ Gründen – keine Tarifbegünstigung in Anspruch genommen werden. (CORDES, WPg. 2007, 526 [527]; FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [264]; KNIEF/NIENABER, BB 2007, 1309 [1312]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; aA SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [842]). Das Zusammentreffen der außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen führt dazu, dass sich die gegenläufigen Effekte saldieren (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]).

#####

##435##

Eine andere Begründung für den Begünstigungsausschluss nicht abziehbarer BA ist, dass die Thesaurierung bereits verwendeter Beträge denklogisch ausgeschlossen sei (DÖRFLER/GRAF/REICHEL, DStR 2007, 645 [647]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14629]; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 522). Zwingend ist dieser Schluss aber nur, wenn man in die Thesaurierungsbegünstigung die Prämisse hineinliest, dass nur solche Gewinne begünstigt sein sollen, die einer Nachversteuerung unterliegen können (BTDrucks. 16/4841, 63). Das ist bei der Besteuerung der KapGes. jedenfalls nicht der Fall. Niemand käme auf die Idee, die nichtabziehbaren BA der KapGes. als fiktive Dividende an die Gesellschafter zu behandeln, weil eine tatsächliche Ausschüttung nicht erfolgen kann (kritisch auch HEY, DStR 2007, 925 [928]; LETHAUS/FECHNER, Inst. FuSt.-Schrift Nr. 437, 2006, 16; SCHREIBER/RUF, BB 2007, 1099 [1102]).

Die Ungleichbehandlung ergibt sich nicht zwingend aus der Transparenz der PersGes., sondern aus dem Verständnis der Anknüpfung in § 34a Abs. 2 an den Gewinn iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [928]). Die teleologische Interpretation könnte Anlass geben, insoweit einen modifizierten Gewinnbegriff zu verwenden. Das wäre jedoch auf den ersten Blick systematisch inkonsequent, weil die gegenläufigen Effekte, die sich aus der Einbeziehung stfreier Gewinnanteile ergeben, nicht einer modifizierten Betrachtung unterzogen werden. Dieser Einwand ist jedoch insoweit nicht zwingend, weil die stfreien Gewinne im zVE nicht mehr enthalten sind und insoweit die Entnahme nicht begünstigungsfähiger Gewinne nicht schädlich sein kann. Allerdings zeigt sich gerade bei den stfreien Einkünften, dass die Parallele zur Besteuerung der KapGes. eine zweischneidige Angelegenheit ist, weil die Ausschüttung von auf der Ebene der Gesellschaft stfreien Gewinnen bei den Gesellschaftern der Besteuerung nach allgemeinen Regeln unterliegt. Entscheidend ist wohl im Ergebnis deswegen doch die Antwort auf die Frage, welche Bedeutung der Tatsache zukommen soll, dass eine Nachversteuerung nicht mehr ausgelöst werden kann. Der Wille zur umfassenden Begünstigung iS einer Belastungsgleichheit mit KapGes. legt zunächst die Modifikation der zweistufigen Gewinnermittlung nahe. Die Tatsache, dass § 34a nur eine Stundung gewährt, dürfte allerdings diese Folgerung ausschließen, weil mangels einer Nachversteuerungsmöglichkeit ein definitiver Steuervorteil verbliebe.

Dasselbe gilt für nach § 15a Abs. 2 verrechenbare Verlustanteile. Hier ist auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung ein begünstigungsfähiger, nicht entnommener Gewinn denkbar, das zVE aber – ausnahmsweise (s. Anm. J 07-9) – gemindert, so dass die Begünstigung ausscheidet (SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2007, 1610 [1611]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 522).

J 07-25 c) Organschaft

Ist ein Personenunternehmen Organträger (OT) einer Organschaft iSd. §§ 14 ff. KStG, muss entsprechend dem Entlastungszweck der Norm § 34a anwendbar sein (POHL, DB 2007, 84) – und zwar ungeachtet der technischen Frage, inwieweit das Einkommen der Organgesellschaft (OG), das

dem OT zugerechnet wird, also der bereits um außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen korrigierte Gewinn, in den begünstigungsfähigen Gewinn nach § 34a Abs. 2 Satz 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 einfließen kann, der an der Gewinnermittlung erster Stufe ansetzt.

Zunächst ist festzuhalten, dass § 19 Abs. 2 und 3 KStG der Anwendung des § 34a nicht entgegensteht, weil es sich um eine allgemeine, nicht um eine besondere (dazu GOSCH/NEUMANN, § 19 Rn. 5 f.) Tarifvorschrift handelt (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [419 Fn. 24]), die entsprechend der allgemeinen Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c aF auch im Rahmen der Organschaft (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 917) anwendbar ist (im Erg. auch POHL, DB 2008, 84, der darauf abstellt, dass § 34a originär beim Organträger ansetzt).

Im Unterschiedsbetrag ist der von der OG abgeführte Gewinn enthalten. Die Korrektur erfolgt – nach einhelliger Auffassung, trotz Differenzen über Detailfragen – außerhalb des Steuerbilanzgewinns (R 29 Abs. 1 KStR 2004; DJPW/WITT/DÖTSCH, § 14 KStG Rn. 262; FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rn. 11 f. und 262 ff.; RÖDDER/SCHUHMACHER, DStR 2002, 1163 [1164]). Sachgerecht wäre entsprechend der Anwendung der Bruttomethode nach § 15 Nr. 2 KStG die getrennte Zurechnung des Gewinns erster und zweiter Stufe anstelle des Einkommens der OG (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [418 f.]; ROGALL, DStR 2008, 429, [430 ff.]).

2. Saldo von Einlagen und Entnahmen

a) Saldo

J 07-26

§ 34a stellt zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrags auf den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen ab. Entnahmen gelten vorrangig als durch Einnahmen kompensiert (LAUSERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [10]). Nur eine Nettoentnahme hat Auswirkungen auf den begünstigungsfähigen Gewinn (und die Nachversteuerung). Die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten durch Einlagen kurz vor dem Ende des Wj. nimmt der Gesetzgeber in Kauf (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14631]).

b) Entnahmen

J 07-27

Der Begriff „Entnahme“ ist mangels Definition wie bisher im Rahmen des § 4 Abs. 1 Satz 2 als Realakt zu verstehen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 Rn. 56), der zu einer Überführung von WG in das PV oder das Vermögen eines anderen Betriebs oder einer anderen Mitunternehmerschaft führt, wobei zwischen Bar-, Sach- und Nutzungsentnahmen (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14627]) sowie offenen und verdeckten Entnahmen (SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [842]) nicht unterschieden wird.

Fiktive Entnahmen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Ausländ. Betriebsstätten sind Bestandteil des inländ. Betriebs. Somit

#####

##437##

erhöht die Überführung von WG in ausl. Betriebsstätten zwar als fiktive Entnahme den stpl. Gewinn, ist aber begünstigungsfähig.

Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 13, nv.; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (17); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (444); THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 (1105); BRANDENBERG, FR 2007, 1085 (1094 Tz. 13); KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 Rn. 57; aA LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15745); SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683 (14692).

Eine Besteuerungslücke besteht insoweit nicht, weil die Wirtschaftsgüter BV bleiben (s. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 523) und eine spätere tatsächliche Entnahme sowohl das Begünstigungsvolumen mindert als auch eine Nachversteuerung auslösen kann.

Gewerbsteuer: Nach § 4 Abs. 5b nF ist die GewSt. keine BA. Das ist sprachlich missglückt, weil sich anders als bei nicht abziehbaren BA die Frage stellt, ob die GewSt. nur wie eine nicht abziehbare BA außerbilanziell hinzuzurechnen ist (so GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14629]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]) oder ob die Zahlung wie eine Entnahme zu behandeln ist (so wohl SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683 [14687]), weil es sich um eine Minderung des Unterschiedsbetrags handelt, die nach dem Wortlaut nicht betrieblich veranlasst wäre und dann nur noch dem Privatbereich zugeordnet werden könnte. Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist aber immer nur eine Vermögensminderung aus betriebsfremden Zwecken (SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 300). An der betrieblichen Verursachung der GewSt. als Objektsteuer auf den Gewinn des Gewerbebetriebs bestehen aber trotz der Ungenauigkeit des § 4 Abs. 5b keine Zweifel, so dass auf jeden Fall keine Entnahme in Betracht kommt (so auch BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2090]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14629]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 f. Rn. 59 und Fn. 1; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15746]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [843]).

Regelmäßig wird man davon ausgehen müssen, dass die ESt.-Belastung auf den Gewinn auch dem Unternehmen entnommen werden muss, so dass dieser Betrag nicht für die Sondertarifierung zur Verfügung steht (HEY, DStR 2007, 925 [927]; HOMBURG, DStR 2007, 686 [688]; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15741]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [510]).

J 07-28 c) Einlagen

Einlagen iSd. § 34a sind die Einlagen nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14627]), also sämtliche Überführungen und Übertragungen von WG (einschließlich Barmitteln) aus einem anderen BV, Mitunternehmeranteil oder dem PV. Fiktive Einlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 durch Verstrickung von WG sind entsprechend der Zwecksetzung des § 34a und korrespondierend mit der Behandlung der fiktiven Entnahmen durch Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 keine Einlagen (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform

2008, 2007, 9 [17]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 Rn. 58).

d) Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften

J 07-29

Bei Mitunternehmerschaften umfasst das BV das Gesamthandsvermögen inklusive Ergänzungsbilanzen und SonderBV.

Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 11, nv.; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14627); GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [297]; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (14); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15752); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (842); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 526; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2007, 1610; HEY, DStR 2007, 925 (927 f.); kritisch zur Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen vor dem Hintergrund des Normzwecks etwa ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (415).

Technisch erfolgt die Einbeziehung des SonderBV, indem auf der Ebene der Sonder- und der Gesamthandsbilanz korrespondierende Einlagen bzw. Entnahmen angesetzt werden, so dass per Saldo keine Veränderung eintritt (Hey, DStR 2007, 925 [928]; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [264]). Die Überführung oder Übertragung aus dem SonderBV in ein anderes BV ist eine Entnahme, wie sich schon aus dem Verweis in § 34a Abs. 5 Satz 1 auf § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 und aus Abs. 3 aE ergibt. Zum gleichen Ergebnis gelangt weitgehend die Auffassung dass der Mitunternehmeranteil einheitlich zu verstehen sei, so dass die Übertragung von WG aus dem bzw. in das Gesamthandsvermögen irrelevant sei, weil nur eine Verschiebung aus der Gesamthandsbilanz in die Sonderbilanz erfolge, aber keine WG den Bereich der stl. Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft verlassen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1102]).

Die Gutschrift von Gewinnanteilen auf einem – entnahmefähigen – Gesellschafter(darlehens)konto stellt, weil es sich dabei stl. um SonderBV handelt, keine Entnahme dar (HEY, DStR 2007, 925 [928]; aA LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [15]), wobei teilweise vertreten wird, dass die Verbuchung auf einem Privatkonto bereits als Entnahme zu behandeln sei, weil die Mittel nicht investiven Zwecken dienen (DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [647]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 527 und Fn. 38). Diese Differenzierung findet in der Figur des SonderBV aber keine Stütze, weil es auf die zivilrechtl. Ausgestaltung des Kontos nicht ankommt, solange das Geld im Unternehmen verbleibt. Zur Entnahme führt daher erst die Überführung in den privaten Bereich, zB durch Zahlung auf ein privates Bankkonto (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14627]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753 f.]). Denkbar erscheint es auch, ein Bankkonto als gewillkürtes SonderBV zu behandeln und so eine Entnahme zu vermeiden (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [846]). Das gilt für andere SonderBE entsprechend (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 19, nv.).

Entnahmen liegen auch vor, wenn die auf die Einkünfte des Gewerbebetriebs entfallende ESt. (zzgl. SolZ) aus betrieblichen Mitteln gezahlt wird

##439##

(s. etwa KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; CORDES, WPg. 2007, 526 [527]), weil es sich bei der Zahlung der persönlichen Steuern um einen privaten Vorgang handelt. Dieser Effekt lässt sich vermeiden durch die Zahlung mit privaten Mittel bzw. durch die Belastung der Zahlung auf einem Gesellschafterdarlehenskonto mit Forderungscharakter aus Sicht der Gesellschaft (CORDES, WPg. 2007, 526 [527]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15757]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [508]; § 5 Anm. 282 ff.; vgl. auch BMF v. 30.5.1997, BStBl. I 1997, 627; BFH v. 3.2.1988 – I R 394/83, BStBl. II 1988, 551).

III. Begünstigungsbetrag und Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3)

J 07-30 1. Begünstigungsbetrag (Abs. 3 Satz 1)

Bei dem Begünstigungsbetrag handelt es sich nach Abs. 3 Satz 1 um den im VZ nach Abs. 1 Satz 1 auf Antrag begünstigten Gewinn. Damit beschränkt sich Abs. 3 Satz 1 auf eine Legaldefinition des Begünstigungsbetrags, der Ausgangsgröße für die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist. Es handelt sich um den begünstigungsfähigen Gewinn, für den die Tarifbegünstigung in Anspruch genommen wird (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14633]).

J 07-31 2. Nachversteuerungspflichtiger Betrag (Abs. 3 Satz 2)

Abs. 3 Satz 2 bestimmt die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags des Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach folgendem Schema:

Begünstigungsbetrag des VZ

- ESt. (28,25 %) zzgl. SolZ auf den Begünstigungsbetrag
 - + nachversteuerungspflichtiger Betrag des Vorjahrs
 - + übernommener nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 5
 - übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 5
 - Nachversteuerungsbetrag des laufenden VZ
-
- = nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des VZ

Der Begünstigungsbetrag wird (nur) um die darauf lastende Sondersteuer nebst SolZ gemindert (dies nicht berücksichtigend KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410 f., Tabelle 4]). Maßgebend ist die Sondertarifsteuer von 28,25 % nebst 5,5 % SolZ (zusammen 29,80 %), nicht die tatsächlich nach Anrechnung der GewSt. nach § 35 sich ergebende – niedrigere – Belastung (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [423 f. mwN]). Der Betrag ist auf Euro und Cent genau zu ermitteln (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]). Dadurch wird vermieden, dass die Steuer später einer – weiteren – Nachversteuerung unterworfen wird. Eine Minderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags um eine etwaige KiSt. ist hingegen nicht – ausdrücklich – vorgesehen (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]). Dies wäre aber konsequent, weil auch auf den Nachversteuerungsbetrag KiSt. anfällt, also insoweit Steuer auf die Steuer anfällt, was die Kürzung ge-

rade verhindern will (so wohl auch HARLE/KULEMANN, GmbHR 2007, 1138 [1140], allerdings ohne Begründung). Keine Minderung ist vorgesehen für stl. Nebenleistungen (Zinsen, Säumniszuschläge etc., s. LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [21]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]).

3. Gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3 Satz 3)

J 07-32

Der nachversteuerungspflichtige Betrag zum Ende eines VZ wird je Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Abs. 3 Satz 3 jährlich durch gesonderten Verwaltungsakt festgestellt. Damit soll dem Stpfl. Rechtssicherheit (über das Ausmaß seiner latenten ESt.) gewährt werden (BTDrucks. 16/4841, 64). Das Weitere regelt Abs. 9 (s. Anm. J 07-54).

IV. Durchführung der Nachversteuerung (Abs. 4)

1. Gewinnübersteigende Entnahme als Auslöser der Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 1)

a) Überentnahme

J 07-33

Eine Nachversteuerung ist nach Abs. 4 Satz 1 in erster Linie (vorbehaltlich der Tatbestände nach Abs. 6) durchzuführen, wenn der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 dieses Wj. übersteigt. Der Gewinn iSd. Abs. 4 erfasst auch den Unterschiedsbetrag als Gewinn erster Stufe. Der Entnahmeüberhang ist im Fall eines Verlusts so hoch wie der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen (FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [265]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICE-WATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 545).

Durch die Anknüpfung an den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 gilt auch für die Ermittlung des Entnahmeüberhangs, dass erst auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu berücksichtigende außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen keine Rolle spielen. Stfreie Gewinnbestandteile, zB. nach DBA stbefreite ausländ. Betriebsstättengewinne oder der stfreie Teil von Halbeinkünften, können demzufolge entnommen werden, ohne dass diese Entnahme eine Nachversteuerung auslöst (HEY, DStR 2007, 925 [929]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]).

b) Vorrang des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags

J 07-34

Die Nachversteuerung greift nur, soweit der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht durch eine Überführung oder Übertragung von WG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 vom Ursprungsbetrieb oder -mitunternehmeranteil auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil übergegangen ist (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [22]).

c) Nachversteuerung

J 07-35

Der Gesetzgeber verwendet eine bislang unbekannte Technik. Die Parallele zur KapGes. hätte nahegelegt, die Überentnahme als eigenen Einkunftstat-

bestand innerhalb der Gewinneinkünfte auszuformen (so auch der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653 [1655]). Statt dessen erfolgt eine zeitlich verzögerte Nachbelastung früher begünstigt besteuert Gewinne. Die Nachversteuerung hat auf die Höhe des zVE keine Auswirkung und auch keinerlei Progressionseffekte.

J 07-36 **d) Verwendungsreihenfolge für einen positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen**

Die Nachversteuerung ist auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag beschränkt (s. etwa LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]). Ist dieser einer Nachversteuerung zugeführt worden, bleiben darüber hinausgehende Entnahmen stl. ohne Auswirkung. Daraus ergibt sich folgende Verwendungsreihenfolge für den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen (BÄUMER, DStR 2007, 2089; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14638]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]):

1. stfreier Gewinn des laufenden Jahrs,
2. stpfl. Gewinn des laufenden Jahrs,
3. nicht entnommene und nach § 34a begünstigte Gewinne der Vorjahre und
4. stfreie und nicht entnommene, mit dem persönlichen StSatz versteuerte Gewinne der Vorjahre.

J 07-37 **e) Einsperrungseffekt aufgrund der Verwendungsreihenfolge von Überentnahmen**

Die – implizite – Verwendungsreihenfolge von Überentnahmen führt zur Einsperrung versteuerter Altgewinne, regelbesteuerter (Neu-)Gewinne sowie stfreier Gewinne, die nicht im Jahr der Entstehung entnommen werden. Sie kann mit Vereinfachungsüberlegungen begründet werden, weil andernfalls eine Eigenkapitalgliederung für alle Personenunternehmen erforderlich wäre, selbst wenn diese aktuell von der Begünstigung keinen Gebrauch machen. Hintergrund der Regelung ist auch ein Übergangsproblem (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [929]). Solange die Stpfl. ihren Lebensbedarf und die Liquidität für Steuerzahlungen aus anderen Quellen decken können, verbleibt ein entsprechend höheres Gewinnpotenzial, das sie der begünstigten Besteuerung unterwerfen können. Dasselbe hätte gegolten, wenn der Gesetzgeber für Alrücklagen eine vorrangige Entnahmemöglichkeit gewährt hätte (entsprechend dem Einlagekonto des § 27 KStG). Die in Abs. 4 Satz 1 vorgesehene Verwendungsreihenfolge vermeidet auch die aus einer solchen Regelung drohenden Steuerausfälle (bis zum Verbrauch der Altgewinne) – allerdings um einen hohen Preis:

Um die Nachversteuerung zu vermeiden, ist Personenunternehmen – jedenfalls bei rein stl. Betrachtung – zu raten, die Alrücklagen einschließlich der Gesellschafterdarlehen soweit möglich zu entnehmen, wenn eine zukünftige Entnahme (mit Ausnahme der ErbSt.- und SchenkStZahlungen) nicht völlig unwahrscheinlich ist.

DÖRFEL/GRAF/REICHEL, DStR 2007, 645 (652 f.); HEY, DStR 2007, 925 (929); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9

(27); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15756); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (846); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 541.

Zu beachten sind bei Entnahmen neben deren Auswirkungen auf Eigenkapitalsituation, Liquidität und andere wirtschaftliche Aspekte allerdings auch die Regelungen der §§ 4 Abs. 4a, 4h hinsichtlich der Zinsaufwendungen, des § 15a hinsichtlich des Verlustausgleichs und der §§ 13a Abs. 5 Nr. 3 und 19a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG hinsichtlich der Nachversteuerung. Der Mitunternehmer kann aus den entnommenen Mitteln auch die Steuerschulden der Folgejahre begleichen und so das Begünstigungsvolumen erhöhen. Damit wird das Ziel des Gesetzgebers konterkariert, die Eigenkapitalausstattung der Personenunternehmen zu stärken. Das gilt entsprechend für nach DBA stfreie Auslandsgewinne und nicht begünstigt besteuerte laufende Gewinne (HEY, DStR 2007, 925 [929]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 541). Da Abs. 4 Satz 1 auf die Gewinne des VZ abstellt, kann es sinnvoll sein, diese Gewinnbestandteile im laufenden Geschäftsjahr vorweg zu entnehmen, so dass eine frühzeitige Prognose des Gewinns und ein Abgleich der Entnahmen und Einlagen erforderlich ist (SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [510]).

Die direkte Wiedereinlage von zum Jahresende entnommenen Mitteln im Folgejahr, um die Liquidität dem Unternehmen nur kurzfristig zu entziehen, dürfte stl. nicht als Entnahme anerkannt werden.

FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 (267); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (27); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (430); THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 (1106 unter Hinweis auf BFH v. 11.12.2002 – XI R 48/00, BFH/NV 2003, 895).

Eine Alternative zur Entnahme ins PV ist die Einlage in eine gewerbliche oder gewerblich geprägte SchwesterPersGes. (FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [268]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15756]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [430]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [846]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1106 f.]), die die Mittel der Ursprungsgesellschaft unter fremdvergleichbaren Darlehensbedingungen überlässt (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15757]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1106 f.]). Andernfalls droht eine Entnahme der Darlehensforderung der SchwesterPersGes. und eine korrespondierende Einlage in das SonderBV bei der Ursprungsgesellschaft.

Bei mehrstöckigen PersGes. könnte man auch die Einlage in das SonderBV bei einer Tochtergesellschaft erwägen, was aber mit Blick auf die Behandlung des Sondermitunternehmeranteils als relativ ungesicherte Gestaltung angesehen werden muss (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [441]).

2. Steuersatz bei Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 2)

J 07-38

Der StSatz auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt nach Abs. 4 Satz 2 zwingend 25 %. Es erfolgt keine Günstigerprüfung wie im Rahmen des Veranlagungswahlrechts der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 6 (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; KNIEF/NIENABER, BB 2007, 1309 [1312]; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ,

##443##

Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [22]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [424]), so dass ein niedrigerer individueller StSatz des Stpfl. sich nicht auswirkt. Zum SonderStSatz kommen SolZ (so dass die kumulierte StBelastung 26,375 % beträgt) und ggf. KiSt. hinzu (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [296]; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [22]).

J 07-39 3. Ausnahme für Erbschaft- und Schenkungsteuer (Abs. 4 Satz 3)

Eine Nachversteuerung wegen Entnahmen zur Zahlung der ErbSt. oder SchenkSt., die anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ausgelöst wird, ist nach Abs. 4 Satz 3 nicht durchzuführen. Aufgrund der betriebsbezogenen Sichtweise ist die insgesamt festgesetzte ErbSt. und SchenkSt. ins Verhältnis zu setzen (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 29, nv.):

$$\text{Festgesetzte ErbSt.} \times \frac{\text{ErbSt.- Bemessungsgrundlage für den Betrieb oder Mitunternehmeranteil}}{\text{ErbSt.- Bemessungsgrundlage}}$$

Begünstigt ist nur die Entnahme aus dem Betrieb oder Mitunternehmeranteil, der die ErbSt. oder SchenkSt. ausgelöst hat. Die Entnahme aus einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil fällt nicht unter die Ausnahmeregelung des Abs. 4 Satz 3 (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14639]). Bei unbeschränkter ErbSt.- oder SchenkStpflicht im Ausland gilt diese Ausnahme nicht nur für die deutsche ErbSt. oder SchenkSt., sondern auch für entsprechende ausländ. Steuern, die auf die deutsche ErbSt. bzw. SchenkSt. nach § 21 ErbStG angerechnet werden können.

Entsprechend dem Entlastungszweck sollte die Entnahme zur Zahlung von ErbSt. oder SchenkSt. wegen Nachversteuerungstatbeständen nach §§ 13a Abs. 5, 19 Abs. 5 ErbStG begünstigt sein, obwohl die Steuer insoweit nicht nur durch die Übertragung ausgelöst wird, sondern ein weiterer Tatbestand erfüllt werden muss. Denn die Übertragung bleibt Auslöser der ErbSt. oder SchenkSt.; die Nachversteuerungstatbestände erhöhen lediglich die Höhe der Steuerbelastung.

Die Ausnahme des Abs. 4 Satz 3 muss an der festgesetzten ErbSt. oder SchenkSt. ansetzen, so dass spätere Zahlungen aufgrund geänderter Bescheide sich nicht nachteilig auswirken können. Eine Verpflichtung, einen Erstattungsbetrag aufgrund späterer Änderungen zugunsten des Stpfl. wieder einzulegen, besteht mangels ausdrücklicher Regelung im Gesetz nicht.

Die Entlastung setzt nur ein, wenn der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen den laufenden Gewinn des Jahres der Entnahme der ErbSt. übersteigt, es also grundsätzlich zu einer Nachversteuerung kommt (GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]). Ist der laufende Gewinn höher als der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen, greift Abs. 4 Satz 3 nicht ein. Er lässt die ErbSt.-Entnahme nur bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags unberücksichtigt. Eine begünstigende Thesaurierung ist in Höhe der ErbSt.-Entnahme jedoch nicht möglich, weil in Abs. 2 keine entsprechende Regelung vorgesehen ist.

Ebenfalls nicht gemindert wird der nachversteuerungspflichtige Betrag, wenn kein Nachbesteuerungsbetrag entsteht (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14639]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [437]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 547), so dass die latente Nachversteuerungsbelastung bestehen bleibt.

Unklar ist, wie bei einer Entnahme der ErbSt. oder SchenkSt. in einem Jahr, in dem mangels Überentnahme keine Nachsteuer ausgelöst wird, und erstmaligen Überentnahmen in Folgejahren zu verfahren ist. GRÜTZNER (StuB 2007, 295 [299]) erwägt, dem Rechtsnachfolger entsprechend dem Schutzzweck der Norm auch in diesen Fällen die Ausnahme zuzubilligen. Das erscheint angesichts der sehr begrenzten Reichweite des Abs. 4 Satz 3 zweifelhaft.

Übernimmt der Schenker die SchenkSt., kann er von der Ausnahme nur profitieren, wenn er einen Teil des Betriebs oder des Mitunternehmeranteils verschenkt und der nachversteuerungspflichtige Betrag somit noch bei ihm verblieben ist (vgl. LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [23]).

V. Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 5 (Abs. 5)

1. Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (Abs. 5 Satz 1) J 07-40

Abs. 5 Satz 1 basiert auf der Annahme, dass die Überführung von WG iSd. § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 eine Entnahme aus einem BV und eine Einlage in ein anderes BV darstellt, die aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtungsweise grundsätzlich eine Nachversteuerung auslösen kann. Der Begriff des WG umfasst nach allgemeinen Grundsätzen nicht nur WG, bei denen § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 aufgrund der zwingenden Buchwertverknüpfung die Aufdeckung stiller Reserven vermeiden, sondern grundsätzlich alle WG und damit auch – entgegen den Vorstellungen der FinVerw. (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 31, nv.) – alle Zahlungsmittel und sonstigen WG des Umlaufvermögens (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1104]). Das zeigt bereits die explizite, klarstellende Erwähnung der Barmittel in § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1. Dafür spricht auch, dass durch den Umtausch von Barmitteln in Wertpapiere, die zweifelsfrei WG sind, eine „Umgehung“ einer anderen Auffassung leicht möglich wäre (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14642]).

Die Nachversteuerung wird durch eine Übertragung oder Überführung nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 nur ausgelöst, wenn insgesamt eine Überentnahme vorliegt. Die Verweisung ist insoweit zu weit gefasst, als es nur auf die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 ankommen kann. Abs. 4 Satz 2 regelt lediglich den StSatz der Nachversteuerung und Abs. 4 Satz 3 die ErbSt.-Entnahme, die wegen ihrer Zweckbeschränkung nur bei Zahlung an das FA greifen, nicht aber zu einer Übertragung oder Überführung nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 führen kann.

Die Übertragung eines WG zwischen SonderBV und Gesamthandsvermögen desselben Stpfl. bei derselben Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 löst bereits mangels Entnahme aus dem Mitunternehmeranteil des Stpfl. keine Nachversteuerung aus, so dass es auf Abs. 5 Satz 2 nicht ankommt (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14641]; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [24]).

2. Nachversteuerung (Abs. 5 Satz 2)

J 07-41 a) Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

Eine Nachversteuerung findet nach Abs. 5 Satz 2 nicht statt, wenn der Stpfl. beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwerts des übertragenen oder überführten WG, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung oder Überführung des WG ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

Abs. 5 Satz 2 gewährt die Option, statt einer Nachversteuerung beim Ursprungsbetrieb oder -mitunternehmeranteil den (anteiligen) nachversteuerungspflichtigen Betrag auf das übernehmende Unternehmen zu übertragen. Die Übertragung ist begrenzt auf den Buchwert der übergehenden WG. Ob stille Reserven vorhanden sind, ist in jeder Hinsicht irrelevant. Nach der Gesetzesbegründung wird auf die sofortige Nachversteuerung verzichtet, da die WG weiterhin betrieblich genutzt werden und der Überführungs- bzw. Übertragungsvorgang lediglich buchungstechnisch als Entnahme zu behandeln ist (BTDrucks. 16/4841, 64).

Diese Argumentation lässt sich aber auf alle Konstellationen übertragen, bei denen es zwar zu keiner Buchwertverknüpfung kommt, die WG die betriebliche Sphäre aber nicht verlassen. Zu denken ist zB an die Übertragung von WG zwischen SchwesterPersGes., die nach Auffassung der FinVerw. nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 fallen soll (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, EStK § 6 EStG Tz. 4.1; aA die wohl hM. im Schrifttum, vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 536).

Offen ist die Behandlung des Übergangs von WG des SonderBV auf einen anderen Stpfl. nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3, weil Abs. 5 Satz 2 davon ausgeht, dass derselbe Stpfl. betroffen ist. Hier wäre eher ein zwingender Übergang des Nachversteuerungsbetrags entsprechend Abs. 7 Satz 1 angezeigt, weil unklar ist, wer zur Stellung des Antrags befugt sein soll.

J 07-42 b) Begrenzung durch den Nachversteuerungsbetrag

Der nachversteuerungspflichtige Betrag wird nur und insoweit übertragen, wie eine gewinnübersteigende Entnahme vorliegt, die eine Nachversteuerung auslöst. Soweit der positive Saldo aus Einlagen und Entnahmen (einschließlich der „technischen“ Entnahme nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3) kleiner ist als der Gewinn, bleibt es dabei, dass das Begünstigungsvolumen beim Ursprungsbetrieb durch die Entnahme gemindert wird.

J 07-43 c) Entnahmereihenfolge

Treffen Entnahmen und Überführung oder Übertragung nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 so zusammen, dass daraus eine Überentnahme resultiert, ist die

Frage, in welcher Reihenfolge vorzugehen ist, zugunsten eines Wahlrechts des Stpfl. zu beantworten. Eine Differenzierung in zeitlicher Hinsicht verbietet sich schon deshalb, weil die Überentnahme auf einer zeitraumbezogenen Betrachtung beruht, bei der Einlagen bis zum Ende des Wj. mit vorhergehende Entnahmen saldiert werden können. Dem Gesetzeszweck folgend sollte die Überführung oder Übertragung ab Auslösung der Nachversteuerschwelle vorrangig dem übertragbaren nachversteuerungspflichtigen Betrag zugeordnet werden. Dafür spricht insbes. auch, dass Abs. 4 Satz 1 ausdrücklich eine Nachversteuerung vorbehaltlich der Regelungen zur Übertragung des Nachversteuerungsbetrags anordnet. Die FinVerw. möchte hingegen umgekehrt vorgehen (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 31, nv.), was GRAGERT/WISSBORN (NWB F. 3, 14621 [14642]; zustimmend LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15749]) damit begründen, dies sei die für den Stpfl. günstigere Reihenfolge. Da Abs. 5 ein Wahlrecht vorsieht, liegt es näher, dem Stpfl. auch die Entscheidung zu überlassen, in welcher Reihenfolge die Entnahmen zugeordnet werden sollen (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 409 [437]). Auf diese Weise kann auch der Fall unproblematisch gelöst werden, dass mehrere Übertragungen und Überführungen auf verschiedene Betriebe oder Mitunternehmeranteile erfolgen.

d) Aufnehmender Betrieb oder Mitunternehmeranteil

J 07-44

Der nachversteuerungspflichtige Betrag kann technisch nur mit Wirkung zum Ende des Wj. des übernehmenden Unternehmens übergehen. Bei dem übernehmenden Unternehmen stellt die Überführung oder Übertragung eine Einlage zum Buchwert dar (GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [298, 300]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15749]). Diese erhöht zunächst den Betrag, der begünstigungs- und nachversteuerungsunschädlich entnommen werden kann. Erfolgt im Wj. der Überführung oder Übertragung keine Entnahme in gleicher Höhe, greift in den Folgejahren die implizite Verwendungsreihenfolge, was ein weiterer Fehlanreiz zur Entnahme ist.

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist, dass der übernehmende Betrieb bzw. die übernehmende Mitunternehmerschaft die Voraussetzungen für die Anwendung des § 34a erfüllt, also ua. der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, Rn. 563). Die besonderen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 für Mitunternehmeranteile müssen weder nach dem Wortlaut (Abs. 1 Satz 3 regelt lediglich die Voraussetzungen der erstmaligen Begünstigung), noch nach dem Zweck des Abs. 1 Satz 3 erfüllt sein, weil entsprechend der Gewinnhöhe ohnehin Schwankungen in der Anwendung des Abs. 1 Satz 3 vorkommen können.

VI. Vorzeitige Nachversteuerung (Abs. 6)

1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

J 07-45

Die Nachversteuerung wird nicht nur durch eine Überentnahme ausgelöst, sondern auch in einer Reihe von in § 34a Abs. 6 enumerativ aufgezählten zusätzlichen Fällen.

#####

##447##

Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ordnet eine Nachversteuerung für Fälle der Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd. §§ 14, 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie 18 Abs. 3 an. Andererseits verdeutlicht Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, dass auch solche Fälle begünstigt sein können. Der scheinbare Widerspruch löst sich, wenn man auf die objektbezogene Seite der Begünstigung achtet: Wird der Betrieb oder Mitunternehmeranteil vollständig aufgegeben, real geteilt oder veräußert, entfällt das Objekt der Tarifbegünstigung und damit die Möglichkeit, bei diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil eine Nachversteuerung vorzunehmen (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14644]; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]). Der für den entsprechenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ist in voller Höhe aufzulösen und nachzuversteuern. Die Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils oder von Betriebsteilen lässt das Begünstigungsobjekt fortbestehen, so dass keine Nachversteuerung durchzuführen ist.

BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14644); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15750); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (435); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (845); zweifelnd WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 530 f.

Bei der Realteilung zu Buchwerten nach § 16 Abs. 3 Satz 2 fehlt es nach dem Wortlaut an der Möglichkeit zur Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den übernehmenden Betrieb, weil § 34a Abs. 5 Satz 2 nur die Fälle des § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 und § 34a Abs. 7 nur die Fälle des § 6 Abs. 3 EStG und des § 24 UmwStG erfassen. Hier liegt offenbar eine planwidrige Regelungslücke vor, weil alle anderen Fälle der Buchwertfortführung durch den bisherigen Stpfl. oder seinen Rechtsnachfolger im Anwendungsbereich der ESt. geregelt werden. Diese sollte nach dem Zweck der Nachversteuerungstatbestände mangels Überentnahme durch Analogie geschlossen werden, wobei sich aufgrund der inneren Nähe zwischen Realteilung und § 6 Abs. 5 die entsprechende Anwendung des Abs. 5 anbietet.

J 07-46 2. Einbringung bzw. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)

Bei der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder Genossenschaft ist gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 eine Nachversteuerung durchzuführen, weil infolge des Systemwechsels eine Nachversteuerung nicht sichergestellt ist (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14644]). Bei gedachter Äquivalenz von Sondertarifierung und Thesaurierungsbesteuerung der KapGes. sollte allerdings ein Rechtsformwechsel ohne Nachversteuerung möglich sein (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [931]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]). Man kann nun versuchen, eine Begründung für die fehlende Symmetrie der Begünstigungstechnik zu finden: Der Nachversteuerungsbetrag ist beim Personenunternehmen dem Unternehmer zugeordnet und lässt sich nicht ohne weiteres auf die Unternehmens- bzw. Gesellschaftsebene transferieren (HEY, DStR 2007, 925 [931]). Das ist im Grundsatz mangels einer anderen Regelung zutreffend. Würde man allerdings die nicht entnommenen, begünstigt besteuerten Gewinne nicht im Zuge der Einbringung dem Einlagenkonto iSd. § 27 KStG zuweisen, könnte

eine Nachversteuerung bei Ausschüttung im Wege der Abgeltungsteuer (oder des Teileinkünfteverfahrens, kritisch deswegen WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 552 mit Fn. 70) erfolgen; vorher besteht kein zwingender Besteuerungsbedarf (CORDES, WPg. 2007, 526 [530]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [434]: Minderung der AK um den nachversteuerungspflichtigen Betrag). Solange der Gesetzgeber diesen Weg nicht beschreitet, sind nachversteuerungspflichtige Beträge ein Umwandlungshindernis (CORDES, WPg. 2007, 526 [530]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

Die Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Teilmitunternehmeranteils löst keine Nachversteuerung aus (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

Erkennt man den Systemwechsel als einzige Rechtfertigung, wird auch deutlich, dass kein (Nach-)Besteuerungsbedürfnis bei mehrstufigen Umwandlungsvorgängen besteht. Wird also zB ein Mitunternehmeranteil zunächst in eine Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG zu Buchwerten eingebracht, so dass der nachversteuerungspflichtige Betrag nach Abs. 7 Satz 2 auf den neuen Mitunternehmeranteil übergeht, löst eine anschließende Umwandlung auf der Ebene der eingebrachten Mitunternehmerschaft (dh. der TochterPersGes.) in eine KapGes. oder Genossenschaft keine Nachversteuerung aus (s. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 560).

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)

J 07-47

Der Wechsel vom BV-Vergleich zu der Einnahmen-Überschussrechnung oder einer pauschalierten Gewinnermittlung (§ 5a, § 13a) löst nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ebenfalls die Nachversteuerung aus, obwohl es nicht zu einer Überführung ins PV kommt und das Steuerobjekt unverändert vorhanden ist. Die Nachversteuerung ist insoweit die Kehrseite der fehlenden Begünstigungsfähigkeit dieser Gewinnermittlungsarten. Ein Nachversteuerungsbetrag könnte mangels Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 auch nicht mehr ermittelt werden. Ohne diese Regelung bestünde erheblicher Gestaltungsspielraum, die Nachversteuerung zu vermeiden (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14644]). Wenn der Gewinn wegen nicht ordnungsmäßiger Buchführung geschätzt werden muss, ist keine Nachversteuerung entsprechend Nr. 3 vorzunehmen (aA wohl GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]), weil eine Schätzung des Gewinns und des nachversteuerungsrelevanten Saldos von Einlagen und Entnahmen genügt. Die Schätzung stellt insoweit ein milderes Mittel dar. Ein systematisches Risiko besteht nicht.

4. Antrag auf Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)

J 07-48

Der Antrag auf Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 kann zur Vermeidung der Belastung eines Nachfolgers mit latenter ESt. (Abs. 7) oder von Anrechnungsüberhängen bei der pauschalierten Anrechnung der GewSt. auf die ESt. nach § 35 oder ausländ. Steuern nach § 34c sinnvoll sein. Mangels entgegenstehender Regelung sollte auch die Nachversteuerung von Teil-

betragen möglich sein (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14643, 14645]), weil der Stpfl. ohnehin über sein Entnahmeverhalten die Nachversteuerung gestreckt auslösen kann.

Für den Antrag auf Nachversteuerung muss verfahrensrechtl. dasselbe gelten wie für den Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung (s. Anm. J 07-13 f.), so dass er bis zur materiellen Bestandskraft des EStBescheids gestellt, geändert und zurückgenommen werden kann.

J 07-49 5. Stundungsmöglichkeit (Abs. 6 Satz 2)

Abs. 6 Satz 2 gewährt der FinVerw. die Möglichkeit, die nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 geschuldete Steuer über einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Stpfl. verbunden wäre. Die Stundung ist rätierlich über den Stundungszeitraum aufzuheben. Es handelt sich um eine Ermessensentscheidung, mit der notwendig eine gewisse Unsicherheit einhergeht (CORDES, WPg. 2007, 526 [530]). Von der Stundung nach Abs. 6 Satz 2 unberührt bleibt die normale tarifliche Besteuerung (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14645]).

Erhebliche Härten sind auf jeden Fall dann anzunehmen, wenn kein Liquiditätszufluss beim Stpfl. vorliegt, zB infolge der Umwandlung in Gesellschafterdarlehen im Zuge von Einbringungen (s. auch ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [438]). Darüber hinaus kann eine Billigkeitslösung nach den §§ 163, 222 AO herbeigeführt werden.

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart und dem Antrag auf Nachversteuerung ist eine Stundung nach Abs. 6 Satz 2 nicht vorgesehen. Dem Stpfl. bleibt nur die Möglichkeit der Stundung nach § 222 AO (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14645]). Eine Stundung nach § 222 AO könnte in den Fällen des Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 zu gewähren sein, wenn der Stpfl. den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht beeinflussen kann, zB als Minderheitsgesellschafter.

Bei der Antragsnachversteuerung kann der Stundungseffekt durch Verteilung des Antragsvolumens über mehrere Jahre erzielt werden.

VII. Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 3 und § 24 UmwStG (Abs. 7)

J 07-50 1. Unentgeltliche Betriebsübergänge (Abs. 7 Satz 1)

Abs. 7 Satz 1 regelt den unentgeltlichen Übergang eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils. Da der Rechtsnachfolger nach § 6 Abs. 3 Satz 1 iVm. Satz 3 zwingend die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen hat, ist der Übergang des Nachversteuerungsbetrags bei betriebsbezogener Betrachtung systematisch konsequent. Der Übernehmer tritt umfassend in die Fußstapfen seines Vorgängers, bei dem jedenfalls bei vollständiger Übertragung eine Nachversteuerung nicht mehr durchgeführt werden kann. Auf den Erwerber geht eine latente EStBelastung über, was nur durch einen (ggf. betragsmäßig begrenzten, s. GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14647]) Antrag auf freiwillige Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 verhindert

werden kann. Diesen Antrag kann aber nur der Übertragende stellen (und im Erbfall die Erben als dessen Rechtsnachfolger, GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14645]). Der Zweck, die vorweggenommen Erbfolge nicht zu behindern, wird somit nur partiell erreicht.

§ 34a Abs. 7 Satz 1 sieht allerdings nicht für alle in § 6 Abs. 3 geregelten Fallgruppen eine Regelung vor. So lässt Abs. 7 Satz 1 die unentgeltliche teilweise Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils offen. Unklar ist, ob es sich um eine absichtliche oder um eine verdeckte Lücke handelt. Der BRat hat in seiner Stellungnahme (BTDrucks. 16/5377, 21) die Einbringung von Teilbetrieben in KapGes. angesprochen, die in Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 ebenfalls nicht geregelt ist. Gemessen an der Zielrichtung des § 34a, nicht entnommene Gewinne zu begünstigen, besteht kein Besteuerungsbedürfnis (s. auch CORDES, WPg. 2007, 526 [529]). Die unentgeltliche Übertragung von Teilbetrieben löst demnach keine Nachversteuerung aus und der Nachversteuerungsbetrag verbleibt bei dem Übertragenden (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 39, nv.), weil der Übertragende selbst noch eine Nachversteuerung auslösen kann, wenn er „Überentnahmen“ aus dem bei ihm verbleibenden Teilbetrieb tätigt (nach anderer Auffassung erfolgt ein teilweiser Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags (LAUSTERER/JETTER, in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [25]), wobei allerdings offen wäre, ob der Übergang im Verhältnis der Buchwerte oder der Verkehrswerte erfolgt (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [438]: freie Wahl).

Bei einem Betriebsübergang auf eine Stiftung wäre § 6 Abs. 3 anwendbar, weil mangels Gesellschafterstellung keine verdeckte Einlage denkbar ist (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 2 Beispiel 1). Grundsätzlich kann aber kein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf nicht natürliche Personen erfolgen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15751]). Ein Nachversteuerungstatbestand ist allerdings nicht vorgesehen.

Unklar ist auch die Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen. Denkbar wäre die Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 558). Das widerspricht allerdings der Rspr., die auf Veräußerungsvorgänge im BV die Einheitstheorie anwendet (BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 158), so dass insgesamt keine unentgeltliche Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 vorliegt (Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 39, nv.).

2. Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Abs. 7 Satz 2)

J 07-51

Bei der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine PersGes. geht der Nachversteuerungsbetrag nach Abs. 7 Satz 2 auf den neuen Mitunternehmeranteil über. Diese Regelung ist vollständig systemkonform, weil der nachversteuerungspflichtige Betrag demselben Stpfl. zugerechnet wird und die thesaurierten Gewinne nach wie vor dem (Nachfolge-)Unternehmen zur Verfügung stehen (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14647]).

##451##

Bei Einbringungen von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen verbleibt der nachversteuerungspflichtige Betrag beim Einbringenden (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15751]).

J 07-52

VIII. Verlustausgleich (Abs. 8)

Abs. 8 zielt darauf ab, den Verlustausgleich mit begünstigt besteuerten Gewinnen zu beschränken. Im System des innerperiodischen horizontalen und vertikalen Verlustausgleiches nach § 2 Abs. 3 liefe Abs. 8 Halbs. 1 ins Leere, wenn das – nach § 34a begünstigungsfähige – zVE auf der Summe der Einkünfte basierte und folglich der Verlustausgleich vorrangig vorzunehmen wäre (s. Anm. J 07-9). Die Vorschrift kann also nur dann einen Sinn ergeben, wenn man sie so interpretiert, dass § 34a vorrangig vor einem – innerperiodischen – Verlustausgleich (und ggf. weiteren Abzügen bei der Einkommensermittlung) anzuwendend ist, also die Begünstigungsbeträge iSd. § 34a nicht an der Einkommensermittlung teilnehmen, somit der synthetischen Einkommensbesteuerung entzogen werden.

So die fast einhellige Meinung im Schrifttum; s. BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (20); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (428); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (847); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 566; WINKELJOHANN/FUHRMANN, BFuP 59 (2007), 464 (468); FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 (265); FÖRSTER DB 2007, 760 (764); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15755); aA wohl GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3 14621 (14649).

Ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 kann einen Verlustvor- oder -rücktrag iSd. § 10d ermöglichen, obwohl die Summe der Einkünfte positiv ist. Nicht begünstigungsfähige Einkünfte können durch einen Verlustausgleich gemindert und gleichzeitig begünstigte Gewinne geschaffen werden.

Beim interperiodischen Verlustausgleich liegen die Dinge etwas anders, weil der Verlustausgleich sich hier nicht auf der Ebene der Summe der Einkünfte abspielt. Abs. 8 Halbs. 2 verbietet seinem Wortlaut nach den Verlustvor- und -rücktrag gegen begünstigt besteuerte Gewinne. Das korrespondiert mit der Neuregelung des § 10d Abs. 1 Satz 2, wonach der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen VZ um Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 gemindert werden muss. Diese Vorschriften sind im Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 4 zur Rücknahme des Antrags zu sehen. Zunächst ist also für einen Verlustrücktrag der Antrag nach Abs. 1 Satz 1 nach Abs. 1 Satz 4 zurückzunehmen. Soweit nach Antragsrücknahme keine begünstigten Gewinne mehr bestehen, ist der Verlustrücktrag uneingeschränkt im Rahmen des § 10d Abs. 1 möglich (s. nur GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14647]).

Nach § 10d Abs. 2 vorgetragene Verluste werden in folgenden VZ vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Auch Abs. 8 Halbs. 2 schließt insoweit den Verlustausgleich infolge des Vorrangs der Sondertarifierung aus (im Ergebnis ebenso BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; aA wohl WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 567). Die Verlustverrechnung lässt sich durch einen Verzicht auf die Sondertarifierung im fraglichen VZ aber erreichen.

##452##

IX. Verfahrensrecht (Abs. 9)**1. Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamts (Abs. 9 Satz 1)**

J 07-53

Die Zuständigkeit des für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag entspricht im Ansatz der Gewährung des Optionsrechts auf der Ebene des Mitunternehmers und der Zuständigkeit dieses FA im Übrigen.

2. Bindungswirkungen der Feststellungsbescheide (Abs. 9 Sätze 2 und 3)

J 07-54

Nach Abs. 9 Satz 2 können die Feststellungsbescheide nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahrs verändert hat.

Aus dieser Regelung folgt, dass jeder Feststellungsbescheid Bindungswirkung iSd. § 182 Abs. 1 Satz 1, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO hinsichtlich des jeweiligen nachversteuerungspflichtigen Betrags entfaltet. Der Vorjahresbescheid ist Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid nach Satz 1, der somit Folgebescheid ist (s. auch BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]). Damit wird die Möglichkeit ausgeschlossen, Fehler der vorhergehenden Bescheide, gegen die keine Rechtsbehelfe eingelegt wurden, in folgenden VZ zu korrigieren, sobald die vorhergehenden Bescheide bestandskräftig geworden sind.

Die gesonderte Feststellung muss nicht in einem eigenständigen Verwaltungsakt erfolgen, sondern kann nach Abs. 9 Satz 3 mit dem EStBescheid verbunden werden. Eine Bindungswirkung des EStBescheids hinsichtlich der anderen für § 34a relevanten Größen wie zB Begünstigungsbetrag und Nachversteuerungsbetrag besteht nicht. Diese fließen als unselbständige Besteuerungsgrundlagen iSd. § 157 Abs. 2 AO in die StFestsetzung ein (vgl. BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]).

##453##

§ 34b

Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften
aus Forstwirtschaft

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Zu den außerordentlichen Einkünften aus Holznutzungen gehören:

1. Einkünfte aus Holznutzungen, die aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind (außerordentliche Holznutzungen). ²Sie liegen nur insoweit vor, als die gesamte Holznutzung abzüglich der Holznutzung infolge höherer Gewalt den Nutzungssatz (Absatz 4 Nr. 1) übersteigt. ³Bei der Berechnung der zu begünstigenden außerordentlichen Holznutzungen des laufenden Wirtschaftsjahres sind die eingesparten Nutzungen der letzten drei Wirtschaftsjahre in Abzug zu bringen. ⁴Die Differenz zwischen Nutzungssatz und geringerer tatsächlicher Nutzung eines Wirtschaftsjahres stellt die eingesparte Nutzung dar;
2. Einkünfte aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen). ²Sie sind durch Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Berggrutsch, Insektenfraß, Brand oder durch Naturereignisse mit vergleichbaren Folgen verursacht. ³Hierzu gehören nicht die Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen.

(2) Bei der Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte aus Holznutzungen sind

1. die persönlichen und sachlichen Verwaltungskosten, Grundsteuer und Zwangsbeiträge, soweit sie zu den festen Betriebsausgaben gehören, bei den Einnahmen aus ordentlichen Holznutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt, die innerhalb des Nutzungssatzes (Absatz 4 Nr. 1) anfallen, zu berücksichtigen. ²Sie sind entsprechend der Höhe der Einnahmen aus den bezeichneten Holznutzungen auf diese zu verteilen;
2. die anderen Betriebsausgaben entsprechend der Höhe der Einnahmen aus allen Holznutzungsarten auf diese zu verteilen.

(3) ¹Die Einkommensteuer bemisst sich

1. für die zu begünstigenden außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 nach § 34 Abs. 1;
2. für die Kalamitätsnutzungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2, soweit sie den Nutzungssatz (Absatz 4 Nr. 1) übersteigen, nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden

##455##

Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre,

3. für Kalamitätsnutzungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2, soweit sie den doppelten Nutzungssatz übersteigen, nach dem halben Steuersatz der Nummer 2.

²Treffen verschiedene Holznutzungsarten innerhalb eines Wirtschaftsjahres zusammen, sind diese auf die Kalamitätsnutzungen und auf die übrigen Holznutzungen aufzuteilen. ³Sind die übrigen Holznutzungen nicht geringer als der Nutzungssatz, sind die ermäßigten Steuersätze des Satzes 1 Nr. 2 und 3 auf die gesamten Kalamitätsnutzungen anzuwenden. ⁴Sind die übrigen Holznutzungen geringer als der Nutzungssatz, ergibt sich ein Restbetrag, um den die Kalamitätsnutzungen zu mindern sind. ⁵Die ermäßigten Steuersätze des Satzes 1 Nr. 2 und 3 finden in diesem Fall nur Anwendung auf die Einkünfte aus den geminderten Kalamitätsnutzungen.

(4) Außerordentliche Einkünfte aus Holznutzungen sind nur unter den folgenden Voraussetzungen anzuerkennen:

1. auf Grund eines amtlich anerkannten Betriebsgutachtens oder durch ein Betriebswerk muss periodisch für zehn Jahre ein Nutzungssatz festgesetzt sein. ²Dieser muss den Nutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit des Waldes in Festmetern nachhaltig erzielbar sind;
2. die in einem Wirtschaftsjahr erzielten verschiedenen Nutzungen müssen mengenmäßig nachgewiesen werden;
3. Schäden infolge höherer Gewalt müssen unverzüglich nach Feststellung des Schadensfalls dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt werden.

Autor: Dr. Reimer **Stalbold**, Münster

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 34b durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1999:* s. § 34b Anm. 2.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Das JStG 2008 enthält eine vollständige „neue“ Fassung des § 34b, die jedoch weitgehend mit der bisherigen Fassung übereinstimmt. Sachliche Änderungen ergeben sich lediglich aus dem Wegfall der Beschränkung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie möglicherweise aus der neu eingefügten Definition der eingesparten Nutzungen in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neureglung: Das JStG 2008 enthält keine besondere Übergangsregelung zur zeitlichen Anwendung der Neuregelung. Sie ist daher nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Die FinVerw. will aus Billigkeitsgründen § 34b bereits vor diesem Zeitpunkt auch auf gewerbliche Einkünfte erstrecken (Vfg. Bay. LfSt. v. 14.3.2007 – S 2291 - 53 - St 33N, nv.).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2

Grund der Änderungen: Durch die Gesetzesänderung soll die Tarifiermäßigung nach § 34b unabhängig von der verwirklichten Einkunftsart gewährt werden. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass ihr Geltungsgrund, die Progressionsnachteile aus dem bei Holznutzungen zusammengeballten Anfall der Einkünfte auszugleichen, in gleicher Weise zutrifft, wenn diese nicht im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden (vgl. BT-Drucks. 16/6290, 81).

Bedeutung der Änderungen: Nachdem es in der ursprünglichen Fassung des § 34b nicht auf die verwirklichte Einkunftsart ankam, beschränkte das StEntlG 1999/2000/2002 die Tarifiermäßigung auf „Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft“ (s. § 34b Anm. 2). Dies war nach überwiegender Ansicht so zu verstehen, dass § 34b nur noch solche Holznutzungen erfasste, die im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd. §§ 13, 14 anfielen (s. hierzu § 34b Anm. 11 mwN). Mit der Gesetzesänderung wird nunmehr der vorherige Rechtszustand wieder hergestellt. Die Einschätzung des Gesetzgebers, wonach der Geltungsgrund der Tarifiermäßigung – der Ausgleich von Progressionsnachteilen bei Holznutzungen – nicht von der verwirklichten Einkunftsart abhängt, ist zutreffend. Aus diesem Grund war auch die Einschränkung durch das StEntlG 1999/2000/2002 aus verfassungsrechtl. Sicht nicht unbedenklich (s. § 34b Anm. 11).

Erläuterungen zu den Änderungen des § 34b

1. Überschrift

J 07-3

Die bisherige Überschrift wurde in geringfügig modifizierter Form beibehalten und lautet nunmehr „Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft“. Im Gesetzestext ist dagegen nunmehr von ao. Einkünften „aus Holznutzungen“ die Rede. Es hätte nahe gelegen, die Überschrift hieran anzupassen (so noch der Referentenentwurf). Einfluss auf die Auslegung des § 34b dürfte dies aber nicht haben, zumal die gleiche Überschrift bereits vor dem StEntlG 1999/2000/2002 bestand.

2. Außerordentliche Einkünfte aus Holznutzungen (Abs. 1)

J 07-4

Im Einleitungssatz des Abs. 1 ist von ao. Einkünften „aus Holznutzungen“ statt wie bisher von solchen aus Forstwirtschaft die Rede. Dies passt zu der nunmehr einkunftsartunabhängigen Geltung der Vorschrift.

Einkünfte aus Holznutzungen (Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1): Die bisher enthaltene Beschränkung auf „Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft“

ist entfallen. Sie war nach überwiegender Ansicht so zu verstehen, dass die Holznutzungen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd. §§ 13, 14 anfallen mussten (s. § 34b Anm. 11 mwN). Nach der neuen Fassung ist lediglich erforderlich, dass es sich um „Einkünfte aus Holznutzungen“ handelt. Auf die verwirklichte Einkunftsart kommt es danach nicht mehr an. Als Folge ergibt sich insbes., dass auch solche Holznutzungen begünstigt sein können, die im Rahmen eines Gewerbebetriebs anfallen. Betreffend wird dies vornehmlich Forstwirtschaft betreibende PersGes. in den Konstellationen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Abfärberegelung) und Nr. 2 (gewerbliche Prägung). Ein von einem Einzelunternehmer unterhaltener Wald dürfte demgegenüber regelmäßig als eigenständiger Forstbetrieb anzusehen sein, aus dem dieser ohnehin Einkünfte iSd. § 13 erzielt. Aus diesem Grund sind auch andere Einkunftsarten kaum denkbar. Da die Neufassung der vor dem StEntlG 1999/2000/2002 bestehenden Rechtslage entspricht, dürfte auch die damalige Rspr. wieder zur Anwendung kommen. Diese gewährte die Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter der Voraussetzung, dass zu dem Gewerbebetrieb tatsächlich ein forstwirtschaftlicher (Teil-)Betrieb gehört und sich dessen BE und BA klar von denen der anderen Betriebsteile abgrenzen lassen (vgl. BFH v. 25.8.1960 – IV 262/59 S, BStBl. III 1960, 486).

Außerordentliche Holznutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1–4): Die Sätze 1–2 enthalten die Definition der ao. Holznutzungen als erste der beiden nach § 34b begünstigten Holznutzungsarten. Neben dem Wegfall der Beschränkung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurde diese redaktionell verändert. Im Einzelnen sind als ao. Holznutzungen nach Satz 1 solche Einkünfte aus Holznutzungen begünstigt, die aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind. Nach Satz 2 liegen begünstigte Einkünfte nur insoweit vor, als die gesamte Holznutzung abzüglich evtl. Kalamitätsnutzungen den Nutzungssatz iSd. Abs. 4 Nr. 1 übersteigt. Nach der bisherigen Fassung waren die Erfordernisse der wirtschaftlichen Gründe sowie des Übersteigens des Nutzungssatzes zT in einer anderen Formulierung in Satz 2 enthalten. Der nunmehrige Satz 2 war in leicht modifizierter Form im bisherigen Satz 4 enthalten und ordnete lediglich noch die vorrangige Verminderung um Kalamitätsnutzungen an. Sachliche Änderungen ergeben sich insoweit aber nicht, so dass für die vorgenannten Tatbestandsmerkmale weiterhin auf die Hauptkommentierung verwiesen werden kann (s. § 34b Anm. 16–20, 22).

Nach Satz 3 sind bei der Ermittlung der begünstigten ao. Holznutzungen des lfd. Wj. die eingesparten Nutzungen der letzten drei Wj. abzuziehen. Satz 4 definiert die eingesparte Nutzung als Differenz zwischen Nutzungssatz und geringerer tatsächlicher Nutzung eines Wj. Die Bezeichnung der zu kürzenden Nutzungen des lfd. Wj. als „nachgeholte Nutzungen“ ist entfallen. Sie hatte aber ohnehin keine Bedeutung mehr, nachdem der ursprünglich für sie vorgesehene ermäßigte Steuersatz bereits mit dem StEntlG 1999/2000/2002 gestrichen worden war (s. § 34b Anm. 2). Auch die bisherige Fassung sah eine Kürzung um die eingesparten Nutzungen vor, definierte diese jedoch nicht. Insoweit wurde bisher angenommen, dass eingesparte Nutzungen eines Wj. durch ebenfalls in den letzten drei Wj. nachher

und auch vorher angefallene Übernutzungen, die weder ao. Holznutzungen noch Kalamitätsnutzungen sind, ausgeglichen werden können (s. § 34b Anm. 21). Dies erscheint nach der Neufassung nicht mehr ohne weiteres möglich, da lediglich eine Definition der eingesparten Nutzungen eingefügt wurde, von einem möglichen Ausgleich durch Übernutzungen dagegen keine Rede ist („geringerer“ tatsächlicher Nutzung).

Kalamitätsnutzungen (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1–3): Die Definition der Kalamitätsnutzungen als zweite nach § 34b begünstigte Holznutzungsart enthält neben dem Wegfall der Beschränkung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ebenfalls einige kleinere redaktionelle Änderungen. Sachliche Änderungen ergeben sich hieraus nicht.

3. Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte aus Holznutzungen (Abs. 3) J 07-5

Mit Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 wurde für die nach Abs. 1 Nr. 1 begünstigten ao. Holznutzungen ein Verweis auf die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 (sog. Fünftel-Regelung) eingefügt. Dasselbe Ergebnis wurde zuvor dadurch erreicht, dass § 34 Abs. 2 Nr. 5 Einkünfte aus ao. Holznutzungen als ao. Einkünfte iSv. § 34 Abs. 1 definierte (s. § 34b Anm. 54, § 34 Anm. 71). Eine sachliche Änderung ergibt sich insoweit also nicht. Da aber auch § 34 Abs. 2 Nr. 5 in der bisherigen Fassung bestehen bleibt, ist diese Regelung nunmehr überflüssig. Im Übrigen entspricht Abs. 3 der bisherigen Fassung. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und 3, die die ermäßigten Steuersätze für Kalamitätsnutzungen enthalten, wurden angesichts der neu eingefügten Nr. 1 lediglich redaktionell angepasst,

4. Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte (Abs. 2) und weitere Voraussetzungen (Abs. 4) J 07-6

Ebenso wie in Abs. 1 ist auch in Abs. 2 und Abs. 4 im Einleitungssatz nunmehr jeweils von ao. Einkünften „aus Holznutzungen“ statt von solchen aus Forstwirtschaft die Rede. Im Übrigen entsprechen diese der bisherigen Fassung.

V. Steuerermäßigungen

1. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften

§ 34c

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. ²Die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 32c, 34, 34a und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. ³Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. ⁴Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ⁵Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.

(2) Statt der Anrechnung (Absatz 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.

(3) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen nach Absatz 1 nicht angerechnet werden kann, weil die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

(4) (weggefallen)

(5) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig ist.

#####

##461##

(6) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 bis 6 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. ²Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Satz 2 bis 5 und Absatz 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden; bei nach dem Abkommen als gezahlt geltenden ausländischen Steuerbeträgen sind Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 nicht anzuwenden. ³Absatz 1 Satz 3 gilt auch dann entsprechend, wenn die Einkünfte in dem ausländischen Staat nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit diesem Staat nicht besteuert werden können. ⁴Bezieht sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁵In den Fällen des § 50d Abs. 9 sind die Absätze 1 bis 3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden. ⁶Absatz 3 ist anzuwenden, wenn der Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, oder das Abkommen gestattet dem Staat die Besteuerung dieser Einkünfte.

(7) Durch Rechtsverordnung können Vorschriften erlassen werden über

1. die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen,
2. den Nachweis über die Höhe der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern,
3. die Berücksichtigung ausländischer Steuern, die nachträglich erhoben oder zurückgezahlt werden.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 34c durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 34c Anm. 2

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630):
In Abs. 1 Satz 2 wird der Verweis auf § 34a aufgenommen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1
Satz 2 wird der Verweis auf § 32c gestrichen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen
des § 34c gelten erstmals ab dem VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des UntSt-
ReformG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen von Abs. 1 Satz 2

J 07-2

UntStReformG 2008: Abs. 1 Satz 2 bestimmt die Berechnung der ESt. für Zwecke der Steueranrechnung. Mit der Einbeziehung von § 34a wird in Zukunft auch die ermäßigte Steuer auf nicht entnommene Gewinne berücksichtigt. Es handelt sich um eine Folge der Einführung von § 34a.

JStG 2008: Die Streichung des Verweises auf § 32c ist eine redaktionelle Anpassung an die Aufhebung von § 32c, der letztmals für den VZ 2007 anzuwenden ist.

3. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

§ 35

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f und 34g, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (**Ermäßigungshöchstbetrag**),

1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

um das **3,8fache** des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag); Absatz 2 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden;

2. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 **oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3**

um das **3,8fache** des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

²Der Ermäßigungshöchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}} \times \text{geminderte tarifliche Steuer}$$

³Gewerbliche Einkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2 sind die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile, soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung nach § 35 ausgenommen sind. ⁴Geminderte tarifliche Steuer ist die tarifliche Steuer nach Abzug von Beträgen auf Grund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung der ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 dieses Gesetzes und § 12 des Außensteuergesetzes. ⁵Der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt.

(2) ¹Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 **oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3** ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, **die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer** und der auf die einzelnen Mitunternehmer **oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter** entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. ²Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. ³Wenn

auf Grund der Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für eine Mitunternehmerschaft nur der auf einen Teil der Mitunternehmer entfallende anteilige Gewerbeertrag berücksichtigt wird, ist der Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in voller Höhe auf diese Mitunternehmer entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft aufzuteilen.⁴ Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln.⁵ Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

(3) ¹Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Absatz 2 ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt. ²Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Absatz 1 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags, die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuer-Messbetrag nach Absatz 2 Satz 1 **und die Festsetzung der Gewerbesteuer** Grundlagenbescheide. ³Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach Absatz 2 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide.

(4) Für die Aufteilung und die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gelten die Absätze 2 und 3 entsprechend.

§ 52

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(50a) ¹§ 35 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2922) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ²§ 35 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, Köln
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 35 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008	
1. Rechtsentwicklung des § 35	J 07-1
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2
3. Grund der Änderungen	J 07-3
4. Bedeutung der Änderungen, Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfassungsmäßigkeit	
a) Steuersystematische, wirtschaftliche und kautelarjuristische Bedeutung	J 07-4
b) Verhältnis zu anderen Vorschriften	J 07-5
c) Verfassungsmäßigkeit der Regelung	J 07-6
Erläuterung zu den Änderungen des § 35 Abs. 1 Sätze 1–5	
1. Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf 3,8	J 07-7
2. Anwendbarkeit auf persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA	J 07-8
3. Definition des Ermäßigungshöchstbetrags	
a) Ermäßigungshöchstbetrag	J 07-9
b) Summe der positiven gewerblichen Einkünfte	J 07-10
	c) Summe aller positiven Einkünfte J 07-11
	d) Verhältnis der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte zur Summe der positiven Einkünfte J 07-12
	e) Geminderte tarifliche Einkommensteuer J 07-13
4. Definition der gewerblichen Einkünfte	
a) Der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne und Gewinnanteile	J 07-14
b) „Soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung ausgenommen sind“	J 07-15
5. Definition der geminderten tariflichen Einkommensteuer	J 07-16
6. Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer	J 07-17
	Erläuterung der Änderungen in Abs. 2 Satz 1
	J 07-18
	Erläuterung zu den Änderungen zu Abs. 3 Satz 2
	J 07-19
	Erläuterung zu den Änderungen in Abs. 4
	J 07-20

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 35 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

Schrifttum: BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 28; HIDIEN, Steuerreform 2000 – Anmerkungen zum gewerbesteuerlichen Anrechnungsmodell, BB 2000, 485; JACHMANN, Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, BB 2000, 1432; THIEL, Die Ermäßigung der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte, StuW 2000, 413; KESSLER/TEUFEL, Die umgekehrte Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften – eine attraktive Rechtsformkombination nach der Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, 869; KORETZKIJ, Die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ab dem VZ 2004, StB 2004, 171; KORETZKIJ, Neues zum Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 EStG?, BB 2006, 26;

##467##

BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; U. FÖRSTER, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760; GRAGERT/WISSBORN, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, NWB F. 3, 14621; GÜNTHER, Die Anrechnung der Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, GStB 2007, 326; HERZIG/LOCHMANN, Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, 1037; KORETZKIJ, BMF-Schreiben vom 19.9.2007 zu § 35 EStG: Neues zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, DStR 2007, 2103; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007 (Teil 1), NWB F. 32, 9489; LEVEDAG, BMF-Schreiben zu § 35 EStG, GmbHReport 2007, R 56; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; WEBER, Rechtsformwahl, NWB F. 18, 4509; WICHERT, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, NWB F. 3, 14413; BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, Die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008, BB 2008, 80.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.1.2007, BStBl. I 2007, 108; v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung des § 35

Gesetzesentwicklung bis 2006: vgl. § 35 Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 1 Satz 1 wurde neu gefasst und um einen Abs. 1 Satz 2 ergänzt. Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2 wurden ebenfalls neu gefasst und Abs. 4 neu angefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 Satz 1 wurde um die Definition des Ermäßigungshöchstbetrags ergänzt. In Abs. 1 wurden die Sätze 2–4 eingefügt; der durch das UntStReformG 2008 angefügte Abs. 1 Satz 2 wurde zu Abs. 1 Satz 5.

J 07-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

§ 52 Abs. 50a Satz 1 enthält eine Bezugnahme auf § 35 idF der Änderungen durch das StVergAbG und das GewStÄndG. Für die Änderungen durch das UntStReformG 2008 gelten die Änderungen nach der Anwendungsregel in § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2008. Nach § 52 Abs. 50a Satz 2 sind die Änderungen durch das JStG 2008 ab dem VZ 2008 anzuwenden. Damit sind die Änderungen erstmals für Stpfl. mit im VZ 2008 endenden abweichenden und kalenderjahrgleichen Wj. relevant.

J 07-3 3. Grund der Änderungen

UntStReformG 2008: Der Gesetzgeber hat in § 4 Abs. 5b neu geregelt, dass die GewSt. und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine BA mehr sind, um die Abziehbarkeit der GewSt. „von sich selbst“ zu beseitigen und damit die Steuerbelastungstransparenz zu verbessern (BTDrucks. 16/4841, 65). Zur Kompensation der Mehrbelastung der gewstbelasteten Einkünfte wegen dieser „Nichtabziehbarkeit“ der GewSt. wurde der Anrechnungsfaktor auf 3,8 erhöht (BTDrucks. 16/4841, 65). Die Begrenzung der StErmäßigung auf den Höchstbetrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt. erfolgte nach der Begründung der BReg., um Überkompensationen bei niedrigeren Hebesätzen auszuschließen und eine aufkommensgerechtere Behandlung zwischen PersGes. und KapGes. zu erreichen. Die verfahrens-

rechtl. Änderungen, insbes. die Grundlagenfunktion des GewStBescheids, dienen nach der Regierungsbegründung der Durchsetzung der Höchstbetragsbegrenzung. Denn die StErmäßigung nach § 35 sei zunächst vorläufig zu ermitteln und bei niedrigerer GewStFestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (BTDrucks. 16/4841, 65). Die Änderungen zum persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA und der KGaA stellen eine gesetzliche Klarstellung der bislang unklaren gesetzlichen Regelung dar.

JStG 2008: Die Änderungen in § 35 durch das JStG 2008 waren im ursprünglichen Gesetzentwurf (BTDrucks. 16/6290) nicht enthalten. Sie wurden vom BTFinAussch. (BTDrucks. 16/6981) in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt. Zur Begründung der Änderungen führt der FinAussch. (BTDrucks. 16/7036, 20) punktuell aus, dass die Neuregelungen zur Definition des Ermäßigungshöchstbetrags notwendig seien, um die anteilige Verrechnung der Verluste aus anderen Einkunftsarten entgegen dem Meistbegünstigungsprinzip nach dem Urt. des BFH v. 27. 9.2006 – X R 25/04 (BStBl. II 2007, 694) gesetzlich zu verankern. Zu den übrigen Änderungen wird seitens der Gesetzesmaterialien keine Begründung gegeben, sondern nur der Inhalt der Änderungen wiedergegeben.

4. Bedeutung der Änderungen, Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfassungsmäßigkeit

a) Steuersystematische, wirtschaftliche und kautelarjuristische Bedeutung

J 07-4

Steuersystematische Bedeutung: § 35 stellt nach dem Wegfall der GewSt. als abziehbare BA die einzige Entlastungsmaßnahme für Personenunternehmer von der Zusatzbelastung der Einkünfte aus § 15 mit GewSt. dar. Damit steigt die praktische Relevanz der Regelung an, da das StErmäßigungspotenzial in § 35 erhöhte Bedeutung für die Belastungssituation der Personenunternehmen erlangt. Es gilt, Anrechnungsüberhänge in Gestalt verfallender StErmäßigungspotenziale zu vermeiden (vgl. U. FÖRSTER, DB 2007, 760).

Wegen der steigenden Belastungswirkung der GewSt. wird die stsystematisch zweifelhafte Entlastungstechnik des Gesetzgebers offenkundig, die gewstl. Zusatzbelastung mit einer estl. StErmäßigung zu mildern, statt die GewSt. abzuschaffen (glA HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1037]). Trotz identischer GewStSchuld fällt bei verschiedenen Personenunternehmern der estl. determinierte StErmäßigungsbetrag höchst unterschiedlich aus. Denn die estl. Obergrenze der StErmäßigung durch den Ermäßigungshöchstbetrag beruht auf individuellen Faktoren des jeweiligen Stpfl. wie der Zusammensetzung von dessen positiven und negativen Einkünften und der Höhe der tariflichen ESt. Damit verschärft sich das Problem der ersatzlos verfallenden Anrechnungsüberhänge.

Mit der Deckelung des StErmäßigungsbetrags in Höhe der tatsächlich gezahlten GewSt. entfernt sich der Gesetzgeber von einem rein pauschalierenden Anrechnungsmodus in § 35. Zukünftig hängt es von der Höhe des Hebesatzes ab, ob es zu einer Anrechnung der tatsächlich entstandenen GewStSchuld (bei Hebesätzen bis zu 380 %) oder darüber zu einer pauschalierenden Anrechnung mit der Folge der definitiv werdenden Mehrbelastung bei Hebesätzen oberhalb von 401 % kommt (s. dazu sogleich unter

„Wirtschaftliche Belastung“). Diese Abkehr vom Pauschalierungsprinzip wirft die Frage nach der folgerichtigen Ausgestaltung der Regelung auf. Denn trotz des Ziels des Gesetzgebers, die Personenunternehmen durch § 35 von der GewSt. zu entlasten, versagt die Entlastungswirkung gerade bei einer steigenden gewstl. Belastung durch hohe Hebesätze oder bei Vorliegen hoher Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG.

Wirtschaftliche Bedeutung: Die gewstl. Änderungen und die estl. Neuregelungen in § 4 Abs. 5b und § 35 werden vielfach im Ergebnis zu einer höheren Gesamtbelastung der Personenunternehmen führen (glA HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]). Während bisher für alle Stpfl. mit Einkünften aus § 15 eine Entlastung über den BA-Abzug gewährt wurde, kann eine Entlastung nunmehr nur noch über die StErmäßigung in § 35 erfolgen. Eine Entlastung kann jedoch über den auf 3,8 gestiegenen Anrechnungsfaktor nur bei Hebesätzen bis 401 % erreicht werden. Bei Hebesätzen > 401 % ergibt sich selbst im Idealfall, dass alle gewstbelasteten gewerblichen Einkünfte in die StErmäßigung einbezogen werden können, eine definitive Mehrbelastung, die mit steigenden Hebesätzen steigt (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1039]). Bezogen auf die Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber den anderen Einkunftsarten ergibt sich eine Grenz-Minderbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Hebesätzen von 200 % bis zu 380 %; bei Hebesätzen oberhalb von 401 % ergibt sich eine Grenz-Mehrbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Resultiert die gewstl. Bemessungsgrundlage aus Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG, steigt die Höhe der definitiv werdenden GewStBelastung durch das Entstehen von Anrechnungsüberhängen (vgl. zu den Einzelheiten HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1041]; BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [83]).

Belastend wirken sich auch die begrenzenden Neuregelungen des Ermäßigungshöchstbetrags in Abs. 1 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008 aus, die nach den individuellen Verhältnissen des Stpfl. bei Vorliegen negativer Einkünfte aus anderen Einkunftsarten zu einem Verlust von Ermäßigungspotenzial führen werden (vgl. dazu die Berechnungen von HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1044]). Die Rückkehr zur anteiligen Verlustverrechnung führt zu einer deutlichen Belastungserhöhung im Vergleich zum Meistbegünstigungsprinzip (vgl. BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [83f. mit Beispiel]). Dies gilt auch bezüglich der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags mit der „geminderten tariflichen Steuer“ in Abs. 1.

Die Begrenzung des StErmäßigungsbetrags auf die gezahlte GewSt. führt im Ergebnis dazu, dass wegen der nicht gedeckelten Senkung des Solidaritätszuschlags die Gesamtermäßigung die tatsächlich erhobene GewSt. immer um 5,5 % übersteigen wird (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]). Mit der Deckelung des StErmäßigungsbetrags auf die gezahlte GewSt. ist zudem verbunden, dass die Gesamtsteuerbelastung gewerblicher Gewinne von Personenunternehmen bei Hebesätzen unter 380 % nicht mehr vom Hebesatz abhängig ist und deshalb Hebesätze unterhalb dieser Größe nur noch für KapGes. einen Standortfaktor darstellen (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1042]).

Bedeutung für die Kautelarpraxis: Die gestiegene Bedeutung des StErmäßigungs Betrags aus § 35 als einzige verbliebene Entlastungsmaßnahme von der GewSt. für Personenunternehmen zwingt bei Mitunternehmenschaften zu erhöhtem zivilrechtl. Regelungsbedarf, um das Entlastungspotenzial gerecht zu verteilen. Die auf der Ebene der Mitunternehmenschaft geschuldete GewSt. (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) beruht regelmäßig auf fremdbestimmten Steuerwirkungen, wenn zB ein Mitunternehmer durch individuelle SonderBE den GewStMessbetrag erhöhend beeinflusst und die entstehende GewSt. von allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel getragen werden muss. Hier sollte die GewStSchuld oder -Ersparnis dem Mitunternehmer mit Einkünften aus Sondervergütungen verursachungsgerecht im Rahmen der handelsrechtl. und stl. Gewinnverteilung als besonderer Aufwand oder zusätzlicher Ertrag zugerechnet werden. Geschieht dies, bewirkt die nach Abs. 2 auf dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel beruhende Verteilung des Anrechnungsvolumens auf die Gesellschafter einen entgegengesetzten Effekt. Abs. 2 Satz 2 verbietet die klauselmäßige Zuweisung von Anrechnungsvolumen an die Gesellschafter. Das Anrechnungsvolumen wird im Ergebnis „sozialisiert“ und kommt auch solchen Gesellschaftern zugute, die wirtschaftlich nach der verursachungsgerechten Zuteilung des GewStAufwands über die Gewinnverteilung nicht mehr mit der GewSt. belastet sind. Die Praxis behilft sich hier mit gesellschaftsvertraglichen Ausgleichsklauseln zwischen den Gesellschaftern, nach denen die begünstigten Gesellschafter dem die GewSt. im Innenverhältnis tragenden Gesellschafter den Vorteil aus der Nutzung des Ermäßigungs Betrags auszugleichen haben (vgl. GÜNTHER, GStB 2007, 326 [332]). Nach der UntStReform sollte der Ausgleichsanspruch so ausgestaltet werden, dass zivilrechtl. pauschal ein Ausgleich in Höhe des 3,8fachen des zu viel vereinnahmten GewStMessbetrags, begrenzt auf die ggf. niedrigere tatsächlich gezahlte GewSt., zu leisten ist.

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-5

Verhältnis zu § 34a:

► *Nicht entnommener begünstigungsfähiger Gewinn und gewerbliche Einkünfte:* Die Einkünfte nach § 15 sind weder identisch mit dem begünstigungsfähigen nicht entnommenen Gewinn noch mit den gewerblichen Einkünften. Nach der Regelungssystematik des § 34a sind im begünstigungsfähigen nicht entnommenen Gewinn diejenigen Einkünfte gem. § 15 nicht enthalten, die auf außerbilanziellen Hinzurechnungen beruhen. Auch Sondervergütungen, die auf ein privates Konto des Mitunternehmers und nicht auf ein betriebliches Kapital- oder Darlehenskonto gezahlt werden, sind im begünstigungsfähigen nicht entnommenen Gewinn nicht enthalten. Zu den gewerblichen Einkünften nach § 35 Abs. 1 gehören jedoch sowohl die auf außerbilanziellen Hinzurechnungen als auch auf allen Sondervergütungen beruhenden Einkünfte aus § 15. Zudem ist der begünstigungsfähige nicht entnommene Gewinn aus dem Steuerbilanzgewinn, Entnahmen und Einlagen zu ermitteln, dh. die Begünstigungsgröße wird unter Berücksichtigung der Einkünfteverwendung ermittelt. Diese spielt für § 35 Abs. 1 keine Rolle, da ein einheitlicher Ermäßigungshöchstbetrag zu bilden ist: Die gewerblichen Einkünfte nach Abs. 1 setzen sich sowohl aus nach § 34a ermäßigt besteuerten thesau-

###502###

##471##

rierten Einkünften als auch aus regelbesteuerten Einkünften zusammen (kritisch BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [85]; glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [764]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 443). Durch den Antrag nach § 34a Abs. 1 Satz 1 können die gewerblichen Einkünfte vor einem horizontalen und vertikalen Verlustausgleich abgesichert werden, da § 34a Abs. 8 ein Verrechnungsverbot für die ermäßigt besteuerten Einkünfte enthält (BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [87 mit Beispiel]).

► *Einkommensteuer auf den Begünstigungsbetrag (Thesaurierungssteuer)*: Die Regelung in § 34a sieht eine ermäßigte Besteuerung für den nicht entnommenen Gewinn vor, indem auf den sog. Begünstigungsbetrag als Bemessungsgrundlage ein pauschaler Steuersatz von 28,25 % angewandt wird. Die auf den Begünstigungsbetrag entfallende ESt. (Thesaurierungssteuer) ist tarifliche ESt. iSd. § 35 Abs. 1, dh. die StErmäßigung erfolgt sowohl auf die ESt. auf die nicht gem. § 34a ermäßigt besteuerten Einkünfte (sog. Regelbesteuerung) als auch auf die ESt. (Thesaurierungssteuer), die auf den ermäßigt besteuerten Begünstigungsbetrag entfällt (glA ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 443).

► *Einkommensteuer auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag*: Der Begünstigungsbetrag, für den eine ermäßigte Besteuerung durch Antragstellung nach § 34a genutzt wird, vermindert um die hierauf entfallende ESt., SolZ und KiSt., stellt den sogenannten nachversteuerungspflichtigen Betrag dar (§ 34a Abs. 4 Satz 1), der gesondert festgestellt und fortgeschrieben wird. Kommt es zu einer Überentnahme, indem die Entnahmen eines Wj. den Steuerbilanzgewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und die Einlagen übersteigen oder ein Ereignis nach § 34a Abs. 4 eintritt, wird die Nachversteuerung ausgelöst. Die Nachbelastung erfolgt, indem ein pauschaler Steuersatz von 25 % zuzüglich hierauf entfallender SolZ und KiSt. auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag angewandt werden. Auch die hierauf entfallende ESt. ist tarifliche ESt. gem. § 35 Abs. 1. Der Ermäßigungshöchstbetrag kann demnach erhöht werden, wenn die Nachversteuerung ausgelöst wird, da zwar in diesem Fall keine zusätzlichen gewerblichen Einkünfte entstehen, jedoch die tarifliche ESt. iSd. Regelung erhöht wird (kritisch BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [86], die für die Kürzung der „geminderten tariflichen ESt.“ um die Nachsteuer plädieren).

Verhältnis zur Abgeltungsteuer:

► *Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 20 Abs. 6)*: Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterfallen, können nicht mit positiven anderen Einkünften verrechnet werden, so dass sie weder die „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ noch die „Summe aller positiven Einkünfte“ bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags beeinflussen (glA BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [84]).

► *Trennung der positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen von den anderen positiven Einkünften (§ 2 Abs. 5b)*: Positive Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nicht in der Summe der Einkünfte und auch nicht im Ermäßigungsbetrag enthalten.

► *Abgeltungsteuer*: Die KapErtrSt. als abgeltende ESt. (§ 43 Abs. 5) und die Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4 beeinflussen weder die „geminderte tarif-

liche ESt“ im Ermäßigungshöchstbetrag noch die tarifliche ESt. (sog. absoluter Ermäßigungshöchstbetrag).

Verhältnis zu den gewerbsteuerlichen Änderungen:

► *Geänderte gewerbsteuerliche Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG:* Zukünftig wird das Gewerbesteueraufkommen verstetigt, indem die Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG geändert werden. Das Gesetz fingiert für die dort gezahlten Entgelte Finanzierungsanteile. Die Summe der Finanzierungsanteile führt bis zu einem Freibetrag von 100 000 € nicht zu einer Erhöhung des GewStMessbetrags. Die Summe der den Freibetrag übersteigenden Finanzierungsanteile geht zu 25 % in den GewStMessbetrag ein. Es kann aufgrund dieser Änderungen auch in Verlustfällen zur GewStBelastung kommen. In diesen Fällen liegen weder positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 noch gewerbliche Einkünfte nach Abs. 1 vor. Hierdurch steigt das Risiko von Anrechnungsüberhängen bei § 35, zB für Mitunternehmer bei BetriebsPersGes. in der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Unverändert bleibt die Rechtslage bei an die Mitunternehmer gezahlten Sondervergütungen, die in voller Höhe nicht die gewstl. Bemessungsgrundlage mindern und daher auch nicht der geänderten Hinzurechnung unterliegen.

► *Streichung von § 9 Nr. 4 und § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG aF:* Bis zur UntStReform wurden im Rahmen des Verpächterwahlrechts und des Betriebserhaltungsmodells bei der Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassene Betriebe und Teilbetriebe mit einer Hinzurechnung des hälftigen Nutzungsentgelts in den GewStMessbetrag einbezogen, soweit das Nutzungsentgelt nicht für WG des Grundbesitzes gezahlt wurde und 125 000 € überstieg. Korrespondierend sah § 9 Nr. 4 GewStG eine Kürzung im Besitzunternehmen vor. Dies führte im Hinblick auf § 35 zu systemwidrigen Anrechnungsüberhängen und zur Gestaltungsempfehlung der umgekehrten Betriebsaufspaltung (vgl. KESSLER/TEUFEL, DStR 2001, 869). Im neuen Recht ist dieser Systembruch beseitigt. Weder wird die Nutzungsüberlassung von beweglichen WG innerhalb der Verpachtung eines Betriebs oder Teilbetriebs gewstl. benachteiligt, noch kommt es zu systemwidrigen Anrechnungsüberhängen gem. § 9 Nr. 4 GewStG. Zukünftig stehen sich auf der Ebene des Besitzunternehmens Anrechnungsvolumen und gewerbliche Einkünfte synchron gegenüber.

c) Verfassungsmäßigkeit der Regelung

J 07-6

Begrenzung der Anrechnung auf die gezahlte Gewerbesteuer: Gegen § 35 werden vielfach verfassungsrechtl. Bedenken erhoben. Bei Betrachtung der Gruppe der Gewerbetreibenden (BIRK, StuW 2000, 328 [332]; JACHMANN, BB 2000, 1432 [1435]) werden Gewerbetreibende gleicher Rechtsform bei gleicher Leistungsfähigkeit aufgrund der Streubreite der Regelung je nach der individuellen Zusammensetzung der persönlichen Einkünfte und gleich hoher GewStBelastung unterschiedlich hoch besteuert. Dies war unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Hebesätze bei einer Gesamtbetrachtung von ESt. und GewSt. schon bisher so, war aber sachlich durch die Finanzierungshoheit der Gemeinden zu rechtfertigen (BIRK aaO; aA THIEL, StuW 2000, 413 [416]). Einer der wesentlichen Kritikpunkte bestand

#####

##473##

in der möglichen Überkompensation der GewSt. durch eine höhere StErmäßigung und damit der sachwidrigen Entlastung von der ESt. in Gebieten mit Hebesätzen von bisher unter 341 % (vgl. SCHAFLITZL/GÖTZ in BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 3). Der Gesetzgeber hatte die Möglichkeit einer solchen Überkompensation zwischenzeitlich mit Wirkung für den VZ 2003 in § 35 Abs. 1 Sätze 2 und 3 durch einen Anrechnungsausschluss bei niedrigen Hebesätzen bekämpft, bereits seit dem Erhebungszeitraum 2004 aber eine „gewerbsteuerliche Lösung“ gewählt, indem das GewStG in §§ 1, 16 Abs. 4 Satz 2 eine Pflicht der Gemeinden zur Erhebung der GewSt. mit einem Mindesthebesatz von 200 % vorsieht. Die verbliebene Möglichkeit der Überkompensation für den Hebesatzbereich zwischen 200 % und 341 % wird nunmehr durch den Gesetzgeber beseitigt. Zukünftig ist der StErmäßigungsbetrag auf den Betrag der tatsächlich gezahlten GewSt. begrenzt.

Die Streichung des BA-Abzugs der GewSt. in § 4 Abs. 5b und die daraus herrührende hervorgehobene Bedeutung des § 35 als einzige Entlastungsmaßnahme von der GewSt. verschärfen die im Schrifttum geäußerten finanzverfassungsrechtl. Zweifel. Gegen eine Anrechnung der GewSt. auf die ESt. werden Bedenken geäußert, weil mit einer Anrechnung in das System der Steuerertragsverteilung eingegriffen werde, wie es die Finanzverfassung des GG vorsieht (vgl. HIDIEN, BB 2000, 485).

Allerdings ist uE bei entsprechender Übertragung der Grundsätze im Beschluss des BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (DStRE 2006, 988) zu § 32c Af insgesamt von der Verfassungsmäßigkeit des § 35 auszugehen.

Erläuterung zu den Änderungen des § 35 Abs. 1 Sätze 1–5

J 07-7 1. Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf 3,8

Die Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf 3,8 soll den Wegfall des BA-Abzugs der GewSt. kompensieren (s. hierzu Anm. J 07-4).

J 07-8 2. Anwendbarkeit auf persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA

Gesetzliche Klarstellung: Nach der bisherigen Fassung bis einschließlich VZ 2007 war Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf „Mitunternehmer iSd. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ anwendbar. Der Komplementär einer KGaA ist kein Mitunternehmer. Im Rahmen des § 35 wurde er aber wie ein Mitunternehmer behandelt, so dass ihm ein anteiliger GewStMessbetrag zuzurechnen war (BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 1). Mit der Neufassung stellt der Gesetzgeber klar, dass die StErmäßigung auf den persönlich haftenden Gesellschafter anzuwenden ist (BTDrucks. 16/4841, 65).

Natürliche Person als Komplementär: Bei der KGaA gilt § 35 dem Grunde nach nur für den persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementär), der gewstbelastete Einkünfte bezieht, die bei ihm nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert werden. Die StErmäßigung kann nicht nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gewährt werden, weil der Komplementär als natürliche Person nicht GewStSubjekt ist und für ihn

kein GewStMessbetrag festgestellt wird. Eine GewStBelastung tritt nur auf der Ebene der KGaA ein.

3. Definition des Ermäßigungshöchstbetrags

a) Ermäßigungshöchstbetrag

J 07-9

Neben dem 3,8fachen GewStMessbetrag als maximalem Anrechnungsbetrag und der tatsächlich zu zahlenden GewSt. (Abs. 1 Satz 5, sog. Anrechnungsvolumen) enthält § 35 weitere Obergrenzen für die Höhe des StErmäßigungsbetrags. Eine Obergrenze bildet der Betrag der tariflichen ESt. nach Abzug der vorrangig abzuziehenden sonstigen StErmäßigungen (Abs. 1 Satz 1), da bei Minderung der tariflichen ESt. auf 0 ein nicht genutzter StErmäßigungsbetrag ersatzlos verfällt.

In Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 hat der Gesetzgeber nunmehr eine Legaldefinition der bisher im Schrifttum als „relativer Ermäßigungshöchstbetrag“ bezeichneten Größe eingeführt. Ermäßigt wird nach Abs. 1 Satz 1 nicht die gesamte tarifliche ESt., sondern nur der Teilbetrag der anteiligen tariflichen ESt., der auf die „im zVE enthaltenen gewerblichen Einkünfte“ entfällt. Diesen gewerblichen Anteil drückt der Gesetzgeber erstmals in einer im Gesetzestext enthaltenen Formel aus, die uE keine Klarstellung, sondern eine Neuregelung der Rechtslage ab dem VZ 2008 beinhaltet. Für die VZ bis 2007 bleibt es bei der höchst umstrittenen Auslegung des Merkmals der im zVE enthaltenen gewerblichen Einkünfte (vgl. zu der fast schon „grotesken Meinungsvielfalt“ zu den denkbaren Verrechnungsfolgen von Abzugsposten mit den gewerblichen Einkünften und des zutreffenden Zählers der Verhältnisrechnung RÖDDER, DStR 2002, 939 [941]).

b) Summe der positiven gewerblichen Einkünfte

J 07-10

Horizontaler Verlustausgleich bis Ende VZ 2007: Unterhält der Stpfl. mehrere Betriebe bzw. Mitunternehmerbeteiligungen, waren nach der bisherigen Rechtslage die positiven und negativen gewerblichen Einkünfte im Wege eines vorrangigen horizontalen Verlustausgleichs zu saldieren (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 14 mit Beispiel; wohl auch BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694; vorgehend FG Düss. v. 7.5.2004, DStRE 2004, 1215, aufgeh.; v. 10.11.2005, EFG 2006, 352, rkr.; FG Münster v. 13.4.2005, EFG 2005, 1204, rkr.; glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [762]; KOREZKIJ, StB 2004, 171 [174]; KOREZKIJ, DStR 2007, 2103 [2103]; WICHERT, NWB F. 3, 14413 [14417 f.]). Lagen sowohl positive als auch negative gewerbliche Einkünfte neben nicht begünstigungsfähigen Einkünften aus Gewerbebetrieb vor, waren vorrangig die nicht begünstigungsfähigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu saldieren (glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [762]; KOREZKIJ, DStR 2007, 2103 [2103]). Dies bedeutet zB, dass positive laufende Einkünfte aus § 15 nicht mit (nicht der GewSt. unterliegenden) Veräußerungsverlusten aus § 16 zu verrechnen sind. Diese Rechtslage gilt bis einschließlich VZ 2007.

Horizontaler Verlustausgleich ab VZ 2008: Die vom Gesetzgeber kodifizierte Lösung mit dem Merkmal der positiven gewerblichen Einkünfte in Abs. 1 Satz 2 ist uE unklar. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/7036, 19) ist die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte der Be-

###506###

##475##

trag, der sich nach Saldierung aller Gewinne und Verluste nach § 15 aus allen Gewerbebetrieben oder mitunternehmerischen Beteiligungen oder als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA ergibt. Der Gesetzgeber meint also eigentlich die „positive Summe der gewerblichen Einkünfte“ (vgl. BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [81]). Diese Pflicht zur Saldierung folgt uE bereits aus dem Merkmal der „Einkünfte“ als Zusammenfassung aller gewerblichen Einkunftsquellen. Fragen wirft nur die Bandbreite der in die Berechnung einzubeziehenden gewerblichen Einkunftsquellen auf, um die positiven „gewerblichen“ Einkünfte zu ermitteln, also ob noch ein vorrangiger horizontaler Verlustausgleich durchzuführen ist. Die Legaldefinition des Merkmals „gewerbliche Einkünfte“ in Abs. 1 Satz 3 bezieht nur die der GewSt. unterliegenden Einkünfte ein. Die Gesetzesbegründung nimmt einerseits nur auf die Einkünfte nach § 15 (und nicht nach § 16 und § 17) Bezug. An anderer Stelle der Gesetzesbegründung heißt es, es sei eine anteilige Kürzung der gewerblichen Einkünfte um Verluste aus anderen Einkunftsarten vorzunehmen (BTDrucks. 16/7036, 20). Damit geht der Gesetzgeber uE von einer Abschaffung auch des vorrangigen horizontalen Verlustausgleichs aus und bezieht sich auf die im früheren BMF-Schreiben v. 12.1.2007 (BStBl. I 2007, 108 Tz. 13f.) zu § 35 beschriebene Verrechnungsreihenfolge, nach der Verluste gem. §§ 16, 17, die nicht der GewSt. unterliegen, die gewerblichen Einkünfte wie Verluste aus allen anderen Einkunftsarten (zB Verluste gem. § 21) entsprechend dem Verhältnis aller positiven Einkünfte zueinander anteilig mindern. Bei Ehegatten ist nach der Gesetzesbegründung zunächst für beide Ehegatten getrennt die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte für jeden Ehegatten zu ermitteln und danach zusammenzufassen (BTDrucks. 16/7036, 20). Zu Gestaltungsempfehlungen s. BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 (86 f.).

Dieser gesetzgeberische Wille ist uE in der tatbestandlichen Ausgestaltung nicht eindeutig zum Ausdruck gekommen. Der Wortlaut lässt auch für die Auslegung Raum, dass nach der Neufassung ein horizontaler Verlustausgleich nur innerhalb der begünstigungsfähigen „gewerblichen Einkünfte“ ohne Berücksichtigung der nicht begünstigungsfähigen Einkünfte aus §§ 16, 17 vorzunehmen ist. Denn der Gesetzgeber hat in Abs. 1 Satz 3 die gewerblichen Einkünfte erstmals definiert, so dass für die Rechtsanwendung ohnehin zunächst aus den Einkünften gem. §§ 15–17 die begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte herauszurechnen sind. Das Erfordernis dieser Nebenrechnung lässt uE Raum dafür, für die Ermittlung der positiven gewerblichen Einkünfte innerhalb des horizontalen Verlustausgleichs noch das Meistbegünstigungsprinzip anzuwenden. Letztlich spricht aber für die Verrechnungsreihenfolge nach der Gesetzesbegründung uE, dass die anteilige Verlustverrechnung für Verluste aus den gewerblichen Einkünften und aus anderen Einkunftsarten nunmehr einheitlich erfolgt.

Vertikaler Verlustausgleich bis Ende VZ 2007: Sehr umstritten war für die Rechtslage vom VZ 2001 bis einschließlich VZ 2003 unter Geltung der Mindestbesteuerung und nach deren Abschaffung ab dem VZ 2004 bis einschließlich VZ 2007, wie negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten im Wege des vertikalen Verlustausgleichs die gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 3 verringern (vgl. zusammenfassend KORETZ-

KIJ, DStR 2007, 2103 [2103]; WICHERT, NWB F. 3, 14413 [14418]). BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 (BStBl. II 2007, 694) hat entschieden, dass bei der Verlustverrechnungsreihenfolge das sog. Meistbegünstigungsprinzip zu beachten ist, dh. Verluste aus anderen Einkunftsarten sind vorrangig mit positiven nicht begünstigungsfähigen Einkünften aus anderen Einkunftsarten und aus §§ 16, 17 zu saldieren und nur ein überschüssiger Verlust von der Summe der begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte abzuziehen. Die Entscheidung des BFH ist von der FinVerw. in das BMF-Schreiben v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 13 f.) übernommen worden und entfaltet nach der Verwaltungsanweisung Wirkung für die VZ 2004 bis einschließlich 2007.

Vertikaler Verlustausgleich ab VZ 2008: Zur Ermittlung der positiven gewerblichen Einkünfte sind Verluste aus anderen Einkunftsarten einzubeziehen. Nach der Gesetzesbegründung sollen die Rechtsfolgen des BFH-Urt. v. 27.9.2006 – X R 25/04 (aaO) „überschrieben“ werden, da das Meistbegünstigungsprinzip dazu führen könne, dass die Summe der gewerblichen Einkünfte größer als die Summe der Einkünfte werden und damit über einen gewerblichen Anteil von > 1,0 eine Überkompensation entstehen könne (BTDrucks. 16/7036, 20). Deshalb sei – so die Gesetzesbegründung – eine anteilige Kürzung der gewerblichen Einkünfte um Verluste aus anderen Einkunftsarten vorzunehmen. Damit bezieht sich die Gesetzesbegründung auf die in BMF v. 12.1.2007 (BStBl. I 2007, 108 Tz. 13 f.) beschriebene Ermittlungsmethode einer anteiligen Verlustverrechnung. Sowohl die Einkünfte aus gewerblichen Einkunftsquellen als auch aus anderen Einkunftsarten mindern daher die gewerblichen Einkünfte im Zähler der Verhältnisrechnung anteilig. Dies bedeutet technisch, dass Verluste aus anderen Einkunftsarten nach der Formel (Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 ÷ Summe der positiven Einkünfte) × negative Einkünfte den gewerblichen Einkünften anteilig zuzurechnen sind. Bei der Zusammenveranlagung ist die Formel mit den zusammengefassten Einkünften aus Gewerbebetrieb des Ehegatten anzuwenden (WICHERT, NWB F. 3, 14413 [14419]).

c) Summe aller positiven Einkünfte

J 07-11

Schon nach der bisherigen Rechtslage war nach Abs. 1 Satz 1 für die Verhältnisrechnung der gewerbliche Anteil nach dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zur *Summe der Einkünfte* zu bestimmen. Bei dieser Berechnungsweise gehen die von der Summe der Einkünfte vorzunehmenden Abzüge verhältnismäßig zu Lasten aller Einkunftsarten (glA BLÜMICH/DANESING, § 35 Rn. 29; FÖRSTER, FR 2000, 866; KIRCHHOF/GOSCH I. § 35 Rn. 13; KORETZKI, StB 2004, 171 [174]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 35 u. 39; WENDT, FR 2000, 1173 [1178]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728 [1730]). Nach der Neufassung ist im Nenner der Verhältnisrechnung uE weiterhin die Summe der Einkünfte anzusetzen. Der weiteren Beschreibung der Summe der Einkünfte als „Summe aller positiven Einkünfte“ hätte es nicht bedurft, da bei einer negativen Summe der Einkünfte die festzusetzende ESt = Null wäre und sich kein StErmäßigungsbetrag mehr ergeben könnte.

#####

##477##

J 07-12 **d) Verhältnis der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte zur Summe der positiven Einkünfte**

Das Verhältnis der positiven gewerblichen Einkünfte zur Summe der positiven Einkünfte bildet den gewerblichen Anteil, zu dem die gewerblichen Einkünfte „im zVE enthalten“ sind.

J 07-13 **e) Geminderte tarifliche Einkommensteuer**

Die Neuregelung unterscheidet zwischen der tariflichen ESt. gem. Abs. 1 Satz 1, von der der StErmäßigungsbeitrag zur Ermittlung der festzusetzenden ESt. abzuziehen ist, und der bei der Berechnung des StErmäßigungsbeitrags selbst mit dem gewerblichen Anteil zu multiplizierenden geminderten tariflichen ESt. (s. Anm. J 07-13).

4. Definition der gewerblichen Einkünfte

J 07-14 **a) Der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne und Gewinnanteile**

Legaldefinition der gewerblichen Einkünfte: Mit der Legaldefinition entscheidet der Gesetzgeber einen in der bisherigen Diskussion bestehenden Streit, ob zu den in den Zähler eingehenden gewerblichen Einkünften dem Grunde nach

- ▷ *alle* estl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 zählen (FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38b; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1192 [1193], KORETZKIJ, DStR 2001, 1642 [1643], KORETZKIJ, BB 2001, 333 [337 f.]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 36; NEU, DStR 2000, 1933 [1936]) oder
- ▷ nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 zählen, die dem Grunde nach gewstpfl. oder sogar konkret mit GewSt. belastet sind. Neben den laufenden Einkünften aus § 15 zählen hierzu Veräußerungsgewinne gem. § 16, die nach § 7 Satz 2 GewStG der GewSt. unterliegen, Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf einer 100%-Beteiligung an einer KapGes. und Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 52 Abs. 43 Satz 1 idF des UntStFG (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 9 f.; KIRCHHOF/GOSCH VI. § 35 Rn 14; LADEMANN/STEINER/JACHMANN, § 35 Rn. 36; WENDT, FR 2000, 1173 [1179]).

Die bisherige Rspr. (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 811) qualifiziert als gewerbliche Einkünfte *jedenfalls* die Einkünfte iSd. § 15, die der GewSt. nach § 7 Satz 1 GewStG unterliegen. Der Gesetzgeber schreibt uE mit der Neuregelung die Verwaltungsauffassung mit Wirkung ab dem VZ 2008 fest und bezieht solche Einkünfte in die gewerblichen Einkünfte ein, die dem Grunde nach mit GewSt. belastet sind, verlangt aber keine konkrete Vorbelastung der jeweiligen gewerblichen Einkünfte mit GewSt. Dies folgt aus der Änderung. Damit sind gewstbefreite Einkünfte nach § 3 GewStG und Einkünfte, die aus der gewstl. Bemessungsgrundlage gem. § 9 GewStG gekürzt werden, in die gewerblichen Einkünfte einzubeziehen. Für gewstbefreite Einkünfte ergibt sich eine Minderung des StErmäßigungsbeitrags zukünftig allerdings über die Deckelung des StErmäßigungsbeitrags auf die tatsächlich gezahlte GewSt.

In der Gesetzesbegründung findet sich keine Angabe darüber, ob der Gesetzgeber von einer Neuregelung oder einer Klarstellung der Rechtslage ausgeht. Dies lässt für die VZ 2001–2007 Raum für eine anderweitige Auslegung. BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 (aaO) hatte die Frage mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich offen gelassen.

Nebenrechnung zur Ermittlung der gewerblichen Einkünfte: Es müssen alle nicht dem Grunde nach gewerbelasteten Einkünfte gem. §§ 15–17 in einer Nebenrechnung aus den berücksichtigungsfähigen gewerblichen Einkünften ausgeschieden werden.

b) „Soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung ausgenommen sind“

J 07-15

Gesetzliche Klarstellung: Mit der Neuregelung wird klargestellt, dass von der StErmäßigung nach anderen Vorschriften ausgenommene Einkünfte auch nicht in die Verhältnisrechnung zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags eingehen dürfen. In der Gesetzesbegründung wird auf § 5a EStG und § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG Bezug genommen (BTDrucks. 16/7036, 21).

Ausschluss nach § 5a Abs. 5 Satz 2: Die Regelung erklärt im Zusammenhang mit dem Gewinn nach § 5a Abs. 1 ua. § 35 für nicht anwendbar. Da die Regelung im EStG verortet war, führte dies uE bereits in der Vergangenheit dazu, dass die entsprechenden Gewinne nicht in die gewerblichen Einkünfte eingingen (glA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38f; BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 533; unklar BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 9).

Ausschluss gemäß § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG: Estl. liegen bei Veräußerungen gem. § 18 Abs. 4 Sätze 1 oder 2 UmwStG Einkünfte aus § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 oder bei Veräußerung eines Teilanteils aus § 16 Abs. 1 Satz 2 vor, die gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 oder Satz 2 mit GewSt. belastet werden und damit dem Grunde nach gewerbliche Einkünfte bilden. Die Rechtsfolge des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG führte bereits nach bestrittener bisheriger Rechtsauffassung zu einer Kürzung der gewerblichen Einkünfte um die erzielten Veräußerungsgewinne (glA BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 10; KIRCHHOF/GOSCH VII. § 35 Rn. 14; aA WIDMANN/MAYER, § 18 UmwStG [StSenkG/UntStFG], Rn. 1.1; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38f). Allerdings sprach gegen die Auffassung des BMF der Wortlaut des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG. Letztere Regelung knüpfte primär gewstl. an den „auf der Veräußerung beruhenden Teil des Gewerbesteuerermessbetrags“ an und bestimmte, dass dieser StMessbetrag „bei“ der Ermäßigung nach § 35 nicht zu berücksichtigen sei. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG lässt sich deshalb wörtlich nur eine Kürzung des StMessbetrags nach Abs. 1 Satz 1 (des Anrechnungsvolumens) vor Anwendung des Faktors 3,8 entnehmen. Nach der klarstellenden Neuregelung sind gewstl. das Anrechnungsvolumen vor Multiplikation mit dem Faktor 3,8 und die Einkünfte aus der Veräußerung bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte zu kürzen.

5. Definition der geminderten tariflichen Einkommensteuer

J 07-16

Tarifliche Einkommensteuer ist die Steuer, die sich bei Anwendung des StSatzes nach § 32a Abs. 1 bzw. Abs. 5 auf das zvE (§ 2 Abs. 5 Satz 1) unter

Berücksichtigung tariflicher Sondervorschriften in §§ 32b, 34, 34a, 34b ergibt und von der der StErmäßigungsbetrag abzuziehen ist.

Geminderte tarifliche Einkommensteuer: Bisher war unklar, ob bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags in Abs. 1 von der vollen tariflichen ESt. oder der nach Abs. 1 gekürzten tariflichen ESt. (vermindert um die vorrangigen Abzugsbeträge) auszugehen war. Der Wortlaut in Abs. 1 ließ beide Auslegungen zu (vgl. FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 33). Die FinVerw. ging bislang davon aus, dass die Multiplikation mit der gekürzten tariflichen ESt. durchzuführen war (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 3; glA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 32; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 35). Entgegengesetzt wurde vertreten, dass die Multiplikation mit der ungekürzten tariflichen ESt. durchzuführen sei (so LADEMANN/STEINER/JACHMANN, § 35 Rn. 35; KORETZKI, BB 2001, 333 [340]). Mit der Neuregelung stellt der Gesetzgeber ab dem VZ 2008 in Abs. 1 Satz 4 klar, dass bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags die tarifliche Steuer gekürzt um anzurechnende Steuer und Beträge aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen heranzuziehen ist.

Beträge aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen sind nicht die nach DBA anzurechnenden Steuern (§ 34c Abs. 6), sondern spezielle Minderungsbeträge wie bislang der Minderungsbetrag nach Punkt 11 Ziff. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA Belgien idF v. 5.11.2002 (BGBl. II 2003, 1615).

J 07-17 6. Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer

Tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer: Dies ist der im GewStBescheid der Kommune festgesetzte Steuerbetrag. Die Neuregelung hat nicht nur die Vermeidung einer Überkompensation zur Folge (s. Anm. J 07-4), sondern trägt dazu bei, dass nach § 3 gewStbefreite Einkünfte, die nicht konkret mit GewSt. belastet sind, trotz ihres Eingehens in die gewerblichen Einkünfte und in die Verhältnisrechnung estl. nicht entlastet werden. Bei Mitunternehmenschaften ergeht der GewStBescheid gegen die PersGes. als Steuerschuldnerin (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) und ist nach Abs. 4 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die einzelnen Mitunternehmer zu verteilen. Mit dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ist uE nicht nur der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel, sondern auch der im BMF-Schreiben v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 18 und 21) um gewinnabhängige Vorabgewinne und Sondervergütungen erhöhte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich.

Ermittlungstechnik: Der Gesetzgeber geht in der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/4841, 65) davon aus, dass bei der EStVeranlagung die StErmäßigung auch vor Erlass des GewStBescheids vorläufig anzusetzen ist und die EStBescheide bei einer niedrigeren GewStSchuld nachträglich zu berichtigen sind.

Begrenzung der Steuerermäßigung nach dem BMF-Schreiben v. 27.3.2003: BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240 zur ertragstl. Behandlung von Sanierungsgewinnen) sieht vor, dass bei Sanierungsgewinnen eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO beantragt wer-

den kann. Sanierungsgewinne beruhen nach BMF v. 27.3.2003 aaO Tz. 3 auf dem Erlass von Schulden, so dass die eintretenden BV-Mehrungen zu den laufenden Einkünften gem. § 15 und zu den gewerblichen Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 zählen. Der Sanierungsgewinn wird nach BMF v. 27.3.2003 aaO Tz. 8 Satz 3 um Verluste und negative Einkünften unbeschadet etwaiger Ausgleichs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen vermindert; die auf einen verbleibenden Sanierungsgewinn entfallende Steuer wird gestundet und erlassen (BMF v. 27.3.2003 aaO Tz. 12). BMF v. 27.3.2003 aaO Tz. 15 ordnete an, dass bei gewstl. Billigkeitsmaßnahmen der Gemeinde die StErmäßigung entsprechend zu mindern sei. Nach der bisherigen Rechtslage hatten uE Erlass oder niedrigere Festsetzung der GewSt. weder auf die Höhe der gewerblichen Einkünfte noch auf den StErmäßigungsbetrag selbst Auswirkungen (glA BLÜMICH/DANELSING, § 35 Rn. 42; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2003, 862 [866]; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38 f.). Ab dem VZ 2008 wird bei einem Erlass der GewSt. nach BMF v. 27.3.2003 aaO der StErmäßigungsbetrag begrenzt, weil sich die zu zahlende GewSt. mindert.

Erläuterung der Änderungen in Abs. 2 Satz 1

J 07-18

Einheitliche und gesonderte Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer: Die Neuregelung stellt klar, dass bei Mitunternehmerschaften der auf jeden Mitunternehmer entfallende Anteil an der GewSt-Schuld der Mitunternehmerschaft einheitlich und gesondert festzustellen ist. Diese Feststellung ist notwendig, da bei Mitunternehmerschaften die PersGes. als GewStSchuldnerin und der die StErmäßigung nutzende Mitunternehmer nicht identisch sind, so dass gewährleistet werden muss, dass das WohnsitzFA Kenntnis von der Höhe des Deckelungsbetrags erhält.

Einheitliche und gesonderte Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer der KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Der bisherige Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ging ins Leere, da die dort geforderte Feststellung eines GewStMessbetrags für eine Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht erfolgen konnte. Denn GewSt. für die Einkünfte des Komplementärs fiel nur bei der KGaA als KapGes. an. Nach bisheriger Verwaltungspraxis war zunächst der anteilige GewStMessbetrag der KGaA und anschließend der anteilige GewStMessbetrag des Komplementärs festzustellen (BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 27; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 122). Die gesetzliche Neufassung ordnet ausdrücklich an, dass die zu zahlende tatsächliche GewSt. der KGaA einheitlich und gesondert festzustellen ist.

Einheitliche und gesonderte Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags für den Komplementär der KGaA:

► *Steuerermäßigung durch Ermittlung eines anteiligen Gewerbesteuermessbetrags:* Nach der Neufassung ist nach Abs. 2 Satz 1 der Anteil des Komplementärs in Abhängigkeit vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der KGaA zu ermitteln und als Prozentsatz gesondert und einheitlich festzustellen. Die Aufteilung richtet sich gem. Abs. 4 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (s. Anm. J 07-17).

► *Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel:* Die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hat auch für den Komplementär der KGaA zur Folge, dass die Geschäftsführervergütungen und der Gewinnanteil gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG sowie die bei der KGaA als BA abziehbaren Vergütungen für die Überlassung von Darlehen oder WG bei der Aufteilung des GewStMessbetrags der KGaA nicht zu berücksichtigen sind. Relevant ist nur der Gewinnanteil. Zugunsten des Komplementärs greifen aber die Regelungen in BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 22 für gewinnabhängige Sondervergütungen ein. Bezieht der Komplementär zB lediglich eine Geschäftsführervergütung oder Ausschüttungen aus der KGaA, erhält er keine StErmäßigung nach § 35 (BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 27; BLÜMICH/DANESING, § 35 Rn. 41; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 126; WENDT, FR 2000, 1173 [1180]). Dieser Aufteilungsmaßstab besteht seit dem StSenkG. Er ist nicht systemgerecht, kann aber nicht durch Auslegung, sondern nur durch Gesetzesänderung beseitigt werden. Denn aus den Gesetzesmaterialien zum StSenkG ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber erst spät bewusst von einer Berücksichtigung der Sondervergütungen abgesehen hat. Im ursprünglichen Gesetzentwurf war noch eine eigenständige Regelung für die KGaA vorgesehen, wonach sich der anteilige GewStMessbetrag „aus dem Verhältnis des dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter zuzüglich des Gewinns der Kommanditgesellschaft auf Aktien“ ergeben sollte (§ 35 Abs. 1 Nr. 4 idF des Entwurfs, BTDrucks. 14/2683, 6f.). Diese Vorschrift entfiel auf Vorschlag des FinAussch. vollständig. Statt dessen wurde die für Mitunternehmerschaften und den Komplementär einer KGaA gleichermaßen geltende Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel gesetzlich geregelt (BTDrucks. 14/3366, 19f.).

J 07-19

Erläuterung zu den Änderungen zu Abs. 3 Satz 2

Gewerbsteuerbescheid als Grundlagenbescheid: Die Neuregelung stellt in verfahrensrechtl. Hinsicht sicher, dass bei einer Ermäßigung oder Erhöhung der GewStSchuld die Begrenzung der StErmäßigung beim Stpfl. auf die tatsächlich gezahlte GewSt. im EStBescheid nach § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO angepasst werden kann.

J 07-20

Erläuterung zu den Änderungen in Abs. 4

Entsprechende Anwendung der Abs. 2 und 3 für die Aufteilung und Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften: Abs. 2 Satz 2 enthält nur eine Regelung zur Aufteilung des anteiligen GewStMessbetrags bei Mitunternehmerschaften. Die Regelung wird in Abs. 4 mit der Regelung ergänzt, dass für die Aufteilung der tatsächlich zu zahlenden GewStSchuld der PersGes. (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) auf die

E 18

Levedag

###5#0###

##482##

Mitunternehmer der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel zur Anwendung kommen soll. Dies ist uE nicht nur der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel, sondern auch der im Rahmen von BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 18 und 21) um gewinnabhängige Vorabgewinne und Sondervergütungen erhöhte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel. In verfahrensrechtl. Hinsicht stellt die Verweisung von Abs. 4 auf Abs. 3 Satz 3 sicher, dass bei einer Änderung des GewStMessbescheids der PersGes. und des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung des anteiligen GewStMessbescheids eines Mitunternehmers (Abs. 2 Satz 1) sowie des Prozentsatzes (Abs. 2 Satz 4) ein geänderter Aufteilungsmaßstab über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch die Aufteilung der anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt. auf den Mitunternehmer Anwendung finden kann.

Aufteilung und Feststellung beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA: Beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA enthält Abs. 4 ebenfalls die gesetzliche Regelung zum Aufteilungsmaßstab in Gestalt des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Die Verweisung auf Abs. 3 Satz 3 in Abs. 4 stellt sicher, dass bei einer Änderung des GewStMessbescheids der KGaA und des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung des anteiligen GewStMessbescheids des Komplementärs (Abs. 2 Satz 1) sowie des Prozentsatzes (Abs. 2 Satz 4) ein geänderter Aufteilungsmaßstab über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch die Aufteilung der anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt. auf den Komplementär Anwendung finden kann.

###5#5###
##484##

**4. Steuerermäßigung bei Aufwendungen
für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse
und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher
Dienstleistungen**

§ 35a

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die in einem **in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden** Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt werden, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um

1. 10 Prozent, höchstens 510 Euro, bei geringfügiger Beschäftigung im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch,
2. 12 Prozent, höchstens 2400 Euro, bei anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, für die auf Grund der Beschäftigungsverhältnisse Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung entrichtet werden und die keine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch darstellen,

der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen oder unter die §§ 4f, 9 Abs. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder Nr. 8 fallen und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind. ²Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort genannten Höchstbeträge um ein Zwölftel.

(2) ¹Für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Satz 2 sind und in einem **in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden** Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 600 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen; dieser Betrag erhöht sich für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsdienstleistungen für Personen, bei denen ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit im Sinne des § 14 des Elften Buches Sozialgesetzbuch besteht oder die Leistungen der Pflegeversicherung beziehen, die in einem **in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden** Haushalt des Steuerpflichtigen oder im Haushalt der vorstehend genannten gepflegten oder betreuten Person erbracht werden, auf 1 200 Euro. ²Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem **in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden** Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, mit Ausnahme der nach dem CO₂-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank geförderten Maßnahmen, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermin-

dert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 600 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.³ Der Abzug von der tariflichen Einkommensteuer nach den Sätzen 1 und 2 gilt nur für Arbeitskosten und nur für Aufwendungen, die nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen für eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch darstellen oder unter die §§ 4f, 9 Abs. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder Nr. 8 fallen und soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind.⁴ In den Fällen des Absatzes 1 ist die Inanspruchnahme der Steuerermäßigungen nach den Sätzen 1 und 2 ausgeschlossen.⁵ Voraussetzung für die Steuerermäßigungen nach den Sätzen 1 und 2 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen **eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung, der Handwerkerleistung oder der Pflege- oder Betreuungsleistung erfolgt ist.**

(3) Leben zwei Alleinstehende in einem Haushalt zusammen, können sie die Höchstbeträge nach den Absätzen 1 und 2 insgesamt jeweils nur einmal in Anspruch nehmen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(50b) § 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, Köln
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Sätze 1, 2 und 5 durch das JStG 2008

Schrifttum: AHMANN, Das Ertragssteuerrecht unter dem Diktat des Europäischen Gerichtshofs, DStZ 2005, 75; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2008 im Überblick, DStR 2007, 2234; W. MELICKE, Diskriminierung durch § 35a, DB 2007, 358; MERKER, Jahressteuergesetz 2008 – die weiteren Änderungen des Gesetzesentwurfs, StuB 2007, 896; SCHMITT, § 35a EStG: Geklärte Zweifelsfragen und weitere Änderungen durch das JStG 2008, sj. 2007, 19.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2007:* s. § 35a Anm. J06-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 sowie in Abs. 2 Satz 1 und 2 wird jeweils der Begriff „inländischen“ durch die Formulierung „in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden“ Haushalt ersetzt. Abs. 2 Satz 5 wird dahingehend geändert, dass der Stpfl. im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage seiner EStErklärung keine Rechnung des Leistungserbringers und keinen Beleg über deren unbare Bezahlung mehr beifügen muss, um die StErmäßigung in Anspruch nehmen zu können.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Sätzen 1 und 2 zum Erbringen von Dienstleistungen in einem Haushalt, der in einem EU/EWR-Staat liegt, sind gem. § 52 Abs. 50b Satz 3 in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt. noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Die Neuregelung in Abs. 2 Satz 5 zur Rechnungsvorlage und zum Nachweis der unbaren Zahlung ist nach § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) ab dem VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Grund der Änderungen J 07-2

Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und Satz 2: Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/6290, 57) erfolgt die Änderung zur Anpassung der Vorschrift an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts. Die Vorgängerregelung beschränkte den Anwendungsbereich der Regelung auf Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, die in einem inländ. Haushalt des Stpfl. erbracht wurden. Zweifel bestanden im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht bei Stpfl., die mit einem ausländ. Zweitwohnsitz ungünstiger als Stpfl. mit einem inländ. Zweitwohnsitz besteuert werden (AHMANN, DStZ 2005, 75 [80]; W. MELICKE, DB 2007, 358).

Abs. 2 Satz 5: Nur die Änderungen in Abs. 1 und Abs. 2 Sätzen 1 und 2 waren bereits im ursprünglichen Gesetzentwurf zum JStG 2008 (BTDrucks. 16/6290) enthalten. Die Änderungen in Abs. 2 Satz 5 hat der FinAussch. (BTDrucks. 16/6981) in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt. Zur Begründung der Änderungen führt der FinAussch. (BTDrucks. 16/7036, 21 f.) aus, dass Hemmnisse für das ELSTER-Verfahren abgebaut werden sollen, indem eine Rechnung des Leistungserbringers und ein Beleg über die unbare Zahlung der EStErklärung nicht mehr beigefügt werden müssen.

b) Bedeutung der Änderungen J 07-3

Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und Satz 2: Für alle noch nicht bestandskräftig gewordenen EStBescheide führen Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen iSd. Abs. 2 Satz 2 nach den weiteren Voraussetzun-

gen der Vorschrift zu einer StErmäßigung, wenn die Leistungen in einem Haushalt des Stpfl. in der EU oder im EWR erbracht worden sind. Hierzu zählen auch bestimmte Heimplätze und Kindern gem. § 32 Abs. 4 unentgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnungen sowie Zweit-, Wochenend- und Ferienwohnungen (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Tz. 12, 13). Ebenfalls geändert hat der Gesetzgeber die Regelung für Pflege- und Betreuungsleistungen iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2. Diese können zukünftig selbst in einem beliebigen Haushalt des Stpfl. innerhalb der EU oder des EWR oder – bei Personenverschiedenheit – im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person erbracht werden. Der Haushalt der gepflegten oder betreuten Person kann sich überall im Ausland, und zwar auch außerhalb der EU oder des EWR befinden.

Abs. 2 Satz 5: Für die VZ bis einschließlich 2007 ist zur Inanspruchnahme der StErmäßigung erforderlich, dass der Stpfl. die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf ein Konto des Erbringers der Leistung durch einen Beleg des Kreditinstituts nachweist (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Tz. 35). Die Nachweise sind der EStErklärung beizufügen (BTDrucks. 16/7036, 22). Ab dem VZ 2008 ist für die Inanspruchnahme der StErmäßigung erforderlich, dass der Stpfl. eine Rechnung erhalten hat und die unbare Zahlung auf ein Konto des Leistungserbringers erfolgt ist. Nach dem Wortlaut sind weder die Vorlage einer Rechnung noch eines Belegs der unbaren Zahlung zum Nachweis erforderlich. Dies ist nach der Gesetzesbegründung allerdings so zu verstehen, dass die Belege nicht mehr der StErklärung beizufügen sind, sondern nachprüfbar Angaben in der StErklärung abgefragt werden (BTDrucks. 16/7036, 22; MERKER, StuB 2007, 896 [897]). Den Stpfl. trifft damit weiter die Feststellungslast dafür, eine Rechnung erhalten und die unbare Zahlung geleistet zu haben. Er ist nach der Änderung des Gesetzeswortlauts uE hinsichtlich seiner Beweismittel aber nicht mehr auf die Vorlage der Originalrechnung und des Belegs über die unbare Zahlung selbst beschränkt, sondern kann auch andere Beweismittel zum Nachweis der Leistungserbringung und der Zahlung nutzen.

VI. Steuererhebung

1. Erhebung der Einkommensteuer

§ 36

Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.
- (2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:
1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37);
 2. die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf die nach § 3 Nr. 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. ²Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wird nicht angerechnet, wenn die in § 45a Abs. 2 oder 3 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. ³In den Fällen des § 8b Abs. 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 vorgelegt wird, die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellt worden ist.
- (3) ¹Die Steuerbeträge nach Absatz 2 Satz 2 Nr. 2 sind auf volle Euro aufzurunden. ²Bei den durch Steuerabzug erhobenen Steuern ist jeweils die Summe der Beträge einer einzelnen Abzugsteuer aufzurunden.
- (4) ¹Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zuungunsten des Steuerpflichtigen ergibt, hat der Steuerpflichtige (Steuerschuldner) diesen Betrag, soweit er den fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen entspricht, sofort, im Übrigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlusszahlung). ²Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. ³Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind, wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten.

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, Köln
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 36 Abs. 3 Satz 1 durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002*: s. § 36 Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003*: s. § 36 Anm. J 03-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 3 Satz 1 wurde die Angabe „Absatz 2 Satz 2 Nr. 2“ durch die Angabe „Absatz 2 Nr. 2“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach Art. 28 Abs. 1 trat das JStG 2008 als Änderungsgesetz hinsichtlich der in Art. 1 Nr. 16 angeführten Änderung am Tag nach der Verkündung, dh. am 29.12.2007 in Kraft. Nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) gilt die Neuregelung damit ab dem VZ 2008. Es spricht uE aber nichts dagegen, die Neufassung des Abs. 3 Satz 1 auch für die Vergangenheit ab dem VZ 2004 anzuwenden, da es sich aufgrund der Aufrundung der StAbzugsbeträge auf volle Euro um eine verfassungsrechtl. unbedenkliche begünstigende echte Rückwirkung handelt.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Durch das StÄndG 2003 wurde der damalige Satz 1 des Abs. 2 gestrichen (s. § 36 Anm. J 03-1). Hierbei wurde vergessen, die Verweisung in Abs. 3 Satz 1 anzupassen, so dass diese ab dem VZ 2004 ins Leere ging. Mit der Neuregelung wird die Verweisung in Abs. 3 Satz 1 auf Abs. 2 Nr. 2 richtig gestellt (BTDrucks. 16/6290, 57). Für die Rechtspraxis ändert sich hierdurch nichts. Auch während der VZ 2004–2007 wurden die in Abs. 2 Nr. 2 genannten StAbzugsbeträge trotz der fehlgehenden Verweisung weiter auf volle Euro aufgerundet, weil man den fehlerhaften Verweis stillschweigend berichtigend ausgelegt hat, letztlich in Orientierung an dem Rechtsgedanken des § 133 BGB.

§ 37

Einkommensteuer-Vorauszahlung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Der Steuerpflichtige hat am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. ²Die Einkommensteuer-Vorauszahlung entsteht jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahres begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht.

(2) ¹Die Oberfinanzdirektionen können für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, von Absatz 1 Satz 1 abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen. ²Das Gleiche gilt für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte oder Einkunftsteile aus nicht-selbständiger Arbeit erzielen, die der Lohnsteuer nicht unterliegen.

(3) ¹Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. ²Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge und der Körperschaftsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3) bei der letzten Veranlagung ergeben hat. ³Das Finanzamt kann bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden 15. Kalendermonats die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird; dieser Zeitraum verlängert sich auf 21 Monate, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden.

⁴Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, kommt eine Herabsetzung der Vorauszahlungen wegen der Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige die Herabsetzung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt. ⁴Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleiben Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, **1b**, 4, 5, 7 bis 9, der §§ 10b und 33 sowie die abziehbaren Beträge nach § 33a, wenn die Aufwendungen und abziehbaren Beträge insgesamt 600 Euro nicht übersteigen, außer Ansatz. ⁵**Die Steuerermäßigung nach § 34a bleibt außer Ansatz.** ⁶Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleibt der Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 außer Ansatz. ⁷Außer Ansatz bleiben bis zur Anschaffung oder Fertigstellung der Objekte im Sinne des § 10e Abs. 1 und 2 und § 10h auch die Aufwendungen, die nach § 10e Abs. 6 und § 10h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden; Entsprechendes gilt auch für Aufwendungen, die nach § 10i für nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden. ⁸Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden bei der Fest-

setzung der Vorauszahlungen nur für Kalenderjahre berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen.⁹ Wird ein Gebäude vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung angeschafft, tritt an die Stelle der Anschaffung die Fertigstellung.¹⁰ Satz 8 gilt nicht für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach den §§ 14a, 14c oder 14d des Berlinförderungsgesetzes oder Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietsgesetzes in Anspruch genommen werden.¹¹ Satz 8 gilt für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines anderen Vermögensgegenstandes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 entsprechend mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung durch den Steuerpflichtigen tritt.¹² In den Fällen des § 31, in denen die gebotene steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird, bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und zu verrechnendes Kindergeld außer Ansatz.

(4)¹ Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist die letzte Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum anzupassen.² Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten.

(5)¹ Vorauszahlungen sind nur festzusetzen, wenn sie mindestens 200 Euro im Kalenderjahr und mindestens 50 Euro für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen.² Festgesetzte Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn sich der Erhöhungsbetrag im Fall des Absatzes 3 Satz 2 bis 5 für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 50 Euro, im Fall des Absatzes 4 auf mindestens 2500 Euro beläuft.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 37

Schrifttum: KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB F. 2, 9489.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2001:* s. § 37 Anm. 3.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 37 Anm. J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 3 wurde Satz 5 eingefügt.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 3 wurde der bisherige Satz 4 ersatzlos aufgehoben und der Satz 4 nF durch die Bezugnahme auf § 10 Abs. 1b ergänzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Da für die Änderungen des Abs. 3 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008 keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 (Anwendung erstmals ab dem VZ 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das UntStReformG 2008 J 07-2

Abs. 3 Satz 5: Ausweislich der Gesetzesbegründung wird durch den neu eingefügten Satz 5 eine Berücksichtigung der StErmäßigung nach § 34a und damit die Bildung des Thesaurierungsbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen ausgeschlossen (BRDrucks. 220/07, 105). Die Änderung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 34a antragsgebunden ist und der Antrag regelmäßig erst im Rahmen der Abgabe der EStErklärung gestellt werden kann (§ 34a Abs. 1), zumal der Umfang der Begünstigung des § 34a zuvor nicht bestimmt werden kann.

3. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2008 J 07-3

Abs. 3 Satz 4 aF wurde wegen Bedeutungslosigkeit aufgehoben. Die bisherige Regelung hatte keine praktische Bedeutung mehr für die Festsetzung von Vorauszahlungen (BTDrucks. 16/6290, 81).

Abs. 3 Satz 4 nF: Bei der Änderung des Satzes 4 nF handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung. In der jetzigen Regelung werden die Neuregelungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 1b berücksichtigt (BTDrucks. 16/6290, 82).

§ 39

Lohnsteuerkarte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die Gemeinden haben den nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern für jedes Kalenderjahr unentgeltlich eine Lohnsteuerkarte nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und zu übermitteln, **letztmalig für das Kalenderjahr 2010**. ²Steht ein Arbeitnehmer nebeneinander bei mehreren Arbeitgebern in einem Dienstverhältnis, so hat die Gemeinde eine entsprechende Anzahl Lohnsteuerkarten unentgeltlich auszustellen und zu übermitteln. ³Wenn eine Lohnsteuerkarte verlorengegangen, unbrauchbar geworden oder zerstört worden ist, hat die Gemeinde eine Ersatz-Lohnsteuerkarte auszustellen. ⁴Hierfür kann die ausstellende Gemeinde von dem Arbeitnehmer eine Gebühr bis 5 Euro erheben; das Verwaltungskostengesetz ist anzuwenden. ⁵Die Gemeinde hat die Ausstellung einer Ersatz-Lohnsteuerkarte dem für den Arbeitnehmer örtlich zuständigen Finanzamt unverzüglich mitzuteilen.

(2) ¹Für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte ist die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk der Arbeitnehmer am 20. September des dem Kalenderjahr, für das die Lohnsteuerkarte gilt, vorangehenden Jahres oder erstmals nach diesem Stichtag seine Hauptwohnung oder in Ermangelung einer Wohnung seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. ²Bei verheirateten Arbeitnehmern gilt als Hauptwohnung die Hauptwohnung der Familie oder in Ermangelung einer solchen die Hauptwohnung des älteren Ehegatten, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben.

(3) ¹Die Gemeinde hat auf der Lohnsteuerkarte insbesondere einzutragen:

1. die Steuerklasse (§ 38b) in Buchstaben,
2. die Zahl der Kinderfreibeträge bei den Steuerklassen I bis IV, und zwar für jedes nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3
 - a) den Zähler 0,5, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 zusteht, oder
 - b) den Zähler 1, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag zusteht, weil
 - aa) die Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 2 vorliegen,
 - bb) der andere Elternteil vor dem Beginn des Kalenderjahres verstorben ist (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1) oder
 - cc) der Arbeitnehmer allein das Kind angenommen hat (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 2),
3. auf den Lohnsteuerkarten für 2009 und 2010 die Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) des Arbeitnehmers.

###528###

##495##

²Für die Eintragung der Steuerklasse III ist das Finanzamt zuständig, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist.

(3a) ¹Soweit dem Arbeitnehmer Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 1 bis 6 zustehen, die nicht nach Absatz 3 von der Gemeinde auf der Lohnsteuerkarte einzutragen sind, ist vorbehaltlich des § 39a Abs. 1 Nr. 6 die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge sowie im Fall des § 38b Nr. 2 die Steuerklasse vom Finanzamt auf Antrag zu ändern. ²Das Finanzamt kann auf nähere Angaben des Arbeitnehmers verzichten, wenn der Arbeitnehmer höchstens die auf seiner Lohnsteuerkarte für das vorangegangene Kalenderjahr eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge beantragt und versichert, dass sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. ³In den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 6 gelten die Sätze 1 und 2 nur, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen auch im Laufe des Kalenderjahres bestehen bleiben. ⁴Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt werden.

(3b) ¹Für die Eintragungen nach den Absätzen 3 und 3a sind die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres maßgebend, für das die Lohnsteuerkarte gilt. ²Auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. ³In den Fällen der Steuerklassen III und IV sind bei der Eintragung der Zahl der Kinderfreibeträge auch Kinder des Ehegatten zu berücksichtigen. ⁴Die Eintragungen sind die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. ⁵Den Eintragungen braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigefügt zu werden.

(4) ¹Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, die Eintragung der Steuerklasse und der Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte umgehend ändern zu lassen, wenn die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte von den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres zugunsten des Arbeitnehmers abweicht oder in den Fällen, in denen die Steuerklasse II bescheinigt ist, die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) im Laufe des Kalenderjahres entfallen; dies gilt nicht, wenn eine Änderung als Folge einer nach Absatz 3a Satz 3 durchgeführten Übertragung des Kinderfreibetrags in Betracht kommt. ²Die Änderung von Eintragungen im Sinne des Absatzes 3 ist bei der Gemeinde, die Änderung von Eintragungen im Sinne des Absatzes 3a beim Finanzamt zu beantragen. ³Kommt der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nach, so hat die Gemeinde oder das Finanzamt die Eintragung von Amts wegen zu ändern; der Arbeitnehmer hat die Lohnsteuerkarte der Gemeinde oder dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. ⁴Unterbleibt die Änderung der Eintragung, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 10 Euro übersteigt; hierzu hat die Gemeinde dem Finanzamt die Fälle mitzuteilen, in denen eine von ihr vorzunehmende Änderung unterblieben ist.

(5) ¹Treten bei einem Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahres, für das die Lohnsteuerkarte gilt, die Voraussetzungen für eine ihm günstigere Steuerklasse oder höhere Zahl der Kinderfreibeträge ein, so kann der Arbeitneh-

mer bis zum 30. November bei der Gemeinde, in den Fällen des Absatzes 3a beim Finanzamt die Änderung der Eintragung beantragen.²Die Änderung ist mit Wirkung von dem Tage an vorzunehmen, an dem erstmals die Voraussetzungen für die Änderung vorlagen.³Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können im Laufe des Kalenderjahres einmal, spätestens bis zum 30. November, bei der Gemeinde beantragen, die auf ihren Lohnsteuerkarten eingetragenen Steuerklassen in andere nach § 38b Nr. 3 bis 5 in Betracht kommende Steuerklassen zu ändern.⁴Die Gemeinde hat die Änderung mit Wirkung vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats an vorzunehmen.

(5a)¹Ist ein Arbeitnehmer, für den eine Lohnsteuerkarte ausgestellt worden ist, zu Beginn des Kalenderjahres beschränkt einkommensteuerpflichtig oder im Laufe des Kalenderjahres beschränkt einkommensteuerpflichtig geworden, hat er dies dem Finanzamt unter Vorlage der Lohnsteuerkarte unverzüglich anzuzeigen.²Das Finanzamt hat die Lohnsteuerkarte vom Zeitpunkt des Eintritts der beschränkten Einkommensteuerpflicht an ungültig zu machen.³Absatz 3b Satz 4 und 5 gilt sinngemäß.⁴Unterbleibt die Anzeige, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 10 Euro übersteigt.

(6)¹Die Gemeinden sind insoweit, als sie Lohnsteuerkarten auszustellen, Eintragungen auf den Lohnsteuerkarten vorzunehmen und zu ändern haben, örtliche Landesfinanzbehörden.²Sie sind insoweit verpflichtet, den Anweisungen des örtlich zuständigen Finanzamts nachzukommen.³Das Finanzamt kann erforderlichenfalls Verwaltungsakte, für die eine Gemeinde sachlich zuständig ist, selbst erlassen.⁴Der Arbeitnehmer, der Arbeitgeber oder andere Personen dürfen die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte nicht ändern oder ergänzen.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 39

Schrifttum: KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB F. 2, 9489; WARNKE, Jahressteuergesetz 2008, EStB 2008, 21.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1997:* s. § 39 Anm. 2.
- ▶ *Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999* (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3a Satz 1 und 3 wurden dem geänderten § 32 redaktionell angepasst.
- ▶ *StEnglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Der Gesetzgeber ersetzte die in Abs. 1 Satz 4, Abs. 4 Satz 4 und Abs. 5a Satz 4 genannten DM-Beträge durch €-Beträge.

► *Zweites Gesetz zur Familienförderung v. 16.8.2001* (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Abs. 3 Nr. 2b und Abs. 3a Satz 3 wurden als redaktionelle Folgeänderungen der Neufassung des § 32 Abs. 6 angepasst.

► *HBeglG 2004 v. 29.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Wegen der Einführung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende erfolgte in Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 eine Ergänzung um eine Alt. 2.

► *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 wurde eine zeitliche Begrenzung der Ausstellungspflicht der Gemeinden aufgenommen. Außerdem wurde Abs. 3 Satz 1 um eine neue Nr. 3 ergänzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Da für die Änderungen keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (29.12.2007, Art. 28 Abs. 1 JStG 2008) geltende Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 2 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) – Anwendung erstmals ab dem Kj. 2008.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2 a) Grund der Änderungen

Abs. 1 Satz 1: Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine Folgeänderung, die auf der Neuregelung des § 39e basiert (BTDrucks. 16/6290, 58).

Abs. 3 Satz 1 Nr. 3: Auch das Einfügen der Nr. 3 ist eine Folge des neuen § 39e.

J 07-3 b) Bedeutung der Änderungen

Abs. 1 Satz 1: Die Gemeinden haben letztmals für das Kj. 2010 LStKarten nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und zu übermitteln. Ab dem Kj. 2011 werden die LStKarten durch die elektronischen LStAbzugsmerkmale (§ 39e) ersetzt. Von da an wird das herkömmliche LStKartenverfahren vollständig auf elektronische Datenübermittlung umgestellt.

Abs. 3 Satz 1 Nr. 3: Der zusätzliche Aufdruck der Identifikationsnummer auf den LStKarten des ArbN für 2009 und 2010 durch die Gemeinden ermöglicht es dem ArbG, diese Identifikationsnummer im Lohnkonto aufzuzeichnen, ohne sie gesondert vom ArbN zu erfragen (BTDrucks. 16/6290, 58). Ab dem Kj. 2011 benötigt der ArbG die Identifikationsnummer zum Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§ 39e).

§ 39a

Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Auf der Lohnsteuerkarte wird als vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag die Summe der folgenden Beträge eingetragen:
1. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b) übersteigen,
 2. Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, **1b**, 4, 5, 7 bis 9 und des § 10b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 Euro übersteigen,
 3. der Betrag, der nach den §§ 33, 33a und 33b Abs. 6 wegen außergewöhnlicher Belastungen zu gewähren ist,
 4. die Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene (§ 33b Abs. 1 bis 5),
 5. die folgenden Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind:
 - a) die Beträge, die nach § 10d Abs. 2, §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i, nach § 15b des Berlinförderungsgesetzes oder nach § 7 des Fördergebietsgesetzes abgezogen werden können,
 - b) die negative Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 6 und 7 und der negativen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5,
 - c) das Vierfache der Steuerermäßigung nach den §§ 34f und 35a,
 6. die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 für jedes Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 4, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht. ²Soweit für diese Kinder Kinderfreibeträge nach § 39 Abs. 3 auf der Lohnsteuerkarte eingetragen worden sind, ist die eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge entsprechend zu vermindern,
 7. ein Betrag auf der Lohnsteuerkarte für ein zweites oder weiteres Dienstverhältnis insgesamt bis zur Höhe des auf volle Euro abgerundeten bis zu versteuernden Jahresbetrags nach § 39b Abs. 2 Satz 5, bis zu dem nach der Steuerklasse des Arbeitnehmers, die für den Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn aus dem ersten Dienstverhältnis anzuwenden ist, Lohnsteuer nicht zu erheben ist. ²Voraussetzung ist, dass der Jahresarbeitslohn aus dem ersten Dienstverhältnis den nach Satz 1 maßgebenden Eingangsbetrag unterschreitet und dass in Höhe des Betrags zugleich auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis ein dem Arbeitslohn hinzuzurechnender Betrag (Hinzurechnungsbetrag) eingetragen wird. ³Soll auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis auch ein Frei-

###503###

##499##

betrag nach den Nummern 1 bis 6 eingetragen werden, so ist nur der diesen Freibetrag übersteigende Betrag als Hinzurechnungsbetrag einzutragen; ist der Freibetrag höher als der Hinzurechnungsbetrag, so ist nur der den Hinzurechnungsbetrag übersteigende Freibetrag einzutragen,

8. der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) bei Verwitweten, die nicht in Steuerklasse II gehören.

(2) ¹Die Gemeinde hat nach Anweisung des Finanzamts die Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten von Amts wegen einzutragen; dabei ist der Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf das Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. ²Der Arbeitnehmer kann beim Finanzamt die Eintragung des nach Absatz 1 insgesamt in Betracht kommenden Freibetrags beantragen. ³Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum 30. November des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Lohnsteuerkarte gilt. ⁴Der Antrag ist hinsichtlich eines Freibetrags aus der Summe der nach Absatz 1 Nr. 1 bis 3 und 8 in Betracht kommenden Aufwendungen und Beträge unzulässig, wenn die Aufwendungen im Sinne des § 9, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, die Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, **1b**, 4, 5, 7 bis 9, der §§ 10b und 33 sowie die abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Abs. 6 insgesamt 600 Euro nicht übersteigen. ⁵Das Finanzamt kann auf nähere Angaben des Arbeitnehmers verzichten, wenn der Arbeitnehmer höchstens den auf seiner Lohnsteuerkarte für das vorangegangene Kalenderjahr eingetragenen Freibetrag beantragt und versichert, dass sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. ⁶Das Finanzamt hat den Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres gleichmäßig zu verteilen. ⁷Abweichend hiervon darf ein Freibetrag, der im Monat Januar eines Kalenderjahres beantragt wird, mit Wirkung vom 1. Januar dieses Kalenderjahres an eingetragen werden. ⁸Die Sätze 5 bis 7 gelten für den Hinzurechnungsbetrag nach Absatz 1 Nr. 7 entsprechend.

(3) ¹Für Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, ist jeweils die Summe der nach Absatz 1 Nr. 2 bis 5 und 8 in Betracht kommenden Beträge gemeinsam zu ermitteln; der in Absatz 1 Nr. 2 genannte Betrag ist zu verdoppeln. ²Für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 4 ist die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen im Sinne des § 9, soweit sie jeweils den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, und der Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, **1b**, 4, 5, 7 bis 9, der §§ 10b und 33 sowie der abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Abs. 6 maßgebend. ³Die nach Satz 1 ermittelte Summe ist je zur Hälfte auf die Ehegatten aufzuteilen, wenn für jeden Ehegatten eine Lohnsteuerkarte ausgeschrieben worden ist und die Ehegatten keine andere Aufteilung beantragen. ⁴Für einen Arbeitnehmer, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, für das die Lohnsteuerkarte gilt, aufgelöst worden ist und dessen bisheriger Ehegatte in demselben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, sind die nach Absatz 1 in Betracht kommenden Beträge ausschließlich auf Grund der in seiner Person erfüllten Voraus-

setzungen zu ermitteln. ⁵Satz 1 zweiter Halbsatz ist auch anzuwenden, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.

(4) ¹Die Eintragung eines Freibetrags oder eines Hinzurechnungsbetrags auf der Lohnsteuerkarte ist die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. ²Der Eintragung braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigelegt zu werden. ³Ein mit einer Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf versehener schriftlicher Bescheid ist jedoch zu erteilen, wenn dem Antrag des Arbeitnehmers nicht in vollem Umfang entsprochen wird. ⁴§ 153 Abs. 2 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(5) Ist zuwenig Lohnsteuer erhoben worden, weil auf der Lohnsteuerkarte ein Freibetrag unzutreffend eingetragen worden ist, hat das Finanzamt den Fehlbetrag vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn er 10 Euro übersteigt.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 39a

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1997*: s. § 39a Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 39a Anm. J 04-1 und J 06-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Das Gesetzeszitat in Abs. 1 Nr. 7 „§ 39b Abs. 2 Satz 6“ wurde durch das Zitat „§ 39b Abs. 2 Satz 5“ ersetzt. Außerdem erfolgte in Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 eine Ergänzung durch die Aufnahme von § 10 Abs. 1b.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Da für die Änderungen keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (29.12.2007, Art. 28 Abs. 1 JStG 2008) geltende Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 2 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) – Anwendung erstmals ab dem Kj. 2008.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2

Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2: Die geänderten Regelungen berücksichtigen die Neuregelungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 1b (BTDrucks. 16/6290, 58). Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen.

Abs. 1 Nr. 7: Das bisherige Gesetzeszitat ist an die Änderung von § 39b Abs. 2 angepasst (Zitatanpassung). Der Regelungsinhalt des § 39b Abs. 2 Satz 6 aF ist jetzt im neuen Satz 5.

§ 39b

**Durchführung des Lohnsteuerabzugs für
unbeschränkt einkommensteuerpflichtige
Arbeitnehmer**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs hat der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis eine Lohnsteuerkarte vorzulegen. ²Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuerkarte während des Dienstverhältnisses aufzubewahren. ³Er hat sie dem Arbeitnehmer während des Kalenderjahres zur Vorlage beim Finanzamt oder bei der Gemeinde vorübergehend zu überlassen sowie innerhalb angemessener Frist nach Beendigung des Dienstverhältnisses herauszugeben. ⁴Der Arbeitgeber darf die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale nur für die Einbehaltung der Lohnsteuer verwerten; er darf sie ohne Zustimmung des Arbeitnehmers nur offenbaren, soweit dies gesetzlich zugelassen ist.

(2) ¹Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn hat der Arbeitgeber die Höhe des laufenden Arbeitslohns **im Lohnzahlungszeitraum festzustellen und auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen.** ²**Der Arbeitslohn eines monatlichen Lohnzahlungszeitraums ist mit zwölf, der Arbeitslohn eines wöchentlichen Lohnzahlungszeitraums mit 360/7 und der Arbeitslohn eines täglichen Lohnzahlungszeitraums mit 360 zu vervielfältigen.** ³**Von dem hochgerechneten Jahresarbeitslohn sind ein etwaiger Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) und Altersentlastungsbetrag (§ 24a) abzuziehen.** ⁴**Außerdem ist der hochgerechnete Jahresarbeitslohn um einen etwaigen auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers für den Lohnzahlungszeitraum eingetragenen Freibetrag (§ 39a Abs. 1) oder Hinzurechnungsbetrag (§ 39a Abs. 1 Nr. 7), vervielfältigt unter sinngemäßer Anwendung von Satz 2, zu vermindern oder zu erhöhen.** ⁵**Der so verminderte oder erhöhte hochgerechnete Jahresarbeitslohn, vermindert um**

1. den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b) **und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) in den Steuerklassen I bis V,**
2. den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) in den Steuerklassen I, II und IV und den verdoppelten Sonderausgaben-Pauschbetrag in der Steuerklasse III,
3. die Vorsorgepauschale
 - a) in den Steuerklassen I, II und IV nach Maßgabe des § 10c Abs. 2 oder Abs. 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5,

- b) in der Steuerklasse III nach Maßgabe des § 10c Abs. 2 oder Abs. 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5,
4. den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) in der Steuerklasse II,

ergibt den zu versteuernden Jahresbetrag. ⁶Für den zu versteuernden Jahresbetrag ist die Jahreslohnsteuer in den Steuerklassen I, II und IV nach § 32a Abs. 1 sowie in der Steuerklasse III nach § 32a Abs. 5 zu berechnen. ⁷In den Steuerklassen V und VI ist die Jahreslohnsteuer zu berechnen, die sich aus dem Zweifachen des Unterschiedsbetrags zwischen dem Steuerbetrag für das Eineinviertelfache und dem Steuerbetrag für das Dreiviertelfache des zu versteuernden Jahresbetrags nach § 32a Abs. 1 ergibt; die Jahreslohnsteuer beträgt jedoch mindestens 15 Prozent des Jahresbetrags, für den 9144 Euro übersteigenden Teil des Jahresbetrags höchstens 42 Prozent und für den 25812 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags jeweils 42 Prozent sowie für den 200 000 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags jeweils 45 Prozent. ⁸Für die Lohnsteuerberechnung ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend. ⁹Die monatliche Lohnsteuer ist $\frac{1}{12}$, die wöchentliche Lohnsteuer sind $\frac{7}{360}$ und die tägliche Lohnsteuer ist $\frac{1}{360}$ der Jahreslohnsteuer. ¹⁰Bruchteile eines Cents, die sich bei der Berechnung nach den Sätzen 2 und 9 ergeben, bleiben jeweils außer Ansatz. ¹¹Die auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Lohnsteuer ist vom Arbeitslohn einzubehalten. ¹²Das Betriebsstättenfinanzamt kann allgemein oder auf Antrag zulassen, dass die Lohnsteuer unter den Voraussetzungen des § 42b Abs. 1 nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird, wenn gewährleistet ist, dass die zutreffende Jahreslohnsteuer (§ 38a Abs. 2) nicht unterschritten wird.

(3) ¹Für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug hat der Arbeitgeber den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen. ²Hat der Arbeitnehmer Lohnsteuerbescheinigungen aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres nicht vorgelegt, so ist bei der Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns der Arbeitslohn für Beschäftigungszeiten bei früheren Arbeitgebern mit dem Betrag anzusetzen, der sich ergibt, wenn der laufende Arbeitslohn im Monat der Zahlung des sonstigen Bezugs entsprechend der Beschäftigungsdauer bei früheren Arbeitgebern hochgerechnet wird. ³**Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn ist um den Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) und um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a), wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind, sowie nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte um einen etwaigen Jahresfreibetrag zu vermindern und um einen etwaigen Jahreshinzurechnungsbetrag zu erhöhen.** ⁴Für den so ermittelten Jahresarbeitslohn (maßgebender Jahresarbeitslohn) ist die **Lohnsteuer** nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 5 bis 7 zu ermitteln. ⁵Außerdem ist die Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs zu ermitteln. ⁶Dabei ist der sonstige Bezug, soweit es sich nicht um einen sonstigen Bezug im Sinne des Satzes 9 handelt, um den Versorgungsfreibetrag, den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und den Altersentlastungsbetrag zu vermindern, wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind und soweit

sie nicht bei der Steuerberechnung für den maßgebenden Jahresarbeitslohn berücksichtigt worden sind.⁷ Für die Lohnsteuerberechnung ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend.⁸ Der Unterschiedsbetrag zwischen den ermittelten Jahreslohnsteuerbeträgen ist die Lohnsteuer, die vom sonstigen Bezug einzubehalten ist.⁹ Die Lohnsteuer ist bei einem sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 in der Weise zu ermäßigen, dass der sonstige Bezug bei der Anwendung des Satzes 5 mit einem Fünftel anzusetzen und der Unterschiedsbetrag im Sinne des Satzes 8 zu verfünffachen ist; § 34 Abs. 1 Satz 3 ist sinngemäß anzuwenden.

(4) (weggefallen)

(5)¹ Wenn der Arbeitgeber für den Lohnzahlungszeitraum lediglich Abschlagszahlungen leistet und eine Lohnabrechnung für einen längeren Zeitraum (Lohnabrechnungszeitraum) vornimmt, kann er den Lohnabrechnungszeitraum als Lohnzahlungszeitraum behandeln und die Lohnsteuer abweichend von § 38 Abs. 3 bei der Lohnabrechnung einbehalten.² Satz 1 gilt nicht, wenn der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen übersteigt oder die Lohnabrechnung nicht innerhalb von drei Wochen nach dessen Ablauf erfolgt.³ Das Betriebsstättenfinanzamt kann anordnen, dass die Lohnsteuer von den Abschlagszahlungen einzubehalten ist, wenn die Erhebung der Lohnsteuer sonst nicht gesichert erscheint.⁴ Wenn wegen einer besonderen Entlohnungsart weder ein Lohnzahlungszeitraum noch ein Lohnabrechnungszeitraum festgestellt werden kann, gilt als Lohnzahlungszeitraum die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder Arbeitswochen.

(6)¹ Ist nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der von einem Arbeitgeber (§ 38) gezahlte Arbeitslohn von der Lohnsteuer freizustellen, so erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers eine entsprechende Bescheinigung.² Der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Beleg zum Lohnkonto (§ 41 Abs. 1) aufzubewahren.

(7) (weggefallen)

(8) Das Bundesministerium der Finanzen hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der Absätze 2 und 3 einen Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der Lohnsteuer aufzustellen und bekannt zu machen.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 39b

Schrifttum: KNEBEL/SPAHN/PLENER, Jahressteuergesetz 2008 – Änderungen im Einkommensteuerrecht, DB 2007, 2733; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2008 – Teil 1, StuSt. 2008, 60.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 39b Anm. J 06-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):
 - ▷ *Abs. 2 Sätze 1–5 Nr. 1* wurden neu gefasst.
 - ▷ *Abs. 2 Satz 10:* In Abs. 2 Satz 10 erfolgte eine redaktionelle Anpassung einer Verweisung.
 - ▷ *Abs. 3 Sätze 3, 4 und 6* wurden neu gefasst.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Da für die Änderungen keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (29.12.2007, Art. 28 Abs. 1 JStG 2008) geltende Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 2 idF des UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) – Anwendung erstmals ab dem KJ. 2008.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2 a) Grund der Änderungen

Abs. 2 Sätze 1–5 Nr. 1:

▶ *Anleitung zur LStBerechnung:* Die Änderung der Anleitung zur LStBerechnung berücksichtigt eine Prüfbitte des BRat zum JStG 2007, in der danach gefragt wurde, inwieweit Vereinfachungen bei der Durchführung des LStAbzugs vorgenommen werden sollten (BTDrucks. 16/3036, 11). Die neue Gesetzesformulierung verfolgt die Ziele der Vereinfachung und Kürze und soll sich für den Anwender transparenter und einfacher gestalten (BTDrucks. 16/6290, 83).

▶ *Nichtberücksichtigung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag:* Laut Gesetzesbegründung soll der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in einem Dienstverhältnis, das nach der StKlasse VI zu besteuern ist, nicht nochmals abgezogen werden können. Schließlich ersetzt der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag den entfallenen ArbNPauschbetrag und ist letzterer beim LStAbzug je ArbN auch nur einmal, und zwar in dem nach StKlasse I–V besteuerten ersten Dienstverhältnis zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/6290, 83).

Abs. 2 Satz 10: Die Änderung ist eine redaktionelle Folgeänderung und berücksichtigt die Neunummerierung der Sätze 1–5.

Abs. 3 Sätze 3, 4 und 6: Die Änderungen sind Folgeänderungen zu Abs. 2 Sätze 1–5 Nr. 1.

b) Bedeutung der Änderungen

J 07-3

Abs. 2 Sätze 1–5 Nr. 1:

► *Anleitung zur LStBerechnung:* Die stl. Auswirkung ist unverändert. Lediglich der Aufbau des Abs. 2 Sätze 1–4 wurde geändert. Am Anfang der Rechenanleitung zur LStErmittlung wird festgehalten, dass der ArbG für die LStBerechnung den laufenden Arbeitslohn stets auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen hat (Satz 1). Die nicht geänderten Umrechnungsfaktoren werden als nächstes genannt (Satz 2). Erst später (Sätze 3 und 4) wird die Berücksichtigung von Freibeträgen (Versorgungsfreibetrag, Altersentlastungsbetrag und individuelle, auf der LStKarte eingetragene Freibeträge) bzw. des Hinzurechnungsbetrags festgeschrieben.

► *Nichtberücksichtigung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag:* Mit der Änderung des Abs. 2 Sätze 3 und 5 Nr. 1 ist der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag bei der Ermittlung der zu erhebenden LSt. nur noch in den StKlassen I–V und nicht mehr in der Steuerklasse VI zu berücksichtigen.

Abs. 2 Satz 10: Das bisherige Gesetzeszitat ist an die Änderung von Abs. 2 angepasst, die die Sätze 1–6 durch die neuen Sätze 1–5 ersetzte. Es handelt sich lediglich um eine Zitanpassung. Die Verweisung auf die Sätze 5 und 10 wurde durch den Verweis auf die Sätze 2 und 9 ersetzt.

Abs. 3 Sätze 3, 4 und 6: Die Verweisung in Abs. 3 Satz 4 auf Abs. 2 Sätze 5–7 stellt sicher, dass auch für die Ermittlung der LSt. bei sonstigen Bezügen der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nur bei solchen Versorgungsbezügen zum Abzug gebracht wird, die nach den StKlassen I–V besteuert werden. Wegen der Änderung des Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 war die zusätzliche Nennung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag in den Sätzen 3 und 6 zu streichen. Ansonsten hätte sie zu einer Doppelberücksichtigung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag geführt.

###5####

##507##

§ 39e

Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale

eingefügt durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Das Finanzamt teilt die nach den §§ 39 bis 39d von ihm festzustellenden Lohnsteuerabzugsmerkmale dem Bundeszentralamt für Steuern zum Zweck der Bereitstellung für den automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber mit.

(2) ¹Für jeden Steuerpflichtigen speichert das Bundeszentralamt für Steuern zum Zweck der Bereitstellung automatisiert abrufbarer Lohnsteuerabzugsmerkmale für den Arbeitgeber folgende Daten zu den in § 139b Abs. 3 der Abgabenordnung genannten Daten hinzu:

1. rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft,
2. bei Verheirateten die Identifikationsnummer des Ehegatten und dessen rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft,
3. Kinder mit ihrer Identifikationsnummer und soweit bekannt die Rechtsstellung und Zuordnung der Kinder zu den Eltern sowie die Identifikationsnummer des anderen Elternteiles,
4. Familienstand und gewählte Steuerklassen (§ 38b), Zahl der Lohnsteuerkarten und beantragte ungünstigere Steuerklasse oder Zahl der Kinderfreibeträge (§ 39), Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (§§ 39a, 39d), amtlicher Gemeindegemeinschaftsschlüssel der Wohnsitzgemeinde.

²Die nach Landesrecht zuständigen Behörden haben dem Bundeszentralamt für Steuern unter Angabe der Identifikationsnummer die in Satz 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Daten und deren Änderungen mitzuteilen. ³Diese Behörden sind insoweit, als sie die Grundlagen für die Bildung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sowie deren Änderungen mitzuteilen haben, örtliche Landesfinanzbehörden. ⁴Sie sind insoweit verpflichtet, den Anweisungen des örtlich zuständigen Finanzamts nachzukommen.

(3) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern hält die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt, Merkmale für den Kirchensteuerabzug und folgende Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers zum unentgeltlichen automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz bereit: Steuerklasse (§ 38b) in Zahlen, die Zahl der Kinderfreibeträge (§ 39), Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (§§ 39a, 39d). ²Bezieht ein Arbeitnehmer nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, so sind für jedes weitere Dienstverhältnis elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zu bilden. ³Das Bundeszentralamt für Steuern führt die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers zum Zweck ihrer Be-

###5/####

##509##

reitstellung nach Satz 1 mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c der Abgabenordnung) des Arbeitgebers zusammen.

(4) ¹Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber bei Eintritt in das Dienstverhältnis zum Zweck des Abrufs der Lohnsteuerabzugsmerkmale seine Identifikationsnummer sowie den Tag seiner Geburt mitzuteilen. ²Der Arbeitgeber hat bei Beginn des Dienstverhältnisses die Lohnsteuerabzugsmerkmale für den Arbeitnehmer beim Bundeszentralamt für Steuern durch Datenfernübertragung abzurufen und sie in das Lohnkonto für den Arbeitnehmer zu übernehmen. ³Zur Plausibilitätsprüfung der Identifikationsnummer hält das Bundeszentralamt für Steuern für den Arbeitgeber entsprechende Regeln zum Abruf bereit. ⁴Für den Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale hat sich der Arbeitgeber zu authentifizieren und seine Wirtschafts-Identifikationsnummer sowie die Identifikationsnummer und den Tag der Geburt des Arbeitnehmers mitzuteilen. ⁵Der Arbeitgeber hat die Beendigung des Dienstverhältnisses unverzüglich dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. ⁶Beauftragt der Arbeitgeber einen Dritten mit der Durchführung des Lohnsteuerabzugs, hat sich der Dritte für den Datenabruf zu authentifizieren und zusätzlich seine Wirtschafts-Identifikationsnummer mitzuteilen.

(5) ¹Auf die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind die für die Lohnsteuerkarte geltenden Schutzvorschriften entsprechend anzuwenden. ²Wer Lohnsteuerabzugsmerkmale vorsätzlich oder leichtfertig für andere Zwecke als die Durchführung des Lohn- und Kirchensteuerabzugs verwendet, handelt ordnungswidrig; § 50f Abs. 2 ist anzuwenden.

(6) Die abgerufenen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind vom Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs des Arbeitnehmers anzuwenden bis ihm das Bundeszentralamt für Steuern geänderte Lohnsteuerabzugsmerkmale zum Abruf bereitstellt und die Bereitstellung mitteilt oder der Arbeitgeber dem Bundeszentralamt für Steuern die Beendigung des Dienstverhältnisses anzeigt.

(7) ¹Die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale werden erstmals für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs gebildet. ²Der Steuerpflichtige kann beim Wohnsitzfinanzamt (§ 19 der Abgabenordnung) beantragen, dass für ihn keine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale mehr gebildet werden. ³Erstmalig gebildete oder geänderte elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale sind dem Arbeitnehmer auf Antrag mitzuteilen oder elektronisch bereitzustellen. ⁴Werden dem Arbeitnehmer elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale bekannt, die zu seinen Gunsten von den tatsächlichen Verhältnissen abweichen, so ist er verpflichtet, sie ändern zu lassen.

(8) ¹Auf Antrag des Arbeitgebers kann das Betriebsstättenfinanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten zulassen, dass der Arbeitgeber nicht am Abrufverfahren teilnimmt. ²Dem Antrag eines Arbeitgebers ohne maschinelle Lohnabrechnung, der ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch beschäf-

tigt, ist stattzugeben. ³Der Arbeitgeber hat dem Antrag unter Angabe seiner Wirtschafts-Identifikationsnummer ein Verzeichnis der beschäftigten Arbeitnehmer mit Angabe der jeweiligen Identifikationsnummer und des Geburtsdatums des Arbeitnehmers beizufügen. ⁵Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. ⁵Das Betriebsstättenfinanzamt übermittelt dem Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs für ein Kalenderjahr eine arbeitgeberbezogene Bescheinigung mit den Lohnsteuerabzugsmerkmalen für den Arbeitnehmer. ⁶Absatz 5 ist entsprechend anzuwenden.

(9) ¹Die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab 2011 anzuwenden. ²Die Gemeinden haben die Lohnsteuerkarte nach § 39 letztmals für das Kalenderjahr 2010 auszustellen und zu übermitteln. ³Auf den Lohnsteuerkarten für 2009 und 2010 ist zusätzlich die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers einzutragen. ⁴Das Bundeszentralamt für Steuern errichtet unverzüglich die Datei der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale und das Verfahren für den Abruf durch den Arbeitgeber zum Zweck der Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab 2011. ⁵Die nach Landesrecht zuständigen Behörden haben die Daten gemäß Absatz 2 dem Bundeszentralamt für Steuern in dem mit ihm abzustimmenden Verfahren zu übermitteln und zur Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale zusätzlich Folgendes mitzuteilen: die Zahl der Lohnsteuerkarten für den Arbeitnehmer und die bisherige Steuerklasse oder Steuerklassen, die Zahl der Kinderfreibeträge, bei Kindern bis zum vollendeten 18. Lebensjahr die Identifikationsnummer der leiblichen Eltern, soweit bekannt, etwaige Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene und den amtlichen Gemeindeschlüssel. ⁶Die Verfahren haben die Sicherheitsanforderungen nach dem Stand der Technik zu erfüllen.

(10) ¹Das Bundesministerium der Finanzen kann den Zeitpunkt des erstmaligen Datenabrufs durch den Arbeitgeber durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen. ²Zur Prüfung und zum Nachweis der Funktionsfähigkeit der Verfahren zur Bildung, Speicherung und Übermittlung, Änderung, Bereitstellung sowie zum Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale können die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale vor 2010 gebildet, gespeichert und genutzt werden. ³Zur Erprobung der in Satz 2 genannten Verfahren können das Bundeszentralamt für Steuern und die an der Erprobung teilnehmenden Arbeitgeber die Regelungen der Absätze 1 bis 6 und Absatz 7 Satz 1 im Kalenderjahr 2010 anwenden. ⁴Das Bundesministerium der Finanzen hat auf die Möglichkeit der Erprobung des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben hinzuweisen. ⁵Das Bundeszentralamt für Steuern kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die an der Erprobung teilnehmenden Arbeitgeber auswählen. ⁶Ist bei der Erprobung oder dem Einsatz des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuer-

erabzugsmerkmale die **Wirtschafts-Identifikationsnummer** noch nicht oder nicht vollständig eingeführt, tritt die **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** (§ 27a des Umsatzsteuergesetzes) an die Stelle der **Wirtschafts-Identifikationsnummer**.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des neuen § 39e durch das JStG 2008		b) Lohnsteuerabzugsmerkmale pro Dienstverhältnis und Sperrung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (Abs. 3 Sätze 2 und 3)	J 07-9
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . .	J 07-1	4. Abrufverfahren (Abs. 4)	
2. Grund und Bedeutung der Neuregelung		a) Mitteilungspflichten des Arbeitnehmers und Abrufpflicht des Arbeitgebers (Abs. 4 Sätze 1 und 2)	J 07-10
a) Grund der Neuregelung	J 07-2	b) Abrufregeln des Bundeszentralamts für Steuern und Authentifizierung des Arbeitgebers (Abs. 4 Sätze 3 und 4) . .	J 07-11
b) Bedeutung der Neuregelung	J 07-3	c) Beendigung des Dienstverhältnisses des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 5)	J 07-12
Erläuterungen zu dem durch das JStG 2008 neu eingefügten § 39e		d) Abrufberechtigung von Datenübermittlern/ Dritten (Abs. 4 Satz 6) .	J 07-13
1. Mitteilungspflicht des Finanzamts (Abs. 1)	J 07-4	5. Schutzvorschriften und Steuerordnungswidrigkeit (Abs. 5)	J 07-14
2. Speicherung der Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 2)		6. Durchführung des Lohnsteuerabzugs beim Arbeitgeber (Abs. 6)	J 07-15
a) Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 2 Sätze 1 und 2) .	J 07-5	7. Bildung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 7)	J 07-16
b) Rechtsstellung der „Gemeinden“ (Abs. 2 Satz 3)	J 07-6	8. Ersatzverfahren zum Abrufverfahren (Abs. 8)	J 07-17
c) Verhältnis „Gemeinden“ und Finanzamt (Abs. 2 Satz 4)	J 07-7	9. Einführung von „Elster-Lohn II“ (Abs. 9)	J 07-18
3. Bereitstellung der Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 3)		10. Erprobung und endgültige Einführung von „Elster-Lohn II“ (Abs. 10)	J 07-19
a) Bereitzustellende Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 3 Satz 1)	J 07-8		



Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des neuen § 39e durch das JStG 2008

Schrifttum: KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB F. 2, 9489.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 07-1

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): § 39e ist durch das JStG 2008 neu in das EStG aufgenommen worden. Er bietet die Grundlage für die vollständige Umstellung des herkömmlichen LStKartenverfahrens auf die elektronische Datenübermittlung („ElsterLohn II“) ab 2011 und regelt die wesentlichen Punkte, die für den Aufbau des neuen Verfahrens erforderlich sind.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Da für die Neuregelung keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes am 29.12.2007 (Art. 28 Abs. 1 JStG 2008) geltende Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 2 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630). Die Anwendung erfolgt erstmals ab dem KJ. 2008.

2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

a) Grund der Neuregelung J 07-2

Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/6290, 61) kann zwar auf das LStAbzugsverfahren im Interesse gesicherter und regelmäßiger Steuereinnahmen auch künftig nicht verzichtet werden. Allerdings führt das herkömmliche LStKartenverfahren zu aufwändigen Medienbrüchen, weil die bei den Gemeinden und den FÄ elektronisch verfügbaren Daten, die insgesamt die LStAbzugsmerkmale bilden, in die jährliche LStKarte eingehen müssen, der ArbN diese jährlich dem ArbG vorzulegen hat und der ArbG dann diese LStAbzugsmerkmale wieder in die in aller Regel elektronische LStBerechnung übernehmen oder auf Übereinstimmung mit den im Lohnkonto bereits gespeicherten Daten prüfen muss. Mit der Einführung von „ElsterLohn II“ soll der Aufwand, der durch die geschilderten Medienbrüche entsteht, und nach dem Stand der elektronischen Datenverarbeitung und Datenübermittlung vermieden werden kann, beseitigt werden. Da ein Massenverfahren wie das LStKartenverfahren, nur mit mehrjährigem Vorlauf eingeführt werden kann, bedarf es hierzu einer gesetzlichen Grundentscheidung, die in § 39e zu sehen ist. „ElsterLohn II“ baut dabei auf der Einführung der elektronischen LStBescheinigung ab 2005 gem. § 41b Abs. 1 Satz 2 (s. § 41b Anm. 4 ff.), „ElsterLohn I“, auf. Damit wurde die frühere LStBescheinigung auf der LStKarte durch eine elektronische Übermittlung dieser Daten an die FinVerw. ersetzt. Seitdem werden mit der LStKarte nur noch die LStAbzugsmerkmale (die Vorderseite der LStKarte) transportiert. Die LStKarte kann beim ArbG verbleiben und von ihm vernichtet werden. Ein Rücktransport mit der LStBescheinigung an das FA für Zwecke der Veranlagung entfällt. Mit „ElsterLohn II“ soll nunmehr die Restfunktion der LStKarte durch ein einfacheres, automationsgerechtes Verfahren ersetzt werden.

###513###

##513##

J 07-3 **b) Bedeutung der Neuregelung**

Kern der Neuregelung ist es, den ArbG die LStAbzugsmerkmale für ihre ArbN maschinell verwertbar zur Verfügung zu stellen. Die mitgeteilten LStAbzugsmerkmale bleiben für die Dauer des Dienstverhältnisses anwendbar. Etwaige Änderungen werden den ArbG gezielt elektronisch zum Abruf zur Verfügung gestellt. Mit der Einführung von „ElsterLohn II“ wird das Verfahren aus der Sicht des Stpfl. auf die FÄ als zuständige Behörden konzentriert. Da die Umstellung auf das Abrufverfahren nicht allen ArbG von Anfang an zumutbar sein wird, insbes. nicht Privathaushalten, können die BetriebsstättenFÄ Ausnahmen vom Abrufverfahren zulassen. In diesen Fällen drucken die BetriebsstättenFÄ die elektronischen LStAbzugsmerkmale, auf den ArbG bezogen und auf ein Jahr begrenzt, aus (entsprechend der bisherigen LStKarte). In der Folge der gesetzgeberischen Grundentscheidung zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale ist es erforderlich, eine größere Anzahl von Einzelvorschriften zum StAbzug beim Arbeitslohn (§§ 38 ff.) umfangreich formal und inhaltlich anzupassen, weil diese bisher auf der LStKarte in klassischer Form aufbauen. Es ist beabsichtigt, dieses zeitnah vor der allgemeinen Einführung des Abrufverfahrens vorzunehmen. § 39e stellt dabei die kompakte Beschreibung des neuen Verfahrens dar und soll das Gesetzgebungsverfahren entlasten (BTDrucks. 16/6290, 62).

Erläuterungen zu dem durch das JStG 2008 neu eingefügten § 39e

J 07-4 **1. Mitteilungspflicht des Finanzamts (Abs. 1)**

Lohnsteuerabzugsmerkmale sind bei den Gemeinden und den FÄ den Einzelnen betreffende, elektronisch verfügbare Daten gem. §§ 39 ff. Sie wurden bisher auf der Vorderseite der LStKarte festgestellt. Abs. 1 verpflichtet das FA, die von der FinVerw. festzustellenden LStAbzugsmerkmale dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) mitzuteilen. Die von der FinVerw. festgestellten Besteuerungsgrundlagen werden von ihr hiernach elektronisch zentral verwaltet und beim BZSt. gespeichert. Mit der zentralen Verwaltung der Besteuerungsgrundlagen ist ein ganz entscheidender Bürokratieabbau innerhalb und außerhalb der FinVerw. beabsichtigt (BTDrucks. 16/6290, 62).

2. Speicherung der Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 2)J 07-5 **a) Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 2 Sätze 1 und 2)**

Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale lösen die LStKarte ab. Sie entstehen aus der Verknüpfung der Identifikationsnummer mit den LStAbzugsmerkmalen und können vom ArbG für den LStAbzug abgerufen werden.

Satz 1 enthält die Verpflichtung des BZSt., die elektronischen LStAbzugsmerkmale zu speichern und die für das LStAbzugsverfahren benötigten Daten vorzuhalten. Unter der dort gespeicherten stl. Identifikationsnummer

(§ 139b AO) und den für die Identifikation des (unbeschränkt oder beschränkt estpfl.) Stpfl. gespeicherten personenbezogenen Daten werden die für das LStAbzugsverfahren erforderlichen LStAbzugsmerkmale erfasst und verwaltet. Die Identifikationsnummer dient der fehlerfreien Zuordnung der LStDaten.

Satz 2: Die nach Landesrecht zuständigen Behörden sind die durch das jeweilige Landesrecht bestimmten Behörden, die für die Datenübermittlung an das BZSt. zuständig sind. Dies sind regelmäßig die Meldebehörden der Gemeinden; sie werden deshalb im Weiteren „Gemeinden“ genannt.

Satz 2 statuiert eine Verpflichtung der „Gemeinden“, die für die Speicherung erforderlichen Daten und deren Änderungen an das BZSt. zu melden. Diese Verpflichtung ist eine wesentliche Voraussetzung für die Datenspeicherung. Entsprechend dem LStKartenverfahren haben die „Gemeinden“ weiterhin die lsl. bedeutsamen melderechl. Daten des Stpfl. der FinVerw. mitzuteilen, künftig automationsgerecht elektronisch an das BZSt. Die FinVerw. wertet die Mitteilungen aus und prüft die Folgerungen für die elektronischen LStAbzugsmerkmale, insbes. für die StKlasse. Diese Prüfungen sollen in dem Datenbestand weitgehend automationsgerecht erfolgen. Daten, die bereits zur Bildung der Identifikationsnummer (§ 139b AO) mitgeteilt wurden, brauchen dabei nicht mehr übermittelt zu werden. Zu diesen Daten gehören gem. § 139b Abs. 6 Satz 1 AO

- Familienname,
- frühere Namen,
- Vornamen,
- Doktorgrad,
- Tag und Ort der Geburt,
- Geschlecht,
- gegenwärtige Anschrift der alleinigen Wohnung oder der Hauptwohnung.

Zu diesen Daten gehören aber auch bereits vom BZSt. gem. § 139b Abs. 3 AO zu natürlichen Personen gespeicherte Daten, wie

- Identifikationsnummer (gem. § 139b AO),
- Wirtschafts-Identifikationsnummern (gem. § 139c AO),
- gegenwärtige oder letzte bekannte Anschrift,
- zuständige Finanzbehörden,
- Sterbetag.

Die Übermittlung gem. Satz 1 Nr. 1–3 wird auf zusätzliche Daten begrenzt, die zur Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale erforderlich sind. Zu diesen gehören

- die rechtl. Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft, deren KiSt. in dem betreffenden Land von staatlichen Behörden verwaltet werden (Nr. 1), weil diese Merkmale weiterhin für die zutreffende Erhebung der KiSt. und des SolZ benötigt werden,
- bei Verheirateten die Identifikationsnummer des Ehegatten und dessen rechtl. Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft (Nr. 2) und

– bei Kindern ihre Zuordnung zu den Eltern sowie ihre eigene und die Identifikationsnummern der Eltern, soweit vorhanden (Nr. 3).

Die Regelungen in Nr. 2 und 3 dienen der programmgesteuerten Einreihung (in den Datenbestand) in die LStKlassen und deren Änderungen nach den Vorgaben in § 38b.

Von den FÄ werden insbes. die in Satz 1 Nr. 4 genannten, für das LStAbzugsverfahren erforderlichen Daten zur Speicherung und Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale an das BZSt. übermittelt: Freibeträge, Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene, Zahl der Kinderfreibeträge für Kinder über 18 Jahren sowie zu Kindern mit Wohnsitz im Ausland zur Erteilung eines Kinderfreibetrags, die Löschung eines Kinderfreibetrags auf Antrag, Familienstandsänderungen, zB bei dauernd getrennt lebenden Ehegatten zur StKlassenänderung sowie StKlassenwahl und StKlassenwechsel. In diesem Zusammenhang muss die FinVerw. sicherstellen, dass für den ArbG die beim LStAbzug zu berücksichtigenden Freibeträge, soweit sie für das Besteuerungsverfahren nicht getrennt vorliegen müssen, weiterhin nur in einer Summe ersichtlich sind. Dies gilt auch dann, wenn sich die Höhe des Freibetrags im Laufe des Kj. ändert.

Alle Daten werden unter der entsprechenden Identifikationsnummer gespeichert. Daten zu Ehegatten werden durch Verweise miteinander verknüpft, zB zur Einreihung in die LStKlassen sowie zur Zuordnung von Kindern. Im Todesfall eines ArbN muss die weitere Übermittlung und Verarbeitung der elektronischen LStAbzugsmerkmale programmgesteuert unterbunden werden.

Für die Übermittlung spielt es keine Rolle, ob der Stpfl. bereits ArbN ist. Die lStl. bedeutsamen melderechtl. Daten müssen dem BZSt. unabhängig davon mitgeteilt und gespeichert werden. Nur dadurch kann das BZSt. die elektronischen LStAbzugsmerkmale kurzfristig automatisiert bilden und dem ArbG zur Verfügung stellen. Die Begründung für diese Regelung ist den Gesetzesmaterialien zu entnehmen. Ein anlassbezogenes Vorgehen, also eine Meldung erst im Bedarfsfall, ließe danach keine vollständig automatisierten Geschäftsprozesse für die Datenübermittlung zwischen den „Gemeinden“ und dem BZSt. zu. Die „Gemeinden“ müssten dann auf Anforderung des BZSt. den Meldebestand auswerten und die lStl. Daten übermitteln. Dazu erforderliche Schritte, zB die Anforderung der lStl. Daten bei der ermittelten Wohnsitzgemeinde, die Überwachung des Eingangs, ggf. die erneute Anfrage bei der Wohnsitzgemeinde, nach der Datenübermittlung die Speicherung und Verarbeitung durch das BZSt., die Bereitstellung der elektronischen LStAbzugsmerkmale für den ArbG, würden zu Verzögerungen und kaum vertretbarem Mehraufwand führen. Je nach technischer Ausstattung der „Gemeinden“ dürfte die Übermittlung der Daten im Bedarfsfall einen längeren Zeitraum benötigen, im Einzelfall bis zu ca. 2 Wochen. Eine verzögerte Bereitstellung könnte zum LStAbzug nach der StKlasse VI führen und damit für den ArbN nachteilig wirken (BTDrucks. 16/6290, 63). Trotzdem wirft die Aufnahme zahlreicher Daten auf Vorrat, auch von Personen, die (noch) keine ArbN sind, die Frage nach dem verfassungsrechtl. gebotenen Erforderlichkeitsgrundsatz auf.

b) Rechtsstellung der „Gemeinden“ (Abs. 2 Satz 3)

J 07-6

Die Regelung legt die Rechtsstellung der „Gemeinden“ im Fall ihrer Verpflichtung, die Grundlagen für die Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale sowie deren Änderungen mitzuteilen, fest. Die „Gemeinden“ sind danach örtliche Landesfinanzbehörden. Hiermit wird, wie auch im LStKartenverfahren (§ 39 Abs. 6 Satz 1), klargestellt, dass die AO und nicht das VerwVfG uneingeschränkt Anwendung findet, auch soweit die „Gemeinden“ in das Verfahren einbezogen sind.

c) Verhältnis „Gemeinden“ und Finanzamt (Abs. 2 Satz 4)

J 07-7

Satz 4 klärt das innerbehördliche Verhältnis zwischen „Gemeinden“ und dem örtlich zuständigen FA. Erstere sind danach verpflichtet, den Anweisungen des örtlich zuständigen FA nachzukommen. Auch diese Regelung entspricht, wie schon die des Satzes 3, derjenigen im LStKartenverfahren (§ 39 Abs. 6 Satz 2).

3. Bereitstellung der Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 3)**a) Bereitzustellende Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 3 Satz 1)**

J 07-8

Die Regelung bestimmt, welche der in Abs. 2 genannten LStAbzugsmerkmale das BZSt. letztlich zum Abruf bereitstellt. Sie werden reduziert auf die ausschließlich zur Berechnung der LSt., des SolZ und der KiSt. benötigten Merkmale, wie Steuerklasse (§ 38b) in Zahlen, die Zahl der Kinderfreibeträge (§ 39), Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (§§ 39a, 39d). Damit wird einem unzulässigen Datenabruf vorgebeugt. Weil das BZSt. keine Angaben zu Namen und Anschrift des ArbN bereitstellt, können allein mit der Identifikationsnummer und dem Geburtsdatum des ArbN keine Informationen zu dessen Person erfragt werden. Der bisher auf den LStKarten aufgedruckte und für die LStZerlegung benötigte amtliche Gemeindegemeinschlüssel wird künftig nicht als LStAbzugsmerkmal an den ArbG übermittelt. Der FinVerw. sind die erforderlichen Grundlagen für die LStZerlegung (gegenwärtige Anschrift der alleinigen Wohnung oder der Hauptwohnung, § 139b Abs. 6 Nr. 8 AO) bereits bekannt. Die Übermittlung der elektronischen LStAbzugsmerkmale an die ArbG durch das BZSt. hat gem. Satz 1 unentgeltlich und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erfolgen. Aus Gründen der Chancengleichheit und um Wettbewerbsnachteile unter den Programmanbietern zu vermeiden, ist es notwendig, den Datensatz sowie technische Einzelheiten des Übermittlungsverfahrens frühzeitig bekannt zu geben.

b) Lohnsteuerabzugsmerkmale pro Dienstverhältnis und Sperrung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

J 07-9

Abs. 3 Satz 2: Für jedes Dienstverhältnis sind elektronische LStAbzugsmerkmale zu bilden. Mehrere Dienstverhältnisse liegen vor, wenn der ArbN nebeneinander von mehreren ArbG Arbeitslohn bezieht. Die Regelung entspricht der im LStKartensystem (§ 39 Abs. 1 Satz 2).

Abs. 3 Satz 3: Durch die Verbindung der elektronischen LStAbzugsmerkmale des ArbN mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer des ArbG

(§ 139c AO) durch das BZSt. bleiben die abgerufenen LStAbzugsmerkmale für die Dauer des Dienstverhältnisses gesperrt und können von anderen ArbG nicht abgerufen werden.

4. Abrufverfahren (Abs. 4)

J 07-10 a) Mitteilungspflichten des Arbeitnehmers und Abrufpflicht des Arbeitgebers (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

Abs. 4 Satz 1: Die Berechtigung des ArbG zur Nutzung der Identifikationsnummer des ArbN für Zwecke des LStAbzugs während des Dienstverhältnisses setzt die in Abs. 4 Satz 1 festgeschriebene Verpflichtung des ArbN voraus, seine Identifikationsnummer und sein Geburtsdatum dem ArbG mitzuteilen.

Abs. 4 Satz 2 verpflichtet den ArbG, die elektronischen LStAbzugsmerkmale für den ArbN bei Beginn des Dienstverhältnisses beim BZSt. durch Datenfernübertragung abzurufen und sie in dessen Lohnkonto zu übernehmen. Diese Verpflichtung berührt allerdings nicht dessen übrige Aufzeichnungspflichten im Lohnkonto (§ 4 LStDV). Die elektronische Übermittlung ermöglicht dem ArbG die maschinelle Übernahme der LStKartendaten in die elektronische Lohnbuchhaltung (EDV-System). Die jährliche Überprüfung anhand der jährlich neuen LStKarte entfällt. Das elektronische LStAbzugsverfahren wird dadurch optimiert. Vorteile für die ArbG ergeben sich insbes. dann, wenn die LStAbzugsmerkmale über Jahre hinweg unverändert bleiben. Der einmalige Abruf zu Beginn des Dienstverhältnisses kann folglich der einzige Kontakt zur FinVerw. bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses sein. In diesem Zeitraum entsteht dann kein Aufwand für die Prüfung und Änderung der LStAbzugsmerkmale.

J 07-11 b) Abrufregeln des Bundeszentralamts für Steuern und Authentifizierung des Arbeitgebers (Abs. 4 Sätze 3 und 4)

Abs. 4 Satz 3 legt fest, dass zur Plausibilitätsprüfung der Identifikationsnummer das BZSt. für den ArbG entsprechende Regeln zum Abruf bereit halten wird. Diese sind derzeit noch nicht weiter konkretisiert.

Abs. 4 Satz 4: Der ArbG hat sich für den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale beim BZSt. durch seine Wirtschafts-Identifikationsnummer, die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des ArbN als Berechtigter zu authentifizieren. Die Authentifizierung des ArbG erfolgt über das bereits verfügbare ElsterOnline-Portal. Dieses ermöglicht eine einfache und ausreichend sichere Identifizierung und Nachverfolgung des Anfragenden.

J 07-12 c) Beendigung des Dienstverhältnisses des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 5)

Die Beendigung des Dienstverhältnisses hat der ArbG unverzüglich dem BZSt. mitzuteilen. Eile ist deshalb erforderlich, weil die abgerufenen LStAbzugsmerkmale gesperrt sind (Abs. 3 Satz 3) und von anderen ArbG nicht abgerufen werden können. Im Anschluss an die Mitteilung durch den ArbG stehen die elektronischen LStAbzugsmerkmale mit der Steuerklasse I–V für den Abruf durch einen (den) weiteren ArbG zur Verfügung. Wird die Beendigung des Dienstverhältnisses allerdings nicht mitgeteilt, kann der weitere

ArbG nur LStAbzugsmerkmale mit der Steuerklasse VI abrufen und dem LStAbzug zu Grunde legen. Nimmt der ArbN eine erneute Beschäftigung beim bisherigen ArbG auf, ruft dieser nach dem in Abs. 4 Sätzen 1 und 2 beschriebenen Verfahren erneut die elektronischen LStAbzugsmerkmale beim BZSt. ab.

Den Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass beabsichtigt ist, den ArbG bei mitgeteilter Beendigung des Dienstverhältnisses und erneutem Abruf der StKlasse I–V durch einen programmgesteuerten Hinweis auf mögliche strafrechtl. Folgen eines unzulässigen Datenabrufs hinzuweisen (Abs. 5) und den ArbN über den erfolgten Datenabruf programmgesteuert per Brief zu informieren. Schließlich erscheint es im Interesse eines reibungslosen LStAbzugsverfahrens nicht sachgerecht, dem ArbG den erneuten Abruf zu verweigern (BTDrucks. 16/6290, 64). Denn idR dürfte der Datenabruf berechtigt sein, zB bei sich wiederholenden Beschäftigungsverhältnissen oder bei nachträglicher Auszahlung von Arbeitslohn.

Da der ArbN durch einen Antrag bei seinem WohnsitzFA für bestimmte ArbG den Datenabruf (zeitraumbezogen oder stets) sperren lassen kann (Abs. 7 Satz 2), hat er die Möglichkeit, gezielt die Weitergabe der LStAbzugsmerkmale mit der StKlasse I–V an den bisherigen ArbG zu blockieren. Möchte dieser dennoch LStAbzugsmerkmale abrufen, übermittelt das BZSt. nur die freigegebenen LStAbzugsmerkmale für die Steuerklasse VI oder, falls der ArbN auch dieses LStAbzugsmerkmal blockiert hat, keine LStAbzugsmerkmale.

d) Abrufberechtigung von Datenübermittlern/Dritten (Abs. 4 Satz 6) J 07-13

In den Fällen, in denen ein Datenübermittler (zB Steuerberater, Lohnabrechnungsunternehmen) oder ein Dritter iSv. § 38 Abs. 3a die Pflichten des ArbG übernimmt, muss er die elektronischen LStAbzugsmerkmale im in Abs. 4 Sätze 1 und 2 beschriebenen Verfahren abrufen. Hierzu hat er sich zu authentifizieren, seine Wirtschafts-Identifikationsnummer, die Wirtschafts-Identifikationsnummer des ArbG sowie die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des ArbN mitzuteilen. Wechselt der ArbG den Datenübermittler, muss der bisherige Datenübermittler die elektronischen LStAbzugsmerkmale der ArbN freischalten lassen (Mitteilung der Änderung an den Datenbestand), um so dem neuen Datenübermittler bzw. dem ArbG die (weitere) Verwendung dieser LStAbzugsmerkmale zu ermöglichen (erneuter Abruf).

5. Schutzvorschriften und Steuerordnungswidrigkeit (Abs. 5) J 07-14

Schutzvorschriften (Abs. 5 Satz 1): Das Verfahren „ElsterLohn II“ regelt lediglich den Weg der LStAbzugsmerkmale zum ArbG und den Kreis der Beteiligten neu, was sich allerdings nicht auf die Schutzpflichten des ArbG auswirkt. Dies verdeutlicht Abs. 5 Satz 1. Er weist darauf hin, dass die für die LStKarte geltenden Schutzvorschriften auf die elektronischen LStAbzugsmerkmale entsprechend anzuwenden sind (zB das Offenbarungsverbot gem. § 39b Abs. 1 Satz 4; s. § 39b Anm. 18).

Steuerordnungswidrigkeit (Abs. 5 Satz 2): Nachdem der ArbG nach wie vor das Steuergeheimnis zu beachten hat, ist in Satz 2 festgelegt, dass eine

unberechtigte Verwendung der elektronischen LStAbzugsmerkmale eine Ordnungswidrigkeit darstellt. Bei vorsätzlicher oder leichtfertiger (subjektiver Tatbestand) Verwendung der LStAbzugsmerkmale für andere Zwecke als die Durchführung des LSt- und KiStAbzugs (objektiver Tatbestand) ist die Bußgeldvorschrift für die Identifikationsnummer anzuwenden (§ 50f Abs. 2). Die Ordnungswidrigkeit kann danach mit einer Geldbuße bis zu 10 000 € geahndet werden (s. § 50f Anm. J 04-2).

J 07-15 6. Durchführung des Lohnsteuerabzugs beim Arbeitgeber (Abs. 6)

Der ArbG hat die abgerufenen und elektronisch gespeicherten LStAbzugsmerkmale für die Durchführung des LStAbzugs des ArbN anzuwenden, bis das BZSt. geänderte LStAbzugsmerkmale zum Abruf bereitstellt. Ändern sich die LStAbzugsmerkmale des ArbN, übersendet das BZSt. dem ArbG eine elektronische Mitteilung (E-Mail) in das ElsterOnline-Portal. Innerhalb einer bestimmten Frist hat der ArbG dann die Änderungen abzurufen. Für den Abruf der Änderungen gilt das gleiche Verfahren wie für den Erstabruf. Es ist beabsichtigt, dass die Änderungen regelmäßig zum Ende des Monats erstellt werden, und zwar in Form einer Änderungsliste, üblicherweise mit Wirkung für den Folgemonat. Zeitgleich mit der Erstellung der Änderungsliste soll der ArbG unterrichtet werden. Ruft der ArbG die Änderungsliste nicht (unverzüglich) ab, soll er zum 10. des Folgemonats eine weitere Aufforderung zum Abruf der Änderungsliste erhalten (BTDrucks. 16/6290, 65). Weil die elektronischen LStAbzugsmerkmale des ArbN nach mitgeteilter Beendigung des Dienstverhältnisses für einen (den) weiteren ArbG zur Verfügung stehen müssen, darf der ArbG sie nur für die Dauer des Dienstverhältnisses für die LStErhebung verwenden.

J 07-16 7. Bildung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 7)

Erstmalige Bildung (Abs. 7 Satz 1): Entsprechend dem Verfahren zur Ausstellung der LStKarte (§ 39) werden die elektronischen LStAbzugsmerkmale erstmals für die Durchführung des LStAbzugs gebildet. Zur erstmaligen Bildung ist ein gesonderter Antrag des ArbN beim FA nicht erforderlich. Sie erfolgt auch dann, wenn der ArbG die elektronischen LStAbzugsmerkmale nach Abs. 4 Sätzen 2 und 4 durch die Mitteilung der Identifikationsnummer sowie des Geburtsdatums des ArbN abrufen. Dies erleichtert für den ArbN die kurzfristige Aufnahme einer Beschäftigung, weil die Antragstellung bei der Gemeinde zur Ausstellung der LStKarte entfällt.

Sperrung durch den Arbeitnehmer (Abs. 7 Satz 2): Entsprechend dem Verfahren zur Ausstellung der LStKarte kann der ArbN bei der FinVerw. beantragen, elektronische LStAbzugsmerkmale nicht mehr zu bilden. Das zuständige WohnsitzFA vermerkt diese Sperrung in dem Datenbestand. In diesem Fall ist der Abruf von elektronischen LStAbzugsmerkmalen nicht mehr möglich.

Schriftliche Mitteilung an den Arbeitnehmer (Abs. 7 Satz 3): Die Regelung in Satz 3 ist nach der Gesetzesbegründung als Beitrag zur Bürgerfreundlichkeit des Abrufverfahrens zu verstehen. Danach sind dem ArbN auf Antrag die erstmalige Bildung und Änderungen der elektronischen LStAbzugsmerkmale schriftlich mitzuteilen. Daneben ist als weiterer Service

vorgesehen, dass der ArbN die elektronischen LStAbzugsmerkmale bei der FinVerw. über das ElsterOnline-Portal elektronisch einsehen bzw. abfragen kann (BTDrucks. 16/6290, 65).

Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers bei Änderungen (Abs. 7 Satz 4): Die Verpflichtung des ArbN, elektronische LStAbzugsmerkmale ändern zu lassen, wenn sie zu seinen Gunsten abweichen, entspricht seiner Verpflichtung im LStKartenverfahren (§ 39 Abs. 4 f.). Der ArbN kann solche Abweichungen auch aus der Lohnabrechnung des ArbG erkennen.

8. Ersatzverfahren zum Abrufverfahren (Abs. 8)

J 07-17

Ermessensvorschrift (Abs. 8 Satz 1): Unter bestimmten Voraussetzungen wird für ArbG ein Ersatzverfahren zum Abrufverfahren angeboten. Das BetriebsstättenFA kann (Ermessen) auf Antrag des ArbG eine Ausnahme vom elektronischen Regelverfahren zulassen. Voraussetzung ist, dass diese Genehmigung der Vermeidung unbilliger Härten beim ArbG dient. Der unbestimmte Rechtsbegriff „unbillige Härte“ wird in den Gesetzesmaterialien mit Leben gefüllt. Danach liegt beim ArbG eine solche Härte vor, wenn dieser nicht über die technischen Möglichkeiten der Kommunikation über das Internet verfügt und finanziell nicht in der Lage ist, entsprechende Investitionen zu tätigen, er kurzfristig eine Einstellung seiner betrieblichen Tätigkeit beabsichtigt oder in nächster Zeit eine Umstellung der Buchhaltungs- bzw. Abrechnungsprogramme oder seiner PC- oder Datenverarbeitungsgeräte beabsichtigt oder wenn für ihn eine solche Kommunikationsform altersbedingt nicht zumutbar ist (BTDrucks. 16/6290, 65). Das BetriebsstättenFA sollte demnach in seine Überlegungen einbeziehen, inwieweit der ArbG in der Lage ist und ob es für ihn zumutbar ist, die LStAbzugsmerkmale des ArbN elektronisch abzurufen. Härtefälle liegen danach regelmäßig nicht vor, wenn der ArbG die Lohnabrechnung durch einen Vertreter der steuerberatenden Berufe oder einen anderen Dienstleister erstellen lässt.

Gebundene Vorschrift (Abs. 8 Satz 2): Im Gegensatz zu Satz 1 ist Satz 2 keine Ermessensvorschrift, sondern eine gebundene Vorschrift. Danach ist dem Antrag eines ArbG ohne maschinelle Lohnabrechnung, nicht am Abrufverfahren teilzunehmen, stattzugeben, wenn dieser ausschließlich ArbN im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt iSd. § 8a SGB IV beschäftigt.

Antrag des Arbeitgebers (Abs. 8 Satz 3): Der ArbG hat, wie im elektronischen Abrufverfahren, in dem Antrag seine Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO) sowie die Identifikationsnummer (§ 139b AO) und das Geburtsdatum des beschäftigten ArbN anzugeben. Beschäftigt er mehrere ArbN, hat er dem Antrag ein alle ArbN aufführendes Verzeichnis beizufügen.

Vordruck (Abs. 8 Satz 4): Das Gesetz sieht ein Vordruckverfahren vor. Derzeit ist allerdings noch nicht bekannt, wie der Vordruck aussehen soll sowie wie und wo er erhältlich ist.

Bescheinigung (Abs. 8 Satz 5): Auf der Grundlage der in Satz 3 angeforderten Angaben stellt das BetriebsstättenFA dem ArbG die LStAbzugsmerkmale des ArbN aus den beim BZSt. gespeicherten Daten in Papierform zur Verfügung (arbeitgeberbezogener Ausdruck der elektronischen

LStAbzugsmerkmale). Mit Ausstellung dieser Bescheinigung werden die LStAbzugsmerkmale des ArbN, wie im Abrufverfahren, für den Zugriff anderer ArbG gesperrt. Das BetriebsstättenFA vermerkt die dem ArbG erteilte Genehmigung für das Ersatzverfahren in dem Datenbestand (Genehmigungsmerker).

Schutzvorschriften und Steuerordnungswidrigkeit (Abs. 8 Satz 6): Die Regelung stellt klar, dass der ArbG im Ersatzverfahren denselben Pflichten unterliegt wie der ArbG im Abrufverfahren. So hat er die Schutzvorschriften gem. Abs. 5 Satz 1 zu beachten und kann unter den in Abs. 5 Satz 2 genannten Voraussetzungen Steuerordnungswidrigkeiten begehen (s. Anm. J 07-14).

J 07-18 9. Einführung von „ElsterLohn II“ (Abs. 9)

Zeitpunkt (Abs. 9 Satz 1): Das Verfahren „ElsterLohn II“ zur elektronischen Übermittlung der LStAbzugsmerkmale soll ab dem Kj. 2011 bundesweit eingesetzt werden. Die elektronischen LStAbzugsmerkmale sind daher gem. Satz 1 für die Durchführung des LStAbzugs ab 2011 anzuwenden.

Lohnsteuerkartenverfahren (Abs. 9 Satz 2): Wie korrespondierend hierzu auch in § 39 Abs. 1 Satz 1 festgeschrieben, haben die Gemeinden letztmals für das Kj. 2010 LStKarten auszustellen und den ArbN zu übermitteln (s. § 39 Anm. J 07-3).

Lohnsteuerkarten für 2009 und 2010 (Abs. 9 Satz 3): Damit der ArbG die Identifikationsnummer des ArbN übernehmen kann, haben die Gemeinden diese Nummer auf den LStKarten für 2009 und 2010 aufzudrucken. Korrespondierend hierzu wurde in § 39 Abs. 3 Satz 1 eine neue Nr. 3 eingefügt (s. § 39 Anm. J 07-3). Dieser Aufdruck ist notwendig, damit dem ArbG auf einfache und sichere Weise die Identifikationsnummer bekannt wird. Durch den Ausweis der Identifikationsnummer auf den LStKarten für 2009 kann das derzeitige elektronische Ordnungsmerkmal (die elektronische Transfer-Identifikations-Nummer – eTIN) für die elektronische Übermittlung der LStBescheinigungen durch die eindeutige Identifikationsnummer abgelöst werden. § 41b Abs. 2 wurde entsprechend geändert.

Verpflichtung des Bundeszentralamts für Steuern (Abs. 9 Satz 4): Die Pflicht, unverzüglich die Datei mit den elektronischen LStAbzugsmerkmalen und das Verfahren für den Abruf durch den ArbG zum Zweck der Durchführung des LStAbzugs ab 2011 einzurichten, besteht seitens des BZSt. Dies ist mit Haushaltsausgaben verbunden, die, so die Gesetzesmaterialien, einer gesetzlichen Grundlage bedürfen (BTDrucks. 16/6290, 66).

Verpflichtung der „Gemeinden“ (Abs. 9 Satz 5): Die Umstellung von der LStKarte auf das elektronische Verfahren soll einfach und ohne Belastungen der ArbN erfolgen. Deshalb werden zur Verfahrenseinführung die „Gemeinden“ verpflichtet, an das BZSt. in einem mit diesem abzustimmenden Verfahren für den ArbN zusätzlich zu den in Abs. 2 genannten Daten Folgendes mitzuteilen:

- die Zahl der LStKarten und die bisherige Steuerklasse oder Steuerklassen,
- die Zahl der Kinderfreibeträge,
- bei Kindern bis zum vollendeten 18. Lebensjahr die Identifikationsnummer der leiblichen Eltern,

- soweit bekannt, etwaige Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene sowie
- den amtlichen Gemeindeschlüssel.

Dadurch wird vermieden, dass die ArbN für die Erstellung elektronischer LStAbzugsmerkmale Anträge stellen müssen, die der bisherigen LStKarte entsprechen. Für die Umstellung soll ein Stichtag bestimmt werden, der für die Datenlieferung maßgebend ist. Für Änderungen der LStAbzugsmerkmale nach diesem Stichtag sind dann nicht mehr die „Gemeinden“, sondern die FinVerw. zuständig.

Sicherheitsanforderungen an das Verfahren (Abs. 9 Satz 6): Die Regelung will wohl den Bedenken des Datenschutzes (s. Schreiben des Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit v. 5.10.2007 zu „ElsterLohn II“) begegnen, indem sie festlegt, dass die Verfahren die Sicherheitsanforderungen nach dem Stand der Technik zu erfüllen haben. Allerdings ist nicht klar, was mit der sehr offenen Formulierung „Sicherheitsanforderungen nach dem Stand der Technik“ gemeint ist. Daneben ist auch nicht klar, auf welchen Zeitpunkt sich die Formulierung bezieht, und zwar sowohl hinsichtlich der Sicherheitsanforderungen als auch hinsichtlich des Stands der Technik. Geklärt werden müsste zudem, welche Möglichkeiten der Einzelne hat, sollten die Verfahren nicht den Sicherheitsanforderungen nach dem Stand der Technik entsprechen. Die Gesetzesmaterialien äußern sich zu diesen Fragen jedenfalls nicht.

10. Erprobung und endgültige Einführung von „ElsterLohn II“ (Abs. 10)

J 07-19

BMF-Schreiben als Startschreiben (Abs. 10 Satz 1): Nachdem der allgemeine Start des Abrufverfahrens für das Kj. 2011 zur Zeit des Gesetzgebungsverfahrens nicht taggenau vorhersehbar war, weil für das Verfahren „ElsterLohn II“ zum einen die bundesweite Zuteilung der Identifikationsnummer (§ 139b AO) und zum anderen die Fertigstellung der für das elektronische Verfahren benötigten komplexen Datenverarbeitungsprogramme zwingende Voraussetzungen sind, sieht Satz 1 vor, dass der Zeitpunkt des erstmaligen allgemeinen Datenabrufs durch die ArbG durch ein im BStBl. I zu veröffentlichendes BMF-Schreiben festgelegt und mitgeteilt werden kann (Startschreiben für den allgemeinen Verfahrenseinsatz).

Aufbauphase (Abs. 10 Satz 2): Für eine reibungslose Verfahrensumstellung sind ausführliche und umfangreiche Testarbeiten in der Aufbauphase (bis 2009) angesichts des Mengengerüsts (Größenordnung von über 40 Mio. ausgestellten LStKarten) und der umfassenden Verfahrensänderung, die auch in den jeweiligen LandesFinVerw. eine Anpassung der EDV erforderlich macht, notwendig. Satz 2 räumt daher die Möglichkeit ein, dass zur Prüfung und zum Nachweis der Funktionsfähigkeit der Verfahren zur Bildung, Speicherung und Übermittlung, Änderung, Bereitstellung sowie des Abrufs der elektronischen LStAbzugsmerkmale die elektronischen LStAbzugsmerkmale vor 2010 gebildet, gespeichert und genutzt werden können.

Erprobungsphase (Abs. 10 Satz 3): Auch eine Erprobungsphase ist für eine reibungslose Verfahrensumstellung erforderlich. Diese ist aus denselben Gründen wie die Aufbauphase unverzichtbar und für das Kj. 2010 vor-

#####

##523##

gesehen. In ihr sollen die Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (Satz 2) von ArbG eingesetzt werden. Die Regelungen der Abs. 1–6 und des Abs. 7 Satz 1 sind in dieser Phase anzuwenden.

BMF-Schreiben zur Erprobung (Abs. 10 Satz 4): Die Beteiligung an der Verfahrenserprobung soll den ArbG und damit auch den Programmherstellern allgemein angeboten werden, um die Berufung auf Wettbewerbsnachteile zu vermeiden. Deshalb hat das BMF auf die Möglichkeit der Erprobung des Verfahrens der elektronischen LStAbzugsmerkmale durch ein im BStBl. I zu veröffentlichendes Schreiben hinzuweisen. In diesem Fall steht die Vorgehensweise, anders als im Fall des Satzes 1, nicht im Ermessen des BMF.

Auswahl der Arbeitgeber (Abs. 10 Satz 5): Im Interesse einer wirtschaftlichen und überschaubaren Verfahrenserprobung wird dem BZSt. die Möglichkeit eingeräumt, den Kreis der teilnehmenden ArbG bei einer zu großen Interessentenzahl auszuwählen und ggf. zu beschränken. In der Gesetzesbegründung wird verlangt, dass, falls eine solche Auswahl erforderlich wird, sich das BZSt. mit dem BMF abstimmt (BTDrucks. 16/6290, 66).

Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Abs. 10 Satz 6): Falls bei der Erprobung oder dem Einsatz des Verfahrens der elektronischen LStAbzugsmerkmale die Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO) noch nicht oder nicht vollständig eingeführt ist, tritt vorübergehend die USt.-Identifikationsnummer (§ 27a UStG) an die Stelle der Wirtschafts-Identifikationsnummer. Weil die USt.-Identifikationsnummer den ArbG und eine dritte Person eindeutig bezeichnet, ist auch in der Übergangszeit die hohe Verfahrenssicherheit gewährleistet.

§ 41b

Abschluss des Lohnsteuerabzugs

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres hat der Arbeitgeber das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. ²Auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz **auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28. Januar 2003 (BGBl. I S. 139), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 20. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3380), in der jeweils geltenden Fassung**, insbesondere folgende Angaben zu übermitteln (elektronische Lohnsteuerbescheinigung):

1. Name, Vorname, Geburtsdatum und Anschrift des Arbeitnehmers, die auf der Lohnsteuerkarte oder der entsprechenden Bescheinigung eingetragenen Besteuerungsmerkmale, den amtlichen Schlüssel der Gemeinde, die die Lohnsteuerkarte ausgestellt hat, die Bezeichnung und die Nummer des Finanzamts, an das die Lohnsteuer abgeführt worden ist, sowie die Steuernummer des Arbeitgebers,
2. die Dauer des Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres sowie die Anzahl der nach § 41 Abs. 1 Satz 6 vermerkten Großbuchstaben U,
3. die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns sowie den nach § 41 Abs. 1 Satz 7 vermerkten Großbuchstaben S,
4. die einbehaltene Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer sowie zusätzlich den Großbuchstaben B, wenn der Arbeitnehmer für einen abgelaufenen Lohnzahlungszeitraum oder Lohnabrechnungszeitraum des Kalenderjahres unter Berücksichtigung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 3 zu besteuern war,
5. das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld, das Winterausfallgeld, den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, die Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045), zuletzt geändert durch Artikel 11 § 3 des Gesetzes vom 6. August 2002 (BGBl. I S. 3082), in der jeweils geltenden Fassung, sowie die nach § 3 Nr. 28 steuerfreien Aufstockungsbeträge oder Zuschläge,
6. die auf die Entfernungspauschale anzurechnenden steuerfreien Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,
7. die pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,
8. *den Großbuchstaben V, wenn steuerfreie Beiträge nach § 3 Nr. 63 geleistet wurden,*
9. für die steuerfreie Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32 den Großbuchstaben F,

###56###

##525##

10. die nach § 3 Nr. 13 und 16 steuerfrei gezahlten Verpflegungszuschüsse und Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung,
11. Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und an berufsständische Versorgungseinrichtungen, getrennt nach Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil,
12. die nach § 3 Nr. 62 gezahlten Zuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung,
13. den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag ohne den Arbeitnehmeranteil an den Beiträgen nach Nummer 11 und die Zuschüsse nach Nummer 12.

³Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer einen nach amtlich vorgeschriebenem Muster gefertigten Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung mit Angabe des lohnsteuerlichen Ordnungsmerkmals (Absatz 2) auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. ⁴Wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte auszuhändigen. ⁵Nach Ablauf des Kalenderjahres darf der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte nur aushändigen, wenn sie eine Lohnsteuerbescheinigung enthält und der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. ⁶Dem Arbeitnehmer nicht ausgehändigte Lohnsteuerkarten ohne Lohnsteuerbescheinigungen kann der Arbeitgeber vernichten; nicht ausgehändigte Lohnsteuerkarten mit Lohnsteuerbescheinigungen hat er dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen.

(2) ¹Für die **Datenübermittlung nach Absatz 1 Satz 2** hat der Arbeitgeber aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des Arbeitnehmers ein Ordnungsmerkmal nach amtlich festgelegter Regel für den Arbeitnehmer zu bilden und zu verwenden. ²Das lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal darf nur erhoben, gebildet, verarbeitet oder genutzt werden für die Zuordnung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder sonstiger für das Besteuerungsverfahren erforderlicher Daten zu einem bestimmten Steuerpflichtigen und für Zwecke des Besteuerungsverfahrens. ³**Nach Vergabe der Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) hat der Arbeitgeber für die Datenübermittlung anstelle des lohnsteuerlichen Ordnungsmerkmals die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers zu verwenden.** ⁴**Das Bundesministerium der Finanzen teilt den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mit.**

(3) ¹Ein Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung, der ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch beschäftigt und keine elektronische Lohnsteuerbescheinigung erteilt, hat an Stelle der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eine entsprechende Lohnsteuerbescheinigung auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers zu erteilen. ²Liegt dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers nicht vor, hat er die Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen. ³Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird oder der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt

wird.⁴In den übrigen Fällen hat der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten nicht für Arbeitnehmer, soweit sie Arbeitslohn bezogen haben, der nach den §§ 40 bis 40b pauschal besteuert worden ist.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 41b durch das JStG 2008

Schrifttum: GEGUSCH, Lohnsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008, sj. 2007, Heft 24, 16 ff.; BROCKMANN/HÖRSTER, Jahressteuergesetz 2008, NWB F. 2, 9641; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2008, StuSt. 2008, 60; STRAHL, Beratungsrelevante Aspekte rund um das JStG 2008, KÖSDI 2008, 15896.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2005: s. § 41b Anm. 1.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 41b Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):

► *Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1:* Die Wörter „durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle“ wurden durch die Angabe „auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung in der geltenden Fassung“ ersetzt.

► *Abs. 1 Satz 2 Nr. 8* wurde aufgehoben; damit entfällt die Bescheinigungspflicht nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 (Ausweis des Großbuchstaben V, wenn steuerfreie Beträge nach § 3 Nr. 63 geleistet wurden) als Beitrag zum Bürokratieabbau.

► *Abs. 2 Satz 1:* Das Wort „Datenfernübertragung“ wurde als redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Änderung des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 durch die Angabe „Datenübermittlung nach Abs. 1 Satz 2“ ersetzt.

► *Abs. 2 Sätze 3 und 4* wurden angefügt. Nach der Vergabe der Identifikationsnummer hat der ArbG für die Datenübermittlung anstelle des lStl. Ordnungsmerkmals die Identifikationsnummer des ArbN zu verwenden. Die eTIN wird damit ersetzt. Das BMF teilt den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung durch ein im BStBl. I zu veröffentlichendes Schreiben mit.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-2

Nach Art. 28 Abs. 1 des JStG 2008 trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 idF des JStG 2008 (Authentifizierung des Datenübermittlers) ist erstmals anzuwenden für LStBescheinigungen von laufen-

dem Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2008 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und von sonstigen Bezügen, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52 Abs. 52b).

Abs. 1 Satz 2 Nr. 8: Die Streichung der Nr. 8 (Bescheinigungspflicht des Großbuchstaben V in der LStBescheinigung) wird erstmals wirksam für LStBescheinigungen von laufendem Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2007 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und von sonstigen Bezügen, die nach dem 31.12.2007 zufließen (§ 52 Abs. 1 Satz 2 idF des UntStReformG 2008).

Abs. 2 Sätze 3 und 4: Die Regelungen über den Einsatz der Identifikationsnummer iSd. § 139b AO werden ab VZ 2008 wirksam (§ 52 Abs. 1). Der Zeitpunkt des tatsächlichen Einsatzes der Identifikationsnummer wird durch ein im BStBl. I zu veröffentlichendes BMF-Schreiben bestimmt. Das BZSt. wird die stl. Identifikationsnummern (§ 139b AO) voraussichtlich ab 2008 vergeben. Die Identifikationsnummer soll von den Gemeinden auf die LStKarten 2009 und 2010 aufgedruckt werden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3 a) Grund der Änderungen

Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1: Bei der Einführung der elektronischen LStBescheinigung wurde ein freier Zugang für die elektronische Übermittlung durch die ArbG eröffnet, um das Verfahren zunächst so einfach wie möglich zu gestalten. Die dadurch erhoffte und erwünschte massenweise elektronische Übermittlung wurde erreicht. Weil die elektronischen LStBescheinigungen Grundlage für die EStVeranlagungen sind, werden künftig erhöhte Sicherheitsanforderungen an die Datenübermittlung gestellt, zB Authentifizierung des Datenübersmitters nach § 6 der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung. Für die Authentifizierung nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung steht mit dem ElsterOnlinePortal ein einfaches Verfahren bundesweit zur Verfügung.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 8: Die Aufhebung von Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 (Bescheinigungspflicht des Großbuchstaben V in der LStBescheinigung) beruht auf einem Vorschlag des BRat (s. BTDrucks. 16/6739, 15f.). Damit das FA erkennen kann, ob der ArbN zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 gehört (gekürzte Vorsorgepauschale bzw. Kürzung des Abzugs der Vorsorgeaufwendungen), hatte der ArbG nach bisheriger Rechtslage den Großbuchstaben V zu übermitteln oder zu bescheinigen, wenn stfreie Beiträge nach § 3 Nr. 63 geleistet wurden. Nach Änderung von § 10 Abs. 3 Satz 3 und § 10c Abs. 3 Nr. 2 durch das JStG 2008 wird künftig nicht mehr differenziert, ob der nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegende ArbN Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung oder durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 stfrei waren, erworben hat. Dass der ArbN zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 gehört, hat der ArbG bereits gem. § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 durch die Eintragung des Großbuchstaben B in der LStBescheinigung kenntlich zu machen und gem. § 41 Abs. 1 Satz 4 im Lohnkonto einzutragen.

Abs. 2 Satz 1: Mit der Einführung erhöhter Sicherheitsanforderungen an die Datenübermittlung in Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 war eine entsprechende sprachliche Anpassung in Abs. 2 Satz 1 erforderlich.

Abs. 2 Sätze 3 und 4: Das derzeitige lStl. Ordnungsmerkmal aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des ArbN, das der ArbG nach amtlich festgelegter Regel für den ArbN zu bilden und zu verwenden hat, stellt eine Übergangsregelung dar, weil die mehrfache Vergabe des Ordnungsmerkmals nicht völlig auszuschließen ist (s. BTDrucks 15/1562, Begründung zu Art. 1 Nr. 14 zu Abs. 2). Sobald die eindeutige Identifikationsnummer nach § 139b AO vergeben ist, soll sie daher das derzeitige lStl. Ordnungsmerkmal ablösen.

b) Bedeutung der Änderungen

J 07-4

Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1: Die elektronische Übermittlung der LStBescheinigungen hat nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV v. 28.1.2003, BGBl. I 2003, 139, zuletzt geändert durch Art. 1 der VO zur Änderung der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung v. 20.12.2006, BGBl. I 2006, 3380) zu erfolgen. Diese ermöglicht es der FinVerw., den Beginn der Authentifizierung durch ein BMF-Schreiben bekannt zu geben. Der freie Zugang soll ab 2008 geschlossen werden. Dann wäre beginnend mit den elektronischen LStBescheinigungen für das Kj. 2009 die Authentifizierung des Datenübersmitters (ArbG oder in seinem Auftrag ein Dritter) erforderlich, nicht jedoch für die nach dem 31.12.2008 übermittelten elektronischen LStBescheinigungen für das Kj. 2008.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 8: Die Eingruppierung des ArbN erfolgt bereits durch die Eintragung des Großbuchstabens B. Die Bescheinigungspflicht nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 konnte daher als Beitrag zum Bürokratieabbau entfallen.

Abs. 2 Satz 1: Die Ersetzung des Wortes „Datenfernübertragung“ durch die Angabe „Datenübermittlung nach Abs. 1 Satz 2“ ist eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Änderung des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1.

Abs. 2 Sätze 3 und 4: Das BZSt. wird die stl. Identifikationsnummern (§ 139b AO) voraussichtlich ab 2008 vergeben. Die Identifikationsnummer wird von den Gemeinden auf die LStKarten 2009 und 2010 aufgedruckt (§ 39 Abs. 3 Nr. 3). Abs. 2 Satz 3 verpflichtet den ArbG zwingend, für die Datenübermittlung anstelle des lStl. Ordnungsmerkmals die Identifikationsnummer nach § 139b AO nach deren Vergabe an den ArbN zu verwenden. Der Zeitpunkt soll durch ein BMF-Schreiben bestimmt werden (Abs. 2 Satz 4), das im BStBl. I veröffentlicht werden wird.

###565###

##529##

3. Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer)

§ 43

Kapitalerträge mit Steuerabzug

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Bei den folgenden inländischen und in den Fällen der **Nummern 6, 7 Buchstabe a und Nummern 8 bis 12** sowie Satz 2 auch ausländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:

1. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2. ²Entsprechendes gilt für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a und **Nr. 2** Satz 2;
2. Zinsen aus Teilschuldverschreibungen, bei denen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelanleihen) oder eine Zusatzverzinsung, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), eingeräumt ist, und Zinsen aus Genussrechten, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind. ²Zu den Gewinnobligationen gehören nicht solche Teilschuldverschreibungen, bei denen der Zinsfuß nur vorübergehend herabgesetzt und gleichzeitig eine von dem jeweiligen Gewinnergebnis des Unternehmens abhängige Zusatzverzinsung bis zur Höhe des ursprünglichen Zinsfußes festgelegt worden ist. ³Zu den Kapitalerträgen im Sinne des Satzes 1 gehören nicht die Bundesbankgenussrechte im Sinne des § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Liquidation der Deutschen Reichsbank und der Deutschen Golddiskontbank in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7620-6, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch das Gesetz vom 17. Dezember 1975 (BGBl. I S. 3123) geändert worden ist;
3. **Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4;**
4. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6; **§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 und 3 in der am 1. Januar 2008 anzuwendenden Fassung bleiben für Zwecke der Kapitalertragsteuer unberücksichtigt.** ²Der Steuerabzug vom Kapitalertrag ist in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung nur vorzunehmen, wenn das Versicherungsunternehmen auf Grund einer Mitteilung des Finanzamts weiß oder infolge der Verletzung eigener Anzeigeverpflichtungen nicht weiß, dass die Kapitalerträge nach dieser Vorschrift zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören;
5. (weggefallen)
6. **ausländischen Kapitalerträgen im Sinne der Nummer 1;**

7. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7, außer bei Kapitalerträgen im Sinne der Nummer 2, wenn
- a) es sich um Zinsen aus Anleihen und Forderungen handelt, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländisches Register eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;
 - b) der Schuldner der nicht in Buchstabe a genannten Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen ist.² Kreditinstitut in diesem Sinne ist auch die Kreditanstalt für Wiederaufbau, eine Bausparkasse, ein Versicherungsunternehmen für Erträge aus Kapitalanlagen, die mit Einlagegeschäften bei Kreditinstituten vergleichbar sind, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank bei Geschäften mit jedermann einschließlich ihrer Betriebsangehörigen im Sinne der §§ 22 und 25 des Gesetzes über die Deutsche Bundesbank und eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne der §§ 53 und 53b des Gesetzes über das Kreditwesen, nicht aber eine ausländische Zweigstelle eines inländischen Kreditinstituts oder eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts.³ Die inländische Zweigstelle gilt an Stelle des ausländischen Kreditinstituts oder des ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts als Schuldner der Kapitalerträge.⁴ *Der Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn*
 - aa) *auch der Gläubiger der Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen einschließlich der inländischen Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne der §§ 53 und 53b des Gesetzes über das Kreditwesen, eine Bausparkasse, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank oder die Kreditanstalt für Wiederaufbau ist,*
 - bb) *es sich um Kapitalerträge aus Sichteinlagen handelt, für die kein höherer Zins oder Bonus als 1 Prozent gezahlt wird,*
 - cc) *es sich um Kapitalerträge aus Guthaben bei einer Bausparkasse auf Grund eines Bausparvertrags handelt und wenn für den Steuerpflichtigen im Kalenderjahr der Gutschrift oder im Kalenderjahr vor der Gutschrift dieser Kapitalerträge für Aufwendungen an die Bausparkasse eine Arbeitnehmer-Sparzulage oder eine Wohnungsbauprämie festgesetzt oder von der Bausparkasse ermittelt worden ist oder für die Guthaben kein höherer Zins oder Bonus als 1 Prozent gezahlt wird,*
 - dd) *die Kapitalerträge bei den einzelnen Guthaben im Kalenderjahr nur einmal gutgeschrieben werden und 10 Euro nicht übersteigen;*
- 7a. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9;
- 7b. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a;
- 7c. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b;
8. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 11;
9. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2;

10. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 7;
 11. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3;
 12. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8.

²Dem Steuerabzug unterliegen auch Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 3, die neben den in den Nummern 1 bis 12 bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden. ³Der Steuerabzug ist ungeachtet des § 3 Nr. 40 und des § 8b des Körperschaftsteuergesetzes vorzunehmen. ⁴Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs gilt die Übertragung eines von einer auszahlenden Stelle verwahrten oder verwalteten Wirtschaftsguts im Sinne des § 20 Abs. 2 auf einen anderen Gläubiger als Veräußerung des Wirtschaftsguts. ⁵Satz 4 gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige der auszahlenden Stelle mitteilt, dass es sich um eine unentgeltliche Übertragung handelt. ⁶Die auszahlende Stelle hat dies dem für sie zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. ⁷Abweichend von den §§ 13 und 21 des Umwandlungssteuergesetzes gelten für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs die Anteile an der übertragenden Körperschaft oder die eingebrachten Anteile als mit dem Wert ihrer Anschaffungskosten veräußert.

(2) Der Steuerabzug ist außer in den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 7c nicht vorzunehmen, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge (Schuldner) oder die auszahlende Stelle im Zeitpunkt des Zufließens dieselbe Person sind. ²Der Steuerabzug ist außerdem nicht vorzunehmen, wenn in den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 Gläubiger der Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder inländisches Finanzdienstleistungsinstitut nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b ist.

(3) ¹Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Nr. 2 bis 4 sind inländische, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. ²Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 sind inländische, wenn der Schuldner der veräußerten Ansprüche die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt. ³Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 sind inländische, wenn der Emittent der Aktien Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. ⁴Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 6 sind ausländische, wenn weder die Voraussetzungen nach Satz 1 noch nach Satz 2 vorliegen.

(4) Der Steuerabzug ist auch dann vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge beim Gläubiger zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören.

(5) ¹Für Kapitalerträge im Sinne des § 20, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, ist die Einkommensteuer mit dem Steuerabzug abgegolten, soweit nicht der Gläubiger nach § 44 Abs. 1 Satz 7 bis 9 und Abs. 5 in Anspruch genommen werden kann. ²Dies gilt nicht in den Fällen des § 32d Abs. 2 und für Kapitalerträge, die zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören. ³Auf An-

trag des Gläubigers werden Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 in die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32a einbezogen.

§ 43a

Bemessung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Die Kapitalertragsteuer beträgt

1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6 bis 7a und 8 bis 12 sowie Satz 2:
25 Prozent des Kapitalertrags;
2. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c:
15 Prozent des Kapitalertrags.

²Im Fall einer Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Kapitalertragsteuer um 25 Prozent der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer. ³§ 32d Abs. 1 Satz 4 und 5 gilt entsprechend.

(2) ¹Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug. ²In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 bis 12 bemisst sich der Steuerabzug nach § 20 Abs. 4, wenn die Wirtschaftsgüter von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet worden sind. ³Überträgt der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auf ein anderes Depot, hat die abgebende inländische auszahlende Stelle der übernehmenden inländischen auszahlenden Stelle die Anschaffungsdaten mitzuteilen. ⁴Satz 3 gilt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 5 entsprechend. ⁵Handelt sich bei der abgebenden auszahlenden Stelle um ein Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens vom 3. Januar 1994 (Abl. EG Nr. L 1 S. 3) in der jeweils geltenden Fassung, kann der Steuerpflichtige den Nachweis nur durch eine Bescheinigung des ausländischen Instituts führen; dies gilt entsprechend für eine in diesem Gebiet belegene Zweigstelle eines inländischen Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts. ⁶In allen anderen Fällen ist ein Nachweis der Anschaffungsdaten nicht zulässig. ⁷Sind die Anschaffungsdaten nicht nachgewiesen, bemisst sich der Steuerabzug nach 30 Prozent der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wirtschaftsgüter. ⁸In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 4 gilt der Börsenpreis zum Zeitpunkt der Übertragung als Einnahme aus der Veräußerung. ⁹§ 19a Abs. 2 Satz 2 gilt entsprechend. ¹⁰Liegt ein Börsenpreis nicht vor, bemisst sich die Steuer nach 30 Prozent der Anschaffungskosten. ¹¹Die übernehmende auszahlende Stelle hat als Anschaffungskosten den Börsenpreis zum Zeitpunkt der Einbuchung anzusetzen. ¹²§ 19a

Abs. 2 Satz 2 gilt entsprechend. ¹³Liegt ein Börsenpreis nicht vor, bemisst sich der Steuerabzug nach 30 Prozent der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wirtschaftsgüter. ¹⁴Hat die auszahlende Stelle die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 1994 erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet, kann sie den Steuerabzug nach 30 Prozent der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen bemessen. ¹⁵Abweichend von den Sätzen 2 bis 14 bemisst sich der Steuerabzug bei Kapitalerträgen aus nicht für einen marktmäßigen Handel bestimmten schuldbuchfähigen Wertpapieren des Bundes und der Länder oder bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b aus nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieften Kapitalforderungen nach dem vollen Kapitalertrag ohne jeden Abzug.

(3) ¹Die auszahlende Stelle hat ausländische Steuern auf Kapitalerträge nach Maßgabe des § 32d Abs. 5 zu berücksichtigen. ²Sie hat unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 6 Satz 5 im Kalenderjahr negative Kapitalerträge einschließlich gezahlter Stückzinsen bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge auszugleichen. ³Der nicht ausgeglichene Verlust ist auf das nächste Kalenderjahr zu übertragen. ⁴Auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge hat sie über die Höhe eines nicht ausgeglichenen Verlusts eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen; der Verlustübertrag entfällt in diesem Fall. ⁵Der unwiderrufliche Antrag auf Erteilung der Bescheinigung muss bis zum 15. Dezember des laufenden Jahres der auszahlenden Stelle zugehen. ⁶Überträgt der Gläubiger der Kapitalerträge seine im Depot befindlichen Wirtschaftsgüter vollständig auf ein anderes Depot, hat die abgebende auszahlende Stelle der übernehmenden auszahlenden Stelle auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlusts mitzuteilen; eine Bescheinigung nach Satz 4 darf in diesem Fall nicht erteilt werden. ⁷Die vorstehenden Sätze gelten nicht in den Fällen des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb.

(4) ¹Die Absätze 2 und 3 Satz 1 gelten entsprechend für die das Bundesschuldbuch führende Stelle oder eine Landesschuldenverwaltung als auszahlende Stelle, im Fall des Absatzes 3 Satz 1 jedoch nur, wenn die Wertpapiere oder Forderungen von einem Kreditinstitut oder einem Finanzdienstleistungsinstitut mit der Maßgabe der Verwahrung und Verwaltung durch die das Bundesschuldbuch führende Stelle oder eine Landesschuldenverwaltung erworben worden sind. ²Das Kreditinstitut oder das Finanzdienstleistungsinstitut hat der das Bundesschuldbuch führenden Stelle oder einer Landesschuldenverwaltung zusammen mit den im Schuldbuch einzutragenden Wertpapieren und Forderungen den Erwerbszeitpunkt **und die Anschaffungsdaten** sowie in Fällen des Absatzes 2 Satz 2 bis 5 den Erwerbspreis der für einen marktmäßigen Handel bestimmten schuldbuchfähigen Wertpapiere des Bundes oder der Länder und außerdem mitzuteilen, dass es diese Wertpapiere und Forderungen erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet hat.

§ 43b**Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Gesellschaften**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Auf Antrag wird die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, die einer Muttergesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, oder einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte dieser Muttergesellschaft, aus Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft zufließen, nicht erhoben. ²Satz 1 gilt auch für Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft, die einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft zufließen. ³Ein Zufluss an die Betriebsstätte liegt nur vor, wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft tatsächlich zu dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, die anlässlich der Liquidation oder Umwandlung einer Tochtergesellschaft zufließen.

(2) ¹Muttergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist jede Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und nach Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe a der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129), im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 nachweislich mindestens zu 15 Prozent unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung) beteiligt ist. ²Ist die Mindestbeteiligung zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt, ist der Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses maßgeblich. ³Tochtergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 sowie des Satzes 1 ist jede unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz und in Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie 90/435/EWG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt. ⁴Weitere Voraussetzung ist, dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate besteht. ⁵Wird dieser Beteiligungszeitraum nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 vollendet, ist die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 zu erstatten; das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 ist ausgeschlossen.

(2a) Betriebsstätte im Sinne der Absätze 1 und 2 ist eine feste Geschäftseinrichtung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, durch die die Tätigkeit der Muttergesellschaft ganz oder teilweise ausgeübt wird, wenn das Besteuerungsrecht für die Gewinne dieser Geschäftseinrichtung nach dem jeweils geltenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

dem Staat, in dem sie gelegen ist, zugewiesen wird und diese Gewinne in diesem Staat der Besteuerung unterliegen.

(3) Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 gilt auch, wenn die Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft mindestens 10 Prozent beträgt, und der Staat, in dem die Muttergesellschaft nach einem mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als ansässig gilt, dieser Gesellschaft für Ausschüttungen der Tochtergesellschaft eine Steuerbefreiung oder eine Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer auf die Steuer der Muttergesellschaft gewährt und seinerseits Ausschüttungen an eine unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft ab der gleichen Beteiligungshöhe von der Kapitalertragsteuer befreit.

§ 44

Entrichtung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7b und 8 **bis 12** sowie Satz 2 der Gläubiger der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. ³In diesem Zeitpunkt haben in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 sowie 7a und 7b der Schuldner der Kapitalerträge, in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 jedoch das für den Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b (den Verkaufsauftrag ausführende Stelle), und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 **bis 12** sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. ⁴Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist

1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 Buchstabe a und Nr. 8 **bis 12** sowie Satz 2
 - a) das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b, **das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank**,
 - aa) das die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Zinsscheine **oder sonstigen Wirtschaftsgüter** verwahrt oder verwaltet **oder deren Veräußerung durchführt** und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt,
 - bb) das die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem auslän-

dischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt;

- b) der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 10 unter den Voraussetzungen des Buchstabens a, wenn kein inländisches Kreditinstitut oder kein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist;
2. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge als Schuldner auszahlt oder gutschreibt.

⁵Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum zehnten des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung

1. des Schuldners der Kapitalerträge,
2. der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle oder
3. der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle

nach dem Einkommen zuständig ist; bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 handelt, in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. ⁶Dabei ist die Kapitalertragsteuer, die zu demselben Zeitpunkt abzuführen ist, jeweils auf den nächsten vollen Eurobetrag abzurunden. ⁷Wenn Kapitalerträge ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen (§ 8 Abs. 2) und der in Geld geleistete Kapitalertrag nicht zur Deckung der Kapitalertragsteuer ausreicht, hat der Gläubiger der Kapitalerträge dem zum Steuerabzug Verpflichteten den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen. ⁸Soweit der Gläubiger seiner Verpflichtung nicht nachkommt, hat der zum Steuerabzug Verpflichtete dies dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. ⁹Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge nachzufordern.

(2) ¹Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu (Absatz 1), der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. ²Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne dass über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluss gefasst worden ist, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung. ³Für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gelten diese Zuflusszeitpunkte entsprechend.

(3) ¹Ist bei Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen. ²Bei Zinsen aus partiarchen Darlehen gilt Satz 1 entsprechend.

(4) Haben Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge vor dem Zufließen ausdrücklich Stundung des Kapitalertrags vereinbart, weil der Schuldner vorübergehend zur Zahlung nicht in der Lage ist, so ist der Steuerabzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen.

(5) ¹Die Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen haften für die Kapitalertragsteuer, die sie einzubehalten und abzuführen haben, es sei denn, sie weisen nach, dass sie die ihnen auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt haben. ²Der Gläubiger der Kapitalerträge wird nur in Anspruch genommen, wenn

1. der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat,
2. der Gläubiger weiß, dass der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt oder
3. das die Kapitalerträge auszahlende inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der Kapitalertragsteuer ausgezahlt hat.

³Für die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle und der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle bedarf es keines Haftungsbescheids, soweit der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene Kapitalertragsteuer richtig angemeldet hat oder soweit sie ihre Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt oder dem Prüfungsbeamten des Finanzamts schriftlich anerkennen.

(6) ¹In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c gilt die juristische Person des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Gläubiger und der Betrieb gewerblicher Art und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als Schuldner der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht, auch soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres; in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung und in den Fällen des § 22 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes am Tag nach der Veräußerung. ³Die Kapitalertragsteuer entsteht in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 3 zum Ende des Wirtschaftsjahres. ⁴Die Absätze 1 bis 4 und 5 Satz 2 sind entsprechend anzuwenden. ⁵Der Schuldner der Kapitalerträge haftet für die Kapitalertragsteuer, soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen und auf Veräußerungen im Sinne des § 22 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes entfällt.

(7) ¹In den Fällen des § 14 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes entsteht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz der Organgesellschaft; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des

Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft. ²Die entstandene Kapitalertragsteuer ist an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfolgenden Werktag an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung der Organgesellschaft nach dem Einkommen zuständig ist. ³Im Übrigen sind die Absätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.

§ 44a

Abstandnahme vom Steuerabzug

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 **bis 12** sowie Satz 2, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen,

1. soweit die Kapitalerträge zusammen mit den Kapitalerträgen, für die die Kapitalertragsteuer nach § 44b zu erstatten ist, den **Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9** nicht übersteigen,
2. wenn anzunehmen ist, dass für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt.

(2) ¹Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug nach Absatz 1 ist, dass dem nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten in den Fällen

1. des Absatzes 1 Nr. 1 ein Freistellungsauftrag des Gläubigers der Kapitalerträge nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder
2. des Absatzes 1 Nr. 2 eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Wohnsitzfinanzamts

vorliegt. ²In den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 ist die Bescheinigung unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen. ³Ihre Geltungsdauer darf höchstens drei Jahre betragen und muss am Schluss eines Kalenderjahres enden. ⁴Fordert das Finanzamt die Bescheinigung zurück oder erkennt der Gläubiger, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind, so hat er dem Finanzamt die Bescheinigung zurückzugeben.

(3) Der nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichtete hat in seinen Unterlagen das Finanzamt, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken sowie die Freistellungsaufträge aufzubewahren.

(4) ¹Ist der Gläubiger

1. eine von der Körperschaftsteuer befreite inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
2. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts,

so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6, 7 und 8 **bis 12** sowie Satz 2 nicht vorzunehmen. ²Dies gilt auch,

wenn es sich bei den Kapitalerträgen um Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 handelt, die der Gläubiger von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht. ³Voraussetzung ist, dass der Gläubiger dem Schuldner oder dem die Kapitalerträge auszahlenden inländischen Kreditinstitut oder inländischen Finanzdienstleistungsinstitut durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 oder 2 ist. ⁴Absatz 2 Satz 2 bis 4 und Absatz 3 gelten entsprechend. ⁵Die in Satz 3 bezeichnete Bescheinigung wird nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder wenn sie in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen.

(5) ¹Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2, die einem unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge Betriebseinnahmen des Gläubigers sind und die Kapitalertragsteuer bei ihm auf Grund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher wären als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. ²Dies ist durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Finanzamts nachzuweisen. ³Die Bescheinigung ist unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen. **⁴Ist der Gläubiger eine unbeschränkt steuerpflichtige oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die nicht unter Absatz 4 Satz 1 fällt, so ist der Steuerabzug auf Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und 8 bis 12 nicht vorzunehmen.** ⁵Im Fall des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind die Sätze 2 und 3 entsprechend anzuwenden.

(6) ¹Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug nach den Absätzen 1, 4 und 5 bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 ist, dass die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an der Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Einlagen und Guthaben **oder sonstigen Wirtschaftsgüter** im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge bei der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet werden. ²Ist dies nicht der Fall, ist die Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen.

(7) ¹Ist der Gläubiger eine inländische

1. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes oder
2. Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, oder
3. juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient,

so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a bis 7c nicht vorzunehmen. ²Der Steuerabzug vom Kapitalertrag ist außerdem nicht vorzunehmen bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1

Satz 1 Nr. 1, soweit es sich um Erträge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften und Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie aus Genussrechten handelt, und bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3; Voraussetzung für die Abstandnahme bei Kapitalerträgen aus Genussrechten im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, dass die Kapitalerträge auszahlende Stelle nicht Sammelantragsberechtigter im Sinne des § 45b ist.³ Bei allen übrigen Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 ist § 45b sinngemäß anzuwenden.⁴ Voraussetzung für die Anwendung der Sätze 1 und 2 ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach Satz 1 ist.⁵ Absatz 4 gilt entsprechend.

(8) ¹Ist der Gläubiger

1. eine nach § 5 Abs. 1 mit Ausnahme der Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes oder nach anderen Gesetzen von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
2. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, die nicht in Absatz 7 bezeichnet ist,

so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, soweit es sich um Erträge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften handelt, sowie von Erträgen aus Genussrechten im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 **und Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3** unter der Voraussetzung, dass die Kapitalerträge auszahlende Stelle nicht Sammelantragsberechtigter nach § 45b ist, und bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a **nur in Höhe von drei Fünfteln** vorzunehmen.

²Bei allen übrigen Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist § 45b in Verbindung mit Satz 1 sinngemäß anzuwenden (Erstattung **von zwei Fünfteln** der gesetzlich in § 43a vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer). ³Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 ist. ⁴Absatz 4 gilt entsprechend.

(9) ¹Ist der Gläubiger der Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, so werden zwei Fünftel der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer erstatet. ²§ 50d Abs. 1 Satz 3 bis 9 ist entsprechend anzuwenden. ³Der Anspruch auf eine weitergehende Freistellung und Erstattung nach § 50d Abs. 1 in Verbindung mit § 43b oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bleibt unberührt. ⁴Verfahren nach den vorstehenden Sätzen und nach § 50d Abs. 1 soll das Bundeszentralamt für Steuern verbinden.

§ 44b**Erstattung der Kapitalertragsteuer**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) ¹Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und in den Fällen des § 44a Abs. 5 auch einem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, wird auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer unter den Voraussetzungen des § 44a Abs. 1, 2 und 5 in dem dort bestimmten Umfang *unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 Buchstabe d, e und f* erstattet. ²Dem Antrag auf Erstattung sind
- a) der Freistellungsauftrag nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder die Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 sowie eine Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 3 oder
 - b) die Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 sowie eine Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder Abs. 3 beizufügen.
- (2) ¹Für die Erstattung ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. ²Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu stellen und zu unterschreiben.
- (3) ¹Die Antragsfrist endet am 31. Dezember des Jahres, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind. ²Die Frist kann nicht verlängert werden.
- (4) Die Erstattung ist ausgeschlossen, wenn
1. die Erstattung nach § 45c beantragt oder durchgeführt worden ist,
 2. die vorgeschriebenen Steuerbescheinigungen nicht vorgelegt oder durch einen Hinweis nach § 44a Abs. 6 Satz 2 gekennzeichnet worden sind.
- (5) ¹Ist Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand, oder hat der Gläubiger im Fall des § 44a dem nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten den Freistellungsauftrag oder die Nichtveranlagungs-Bescheinigung oder die Bescheinigungen nach § 44a Abs. 4 oder 5 erst in einem Zeitpunkt vorgelegt, in dem die Kapitalertragsteuer bereits abgeführt war, so ist auf Antrag des nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten die Steueranmeldung (§ 45a Abs. 1) insoweit zu ändern; stattdessen kann der zum Steuerabzug Verpflichtete bei der folgenden Steueranmeldung die abzuführende Kapitalertragsteuer entsprechend kürzen. ²Erstattungs berechtigt ist der Antragsteller.

§ 45a

Anmeldung und Bescheinigung
der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die Anmeldung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist dem Finanzamt innerhalb der in § 44 Abs. 1 oder Abs. 7 bestimmten Frist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck **auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln.** ²Satz 1 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist. ³Der Grund für die Nichtabführung ist anzugeben. ⁴Die Anmeldung ist mit der Versicherung zu versehen, dass die Angaben vollständig und richtig sind. ⁴**Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Kapitalertragsteuer-Anmeldung von dem Schuldner, der den Verkaufsauftrag auszuführenden Stelle, der auszahlenden Stelle oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben.** ⁵Die Anmeldung ist von dem Schuldner, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle, der auszahlenden Stelle oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben.

(2) ¹In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7a und 7b sind der Schuldner der Kapitalerträge und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 **bis 12** sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle vorbehaltlich **des Absatzes 3** verpflichtet, dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Verlangen **eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, die die nach § 32d erforderlichen Angaben enthält.** ²Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4, 7 bis 7b und 8 sowie Satz 2 ist außerdem die Zeit anzugeben, für welche die Kapitalerträge gezahlt worden sind. ²Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt. ⁴Ist die auszahlende Stelle nicht Schuldner der Kapitalerträge, hat sie zusätzlich den Namen und die Anschrift des Schuldners der Kapitalerträge anzugeben. ³§ 44a Abs. 6 gilt sinngemäß; über die zu kennzeichnenden Bescheinigungen haben die genannten Institute und Unternehmen Aufzeichnungen zu führen. ⁴Diese müssen einen Hinweis auf den Buchungsbeleg über die Auszahlung an den Empfänger der Bescheinigung enthalten.

(3) ¹Werden Kapitalerträge für Rechnung des Schuldners durch ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut gezahlt, so hat an Stelle des Schuldners das Kreditinstitut oder das Finanzdienstleistungsinstitut die Bescheinigung zu erteilen. ²Aus der Bescheinigung des Kreditinstituts oder des Finanzdienstleistungsinstituts muss auch der Schuldner hervorgehen, für den die Kapitalerträge gezahlt werden; die Angabe des Finanzamts, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist, kann unterbleiben. ²**Satz 1 gilt** in den Fäl-

len des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 entsprechend; der Emittent der Aktien gilt insoweit als Schuldner der Kapitalerträge.

(4) ¹Eine Bescheinigung nach Absatz 2 oder 3 ist **auch** zu erteilen, wenn in Vertretung des Gläubigers ein Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer nach den §§ 44b *und* 45c gestellt worden ist oder gestellt wird. ²Satz 1 gilt entsprechend, wenn nach § 44a Abs. 8 Satz 1 der Steuerabzug **nicht in voller Höhe** vorgenommen worden ist.

(5) ¹Eine Ersatzbescheinigung darf nur ausgestellt werden, wenn die Urschrift nach den Angaben des Gläubigers abhanden gekommen oder vernichtet ist. ²Die Ersatzbescheinigung muss als solche gekennzeichnet sein. ³Über die Ausstellung von Ersatzbescheinigungen hat der Aussteller Aufzeichnungen zu führen.

(6) ¹Eine Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 nicht entspricht, hat der Aussteller zurückzufordern und durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen. ²Die berichtigte Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. ³Wird die zurückgeforderte Bescheinigung nicht innerhalb eines Monats nach Zusendung der berichtigten Bescheinigung an den Aussteller zurückgegeben, hat der Aussteller das nach seinen Unterlagen für den Empfänger zuständige Finanzamt schriftlich zu benachrichtigen.

(7) ¹Der Aussteller einer Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 nicht entspricht, haftet für die auf Grund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile. ²Ist die Bescheinigung nach Absatz 3 durch ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut auszustellen, so haftet der Schuldner auch, wenn er zum Zweck der Bescheinigung unrichtige Angaben macht. ³Der Aussteller haftet nicht

1. in den Fällen des Satzes 2,

2. wenn er die ihm nach Absatz 6 obliegenden Verpflichtungen erfüllt hat.

§ 45b

Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Grund von Sammelanträgen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Wird in den Fällen des § 44b Abs. 1 der Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer in Vertretung des Anteilseigners durch ein inländisches Kreditinstitut oder durch eine inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen gestellt, so kann von der Übersendung des Freistellungsauftrags nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, der Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 oder der Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 sowie der Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder 3 abgesehen

werden, wenn das inländische Kreditinstitut oder die inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen versichert, dass

1. eine Bescheinigung im Sinne des § 45a Abs. 2 oder 3 *nicht ausgestellt oder* als ungültig gekennzeichnet oder nach den Angaben des Gläubigers der Kapitalerträge abhanden gekommen oder vernichtet ist,
2. die Wertpapiere oder die Kapitalforderungen im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen in einem auf den Namen des Gläubigers lautenden Wertpapierdepot bei dem inländischen Kreditinstitut oder bei der inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen verzeichnet waren,
3. ein Freistellungsauftrag nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 oder eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 vorliegt und
4. die Angaben in dem Antrag wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht worden sind.

²Über Anträge, in denen ein inländisches Kreditinstitut oder eine inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen versichert, dass die Bescheinigung im Sinne des § 45a Abs. 2 oder 3 als ungültig gekennzeichnet oder nach den Angaben des Anteilseigners abhanden gekommen oder vernichtet ist, haben die Kreditinstitute und Zweigniederlassungen eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen Aufzeichnungen zu führen.

(2) ¹Absatz 1 gilt entsprechend für Anträge, die

1. eine Kapitalgesellschaft in Vertretung ihrer Arbeitnehmer stellt, soweit es sich um Einnahmen aus Anteilen handelt, die den Arbeitnehmern von der Kapitalgesellschaft überlassen worden sind und von ihr, einem inländischen Kreditinstitut oder einer inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen verwahrt werden;
2. der von einer Kapitalgesellschaft bestellte Treuhänder in Vertretung der Arbeitnehmer dieser Kapitalgesellschaft stellt, soweit es sich um Einnahmen aus Anteilen handelt, die den Arbeitnehmern von der Kapitalgesellschaft überlassen worden sind und von dem Treuhänder, einem inländischen Kreditinstitut oder einer inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen verwahrt werden;
3. eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft in Vertretung ihrer Mitglieder stellt, soweit es sich um Einnahmen aus Anteilen an dieser Genossenschaft handelt und nicht die Abstandnahme nach § 44a Abs. 8 durchgeführt wurde.

²Den Arbeitnehmern im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 und 2 stehen Arbeitnehmer eines mit der Kapitalgesellschaft verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) sowie frühere Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens gleich. ³Den von der Kapitalgesell-

schaft überlassenen Anteilen stehen Aktien gleich, die den Arbeitnehmern bei einer Kapitalerhöhung auf Grund ihres Bezugsrechts aus den von der Kapitalgesellschaft überlassenen Aktien zugeteilt worden sind oder die den Arbeitnehmern auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gehören.

(2a) ¹Sammelanträge auf volle oder hälftige Erstattung können auch Gesamthandsgemeinschaften für ihre Mitglieder im Sinne von § 44a Abs. 7 und 8 stellen. ²Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Erkennt der Vertreter des Gläubigers der Kapitalerträge vor Ablauf der Festsetzungsfrist im Sinne der §§ 169 bis 171 der Abgabenordnung, dass die Erstattung ganz oder teilweise zu Unrecht festgesetzt worden ist, so hat er dies dem Bundeszentralamt für Steuern anzuzeigen. ²Das Bundeszentralamt für Steuern hat die zu Unrecht erstatteten Beträge von dem Gläubiger zurückzufordern, für den sie festgesetzt worden sind. ³Der Vertreter des Gläubigers haftet für die zurückzuzahlenden Beträge.

(4) ¹§ 44b Abs. 1 bis 4 gilt entsprechend. ²Die Antragsfrist gilt als gewahrt, wenn der Gläubiger die beantragende Stelle bis zu dem in § 44b Abs. 3 bezeichneten Zeitpunkt schriftlich mit der Antragstellung beauftragt hat.

(5) Die Vollmacht, den Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zu stellen, ermächtigt zum Empfang der Steuererstattung.

§ 45c

Erstattung von Kapitalertragsteuer in Sonderfällen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), aufgehoben durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹In den Fällen des § 45b Abs. 2 wird die Kapitalertragsteuer an den dort bezeichneten Vertreter unabhängig davon erstattet, ob für den Gläubiger der Kapitalerträge eine Veranlagung in Betracht kommt und ob eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 vorgelegt wird, wenn der Vertreter sich in einem Sammelantrag bereit erklärt hat, den Erstattungsbetrag für den Gläubiger entgegenzunehmen. ²Die Erstattung nach Satz 1 wird nur für Gläubiger gewährt, deren Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 im Wirtschaftsjahr 51 Euro nicht überstiegen haben.

(2) ¹Werden in den Fällen des § 45b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder 2 die Anteile von einem inländischen Kreditinstitut oder einer inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen in einem Wertpapierdepot verwahrt, das auf den Namen des Gläubigers lautet, setzt die Erstattung nach Absatz 1 zusätzlich voraus:

1. Das inländische Kreditinstitut oder die inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen hat die Überlassung der Anteile durch die Kapitalgesellschaft an den Gläubiger kenntlich gemacht;

2. es handelt sich nicht um Aktien, die den Arbeitnehmern bei einer Kapitalerhöhung auf Grund ihres Bezugsrechts aus den von der Kapitalgesellschaft überlassenen Aktien zugeteilt worden sind oder die den Arbeitnehmern auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gehören;
3. der Gläubiger hat dem inländischen Kreditinstitut oder der inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen für das Wertpapierdepot eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 nicht vorgelegt und
4. die Kapitalgesellschaft versichert, dass
 - a) die Bezüge aus den von ihr insgesamt überlassenen Anteilen bei keinem der Gläubiger den Betrag von 51 Euro überstiegen haben können und
 - b) das inländische Kreditinstitut oder die inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen schriftlich erklärt hat, dass die in den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind.

²Ist die in Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b bezeichnete Erklärung des inländischen Kreditinstituts oder der inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen unrichtig, haften diese für die auf Grund der Erklärung zu Unrecht gewährten Steuervorteile.

(3) ¹Das Finanzamt kann einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auch in anderen als den in § 45b Abs. 2 bezeichneten Fällen gestatten, in Vertretung ihrer unbeschränkt steuerpflichtigen Gläubiger einen Sammelantrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zu stellen, wenn

1. die Zahl der Gläubiger, für die der Sammelantrag gestellt werden soll, besonders groß ist,
2. die Körperschaft den Gewinn ohne Einschaltung eines inländischen Kreditinstituts oder einer inländischen Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen an die Gläubiger ausgeschüttet und
3. im Übrigen die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt sind.

²In diesen Fällen ist nicht erforderlich, dass die Anteile von einer der in § 45b bezeichneten Stellen verwahrt werden.

(4) ¹Für die Erstattung ist das Finanzamt zuständig, dem die Besteuerung des Einkommens des Vertreters obliegt. ²Das Finanzamt kann die Erstattung an Auflagen binden, die die steuerliche Erfassung der Kapitalerträge sichern sollen. ³Im Übrigen ist § 45b sinngemäß anzuwenden.

(5) ¹Ist der Gläubiger von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer und beruhen die Kapitalerträge auf Teilschuldverschreibungen, die ihm von seinem gegenwärtigen oder früheren Arbeitgeber überlassen worden sind, so wird die Kapitalertragsteuer unter entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 4 an den Arbeitgeber oder an einen von ihm bestellten Treuhänder erstattet, wenn der Arbeitgeber oder Treuhänder in Vertretung des Gläubigers sich in einem Sammelantrag bereit erklärt hat, den Erstattungsbetrag für den Gläubiger entgegenzunehmen. ²Die Erstattung wird nur für Gläubiger gewährt, deren Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 allein oder, in den Fällen des Absatzes 1, zusammen mit den dort bezeichneten Kapitalerträgen im Wirtschaftsjahr 51 Euro nicht überstiegen haben.

§ 45d

Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Wer nach § 44 Abs. 1 dieses Gesetzes und § 7 des Investmentsteuergesetzes zum Steuerabzug verpflichtet ist oder auf Grund von Sammelanträgen nach § 45b Abs. 1 und 2 die Erstattung von Kapitalertragsteuer beantragt, hat dem Bundeszentralamt für Steuern bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen, folgende Daten zu übermitteln:

1. Vor- und Zunamen sowie das Geburtsdatum der Person – gegebenenfalls auch des Ehegatten –, die den Freistellungsauftrag erteilt hat (Auftraggeber),
2. Anschrift des Auftraggebers,
3. bei den Kapitalerträgen, für die ein Freistellungsauftrag erteilt worden ist,
 - a) die *Zinsen und ähnlichen* Kapitalerträge, bei denen vom Steuerabzug Abstand genommen worden ist,
 - b) die *Dividenden und ähnlichen* Kapitalerträge, bei denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer *und die Vergütung von Körperschaftsteuer* beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt worden ist,
 - c) *die Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 2, bei denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt worden ist,*
 - d) *die Hälfte der Dividenden und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen nach § 44b Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) die Erstattung von Kapitalertragsteuer beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt worden ist,*
4. Namen und Anschrift des Empfängers des Freistellungsauftrags.

²Die Datenübermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf amtlich vorgeschriebenen maschinell verwertbaren Datenträgern zu erfolgen. ³Im Übrigen findet § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung entsprechende Anwendung. ⁴Das Bundeszentralamt für Steuern kann auf Antrag eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zulassen, wenn eine Übermittlung nach Satz 2 eine unbillige Härte mit sich bringen würde.

(2) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern darf den Sozialleistungsträgern die Daten nach Absatz 1 mitteilen, soweit dies zur Überprüfung des bei der Sozialleistung zu berücksichtigenden Einkommens oder Vermögens erforderlich ist oder der Betroffene zustimmt. ²Für Zwecke des Satzes 1 ist das Bundeszentralamt für Steuern berechtigt, die ihm von den Sozialleistungsträgern übermittelten Daten mit den vorhandenen Daten nach Absatz 1 im Wege des automatisierten Datenabgleichs zu überprüfen und das Ergebnis den Sozialleistungsträgern mitzuteilen.

###585###

##549##

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...
 (16) ¹§ 44a Abs. 8 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2007 zufließen. ²Für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, die nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2009 zufließen, ist er mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Wörter „drei Fünftel“ die Wörter „drei Viertel“ und an die Stelle der Wörter „zwei Fünftel“ die Wörter „ein Viertel“ treten. ³§ 44a Abs. 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen. ⁴§ 45a Abs. 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2007 zufließen.

....

Autor: Dr. Friedrich E. **Harenberg**, Vors. Richter am FG, Barsinghausen
 Mitherausgeber: Richter am BFH Michael **Wendt**, München.

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen der §§ 43–45d	e) Streichung des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 4 J 07-8
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	f) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 und Einfügung von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9–12 J 07-9
a) Gesetzesentwicklung J 07-1	g) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 2 J 07-10
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-2	h) Einfügung von § 43 Abs. 1 Sätze 4–7 J 07-11
2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 07-3	i) Änderungen in § 43 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 J 07-12
Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen der §§ 43–45d	j) Einfügung eines § 43 Abs. 5 J 07-13
1. Änderungen in § 43	2. Änderungen in § 43a
a) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 J 07-4	a) Änderungen in § 43a Abs. 1 J 07-14
b) Änderungen in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 J 07-5	b) Änderungen in § 43a Abs. 2 J 07-15
c) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 J 07-6	c) Änderungen in § 43a Abs. 3 und 4 J 07-16
d) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 J 07-7	3. Änderungen in § 43b Abs. 2 J 07-17



	Anm.		Anm.
4. Änderungen in § 44		d) Änderungen in § 44a	
a) Änderungen in § 44		Abs. 8	J 07-23
Abs. 1	J 07-18	e) Einfügung eines § 44a	
b) Änderung in § 44		Abs. 9	J 07-24
Abs. 2	J 07-19	6. Änderungen in § 44b	J 07-25
5. Änderungen in § 44a		7. Änderungen in § 45a	J 07-26
a) Änderung in § 44a		8. Änderung in § 45b	J 07-27
Abs. 1	J 07-20	9. Aufhebung des § 45c	J 07-28
b) Änderung in § 44a		10. Änderungen in § 45d	J 07-29
Abs. 4	J 07-21		
c) Änderungen in § 44a			
Abs. 5 und 6	J 07-22		

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen der §§ 43–45d

Schrifttum: BEHRENS, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, BB 2007, 1025; BEHRENS, Abgeltungsteuer ab 2009 – Handlungsmöglichkeiten des Privatanlegers im Übergangszeitraum, DStR 2007, 1998; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

a) Gesetzesentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. Vor § 43 Anm. 4, § 43 Anm. 2, § 43 Anm. J 04-1, § 43 Anm. J 06-1, § 43 Anm. 1.

UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In den Vorschriften über den KapErtrStAbzug werden die Folgeänderungen für die Umstellung auf das System einer abgeltenden KapErtrSt. und die Anpassungen an die Erweiterung des § 20 auf Veräußerungsgewinne vorgenommen. Wichtigste Änderung ist in § 43a Abs. 3 die Erweiterung des bisherigen Stückzinstopfs zu einem allgemeinen Verlustverrechnungstopf.

JStG 2008 v. 20.12.2007: (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Mit der durch den BRat (BTDrucks. 16/6739) angeregten Änderung des § 43b Abs. 2 Satz 1 wird eine Aktualisierung des Wortlauts vorgenommen, die durch eine Anpassung bestimmter EU-Richtlinien im Bereich des Steuerwesens notwendig wurde. Die Änderung des § 45a Abs. 1 geht ebenfalls auf einen Vorschlag des BRat zurück, der damit eine Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung der KapErtrStAnmeldung schaffen wollte. Weiterhin wurde auf Anregung des BRat § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. b ergänzt, um einer denkbaren Erweiterung der Verpflichtung des Schuldners zum KapErtrStEinbehalt vorzubeugen, und § 45a Abs. 4 Satz 2 an die Neufassung des § 44a Abs. 8 durch das UntStReformG 2008 angepasst.

J 07-2 **b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

§§ 43, 43a, 44, 44b, 45b–45d: Die Änderungen und Neuregelungen sind nach § 52a Abs. 1 erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, die dem Stpfl. als Gläubiger der Kapitalerträge nach dem 31.12.2008 zufließen.

§ 43b: Die Änderung in Abs. 2 Satz 1 tritt rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft (Art. 28 Abs. 3 JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218).

§ 44a: Die Neufassung des Abs. 8 Sätze 1 und 2 ist grds. erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Stpfl. nach dem 31.12.2008 zufließen. Für Gewinnausschüttungen, Dividenden und ähnliche Bezüge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), die dem Stpfl. nach dem 31.12.2007, aber vor dem 1.1.2009 zufließen, ist der StAbzug mit drei bzw. ein Viertel anstelle der im Gesetz vorgesehenen drei bzw. zwei Fünftel vorzunehmen (§ 52a Abs. 16 Satz 2). Für die Änderung in Abs. 9 gilt die allgemeine Anwendungsregel aus § 52a Abs. 1.

§ 45a: Der neue Abs. 1 ist gem. § 52a Abs. 1 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen. Die Änderung in Abs. 4 Satz 2 ist nach § 52a Abs. 16 Satz 4 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2007 zufließen.

J 07-3 **2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

Mit den Änderungen und Neuregelungen in den §§ 43–45d werden im Wesentlichen die kapertrstl. Folgen aus der Tatbestandserweiterung des § 20 und der Einführung eines abgeltenden StSatzes auf Kapitaleinkünfte in § 32d gezogen. Dazu wird in § 43 der Katalog der abzugspflichtigen Kapitalerträge erweitert und in einem neuen Abs. 5 die Abgeltungswirkung der KapErtrSt. geregelt. In § 43a werden die bisher unterschiedlichen StSätze von 20, 25 und 30 % vereinheitlicht und auf 25 % festgelegt. Der bisherige Stückzinstopf in § 43a Abs. 3 wird zu einem allgemeinen Verlustverrechnungstopf umgestaltet, nach dem ausländ. Steuern und negative Kapitalerträge (Verluste) soweit wie möglich bereits beim StAbzug zu berücksichtigen sind. Die übrigen Änderungen sind ebenfalls Anpassungen bei den Abführungsschuldnern, der Abstandnahme vom StAbzug und den Mitteilungspflichten nach § 45d.

Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen der §§ 43–45d**1. Änderungen in § 43**J 07-4 **a) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1**

Die Erweiterung des § 20 um neue, zu Einkünften aus Kapitalvermögen führende Einnahmetatbestände zieht neue KapErtrStFälle nach sich und macht deshalb eine Anpassung des Abs. 1 Satz 1 notwendig. Die Ergänzung um Abs. 1 Nr. 6 (ausländ. Gewinnausschüttungen), Nr. 8 (Stillhalterprämien) und Nr. 9–12 (Einnahmen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 und Nr. 8) stellt sicher, dass nunmehr auch von diesen Kapitalerträgen ein StAbzug vorzunehmen ist. Dies gilt unab-

hängig davon, ob es sich dabei um in- oder ausländ. Kapitalerträge handelt (BTDrucks. 16/4841, 65).

b) Änderungen in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3

J 07-5

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1: Die Ergänzung und die Bezugnahme auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist durch eine redaktionelle Änderung in dieser Vorschrift bedingt.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Redaktionelle Anpassung an die Terminologie des § 43, der nach der Neugestaltung allgemein nur noch von „Kapitalerträgen“ spricht.

c) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4

J 07-6

Der neue Satz 1 regelt, dass das Versicherungsunternehmen bei stpfl. Versicherungsleistungen als Bemessungsgrundlage für den StAbzug den Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und den Beiträgen heranzuziehen hat. Diese kapertrstl. Bemessungsgrundlage stimmt bei einem entgeltlichen Erwerb nicht mit der ertragstl. Bemessungsgrundlage überein. Ein möglicher entgeltlicher Erwerb der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag bleibt also bei dem StAbzug unberücksichtigt. Um an Stelle der Beiträge vor dem Erwerb die AK anzusetzen, ist der Stpfl. auf die Veranlagung der Kapitalerträge nach § 32d Abs. 4 und 6 angewiesen. Diese abweichende Bemessungsgrundlage für den StAbzug ist notwendig, da das Versicherungsunternehmen an einer Übertragung des Versicherungsvertrags idR nicht beteiligt ist und ihm deshalb die Höhe der AK nicht bekannt sein dürfte. Käme es aufgrund des Ansatzes einer zu geringen Bemessungsgrundlage zu einem zu niedrigen StAbzug, sähe sich das Versicherungsunternehmen Haftungsansprüchen ausgesetzt. Dieser Sachverhalt wird durch den Ansatz des Unterschiedsbetrags ohne Berücksichtigung eines Übertragungsvorgangs vermieden.

d) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6

J 07-7

Die Wiedereinführung einer Nr. 6 korrespondiert mit dem geänderten Eingangssatz des Abs. 1 und regelt den StAbzug auch bei ausländ. Gewinnausschüttungen, Dividenden und ähnlichen Bezügen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1), von denen der ausländ. Schuldner – anders als bei inländ. Gewinnausschüttungen – keinen StAbzug iSd. §§ 43 ff. vornimmt. Der StAbzug auf eine zB in ein inländ. Depot fließende Dividende der France Telecom wird von der inländ. auszahlenden Stelle, regelmäßig dem Kreditinstitut, vorgenommen. Dabei hat es die mögliche Belastung mit einer ausländ. Quellensteuer nach § 43 Abs. 3 im Rahmen des Verrechnungstopfs mindernd zu berücksichtigen.

e) Streichung des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 4

J 07-8

Nach der Streichung des Satz 4 gibt es für den StAbzug bei bestimmten Kapitalerträgen keine Bagatellgrenzen mehr. Das führt dazu, dass auch Sichteinlagen mit einer max. Verzinsung von 1 %, Erträge aus bestimmten Bausparverträgen und Zinsgutschriften bis 10 € dem StAbzug unterliegen. Damit wird eine sonst notwendige Nacherklärung durch die Stpfl. entbehrlich.

###589###

##553##

J 07-9 **f) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 und Einfügung von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9–12**

Abs. 1 Satz 1 Nr. 8: Über die neu gefasste Nr. 8 wird der StAbzug auf Stillhalterprämien, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 nunmehr – uE systemwidrig (s. § 20 Anm. J 07-19) – zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, angeordnet.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 9: Infolge der Erweiterung des § 20 Abs. 2 um Veräußerungs- und Einlösungstatbestände ordnet die Nr. 9 den StAbzug für Einnahmen aus der Veräußerung von Aktien, GmbH-Anteilen, bestimmten Genussrechten, Bezugsrechten, Anwartschaften und ähnlichen Beteiligungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 an.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 10: In den StAbzug werden nunmehr auch die Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und aus der Veräußerung verbriefter und unverbriefter Kapitalforderungen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 einbezogen.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 11: Einbezogen in den StAbzug werden über die neue Nr. 11 auch die zu den Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a gehörenden Differenzausgleiche, Geldbeträge und sonstigen Vorteile aus der Beendigung von Termingeschäften sowie die Einnahmen aus der Veräußerung (Gewinn) von als Termingeschäften ausgestalteten Finanzinstrumenten (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b).

Abs. 1 Satz 1 Nr. 12: Einnahmen aus der Veräußerung und Aufgabe von Rechtspositionen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 8 (Hypotheken, Grundschulden uÄ.) unterliegen nunmehr ebenfalls dem StAbzug.

J 07-10 **g) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 2**

Kapitalerträge, die unter den Auffangtatbestand des § 20 Abs. 3 fallen und neben den Erträgen iSd. § 20 Abs. 1 und 2 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–12) gezahlt werden, sind in den Kreis der abzugspflichtigen Kapitalerträge folgerichtig einbezogen.

J 07-11 **h) Einfügung von § 43 Abs. 1 Sätze 4–7**

Satz 4: Zur Sicherstellung des Steueraufkommens wird in Satz 4 jede Übertragung einer Kapitalanlage (WG) iSd. § 20 Abs. 2 auf einen anderen Gläubiger als Veräußerung, also als entgeltliche Übertragung, fingiert, wenn das übertragene WG von einer auszahlenden Stelle (Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsunternehmen) verwahrt oder verwaltet wird.

Satz 5: Diese Übertragungsfiktion gilt allerdings nicht, wenn der Stpfl. (Übertragende) der auszahlenden Stelle mitteilt, dass eine unentgeltliche Übertragung, zB eine Schenkung, vorliegt und die Übertragung demnach nicht abzugspflichtig ist. Die Steuerbarkeit des Vorgangs kann auf diese Weise bereits im Abzugsverfahren geklärt werden.

Satz 6: Die auszahlende Stelle muss keine KapErtrSt. einbehalten und abführen, sondern dem zuständigen BetriebsstättenFA von diesem unentgeltlichen Vorgang Mitteilung machen. Damit wird sichergestellt, dass der unentgeltliche Vorgang aber erbschaft- und schenkungstl. erfasst werden kann.

Satz 7: Diese Regelung enthält eine weitere Ausnahme von der Abzugspflicht für den Fall der Verschmelzung und Abspaltung von KapGes. iSd.

§§ 13 UmwStG oder des Anteilstauschs iSd. § 21 UmwStG. Satz 7 fingiert den stpfl. Veräußerungsgewinn in Höhe der AK der Anteile an der übertragenden Körperschaft. KapErtrSt. wird nicht einbehalten (steuerneutraler Vorgang). Die Besteuerung des Umwandlungsvorgangs findet vielmehr im Rahmen der Veranlagung statt.

► *Weiterveräußerung:* Bei der Weiterveräußerung der Altanteile durch die aufnehmende Körperschaft hat diese ebenfalls die AK der Anteile als eigene AK anzusetzen. Dadurch wird auch der noch nicht realisierte Wertzuwachs der Altanteile im Abzugsverfahren besteuert.

► *Veräußerung durch Steuerausländer:* Der StAbzug ist grds. nur dann vorzunehmen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge (Veräußerungsgewinne) im Inland unbeschränkt oder beschränkt stpfl. ist. Im Fall eines Steuerausländers sind daher vorrangig die Tatbestände des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und Nr. 5 zu prüfen (STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 32 [66]).

i) Änderungen in § 43 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3

J 07-12

Abs. 2 Satz 2: Mit dem neuen Satz 2 wird das bisherige sog. Bankenprivileg des Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 4 auf alle neu hinzugekommenen KapErtrStTatbestände (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8–12) ausgeweitet. Vom StAbzug ist demnach abzusehen, wenn Gläubiger dieser Kapitalerträge ein inländ. Kreditinstitut oder inländ. Finanzdienstleistungsinstitut iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b ist.

Abs. 3: Die Definition der inländ. Kapitalerträge wird in Satz 1 und Satz 4 redaktionell an die Änderungen des Abs. 1 angepasst.

j) Einfügung eines § 43 Abs. 5

J 07-13

Satz 1: Diese Regelung enthält die zentrale Vorschrift, mit der die abgeltende Wirkung der KapErtrSt. festgeschrieben wird. Für Einkünfte iSd. § 20 ist die ESt. mit Erhebung der KapErtrSt. abgegolten.

Satz 2: Die abgeltende Wirkung tritt allerdings nicht ein, wenn die Kapitalerträge anderen Einkunftsarten (§§ 13, 15, 18 und 21) zuzurechnen sind. Dies entspricht dem in § 20 Abs. 8 geregelten subsidiären Charakter der Einkunftsart „Kapitalvermögen“.

Satz 3 sieht ein besonderes Antragsrecht des Stpfl. vor, die Kapitalerträge, die nach Satz 1 der abgeltenden KapErtrSt. unterlegen haben, in das besondere Veranlagungsverfahren nach § 32d Abs. 4 einzubeziehen (Wahlveranlagung zum Abgeltungssatz). Das ist insbes. für folgende Fälle geboten:

- nicht vollständig ausgeschöpfter Sparer-Pauschbetrag,
- Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage von 30 % des Veräußerungserlöses für den StAbzug nach § 43a Abs. 2 Satz 7,
- noch nicht im Rahmen des § 43a Abs. 3 berücksichtigter Verlust,
- Verlustvortrag im Rahmen des § 20 Abs. 6,
- noch zu berücksichtigende ausländ. Steuer,
- Überprüfung des StAbzugs durch die Bank dem Grund oder der Höhe nach, und
- Anwendung von § 32d Abs. 1 Satz 3 (Kirchensteuer).

#####

##555##

2. Änderungen in § 43a**J 07-14 a) Änderungen in § 43a Abs. 1**

Satz 1 bestimmt die Höhe der KapErtrSt. Sie beträgt idR einheitlich 25 % nach bisher 20, 25 und 30 %. Lediglich in den Fällen von Leistungen bzw. Gewinnen der Betriebe gewerblicher Art mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c) beträgt der Sondersteuersatz 15 % (bisher 10 %). Das entspricht der nach der Entlastung gem. § 44a Abs. 8 verbleibenden Belastung.

Satz 2 regelt die Ermäßigung der KapErtrSt. im Fall der KiStPflicht. Die KapErtrSt. ermäßigt sich um 25 % der auf die Kapitalerträge entfallenden Steuer, womit die Abziehbarkeit der KiSt. als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 pauschal berücksichtigt wird.

Satz 3 erklärt zur Berechnung der KapErtrSt. § 32d Abs. 1 Sätze 4 und 5 mit der dort wiedergegeben Formel für entsprechend anwendbar. Ausländ. Quellensteuer ist entsprechend anzurechnen.

J 07-15 b) Änderungen in § 43a Abs. 2

Satz 1 wurde unverändert übernommen. Dem StAbzug unterliegen auch nach der Neuregelung die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug, dh. eine Berücksichtigung von persönlichen Steuermerkmalen, ein Abzug der WK, oder KapErtrSt. oder ausländ. Quellensteuer ist nicht möglich. Bemessungsgrundlage der KapErtrSt. ist immer der Bruttoertrag nach Abzug des neuen Sparer-Pauschbetrags aus § 20 Abs. 9 im Fall eines der auszahlenden Stelle erteilten Freistellungsauftrags.

Satz 2: Lediglich bei Kapitalerträgen (Gewinnen) aus der Veräußerung von Kapitalanlagen iSd. § 20 Abs. 2 werden WK in Form der Veräußerungskosten (§ 20 Abs. 4) – wie im Veranlagungsverfahren – auch im Abzugsverfahren berücksichtigt. Entsprechend der Erweiterung des § 20 Abs. 2 wurde der StAbzug auf alle hinzugekommenen Veräußerungstatbestände ausgedehnt.

Sätze 3, 5, 6 und 7 enthalten – wie bisher Satz 3 – Regelungen für die Fälle des unentgeltlichen Depotübertrags und des Depotwechsels unter Beibehaltung der Gläubigeridentität. Bei diesen Sachverhalten hat die abgebende inländ. auszahlende Stelle (Depotbank) die Anschaffungsdaten an die inländ. übernehmende auszahlende Stelle (Depotbank) zu übermitteln (Satz 3). Hat die abgebende Depotbank ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR, kann der Stpfl. die Anschaffungsdaten mittels einer Bescheinigung dieses ausländ. Instituts nachweisen (Satz 5). Eine Nachweispflicht besteht jedoch nicht. Die Nachweismöglichkeit durch den Stpfl. selbst gilt nur in den gesetzlich geregelten Fällen. In anderen Fällen ist ein solcher Nachweis der Anschaffungsdaten über Satz 6 ausgeschlossen. Wird der Nachweis der Anschaffungsdaten nicht erbracht oder ist er gesetzlich ausgeschlossen, hat die abführende Stelle die Ersatzbemessungsgrundlage von 30 % des Veräußerungserlöses dem StAbzug zu Grunde zu legen (Satz 7), was im Fall hoher tatsächlicher Veräußerungsgewinne im Abzugsverfahren zu einer geringeren StBelastung und damit zu einem entsprechenden Liquiditätsvorteil führt.

Beispiel 1 (nach STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 32 [67]): A ist unbeschränkt stpfl. und erwirbt 2009 Aktien im Wert von 10000 €, die bei einer österreichischen Bank verwahrt und verwaltet werden und die bis zum Verkauf in 2010 auf 100000 € gestiegen sind. In der Veranlagung für 2010 hat er als Kapitalertrag in Form des Veräußerungsgewinns ohne Berücksichtigung der Veräußerungskosten 90000 € zu versteuern (§ 32d Abs. 3, Pflichtveranlagung zum Abgeltungssatz). KapErtrSt. wurde nicht abgezogen.

Beispiel 2: A überträgt die Aktien vor der Veräußerung in sein inländ. Depot, ohne der inländ. Bank die Anschaffungsdaten mitzuteilen. Die inländ. Bank muss bei Veräußerung in 2010 dem StAbzug 30 % des Veräußerungserlöses als Bemessungsgrundlage zugrunde legen. Somit wird von 30000 € KapErtrSt. einbehalten und abgeführt. Materiell-rechtl. wäre nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 allerdings ein Gewinn von 90000 € zu versteuern. Eine ausdrücklich gesetzlich normierte Veranlagungspflicht ist in § 32d nicht vorgesehen, denn die Kapitalerträge unterlagen bereits der abgeltenden KapErtrSt. Somit muss A uE die Kapitalerträge nicht in seine StErklärung aufnehmen (so auch STADLER/ELSER aaO, 67).

Beispiel 3: A hält seine Aktien zunächst in seinem Depot bei einer inländ. Bank und überträgt das Depot anschließend auf eine ausländ. Bank. Diese Übertragung unterliegt keinem StAbzug. Gleichwohl sollten die Anschaffungsdaten dokumentiert werden.

Satz 4 verweist in den Fällen des Abs. 5 auf die Anwendung des Satzes 3 und bestimmt damit, dass die AK in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung mit Gläubigerwechsel an die auszahlende Stelle des Neugläubigers übermittelt werden, damit bei einer Veräußerung die Bemessungsgrundlage für den StAbzug ermittelt werden kann.

► *Veräußerungsfiktion nur bei materieller Steuerpflicht:* Die Veräußerungsfiktion im Fall der unentgeltlichen Depotübertragung verpflichtet die abgebende Stelle zum Abzug der KapErtrSt. Dies setzt allerdings voraus, dass die Übertragung der im Depot befindlichen Wertpapiere materiell-rechtl. ertragstpfl. ist. Nach der zeitlichen Anwendungsregelung in § 52a Abs. 10 ist das neue materielle Recht (§ 20 Abs. 2) erst anzuwenden auf Veräußerungen von Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 erworben und veräußert wurden. Demnach besteht auch erst in diesen Fällen die Abzugsverpflichtung der Bank.

► *Anforderung der KapErtrSt. beim Übertragenden:* Der StAbzug bei Annahme einer Veräußerungsfiktion macht es erforderlich, dass die zur Abführung der KapErtrSt. verpflichtete Bank den StBetrag beim abgebenden Depotinhaber einfordern muss. Stellt der Stpfl. den Steuerbetrag seiner Bank nicht zur Verfügung, ist die Bank in entsprechender Anwendung des § 44 Abs. 1 Sätze 7–9 verpflichtet, das BetriebsstättenFA über diesen Sachverhalt zu informieren.

► *Depotübertragung unter Ehegatten:* Die Vorschriften über den StAbzug enthalten keinerlei Regelungen für Einzeldepotübertragungen zwischen Ehegatten, entweder auf ein Gemeinschaftsdepot oder in ein Einzeldepot des anderen Ehegatten oder umgekehrt. Für diese Fälle gilt es zu klären, ob es sich um Übertragungen mit oder ohne Gläubigerwechsel handelt. Zumindest bei der Übertragung eines Einzeldepots eines Ehegatten in ein Einzeldepot eines anderen Ehegatten dürfte es sich uE um einen Gläubigerwechsel handeln, der zum StAbzug verpflichtet.

Sätze 8–13 regeln den StAbzug beim entgeltlichen Depotwechsel bzw. Depotübertrag auf einen anderen Gläubiger (Gläubigerwechsel). Für Zwecke des StAbzugs gilt die Übertragung von WG von einer auszahlenden Stelle (Depotbank) auf einen anderen Gläubiger (§ 43 Abs. 1 Satz 4) als Veräußerung. Diese fiktive Veräußerung stellt einen abzugspflichtigen Vorgang dar, wobei die abgebende Stelle den Börsenpreis der WG im Zeitpunkt der Übertragung als Veräußerungserlös und Einnahme des Stpfl. anzusetzen hat (Satz 8). Satz 9 erklärt § 19a Abs. 2 Satz 2 (Börsenpreis bei Übertragung von Vermögensbeteiligung an ArbN) für entsprechend anwendbar. In den Fällen, in denen für das übertragene WG kein Börsenpreis existiert, hat die Bank 30 % der AK als kapertrstl. Bemessungsgrundlage (Ersatzbemessungsgrundlage) heranzuziehen (Satz 10). Die übernehmende Depotbank (aufnehmende Stelle) hat ihrerseits den Börsenpreis im Zeitpunkt der Einbuchung als AK anzusetzen (Satz 11). Auch für sie gilt § 19a Abs. 2 Satz 2 entsprechend (Satz 12) und die Ersatzbemessungsgrundlage von 30 % der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der WG als Bemessungsgrundlage für den StAbzug (Satz 13).

► *Börsenpreis zum Zeitpunkt der Übertragung:* Nach Satz 8 ist der Börsenpreis im Zeitpunkt der Übertragung als Einnahme (fiktive Veräußerung) und damit als Bemessungsgrundlage für den StAbzug anzusetzen. Hinsichtlich der Frage, ob der Gesetzgeber auf den Börsenpreis zum Zeitpunkt des zivilrechtl. Übertragungsgeschäfts oder des Tags der Aus- bzw. Einbuchung der übertragenen WG abgestellt wissen will, kann uE nur der Börsenkurs des Abrechnungsvortags entscheidend sein, da der maßgebende Börsenpreis (niedrigster Kurs an einer deutschen Börse einschließlich XETRA-Handel) erst mit Ablauf des betreffenden Bewertungstags festzustellen und die abführende Stelle gehalten ist, unverzüglich eine Abrechnung vorzunehmen.

► *Börsenpreis höher als tatsächlicher Kaufpreis:* Legt die abgebende Bank den Börsenpreis der WG (Aktien, Schuldverschreibungen uä.) dem StAbzug zugrunde und liegt der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis darunter, zahlt der Veräußerer zuviel KapErtrSt., die er sich im Wege der Veranlagung gem. § 32d Abs. 4 erstatten bzw. anrechnen lassen kann (Wahlveranlagung zum Abgeltungstarif zur Überprüfung des StAbzugs der Höhe und dem Grunde nach).

► *Ermittlung des Börsenpreises:* Satz 9 verweist zur Ermittlung des Börsenkurses ausdrücklich nur auf § 19a Abs. 2 Satz 2. Hierbei dürfte es sich um ein redaktionelles Versehen handeln, da für die Ermittlung auch die Sätze 3 ff. des § 19a Abs. 2 von Bedeutung sind, wenn für den maßgebenden Bewertungstichtag kein Börsenkurs zu ermitteln ist.

► *Wertansatz bei nicht börsennotierten Schuldverschreibungen:* Bei einer Übertragung nicht börsennotierter Schuldverschreibungen ist der Ansatz eines Börsenpreises nicht möglich. Der Kurs solcher Anleihen wird allerdings regelmäßig von dem Emittenten des Wertpapiers festgestellt und ist von der abgebenden Bank abrufbar. Deshalb ist in diesen Fällen an Stelle des Börsenpreises der vom Emittenten gestellte Preis dem KapErtrStAbzug zugrunde zu legen.

► *Wertansatz bei Investmentanteilen:* Für herkömmliche Anteile an Investmentvermögen wird an Stelle eines Börsenpreises einmal täglich der Rücknahme-

wert durch die Investmentgesellschaft festgestellt, der ebenfalls dem StAbzug zugrunde zu legen ist. Für börsennotierte Investmentanteile, sog. Exchange Traded Funds (ETF), lässt sich der jeweilige Börsenpreis ermitteln.

Sätze 14 und 15 entsprechen mit einigen redaktionellen Anpassungen den bisherigen Sätzen 4 und 6. Satz 5 der bisherigen Fassung (Einlösung von Schuldverschreibungen durch Ersterwerber) war nicht mehr erforderlich und ist entfallen. Ebenso wurde der bisherige Satz 7, der die Ermittlung des Unterschieds bei Fremdwährungsanlagen regelte, gestrichen und mit verändertem Inhalt in § 20 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 übernommen.

► *Ersatzbemessungsgrundlage bei Anschaffung vor dem 1.1.1994:* Satz 14 bestimmt, dass der StAbzug nach 30 % der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der WG bemessen werden kann (Ersatzbemessungsgrundlage), wenn diese von der auszahlenden Stelle vor dem 1.1.1994 erworben oder veräußert und seitdem verwaltet oder verwahrt wurden. Die Regelung entspricht dem bisherigen Satz 4 und bezieht sich weiterhin auf finanzinnovative Schuldverschreibungen und Kapitalanlagen iSd. bisherigen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 aF, bei denen die AK von der Depotbank vor dem 1.1.1994 (Einführung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 rückwirkend zum 1.1.1993) nicht dokumentiert wurden. Diese Regelung ist nach wie vor notwendig für den StAbzug ab 2009 bei Erträgen aus vor dem 1.1.1994 erworbenen Schuldverschreibungen.

c) Änderungen in § 43a Abs. 3 und 4

J 07-16

Abs. 3 Satz 1: Da die Einkünfte aus der Einkunftsart „Kapitalvermögen“ grds. nicht mehr in das Veranlagungsverfahren einbezogen werden sollen, muss die den StAbzug durchführende Stelle die ausländ. QuellenSt. nach § 32d Abs. 5 bereits im Abzugsverfahren berücksichtigen. Danach ist bei jedem einzelnen ausländ. Kapitalertrag die jeweilige ausländ. Steuer auf die KapErtrSt. anzurechnen. Hierbei sind ggf. die Anrechnungsregeln nach den jeweils einschlägigen DBA zu berücksichtigen. Die Anrechnung erfolgt unabhängig davon, in welcher Höhe die in- und ausländ. Erträge zum KapErtrStAufkommen beigetragen haben. Die Anrechnung ist immer auf 25 % begrenzt.

Beispiel:

Ausländ. Kapitalertrag	100
Steuerberechnung:	
KapErtrSt. (25 %)	25
<u>./. anrechenbare ausländ. Steuer</u>	<u>./. 15</u>
einzubehaltende und abzuführende KapErtrSt.	10

► *Anrechnung fiktiver ausländ. Steuern:* Zur ausländ. Quellensteuer iSd. Satz 1 gehört auch die fiktive, dh. die tatsächlich nicht gezahlte ausländ. QuellenSt., die von der Bank bei dem StAbzug ebenfalls mindernd berücksichtigt werden muss, obwohl § 34c Abs. 1 Satz 1 nur auf die „gezahlte“ Steuer abstellt. Ob die abzugspflichtigen Stellen danach tatsächlich verfahren, ist bislang zweifelhaft, da die Anrechnung fiktiver ausländ. QuellenSt. von sehr unterschiedlichen Voraussetzungen abhängt. Diese Voraussetzungen können im Massenverfahren des StAbzugs kaum zeitnah geprüft werden.

###595###

##559##

► *Quellensteueranrechnung in Nicht-DBA-Fällen:* Die ausländ. Quellensteuer darf nur angerechnet werden, soweit sie eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer darstellt (§ 34c Abs. 1 Satz 1). Ob dies der Fall ist, ist insbes. in Nicht-DBA-Fällen häufig unsicher und ebenfalls im Massenverfahren des StAbzugs nicht zeitnah zu beurteilen. Es ist deshalb zu vermuten, dass die abzugspflichtigen Stellen in unsicheren Fällen ganz von der Anrechnung absehen. Der Stpfl. ist dann auf das Veranlagungsverfahren (Wahlveranlagung zur Anrechnung ausländ. Quellensteuer) angewiesen.

► *Zeitpunkt der Berücksichtigung ausländischer Quellensteuer:* Nach § 44 Abs. 1 Satz 2 entsteht die KapErtrSt. mit Zufluss der Erträge beim Gläubiger, so dass im Zuflusszeitpunkt auch die ausländ. Steuer anzurechnen ist. Daraus folgt, dass nur die verbleibende Differenz zwischen anrechenbarer ausländ. Steuer und der KapErtrSt. von der Bank einzubehalten und abzuführen ist.

► *QuellenSt.-Anrechnung und Verlustverrechnung:* Verluste und negative Kapitalerträge mindern die abzugspflichtigen Erträge unabhängig davon, ob diese Kapitalerträge aus in- oder ausländ. Quellen stammen. Die Summe der anrechenbaren ausländ. Quellensteuern ist auf die nach der Verlustverrechnung verbleibende KapErtrSt. anzurechnen.

Beispiel 1:

Geschäftsvorfall	Kapitalertrag	KapErtrSt.	anrechenbare ausländ. QuellenSt.
Ausländ. Dividendenzahlung	100	10	15
Ausländ. Dividendenzahlung	200	0	50
Inländ. Zinsertrag	300	75	–
Summe	600	85	65

Steuerabrechnung:

Kapitalerträge insgesamt	600
KapErtrSt. (25 %)	150
./.. anrechenbare Quellensteuer	./.. 65
einzubehaltende und abzuführende KapErtrSt.	85

Beispiel 2

Geschäftsvorfall	Kapitalertrag	Verlusttopf	KapErtrSt.	anrechenbare ausländ. QuellenSt.
Ausländ. Dividendenzahlung	100		10	15
Ausländ. Dividendenzahlung	200		0	50
Inländ. Zinsertrag	300		75	–
Veräußerungsverlust (Zinspapier)		./.. 300		
Summe brutto	600	./.. 300	85	65
Verlustverrechnung	./.. 300	300	–	–
Zwischensumme	300	0	85	65
StErstattung			./.. 75	
Endsumme	300	0	10	65

Steuerabrechnung:

Erträge nach Verlustverrechnung	300
KapErtrSt. (25 %)	75
./. anrechenbare Quellensteuer	./. 65
verbleibende KapErtrSt.	10
./. bereits gezahlte KapErtrSt.	85
Erstattung	./. 75

Abs. 3 Sätze 2–6: Der bisher in Abs. 3 geregelte Stückzinstopf (unterjährige Verrechnung von positiven und negativen Zinseinnahmen in einer besonderen Datei durch die Bank) wird unter dem System der Abgeltungsteuer erheblich erweitert und zu einem allgemeinen Verlustverrechnungstopf ausgestaltet. Die auszahlende Stelle muss danach

- unterjährig den Ausgleich zwischen positiven und negativen Kapitalerträgen jeder Art, also nicht wie bisher nur der Zinserträge, vornehmen (Satz 2),
- einen Verlustvortrag berücksichtigen (Satz 3) und
- auf Verlangen des Stpfl. eine Bescheinigung nach amtlichem Muster über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlusts zum Jahresende ausstellen (Satz 4).

Der Antrag ist bis zum 15.12. des laufenden Jahrs zustellen (Satz 5). Mit Ausstellen dieser Bescheinigung ist ein Verlustübertrag durch die Bank ausgeschlossen (Satz 4 letzter Halbs.), denn mit dem Antrag ist anzunehmen, dass der Stpfl. den Verlust im Rahmen der Veranlagung geltend machen wird. So wird sichergestellt, dass der verbleibende Verlust nicht noch einmal im StAbzugsverfahren des Folgejahrs berücksichtigt wird.

► *Doppel- oder Mehrfachdepots:* Stpfl. mit zwei oder mehreren Depots, von denen eines mit einem Verlusttopf abschließt, während das andere mit einem positiven Kapitalertrag endet (Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4), sowie Stpfl., die einerseits Verluste, andererseits nicht abzugspflichtige Erträge aus einem Auslandsdepot erzielt haben (Pflichtveranlagung nach § 32d Abs. 3), sollten zur Berücksichtigung des Verlusts eine Verlustbescheinigung bei der Bank beantragen und im Veranlagungsverfahren vorlegen.

► *Anrechnungsüberhänge:* Die laufende Verrechnung von Verlusten und negativen Kapitalerträgen kann im Einzelfall, zB bei Kapitalerträgen, die nicht über die auszahlende Stelle bezogen werden, oder aufgrund eines nicht berücksichtigungsfähigen Verlustvortrags zu Anrechnungsüberhängen führen. In diesen Fällen kann die Veranlagung der Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 4 beantragt werden.

► *Anrechnung ausländ. Steuern:* Nach § 32d Abs. 5 Satz 1 ist für die Anrechnung ausländ. Steuern § 34c Abs. 1 Satz 1 sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei jedem ausländ. Kapitalertrag die jeweilige ausländ. Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen ist. Umstritten ist, ob bei fehlender stl. Belastung der ausländ. Erträge zur Berücksichtigung der ausländ. Steuer das Abzugsverfahren des § 34c Abs. 2 Anwendung findet.

Beispiel: A erhält 2009 einen ausländ. Kapitalertrag von 100, der mit 10 ausländ. Quellensteuer belastet ist. Da er noch einen verrechenbaren Verlust von 200 im

Verrechnungstopf zur Verfügung hat, wird der ausländ. Kapitalertrag nicht mit KapErtrSt. belastet. Die Quellensteuer kann nicht angerechnet werden. Sie kann uE nicht nach § 34c Abs. 2 abgezogen werden, da § 32d Abs. 5 Satz 1 ausdrücklich nur die Anrechnung der ausländ. Steuer auf die deutsche KapErtrSt. vorsieht (so auch STADLER/ELSER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 32 [69]; aA BEHRENS, BB 2007, 1025). Die ausländ. Steuer kann A nur im Wege der Wahlveranlagung gem. § 32d Abs. 4 geltend machen.

► *Doppelter Verlustverrechnungskreis*: Die abzugsverpflichtete Bank hat im Rahmen der Verlustverrechnung zu berücksichtigen, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 Satz 5 zwei unterschiedliche, voneinander unabhängige Verlustverrechnungskreise existieren: derjenige für Verluste aus Aktiengeschäften (Verrechnungstopf 2) und derjenige für die übrigen Kapitalerträge (Verrechnungstopf 1). Verluste aus dem Verrechnungstopf 2 dürfen auch im Abzugsverfahren nicht mit positiven Kapitalerträgen aus dem Verrechnungstopf 1 verrechnet werden (Einzelheiten dazu § 20 Anm. J 07-41 ff.). Die Verlustbescheinigung nach Abs. 3 Satz 4 kann für beide Verrechnungskreise separat beantragt werden.

► *Verrechnung von Aktienverlusten*: Im Verrechnungstopf 2 dürfen nur Verluste aus Aktiengeschäften mit Gewinnen aus Aktiengeschäften verrechnet werden (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 6 Satz 5). Der Gesetzeswortlaut stellt ausdrücklich nur auf Aktien ab. Unklar ist, ob auch Verluste aus Teilrechten oder Bezugsrechten nur im Verrechnungstopf 2 verrechnet werden können. Angesichts des ausdrücklichen Wortlauts sind solche Verluste uE nicht im Topf 2, sondern im Topf 1 (allgemeine Kapitalerträge) zu verrechnen.

► *Verrechnung mit Aktiengewinnen*: Gewinne aus Aktiengeschäften, die nicht durch entsprechende Aktienverluste in Topf 2 neutralisiert werden, können mit den Verlusten des Topfs 1 verrechnet werden. Falls nach unterjähriger Verrechnung eines Aktiengewinns in Topf 1 im Verlauf des Jahres ein Aktienverlust eintreten sollte, muss die Gewinnverrechnung in Topf 2 korrigiert und der Aktienverlust nachträglich mit dem zuvor entstandenen Aktiengewinn verrechnet werden. Insoweit lebt der allgemeine Verrechnungstopf 1 wieder auf.

► *Depotübertrag*: Im Fall eines Depotübertrags von einer zur anderen Bank hat die abgebende Bank auf Verlangen des Stpfl. der übernehmenden Bank die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlusts mitzuteilen. Dadurch wird das Veranlagungsverfahren erheblich entlastet. Eine besondere Bescheinigung iSd. Satzes 4 darf in diesen Fällen von der abgebenden Bank nicht erteilt werden (Satz 6 letzter Halbs.).

► *Verlustfortführung nur bei vollständigem Depotübertrag*: Die Verlustmitteilung und -fortführung durch die aufnehmende Bank kommt uE nur dann in Betracht, wenn sämtliche von der abgebenden Bank in einem Depot verwahrten WG auf ein anderes Institut übertragen werden. Nicht notwendig ist uE, dass der Stpfl. alle Depots, die er bei der abgebenden Bank unterhält, überträgt. Dies hat zur Folge, dass der mitgeteilte Verlust nicht für einen Ausgleich von positiven Erträgen aus anderen, bei der abgebenden Bank unterhaltenen Depots zur Verfügung steht.

► *Verlustverrechnung bei Ehegatten*: Im Einzelfall hat die abzugsverpflichtete Bank bei Ehegatten bis zu sechs verschiedene Verlustverrechnungstopfe vorzuhalten: zwei Verrechnungstopfe für jedes Einzeldepot von Ehemann

und Ehefrau und zwei Verrechnungstöpfe für ein evtl. bestehendes Gemeinschaftsdepot. Auch wenn ein gemeinsamer Freistellungsauftrag (§ 44 Abs. 1 Nr. 1) der Ehegatten für alle Konten und Depots gilt, kommt eine übergreifende Verlustverrechnung uE nicht in Betracht. Die am Jahresende nicht ausgeglichenen Verluste müssen für jeden einzelnen Verrechnungstopf – getrennt nach den sechs Töpfen – in das Folgejahr übertragen werden.

► *Übergreifende Verlustverrechnung bei Ehegatten:* Da eine depot- und kontenübergreifende Verlustverrechnung bei Ehegatten nicht möglich ist, sind diese gehalten, im Wege der Zusammenveranlagung die Kapitalerträge aus ihren uU sechs Verrechnungstöpfen in der StErklärung des laufenden Jahrs zu deklarieren und die Veranlagung der Kapitalerträge zu beantragen (Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4).

► *Gemeinschaftsdepots und -konten:* Für Gemeinschaftsdepots und -konten, zB bei eingetragenen Lebenspartnerschaften oder nichtehelichen Lebensgemeinschaften, wird der Verlustverrechnungstopf für die jeweilige Gemeinschaft geführt. Die gilt auch für private Investmentclubs und sonstige Sparclubs. Die Bescheinigung über den nicht ausgeglichenen Verlust (Satz 4) hat die Bank – wie bisher bei der Jahresbescheinigung des aufgehobenen § 24c – auf den Namen der im Zeitpunkt der Erstellung aktuellen Gemeinschaft auszustellen. Dabei sind die Grundsätze der FinVerw. (BMF v. 31.8.2004, BStBl. I 2004, 854 Tz. 2.2, idF v. 6.9.2006, BStBl. I 2006, 508, und v. 24.9.2007, BStBl. I 2007, 705) zu beachten. Wird kein Antrag nach Satz 4 gestellt, hat die Bank den Verlust ins Folgejahr vorzutragen. Die Verlustverrechnung ist in diesen Fällen von der Bank unabhängig von Bestand und Wechsel der Mitglieder fortzuführen, da eine unterjährige Aufteilung der Erträge und Verluste oder die unterjährige Zuordnung von Verlusttöpfen – auch zum Jahresende – nicht möglich ist.

► *Schließen des Verlustverrechnungstopfs bei Tod des Steuerpflichtigen:* Der Verlustverrechnungstopf ist im Fall des Ablebens des Stpfl. von der abzugsverpflichteten Stelle zu schließen. Eine Abgrenzung der Verluste und Erträge zurück auf den Todestag kann von den Kreditinstituten nicht geleistet werden. Im Fall von Gemeinschaftsdepots oder -konten wird der Topf allerdings fortgeführt, wenn ein Mitglied der Gemeinschaft stirbt. Bei Ehegatten wird der Topf des Verstorbenen für sein Einzeldepot ebenfalls geschlossen. Der Topf eines Gemeinschaftsdepots wird dagegen fortgeführt, ebenso der Topf des Einzeldepots des überlebenden Ehegatten.

Abs. 3 Satz 7 schließt die Anwendung der Sätze 1–6 in den Fällen aus, in denen die abzugsverpflichtete Stelle die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt (§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb).

Abs. 4: Hierbei handelt es sich um Anpassungen und redaktionelle Änderungen im Hinblick auf die Änderungen und Neuregelungen in den Abs. 1–3.

J 07-17 **3. Änderungen in § 43b Abs. 2**

Die auf Vorschlag des BRat eingeführte Neufassung des Abs. 2 Satz 1 (BTDrucks. 16/6739) dient der Aktualisierung und der StFreistellung von KapErtrSt. für Dividendenzahlungen, die einer Muttergesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, oder einer in einem anderen Mitgliedstaat der EU gelegenen Betriebsstätte dieser Muttergesellschaft von einer Tochtergesellschaft zufließen. Mit der Richtlinie 2006/98/EG (ABl. EU Nr. L 363, 129) wurde der Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435/EWG (Mutter-Tochter-Richtlinie) auf die neuen Beitrittsstaaten (Bulgarien, Rumänien) erweitert. Dies hat die Bundesrepublik durch die Erweiterung des § 43b in nationales Recht umgesetzt.

Mindestbeteiligung: Die Mindestbeteiligung, ab der eine Gesellschaft als Mutter- und die andere als Tochtergesellschaft anzusehen ist, beträgt seit 1.1.2007 nun 15 %. Dieser Regelungsgehalt wurde in Abs. 1 Satz 1 übernommen.

4. Änderungen in § 44J 07-18 **a) Änderungen in § 44 Abs. 1**

Satz 1 enthält Folgeänderungen aus § 43 und der Erweiterung der abzugspflichtigen Kapitalerträge. Schuldner der KapErtrSt. ist weiterhin der Gläubiger der Kapitalerträge.

Satz 3: Der Kreis derjenigen Stellen, die den KapErtrStAbzug vorzunehmen haben, wird erweitert. Die KapErtrSt. für Rechnung des Stpfl. einzubehalten und abzuführen haben

- der Schuldner der Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1–6 oder
- das den Aktienverkauf durchführende inländ. Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut in Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 oder
- die Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 2 oder ausländ. Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 auszahlende inländ. Stelle.

► *Auslandsdepot:* Da nur inländ. Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsunternehmen zum Einbehalt und zur Abführung der KapErtrSt. verpflichtet sind, unterliegen Kapitalerträge, die auf ein ausländ. Konto fließen, keinem StAbzug. Der sich daraus ergebende Liquiditätsvorteil ist allerdings nur temporär, denn der Stpfl. ist nach § 32d Abs. 3 verpflichtet, diese Erträge mit der StErklärung zu deklarieren (Fall der Pflichtveranlagung).

Satz 4 Nr. 1 Buchst. a: Zunächst wird Nr. 1 an die Erweiterung der abzugspflichtigen Kapitalerträge in § 43 angepasst. Im Buchst. a wird der Kreis der den StAbzug vornehmenden Stellen um die inländ. Wertpapierhandelsunternehmen und Wertpapierhandelsbanken erweitert. Materiell-rechtl. Änderungen ergeben sich dadurch nicht.

Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa: Hier wird ebenfalls eine Folgeänderung aus der Erweiterung des § 43 vollzogen, da nunmehr allgemein WG in den Kreis der verwahrten oder verwalteten Kapitalanlagen, die zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen können, einbezogen sind.

Satz 4 Nr. 1 Buchst. b: Redaktionelle Änderung aus der Erweiterung des § 43 Abs. 1 ohne materiell-rechtl. Folgen.

Satz 6: Das Wort „Zinsabschlag“, das bisher lediglich für eine besondere Form der KapErtrSt. stand, wird gestrichen. Der Zinsabschlag hat im System einer allgemeinen, abgeltenden KapErtrSt. keine Bedeutung mehr.

b) Änderung in § 44 Abs. 2

J 07-19

Die KapErtrSt. entsteht nach Abs. 1 Satz 2 in dem Zeitpunkt, in dem die Erträge dem Gläubiger zufließen. Abs. 2 Satz 1 fingiert einen besonderen Zuflusszeitpunkt für Gewinnanteile (Dividenden) und ähnliche Erträge. Sie fließen am Tag der Auszahlung zu, der im Gewinnverteilungsbeschluss genannt wird. Durch den neu eingefügten Verweis auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird klargestellt, dass diese Zuflussfiktion nur für inländ. Gewinnanteile gilt. Für ausländ. Dividenden ist weiterhin die Grundregel des Abs. 1 Satz 2 anzuwenden.

5. Änderungen in § 44a

a) Änderung in § 44a Abs. 1

J 07-20

Satz 1: Die Änderung der Verweiskette in Satz 1 ist eine Folge der Erweiterung der abzugspflichtigen Kapitalerträge in § 43 Abs. 1. Die Nr. 1 wurde redaktionell wegen des erstmals in § 20 Abs. 9 eingeführten Sparer-Pauschbetrags, der den bisherigen Sparer-Freibetrag ersetzt, angepasst (s. dazu § 20 Anm. J 07-50).

b) Änderung in § 44a Abs. 4

J 07-21

Für die in Abs. 4 geregelte Abstandnahme vom StAbzug insbes. für stbefeite inländ. Körperschaften und inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts (Gemeinden, Zweckverbände, Pensionskassen) als Gläubiger von Kapitalerträgen war eine Anpassung an den erweiterten Katalog der abzugspflichtigen Erträge (ausländ. Kapitalerträge, Veräußerungsgewinne) notwendig. Mit der Ergänzung des Satzes 1 wird sichergestellt, dass auch bei den hinzugekommenen Abzugstatbeständen, insbes. den Veräußerungsfällen des § 20 Abs. 2, kein StAbzug vorzunehmen ist.

c) Änderungen in § 44a Abs. 5 und 6

J 07-22

Abs. 5 Satz 1 enthält – wie bisher – eine Regelung für Fälle der Dauerüberzahlung von KapErtrSt. Mit der Änderung in Satz 1 wird sichergestellt, dass auch bei den in § 43 Abs. 1 neu hinzugekommenen Abzugstatbeständen (Veräußerungsgewinne, ausländ. Kapitalerträge) im Fall der Überzahlung kein StAbzug vorzunehmen ist.

Abs. 5 Sätze 4 und 5: Die neu eingeführten Sätze sehen in bestimmten Fällen eine Abstandnahme vom StAbzug bei Körperschaften vor, die nicht unter Satz 1 fallen. Nach Satz 5 haben Körperschaften, deren Besteuerung nach dem KStG nicht eindeutig feststeht, für die Abstandnahme vom StAbzug eine dem Satz 2 entsprechende Bescheinigung vorzulegen.

Abs. 6: In Satz 1 werden Folgeänderungen und Anpassungen an die Änderungen der Abs. 1, 4 und 5 gezogen, die keine materiell-rechtl. Folgen haben.

J 07-23 **d) Änderungen in § 44a Abs. 8**

In Abs. 8 bleibt verfahrensmäßig die Zweiteilung in Teilabstandnahme und Teilerstattung im Sammelantragsverfahren erhalten. Änderungen erfolgen im Zusammenhang mit stbefreiten inländ. Körperschaften hinsichtlich der Dividenderträge und Liquidationserlöse sowie weiterer bestimmter Kapitalerträge. Diese Kapitalerträge unterlagen bislang gem. Abs. 8 Satz 1 aF nur dem hälftigen StAbzug (idR in Höhe von 10 %). Mit der Neuregelung erfolgt der StAbzug bei diesen Kapitalerträgen in Höhe von drei Fünfteln, dh. bei einem KapErtrStSatz von 25 % in Höhe von 15 %. Der StAbzug ist trotz StBefreiung bei derartigen Körperschaften endgültig. Der Sinn dieser Regelung und der Erhöhung des StAbzugs ist darin zu sehen, den StSatz für die endgültige Belastung der stbefreiten inländ. Körperschaften und juristischen Personen des öffentlichen Rechts an den tariflichen StSatz der nicht stbefreiten Körperschaften anzupassen. Dieser beträgt nach § 23 Abs. 1 KStG nF 15 %. Der Kreis der betroffenen Kapitalerträge wird auf alle Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 ausgedehnt.

J 07-24 **e) Einfügung eines § 44a Abs. 9**

Um eine Gleichbehandlung von ausländ. mit inländ. beschränkt stpfl. Körperschaften beim StAbzug zu erreichen, werden ausländ. Körperschaften bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 zwei Fünftel der einhaltenen und abgeführten KapErtrSt. auf Antrag erstattet. Somit wird die endgültige Belastung der ausländ. Körperschaften mit KapErtrSt. ebenfalls an den tariflichen KStSatz angepasst. Die Erstattung erfolgt durch das Bundeszentralamt für Steuern. Der neue Abs. 9 ist eine Erstattungsvorschrift und gehört damit systematisch eigentlich zu § 44b, da § 44a lediglich die Abstandnahme von StAbzug und nicht die Erstattung regelt. Nach Satz 2 ist § 50d Abs. 1 Sätze 3–9 (Einzelheiten zum Antrags- und Erstattungsverfahren) entsprechend anwendbar.

J 07-25 **6. Änderungen in § 44b**

In Abs. 1 Satz 1 wird nur die redaktionelle Folgeänderung aus der Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens für den Privatbereich (§ 3 Nr. 40 Buchst. d, e und f) vorgenommen. In Abs. 4 wird § 45c (Erstattung in Sonderfällen), der ersatzlos gestrichen wurde, inhaltlich integriert.

J 07-26 **7. Änderungen in § 45a**

Abs. 1: Der BRat hatte im Rahmen seiner Stellungnahme zum UntStReformG (BRDrucks. 544/07, 86) vorgeschlagen, eine Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung der weiterhin notwendigen KapErtrSt-Anmeldung zu schaffen. Mit der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 ist der Gesetzgeber dieser Anregung nachgekommen.

Abs. 2 Satz 1: Durch die Neuformulierung des Satzes 1 wird die bisherige StBescheinigung durch eine Bescheinigung ersetzt, die die Anforderungen einer Bescheinigung nach § 32d erfüllt. Dazu wird ein neues amtliches Muster erforderlich, das noch nicht vorliegt. Diese neue StBescheinigung macht zudem die zusammenfassende Jahresbescheinigung aus § 24c aF entbehren.

lich, da sich nun alle erforderlichen Angaben aus der neuen StBescheinigung ergeben werden. § 24c wurde folgerichtig aufgehoben.

Abs. 2 Sätze 2 und 3 wurden aufgehoben. Die bisherigen Detailregelungen zur StBescheinigung, die zukünftig in das neue amtliche Muster eingearbeitet werden, sind entbehrlich geworden.

Abs. 3: Der bisherige Satz 2 war nach der Neuregelung der StBescheinigung in § 32d entbehrlich. Diese neue Bescheinigung wird Angaben über den Schuldner der Kapitalerträge enthalten.

Abs. 4 Satz 1: Nach bisherigem Recht darf keine StBescheinigung ausgestellt werden, wenn zuvor ein Antrag auf Erstattung der KapErtrSt. gestellt wurde. Zukünftig steht ein Erstattungsantrag der Erteilung einer StBescheinigung nach Abs. 2 Satz 1 nicht entgegen. Im neu zu erstellenden, noch nicht vorliegenden amtlichen Muster der StBescheinigung wird die Tatsache einer Antragstellung abgefragt werden. Weiter enthält Satz 1 eine redaktionelle Anpassung an den Wegfall des § 45c.

Abs. 4 Satz 2: Es handelt sich hierbei um eine redaktionelle Folgeänderung zur Neufassung des § 44a Abs. 8.

8. Änderung in § 45b

J 07-27

In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfolgt eine redaktionelle Anpassung. Die Versicherung, dass eine StBescheinigung nicht ausgestellt wurde, erübrigt sich aufgrund der Neufassung der den Anforderungen des § 32d entsprechenden StBescheinigung.

9. Aufhebung des § 45c

J 07-28

Nach der bisherigen Regelung wurde in bestimmten Fällen von Sammelanträgen die KapErtrSt. unabhängig davon erstattet, ob für den Stpfl. eine Veranlagung in Betracht kam oder eine NV-Bescheinigung vorgelegen hat, wenn die Kapitalerträge den Betrag von 51 € nicht überstiegen. Diese Kapitalerträge waren dann im Veranlagungswege zu erklären. Nach Einführung der abgeltenden KapErtrSt. konnte diese Vereinfachungsregelung nicht fortbestehen, da sie zu einer Vielzahl von Veranlagungsfällen geführt hätte. Mit einer Erstattung der KapErtrSt. hätten diese Erträge nicht dem StAbzug unterlegen und wären daher im Wege der Pflichtveranlagung zu erklären gewesen. Deshalb wurde § 45c insgesamt gestrichen.

10. Änderungen in § 45d

J 07-29

Wegen des bisher unterschiedlichen KapErtrStSatzes hatten die zur Abführung der KapErtrSt. verpflichteten Stellen in ihren Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern zu unterscheiden zwischen der Höhe der freigestellten „Zinsen und ähnlichen Kapitalerträge“ und „Dividenden und ähnlichen Kapitalerträge“; zudem war in der Mitteilung bei Angabe der Dividendenerträge, für die eine Erstattung der KapErtrSt. beantragt worden war, das Halbeinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 zu berücksichtigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. d). Nach den Neuregelungen zum KapErtrStAbzug unterliegen alle Kapitalerträge dem gleichen StSatz. Auf eine Differenzierung in unterschiedliche Ertragsarten konnte daher verzichtet werden. Künftig wird nur noch unterschieden zwischen

- Kapitalerträgen, bei denen vom StAbzug Abstand genommen wurde,
und
 - Kapitalerträgen, bei denen die Erstattung beantragt wurde.
- Die betroffenen Formulierungen in Abs. 1 Satz 1 wurden daher gestrichen.

§ 46

**Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus
nichtselbständiger Arbeit**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) (weggefallen)

(2) Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung nur durchgeführt,

1. wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt;
2. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat; das gilt nicht, soweit nach § 38 Abs. 3a Satz 7 Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern für den Lohnsteuerabzug zusammengerechnet worden ist;
3. wenn für einen Steuerpflichtigen, der zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 gehört, die Lohnsteuer im Veranlagungszeitraum oder für einen Teil des Veranlagungszeitraums nach den Steuerklassen I bis IV unter Berücksichtigung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 zu erheben war;
- 3a. wenn von Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert worden ist;
4. wenn auf der Lohnsteuerkarte eines Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des § 39a Abs. 1 Nr. 1 bis 3, 5 oder 6 eingetragen worden ist; dasselbe gilt für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Abs. 2 gehört, wenn diese Eintragungen auf einer Bescheinigung nach § 39c erfolgt sind;
- 4a. wenn bei einem Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen,
 - a) (weggefallen)
 - b) (weggefallen)
 - c) (weggefallen)
 - d) im Fall des § 33a Abs. 2 Satz 6 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Abzugsbetrags in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt oder
 - e) im Fall des § 33b Abs. 5 Satz 3 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Pauschbetrags für behinderte Menschen oder des

~~###606###~~

##569##

Pauschbetrags für Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt.

²Die Veranlagungspflicht besteht für jeden Elternteil, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat;

5. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 nach § 39b Abs. 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Abs. 5 ermittelt wurde;
- 5a. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist (§ 39b Abs. 3 Satz 2, § 41 Abs. 1 Satz 7, Großbuchstabe S);
6. wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat;
7. wenn
 - a) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 auf der Lohnsteuerkarte ein Ehegatte im Sinne des § 1a Abs. 1 Nr. 2 berücksichtigt worden ist oder
 - b) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder des § 1a gehört, das Betriebsstättenfinanzamt eine Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 erteilt hat; dieses Finanzamt ist dann auch für die Veranlagung zuständig;
8. wenn die Veranlagung beantragt wird, insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer. ²Der Antrag ist *bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres* durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen. ³*Wird der Antrag zur Berücksichtigung von Verlustabzügen nach § 10d gestellt, ist er für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bis zum Ablauf des diesem folgenden dritten Kalenderjahres zu stellen.* ⁴*Wird der Antrag zur Berücksichtigung einer Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 gestellt, ist er für den zweiten vorangegangenen Veranlagungszeitraum bis zum Ablauf des diesem folgenden vierten Kalenderjahres und für den ersten vorangegangenen Veranlagungszeitraum bis zum Ablauf des diesem folgenden dritten Kalenderjahres zu stellen.*

(2a) (weggefallen)

(3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 ist ein Betrag in Höhe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, vom Einkommen abzuziehen, wenn diese Einkünfte insgesamt nicht mehr als 410 Euro betragen. ²Der Betrag nach Satz 1 vermindert sich um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser **den unter Verwendung des nach § 24a Satz 5 maßgebenden Prozentsatzes zu ermittelnden Anteil** des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 übersteigt, und um den nach § 13 Abs. 3 zu berücksichtigenden Betrag.

(4) ¹Kommt nach Absatz 2 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nicht-

selbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zuwenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. ²§ 42b bleibt unberührt.

(5) Durch Rechtsverordnung kann in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1, in denen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, den Betrag von 410 Euro übersteigen, die Besteuerung so gemildert werden, dass auf die volle Besteuerung dieser Einkünfte stufenweise übergeleitet wird.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 46 durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2005: s. § 46 Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 46 Anm. J 06–1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 2 Nr. 8 wird die zweijährige Frist zur Abgabe einer Antragsveranlagung, eines Antrags zur Berücksichtigung von Verlustabzügen nach § 10d und zur Berücksichtigung einer StErmäßigung nach § 34f Abs. 3 gestrichen. Abs. 3 Satz 2 wurde redaktionell an den durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) ab dem VZ 2005 geänderten Altersentlastungsbetrag gem. § 24a angepasst (Abschmelzung der Prozentsätze in § 24a Satz 5).

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderung in Abs. 2 Nr. 8 ist nach § 52 Abs. 55j erstmals für den VZ 2005 anzuwenden und in Fällen, in denen am Tag der Verkündung des JStG 2008 (28.12.2007) über einen Antrag auf Veranlagung zur ESt. noch nicht bestandskräftig entschieden war. Die Änderung in Abs. 3 Satz 2 ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2

Abs. 2 Nr. 8: Aus Gründen des Bürokratieabbaus und als Beitrag zu mehr Bürgerfreundlichkeit ist die zweijährige Antragsfrist zur Abgabe einer Antragsveranlagung aufgehoben worden. Die Antragsfrist war bisher häufig Gegenstand von Einsprüchen und finanzgerichtlichen Verfahren, weil die Stpfl. selbst kaum beurteilen konnten, ob die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung vorlagen oder nicht. Entsprechendes gilt für die Anträge zur Berücksichtigung von Verlustabzügen nach § 10d und zur Berücksichtigung einer StErmäßigung nach § 34f Abs. 3. Ein organisatorisches Erfor-

dernis für die Antragsfrist besteht nicht mehr, weil die Antragsfälle in den FÄ nicht mehr separat als LStJA verwaltet werden, sondern zusammen mit den Pflichtveranlagungsfällen im EStBezirk (vgl. BRDrucks. 544/07, 42). Im Übrigen hatte der Vorlagebeschluss des BFH v. 22.5.2006 – VI R 46/05 (BStBl. II 2006, 820) eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 in der für den VZ 1996 maßgeblichen Fassung v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297) mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden zweiten KJ. zu stellen ist. Das Verfahren ist beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 56/06 noch anhängig. Für den VZ 1998 ist beim BVerfG ein entsprechendes Verfahren unter dem Az. 2 BvL 55/06 anhängig (Vorlagebeschluss des BFH v. 22.5.2006 – VI R 49/04, BStBl. II 2006, 808).

► *Anwendungsregelung:* Die Änderung ist grundsätzlich erstmals für Anträge auf Veranlagung ab dem VZ 2005 anzuwenden, weil insoweit die bisherige Ausschlussfrist im Zeitpunkt der Verkündung des JStG 2008 noch nicht abgelaufen war. Außerdem soll sie in Fällen früherer VZ angewendet werden, in denen die Ablehnung eines Antrags auf Veranlagung zur ESt. aufgrund der bisherigen Ausschlussfrist noch nicht bestandskräftig ist (vgl. BT-Drucks. 16/7036, 26). Damit kann in anhängigen Streitfällen abgeholfen werden. Folglich wird die FinVerw. die Kläger wohl auch in den beim BVerfG anhängigen Verfahren (s.o.) klaglos stellen. Ist eine Antragsveranlagung jedoch für frühere VZ vor Verkündung des JStG 2008 bereits bestandskräftig abgelehnt worden, besteht keine Möglichkeit, eine Antragsveranlagung noch zu ermöglichen. Unter verfassungsrechtl. Gesichtspunkten erscheint diese differenzierte Regelung für VZ vor 2005 bedenklich, da der Stand des Verfahrens (bereits bestandskräftige Ablehnung oder noch nicht) darüber entscheidet, ob die zweijährige Frist noch gilt oder nicht. Auch wenn die rückwirkende Regelung unter dem Gesichtspunkt der vereinfachten Verfahrenserledigung nachvollziehbar erscheint, hätte uE unter gleichheitsrechtl. Gesichtspunkten auf eine Anwendung der Neuregelung auf VZ vor 2005 wohl eher verzichtet werden müssen.

Abs. 3 Satz 2 sah vor, dass der Härteausgleichsbetrag, der nach Satz 1 in den Fällen der Pflichtveranlagung nach Abs. 2 vom Einkommen abzuziehen ist, ua. „um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser 40 Prozent des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 übersteigt“, zu mindern ist. Durch die Reform der Alterseinkünftebesteuerung durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (s. Anm. J 07-1) sind für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht mehr in jedem Fall 40 % maßgebend. Bis zum Jahr 2040 wird der Prozentsatz vielmehr gem. der Tabelle in § 24a Satz 5 abgeschmolzen; für Stpfl., die danach ihr 64. Lebensjahr vollenden, entfällt er ganz. Diese Änderung wurde nunmehr mit Wirkung ab dem VZ 2008 für die Berechnung des Härteausgleichs nachvollzogen.

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind
1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14);
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),
 - a) für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,
 - b) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen,
 - c) die von einem Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt, aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b erzielt werden,
 - d) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören, durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen,
 - e) die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt,
 - aa) die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder
 - bb) bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war, oder
 - f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch Veräußerung von inländischem unbeweglichen Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden. ²Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nr. 1

#####

##573##

- des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist;
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird;
 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die
 - a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
 - b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
 - c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
 - d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben,
 - e) an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird;
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
 - a) § 20 Abs. 1 Nr. 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nr. 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,
 - b) § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes
 - aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 3 des Investmentsteuergesetzes,
 - bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,
 - c) § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7, wenn
 - aa) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist.² Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, oder

bb) das Kapitalvermögen aus Genussrechten besteht, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, *oder*

d) *Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2, wenn sie* von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b gegen Aushändigung der Zinsscheine einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut oder dem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden.

²§ 20 Abs. 3 gilt entsprechend;

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, den inländischen landwirtschaftlichen Alterskassen, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden;
8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit
 - a) inländischen Grundstücken **oder**
 - b) inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen; *oder*
 - c) *Anteilen an Kapitalgesellschaften*
 - aa) *mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland oder*
 - bb) *bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war*
bei Beteiligung im Sinne des 17 Abs. 1 oder Abs. 6;
- 8a. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4;
9. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; dies gilt nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt.

(2) Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten.

(3) ¹Bei Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe b mit 5 Prozent der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen. ²Das gilt auch, wenn solche Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden (Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a). ³Das gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe c oder soweit das deutsche Besteuerungsrecht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten bleibt.

(4) ¹Abweichend von Absatz 1 Nr. 2 sind Einkünfte steuerfrei, die ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet. ²Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass dieser ausländische Staat Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte gewährt und dass das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Stadtentwicklung die Steuerbefreiung nach Satz 1 für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 49 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: EBNER, Abgeltungsteuer und Investmentfonds, NWB (2007), F. 3, 14709; OHO/HAGEN/LENZ, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungsteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1322; SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 658.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 49 Anm. 2 und § 49 Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BSStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Nr. 5 wird Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. cc durch Satz 1 Buchst. d ersetzt. In Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 wird die Angabe „§ 20 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 20 Abs. 3“ ersetzt. In Abs. 1 Nr. 8 wird Buchst. c aufgehoben.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 und Abs. 1 Nr. 8 sind erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52a Abs. 17 idF des UntStReformG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

a) Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c und Buchst. d

J 07-2

Grund der Änderung: Abs. 1 Nr. 5 erfasst bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Inlandsbezug. Buchst. c gilt für Kapitaleinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7, für die der Inlandsbezug unterschiedlich geregelt ist (Doppelbuchst. aa: Inlandsbezug durch dingliche Sicherung; Doppelbuchst. bb: Inlandsbezug bei Genussrechten; Doppelbuchst. cc: Inlandsbezug bei „Tafelgeschäften“). Buchst. c Doppelbuchst. cc erfasste bisher Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 8 sowie Satz 2, wenn der Stpfl. diese Erträge über eine inländ. auszahlende Stelle erhält, ohne bei dieser ein Konto oder Depot zu unterhalten; die Erträge müssen gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden (sog. Tafelgeschäfte). Diese Regelung wurde ersetzt durch Buchst. d. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BRDrucks. 16/4841, 69) erfordert die Einbeziehung von unter § 20 Abs. 2 fallenden Kapitalerträgen eine redaktionelle Verselbständigung des bisherigen Buchst. c Doppelbuchst. cc.

Bedeutung der Änderung: Erfasst werden nun Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 8–12 sowie Satz 2, wenn sie den erforderlichen Inlandsbezug (Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine an bestimmte Empfänger) aufweisen (s. dazu im Einzelnen § 49 Anm. 855). Damit werden ab 2009 auch Einkünfte

- iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 11 (Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinnahmt werden),
- iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 9 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. einschließlich Genussrechten und Anwartschaften),
- iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 10 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 7 (Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und sonstigen Kapitalforderungen),
- iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 11 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 (Einnahmen aus Termingeschäften) sowie
- iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 12 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 (Einnahmen aus der Übertragung oder Aufgabe einer die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 vermittelnden Rechtsposition, dh. insbes. Gewinne aus der Übertragung von Anteilen an Körperschaften, die keine KapGes. sind)

einbezogen. Vorausgesetzt wird, dass die Kapitalerträge von dem Schuldner, einem inländ. Kreditinstitut oder inländ. Finanzdienstleistungsinstitut ausbezahlt oder gutgeschrieben werden, und zwar an den Gläubiger. Abkommensrechtl. steht in diesen Fällen idR das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. zu (vgl. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA).

b) Abs. 1 Nr. 5 Satz 2

J 07-3

Grund der Änderung: Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an die Neufassung von § 20. Der bisherige § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (besondere Entgelte oder Vorteile) ist ohne inhaltliche Änderung zu § 20 Abs. 3 geworden. Nicht mehr in § 20 Abs. 3 geregelt sind die Fallgruppen des bisherigen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2–4.

Bedeutung der Änderung: Die Fälle des bisherigen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b (Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den Inhaber oder ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden) sowie die Fälle des bisherigen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 (Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen) und die Fälle des bisherigen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 (Einnahmen aus der Veräußerung abgezinster oder aufgezinster Kapitalforderungen) werden über Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d erfasst (s. Anm. J 07-2). Ab 2009 nicht erfasst werden die Fälle des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts).

J 07-4 **c) Abs. 1 Nr. 8**

Abs. 1 Nr. 8 bestimmt, welche Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23) inländ. Einkünfte sind. In Nr. 8 Buchst. c ist die Veräußerung von Anteilen an KapGes. bei Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 geregelt (zur Ausweitung auf bestimmte Fallgruppen durch das SEStEG s. § 49 Anm. J 06-7). Durch die Erfassung von Gewinnen aus der privaten Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1) und nicht mehr als Einkünfte iSd. § 23 Abs. 1 (vgl. dazu im Einzelnen § 20 Anm. J 07-20) werden diese Einkünfte beschränkt Stpfl. ab 2009 durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e in die inländ. StPfl. einbezogen. Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c hat damit keinen Regelungsgehalt mehr und wurde dementsprechend aufgehoben.

§ 50

Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) ¹Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²§ 10d ist nur anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. ³§ 34 ist nur insoweit anzuwenden, als er sich auf Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 14), eines Gewerbebetriebs (§ 16) oder auf Veräußerungsgewinne im Sinne des § 18 Abs. 3 bezieht. ³Die übrigen Vorschriften des § 34 und die §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1, soweit er § 4f für anwendbar erklärt, die §§ 9a, 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, § 20 Abs. 4, §§ 24a, 24b, 32, 32a Abs. 6, §§ 33, 33a und 33b sind nicht anzuwenden. ⁴Abweichend von Satz 3 sind bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, § 9a Satz 1 Nr. 1, § 10c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10b nachzuweisen, sowie § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, anzuwenden. ⁵Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 10c Abs. 1 und § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.
- (2) ¹Bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, und bei Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 ist für beschränkt Steuerpflichtige ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten nicht zulässig. ²Einkünfte im Sinne des Satzes 1 dürfen bei einem Verlustabzug (§ 10d) nicht berücksichtigt werden.
- (3) ¹Die Einkommensteuer bemisst sich bei beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden, nach § 32a Abs. 1. ²Die Einkommensteuer beträgt mindestens 25 Prozent des Einkommens; dies gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Satz 4.
- (4) (weggefallen)
- (5) ¹Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind oder
- nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5a ist sinngemäß anzuwenden;

2. ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 bezieht und Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt. ²In diesem Fall wird eine Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat, nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt. ³Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. ⁴Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. ⁵Absatz 1 Satz 6 ist nicht anzuwenden. ⁶Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, werden nur im Rahmen des § 32b berücksichtigt; oder
3. ein beschränkt Steuerpflichtiger, dessen Einnahmen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen, die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragt. ²Die Erstattung setzt voraus, dass die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen. ³Die Steuer wird erstattet, soweit sie 50 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten übersteigt, im Fall einer Veranstaltungsreihe erst nach deren Abschluss. ⁴Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr des Zuflusses der Vergütung folgt, nach amtlich vorgeschriebenem Muster beim Bundeszentralamt für Steuern zu stellen und zu unterschreiben; die Bescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 7 ist beizufügen. ⁵Über den Inhalt des Erstattungsantrags und den Erstattungsbetrag kann das Bundeszentralamt für Steuern dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen Auskunft geben. ⁶Abweichend von § 117 Abs. 4 der Abgabenordnung ist eine Anhörung des Beteiligten nicht erforderlich. ⁷Mit dem Erstattungsantrag gilt die Zustimmung zur Auskunft an den Wohnsitzstaat als erteilt. ⁸Das Bundeszentralamt für Steuern erlässt über den Steuererstattungsbetrag einen Steuerbescheid.
- (6) § 34c Abs. 1 bis 3 ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, soweit darin nicht Einkünfte aus einem ausländischen Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.
- (7) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volks-

wirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 50 Anm. 4 sowie § 50 Anm. J 04-1 und Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Satz 3 (bisher Satz 4) wird „§ 20 Abs. 4“ aus den nicht anwendbaren Vorschriften gestrichen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 Satz 3 wird aufgehoben. In dem bisherigen Abs. 1 Satz 4 werden die Wörter „übrigen Vorschriften des § 34 und die“ gestrichen. In Abs. 3 Satz 2 wird der Verweis auf Abs. 1 Satz 5 an den Wegfall von Abs. 1 Satz 3 angepasst. Die Verweisung in Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 5 ist offenbar übersehen worden; statt Abs. 1 Satz 6 müsste es Abs. 1 Satz 5 heißen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen des Abs. 1 und Abs. 3 gelten grundsätzlich erstmals ab dem VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008). Die Änderungen des Abs. 1 und Abs. 3 durch das JStG 2008 sind allerdings bei Staatsangehörigen eines EU/EWR-Mitgliedstaats mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einen EU/EWR-Mitgliedstaat auf Antrag auch für VZ vor 2008 anzuwenden, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 58 idF des JStG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 J 07-2

Grund der Aufhebung: Abs. 1 Satz 3 aF regelte die Anwendbarkeit der Tarifiermäßigungen des § 34 auf bestimmte Veräußerungsgewinne beschränkt Stpfl. Die übrigen Regelungen des § 34 waren durch Abs. 1 Satz 4 aF für beschränkt Stpfl. ausgeschlossen. Diese Beschränkung wird mit der Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 und der Änderung von Abs. 1 Satz 4 (Aufhebung des Ausschlusses der „übrigen Vorschriften des § 34“) beseitigt. Damit gelten die Regelungen zur Progressionsminderung bzw. der Steuersatzermäßigung des § 34 uneingeschränkt für die Steuerermittlung bei beschränkt Stpfl. Die Änderung soll die Regelung EG-rechtskonform ausgestalten. Sie ist auf Anregung des Bundesrats aufgenommen worden.

Bedeutung: Begünstigt sind nun neben den Veräußerungsgewinnen nach § 14, § 16 und § 18 auch Veräußerungsgewinne iSd. § 14a Abs. 1 (soweit

zeitlich anwendbar), Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1, Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten sowie Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 1 (zu schon bisher gebotenen Ausnahmen für ArbN s. § 50 Anm. 66). Die erweiterte Anwendbarkeit von § 34 auf beschränkt Stpfl. gilt grundsätzlich ab dem VZ 2008. Allerdings ist beschränkt Stpfl. mit Staatsangehörigkeit eines EU/EWR-Staats und Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat auf Antrag die Progressionsminderung in den Fällen des § 34 Abs. 2 Nr. 1–5 sowie die Steuersatzermäßigung nach § 34 Abs. 3 auch für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen zu gewähren.

J 07-3 **3. Grund und Bedeutung der Änderungen von Abs. 1 Satz 4 (jetzt Satz 3)**

Änderung durch das UntStReformG 2008: Abs. 1 Satz 4 (jetzt Satz 3) bestimmt, welche Vorschriften für beschränkt Stpfl. überhaupt nicht anzuwenden sind, während die vorangegangenen Sätze jeweils Einschränkungen und zusätzliche Voraussetzungen enthalten. Bisher nicht anwendbar war auch die Regelung zum Sparer-Freibetrag in § 20 Abs. 4. Nach der Neufassung bestimmt § 20 Abs. 4 nun die Bemessungsgrundlage für die Veräußerungsfälle des § 20 Abs. 2. Der bisherige Sparer-Freibetrag und der bisherige WKPauschbetrag gehen in einem einheitlichen Sparer-Pauschbetrag iHv. 801 € auf, geregelt in § 20 Abs. 9. Da § 20 Abs. 9 nicht in die ausdrücklich nicht anwendbaren Vorschriften in Abs. 1 Satz 4 aufgenommen wurde, findet der Sparer-Pauschbetrag bei der Veranlagung beschränkt Stpfl. Anwendung.

Änderung durch das JStG 2008: § 34 wurde aus den nicht anwendbaren Vorschriften gestrichen. Zu Grund und Bedeutung der Änderung s. J 07-2.

J 07-4 **4. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 3**

Abs. 3 regelt, dass die Veranlagung der beschränkt Stpfl. nach der Grundtabelle erfolgt; die Mindeststeuer beträgt grundsätzlich 25 % des Einkommens, ausgenommen sind beschränkt estpfl. ArbN, die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2). Da infolge des Wegfalls von Abs. 1 Satz 3 der Satz 5 in Abs. 1 zu Satz 4 geworden ist, musste der Verweis in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 entsprechend angepasst werden. Eine materiell-rechtl. Änderung ist damit nicht verbunden.

§ 50a

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Bei beschränkt steuerpflichtigen Mitgliedern des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) von inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und sonstigen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Personenvereinigungen des privaten und des öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, unterliegen die Vergütungen jeder Art, die ihnen von den genannten Unternehmungen für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (Aufsichtsratsvergütungen), dem Steuerabzug (Aufsichtsratssteuer).

(2) Die Aufsichtsratssteuer beträgt 30 Prozent der Aufsichtsratsvergütungen.

(3) ¹Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung ohne jeden Abzug. ²Werden Reisekosten (Tagegelder und Fahrtauslagen) besonders gewährt, so gehören sie zu den Aufsichtsratsvergütungen nur insoweit, als sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.

(4) ¹Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben

1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d),
2. bei Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatler einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen,
3. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9); das Gleiche gilt für die Veräußerung von Rechten im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f **mit Ausnahme von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels.**

²Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16. ³Abzüge, z. B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig.

###623###

##583##

⁴Der Steuerabzug beträgt 20 Prozent der Einnahmen, **bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 2 des Körperschaftsteuergesetzes 15 Prozent.** ⁵Bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen beträgt er bei Einnahmen

1. bis 250 Euro
0 Prozent;
2. über 250 Euro bis 500 Euro
10 Prozent der gesamten Einnahmen;
3. über 500 Euro bis 1 000 Euro
15 Prozent der gesamten Einnahmen;
4. über 1 000 Euro
20 Prozent der gesamten Einnahmen.

⁶**Satz 5 Nr. 4 gilt nicht bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 2 des Körperschaftsteuergesetzes.**

(5) ¹Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Aufsichtsratsvergütungen (Absatz 1) oder die Vergütungen (Absatz 4) dem Gläubiger der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen zufließen. ²In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. ³Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. ⁴Der beschränkt Steuerpflichtige ist beim Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen oder von Vergütungen Steuerschuldner. ⁵Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen haftet aber für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. ⁶Der Steuerschuldner wird nur in Anspruch genommen,

1. wenn der Schuldner der Aufsichtsratsvergütung oder der Vergütungen diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

⁷Der Schuldner der Vergütungen ist verpflichtet, dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers;
2. die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50a Abs. 4;
5. das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.

(6) Durch Rechtsverordnung kann bestimmt werden, dass bei Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Absatz 4 Nr. 3), wenn die Vergütungen nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistet werden, an Stelle des Schuldners der Ver-

gütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) ¹Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. ²Der Steuerabzug beträgt 25 Prozent der gesamten Einnahmen, **bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne § 2 des Körperschaftsteuergesetzes 15 Prozent der gesamten Einnahmen**, wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. ³Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat. ⁴§ 50 Abs. 5 Satz 1 ist nicht anzuwenden.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50a durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 50a Anm. 2 und Anm. 36 sowie § 50a Anm. J 06-1.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 4 Satz 4 wird der StAbzugssatz für beschränkt stpfl. Körperschaften auf 15 % abgesenkt. Durch die Einfügung von Abs. 4 Satz 6 wird dieser Absenkung des StSatzes für die Anwendung des Staffeltarifs in Abs. 4 Satz 5 Rechnung getragen. In Abs. 7 Satz 2 wird der StAbzugssatz für beschränkt stpfl. Körperschaften ebenfalls auf 15 % abgesenkt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird Halbs. 2 angefügt: Ausnahme von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

UntStReformG 2008: Die Änderungen des § 50a durch das UntStReformG 2008 gelten erstmals ab dem VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008).

JStG 2008: Die Änderung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 zufließen (§ 52 Abs. 58a idF des JStG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3 a) Abs. 4 Satz 1 Nr. 3

Grund der Änderung: Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 regelt den StAbzug für Einkünfte aus Vergütungen für (1) die Nutzung beweglicher Sachen sowie (2) die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten und (3) für die Veräußerung von Rechten iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f. Der dritte Tatbestand wurde durch das StÄndG 2007 mit Wirkung ab dem VZ 2007 eingefügt. Rechte iSd. Vorschrift sind auch im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels veräußerte Emissionsberechtigungen und Zertifikate aus internationalen Klimaschutzprojekten (zB Berechtigungen iSd. § 3 Abs. 4 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes [TEHG] sowie Emissionsreduktionseinheiten und zertifizierte Emissionsreduktionen iSd. § 2 Nr. 20 und Nr. 21 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes). Der Gesetzgeber sieht in der Einbeziehung dieser im Ausland erworbenen Berechtigungen/Zertifikate in die Abgeltungssteuer eine Gefährdung für den internationalen CO₂-Preis und damit eine Belastung deutscher Unternehmen bei der Erfüllung ihrer Klimaschutzverpflichtungen (BTDrucks. 16/6290, 68). Schon die Durchführung des Freistellungsverfahrens führe zu einem zusätzlichen administrativen Aufwand, der den grenzüberschreitenden Erwerb der zum Teil an der Börse gehandelten Emissionsberechtigungen erschwert. Folglich wurden diese Rechte aus dem Veräußerungstatbestand ausgenommen, und zwar rückwirkend für Veräußerungen ab dem 1.1.2007.

Bedeutung der Änderung: In den Fällen des Erwerbs von Emissionsberechtigungen und Emissionszertifikaten von nicht im Inland ansässigen Personen musste bisher von der Erwerbsvergütung der Steuerabzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 vorgenommen werden, wenn die Berechtigung im Inland verwertet wird und keine Freistellungsbescheinigung vorgelegt wurde. Diese Einschränkung ist nun mit Rückwirkung zum Zeitpunkt der Einführung der Regelung (VZ 2007) aufgehoben worden.

J 07-4 b) Abs. 4 Satz 4

Abs. 4 regelt die StAbzugspflicht bei bestimmten Einkunftsgruppen von beschränkt Stpfl. (Satz 1 Nr. 1–3). Die Regelung gilt sowohl für beschränkt EStpfl. als auch für beschränkt KStpfl. (vgl. § 31 KStG). Der StAbzugssatz beträgt 20 %. Da der KStStz durch das UntStReformG 2008 auf 15 % gesenkt wurde (§ 23 Abs. 1 KStG), musste der StAbzugssatz entsprechend für beschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 2 KStG angepasst werden.

J 07-5 c) Abs. 4 Satz 6

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeregelung aus der Absenkung des StAbzugssatzes für beschränkt stpfl. Körperschaften in Abs. 4 Satz 4. Für Körperschaften iSd. § 2 KStG bleibt es auch bei Einnahmen aus künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen von über 1 000 € bei dem StStz von 15 %.

d) Abs. 7 Satz 2

J 07-6

Abs. 7 regelt – subsidiär zu dem gesetzlichen StAbzug – den StAbzug auf Anordnung. Das für den Vergütungsgläubiger zuständige FA wird ermächtigt, zur Sicherstellung des Steueranspruchs bei dessen andernfalls drohender Gefährdung den StAbzug anzuordnen (zu Einzelheiten s. § 50a Anm. 180 ff.). Der StAbzug beträgt 25 % der Einnahmen aus dem konkreten Rechtsverhältnis zwischen Vergütungsgläubiger und Vergütungsschuldner, es sei denn, der Steuerschuldner macht glaubhaft, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger sein wird. Der bisher einheitliche StAbzugssatz wurde für beschränkt stpfl. Körperschaften entsprechend der Regelung zum allgemeinen KStSatz (§ 23 Abs. 1 KStG) auf 15 % abgesenkt. Die Möglichkeit einer weiteren Minderung des KStAbzugssatzes bleibt davon unberührt.

~~###627###~~
##587##

§ 50d

**Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungs-
abkommen und der §§ 43b und 50g**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, nach den §§ 43b, 50g oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a ungeachtet der §§ 43b und 50g sowie des Abkommens anzuwenden. ²Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der auf Grund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer. ³Die Erstattung erfolgt auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids; der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁴Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt. ⁵Hat der Gläubiger der Vergütungen im Sinne des § 50a nach § 50a Abs. 5 Steuern für Rechnung beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt. ⁶Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden. ⁷Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind. ⁸Die Frist nach Satz 7 endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer. ⁹Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend. ¹⁰Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(1a) ¹Der nach Absatz 1 in Verbindung mit § 50g zu erstattende Betrag ist zu verzinsen. ²Der Zinslauf beginnt zwölf Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Antrag auf Erstattung und alle für die Entscheidung erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen. ³Er endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. ⁴Wird der Freistellungsbescheid aufgehoben, geändert oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern. ⁵§ 233a Abs. 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß. ⁶Für die Höhe und Berech-

###589###

##589##

nung der Zinsen gilt § 238 der Abgabenordnung. ⁷Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden. ⁸Die Vorschriften dieses Absatzes sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 5).

(2) ¹In den Fällen der §§ 43b, 50a Abs. 4, 50g kann der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43b oder § 50g oder des Abkommens unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines vom ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren); dies gilt auch bei Kapitalerträgen, die einer nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft, die am Nennkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist und im Staat ihrer Ansässigkeit den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein, von der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zufließen. ²Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen oder Bedingungen abhängig gemacht werden. ³Sie kann in den Fällen des § 50a Abs. 4 von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Erfüllung der Verpflichtungen nach § 50a Abs. 5 nachgewiesen werden, soweit die Vergütungen an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet werden. ⁴Die Geltungsdauer der Bescheinigung nach Satz 1 beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht; sie beträgt mindestens ein Jahr und darf drei Jahre nicht überschreiten; der Gläubiger der Kapitalerträge oder der Vergütungen ist verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. ⁵Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Bescheinigung nach Satz 1 vorliegt. ⁶Über den Antrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden. ⁷Die Frist beginnt mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise. ⁸Bestehende Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt.

(3) ¹Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und

1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
3. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

²Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale

der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht.³ An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt.⁴ Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

(4)¹ Der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a hat nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist oder die Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchstabe c erfüllt sind.² Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise zulassen.

(5)¹ Abweichend von Absatz 2 kann das Bundeszentralamt für Steuern in den Fällen des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren).² Die Ermächtigung kann in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung erteilt und mit Auflagen verbunden werden.³ Einer Bestätigung nach Absatz 4 Satz 1 bedarf es im Kontrollmeldeverfahren nicht.⁴ Inhalt der Auflage kann die Angabe des Namens, des Wohnortes oder des Ortes des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, der Art der Vergütung, des Bruttobetrags und des Zeitpunkts der Zahlungen sowie des einbehaltenen Steuerbetrags sein.⁵ Mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gilt die Zustimmung des Gläubigers und des Schuldners zur Weiterleitung der Angaben des Schuldners an den Wohnsitz- oder Sitzstaat des Gläubigers als erteilt.⁶ Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren.⁷ Absatz 2 Satz 8 gilt entsprechend.

(6) Soweit Absatz 2 nicht anwendbar ist, gilt Absatz 5 auch für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 4, wenn sich im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz ohne nähere Ermittlung feststellen lässt.

(7) Werden Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst gewährt, so ist diese Vorschrift bei Bestehen eines Dienstverhältnisses mit einer anderen Person in der Weise auszulegen, dass die Vergütungen für der erstgenannten Person geleistete Dienste gezahlt werden, wenn sie ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden.

(8)¹ Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungs-

recht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. ²Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid insoweit zu ändern. ³§ 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

(9) ¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder
2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

²Nummer 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. ³Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie Absatz 8 und § 20 Abs. 2 **des Außensteuergesetzes** bleiben unberührt.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50d durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung bis 2006: s. § 50d Anm. 2 und § 50d Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 9 Satz 3 wird der Verweis auf § 20 Abs. 2 um „des Außensteuergesetzes“ ergänzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung des Abs. 9 Satz 3 gilt erstmals ab dem VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des UntSt-ReformG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 9 Satz 3

J 07-2

Abs. 9 Satz 3 hatte bisher neben Bestimmungen eines DBA sowie Abs. 8 auf „§ 20 Abs. 2“ ohne Angabe des Gesetzes und damit auf § 20 Abs. 2 EStG verwiesen. Das war ein Redaktionsversehen. Gemeint war § 20 Abs. 2 AStG, was nun klargestellt wurde. Es handelt sich somit um eine Änderung ohne materiell-rechtl. Gehalt.

§ 50d

Besonderh. im Fall von DBA u. der §§ 43b u. 50g

E 6

Lieber

###685###
##594##

§ 50f

Bußgeldvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 22a Abs. 2 Satz 9 die Identifikationsnummer für andere als die dort genannten Zwecke verwendet.
- (2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Euro geahndet werden.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50f durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 50f Anm. J 04-1 und § 50f Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 wird die Angabe „§ 22a Abs. 2 Satz 5“ durch die Angabe „§ 22a Abs. 2 Satz 9“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung des Abs. 1 gilt erstmals ab dem VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderung des Abs. 1 J 07-2

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung (Zitatanpassung) zur gesetzlichen Änderung des § 22a Abs. 2. In § 22a Abs. 2 wurden nach dem bisherigen Satz 3 die neuen Sätze 4–7 eingefügt. Dadurch wurde der bisherige Satz 5 zu Satz 9, auf den § 50f Abs. 1 nach der Änderung verweist. Die Änderung hat keine materiell-rechtl. Bedeutung.

E 2

Lieber

~~###637###~~
##596##

§ 50g

**Entlastung vom Steuerabzug bei Zahlungen
von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen
verbundenen Unternehmen verschiedener
Mitgliedstaaten der Europäischen Union**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Auf Antrag werden die Kapitalertragsteuer für Zinsen und die Steuer auf Grund des § 50a für Lizenzgebühren, die von einem Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland oder einer dort gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner an ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Gläubiger gezahlt werden, nicht erhoben. ²Erfolgt die Besteuerung durch Veranlagung, werden die Zinsen und Lizenzgebühren bei der Ermittlung der Einkünfte nicht erfasst. ³Voraussetzung für die Anwendung der Sätze 1 und 2 ist, dass der Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren ein mit dem Schuldner verbundenes Unternehmen oder dessen Betriebsstätte ist. ⁴Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Gläubiger gezahlt werden, die in einem Staat außerhalb der Europäischen Union oder im Inland gelegen ist und in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden auf die Zahlung von

1. Zinsen,
 - a) die nach deutschem Recht als Gewinnausschüttung behandelt werden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) oder
 - b) die auf Forderungen beruhen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen;
2. Zinsen oder Lizenzgebühren, die den Betrag übersteigen, den der Schuldner und der Gläubiger ohne besondere Beziehungen, die zwischen den beiden oder einem von ihnen und einem Dritten auf Grund von Absatz 3 Nr. 5 Buchstabe b bestehen, vereinbart hätten.

(3) ¹Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 gelten die folgenden Begriffsbestimmungen und Beschränkungen:

1. Der Gläubiger muss der Nutzungsberechtigte sein. ²Nutzungsberechtigter ist
 - a) ein Unternehmen, wenn es die Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 erzielt;

- b) eine Betriebsstätte, wenn
- aa) die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, auf Grund derer/dessen Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren geleistet werden, tatsächlich zu der Betriebsstätte gehört und
 - bb) die Zahlungen der Zinsen oder Lizenzgebühren Einkünfte darstellen, auf Grund derer die Gewinne der Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in dem sie gelegen ist, zu einer der in Nummer 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc genannten Steuer beziehungsweise im Fall Belgiens dem „impôt des non-résidents/belasting der nietverblijfhouders“ beziehungsweise im Fall Spaniens dem „Impuesto sobre la Renta de no Residentes“ beziehungsweise zu einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer herangezogen werden, die nach dem **jeweiligen** Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 157 S. 49), **zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129)**, anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird.
2. Eine Betriebsstätte gilt nur dann als Schuldner der Zinsen oder Lizenzgebühren, wenn die Zahlung bei der Ermittlung des Gewinns der Betriebsstätte eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe ist.
 3. Gilt eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner oder Gläubiger von Zinsen oder Lizenzgebühren, so wird kein anderer Teil des Unternehmens als Schuldner oder Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren angesehen.
 4. Im Sinne des Absatzes 1 sind
 - a) „Zinsen“ Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlung und die Rückzahlung von Kapital gelten nicht als Zinsen;
 - b) „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Nutzung oder für das Recht auf Nutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden; Zahlungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gelten als Lizenzgebühren.
 5. Die Ausdrücke „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“, „verbundenes Unternehmen“ und „Betriebsstätte“ bedeuten:

- a) „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“ jedes Unternehmen, das
- aa) eine der in Anlage 3 Nr. 1 *oder Anlage 3a Nr. 1* zu diesem Gesetz aufgeführten Rechtsformen aufweist und
 - bb) nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in diesem Mitgliedstaat ansässig ist und nicht nach einem zwischen dem betreffenden Staat und einem Staat außerhalb der Europäischen Union geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften für steuerliche Zwecke als außerhalb der Gemeinschaft ansässig gilt und
 - cc) einer der in Anlage 3 Nr. 2 *und Anlage 3a Nr. 2* zu diesem Gesetz aufgeführten Steuern **unterliegt und nicht von ihr befreit ist.**
²Entsprechendes gilt für eine mit diesen Steuern identische oder weitgehend ähnliche Steuer, die nach dem jeweiligen Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 157 S. 49), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129), anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird.

²Ein Unternehmen ist im Sinne von Doppelbuchstabe bb in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig, wenn es der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland oder einer vergleichbaren Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union nach dessen Rechtsvorschriften unterliegt.

- b) „Verbundenes Unternehmen“ jedes Unternehmen, das dadurch mit einem zweiten Unternehmen verbunden ist, dass
- aa) das erste Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent an dem Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist oder
 - bb) das zweite Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent an dem Kapital des ersten Unternehmens beteiligt ist oder
 - cc) ein drittes Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent an dem Kapital des ersten Unternehmens und dem Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist.

²Die Beteiligungen dürfen nur zwischen Unternehmen bestehen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind.

- c) „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union ganz oder teilweise ausgeübt wird.

6. *Ein Unternehmen ist im Sinne von Nummer 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig, wenn es der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland oder einer vergleichbaren Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union nach dessen Rechtsvorschriften unterliegt.*

(4) ¹Die Entlastung nach Absatz 1 ist zu versagen oder zu entziehen, wenn der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggrün-

de für Geschäftsvorfälle die Steuervermeidung oder der Missbrauch sind.
²§ 50d Abs. 3 bleibt unberührt.

(5) Entlastungen von der Kapitalertragsteuer für Zinsen und der Steuer auf Grund des § 50a nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die weiter gehen als die nach Absatz 1 gewährten, werden durch Absatz 1 nicht eingeschränkt.

(6) ¹Ist im Fall des Absatzes 1 Satz 1 eines der Unternehmen ein Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft oder ist eine in der Schweizerischen Eidgenossenschaft gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren, gelten die Absätze 1 bis 5 entsprechend mit der Maßgabe, dass die Schweizerische Eidgenossenschaft insoweit einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gleichgestellt ist. ²Absatz 3 Nr. 5 Buchstabe a gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass ein Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft jedes Unternehmen ist, das

1. eine der folgenden Rechtsformen aufweist:
 - Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima;
 - Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società responsabilità limitata;
 - Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni, und
2. nach dem Steuerrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft dort ansässig ist und nicht nach einem zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und einem Staat außerhalb der Europäischen Union geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften für steuerliche Zwecke als außerhalb der Gemeinschaft oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässig gilt, und
3. unbeschränkt der schweizerischen Körperschaftsteuer unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50g durch das JStG 2008

Schrifttum: SCHNITGER, Änderungen der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung sowie des § 42 AO durch das geplante Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008), IStR 2007, 729.

J 07-1 1. **Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 50g Anm. J 04-1 und § 50g Anm. J 06-1.

E 4

Lieber

**#####
##600##**

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb sowie Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. cc wird an den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumäniens zur EU zum 1.1.2007 und der Erweiterung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (2003/49/EG) auf die Beitrittsstaaten angepasst. In Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa und cc wird der Verweis auf die (aufgehobene) Anlage 3a gestrichen. Die Regelung des Abs. 3 Nr. 6 wird in Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 2 übernommen; Abs. 3 Nr. 6 wird aufgehoben.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen des § 50g sind erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 erfolgen (§ 52 Abs. 59b idF des JStG 2008).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen von Abs. 3

J 07-2

Mit dem Beitritt Bulgariens and Rumäniens zur EU zum 1.1.2007 wurde der Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie auf die Beitrittsstaaten erweitert (Richtlinie 2006/98/EG des Rates v. 20.11.2006, ABl. EU Nr. L 363, 129). Mit der Änderung von Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb und Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. cc wird die Änderung der Richtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt, und zwar mit Anwendung ab dem 1.1.2007. Zudem wurde die Anlage 3a, die der zeitlich verschobenen Anwendung von § 50g in Bezug auf die EU-Osterweiterung (30.4.2004) Rechnung trägt, aufgehoben. Der Wortlaut der Anlage 3 wurde nun durch den Wortlaut der bisherigen Anlage 3a ersetzt und um die Unternehmensformen und Steuern der Beitrittsstaaten Bulgarien und Rumänien ergänzt. Dementsprechend wurde der Verweis auf Anlage 3a in Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa und Doppelbuchst. cc gestrichen. Mit der Einfügung von Nr. 5 Buchst. a Satz 2 wurde die bisherige Regelung der Nr. 6 wortgleich übernommen (Sachzusammenhang) und dementsprechend Nr. 6 aufgehoben. Es handelt sich um eine rein redaktionelle Änderung ohne materiell-rechtl. Bedeutung.

###612###

##601##

§ 50g

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren

E 6

Lieber

###618###
##602##

§ 51

Ermächtigungen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates
1. zur Durchführung dieses Gesetzes Rechtsverordnungen zu erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, zur Steuerfreistellung des Existenzminimums oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist, und zwar:
 - a) über die Abgrenzung der Steuerpflicht, die Beschränkung der Steuererklärungsspflicht auf die Fälle, in denen eine Veranlagung in Betracht kommt, über die den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen und über die Beistandspflichten Dritter,
 - b) über die Ermittlung der Einkünfte und die Feststellung des Einkommens einschließlich der abzugsfähigen Beträge,
 - c) über die Höhe von besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträgen für Gruppen von Betrieben, bei denen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen annähernd gleiche Verhältnisse vorliegen, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15) oder selbständiger Arbeit (§ 18) erzielt, in Höhe eines Prozentsatzes der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes; Umsätze aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nicht zu berücksichtigen. ²Einen besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrag dürfen nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermitteln. ³Bei der Festlegung der Höhe des besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrags ist der Zuordnung der Betriebe entsprechend der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Fassung für Steuerstatistiken, Rechnung zu tragen. ⁴Bei der Ermittlung der besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträge sind alle Betriebsausgaben mit Ausnahme der an das Finanzamt gezahlten Umsatzsteuer zu berücksichtigen. ⁵Bei der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder 4 sowie die Veräußerungskosten neben dem besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrag abzugsfähig. ⁶Der Steuerpflichtige kann im folgenden Veranlagungszeitraum zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben übergehen. ⁷Wechselt der Steuerpflichtige zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben, sind die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder 4, in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzuneh-

- men. ⁸§ 4 Abs. 3 Satz 5 bleibt unberührt. ⁹Nach dem Wechsel zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben ist eine erneute Inanspruchnahme des besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrags erst nach Ablauf der folgenden vier Veranlagungszeiträume zulässig; die §§ 140, 141 der Abgabenordnung bleiben unberührt,
- d) über die Veranlagung, die Anwendung der Tarifvorschriften und die Regelung der Steuerentrichtung einschließlich der Steuerabzüge,
 - e) über die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen einschließlich eines Steuerabzugs;
2. Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen
- a) über die sich aus der Aufhebung oder Änderung von Vorschriften dieses Gesetzes ergebenden Rechtsfolgen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung oder zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen erforderlich ist;
 - b) (weggefallen)
 - c) über den **Nachweis von Zuwendungen im Sinne des § 10b**;
 - d) über Verfahren, die in den Fällen des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 den Steueranspruch der Bundesrepublik Deutschland sichern oder die sicherstellen, dass bei Befreiungen im Ausland ansässiger Leiharbeiternehmer von der Steuer der Bundesrepublik Deutschland auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die ordnungsgemäße Besteuerung im Ausland gewährleistet ist. ²Hierzu kann nach Maßgabe zwischenstaatlicher Regelungen bestimmt werden, dass
 - aa) der Entleiher in dem hierzu notwendigen Umfang an derartigen Verfahren mitwirkt,
 - bb) er sich im Haftungsverfahren nicht auf die Freistellungsbestimmungen des Abkommens berufen kann, wenn er seine Mitwirkungspflichten verletzt;
 - e) bis m) (weggefallen)
 - n) über Sonderabschreibungen
 - aa) im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter Tage und bei bestimmten mit dem Grubenbetrieb unter Tage in unmittelbarem Zusammenhang stehenden, der Förderung, Seilfahrt, Wasserhaltung und Wetterführung sowie der Aufbereitung des Minerals dienenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über Tage, soweit die Wirtschaftsgüter
 - für die Errichtung von neuen Förderschachtanlagen, auch in Form von Anschlusschachtanlagen,
 - für die Errichtung neuer Schächte sowie die Erweiterung des Grubengebäudes und den durch Wasserzuflüsse aus stillliegenden Anlagen bedingten Ausbau der Wasserhaltung bestehender Schachtanlagen,
 - für Rationalisierungsmaßnahmen in der Hauptschacht-, Blindschacht-, Strecken- und Abbauförderung, im Streckenvortrieb, in

der Gewinnung, Versatzwirtschaft, Seilfahrt, Wetterführung und Wasserhaltung sowie in der Aufbereitung,
für die Zusammenfassung von mehreren Förderschachtanlagen zu einer einheitlichen Förderschachanlage und
für den Wiederaufschluss stillliegender Grubenfelder und Feldesteile,

- bb) im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaues bei bestimmten Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens (Grubenaufschluss, Entwässerungsanlagen, Großgeräte sowie Einrichtungen des Grubenrettungswesens und der ersten Hilfe und im Erzbergbau auch Aufbereitungsanlagen), die
für die Erschließung neuer Tagebaue, auch in Form von Anschlusstagebauen, für Rationalisierungsmaßnahmen bei laufenden Tagebauen,
beim Übergang zum Tieftagebau für die Freilegung und Gewinnung der Lagerstätte und
für die Wiederinbetriebnahme stillgelegter Tagebaue

von Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, vor dem 1. Januar 1990 angeschafft oder hergestellt werden. ²Die Sonderabschreibungen können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten zugelassen werden. ³Hat der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1990 die Wirtschaftsgüter bestellt oder mit ihrer Herstellung begonnen, so können die Sonderabschreibungen auch für nach dem 31. Dezember 1989 und vor dem 1. Januar 1991 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter sowie für vor dem 1. Januar 1991 geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandene Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden. ⁴Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist, dass die Förderungswürdigkeit der bezeichneten Vorhaben von der obersten Landesbehörde für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie bescheinigt worden ist. ⁵Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, und zwar bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 50 Prozent, bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 30 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ⁶Bei den begünstigten Vorhaben im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaues kann außerdem zugelassen werden, dass die vor dem 1. Januar 1991 aufgewendeten Kosten für den Vorabraum bis zu 50 Prozent als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden;

- o) (weggefallen)
- p) über die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die vor dem 21. Juni 1948 angeschafft oder hergestellt oder die unentgeltlich erworben sind. ²Hierbei kann bestimmt wer-

den, dass die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nicht nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern nach Hilfswerten (am 21. Juni 1948 maßgebender Einheitswert, Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzüglich der von ihm vorgenommenen Absetzungen, fiktive Anschaffungskosten an einem noch zu bestimmenden Stichtag) zu bemessen sind.³Zur Vermeidung von Härten kann zugelassen werden, dass an Stelle der Absetzungen für Abnutzung, die nach dem am 21. Juni 1948 maßgebenden Einheitswert zu bemessen sind, der Betrag abgezogen wird, der für das Wirtschaftsgut in dem Veranlagungszeitraum 1947 als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden konnte.⁴Für das Land Berlin tritt in den Sätzen 1 bis 3 an die Stelle des 21. Juni 1948 jeweils der 1. April 1949;

- q) über erhöhte Absetzungen bei Herstellungskosten
- aa) für Maßnahmen, die für den Anschluss eines im Inland belegenen Gebäudes an eine Fernwärmeversorgung einschließlich der Anbindung an das Heizsystem erforderlich sind, wenn die Fernwärmeversorgung überwiegend aus Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung, zur Verbrennung von Müll oder zur Verwertung von Abwärme gespeist wird,
 - bb) für den Einbau von Wärmepumpenanlagen, Solaranlagen und Anlagen zur Wärmerückgewinnung in einem im Inland belegenen Gebäude einschließlich der Anbindung an das Heizsystem,
 - cc) für die Errichtung von Windkraftanlagen, wenn die mit diesen Anlagen erzeugte Energie überwiegend entweder unmittelbar oder durch Verrechnung mit Elektrizitätsbezügen des Steuerpflichtigen von einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen zur Versorgung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
 - dd) für die Errichtung von Anlagen zur Gewinnung von Gas, das aus pflanzlichen oder tierischen Abfallstoffen durch Gärung unter Sauerstoffabschluss entsteht, wenn dieses Gas zur Beheizung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen oder zur Warmwasserbereitung in einem solchen Gebäude des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
 - ee) für den Einbau einer Warmwasseranlage zur Versorgung von mehr als einer Zapfstelle und einer zentralen Heizungsanlage oder bei einer zentralen Heizungs- und Warmwasseranlage für den Einbau eines Heizkessels, eines Brenners, einer zentralen Steuerungseinrichtung, einer Wärmeabgabeeinrichtung und eine Änderung der Abgasanlage in einem im Inland belegenen Gebäude oder in einer im Inland belegenen Eigentumswohnung, wenn mit dem Einbau nicht vor Ablauf von zehn Jahren seit Fertigstellung dieses Gebäudes begonnen worden ist und der Einbau nach dem 30. Juni 1985 fertig gestellt worden ist; Ent-

sprechendes gilt bei Anschaffungskosten für neue Einzelöfen, wenn keine Zentralheizung vorhanden ist.

²Voraussetzung für die Gewährung der erhöhten Absetzungen ist, dass die Maßnahmen vor dem 1. Januar 1992 fertig gestellt worden sind; in den Fällen des Satzes 1 Doppelbuchstabe aa müssen die Gebäude vor dem 1. Juli 1983 fertig gestellt worden sein, es sei denn, dass der Anschluss nicht schon im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes möglich war. ³Die erhöhten Absetzungen dürfen jährlich 10 Prozent der Aufwendungen nicht übersteigen. ⁴Sie dürfen nicht gewährt werden, wenn für dieselbe Maßnahme eine Investitionszulage in Anspruch genommen wird. ⁵Sind die Aufwendungen Erhaltungsaufwand und entstehen sie bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus, für die der Nutzungswert nicht mehr besteuert wird, und liegen in den Fällen des Satzes 1 Doppelbuchstabe aa die Voraussetzungen des Satzes 2 zweiter Halbsatz vor, so kann der Abzug dieser Aufwendungen wie Sonderausgaben mit gleichmäßiger Verteilung auf das Kalenderjahr, in dem die Arbeiten abgeschlossen worden sind, und die neun folgenden Kalenderjahre zugelassen werden, wenn die Maßnahme vor dem 1. Januar 1992 abgeschlossen worden ist;

- r) nach denen Steuerpflichtige größere Aufwendungen
- aa) für die Erhaltung von nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gebäuden, die überwiegend Wohnzwecken dienen,
 - bb) zur Erhaltung eines Gebäudes in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich, die für Maßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für bestimmte Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, aufgewendet worden sind,
 - cc) zur Erhaltung von Gebäuden, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen können. ²In den Fällen der Doppelbuchstaben bb und cc ist Voraussetzung, dass der Erhaltungsaufwand vor dem 1. Januar 1990 entstanden ist. ³In den Fällen von Doppelbuchstabe cc sind die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und die Voraussetzung, dass die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen;

- s) nach denen bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen und bei Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf Antrag ein Abzug von der Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung bis zur Höhe von 7,5 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter vorgenommen werden kann, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten lässt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen. ²Bei der Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags dürfen nur berücksichtigt werden
- aa) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb eines jeweils festzusetzenden Zeitraums, der ein Jahr nicht übersteigen darf (Begünstigungszeitraum), angeschafft oder hergestellt werden,
 - bb) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb des Begünstigungszeitraums bestellt und angezahlt werden oder mit deren Herstellung innerhalb des Begünstigungszeitraums begonnen wird, wenn sie innerhalb eines Jahres, bei Schiffen innerhalb zweier Jahre nach Ablauf des Begünstigungszeitraums geliefert oder fertig gestellt werden. ²So weit bewegliche Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 mit Ausnahme von Schiffen nach Ablauf eines Jahres, aber vor Ablauf zweier Jahre nach dem Ende des Begünstigungszeitraums geliefert oder fertig gestellt werden, dürfen bei Bemessung des Abzugs von der Einkommensteuer die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilerstellungskosten berücksichtigt werden,
 - cc) die Herstellungskosten von Gebäuden, bei denen innerhalb des Begünstigungszeitraums der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird, wenn sie bis zum Ablauf von zwei Jahren nach dem Ende des Begünstigungszeitraums fertig gestellt werden;

dabei scheiden geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2 und Wirtschaftsgüter, die in gebrauchtem Zustand erworben werden, aus. ³Von der Begünstigung können außerdem Wirtschaftsgüter ausgeschlossen werden, für die Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder die Investitionszulage nach § 19 des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch genommen werden. ⁴In den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb und cc können bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags bereits die im Begünstigungszeitraum, im Fall des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb Satz 2 auch die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilerstellungskosten berücksichtigt werden; der Abzug von der Einkommensteuer kann insoweit schon für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Anzahlungen oder Teilerstellungskosten aufgewendet worden

sind.⁵Übersteigt der von der Einkommensteuer abzugsfähige Betrag die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung der Herstellung geschuldete Einkommensteuer, so kann der übersteigende Betrag von der Einkommensteuer für den darauf folgenden Veranlagungszeitraum abgezogen werden.⁶Entsprechendes gilt, wenn in den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb und cc der Abzug von der Einkommensteuer bereits für Anzahlungen oder Teilerstellungskosten geltend gemacht wird.⁷Der Abzug von der Einkommensteuer darf jedoch die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung und den folgenden Veranlagungszeitraum insgesamt zu entrichtende Einkommensteuer nicht übersteigen.⁸In den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb Satz 2 gilt dies mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Veranlagungszeitraums der Anschaffung oder Herstellung der Veranlagungszeitraum tritt, in dem zuletzt Anzahlungen oder Teilerstellungskosten aufgewendet worden sind.⁹Werden begünstigte Wirtschaftsgüter von Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 angeschafft oder hergestellt, so ist der abzugsfähige Betrag nach dem Verhältnis der Gewinnanteile einschließlich der Vergütungen aufzuteilen.¹⁰Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, die bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags berücksichtigt worden sind, werden durch den Abzug von der Einkommensteuer nicht gemindert.¹¹Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages.¹²Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat;

- t) (weggefallen)
- u) über Sonderabschreibungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Forschung oder Entwicklung dienen und nach dem 18. Mai 1983 und vor dem 1. Januar 1990 angeschafft oder hergestellt werden.²Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter ausschließlich und die unbeweglichen Wirtschaftsgüter zu mehr als 33 1/3 Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen.³Die Sonderabschreibungen können auch für Ausbauten und Erweiterungen an bestehenden Gebäuden, Gebäudeteilen, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehenden Räumen zugelassen werden, wenn die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 33 1/3 Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen.⁴Die Wirtschaftsgüter dienen der Forschung oder Entwicklung, wenn sie verwendet werden
 - aa) zur Gewinnung von neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art (Grundlagenforschung) oder
 - bb) zur Neuentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren oder

- cc) zur Weiterentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren, soweit wesentliche Änderungen dieser Erzeugnisse oder Verfahren entwickelt werden.

⁵Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, und zwar

- aa) bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 40 Prozent,
 bb) bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu mehr als $66\frac{2}{3}$ Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 15 Prozent, die nicht zu mehr als $66\frac{2}{3}$ Prozent, aber zu mehr als $33\frac{1}{3}$ Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 10 Prozent,
 cc) bei Ausbauten und Erweiterungen an bestehenden Gebäuden, Gebäudeteilen, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehenden Räumen, wenn die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als $66\frac{2}{3}$ Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 15 Prozent, zu nicht mehr als $66\frac{2}{3}$ Prozent, aber zu mehr als $33\frac{1}{3}$ Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 10 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ⁶Sie können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten zugelassen werden. ⁷Die Sonderabschreibungen sind nur unter der Bedingung zuzulassen, dass die Wirtschaftsgüter und die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in dem erforderlichen Umfang der Forschung oder Entwicklung in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen dienen;

- v) (weggefallen)
 w) über Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, die auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Schiffbauvertrags hergestellt, in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen und vor dem 1. Januar 1999 von Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden sind, die den Gewinn nach § 5 ermitteln. ²Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffes ist weitere Voraussetzung, dass das Schiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Kaufvertrags bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist. ³Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 nach Abschluss des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eingetreten sind, dürfen Sonderabschreibungen nur zugelassen werden, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten. ⁴Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren bis zu insgesamt 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch ge-

nommen werden. ⁵Sie können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten zugelassen werden. ⁶Die Sonderabschreibungen sind nur unter der Bedingung zuzulassen, dass die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden; für Anteile an einem Handelsschiff gilt dies entsprechend. ⁷Die Sätze 1 bis 6 gelten für Schiffe, die der Seefischerei dienen, entsprechend. ⁸Für Luftfahrzeuge, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworben worden sind und die zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind, gelten die Sätze 1 bis 4 und 6 mit der Maßgabe entsprechend, dass an die Stelle der Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister die Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle, an die Stelle des Höchstsatzes von 40 Prozent ein Höchstsatz von 30 Prozent und bei der Vorschrift des Satzes 6 an die Stelle des Zeitraums von acht Jahren ein Zeitraum von sechs Jahren treten;

- x) über erhöhte Absetzungen bei Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für bestimmte Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, die für Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich aufgewendet worden sind; Voraussetzung ist, dass die Maßnahmen vor dem 1. Januar 1991 abgeschlossen worden sind. ²Die erhöhten Absetzungen dürfen jährlich 10 Prozent der Aufwendungen nicht übersteigen;
 - y) über erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten an Gebäuden, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind; Voraussetzung ist, dass die Maßnahmen vor dem 1. Januar 1991 abgeschlossen worden sind. ²Die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und die Voraussetzung, dass die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, sind durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen. ³Die erhöhten Absetzungen dürfen jährlich 10 Prozent der Aufwendungen nicht übersteigen;
3. die in § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, § 10 Abs. 5, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, § 26a Abs. 3, § 34c Abs. 7, § 46 Abs. 5 und § 50a Abs. 6 vorgesehenen Rechtsverordnungen zu erlassen.

(2) ¹Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung Vorschriften zu erlassen, nach denen die Inanspruchnahme von Sonder-

abschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die Bemessung der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ganz oder teilweise ausgeschlossen werden können, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten lässt, insbesondere, wenn die Inlandsnachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen das Angebot wesentlich übersteigt. ²Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die Bemessung der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen darf nur ausgeschlossen werden

1. für bewegliche Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines jeweils festzusetzenden Zeitraums, der frühestens mit dem Tage beginnt, an dem die Bundesregierung ihren Beschluss über die Verordnung bekannt gibt, und der ein Jahr nicht übersteigen darf, angeschafft oder hergestellt werden. ²Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die vor Beginn dieses Zeitraums bestellt und angezahlt worden sind oder mit deren Herstellung vor Beginn dieses Zeitraums angefangen worden ist, darf jedoch die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die Bemessung der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen nicht ausgeschlossen werden;
2. für bewegliche Wirtschaftsgüter und für Gebäude, die in dem in Nummer 1 bezeichneten Zeitraum bestellt werden oder mit deren Herstellung in diesem Zeitraum begonnen wird. ²Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden der Zeitpunkt, in dem der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird.

³Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates. ⁴Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundesrat nicht binnen drei Wochen, der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat.

(3) ¹Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu erlassen, nach denen die Einkommensteuer einschließlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn, des Steuerabzugs vom Kapitalertrag und des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen

1. um höchstens 10 Prozent herabgesetzt werden kann. ²Der Zeitraum, für den die Herabsetzung gilt, darf ein Jahr nicht übersteigen; er soll sich mit dem Kalenderjahr decken. ³Voraussetzung ist, dass eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten lässt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistungen oder Verbrauchsgütern;
2. um höchstens 10 Prozent erhöht werden kann. ²Der Zeitraum, für den die Erhöhung gilt, darf ein Jahr nicht übersteigen; er soll sich mit dem Kalenderjahr decken. ³Voraussetzung ist, dass eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten lässt,

insbesondere, wenn die Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistungen oder Verbrauchsgütern das Angebot wesentlich übersteigt.

²Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages.

(4) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt,

1. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für
 - a) (weggefallen)
 - b) (weggefallen)
 - c) die Erklärungen zur Einkommensbesteuerung sowie die in § 39 Abs. 3a Satz 4 und § 39a Abs. 2 vorgesehenen Anträge,
 - d) die Lohnsteuer-Anmeldung (§ 41a Abs. 1),
 - e) die Anmeldung der Kapitalertragsteuer (§ 45a Abs. 1) und den Freistellungsauftrag nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1,
 - f) die Anmeldung des Abzugsbetrags (§ 48a),
 - g) die Erteilung der Freistellungsbescheinigung (§ 48b),
 - h) die Anmeldung der Abzugsteuer (§ 50a),
 - i) die Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Muster der Lohnsteuerkarte (§ 39), der Bescheinigungen nach den §§ 39c und 39d, des Ausdrucks der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Abs. 1), *der so zu gestalten ist, dass er als vereinfachte Einkommensteuererklärung verwendet werden kann*, das Muster der Lohnsteuerbescheinigung nach § 41b Abs. 3 Satz 2, der Anträge auf Erteilung einer Bescheinigung nach den §§ 39c und 39d, der in § 45a Abs. 2 und 3 und § 50a Abs. 5 Satz 7 vorgesehenen Bescheinigungen und des Erstattungsantrags nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 zu bestimmen;
- 1a. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Basis der §§ 32a und 39b einen Programmablaufplan für die Herstellung von Lohnsteuertabellen zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer aufzustellen und bekannt zu machen. ²Der Lohnstufenabstand beträgt bei den Jahrestabellen 36. ³Die in den Tabellenstufen auszuweisende Lohnsteuer ist aus der Obergrenze der Tabellenstufen zu berechnen und muss an der Obergrenze mit der maschinell berechneten Lohnsteuer übereinstimmen. ⁴Die Monats-, Wochen- und Tagestabellen sind aus den Jahrestabellen abzuleiten;
2. den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Rechtsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung satzweise nummeriert mit neuem Datum und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten im Wortlaut zu beseitigen.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 51 durch das Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1989*: s. § 51 Anm. 1.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000*: s. § 51 Anm. R 1
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003*: s. § 51 Anm. J 01–1, Anm. J 02–1 und Anm. J 03–1.
- ▶ *Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007* (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Abs. 1 Nr 2 Buchst. c wurde neu gefasst. Die BReg. wird danach ermächtigt, mit Zustimmung des BRat Rechtsverordnungen über den Nachweis von Zuwendungen iSd. § 10b zu erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, zur StFreistellung des Existenzminimums oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 4 Nr. 1 werden die Wörter „der so zu gestalten ist, dass er als vereinfachte Einkommensteuererklärung verwendet werden kann“ und das sich anschließende Komma gestrichen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:

- ▶ *Ges. v. 10.10.2007*: Nach Art. 9 Abs. 1 des Ges. trat es mit Wirkung vom 1.1.2007 in Kraft und gilt bereits rückwirkend für den VZ 2007.
- ▶ *JStG 2008*: Die Änderung trat am Tag nach der Verkündung in Kraft. Sie ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

Ges. v. 10.10.2007: Die bisherige Regelung enthielt die Ermächtigung für den Erlass der §§ 48–50 EStDV. Da die Regelungen der §§ 48 und 49 EStDV in das EStG übernommen wurden, lief die Ermächtigungsregelung insoweit ins Leere und konnte aufgehoben werden. Benötigt wird nur noch eine Ermächtigungsregelung bzgl. des Nachweises von Zuwendungen iSd. § 10b EStG (vgl. 50 EStDV).

JStG 2008: Die Regelung ermächtigte das BMF, das Muster für den Ausdruck der elektronischen LStBescheinigung (§ 41b Abs. 1) so zu gestalten, dass der ArbN den Ausdruck als vereinfachte EStErklärung verwenden konnte. Dieses Verfahren war nur für einfach gelagerte ArbNVeranlagungen geeignet. Der so erweiterte Ausdruck der elektronischen LStBescheinigung führte aber zu weiteren Kosten bei den ArbG. Diese begrenzte Vereinfachungsvariante wurde daher nicht weiter verfolgt. Die Vorschrift war deshalb auch unter dem Gesichtspunkt des Bürokratieabbaus zu streichen.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-3

Verhältnis zu § 50 EStDV: Als vereinfachter Zuwendungsnachweis genügt in Katastrophenfällen der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn die Einzahlung innerhalb eines bestimmten Zeitraums auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Spendenkonto erfolgt (§ 50 Abs. 2 Nr. 1 EStDV). Gleiches gilt für Zuwendungen bis zu 200 € an juristische Personen des öffentlichen Rechts/öffentliche Dienststellen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV). Bei Zuwendungen bis zu 200 € an andere begünstigte Empfänger ist ein vereinfachter Nachweis davon abhängig, dass der Zuwendende zusätzlich den vom Zuwendungsempfänger hergestellten Beleg vorlegt (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV).

~~###657###~~
##615##

§ 51a

Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der Einkommensteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Bemessungsgrundlage ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. ²Zur Ermittlung der Einkommensteuer im Sinne des Satzes 1 ist das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3c Abs. 2 nicht abziesbaren Beträge zu mindern. ³§ 35 ist bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden.

(2a) ¹Vorbehaltlich des § 40a Abs. 2 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) ist beim Steuerabzug vom Arbeitslohn Bemessungsgrundlage die Lohnsteuer; beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn und beim Jahresausgleich ist die Lohnsteuer maßgebend, die sich ergibt, wenn der nach § 39b Abs. 2 Satz 5 zu versteuernde Jahresbetrag für die Steuerklassen I, II und III um den Kinderfreibetrag von 3 648 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 2 160 Euro und für die Steuerklasse IV um den Kinderfreibetrag von 1 824 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1 080 Euro für jedes Kind vermindert wird, für das eine Kürzung der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 Satz 4 nicht in Betracht kommt. ²Bei der Anwendung des § 39b für die Ermittlung der Zuschlagsteuern ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend.

(2b) Wird die Einkommensteuer nach § 43 Abs. 1 durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben, wird die darauf entfallende Kirchensteuer nach dem Kirchensteuersatz der Religionsgemeinschaft, der der Kirchensteuerpflichtige angehört, als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben.

(2c) ¹Der zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtete Schuldner der Kapitalerträge oder die auszahlende Stelle im Sinne des § 44 Abs. 1 Satz 3 oder in den Fällen des Satzes 2 die Person oder Stelle, die die Auszahlung an den Gläubiger vornimmt (Abzugsverpflichteter), hat die auf Kapitalerträge nach Absatz 2b entfallende Kirchensteuer auf schriftlichen Antrag des Kirchensteuerpflichtigen hin einzubehalten (Kirchensteuerabzugsverpflichteter). ²Zahlt der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht unmittelbar an den Gläubiger aus, ist Kirchensteuerabzugsverpflichteter die Person oder Stelle, die die Auszahlung für die Rechnung des Schuldners an den Gläubiger vor-

#####

##617##

nimmt; in diesem Fall hat der Kirchensteuerabzugsverpflichtete zunächst die vom Schuldner der Kapitalerträge erhobene Kapitalertragsteuer gemäß § 43a Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 32d Abs. 1 Satz 4 und 5 zu ermäßigen und im Rahmen seiner Steueranmeldung nach § 45a Abs. 1 die abzuführende Kapitalertragsteuer entsprechend zu kürzen. ³Der Antrag nach Satz 1 kann nicht auf Teilbeträge des Kapitalertrags eingeschränkt werden; er kann nicht rückwirkend widerrufen werden. ⁴Der Antrag hat die Religionsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu benennen. ⁵Der Kirchensteuerabzugsverpflichtete hat den Kirchensteuerabzug getrennt nach Religionsangehörigkeiten an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. ⁶Der abgeführte Steuerabzug ist an die Religionsgemeinschaft weiterzuleiten. ⁷§ 44 Abs. 5 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Haftungsbescheid von dem für den Kirchensteuerabzugsverpflichteten zuständigen Finanzamt erlassen wird. ⁸Satz 6 gilt entsprechend. ⁹§ 45a Abs. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass auch die Religionsgemeinschaft angegeben wird. ¹⁰Sind an den Kapitalerträgen mehrere Personen beteiligt, kann der Antrag nach Satz 1 nur gestellt werden, wenn es sich um Ehegatten handelt oder alle Beteiligten derselben Religionsgemeinschaft angehören. ¹¹Sind an den Kapitalerträgen Ehegatten beteiligt, haben diese für den Antrag nach Satz 1 übereinstimmend zu erklären, in welchem Verhältnis der auf jeden Ehegatten entfallende Anteil der Kapitalerträge zu diesen Erträgen steht. ¹²Die Kapitalerträge sind entsprechend diesem Verhältnis aufzuteilen und die Kirchensteuer ist einzubehalten, soweit ein Anteil einem kirchensteuerpflichtigen Ehegatten zuzuordnen ist. ¹³Wird das Verhältnis nicht erklärt, wird der Anteil nach dem auf ihn entfallenden Kopfteil ermittelt. ¹⁴Der Kirchensteuerabzugsverpflichtete darf die durch den Kirchensteuerabzug erlangten Daten nur für den Kirchensteuerabzug verwenden; für andere Zwecke darf er sie nur verwenden, soweit der Kirchensteuerpflichtige zustimmt oder dies gesetzlich zugelassen ist.

(2d) ¹Wird die nach Absatz 2b als Zuschlag auf Kapitalerträge zu erhebende Kirchensteuer nicht nach Absatz 2c als Kirchensteuerabzug vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten, wird sie nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Kapitalertragsteuerbetrag veranlagt, der sich ergibt, wenn die Steuer auf Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 Satz 4 und 5 errechnet wird; wenn Kirchensteuer auf Kapitalerträge als Kirchensteuerabzug nach Absatz 2c erhoben wurde, wird eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt. ²Der Abzugsverpflichtete hat dem Kirchensteuerpflichtigen auf dessen Verlangen hin eine Bescheinigung über die einbehaltene Kapitalertragsteuer zu erteilen. ³Der Kirchensteuerpflichtige hat die erhobene Kapitalertragsteuer zu erklären und die Bescheinigung nach Satz 2 oder nach § 45a Abs. 2 oder 3 vorzulegen.

(2e) ¹Die Auswirkungen der Absätze 2c bis 2d werden unter Beteiligung von Vertretern von Kirchensteuern erhebenden Religionsgemeinschaften und weiteren Sachverständigen durch die Bundesregierung mit dem Ziel überprüft, einen umfassenden verpflicht-

tenden Quellensteuerabzug auf der Grundlage eines elektronischen Informationssystems, das den Abzugsverpflichteten Auskunft über die Zugehörigkeit zu einer Kirchensteuer erhebenden Religionsgemeinschaft gibt, einzuführen. ²Die Bundesregierung unterrichtet den Bundestag bis spätestens zum 30. Juni 2010 über das Ergebnis.

(3) Ist die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten oder werden solche Einkünfte bei der Veranlagung zur Einkommensteuer oder beim Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht erfasst, gilt dies für die Zuschlagsteuer entsprechend.

(4) ¹Die Vorauszahlungen auf Zuschlagsteuern sind gleichzeitig mit den festgesetzten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten; § 37 Abs. 5 ist nicht anzuwenden. ²Solange ein Bescheid über die Vorauszahlungen auf Zuschlagsteuern nicht erteilt worden ist, sind die Vorauszahlungen ohne besondere Aufforderung nach Maßgabe der für die Zuschlagsteuern geltenden Vorschriften zu entrichten. ³§ 240 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden; § 254 Abs. 2 der Abgabenordnung gilt insoweit sinngemäß.

(5) ¹Mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer kann weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. ²Wird die Bemessungsgrundlage geändert, ändert sich die Zuschlagsteuer entsprechend.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten für die Kirchensteuern nach Maßgabe landesrechtlicher Vorschriften.

Autoren: Dipl.-Kfm. Dr. Martina **Baumgärtel**, München;
 Dr. Ulf **Lange**, Rechtsanwalt, Frankfurt
 Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnshausen (Abs. 2a)
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 51a		Erläuterungen zu Abs. 2b	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-1	1. Erhebung von Kapitalertragsteuer	J 07-5
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		2. Bemessungsgrundlage und Steuersatz	J 07-6
a) Grund der Änderungen	J 07-2	3. Kirchensteuerpflichtiger	J 07-7
b) Bedeutung der Änderungen	J 07-3	4. Verhältnis des Kirchensteuerzuschlags auf die Kapitalertragsteuer zum Kirchensteuerzuschlag auf die Einkommensteuer	J 07-8
c) Verfassungsrechtliche Bedenken	J 07-4		

 ##619##

Anm.	Anm.
Erläuterungen zu Abs. 2c	Erläuterungen zu Abs. 2d
1. Bedeutung der Regelung . . . J 07-9	1. Wahl- und Pflichtveranlagung J 07-16
2. Abzugsverpflichteter J 07-10	2. Kapitalertragsteuerbescheinigung (Abs. 2d Satz 2) J 07-17
3. Kirchensteuer-Abzugsverpflichteter J 07-11	3. Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen (Abs. 2d Satz 3) J 07-18
4. Antrag auf Kirchensteuer-Einbehalt J 07-12	Erläuterungen zu Abs. 2e . . . J 07-19
5. Steuergläubiger J 07-13	Erläuterungen zu Abs. 6 . . . J 07-20
6. Mehrheit von Gläubigern . . . J 07-14	
7. Datenschutz J 07-15	

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 51a

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1997:* s. § 51a Anm. 2
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Im Zuge der Einführung der abgeltenden Wirkung des KapErtrStEinhalts werden die Abs. 2b–2e und 6 neu eingefügt.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 2a Satz 1 wurde die Verweisung auf § 39b geändert.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Abs. 2b–2d sind gem. § 52a Abs. 18 erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Für die Abs. 2e und 6 existiert keine besondere Anwendungsregelung. Sie erlangen allerdings erst nach In-Kraft-Treten der Regelungen zur Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 Bedeutung.

Die Änderung des Abs. 2a Satz 1 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (29.12.2007) geltenden Fassung durch das UntStReformG 2008 ab dem Kj. 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2 **a) Grund der Änderungen**

Abs. 2a: Die Rechenanleitung zur Durchführung des LStAbzugs für die Anwender wurde in § 39b Abs. 2 neu gefasst. Dabei wurde der sog. zu versteuernde Jahresbetrag neu in Satz 5 statt bisher in Satz 6 definiert. Das bisherige Gesetzeszitat in § 51a Abs. 2a mit dem Verweis auf § 39b Abs. 2 Satz 6 ging ins Leere.

Abs. 2b–2e und 6: Ziel der reformierten Kapitalertragsbesteuerung ist es, die Besteuerung von Kapitalerträgen soweit wie möglich mit abgeltender

Wirkung an der Quelle vorzunehmen. Dazu bedarf es nicht nur eines abgeltenden KapErtrStEinbehalts, sondern ebenfalls eines KiStEinbehalts an der Quelle. Ohne diesen müssten Kapitalerträge für Zwecke der KiStBerechnung dennoch in die Veranlagung einbezogen werden. Daher werden die Stellen, die bereits mit dem KapErtrStAbzug befasst sind, durch die Neuregelung verpflichtet, auf Antrag des KiStpfl. KiSt. einzubehalten und abzuführen. Wird ein Antrag nicht gestellt, ist die KiSt. auf Kapitalerträge in einem gesonderten Verfahren zu veranlagern.

b) Bedeutung der Änderungen

J 07-3

Abs. 2a: Auf Grund der Änderung des § 39b Abs. 2 musste das Gesetzeszitat in § 51a Abs. 2a Satz 1 redaktionell angepasst werden. Die bisher in § 39b Abs. 2 Satz 6 enthaltene Regelung ist in den neuen Satz 5 übernommen worden. Inhaltlich ist der Verweis auf die Rechenanleitung zur Durchführung des LStAbzugs für die Anwender beibehalten worden.

Abs. 2b–2e und 6: Bis einschließlich VZ 2008 erhebt kein Bundesland die KiSt. als Zuschlag zur KapErtrSt. Kapitalerträge gehen in die Veranlagung nach § 25 ein, womit auch Kapitalerträge Teil der Bemessungsgrundlage für die KiSt. sind. Ab dem VZ 2009 soll die KiSt. auf Kapitalerträge auf Grund der bundesgesetzlichen Regelung in § 51a als Zuschlag zur KapErtrSt. erhoben werden. Rechtliche Wirkungen sollen die Regelungen allerdings erst durch Verweise in den Landeskirchensteuergesetzen erhalten (BTDrucks. 16/4841, 69). Die Neuregelung verbreitert nicht die Bemessungsgrundlage der KiSt., sondern stellt lediglich die Besteuerung der Einkünfte sicher, die ab dem VZ 2009 nicht in die EStVeranlagung eingehen.

c) Verfassungsrechtliche Bedenken

J 07-4

Gesetzgebungskompetenz: UE fehlt dem Bundesgesetzgeber die Kompetenz zum Erlass von Regelungen zum Einbehalt der KiSt. durch KiStAbzugsverpflichtete. Nach Art. 137 Abs. 6 Weimarer Reichsverfassung, der auf Grund von Art. 140 GG Bestandteil des Grundgesetzes ist, haben Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, das Recht, Steuern zu erheben. Die Aufgabe der Schaffung und Ausgestaltung der für den Steuereingriff erforderlichen Rechtsgrundlagen hat der Verfassungsgeber den Landesgesetzgebern zugewiesen (Art. 137 Abs. 6 WRV). Von dieser ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz (vgl. § 51a Anh. 2 Anm. 2) haben die Länder durch ihre jeweiligen Kirchensteuergesetze Gebrauch gemacht. Der Bund ist daher gehindert, Regelungen zur KiStPflicht der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu treffen.

Der Verstoß gegen die Kompetenzordnung des GG wird nicht dadurch vermieden, dass nach Abs. 6 die Abs. 1–5 für die KiSt. nur nach Maßgabe landesrechtl. Vorschriften – den Landeskirchensteuergesetzen – gelten sollen. Nach der Gesetzesbegründung soll diese Regelung dazu führen, dass die Vorgaben des § 51a erst durch die Verweise in den Landeskirchensteuergesetzen rechtl. Wirkung entfalten (BTDrucks. 16/4841, 69). Eine derartige „bedingte Geltung“ der Abs. 2b–2e ist dem Gesetzestext allerdings nicht zu entnehmen; sie würde aber auch das Verdikt der Verfassungswidrigkeit nicht verhindern, da dem Bundesgesetzgeber für jede Art von Regelungen, auch für bedingte, die Kompetenz fehlt.

#####

##621##

Anders als die bisherigen Abs. 1–5, die für bundesgesetzliche Zuschlagsteuern galten, werden mit den Abs. 2c–2e nunmehr Regelungen erlassen, die allein auf eine landesgesetzliche Zuschlagsteuer Anwendung finden. Dazu fehlt dem Bundesgesetzgeber die Kompetenz.

Verwaltungskompetenz der Religionsgemeinschaften: Darüber hinaus erscheint es nicht ausgeschlossen, dass die Verpflichtung der Kreditinstitute und anderer Stellen zum Einbehalt und zur Abführung von KiSt. die KiSt-Verwaltungskompetenz der Religionsgemeinschaften verletzt. Diesen steht es im Rahmen der Landeskirchensteuergesetze regelmäßig frei, ob sie die Steuer selbst erheben oder ob sie die Erhebung durch staatliche Stellen durchführen lassen (vgl. etwa §§ 7 und 8 KiStG Brandenb.). Eine zwingende Erhebung von KiSt. auf Kapitalerträge im Abzugswege über Kreditinstitute (und andere) verletzt uE die verfassungsrechtl. ebenfalls in Art. 137 Abs. 6 WRV verankerte Verwaltungskompetenz der Religionsgemeinschaften. Ob hier ein Verfassungsverstoß vorliegt, hängt von den jeweiligen Landeskirchensteuergesetzen ab.

Steuererhebung durch Kreditinstitute: Die Erhebung der KiSt. über Kreditinstitute (und andere Stellen) erscheint nach der gefestigten Rspr. des BVerfG zur Erhebung der KiSt. als Zuschlag zur LSt. allerdings unbedenklich. Die Verpflichtung privater ArbG zum Einbehalt der KirchenLSt. wird regelmäßig als zulässige Indienstnahme Privater für öffentliche Aufgaben angesehen, die nicht schon als solche einen Anspruch auf Vergütung auslöst (BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, NJW 1977, 1282). Da die Verpflichtung zum Einbehalt von KiSt. auf Kapitalerträge mit der Verpflichtung zum KirchenLStEinbehalt vergleichbar ist, steht nicht zu erwarten, dass das BVerfG die Regelung aus diesem Grund als verfassungswidrig einstufen wird (vgl. KORIOTH in MAUNZ/DÜRIG, Art. 140 GG, Art. 137 WRV, Anm. 101; kritisch zur Verfassungsmäßigkeit der KirchenLSt. WASMUTH/SCHILLER, NVwZ 2001, 852 [857]).

Erläuterungen zu Abs. 2b

J 07-5 1. Erhebung von Kapitalertragsteuer

Nach Abs. 2b wird die KiSt. auf Kapitalerträge als Zuschlag zur KapErtrSt. erhoben. Durch diese Bestimmung wird die KapErtrSt. Maßstabsteuer für die KiSt. Die Regelung knüpft an die Erhebung der ESt. durch Abzug vom Kapitalertrag nach § 43 Abs. 1 an. Damit spielt es für die Anwendung dieser Norm keine Rolle, ob ein bestimmter Kapitalertrag auf Grund der Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 8) einer anderen Einkunftsart zuzuordnen ist. Ebenso wie die KapErtrSt. nach § 43 Abs. 4 ohne Rücksicht auf die Zuordnung von Kapitalerträgen zu einer Einkunftsart vorzunehmen ist, gilt dies auch für die KiSt.

Der Anwendungsbereich dieses Absatzes ist darüber hinaus auch insoweit nicht mit dem Anwendungsbereich des gesonderten Steuertarifs für Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 identisch, als bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht der KapErtrSt. unterliegen (vgl. § 32d Anm. J 07-37 [Abs. 3]), die KiSt. nicht als Zuschlag zur KapErtrSt. erhoben werden kann.

Für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen sieht das Bundesrecht keine Regelungen zur Erhebung der KiSt. vor; dies obliegt den Landeskirchensteuergesetzen.

2. Bemessungsgrundlage und Steuersatz

J 07-6

Der Betrag der KapErtrSt. stellt die Bemessungsgrundlage der KiSt dar. Die Höhe der KapErtrSt. ergibt sich aus § 43a. Dabei ist ua. auch die pauschalierte Anrechnung der KiSt. nach §§ 43a Abs. 1 Satz 3, 32d Abs. 1 Sätze 4 und 5 zu berücksichtigen. Gleiches gilt für ausländ. Quellensteuern, die nach § 43a Abs. 3 Satz 1 den Betrag der KapErtrSt. vermindern.

Der Steuersatz der KiSt. ist bundesgesetzlich nicht festgeschrieben. Er ergibt sich aus dem jeweiligen Landesrecht bzw. den KiStOrdnungen und -beschlüssen der Religionsgemeinschaften.

3. Kirchensteuerpflichtiger

J 07-7

Die KiSt. wird nur dann als Zuschlag zur KapErtrSt. erhoben, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge KiStpfl., genauer KiStSchuldner, ist. Nur Mitglieder einer Religionsgemeinschaft können Schuldner von KiSt. sein. Eine Mitgliedschaft kann nur bei natürlichen Personen, nicht aber bei PersGes. oder juristischen Personen bestehen, die ihrem Wesen nach bekenntnisfremd sind (zu Einzelheiten vgl. § 51a Anh. 2 Anm. 7).

4. Verhältnis des Kirchensteuerzuschlags auf die Kapitalertragsteuer zum Kirchensteuerzuschlag auf die Einkommensteuer

J 07-8

Abs. 2b enthält lediglich Bestimmungen zur Erhebung der KiSt. als Zuschlag zur KapErtrSt. Es obliegt grundsätzlich den Landesgesetzgebern, das Verhältnis zwischen der KiSt. als Zuschlag zur KapErtrSt. zur KiSt. als Zuschlag auf die ESt. im Übrigen auszugestalten. Soweit die Landeskirchensteuergesetze auf § 51a verweisen, ist über Abs. 3 geregelt, dass im Fall einer abgeltenden Wirkung des StAbzugs für die ESt. auch die KiSt. durch den Zuschlag auf die Abzugsteuer abgegolten ist. Soweit die KapErtrSt. daher nach § 43 Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung hat, gilt dies auch für den KiSt-Zuschlag auf die KapErtrSt. Fehlt es an der abgeltenden Wirkung (vor allem bei Subsidiarität des § 20 und in den Fällen des § 32d Abs. 2, vgl. § 43 Abs. 5 Satz 2), ist über Abs. 1 auch § 36 Abs. 2 Nr. 2 entsprechend anwendbar, so dass der KiStZuschlag auf die KapErtrSt. auf den KiStZuschlag auf die ESt. angerechnet wird.

Erläuterungen zu Abs. 2c

1. Bedeutung der Regelung

J 07-9

Abs. 2c eröffnet dem Stpfl. die Option, die KiSt. auf Kapitalerträge im Wege eines Zuschlags zur KapErtrSt. mit abgeltender Wirkung bereits an der Quelle erheben zu lassen. Dem Liquiditätsnachteil durch die im Vergleich zu einer Veranlagung nach Ablauf des Kj. (vgl. Abs. 2d) frühere Steuerzahlung steht der Vorteil gegenüber, dass ein Veranlagungsverfahren insoweit entbehrlich ist.

J 07-10 **2. Abzugsverpflichteter**

Abzugsverpflichteter ist nach der Legaldefinition des Abs. 2c Satz 1 derjenige, der potentiell zum Einbehalt von KiSt. verpflichtet ist. Dazu wird grundsätzlich an die Abzugsverpflichtung für Zwecke der KapErtrSt. nach § 44 Abs. 1 Satz 3 angeknüpft. Die Verpflichtung trifft damit in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4, 7a und 7b den Schuldner der Kapitalerträge und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8–12 und Satz 2 die auszahlende Stelle. Nach Abs. 2c Satz 2 ist ausnahmsweise der Schuldner der Kapitalerträge nicht Abzugsverpflichteter, wenn er die Kapitalerträge nicht unmittelbar an den Schuldner auszahlt. Dies betrifft in erster Linie Dividendenausschüttungen von inländ. Publikums-Aktiengesellschaften, bei denen die Auszahlung über die Depotbanken der Anteilseigner erfolgt. In diesem Fall fehlt der Gesellschaft häufig schon die genaue Kenntnis über die Identität ihrer Anteilseigner, in jedem Fall ist ihr aber deren Konfessionszugehörigkeit unbekannt. Daher ist Abzugsverpflichteter (in Abs. 2c Satz 2 wird er ungenau als KiStAbzugsverpflichteter bezeichnet) die Person oder Stelle, die die Auszahlung für Rechnung des Schuldners an den Gläubiger vornimmt. Im Regelfall wird dies die Depotbank des Gläubigers sein, die zugleich auch als auszahlende Stelle für andere Kapitalerträge zum Einbehalt von KapErtrSt. und KiSt. verpflichtet ist. Schaltet der Schuldner der Kapitalerträge einen Dritten lediglich zur Zahlungsabwicklung – etwa durch einen Überweisungsauftrag – ein, bleibt er jedoch nach Abs. 2c Satz 1 Abzugsverpflichteter (BTDrucks. 16/4841, 70). Abzugsverpflichtete sind demzufolge auch GmbH, die Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter vornehmen.

J 07-11 **3. Kirchensteuer-Abzugsverpflichteter**

Nach der Systematik des Abs. 2c wird der Abzugsverpflichtete zum KiStAbzugsverpflichteten, wenn auf Kapitalerträge nach Abs. 2b KiSt. zu erheben ist und der KiStpfl. einen schriftlichen Antrag auf KiStAbzug stellt.

Der KiStAbzugsverpflichtete hat den KiStAbzug vorzunehmen und den KiStAbzug getrennt nach Religionsangehörigkeiten an das für ihn zuständige FA abzuführen (Abs. 2c Satz 5); eine regionale Zerlegung, wie sie für die KapErtrSt. erforderlich ist (§ 8 Abs. 1 Satz 3 ZerlG), ist nicht angeordnet. Auf der StBescheinigung nach § 45a Abs. 2 ist die KiSt. unter Angabe der Religionsgemeinschaft zu bescheinigen (Abs. 2c Satz 9). Besteht die KiStAbzugsverpflichtung auf Grund von Abs. 2c Satz 2, weil der Abzugsverpflichtete die Auszahlung für Rechnung des Schuldners vornimmt, hat dieser zunächst die bereits vom Schuldner der Kapitalerträge einbehaltene KapErtrSt. nach §§ 43a Abs. 1 Satz 3, 32d Abs. 1 Sätze 4 und 5 um die pauschalierte Anrechnung der KiSt. zu kürzen und den Differenzbetrag dem Gläubiger zu erstatten. Auf der Basis der ermäßigten KapErtrSt. hat er sodann die KiSt. zu berechnen, einzubehalten und an das FA abzuführen. Die teilweise erstattete KapErtrSt. kann der KiStAbzugsverpflichtete im Rahmen der nächsten KapErtrStAnmeldung nach § 45a Abs. 1 in Abzug bringen (Abs. 2c Satz 2 Halbs. 2). Für einen unterlassenen oder zu niedrigen KiStEinbehalt haftet der KiStAbzugsverpflichtete, wenn ihm nicht der Nachweis gelingt, seine Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt zu haben (Abs. 2c Satz 7, § 44 Abs. 5).

4. Antrag auf Kirchensteuer-Einbehalt

J 07-12

Der KiStEinbehalt erfolgt nur auf Antrag des KiStpfl., der in dessen freiem Ermessen steht. Der Antrag hat die Religionsangehörigkeit zu benennen (Abs. 2c Satz 4); er kann weder auf Teile der Kapitalerträge beschränkt noch rückwirkend widerrufen werden (Abs. 2c Satz 3). Es steht dem KiStpfl. frei, den Antrag nicht bei allen Abzugsverpflichteten zu stellen. Der Abzugsverpflichtete ist nicht verpflichtet, die Richtigkeit der Angaben in dem Antrag zu überprüfen. Erlischt die KiStPflicht des Stpfl. und widerruft der Stpfl. den Antrag nicht, kann eine Erstattung lediglich im Veranlagungswege nach Abs. 2d Satz 1 Halbs. 2 erreicht werden. Eine Rechtsgrundlage für die (Wieder-)Herstellung der vollen KapErtrStBelastung ist in einem solchen Fall nicht ersichtlich.

5. Steuergläubiger

J 07-13

Gläubiger der KiSt. sind die Religionsgemeinschaften. Die FÄ haben die an sie abgeführte KiSt. an die Religionsgemeinschaften weiterzuleiten (Abs. 2c Satz 6). Gleiches gilt für die im Wege eines Haftungsbescheids von den KiStAbzugsverpflichteten erlangten Beträge (Abs. 2c Satz 8).

6. Mehrheit von Gläubigern

J 07-14

Stehen die Kapitalerträge mehreren Gläubigern zu, ist ein KiStEinbehalt nur möglich, wenn alle Gläubiger derselben Religionsgemeinschaft angehören oder wenn es sich um Ehegatten handelt (Abs. 2c Satz 10). Stehen die Kapitalerträge PersGes. (einschließlich Gesellschaften bürgerlichen Rechts) oder juristischen Personen zu, ist ein KiStEinbehalt ausgeschlossen, da diese Gesellschaften nicht KiStSchuldner sein können (s. Anm. J 07-7). Als Gläubigermehrheit kommen damit nur Bruchteilsgemeinschaften, Erbengemeinschaften und Ehegatten in Betracht.

Letztere können den Antrag sowohl bei konfessionsgleicher, konfessionsverschiedener als auch bei glaubensverschiedener Ehe (zu den Begriffen § 51a Anh. 2 Anm. 11) stellen. Die Kapitalerträge sind in dem von den Eheleuten übereinstimmend erklärten Verhältnis ihrer Berechtigung aufzuteilen; die KapErtrSt. und die KiSt. sind dann auf der Basis der jeweiligen Teilbeträge zu berechnen und abzuführen (Abs. 2c Sätze 11 und 12). Wird das Verhältnis nicht erklärt, ist eine hälftige Berechtigung zu unterstellen (vgl. Abs. 2c Satz 13). Insbes. bei glaubensverschiedener Ehe führt dies zu einer unterschiedlich hohen stl. Belastung der anteiligen Kapitalerträge. Erfolgt die Gutschrift der Kapitalerträge auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten, besteht die Gefahr, dass der konfessionslose Ehegatte mittelbar durch die KiSt. des anderen Ehegatten belastet wird.

Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Beschränkung auf Gläubigermehrheiten, die derselben Religionsgemeinschaft angehören, neue Schwierigkeiten auf Grund unterschiedlich hoher KiStSätze zu vermeiden. Diese Schwierigkeit besteht ggf. auch bei Ansässigkeit in verschiedenen Bundesländern. UE besteht in einem solchen Fall daher keine Antragsmöglichkeit der Gläubigermehrheit. Kapitalerträge, von denen auf Grund der Einschränkungen bei Gläubigermehrheiten kein KiStAbzug vorgenommen werden kann, sind nach Abs. 2d zu erklären.

#####

##625##

J 07-15 **7. Datenschutz**

Die von den KiStAbzugsverpflichteten erlangten Daten über die Konfessionszugehörigkeit dürfen ohne Zustimmung des Stpfl. oder gesetzliche Regelung nicht für andere Zwecke als den KiStAbzug verwendet oder weitergegeben werden (Abs. 2c Satz 14). Dies ist durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen sicherzustellen (BTDrucks. 16/4841, 70).

Erläuterungen zu Abs. 2dJ 07-16 **1. Wahl- und Pflichtveranlagung**

Pflichtveranlagung bei fehlendem Kirchensteuerabzug (Abs. 2d Satz 1 Halbs. 1): Wird die KiSt. nicht als Zuschlag zur KapErtrSt. einbehalten, ist die KiSt. nach Ablauf des Kj. zu veranlagern. Die Veranlagungspflicht nach Abs. 2d Satz 1 erstreckt sich nicht auf die KiSt. auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht der KapErtrSt. unterliegen, weil es an einem KapErtrStTatbestand oder an einem Abzugsverpflichteten fehlt. Diese Kapitalerträge unterliegen nach § 32d Abs. 3 der EStVeranlagung zum gesonderten Steuertarif, in deren Rahmen nach Maßgabe der Landeskirchensteuergesetze auch die KiSt. erhoben wird. Wesentliche Anwendungsfälle der Pflichtveranlagung nach Abs. 2d sind:

- ▷ *Kein Antrag auf KiStEinbehalt:* Stellt der KiStpfl. bei einem oder mehreren Abzugsverpflichteten keinen Antrag nach Abs. 2c Satz 1, muss die KiSt. auf die von diesen ausgezahlten Kapitalerträge im Veranlagungswege erhoben werden.
- ▷ *Kapitalerträge stehen einer Gläubigermehrheit oder einer PersGes. zu:* Bei konfessions- oder glaubensverschiedenen Gläubigermehrheiten (mit der Ausnahme von Ehegatten) und PersGes. kann die KiSt. nicht von den Abzugsverpflichteten einbehalten werden (vgl. Anm. J 07-14).
- ▷ *Ausschüttungsgleiche Erträge bei Investmentfonds:* Bei thesaurierenden Investmentfonds wird die KapErtrSt. durch die inländ. Investmentgesellschaft erhoben (§ 7 Abs. 4 InvStG), die nicht Abzugsverpflichtete nach Abs. 2c ist. Eine Nacherhebung durch das auszahlende Kreditinstitut erfolgt nicht.
- ▶ *Bemessungsgrundlage für die KiSt. auf Kapitalerträge ist die KapErtrSt., die sich nach der pauschalierten Anrechnung der KiSt. auf die KapErtrSt. gem. § 32d Abs. 1 Sätze 4 und 5 ergibt (Abs. 2d Satz 1 Halbs. 1).* Beim vorangegangenen KapErtrStEinbehalt konnte die Anrechenbarkeit der KiSt. nicht berücksichtigt werden. Die Erhebung der KiSt. im Veranlagungswege führt nicht von Amts wegen zu einer § 32d Abs. 1 Satz 3 entsprechenden Ermäßigung der KapErtrSt.; der Stpfl. kann vielmehr gem. § 32d Abs. 4 einen Antrag auf Wahlveranlagung stellen, um die Anrechnung nachträglich zu erreichen. Es kann für den Stpfl. im Einzelfall allerdings günstiger sein, auf diesen Antrag zu verzichten, wenn eine StFestsetzung nach § 32d Abs. 3 Satz 2 zu einer höheren ESt. führt, was etwa bei der Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 43a Abs. 2 Satz 7 der Fall sein kann (vgl. § 32d Anm. J 07-41).

#####

##626##

Wahlveranlagung bei Kirchensteuerabzug (Abs. 2d Satz 1 Halbs. 2): Soweit die KiSt. von einem KiStAbzugsverpflichteten als Zuschlag zur KapErtrSt. nach Abs. 2c erhoben worden ist, kann der Stpfl. eine Veranlagung beantragen. Die Wahlveranlagung dient der Überprüfung des KiStEinbehalts dem Grunde und der Höhe nach. Der Stpfl. kann etwa geltend machen, zum Zeitpunkt des Einbehalts bereits nicht mehr kistpfl. gewesen zu sein. Die Regelung stellt allerdings keine vollumfängliche Parallelnorm zu § 32d Abs. 4 oder 6 dar. Bemessungsgrundlage für die KiSt. bleibt die KapErtrSt. (vgl. Abs. 2b). Wird die abgeltende Wirkung der KapErtrSt. durch eine Wahlveranlagung nach § 32d durchbrochen, fällt dies nicht in den Anwendungsbereich der Abs. 2b–2d. Vielmehr ist die als Zuschlag auf die KapErtrSt. erhobene KiSt. auf die KiSt. auf die ESt. anzurechnen (Abs. 1 iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2).

2. Kapitalertragsteuerbescheinigung (Abs. 2d Satz 2)

J 07-17

Für die Berechnung der KiSt. im Wege der Veranlagung ist es erforderlich, aber auch ausreichend, den Gesamtbetrag der vom Stpfl. gezahlten KapErtrSt. zu ermitteln. Zu diesem Zweck kann der Stpfl. von den Abzugsverpflichteten eine Bescheinigung über den Gesamtbetrag der KapErtrSt. verlangen (Abs. 2d Satz 2). Diese Bescheinigung ermöglicht dem Stpfl. eine Veranlagung der KiSt., ohne die Kapitalerträge im Einzelnen erklären zu müssen. Mangels Verweises auf die Regelungen über StBescheinigungen (§ 45a Abs. 2 und 3) hat die Bescheinigung nicht die Rechtsnatur einer StBescheinigung; insbes. finden die Korrektur- und Haftungstatbestände nach § 45a keine Anwendung.

3. Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen (Abs. 2d Satz 3)

J 07-18

Der Stpfl. hat die insgesamt erhobene KapErtrSt. zu erklären und zusätzlich entweder die Bescheinigungen nach Abs. 2d Satz 2 oder die StBescheinigungen nach § 45a Abs. 2 bzw. 3 vorzulegen. Eine Verifikation, ob der Stpfl. sämtliche Kapitalerträge bzw. die gesamte KapErtrSt. deklariert hat, ist im Regelfall nicht möglich; das Kontenabrufverfahren nach § 93 Abs. 7 AO steht für KiStZwecke nicht zur Verfügung.

Erläuterungen zu Abs. 2e

J 07-19

Abs. 2e stellt eine rein formelle Regelung in dem Sinne dar, dass sie keinerlei Außenwirkung entfaltet. Sie beinhaltet eine Verpflichtung der BReg., die Auswirkungen der Regelungen zum KiStAbzug mit dem Ziel zu überprüfen, einen umfassenden Quellensteuerabzug der KiSt. durch ein elektronisches Informationssystem einzuführen. Die Abzugsverpflichteten sollen in die Lage versetzt werden, aus einer bei der FinVerw. geführten Datenbank die für den KiStAbzug erforderlichen Daten abzufragen. Dies würde einen Antrag des Stpfl. und die damit verbundene Kundgabe der Konfessionszugehörigkeit gegenüber einem Mitarbeiter des Abzugsverpflichteten erübrigen. Darüber hinaus könnte die Erhebung der KiSt. sichergestellt werden, für die bis zu diesem Zeitpunkt keine Verifikationsmöglichkeit zur Verfügung steht.

##627##

Die beim Bundeszentralamt für Steuern einzurichtende Datenbank, bei der über die ETIN die Konfessionszugehörigkeit eines Stpfl. abgefragt werden kann, steht voraussichtlich erst ab dem VZ 2011 zur Verfügung. Sobald diese Datenbank verfügbar ist, soll das KiStAbzugsverfahren auf eine elektronische Abfrage umgestellt werden (BTDrucks 16/4841, 71).

J 07-20

Erläuterungen zu Abs. 6

Abs. 6 soll die Anwendung der Abs. 1–5 auf die KiSt. unter den Vorbehalt landesrechtl. Vorgaben stellen und damit der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder Rechnung tragen. UE vermag dieser Vorbehalt allerdings das Verdikt der Verfassungswidrigkeit nicht zu verhindern (vgl. Anm. J 07-4).

E 12

*Baumgärtel/Lange***#####
##628##**

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. ²Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2007 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2007 zufließen.

(1a) § 1 Abs. 3 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

(2) § 1a Abs. 1 ist für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 1996 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind; für Staatsangehörige und für das Hoheitsgebiet Finnlands, Islands, Norwegens, Österreichs und Schwedens gilt dies ab dem Veranlagungszeitraum 1994.

(3) ¹§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist erstmals auf negative Einkünfte eines Steuerpflichtigen anzuwenden, die er aus einer entgeltlichen Überlassung von Schiffen auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erzielt. ²§ 2a Abs. 3 und 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden. ³§ 2a Abs. 3 Satz 3, 5 und 6 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist für Veranlagungszeiträume ab 1999 weiter anzuwenden, soweit sich ein positiver Betrag im Sinne des § 2a Abs. 3 Satz 3 ergibt oder soweit eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte im Sinne des § 2a Abs. 4 in der Fassung des Satzes 6 in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird. ⁴Insoweit ist in § 2a Abs. 3 Satz 5 letzter Halbsatz die Bezeichnung „§ 10d Abs. 3“ durch „§ 10d Abs. 4“ zu ersetzen. ⁵§ 2a Abs. 4 ist für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2005 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(4) Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

1. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
2. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
3. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der

inländische Steuerpflichtige zu mindestens 10 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahestehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) fortgeführt,

so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.“

⁶§ 2a Abs. 4 ist für Veranlagungszeiträume ab 2008 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(4) ¹Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

1. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
2. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
3. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens 10 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fortgeführt,

so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. ²Satz 1 gilt entsprechend bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1) durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts oder bei Beendigung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) durch Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung sowie bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1) oder unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) bei Beendigung der Ansässigkeit im Inland auf Grund der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.“

(4) § 2b in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179) ist weiterhin für Einkünfte aus einer Einkunftsquelle im Sinne des § 2b anzuwenden, die der Steuerpflichtige nach dem 4. März 1999 und vor dem 11. November 2005 rechtswirksam erworben oder begründet hat.

(4a) ¹§ 3 Nr. 9 in der bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Fassung ist weiter anzuwenden für vor dem 1. Januar 2006 entstandene Ansprüche der Arbeitnehmer auf Abfindungen oder für Abfindungen wegen einer vor dem 1. Januar 2006 getroffenen Gerichtsentscheidung oder einer am 31. Dezember 2005 anhängigen Klage, soweit die Abfindungen dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2008 zufließen. ²§ 3 Nr. 10 in der bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Fassung ist weiter anzuwenden für Entlassungen vor dem 1. Januar 2006, soweit die Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2008 zufließen, und für an Soldatinnen auf

Zeit und Soldaten auf Zeit vor dem 1. Januar 2009 gezahlte Übergangshilfen, wenn das Dienstverhältnis vor dem 1. Januar 2006 begründet wurde.

(4b) ¹§ 3 Nr. 40 ist erstmals anzuwenden für

1. Gewinnausschüttungen, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der nach Artikel 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) aufgehobene Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nicht mehr anzuwenden ist; für die übrigen in § 3 Nr. 40 genannten Erträge im Sinne des § 20 gilt Entsprechendes;
2. Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a, b, c und j nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist.

²§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und auf Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 zugeflossen sind. ³§ 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden.

(4c) § 3 Nr. 40a in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 2013) ist auf Vergütungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 4 anzuwenden, wenn die vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft nach dem 31. März 2002 gegründet worden ist oder soweit die Vergütungen in Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften stehen, die nach dem 7. November 2003 erworben worden sind.

(4d) § 3 Nr. 41 ist erstmals auf Gewinnausschüttungen oder Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals anzuwenden, wenn auf die Ausschüttung oder auf die Gewinne aus der Veräußerung § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a, b, c und d des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) anwendbar wäre.

(5) (weggefallen)

(6) ¹§ 3 Nr. 63 ist bei Beiträgen für eine Direktversicherung nicht anzuwenden, wenn die entsprechende Versorgungszusage vor dem 1. Januar 2005 erteilt wurde und der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber für diese Beiträge auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 verzichtet hat. ²Der Verzicht gilt für die Dauer des Dienstverhältnisses; er ist bis zum 30. Juni 2005 oder bei einem späteren Arbeitgeberwechsel bis zur ersten Beitragsleistung zu erklären. ³§ 3 Nr. 63 Satz 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn § 40b Abs. 1 und 2 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung angewendet wird.

(7) § 3 Nr. 65 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

(8) (weggefallen)

(8a) ¹§ 3c Abs. 2 ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 erstmals anzuwenden ist. ²§ 3c Abs. 2 Satz 3 und 4 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden.

(8b) § 4 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

(9) § 4 Abs. 2 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 1999 anzuwenden.

(10) ¹§ 4 Abs. 3 Satz 4 ist nicht anzuwenden, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor dem 1. Januar 1971 als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind. ²§ 4 Abs. 3 Satz 4 und 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) ist erstmals für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 5. Mai 2006 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. ³Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem 5. Mai 2006 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

(11) ¹§ 4 Abs. 4a in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet. ²Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre bleiben unberücksichtigt. ³Bei vor dem 1. Januar 1999 eröffneten Betrieben sind im Fall der Betriebsaufgabe bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen die Buchwerte nicht als Entnahme anzusetzen; im Fall der Betriebsveräußerung ist nur der Veräußerungsgewinn als Entnahme anzusetzen. ⁴Die Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 6 sind erstmals ab dem 1. Januar 2000 zu erfüllen.

(12) ¹§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ²§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ³§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen. ⁴§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden. ⁵In den Fällen, in denen die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002 noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist, ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 1 des

Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) anzuwenden; dies gilt auch für unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Einkommensteuerbescheide für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002, soweit nicht bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. ⁶§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 endet. ⁷§ 4 Abs. 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) gilt erstmals für Gewerbesteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31. Dezember 2007 enden.

(12a) § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 5 Nr. 1 des Gesetzes vom 10. Dezember 2007 (BGBl. I S. 2838) ist erstmals bei nach dem 31. Dezember 2008 zugesagten Leistungen der betrieblichen Altersversorgung anzuwenden.

(12b) § 4e in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 26. Juni 2001 (BGBl. I S. 1310) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2001 endet.

(12c) ¹§ 4f ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind. ²§ 4f Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist erstmals für Kinder anzuwenden, die im Veranlagungszeitraum 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten; für Kinder, die wegen einer vor dem 1. Januar 2007 in der Zeit ab Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, ist § 4f Satz 1 weiterhin in der bis zum 31. Dezember 2006 gültigen Fassung anzuwenden.

(12d) § 4h in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden.

(13) ¹§ 5 Abs. 4a ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1996 endet. ²Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die am Schluss des letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahres zulässigerweise gebildet worden sind, sind in den Schlussbilanzen des ersten nach dem 31. Dezember 1996 endenden Wirtschaftsjahres und der fünf folgenden Wirtschaftsjahre mit mindestens 25 Prozent im ersten und jeweils mindestens 15 Prozent im zweiten bis sechsten Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen.

(14) Soweit Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, in der Vergangenheit gebildet worden sind, sind sie in dem ersten Veranlagungszeitraum, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig ist, in vollem Umfang aufzulösen.

(15) ¹Für Gewerbebetriebe, in denen der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1999 bereits Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt hat, kann der Antrag nach § 5a Abs. 3 Satz 1 auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 in dem Wirtschaftsjahr,

das nach dem 31. Dezember 1998 endet, oder in einem der beiden folgenden Wirtschaftsjahre gestellt werden (Erstjahr). ²§ 5a Abs. 3 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2005 endet. ³§ 5a Abs. 3 Satz 1 in der am 31. Dezember 2003 geltenden Fassung ist weiterhin anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Anschaffung des Handelsschiff auf Grund eines vor dem 1. Januar 2006 rechtswirksam abgeschlossenen schuldrechtlichen Vertrags oder gleichgestellten Rechtsaktes angeschafft oder im Fall der Herstellung mit der Herstellung des Handelsschiffs vor dem 1. Januar 2006 begonnen hat. ⁴In Fällen des Satzes 3 muss der Antrag auf Anwendung des § 5a Abs. 1 spätestens bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellt werden, das vor dem 1. Januar 2008 endet. ⁵§ 5a Abs. 5 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 enden. ⁶Soweit Ansparabschreibungen im Sinne von § 7g Abs. 3 in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung zum Zeitpunkt des Übergangs zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, ist § 5a Abs. 5 Satz 3 in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(16) ¹§ 6 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. ²§ 6 Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals für das erste nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahr (Erstjahr) anzuwenden. ³In Höhe von vier Fünfteln des im Erstjahr durch die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) entstehenden Gewinns kann im Erstjahr eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die in den dem Erstjahr folgenden vier Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). ⁴Scheidet ein der Regelung nach den Sätzen 1 bis 3 unterliegendes Wirtschaftsgut im Auflösungszeitraum ganz oder teilweise aus, ist im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens der für das Wirtschaftsgut verbleibende Teil der Rücklage nach Satz 3 in vollem Umfang oder teilweise gewinnerhöhend aufzulösen. ⁵Soweit ein der Regelung nach den Sätzen 1 bis 3 unterliegendes Wirtschaftsgut im Auflösungszeitraum erneut auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben wird, ist der für das Wirtschaftsgut verbleibende Teil der Rücklage nach Satz 3 in Höhe der Abschreibung gewinnerhöhend aufzulösen. ⁶§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) und § 8b Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) sind in den Fällen der Sätze 3 bis 5 entsprechend anzuwenden. ⁷§ 6 Abs. 1 Nr. 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals für Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird. ⁸Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bau-

unterlagen eingereicht werden. ⁹Sämtliche Baumaßnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 an einem Objekt gelten als eine Baumaßnahme im Sinne des Satzes 7. ¹⁰§ 6 Abs. 1 Nr. 3 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist auch für Verbindlichkeiten, die bereits zum Ende eines vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahres ange-
setzt worden sind, anzuwenden. ¹¹Für den Gewinn, der sich aus der erst-
maligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 bei den in Satz 10 genannten Ver-
bindlichkeiten ergibt, kann jeweils in Höhe von neun Zehnteln eine den
Gewinn mindende Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neun
Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Neuntel gewinnerhöhend
aufzulösen ist (Auflösungszeitraum); scheidet die Verbindlichkeit während
des Auflösungszeitraumes aus dem Betriebsvermögen aus, ist die Rücklage
zum Ende des Wirtschaftsjahres des Ausscheidens in vollem Umfang ge-
winnerhöhend aufzulösen. ¹²§ 6 Abs. 1 Nr. 3a in der Fassung des Gesetzes
vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist auch auf Rückstellungen, die bereits
zum Ende eines vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahres gebil-
det worden sind, anzuwenden. ¹³Steht am Schluss des Erstjahres der Zeit-
punkt des Beginns der Stilllegung des Kernkraftwerkes nicht fest, sind bis-
her gebildete Rückstellungen bis zu dem Betrag gewinnerhöhend aufzulö-
sen, der sich bei Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe d Satz 2 und
Buchstabe e Satz 3 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999
(BGBl. I S. 402) ergibt. ¹⁴Satz 11 ist für die in Satz 12 genannten Rückstel-
lungen entsprechend anzuwenden. ¹⁵§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 in der Fassung
des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) ist erst-
mals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005
beginnen. ¹⁶§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 und 6 in der Fassung des Gesetzes vom
14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist auf Entnahmen anzuwenden, die nach
dem 31. Dezember 1999 erfolgen. ¹⁷§ 6 Abs. 2 und 2a in der Fassung des
Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals
bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 ange-
schafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. ¹⁸§ 6
Abs. 6 Satz 2 und 3 ist erstmals für Einlagen anzuwenden, die nach dem
31. Dezember 1998 vorgenommen werden.

(16a) ¹§ 6 Abs. 5 Satz 3 bis 5 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezem-
ber 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Übertragungsvorgänge nach dem
31. Dezember 2000 anzuwenden. ²§ 6 Abs. 5 Satz 6 in der Fassung des Ge-
setzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Anteils-
begründungen und Anteilserhöhungen nach dem 31. Dezember 2000 anzu-
wenden.

(16b) § 6a Abs. 2 Nr. 1 erste Alternative und Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 ers-
ter Halbsatz in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 26. Juni 2001
(BGBl. I S. 1310) ist bei Pensionsverpflichtungen gegenüber Berechtigten
anzuwenden, denen der Pensionsverpflichtete erstmals eine Pensionszusage
nach dem 31. Dezember 2000 erteilt hat; § 6a Abs. 2 Nr. 1 zweite Alternati-
ve sowie § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 und § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6
zweiter Halbsatz sind bei Pensionsverpflichtungen anzuwenden, die auf ei-
ner nach dem 31. Dezember 2000 vereinbarten Entgeltumwandlung im Sin-
ne von § 1 Abs. 2 des Betriebsrentengesetzes beruhen.

(17) § 6a Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 in der Fassung des Artikels 5 Nr. 2 des Gesetzes vom 10. Dezember 2007 (BGBl. I S. 2838) sind erstmals bei nach dem 31. Dezember 2008 erteilten Pensionszusagen anzuwenden.

(18) ¹§ 6b in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden. ²Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden sind, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(18a) ¹§ 6b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 vorgenommen werden. ²Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden sind, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(18b) ¹§ 6b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 26. April 2006 (BGBl. I S. 1091) ist erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2005 und letztmals auf Veräußerungen vor dem 1. Januar 2011 anzuwenden. ²Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen werden, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden. ³§ 6b Abs. 10 Satz 11 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden.

(19) ¹§ 6c in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden. ²Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden sind, ist § 6c in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(20) § 6d ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet.

(21) ¹§ 7 Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals für Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden. ²§ 7 Abs. 1 Satz 6 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals für das nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahr anzuwenden. ³§ 7 Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 angeschafft oder hergestellt worden sind.

(21a) ¹§ 7 Abs. 2 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 angeschafft oder hergestellt worden sind. ²Bei Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2001 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) weiter anzuwenden. ³§ 7 Abs. 2 und 3 in der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung ist letztmalig anzuwenden für vor dem 1. Januar 2008 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter.

(21b) ¹Bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen, ist § 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) weiter anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 2001 mit der Herstellung des Gebäudes begonnen hat oder im Fall der Anschaffung das Objekt auf Grund eines vor dem 1. Januar 2001 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat. ²Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(22) § 7a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1979 in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Juni 1979 (BGBl. I S. 721) ist letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15a erstmals anzuwenden ist.

(23) ¹§ 7g Abs. 1 bis 4 und 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 enden. ²§ 7g Abs. 5 und 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden. ³Bei Ansparabschreibungen, die in vor dem 18. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, und Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7g in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden. ⁴Soweit Ansparabschreibungen noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 Euro nach § 7g Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) um die noch vorhandenen Ansparabschreibungen.

(23a) ¹§ 7h Abs. 1 Satz 1 und 3 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) sind erstmals für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird. ²Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(23b) ¹§ 7i Abs. 1 Satz 1 und 5 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) sind erstmals für Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird. ²Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(23c) ¹§ 9 Abs. 5 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. ²Für die Anwendung des § 9 Abs. 5 Satz 2 in der Fassung des Arti-

kels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) gilt Absatz 16 Satz 7 bis 9 entsprechend. ³§ 9 Abs. 5 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 26. April 2006 (BGBl. I S. 1091) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind.

(23d) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden und in Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist.

(23e) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für die im Veranlagungszeitraum 2008 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter anzuwenden.

(23f) ¹§ 10 Abs. 1 Nr. 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auf alle Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31. Dezember 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen. ²Für Versorgungsleistungen, die auf vor dem 1. Januar 2008 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen, gilt dies nur, wenn das übertragene Vermögen nur deshalb einen ausreichenden Ertrag bringt, weil ersparte Aufwendungen mit Ausnahme des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken vom Vermögensübernehmer genutzten Grundstücks zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden.

(24) § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 1 ist für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2011 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Vertrag die Zahlung der Leibrente nicht vor Vollendung des 62. Lebensjahres vorsehen darf.

(24a) ¹§ 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 26. April 2006 (BGBl. I S. 1091) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind. ²§ 10 Abs. 1 Nr. 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist erstmals für Kinder anzuwenden, die im Veranlagungszeitraum 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten; für Kinder, die wegen einer vor dem 1. Januar 2007 in der Zeit ab Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, ist § 10 Abs. 1 Nr. 8 weiterhin in der bis zum 31. Dezember 2006 gültigen Fassung anzuwenden.

(24b) § 10a Abs. 5 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit

1. sich dies zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt oder

2. die Steuerfestsetzung bei Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) noch nicht unanfechtbar war oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.

(24c) ¹§ 10b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3a in der Fassung des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) sind auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 geleistet werden. ²§ 10b Abs. 1 und 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ³Für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden, gilt auf Antrag des Steuerpflichtigen § 10b Abs. 1 in der am 26. Juli 2000 geltenden Fassung.

(25) ¹Auf den am Schluss des Veranlagungszeitraums 1998 festgestellten verbleibenden Verlustabzug ist § 10d in der Fassung des Gesetzes vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) anzuwenden. ²Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden. ³§ 10d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ⁴Auf den Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2004 in den Veranlagungszeitraum 2003 ist § 10d Abs. 1 in der für den Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung anzuwenden. ⁵§ 10d Abs. 4 Satz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen.

(26) ¹Für nach dem 31. Dezember 1986 und vor dem 1. Januar 1991 hergestellte oder angeschaffte Wohnungen im eigenen Haus oder Eigentumswohnungen sowie in diesem Zeitraum fertig gestellte Ausbauten oder Erweiterungen ist § 10e des Einkommensteuergesetzes 1990 in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990 (BGBl. I S. 1898) weiter anzuwenden. ²Für nach dem 31. Dezember 1990 hergestellte oder angeschaffte Wohnungen im eigenen Haus oder Eigentumswohnungen sowie in diesem Zeitraum fertig gestellte Ausbauten oder Erweiterungen ist § 10e des Einkommensteuergesetzes in der durch Gesetz vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1322) geänderten Fassung weiter anzuwenden. ³Abweichend von Satz 2 ist § 10e Abs. 1 bis 5 und 6 bis 7 in der durch Gesetz vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) geänderten Fassung erstmals für den Veranlagungszeitraum 1991 bei Objekten im Sinne des § 10e Abs. 1 und 2 anzuwenden, wenn im Fall der Herstellung der Steuerpflichtige nach dem 30. September 1991 den Bauantrag gestellt oder mit der Herstellung begonnen hat oder im Fall der Anschaffung der Steuerpflichtige das Objekt nach dem 30. September 1991 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat oder mit der Herstellung des Objekts nach dem 30. September 1991 begonnen worden ist. ⁴§ 10e Abs. 5a ist erstmals bei in § 10e Abs. 1 und 2 bezeichneten Objekten anzuwenden, wenn im Fall der Herstellung der Steuerpflichtige den Bauantrag nach dem 31. Dezember 1991 gestellt oder, falls ein solcher nicht erforderlich ist, mit der Herstellung nach diesem Zeitpunkt begonnen hat, oder im Fall der Anschaffung der Steuerpflichtige das Objekt auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1991 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft

hat. ⁵§ 10e Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Juni 1993 (BGBl. I S. 944) und Abs. 6 Satz 3 in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) ist erstmals anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige das Objekt auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1993 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat. ⁶§ 10e ist letztmals anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 1996 mit der Herstellung des Objekts begonnen hat oder im Fall der Anschaffung das Objekt auf Grund eines vor dem 1. Januar 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat. ⁷Als Beginn der Herstellung gilt bei Objekten, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Objekten, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(27) ¹§ 10f Abs. 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Baumaßnahmen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wurden. ²Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. ³§ 10f Abs. 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals auf Erhaltungsaufwand anzuwenden, der nach dem 31. Dezember 2003 entstanden ist.

(27a) ¹§ 10g in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die auf nach dem 31. Dezember 2003 begonnene Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen entfallen. ²Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(28) ¹§ 10h ist letztmals anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1996 mit der Herstellung begonnen hat. ²Als Beginn der Herstellung gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Baumaßnahmen, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(29) ¹§ 10i in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist letztmals anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 1999 mit der Herstellung des Objekts begonnen hat oder im Fall der Anschaffung das Objekt auf Grund eines vor dem 1. Januar 1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat. ²Als Beginn der Herstellung gilt bei Objekten, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Objekten, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(30) ¹§ 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) sind im Hinblick auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks erstmals für Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 geleistet wurden. ²§ 11 Abs. 2 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf ein Damnum oder Disagio im Zusammenhang mit einem Kredit für ein Grundstück anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 geleistet wurde, in anderen Fällen für ein Damnum oder Disagio, das nach dem 31. Dezember 2004 geleistet wurde.

(30a) ¹Für die Anwendung des § 13 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend. ²§ 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1a sowie § 18 Abs. 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

(31) ¹§ 13a in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2001 endet. ²§ 13a in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 beginnen.

(32) § 14a in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2001 endet.

(32a) § 15 Abs. 3 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden.

(32b) § 15 Abs. 4 Satz 3 bis 5 ist erstmals auf Verluste anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, auf deren Anteile sich die in § 15 Abs. 4 Satz 4 bezeichneten Geschäfte beziehen, entstehen, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist.

(33) ¹§ 15a ist nicht auf Verluste anzuwenden, soweit sie

1. durch Sonderabschreibungen nach § 82f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung,
2. durch Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen nach § 7 Abs. 2 von den Herstellungskosten oder von den Anschaffungskosten von in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworbenen Seeschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind,

entstehen; Nummer 1 gilt nur bei Schiffen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindestens 30 Prozent durch Mittel finanziert werden, die weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufnahme von Krediten durch den Gewerbebetrieb stehen, zu dessen Betriebsvermögen das Schiff gehört. ²§ 15a ist in diesen Fällen erstmals anzuwenden auf Verluste, die in nach dem 31. Dezember 1999 beginnenden Wirtschaftsjahren entstehen, wenn der Schiffbauvertrag vor dem 25. April 1996 abgeschlossen worden ist und der Gesellschafter der Gesellschaft vor

dem 1. Januar 1999 beigetreten ist; soweit Verluste, die in dem Betrieb der Gesellschaft entstehen und nach Satz 1 oder nach § 15a Abs. 1 Satz 1 ausgleichsfähig oder abzugsfähig sind, zusammen das Eineinviertelfache der insgesamt geleisteten Einlage übersteigen, ist § 15a auf Verluste anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 1994 beginnenden Wirtschaftsjahren entstehen.³ Scheidet ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist und dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16.⁴ In Höhe der nach Satz 3 als Gewinn zuzurechnenden Beträge sind bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze Verlustanteile anzusetzen.⁵ Bei der Anwendung des § 15a Abs. 3 sind nur Verluste zu berücksichtigen, auf die § 15a Abs. 1 anzuwenden ist.

(33a) ¹§ 15b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) ist nur auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden, denen der Steuerpflichtige nach dem 10. November 2005 beigetreten ist oder für die nach dem 10. November 2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde.² Der Außenvertrieb beginnt in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für die Veräußerung der konkret bestimmbaren Fondsanteile erfüllt sind und die Gesellschaft selbst oder über ein Vertriebsunternehmen mit Außenwirkung an den Markt herangetreten ist.³ Dem Beginn des Außenvertriebs stehen der Beschluss von Kapitalerhöhungen und die Reinvestition von Erlösen in neue Projekte gleich.⁴ Besteht das Steuerstundungsmodell nicht im Erwerb eines Anteils an einem geschlossenen Fonds, ist § 15b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) anzuwenden, wenn die Investition nach dem 10. November 2005 rechtsverbindlich getätigt wurde.

(34) ¹§ 16 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen.² § 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1993 erfolgen.³ § 16 Abs. 3 Satz 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals auf Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 erfolgen.⁴ § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Realteilungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden.⁵ § 16 Abs. 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1995 erfolgen; hat der Steuerpflichtige bereits für Veräußerungen vor dem 1. Januar 1996 Veräußerungsfreibeträge in Anspruch genommen, bleiben diese unberücksichtigt.⁶ § 16 Abs. 4 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals auf Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen.⁷ § 16 Abs. 5 in der Fassung des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals anzuwenden, wenn die ur-

sprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist.

(34a) ¹§ 17 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist, soweit Anteile an unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften veräußert werden, erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, vorgenommen werden, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist; für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen werden, ist § 17 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) anzuwenden. ²§ 17 Abs. 2 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 1999 anzuwenden.

(34b) Für die Anwendung des § 18 Abs. 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend.

(34c) Wird eine Versorgungsverpflichtung nach § 3 Nr. 66 auf einen Pensionsfonds übertragen und hat der Steuerpflichtige bereits vor dieser Übertragung Leistungen auf Grund dieser Versorgungsverpflichtung erhalten, so sind insoweit auf die Leistungen aus dem Pensionsfonds im Sinne des § 22 Nr. 5 Satz 1 die Beträge nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 19 Abs. 2 entsprechend anzuwenden; § 9a Satz 1 Nr. 3 ist nicht anzuwenden.

(35) (aufgehoben)

(36) ¹§ 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ²§ 20 Abs. 1 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) und § 20 Abs. 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals für Erträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt. ³§ 20 Abs. 1 Nr. 6 in der Fassung des Gesetzes vom 7. September 1990 (BGBl. I S. 1898) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 1974 zugeflossene Zinsen aus Versicherungsverträgen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1973 abgeschlossen worden sind. ⁴§ 20 Abs. 1 Nr. 6 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) ist erstmals auf Zinsen aus Versicherungsverträgen anzuwenden, bei denen die Ansprüche nach dem 31. Dezember 1996 entgeltlich erworben worden sind. ⁵Für Kapitalerträge aus Versicherungsverträgen, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen werden, ist § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung mit der Maßgabe weiterhin anzuwenden, dass in Satz 3 die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 5“ durch die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 6“ ersetzt wird. ⁶§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, § 43 Abs. 3, § 44 Abs. 1, 2 und 5 und § 45a Abs. 1 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) sind erstmals auf Verkäufe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 getätigt werden. ⁷§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878)

ist auf Erträge aus Versicherungsverträgen, die nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen werden, anzuwenden. ⁸§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals anzuwenden auf Versicherungsleistungen im Erlebensfall bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden, und auf Versicherungsleistungen bei Rückkauf eines Vertrages nach dem 31. Dezember 2006. ⁹§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 ist für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2011 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Versicherungsleistung nach Vollendung des 62. Lebensjahres des Steuerpflichtigen ausgezahlt wird.

(36a) Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend.

(37) § 20 Abs. 1 Nr. 9 ist erstmals auf Einnahmen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist.

(37a) ¹§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a ist erstmals auf Leistungen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des Betriebs gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit erzielt werden, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist. ²§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b ist erstmals auf Gewinne anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des Betriebs gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielt werden, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist. ³§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 3 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. ⁴§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 31. Juli 2003 (BGBl. I S. 1550) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ⁵§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden. ⁶§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals auf Einbringungen oder Formwechsel anzuwenden, für die das Umwandlungssteuergesetz in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) anzuwenden ist. ⁷§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 zweiter Halbsatz ist auf Einbringungen oder Formwechsel, für die das Umwandlungssteuergesetz in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) noch nicht anzuwenden ist, in der folgenden Fassung anzuwenden:

„in Fällen der Einbringung nach dem Achten und des Formwechsels nach dem Zehnten Teil des Umwandlungssteuergesetzes gelten die Rücklagen als aufgelöst.“

(37b) § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Sätze 2 und 4 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

(37c) § 20 Abs. 2a Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist.

(37d) ¹§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 2b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden. ²Absatz 33a gilt entsprechend.

(37e) Für die Anwendung des § 21 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend.

(38) ¹§ 22 Nr. 1 Satz 1 ist erstmals auf Bezüge anzuwenden, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden, die die Bezüge gewährt, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034), letztmalig anzuwenden ist. ²Für die Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend. ³§ 22 Nr. 3 Satz 4 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen am 1. Januar 2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

(38a) ¹Abweichend von § 22a Abs. 1 Satz 1 kann das Bundeszentralamt für Steuern den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen. ²Der Mitteilungspflichtige nach § 22a Abs. 1 kann die Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) eines Leistungsempfängers, dem in den Jahren 2005 bis 2008 Leistungen zugeflossen sind, abweichend von § 22a Abs. 2 Satz 1 und 2 beim Bundeszentralamt für Steuern erheben. ³Das Bundeszentralamt für Steuern teilt dem Mitteilungspflichtigen die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers mit, sofern die übermittelten Daten mit den nach § 139b Abs. 3 der Abgabenordnung beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Daten übereinstimmen. ⁴Stimmen die Daten nicht überein, findet § 22a Abs. 2 Satz 1 und 2 Anwendung.

(39) (aufgehoben)

(39a) (aufgehoben)

(40) ¹§ 32 Abs. 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. ²§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe d ist für den Veranlagungszeitraum 2000 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„d) ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres, ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne

des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1686/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juli 1998 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Europäischer Freiwilligendienst für junge Menschen“ (ABl. EG Nr. L 214 S. 1) oder des Beschlusses Nr. 1031/ 2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2000 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Jugend“ (ABl. EG Nr. L 117 S. 1) leistet oder“.

³§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe d in der Fassung des Gesetzes vom 16. August 2001 (BGBl. I S. 2074) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. ⁴§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist für Kinder, die im Veranlagungszeitraum 2006 das 24. Lebensjahr vollendeten, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat“ die Angabe „noch nicht das 26. Lebensjahr vollendet hat“ tritt; für Kinder, die im Veranlagungszeitraum 2006 das 25. oder 26. Lebensjahr vollendeten, ist § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 weiterhin in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung anzuwenden. ⁵§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist erstmals für Kinder anzuwenden, die im Veranlagungszeitraum 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten; für Kinder, die wegen einer vor dem 1. Januar 2007 in der Zeit ab der Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, ist § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 weiterhin in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung anzuwenden. ⁶§ 32 Abs. 5 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist für Kinder, die im Veranlagungszeitraum 2006 das 24. Lebensjahr vollendeten, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus“ die Angabe „über das 21. oder 26. Lebensjahr hinaus“ tritt; für Kinder, die im Veranlagungszeitraum 2006 das 25., 26. oder 27. Lebensjahr vollendeten, ist § 32 Abs. 5 Satz 1 weiterhin in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung anzuwenden. ⁷Für die nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b und §§ 10a, 82 begünstigten Verträge, die vor dem 1. Januar 2007 abgeschlossen wurden, gelten für das Vorliegen einer begünstigten Hinterbliebenenversorgung die Altersgrenzen des § 32 in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung. ⁸Dies gilt entsprechend für die Anwendung des § 93 Abs. 1 Satz 3 Buchstabe b.

(41) (aufgehoben)

(42) (weggefallen)

(43) (weggefallen)

(43a) ¹§ 32b Abs. 1 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im

Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.² Abweichend von § 32b Abs. 3 kann das Bundesministerium der Finanzen den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der Mitteilungen durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen.³ Bis zu diesem Zeitpunkt sind § 32b Abs. 3 und 4 in der am 20. Dezember 2003 geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(44) § 32c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

(45) und (46) (weggefallen)

(46a) § 33b Abs. 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

(47) ¹§ 34 Abs. 1 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. ²Auf § 34 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist Absatz 4a in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) entsprechend anzuwenden. ³Satz 2 gilt nicht für die Anwendung des § 34 Abs. 3 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812). ⁴In den Fällen, in denen nach dem 31. Dezember eines Jahres mit zulässiger steuerlicher Rückwirkung eine Vermögensübertragung nach dem Umwandlungssteuergesetz erfolgt oder ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erzielt wird, gelten die außerordentlichen Einkünfte als nach dem 31. Dezember dieses Jahres erzielt. ⁵§ 34 Abs. 3 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812) ist ab dem Veranlagungszeitraum 2002 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „10 Millionen Deutsche Mark“ die Angabe „5 Millionen Euro“ tritt. ⁶§ 34 Abs. 3 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 und ab dem Veranlagungszeitraum 2005 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „16 Prozent“ die Angabe „15 Prozent“ tritt. ⁷Für die Anwendung des § 34 Abs. 3 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812) ist die Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung nach § 34 in Veranlagungszeiträumen vor dem 1. Januar 2001 unbeachtlich.

(48) § 34a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(49) ¹§ 34c Abs. 6 Satz 5 in Verbindung mit Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ²§ 34c Abs. 6 Satz 2 zweiter Halbsatz ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1996 anzuwenden, wenn das den Einkünften zugrunde liegende Rechtsgeschäft vor dem 11. November 1993 abgeschlossen worden ist.

(50) ¹§ 34f Abs. 3 und 4 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) ist erstmals anzuwenden bei Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 10e Abs. 1 bis 5 in der Fassung des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297). ²§ 34f Abs. 4 Satz 1 ist erstmals anzuwenden bei Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 10e Abs. 1 bis 5 oder nach § 15b des Berlinförderungsgesetzes für nach dem 31. Dezember 1991 hergestellte oder angeschaffte Objekte.

(50a) ¹§ 35 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2922) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ²§ 35 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(50b) ¹§ 35a in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2003 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2002 erbracht worden sind. ²§ 35a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind. ³§ 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

(50c) ¹§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 3 und Abs. 3 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ²§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 3 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für Erträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt.

(50d) Die §§ 36a bis 36e in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) sind letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist.

(51) ¹§ 38b Satz 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) gilt erstmals für die Ausstellung der Lohnsteuerkarten 2004. ²Für die Ausstellung der Lohnsteuerkarten 2005 von Amts wegen ist § 38b Satz 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Lohnsteuerklasse II nur in den Fällen bescheinigt wird, in denen der Arbeitnehmer gegenüber der Gemeinde schriftlich vor dem 20. September 2004 versichert, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) vorliegen und ihm seine Verpflichtung bekannt ist, die Eintragung der Steuerklasse umgehend ändern zu lassen (§ 39 Abs. 4 Satz 1), wenn diese Voraussetzung

gen wegfallen. ³Hat ein Arbeitnehmer, auf dessen Lohnsteuerkarte 2004 die Steuerklasse II bescheinigt worden ist, eine Versicherung nach Satz 2 gegenüber der Gemeinde nicht abgegeben, so hat die Gemeinde dies dem Finanzamt mitzuteilen.

(52) (aufgehoben)

(52a) ¹§ 40b Abs. 1 und 2 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung ist weiter anzuwenden auf Beiträge für eine Direktversicherung des Arbeitnehmers und Zuwendungen an eine Pensionskasse, die auf Grund einer Versorgungszusage geleistet werden, die vor dem 1. Januar 2005 erteilt wurde. ²Sofern die Beiträge für eine Direktversicherung die Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 erfüllen, gilt dies nur, wenn der Arbeitnehmer nach Absatz 6 gegenüber dem Arbeitgeber für diese Beiträge auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 verzichtet hat. ³§ 40b Abs. 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals anzuwenden auf Sonderzahlungen, die nach dem 23. August 2006 gezahlt werden.

(52b) § 41b Abs. 1 Satz 2 Satzteil vor Nummer 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals anzuwenden für Lohnsteuerbescheinigungen von laufendem Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 2008 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und von sonstigen Bezügen, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

(52c) (aufgehoben)

(53) ¹Die §§ 43 bis 45c in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) sind letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ²Die §§ 43 bis 45c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), dieses wiederum geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), sind auf Kapitalerträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt. ³§ 44 Abs. 6 Satz 3 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. ⁴§ 45d Abs. 1 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist für Mitteilungen auf Grund der Steuerabzugspflicht nach § 18a des Auslandsinvestment-Gesetzes auf Kapitalerträge anzuwenden, die den Gläubigern nach dem 31. Dezember 2001 zufließen. ⁵§ 44 Abs. 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt.

(53a) ¹§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 sind erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 zufließen, es sei denn, die Veräußerung ist vor dem 29. Juli 2004 erfolgt. ²§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf Verträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden.

(54) Bei der Veräußerung oder Einlösung von Wertpapieren und Kapitalforderungen, die von der das Bundesschuldbuch führenden Stelle oder einer Landesschuldenverwaltung verwahrt oder verwaltet werden können, be-

misst sich der Steuerabzug nach den bis zum 31. Dezember 1993 geltenden Vorschriften, wenn sie vor dem 1. Januar 1994 emittiert worden sind; dies gilt nicht für besonders in Rechnung gestellte Stückzinsen.

(55) § 43a Abs. 2 Satz 7 ist erstmals auf Erträge aus Wertpapieren und Kapitalforderungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 erworben worden sind.

(55a) Die Anlage 2 (zu § 43b) in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auf Ausschüttungen im Sinne des § 43b anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen.

(55b) (aufgehoben)

(55c) § 43b Abs. 2 Satz 1 ist auf Ausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „15 Prozent“ die Angabe „10 Prozent“ tritt.

(55d) § 43b Abs. 3 ist letztmals auf Ausschüttungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind.

(55e) ¹§ 44 Abs. 1 Satz 5 in der Fassung des Gesetzes vom 21. Juli 2004 (BGBl. I S. 1753) ist erstmals auf Ausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 erfolgen. ²§ 44 Abs. 6 Satz 2 und 5 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden.

(55f) ¹Für die Anwendung des § 44a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 auf Kapitalerträge, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen, gilt Folgendes:

Ist ein Freistellungsauftrag vor dem 1. Januar 2007 unter Beachtung des § 20 Abs. 4 in der bis dahin geltenden Fassung erteilt worden, darf der nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichtete den angegebenen Freistellungsbetrag nur zu 56,37 Prozent berücksichtigen. ²Sind in dem Freistellungsauftrag der gesamte Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) und der gesamte Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) angegeben, ist der Werbungskosten-Pauschbetrag in voller Höhe zu berücksichtigen.

(55g) ¹§ 44a Abs. 7 und 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals für Ausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 erfolgen. ²Für Ausschüttungen, die vor dem 1. Januar 2004 erfolgen, sind § 44a Abs. 7 und § 44c in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179) weiterhin anzuwenden. ³§ 44a Abs. 7 und 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) und § 45b Abs. 2a sind erstmals auf Ausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 erfolgen.

(55h) § 44b Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen.

(55i) § 45a Abs. 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals ab dem 1. Januar 2007 anzuwenden.

(55j) ¹§ 46 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch auf Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden. ²§ 46 Abs. 2 Nr. 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden und in Fällen, in denen am 28. Dezember 2007 über einen Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig entschieden ist.

(56) § 48 in der Fassung des Gesetzes vom 30. August 2001 (BGBl. I S. 2267) ist erstmals auf Gegenleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 erbracht werden.

(57) § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e und f sowie Nr. 8 in der Fassung des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden.

(57a) ¹§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ²§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt. ³§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ⁴Für die Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) gelten bei Kapitalerträgen, die nach dem 31. Dezember 2000 zufließen, die Sätze 1 und 2 entsprechend. ⁵§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a und b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals auf Kapitalerträge, die nach dem 31. Dezember 2003 zufließen, anzuwenden.

(58) § 50 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

(58a) § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen.

(58b) § 50a Abs. 7 Satz 3 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, für die der Steuerabzug nach dem 22. Dezember 2001 angeordnet worden ist.

(58c) § 50b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals anzuwenden für Jahresbescheinigungen, die nach dem 31. Dezember 2004 ausgestellt werden.

(59) § 50c in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist weiter anzuwenden, wenn für die Anteile vor Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist, ein Sperrbetrag zu bilden war.

(59a) ¹§ 50d in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ²§ 50d in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt. ³§ 50d in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist ab 1. Januar 2002 anzuwenden; für Anträge auf die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen, die bis zum 31. Dezember 2001 gestellt worden sind, ist § 50d Abs. 2 Satz 4 nicht anzuwenden. ⁴§ 50d Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist ab 1. Januar 2002 anzuwenden. ⁵§ 50d Abs. 1, 1a, 2 und 4 in der Fassung des Gesetzes vom 2. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3112) ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 erfolgen. ⁶§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

(59b) Die Anlage 3 (zu § 50g) in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 erfolgen.

(59c) (aufgehoben)

(59d) ¹§ 52 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 1 Nr. 59 des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I S. 1250) ist nicht anzuwenden. ²§ 52 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 8 Nr. 5 des Dritten Finanzmarktförderungsgesetzes vom 24. März 1998 (BGBl. I S. 529) ist in folgender Fassung anzuwenden:

„(8) § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem Inkrafttreten des Artikels 7 des Dritten Finanzmarktförderungsgesetzes vorgenommen werden.“

(60) § 55 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 1999 anzuwenden.

(61) Die §§ 62 und 65 in der Fassung des Gesetzes vom 16. Dezember 1997 (BGBl. I S. 2970) sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden.

(61a) ¹§ 62 Abs. 2 in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 1950) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. ²§ 62 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 2 Nr. 2 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2915) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen das Kindergeld noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

(62) § 66 Abs. 3 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist letztmals für das Kalenderjahr 1997 anzuwenden, so

dass Kindergeld auf einen nach dem 31. Dezember 1997 gestellten Antrag rückwirkend längstens bis einschließlich Juli 1997 gezahlt werden kann.

(63) § 73 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist weiter für Kindergeld anzuwenden, das der private Arbeitgeber für Zeiträume vor dem 1. Januar 1999 auszuführen hat.

(64) § 86 in der Fassung des Gesetzes vom 15. Januar 2003 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(65) § 91 Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist ab Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

~~###69###~~
##654##

§ 52a

**Anwendungsvorschriften zur Einführung
einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und
Veräußerungsgewinne**

eingefügt durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630),
geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Beim Steuerabzug vom Kapitalertrag ist diese Fassung des Gesetzes erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist.
- (2) § 2 Abs. 2 und 5a bis 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.
- (3) ¹§ 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ²Abweichend von Satz 1 ist § 3 Nr. 40 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung bei Veräußerungsgeschäften, bei denen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung nach dem 31. Dezember 2008 Anwendung findet, weiterhin anzuwenden.
- (4) ¹§ 3c Abs. 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ²Abweichend von Satz 1 ist § 3c Abs. 2 Satz 1 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung bei Veräußerungsgeschäften, bei denen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung nach dem 31. Dezember 2008 Anwendung findet, weiterhin anzuwenden.
- (5) § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist auf Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erfolgen.
- (6) § 9a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.
- (7) § 10 Abs. 1 Nr. 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen und auf die § 51a Abs. 2b bis 2d anzuwenden ist.
- (8) § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist vorbehaltlich der Regelungen in Absatz 10 Satz 6 bis 8 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

###655###

##655##

(9) § 20 Abs. 1 Nr. 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Stillhalterprämien anzuwenden.

(10) ¹§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erworben werden. ²§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden. ³§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Gewinne aus Termingeschäften anzuwenden, bei denen der Rechtserwerb nach dem 31. Dezember 2008 erfolgt. ⁴§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, 5 und 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Gewinne anzuwenden, bei denen die zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter, Rechte oder Rechtspositionen nach dem 31. Dezember 2008 erworben oder geschaffen werden. ⁵§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf die Veräußerung von Ansprüchen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden, bei denen der Versicherungsvertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen wurde; dies gilt auch für Versicherungsverträge, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen wurden, sofern bei einem Rückkauf zum Veräußerungszeitpunkt die Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung steuerpflichtig wären. ⁶§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen anzuwenden. ⁷Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 1. Januar 2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, aber nicht Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 nicht anzuwenden. ⁸Bei Kapitalforderungen, die zwar nicht die Voraussetzungen von § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, aber die Voraussetzungen von § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) erfüllen, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 7 vorbehaltlich der Regelung in Absatz 11 Satz 4 und 6 auf alle nach dem 30. Juni 2009 zufließenden Kapitalerträge anzuwenden, es sei denn, die Kapitalforderung wurde vor dem 15. März 2007 angeschafft. ⁹§ 20 Abs. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungen, Einlösungen, Abtretungen oder verdeckte Einlagen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden. ¹⁰§ 20 Abs. 3 bis 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden.

(11) ¹§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der am 1. Januar 2000 geltenden Fassung und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fas-

sung sind auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. ²§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 in der am 16. Dezember 2004 geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. ³§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 2008 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden. ⁴§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung ist letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden. ⁵§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung ist letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1. Januar 2009 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. ⁶§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist auf Differenzgeschäfte anzuwenden, bei denen der Erwerb des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2009 erfolgt. ⁷§ 23 Abs. 1 Satz 5 ist erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen werden. ⁸§ 23 Abs. 3 Satz 4 ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach dem 31. Juli 1995 anschafft und veräußert oder nach dem 31. Dezember 1998 fertig stellt und veräußert. ⁹§ 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie § 23 Abs. 3 Satz 3 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden. ¹⁰§ 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen am 1. Januar 2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. ¹¹§ 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden.

(12) § 24c ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(13) § 25 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

(14) § 32 Abs. 4 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

(15) § 32d Abs. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

(16) ¹§ 44a Abs. 8 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2007 zufließen. ²Für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, die nach dem 31. De-

zember 2007 und vor dem 1. Januar 2009 zufließen, ist er mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Wörter „drei Fünftel“ die Wörter „drei Viertel“ und an die Stelle der Wörter „zwei Fünftel“ die Wörter „ein Viertel“ treten. ³§ 44a Abs. 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen. ⁴§ 45a Abs. 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2007 zufließen.

(17) § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe d, Satz 2 und Nr. 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

(18) § 51a Abs. 2b bis 2d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden.

§ 55

Schlussvorschriften

**(Sondervorschriften für die Gewinnermittlung
nach § 4 oder nach Durchschnittssätzen bei vor dem
1. Juli 1970 angeschafftem Grund und Boden)**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Bei Steuerpflichtigen, deren Gewinn für das Wirtschaftsjahr, in das der 30. Juni 1970 fällt, nicht nach § 5 zu ermitteln ist, gilt bei Grund und Boden, der mit Ablauf des 30. Juni 1970 zu ihrem Anlagevermögen gehört hat, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 4 Abs. 3 Satz 4 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) das Zweifache des nach den Absätzen 2 bis 4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags. ²Zum Grund und Boden im Sinne des Satzes 1 gehören nicht die mit ihm in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse.

(2) ¹Bei der Ermittlung des Ausgangsbetrags des zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Dezember 1965 – BGBl. I S. 1861 –, zuletzt geändert durch das Bewertungsänderungsgesetz 1971 vom 27. Juli 1971 – BGBl. I S. 1157) gehörenden Grund und Bodens ist seine Zuordnung zu den Nutzungen und Wirtschaftsgütern (§ 34 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes) am 1. Juli 1970 maßgebend; dabei sind die Hof- und Gebäudedeflächen sowie die Hausgärten im Sinne des § 40 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes nicht in die einzelne Nutzung einzubeziehen. ²Es sind anzusetzen:

1. Bei Flächen, die nach dem Bodenschätzungsgesetz **vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150, 3176) in der jeweils geltenden Fassung** zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück der Betrag in Deutscher Mark, der sich ergibt, wenn die für das Flurstück am 1. Juli 1970 im amtlichen Verzeichnis nach § 2 Abs. 2 der Grundbuchordnung (Liegenschaftskataster) ausgewiesene Ertragsmesszahl vervierfacht wird. ²Abweichend von Satz 1 sind für Flächen der Nutzungsteile

- a) Hopfen, Spargel, Gemüsebau und Obstbau
2,05 Euro je Quadratmeter,
- b) Blumen- und Zierpflanzenbau sowie Baumschulen
2,56 Euro je Quadratmeter

anzusetzen, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber bis zum 30. Juni 1972 eine Erklärung über die Größe, Lage und Nutzung der betreffenden Flächen abgibt,

- 2. für Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung je Quadratmeter 0,51 Euro,
- 3. für Flächen der weinbaulichen Nutzung der Betrag, der sich unter Berücksichtigung der maßgebenden Lagenvergleichszahl (Vergleichszahl

der einzelnen Weinbaulage, § 39 Abs. 1 Satz 3 und § 57 des Bewertungsgesetzes), die für ausbauende Betriebsweise mit Fassweinerzeugung anzusetzen ist, aus der nachstehenden Tabelle ergibt:

Lagenvergleichszahl	Ausgangsbetrag je Quadratmeter in Euro
bis 20	1,28
21 bis 30	1,79
31 bis 40	2,56
41 bis 50	3,58
51 bis 60	4,09
61 bis 70	4,60
71 bis 100	5,11
über 100	6,39

4. für Flächen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung, auf die Nummer 1 keine Anwendung findet, je Quadratmeter 0,51 Euro,
5. für Hoffflächen, Gebäudeflächen und Hausgärten im Sinne des § 40 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes je Quadratmeter 2,56 Euro,
6. für Flächen des Geringstandes je Quadratmeter 0,13 Euro,
7. für Flächen des Abbaulandes je Quadratmeter 0,26 Euro,
8. für Flächen des Unlandes je Quadratmeter 0,05 Euro.

(3) ¹Lag am 1. Juli 1970 kein Liegenschaftskataster vor, in dem Ertragsmesszahlen ausgewiesen sind, so ist der Ausgangsbetrag in sinngemäßer Anwendung des Absatzes 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 auf der Grundlage der durchschnittlichen Ertragsmesszahl der landwirtschaftlichen Nutzung eines Betriebs zu ermitteln, die die Grundlage für die Hauptfeststellung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1964 bildet. ²Absatz 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 bleibt unberührt.

(4) Bei nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörendem Grund und Boden ist als Ausgangsbetrag anzusetzen:

1. Für unbebaute Grundstücke der auf den 1. Januar 1964 festgestellte Einheitswert. ²Wird auf den 1. Januar 1964 kein Einheitswert festgestellt oder hat sich der Bestand des Grundstücks nach dem 1. Januar 1964 und vor dem 1. Juli 1970 verändert, so ist der Wert maßgebend, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nach seinem Bestand vom 1. Juli 1970 und nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 zu bewerten wäre;
2. für bebaute Grundstücke der Wert, der sich nach Nummer 1 ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre.

(5) ¹Weist der Steuerpflichtige nach, dass der Teilwert für Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 am 1. Juli 1970 höher ist als das Zweifache des Ausgangsbetrags, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen der Teilwert als

Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. ²Der Antrag ist bis zum 31. Dezember 1975 bei dem Finanzamt zu stellen, das für die Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb zuständig ist. ³Der Teilwert ist gesondert festzustellen. ⁴Vor dem 1. Januar 1974 braucht diese Feststellung nur zu erfolgen, wenn ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen gegeben ist. ⁵Die Vorschriften der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gelten entsprechend.

(6) ¹Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 entstehen, dürfen bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der ausschließlich auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags liegt. ²Entsprechendes gilt bei Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2.

(7) Grund und Boden, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes 1969 nicht anzusetzen war, ist wie eine Einlage zu behandeln; er ist dabei mit dem nach Absatz 1 oder 5 maßgebenden Wert anzusetzen.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 55 durch das JStG 2008

Schrifttum: BROCKMANN/HÖRSTER, Bundeskabinett verabschiedet Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, NWB-Aktuell Nr. 34/2007.

1. **Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu-** J 07-1 **regelung**

Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2000:* s. § 55 Anm. 2.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 wurde wie folgt neu gefasst: „bei Flächen, die nach dem Bodenschätzungsgesetz vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150, 3176) in der jeweils geltenden Fassung zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück der Betrag in Deutsche Mark, der sich ergibt, wenn die für das Flurstück am 1. Juli 1970 im amtlichen Verzeichnis nach § 2 Abs. 2 der Grundbuchordnung (Liegenschaftskataster) ausgewiesene Ertragsmesszahl vervierfacht wird.“

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Nach Art. 28 Abs. 1 des JStG 2008 trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft und findet nach § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 erstmals für den VZ 2008 Anwendung.

J 07-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Grund der Änderung: Der Bundesrechnungshof stellte im Rahmen einer Untersuchung im Jahr 2002 fest, dass nahezu alle Bereiche des Bundesrechts noch unbereinigte Bestandteile des Rechts aus der Zeit vor dem ersten Zusammentreten des BTag am 7.9.1949 enthielten. (vgl. Tz. 88 der Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 2002, BRDrucks. 849/02). Dieses Recht gilt nach Art. 123 Abs. 1 iVm. Art. 125 Nr. 1 GG als vorkonstitutionelles Bundesrecht fort. Es hat insbes. redaktionelle Mängel. Historisch belastete, terminologisch überholte, heutzutage unverständliche, kompetenziell zweifelhafte oder inhaltlich obsolete Begrifflichkeiten und Vorschriftenteile führten nach dem Bericht des Bundesrechnungshofs zu Verständnisschwierigkeiten und Problemen bei der Rechtsanwendung. Der Bundesrechnungshof empfahl daher, die betroffenen änderungsbedürftigen Vorschriften aufzuheben oder zu überarbeiten.

Zu diesem vorkonstitutionellen Recht gehörte auch das Recht der Bodenschätzung, das im Bodenschätzungsgesetz von 1934 (BodSchätzG 1934) und in begleitenden Vorschriften (insbes. Durchführungsbestimmungen zum Bodenschätzungsgesetz vom 12.2.1935, Verordnung über die Offenlegung der Ergebnisse der Bodenschätzung vom 31.1.1936) enthalten war.

Mängel des bisherigen Rechts waren nicht nur überholte Begrifflichkeiten. Ein erheblicher Mangel war auch, dass wesentliche Verfahrensregelungen nicht im Bodenschätzungsgesetz, sondern in den begleitenden Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften enthalten waren. Auch die für die Besteuerung wichtige Ertragsmesszahl, die auf Grund der Bodenschätzung jeweils von den Vermessungs- und Katasterverwaltungen errechnet wurde, war bislang gesetzlich nicht definiert. Aus diesem Grunde wurde das Bodenschätzungsgesetz redaktionell überarbeitet. Von durchgreifenden materiell-rechtl. Änderungen wurde dabei wegen der erforderlichen Kontinuität der Bodenschätzung abgesehen.

Das Bodenschätzungsgesetz von 1934 wurde mit Art. 20 des JStG 2008 abgelöst und neu gefasst. Der Verweis in § 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 musste daher angepasst werden.

Bedeutung der Änderung: Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 wird redaktionell wegen der Neufassung des Bodenschätzungsgesetzes angepasst. Die Neuregelung hält an dem bisherigen Verfahren der Bodenschätzung und den Zuständigkeiten (Durchführung durch die FinVerw., Übernahme der Ergebnisse und Berechnung der Ertragsmesszahlen durch die Vermessungs- und Katasterverwaltung) fest.

► *Festhalten an der Institution der Bodenschätzung:* Die Bodenschätzung ist das einzige flächendeckende Bewertungsverfahren für die natürliche Ertragsfähigkeit landwirtschaftlich genutzter Böden des Bundesgebiets und besitzt in der Praxis eine hohe Akzeptanz. Sie ist zugleich eine nach einheitlichen Grundsätzen durchgeführte bodenkundliche Bestandsaufnahme der Agrarflächen. Die Bodenschätzung dient der gerechten Verteilung der Steuern (§ 1 BodSchätzG 1934). So finden die Ergebnisse der Bodenschätzung über die Ertragsmesszahlen Eingang in die Einheitsbewertung und die Bedarfsbewertung (Bewertung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes für Zwecke der Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer).

Für die Bodenschätzung ergibt sich darüber hinaus eine Vielzahl anderer stl. und außerstl. Anwendungen wie zB:

- die Ertragsbesteuerung (Grundlage für die Einkommensbesteuerung der Landwirte nach Durchschnittssätzen gem. § 13; Ermittlung des Ausgangswerts nach § 55 zur Bilanzierung des Grund und Bodens),
- für die Flurbereinigung,
- bei den Maßnahmen für den Bodenschutz,
- bei agrarpolitischen Maßnahmen, Flächenstilllegungsprogrammen,
- bei der Kaufpreissammlung,
- bei der Veräußerung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Nutzflächen,
- bei der Wertermittlung für landwirtschaftliche Flächen.

§ 81a

Zuständige Stelle

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

¹Zuständige Stelle ist bei einem

1. Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz **oder einem Landesbesoldungsgesetz** die die Besoldung anordnende Stelle,
2. Empfänger von Amtsbezügen im Sinne des § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die die Amtsbezüge anordnende Stelle,
3. versicherungsfrei Beschäftigten sowie bei einem von der Versicherungspflicht befreiten Beschäftigten im Sinne des § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der die Versorgung gewährleistende Arbeitgeber der rentenversicherungsfreien Beschäftigung und
4. Beamten, Richter, Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit im Sinne des § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 der zur Zahlung des Arbeitsentgelts verpflichtete Arbeitgeber.

²Für die in § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 genannten Steuerpflichtigen gilt Satz 1 entsprechend.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 81a durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 81a Anm. J 04-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Satz 1 Nr. 1 verweist neben dem Bundesbesoldungsgesetz auch auf die Landesbesoldungsgesetze.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die redaktionelle Änderung ist gem. Art. 28 Abs. 2 JStG 2008 rückwirkend zum 30.9.2006 in Kraft getreten.

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-2

Redaktionelle Ergänzung: Damit Satz 1 Nr. 1 auch für Landesbeamte eine Definition der zuständigen Stelle enthält, war eine redaktionelle Ergänzung der Regelung erforderlich für Personen, die eine Besoldung nach den

Landesbesoldungsgesetzen empfangen. Neben den in der gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherten gehörten nach der bisherigen Fassung des § 10a Satz 1 Nr. 1 auch Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz zum begünstigten Personenkreis für den SA-Abzug nach § 10a und die Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI, wenn sie spätestens bis zum Ablauf des zweiten KJ., das auf das Beitragsjahr (§ 88) folgt, gegenüber der zuständigen Stelle eine schriftliche Einwilligung zu bestimmten Punkten erteilt haben. § 81a bestimmt, wer zuständige Stelle ist. Mit der Föderalismusreform v. 1.9.2006 sind die gesetzgeberischen Zuständigkeiten von Bund und Ländern neu geordnet worden mit der Folge, dass nunmehr Bund und Länder durch die Änderung des Art. 74 Abs. 1 GG sowie die Aufhebung des Art. 74a GG jeweils für ihren Bereich die Kompetenz für die Regelung der Besoldung ihrer Beamtinnen und Beamten erhalten haben (BTDrucks. 16/6290, 55 zu § 10a). Dies machte eine entsprechende Ergänzung des § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und die Folgeänderung in § 81a Satz 1 Nr. 1 erforderlich.

Rückwirkendes In-Kraft-Treten: Da die Länder seit dem 1.9.2006 das Recht haben, eigene Landesbesoldungsgesetze zu erlassen, ist die Ergänzung in Satz 1 Nr. 1 rückwirkend zum 30.9.2006 (laut Gesetzesbegründung eigentlich 1.9.2006; vgl. BRDrucks. 544/07, 99) erfolgt. Da sich Schlechterstellungen nicht ergeben und die Ergänzung im Ergebnis lediglich redaktionelle Bedeutung hat, ist die rückwirkende Regelung nicht zu beanstanden.

§ 85

Kinderzulage

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge
und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007
(BGBl. I 2007, 2838)

(1) ¹Die Kinderzulage beträgt für jedes Kind, für das dem Zulageberechtigten Kindergeld ausgezahlt wird,

in den Jahren 2002 und 2003 46 Euro,

in den Jahren 2004 und 2005 92 Euro,

in den Jahren 2006 und 2007 138 Euro,

ab dem Jahr 2008 jährlich 185 Euro.

²Für ein nach dem 31. Dezember 2007 geborenes Kind erhöht sich die Kinderzulage nach Satz 1 auf 300 Euro. ³Der Anspruch auf Kinderzulage entfällt für den Veranlagungszeitraum, für den das Kindergeld insgesamt zurückgefordert wird. ⁴Erhalten mehrere Zulageberechtigte für dasselbe Kind Kindergeld, steht die Kinderzulage demjenigen zu, dem für den ersten Anspruchszeitraum (§ 66 Abs. 2) im Kalenderjahr Kindergeld ausgezahlt worden ist.

(2) ¹Bei Eltern, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfüllen, wird die Kinderzulage der Mutter zugeordnet, auf Antrag beider Eltern dem Vater.

²Der Antrag kann für ein abgelaufenes Beitragsjahr nicht zurückgenommen werden.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 85 durch das Ges. zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 85 Anm. J 06-1.

Ges. zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007 (BGBl. I 2007, 2838): In Abs. 1 wird nach Satz 1 ein neuer Satz 2 eingefügt; hierdurch wird die Kinderzulage für nach dem 31.12.2007 geborene Kinder des Förderberechtigten auf 300 € erhöht.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung ist gem. Art. 7 Abs. 2 des Ges. v. 10.12.2007 zum 1.1.2008 in Kraft getreten.

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008 *Risthaus*

E 1

#####

##667##

J 07-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Um aus Sicht des Gesetzgebers die Attraktivität der Riemer-Rente weiter zu fördern, ist die Kinderzulage nach § 85 für die ab dem 1.1.2008 geborenen Kinder des Förderberechtigten (§ 79 iVm. § 10a Abs. 1) von 154 € auf 300 € erhöht worden. Hierdurch sollen insbes. Familien mit Kindern motiviert werden, zusätzliche Altersversorgung zu betreiben. Die Änderung war bereits im Koalitionsvertrag der BReg. beschlossen worden und sollte zunächst im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur verbesserten Einbeziehung von Wohneigentum in die Riemer-Förderung verwirklicht werden („Wohnriester“). Da ein diesbezügliches Gesetzgebungsverfahren sich aber verzögert, wurde die Erhöhung der Kinderzulage vorgezogen und im Gesetz zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch umgesetzt.

§ 86

Mindesteigenbeitrag

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die Zulage nach den §§ 84 und 85 wird gekürzt, wenn der Zulageberechtigte nicht den Mindesteigenbeitrag leistet. ²Dieser beträgt

in den Jahren 2002 und 2003 1 Prozent,

in den Jahren 2004 und 2005 2 Prozent,

in den Jahren 2006 und 2007 3 Prozent,

ab dem Jahr 2008 jährlich 4 Prozent

der Summe der in dem dem Kalenderjahr vorangegangenen Kalenderjahr

1. erzielten beitragspflichtigen Einnahmen im Sinne des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch,

2. bezogenen Besoldung und Amtsbezüge und

3. in den Fällen des § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 erzielten Einnahmen, die beitragspflichtig wären, wenn die Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht bestehen würde,

jedoch nicht mehr als die in § 10a Abs. 1 Satz 1 genannten Beträge, vermindert um die Zulage nach den §§ 84 und 85; gehört der Ehegatte zum Personenkreis nach § 79 Satz 2, berechnet sich der Mindesteigenbeitrag des nach § 79 Satz 1 Begünstigten unter Berücksichtigung der den Ehegatten insgesamt zustehenden Zulagen. ³Auslandsbezogene Bestandteile nach den §§ 52 ff. des Bundesbesoldungsgesetzes **oder entsprechender Regelungen eines Landesbesoldungsgesetzes** bleiben unberücksichtigt. ⁴Als Sockelbetrag sind ab dem Jahr 2005 jährlich 60 Euro zu leisten. ⁵Ist der Sockelbetrag höher als der Mindesteigenbeitrag nach Satz 2, so ist der Sockelbetrag als Mindesteigenbeitrag zu leisten. ⁶Die Kürzung der Zulage ermittelt sich nach dem Verhältnis der Altersvorsorgebeiträge zum Mindesteigenbeitrag.

(2) ¹Ein nach § 79 Satz 2 begünstigter Ehegatte hat Anspruch auf eine ungekürzte Zulage, wenn der zum begünstigten Personenkreis nach § 79 Satz 1 gehörende Ehegatte seinen geförderten Mindesteigenbeitrag unter Berücksichtigung der den Ehegatten insgesamt zustehenden Zulagen erbracht hat.

²Werden bei einer in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversicherten Person beitragspflichtige Einnahmen zu Grunde gelegt, die höher sind als das tatsächlich erzielte Entgelt, die Entgeltersatzleistung oder der nach § 19 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch als Arbeitslosengeld II ausgezahlte Betrag, ist das tatsächlich erzielte Entgelt, der Zahlbetrag der Entgeltersatzleistung oder der nach § 19 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch als Arbeitslosengeld II ausgezahlte Betrag für die Berechnung des Mindesteigenbeitrags zu berücksichtigen. ³Satz 2 gilt auch in den Fällen, in denen im vorangegangenen Jahr keine der in Absatz 1 Satz 2 genannten Beträge bezogen wurden.

(3) ¹Für Versicherungspflichtige nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte ist Absatz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 des zweiten dem Beitragsjahr vorangegangenen Veranlagungszeitraums als beitragspflichtige Einnahmen des vorangegangenen Kalenderjahres gelten. ²Negative Einkünfte im Sinne des Satzes 1 bleiben unberücksichtigt, wenn weitere nach Absatz 1 oder Absatz 2 zu berücksichtigende Einnahmen erzielt werden.

(4) Wird nach Ablauf des Beitragsjahres festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung einer Kinderzulage nicht vorgelegen haben, ändert sich dadurch die Berechnung des Mindesteigenbeitrags für dieses Beitragsjahr nicht.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 86 durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Gesetzesentwicklung bis 2002: s. § 86 Anm. 1.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 86 Anm. J 02-1 und § 86 Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 3 wird neben dem Bundesbesoldungsgesetz auch auf die Landesbesoldungsgesetze verwiesen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die redaktionelle Änderung ist gem. Art. 28 Abs. 2 JStG 2008 rückwirkend zum 30.9.2006 in Kraft getreten.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Redaktionelle Ergänzung: Damit Abs. 1 Satz 3 auch für Landesbeamte weiterhin gilt, war eine redaktionelle Ergänzung um die entsprechenden Regelungen in den Landesbesoldungsgesetzen erforderlich. Neben den in der gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherten gehören nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auch Empfänger von Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz zum begünstigten Personenkreis für den SA-Abzug nach § 10a und die Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI. § 86 Abs. 1 Satz 3 bestimmte bislang, dass bei der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Mindesteigenbeitrags (Eigenbeitrag, der vom Zulageberechtigten eingezahlt werden muss, um die ungekürzte Altersvorsorgezulage nach § 83 zu erhalten) „auslandsbezogene Bestandteile nach §§ 52 ff. des Bundesbesoldungsgesetzes“ unberücksichtigt bleiben. Mit der Förderalismusreform v. 1.9.2006 sind die gesetzgeberischen Zuständigkeiten von Bund und Ländern neu geordnet worden mit der Folge, dass nunmehr Bund und Länder durch die Änderung des Art. 74 Abs. 1 GG sowie die Aufhebung des Art. 74a GG

jeweils für ihren Bereich die Kompetenz für die Regelung der Besoldung ihrer Beamtinnen und Beamten erhalten haben (BTDrucks. 16/6290, 55 zu § 10a). Dies machte es erforderlich, nunmehr auch auf die Landesbesoldungsgesetze Bezug zu nehmen.

Rückwirkendes In-Kraft-Treten: Da die Länder seit dem 1.9.2006 das Recht haben, eigene Landesbesoldungsgesetze zu erlassen, ist die Ergänzung in Abs. 3 Satz 1 rückwirkend zum 30.9.2006 (laut Gesetzesbegründung eigentlich 1.9.2006; vgl. BRDrucks. 544/07, 99) erfolgt. Da sich Schlechterstellungen nicht ergeben und die Ergänzung im Ergebnis lediglich redaktionelle Bedeutung hat, ist die rückwirkende Regelung nicht zu beanstanden.

§ 89

Antrag

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Der Zulageberechtigte hat den Antrag auf Zulage nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr (§ 88) folgt, bei dem Anbieter seines Vertrages einzureichen. ²Hat der Zulageberechtigte im Beitragsjahr Altersvorsorgebeiträge für mehrere Verträge gezahlt, so hat er mit dem Zulageantrag zu bestimmen, auf welche Verträge die Zulage überwiesen werden soll. ³Beantragt der Zulageberechtigte die Zulage für mehr als zwei Verträge, so wird die Zulage nur für die zwei Verträge mit den höchsten Altersvorsorgebeiträgen gewährt. ⁴Sofern eine Zulagenummer (§ 90 Abs. 1 Satz 2) durch die zentrale Stelle (§ 81) oder eine Versicherungsnummer nach § 147 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch für den nach § 79 Satz 2 berechtigten Ehegatten noch nicht vergeben ist, hat dieser über seinen Anbieter eine Zulagenummer bei der zentralen Stelle zu beantragen. ⁵Der Antragsteller ist verpflichtet, dem Anbieter unverzüglich eine Änderung der Verhältnisse mitzuteilen, die zu einer Minderung oder zum Wegfall des Zulageanspruchs führt.

(1a) ¹Der Zulageberechtigte kann den Anbieter seines Vertrages schriftlich bevollmächtigen, für ihn abweichend von Absatz 1 die Zulage für jedes Beitragsjahr zu beantragen. ²Absatz 1 Satz 5 gilt mit Ausnahme der Mitteilung geänderter beitragspflichtiger Einnahmen entsprechend. ³Ein Widerruf der Vollmacht ist bis zum Ablauf des Beitragsjahres, für das der Anbieter keinen Antrag auf Zulage stellen soll, gegenüber dem Anbieter zu erklären.

(2) ¹Der Anbieter ist verpflichtet,

- a) die Vertragsdaten,
- b) die Versicherungsnummer nach § 147 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, die Zulagenummer des Zulageberechtigten und dessen Ehegatten oder einen Antrag auf Vergabe einer Zulagenummer eines nach § 79 Satz 2 berechtigten Ehegatten,
- c) die vom Zulageberechtigten mitgeteilten Angaben zur Ermittlung des Mindesteigenbeitrags (§ 86),
- d) die für die Gewährung der Kinderzulage erforderlichen Daten,
- e) die Höhe der geleisteten Altersvorsorgebeiträge und
- f) das Vorliegen einer nach Absatz 1a erteilten Vollmacht

als die für die Ermittlung und Überprüfung des Zulageanspruchs und Durchführung des Zulageverfahrens erforderlichen Daten zu erfassen. ²Er hat die Daten der bei ihm im Laufe eines Kalendervierteljahres eingegangenen Anträge bis zum Ende des folgenden Monats nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz *auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern oder* durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung an die zentrale Stelle zu übermitteln. ³Dies gilt auch im Fall des Absatzes 1 Satz 5.

(3) ¹Ist der Anbieter nach Absatz 1a Satz 1 bevollmächtigt worden, hat er der zentralen Stelle die nach Absatz 2 Satz 1 erforderlichen Angaben für jedes Kalenderjahr bis zum Ablauf des auf das Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres zu übermitteln. ²Liegt die Bevollmächtigung erst nach dem im Satz 1 genannten Meldetermin vor, hat der Anbieter die Angaben bis zum Ende des folgenden Kalendervierteljahres nach der Bevollmächtigung, spätestens jedoch bis zum Ablauf der in Absatz 1 Satz 1 genannten Antragsfrist, zu übermitteln. ³Absatz 2 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 89 durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 89 Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 89 Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 2 Satz 2 wurde die Möglichkeit gestrichen, die Übermittlung der gesetzlich vorgeschriebenen Datensätze auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern vorzunehmen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Die Möglichkeit, die Übermittlung der amtlichen Datensätze auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern vorzunehmen, war für Anbieter vorgesehen, die nur eine geringe Anzahl von Datensätzen zu übermitteln haben. Da sich zwischenzeitlich gezeigt hat, dass die Verarbeitung der per Datenträger übermittelten Datensätze fehleranfällig und für die jeweiligen Verfahrensbeteiligten verwaltungsaufwändig ist, und zwischenzeitlich eine Möglichkeit geschaffen wurde, die Datenübertragung mittels eines von der zentralen Stelle entwickelten (Internet-)Webformulars vorzunehmen, ist die Übertragungsmöglichkeit mittels amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern nicht mehr erforderlich und daher mit Wirkung ab dem VZ 2008 gestrichen worden (BTDrucks. 16/6290, 72).

Folglich hat der Anbieter ab dem VZ 2008 die Daten der bei ihm eingegangenen Anträge gem. Abs. 1 durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung an die zentrale Stelle zu übermitteln. Gleiches gilt für die Übermittlung der Daten aus Dauerzulageanträgen gem. Abs. 1a.

§ 91

Datenerhebung und Datenabgleich

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Für die Berechnung und Überprüfung der Zulage sowie die Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nach § 10a übermitteln die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, die Bundesagentur für Arbeit, die Meldebehörden, die Familienkassen und die Finanzämter der zentralen Stelle auf Anforderung die bei ihnen vorhandenen Daten nach § 89 Abs. 2 *auf automatisiert verarbeitbaren Datenträgern oder* durch Datenfernübertragung; für Zwecke der Berechnung des Mindesteigenbeitrags für ein Beitragsjahr darf die zentrale Stelle bei den Trägern der gesetzlichen Rentenversicherung die beitragspflichtigen Einnahmen erheben, sofern diese nicht vom Anbieter nach § 89 übermittelt worden sind. ²Für Zwecke der Überprüfung nach Satz 1 darf die zentrale Stelle die ihr übermittelten Daten mit den ihr nach § 89 Abs. 2 übermittelten Daten automatisiert abgleichen. ³Führt die Überprüfung zu einer Änderung der ermittelten oder festgesetzten Zulage, ist dies dem Anbieter mitzuteilen. ⁴**Ergibt die Überprüfung eine Abweichung von dem in der Steuerfestsetzung berücksichtigten Sonderausgabenabzug nach § 10a oder der gesonderten Feststellung nach § 10a Abs. 4, ist dies dem Finanzamt mitzuteilen; die Steuerfestsetzung oder die gesonderte Feststellung ist insoweit zu ändern.**

(2) ¹Die zuständige Stelle hat der zentralen Stelle die Daten nach § 10a Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz bis zum 31. März des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres *auf automatisiert verarbeitbaren Datenträgern oder* durch Datenfernübertragung zu übermitteln. ²Liegt die Einwilligung nach § 10a Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz erst nach dem in Satz 1 genannten Meldetermin vor, hat die zuständige Stelle die Daten spätestens bis zum Ende des folgenden Kalendervierteljahres nach Erteilung der Einwilligung nach Maßgabe von Satz 1 zu übermitteln.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 91 durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 91 Anm. J 04-1.

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008 *Risthaus*

E 1

~~###72###~~

##675##

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 wurde die Möglichkeit gestrichen, die Übermittlung der gesetzlich vorgeschriebenen Datensätze auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern vorzunehmen. In Abs. 1 Satz 4 wird deutlicher zum Ausdruck gebracht, dass die Vorschrift eine spezialgesetzliche Änderungsnorm iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO ist.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Die Änderung in Abs. 1 Satz 4 ist nach § 52 Abs. 65 rückwirkend ab dem VZ 2002 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1: Die Übertragungsmöglichkeit mittels amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern ist nicht mehr erforderlich und daher mit Wirkung ab dem VZ 2008 gestrichen worden (s. näher § 89 Anm. J 07-2). Folglich haben die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, die Bundesagentur für Arbeit, die Meldebehörden, die Familienkassen und die FÄ der zentralen Stelle ab dem VZ 2008 auf Anforderung die bei ihnen vorhandenen Daten nach § 89 Abs. 2 ausschließlich durch Datenfernübertragung zu übermitteln.

Abs. 1 Satz 4: Für den Fall, dass der SA-Abzug nach § 10a günstiger ist als die Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI, berücksichtigt das FA den SA-Abzug zunächst nach den Angaben des Stpfl., ohne die Voraussetzungen im Einzelnen zu prüfen, und meldet den sich daraus ergebenden gesondert festgestellten StVorteil an die zentrale Stelle (§ 81). Diese wiederum ist durch § 91 ermächtigt, für die Berechnung und die Überprüfung der Zulage sowie die Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des SA-Abzugs nach § 10a bei den dort bezeichneten Stellen Daten zu erheben und für den maschinellen Abgleich zu verwerten. Stellt die zentrale Stelle in diesem Zusammenhang fest, dass der SA-Abzug nach § 10a oder die gesonderte Feststellung des StVorteils nach § 10a Abs. 4 zu ändern ist, hat sie dies dem FA mitzuteilen. Die Mitteilung an das FA macht aber nur Sinn, wenn das FA auch die Berechtigung hat, die Daten entsprechend auszuwerten und ggf. die StFestsetzung und die gesonderte Feststellung des StVorteils zu ändern. Da bislang aus der Formulierung in Abs. 1 Satz 4 nicht klar genug hervorging, dass die Vorschrift als spezialgesetzliche Änderungsnorm iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO zu verstehen ist, hat der Gesetzgeber dies nunmehr rückwirkend zum 1.1.2002 klargestellt. Die Rückwirkung ist uE nicht zu beanstanden, da die gesetzlich konzipierte Prüfung der Förder Voraussetzungen durch die zentrale Stelle, verbunden mit der Meldung der Daten an die FinVerw., notwendigerweise eine Änderungsmöglichkeit voraussetzt.

§ 92b

**Verfahren bei Verwendung für eine eigenen
Wohnzwecken dienende Wohnung im eigenen Haus**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Der Zulageberechtigte hat die Verwendung nach § 92a bei der zentralen Stelle zu beantragen und dabei die notwendigen Nachweise zu erbringen. ²Er hat zu bestimmen,

1. aus welchen Altersvorsorgeverträgen welche Beträge ausgezahlt werden sollen und
2. auf welchen Altersvorsorgevertrag die Rückzahlung nach § 92a Abs. 2 erfolgen soll.

(2) ¹Die zentrale Stelle teilt dem Zulageberechtigten und den Anbietern der in Absatz 1 Nr. 1 genannten Altersvorsorgeverträge mit, welche Beträge förderunschädlich ausgezahlt werden können. ²Sie teilt dem Zulageberechtigten und dem Anbieter des in Absatz 1 Nr. 2 genannten Altersvorsorgevertrages mit, welche Beträge der Zulageberechtigte nach § 92a Abs. 2 zurückzahlen hat.

(3) ¹Die Anbieter der in Absatz 1 Nr. 1 genannten Altersvorsorgeverträge dürfen den Altersvorsorge-Eigenheimbetrag auszahlen, sobald sie die Mitteilung nach Absatz 2 erhalten haben. ²Sie haben der zentralen Stelle nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenübermittlung *auf amtlich vorgeschriebenem, maschinell verwertbarem Datenträger oder* durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung Folgendes anzuzeigen:

1. den Auszahlungszeitpunkt,
2. die Summe der bis zum Auszahlungszeitpunkt dem Altersvorsorgevertrag gutgeschriebenen Zulagen,
3. Die Summe der bis zum Auszahlungszeitpunkt geleisteten Altersvorsorgebeiträge und
4. den Stand des geförderten Altersvorsorgevermögens im Zeitpunkt der Auszahlung.

(4) Der Anbieter des in Absatz 1 Nr. 2 genannten Altersvorsorgevertrages hat die zentrale Stelle unverzüglich zu benachrichtigen, wenn der Zulageberechtigte mit der Rückzahlung des Altersvorsorge-Eigenheimbetrages mit mehr als zwölf Monatsraten in Rückstand geraten ist, und ihr den nicht zurückgezahlten Betrag mitzuteilen.

(5) ¹Die zentrale Stelle unterrichtet das für den Zulageberechtigten zuständige Finanzamt darüber, für welche Wohnung im Sinne des § 92a Abs. 1 der Zulageberechtigte einen Altersvorsorge-Eigenheimbetrag verwendet hat. ²Das Finanzamt benachrichtigt die zentrale Stelle, wenn die Voraussetzungen des § 92a Abs. 1 nicht oder nicht mehr erfüllt sind. ³In den Fällen des

###723###

##677##

§ 92a Abs. 3 und 4 Satz 1 und 2 unterrichtet die zentrale Stelle das zuständige Finanzamt über die Besteuerungsgrundlagen. ⁴Im Übrigen gilt § 94 Abs. 2 entsprechend.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 92b durch das JStG 2008

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 3 Satz 2 wurde die Möglichkeit gestrichen, die Übermittlung der gesetzlich vorgeschriebenen Datensätze auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern vorzunehmen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Die Übertragungsmöglichkeit mittels amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern ist nicht mehr erforderlich und daher mit Wirkung ab dem VZ 2008 gestrichen worden (s. näher § 89 Anm. J 07-2).

Folglich haben die Anbieter der zentralen Stelle in Fällen der Inanspruchnahme des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags gem. § 92a die in Abs. 3 Satz 2 genau bestimmten Daten ausschließlich durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung zu übermitteln.

§ 94

Verfahren bei schädlicher Verwendung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹In den Fällen des § 93 Abs. 1 hat der Anbieter der zentralen Stelle vor der Auszahlung des geförderten Altersvorsorgevermögens die schädliche Verwendung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz *durch Datenübermittlung auf amtlich vorgeschriebenem maschinell verwertbarem Datenträger* oder durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung anzuzeigen. ²Die zentrale Stelle ermittelt den Rückzahlungsbetrag und teilt diesen dem Anbieter durch Datensatz mit. ³Der Anbieter hat den Rückzahlungsbetrag einzubehalten, mit der nächsten Anmeldung nach § 90 Abs. 3 anzumelden und an die zentrale Stelle abzuführen. ⁴Der Anbieter hat die einbehaltenen und abgeführten Beträge *sowie die dem Vertrag bis zur schädlichen Verwendung gutgeschriebenen Erträge dem Zulageberechtigten nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu bescheinigen* und der zentralen Stelle nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz *durch Datenübermittlung auf amtlich vorgeschriebenem maschinell verwertbarem Datenträger* oder durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung mitzuteilen **und diese Beträge sowie die dem Vertrag bis zur schädlichen Verwendung gutgeschriebenen Erträge dem Zulageberechtigten zu bescheinigen**. ⁵Die zentrale Stelle unterrichtet das für den Zulageberechtigten zuständige Finanzamt. ⁶In den Fällen des § 93 Abs. 3 **gilt Satz 1** entsprechend.

(2) ¹Eine Festsetzung des Rückzahlungsbetrags erfolgt durch die zentrale Stelle auf besonderen Antrag des Zulageberechtigten oder sofern die Rückzahlung nach Absatz 1 ganz oder teilweise nicht möglich oder nicht erfolgt ist. ²§ 90 Abs. 4 Satz 2 bis 6 gilt entsprechend. ³Im Rückforderungsbescheid sind auf den Rückzahlungsbetrag die vom Anbieter bereits einbehaltenen und abgeführten Beträge nach Maßgabe der Bescheinigung nach Absatz 1 Satz 4 anzurechnen. ⁴Der Zulageberechtigte hat den verbleibenden Rückzahlungsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Rückforderungsbescheids an die zuständige Kasse zu entrichten. ⁵Die Frist für die Festsetzung des Rückzahlungsbetrags beträgt vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Auszahlung im Sinne des § 93 Abs. 1 erfolgt ist.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 94 durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Gesetzesentwicklung bis 2001: s. § 94 Anm. 1.

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 94 Anm. J 04-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 wurde die Möglichkeit gestrichen, die Übermittlung der gesetzlich vorgeschriebenen Datensätze auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern vorzunehmen. In Satz 4 wurde zudem die Verpflichtung für den Anbieter, die bis zur schädlichen Verwendung gutgeschriebenen Erträge neben dem Zulageberechtigten auch der zentralen Stelle zu melden, gestrichen. Abs. 1 Satz 5, der die gesonderte Unterrichtung des für den Zulageberechtigten zuständigen FA durch die zentrale Stelle vorschrieb, ist entfallen und im bisherigen Satz 6 (jetzt Satz 5) der Verweis auf Satz 5 gestrichen worden.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des Unt-StReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

Abs. 1 Satz 1 und Satz 4: Die Übertragungsmöglichkeit mittels amtlich vorgeschriebener automatisiert verarbeitbarer Datenträger ist nicht mehr erforderlich und daher mit Wirkung ab dem VZ 2008 gestrichen worden (s. näher § 89 Anm. J 07-2). Folglich hat der Anbieter ab VZ 2008 in den Fällen der schädlichen Verwendung (§ 93 Abs. 1) der zentralen Stelle vor der Auszahlung des geförderten Altersvorsorgevermögens die schädliche Verwendung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch amtlich bestimmte Datenfernübertragung anzuzeigen.

Abs. 1 Satz 4 und Satz 5 aF: Die dem Vertrag bis zur schädlichen Verwendung gutgeschriebenen Erträge gehören zu den nach § 22 Nr. 5 zu versteuernden Leistungen. Nach § 22a sind diese Erträge vom Anbieter in die Rentenbezugsmitteilung aufzunehmen und über die zentrale Stelle dem für den Zulageberechtigten zuständigen FA mitzuteilen (BTDrucks. 16/6290, 72). Die bis VZ 2007 in Abs. 1 Satz 4 vorgesehene Mitteilung vom Anbieter an die zentrale Stelle und die in Abs. 1 Satz 5 aF vorgesehene Weitergabe von der zentralen Stelle an das für den Zulageberechtigten zuständige FA konnte daher entfallen.

Abs. 1 Satz 5 nF: Auch die Auszahlung zur Abfindung einer Kleinbetragsrente nach § 93 Abs. 3 ist eine nach § 22 Nr. 5 zu versteuernde Leistung und folglich gem. § 22a vom Anbieter in die Rentenbezugsmitteilung aufzunehmen und über die zentrale Stelle dem für den Zulageberechtigten zuständigen FA mitzuteilen. Aus diesem Grund konnte ab VZ 2008 der Verweis auf Satz 5 im bisherigen Satz 6 (jetzt Satz 5) gestrichen werden. Eine Weitergabe der entsprechenden Daten von der zentralen Stelle an das zuständige FA ist entbehrlich.

§ 99

Ermächtigung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, die Vordrucke für die Anträge nach den §§ 89 und 95 Abs. 3 Satz 3, für die Anmeldung nach § 90 Abs. 3 und für die in den §§ 92 und 94 Abs. 1 Satz 4 vorgesehenen Bescheinigungen und im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für die nach § 10a Abs. 5 Satz 1 und § 22 Nr. 5 **Satz 5** vorgesehenen Bescheinigungen und den Inhalt und Aufbau der für die Durchführung des Zulageverfahrens zu übermittelnden Datensätze zu bestimmen.

(2) ¹Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales und dem Bundesministerium des Innern durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zur Durchführung dieses Gesetzes über das Verfahren für die Ermittlung, Festsetzung, Auszahlung, Rückzahlung und Rückforderung der Zulage sowie die Rückzahlung und Rückforderung der nach § 10a Abs. 4 festgestellten Beträge zu erlassen. ²Hierzu gehören insbesondere

1. Vorschriften über Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs-, Bescheinigungs- und Anzeigepflichten des Anbieters,
2. Grundsätze des vorgesehenen Datenaustausches zwischen den Anbietern, der zentralen Stelle, den Trägern der gesetzlichen Rentenversicherung, der Bundesagentur für Arbeit, den Meldebehörden, den Familienkassen, den zuständigen Stellen und den Finanzämtern und
3. Vorschriften über Mitteilungspflichten, die für die Erteilung der Bescheinigungen nach § 22 Nr. 5 **Satz 5** und § 92 erforderlich sind.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Risthaus**, Oberamtsrätin, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 99 durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 99 Anm. J 04-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 und in Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 wurde der Verweis auf § 22 Nr. 5 Satz 7 in § 22 Nr. 5 Satz 5 abgeändert.

HHR Lfg. Jb. 2008 Februar 2008 *Risthaus*

E 1

###727###

##681##

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Änderungen sind nach Art. 28 Abs. 3 JStG 2008 mit Wirkung vom 1.1.2007 in Kraft getreten.

J 07-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

Die Änderungen in Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 vollziehen redaktionell die Neustrukturierung des § 22 Nr. 5 im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) nach. Die Rechtsgrundlage für die Bescheinigung, auf die Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Bezug nehmen, befindet sich nunmehr in § 22 Nr. 5 Satz 5 und nicht mehr in Satz 7 der Vorschrift.

§ 1

Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

(3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden **oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.**

Autor: Dipl.-Finanzwirt Klaus **Altendorf**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bornheim/Rhld.

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 1 durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005:* s. § 1 Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 1 Anm. J 06-1.

► *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Art. 3 des JStG 2008 erweitert den strechtl. Inlandsbegriff. Danach gehört der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel nunmehr auch zum Inland, soweit dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderung: Das Gesetz enthält keine speziellen Anwendungsvorschriften für die Änderung des Abs. 3. Sie gilt aufgrund der allgemeinen Regel des § 34 Abs. 1 idF des JStG 2008 mit Wirkung ab VZ 2008.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Bislang gehörte der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel nur zum Inland iSd. KStG, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden. Nicht zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 EStG gehörten dagegen die in diesem Bereich erzielten Einkünfte aus der Erzeugung von Energie auf See, zB durch Windkraftanlagen, da mit diesen Anlagen keine Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

Nach Ansicht des Gesetzgebers ist es nicht gerechtfertigt, dass die Erzielung von Einkünften durch die Erforschung bzw. Ausbeutung des Meeresbodens des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel zu inländ. Einkünften führt, andere Tätigkeiten mit dem Zweck der Einkünfterzielung in demselben räumlichen Bereich jedoch nicht. Auf Grund der Erweiterung des strechtl. Inlandsbegriffs werden nunmehr auch die Einkünfte aus der Energieerzeugung im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel als inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG im Bereich der beschränkten KStPflicht erfasst (vgl. BT-Drucks. 16/7036, 27, 14).

§ 2

Beschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4167; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften;
2. sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit den inländischen Einkünften, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; **inländische Einkünfte sind auch**
 - a) die Entgelte, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen dafür gewährt werden, dass sie Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland einem anderen überlassen und der andere, dem die Anteile zuzurechnen sind, diese Anteile oder gleichartige Anteile zurückzugeben hat,
 - b) die Entgelte, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Rahmen eines Wertpapierpensionsgeschäfts im Sinne des § 340b Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs gewährt werden, soweit Gegenstand des Wertpapierpensionsgeschäfts Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind, und
 - c) die in § 8b Abs. 10 Satz 2 genannten Einnahmen oder Bezüge, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen als Entgelt für die Überlassung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gewährt gelten.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(2a) § 2 Nr. 2 und § 5 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1433) sind erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 zufließen.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Ascheberg
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 2 durch das UntStReformG 2008		a) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts	J 07-4
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		b) Kapitalertragsteuer bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts	J 07-5
a) Rechtsentwicklung . . .	J 07-1	4. Bisherige steuerliche Folgen bei der Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften	J 07-6
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	5. Rechtsfolge der Ausweitung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht auf erhaltene Kompensationszahlungen und Leihgebühr	J 07-7
2. Grund und Bedeutung der Änderungen	J 07-3		
3. Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 44a Abs. 8 EStG			

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 2 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, Die Wertpapierleihe über Aktien vor und nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, StuB 2007, 689; HAHNE, Unternehmenssteuerreform 2008: Neuregelungen für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupfloches“ Wertpapierleihe, DStR 2007, 1379; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStRefG 2008, BB 2007, 1647; SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 164; KRAUSE/SCHULTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 203.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2002: s. § 2 Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 2 Anm. J 03–1

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BSStBl. I 2007, 630): Ausdehnung der beschränkten StPflcht auf Leihgebühren und Kompensationszahlungen, die im Rahmen von Wertpapierleihe (vgl. § 8b Anm. J 07-19) oder „echten“ Wertpapierpensionsgeschäften (vgl. § 8b Anm. J 07-22) für überlassene Anteile an inländ. KapGes. an eine Körperschaft entrichtet werden.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Die Erweiterungen des § 2 Nr. 2 um den Halbs. 2 ist nach § 34 Abs. 2a idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 17.8.2007 zufließen. Damit ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn die zivilrechtl. Vereinbarung, auf die das Entgelt abstellt, vor dem 18.8.2007 abgeschlossen worden ist. Zeitraumbezogene Entgelte wie Pensionsgebühren wird man aber bilanziell abgrenzen müssen, da insoweit keine Besonderheiten vorliegen können. Hinsichtlich der Rückwirkung auf bereits vor dem 18.8.2007 abgeschlossene Wertpapierleihen bzw. -pensionsgeschäfte wird man den Ausgang der konkreten Normenkontrolle des BFH auch zu dieser Problematik (BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BFH/NV 2006, 2191) beachten müssen. Anders als im Fall des BA-Abzugsverbots gem. § 8b Abs. 10 (vgl. § 8b Anm. J 07-2) erfolgt allerdings keine Rückwirkung auf den gesamten VZ 2007.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3

Durch die Erweiterungen der beschränkten StPflcht von Körperschaften auf Kompensationszahlungen und Leihgebühren im Zusammenhang mit im Rahmen von Wertpapierleihe bzw. -pensionsgeschäften hingegebenen Anteilen an inländ. KapGes. soll der Sonderfall der kommunalen Wertpapierleihe bzw. kommunalen Wertpapierpension an die neue Regelung des § 8b Abs. 10 angeglichen werden. Es soll nicht mehr möglich sein, dass der bei Dividendenzahlungen nötige KapErtrStEinbehalt von derzeit 10 % (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 44a Abs. 8 EStG) für beschränkt stpfl. Körperschaften gem. § 2 Nr. 2 umgangen werden kann. Dieser KapErtrStAbzug hat gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 abgeltende Wirkung. Aufgrund der Erweiterung in § 2 Nr. 2 in Halbs. 2 iVm. § 32 Abs. 3 Sätzen 1 und 2 nF unterliegen nunmehr auch die Kompensationszahlungen und Leihgebühren wie bisher die Dividendeneinnahmen bei den in § 2 Nr. 2 betroffenen Körperschaften der abgeltenden Wirkung des KapErtrStEinbehalts. Das Gleiche gilt aufgrund des Verweises in § 2 Abs. 2 Halbs. 2 Buchst. c auf § 8b Abs. 10 Satz 2 für Einnahmen, die aus der Überlassung von ertragbringenden WG anstelle einer Kompensationszahlung bzw. Leihgebühr stammen.

3. Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 44a Abs. 8 EStG

J 07-4 a) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts

Juristische Personen des öffentlichen Rechts, insbes. Gebietskörperschaften wie Städte und Gemeinden, aber auch Länder, sind, soweit sie hoheitlich handeln und nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 tätig werden, nur mit den Einkünften beschränkt kstpfl., die in § 2 Nr. 2 genannt sind (vgl. § 2 Anm. 81). Bei diesen muss es sich um inländ. Einkünfte handeln. Denkbar sind diesbezüglich nur Einkünfte im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung dieser Körperschaften. Weitere Grundvoraussetzung für das Vorliegen der beschränkten StPflcht ist, dass diese Einkünfte dem StAbzug unterliegen. Dabei kommt neben der KapErtrSt. gem. § 43 EStG auch jeder andere Abzug iSd. § 50a EStG in Frage. Im Zusammenhang mit Dividendeneinkünften ist allerdings allein auf die KapErtrSt. abzustellen.

J 07-5 b) Kapitalertragsteuer bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Kapitalertragsteuer: Soweit Dividendeneinkünfte vorliegen, unterliegen diese gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG der KapErtrSt. iHv. 20 % zuzüglich des Solidaritätszuschlags (§ 1 Abs. 1 SolZG iVm. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG). Ab dem VZ 2009 erhöht sich dieser Steuersatz im Rahmen der Einführung der sog. Abgeltungsteuer auf 25 % (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG idF der UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630).

Reduzierung auf die Hälfte: Stammen die Dividendeneinkünfte aus Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften oder anderen in § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG genannten Kapitalerträgen, so ist diese KapErtrSt. auf die Hälfte zu reduzieren. In den meisten anderen Fällen von Aktienerträgen erfolgt eine hälftige Erstattung nach § 44a Abs. 8 Satz 2 EStG, ab VZ 2008 in Höhe von 2/5 (vgl. im Einzelnen §§ 43 ff. EStG Anm. J 07-23). Gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 ist die KSt. durch den StAbzug abgegolten.

Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 EStG: Nicht der beschränkten StPflcht gem. § 2 Nr. 2 Halbs. 1 unterliegen die Kompensationszahlungen wie die Leihgebühren im Rahmen von Wertpapierleihe bzw. Wertpapierpensionsgeschäften (vgl. § 8b Anm. J 07-19 und J 07-22). Diese Zahlungen sind als sonstige Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 EStG zu qualifizieren. Eine KapErtrStPflcht für solche Einkünfte sehen weder § 43 EStG noch § 50a EStG vor.

J 07-6 4. Bisherige steuerliche Folgen bei Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften

Die dargestellte stl. Belastung der Köperschaften gem. § 2 Nr. 2 von definitiv 10 % konnte bislang durch eine Wertpapierleihe bzw. ein Wertpapierpensionsgeschäft, welche über den Dividendenzahlungszeitpunkt hinaus abgeschlossen wurden, umgangen werden. Fungierte die Körperschaft gem.

§ 2 Nr. 2 als Verleiher, so konnte sie die Kompensationszahlungen wie auch eine eventuell angefallene Leihgebühr stfrei vereinnahmen, da ein StAbzug auf diese Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG nicht erfolgte. Soweit der Entleiher ein Kreditinstitut oder eine andere Körperschaft gem. § 8b Abs. 7, Abs. 8 Satz 1 war, wurde die bei diesen Körperschaften stpfl. Dividende aufgrund der geleisteten Kompensationszahlungen und Leihgebühr neutralisiert bzw. in einen Verlust transformiert (vgl. § 8b Anm. J 07-12).

5. Rechtsfolge der Ausweitung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht auf erhaltene Kompensationszahlungen und Leihgebühr J 07-7

Aufgrund der Erweiterung in § 2 Nr. 2 durch den Halbs. 2 führen nun die Kompensationszahlungen wie Leihgebühr bei der Wertpapierleihe (vgl. § 8b Anm. J 07-19) – Buchst. a –, die Entgelte bei „echten“ Wertpapierpensionsgeschäften (vgl. § 8b Anm. J 07-22) – Buchst. b – und auch ertragbringende WG als Gegenleistung (vgl. § 8b Anm. J 07-20) – Buchst. c – zu einer beschränkten StPflcht der dort genannten Körperschaften. Anders als ansonsten wird an dieser Stelle aber als weiterer Voraussetzung nicht auf den StAbzug abgestellt. Ein solcher StAbzug ist allerdings aufgrund des neuen § 32 Abs. 3 Satz 1 vorzunehmen (vgl. § 32 Anm. J 07-3). Damit werden diese Zahlungen den Dividendenzahlungen in ihrer stl. Wirkung gleichgestellt, was dazu führen wird, dass der beschriebene Vorteil für die Gebietskörperschaften und andere in § 2 Nr. 2 Halbs. 1 betroffene Körperschaften entfällt.

§ 5

Befreiungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2007, 218)

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

...

12. die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes in der **jeweils aktuellen Fassung oder entsprechender Landesgesetze, soweit diese Landesgesetze nicht wesentlich von den Bestimmungen des Reichssiedlungsgesetzes abweichen**, und im Sinne der Bodenreformgesetze der Länder, soweit die Unternehmen im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten übersteigen;

...

(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 und nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz gelten nicht

1. für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; **Entsprechendes gilt für die in § 32 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz genannten Einkünfte**,
2. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1,
3. soweit § 34 Abs. 12, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(2a) § 2 Nr. 2 und § 5 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) sind erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 zufließen.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Ascheberg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 5 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 2002: s. § 5 Anm. 2 ff.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 5 Anm. J 03-1, § 5 Anm. J 04-1 und § 5 Anm. J 06-1

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Der Ausschluss der StFreiheit, den Abs. 2 regelt, wird um einen Verweis auf die in § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 genannten Einkünfte ergänzt. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 regelt wiederum den StAbzug für die in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 genannten Einkünfte (vgl. § 2 Anm. J 07-4 ff.). Hierbei handelt es sich um empfangene Kompensationszahlungen und Leihgebühren im Zusammenhang mit Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften (vgl. § 8b Anm. J 07-19 und J 07-22). Werden diese von stfreien Körperschaften, insbes. solchen gem. § 5 Abs. 1 erzielt, so scheidet diesbezüglich die StFreiheit aus.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Nr. 12 wird Satz 1 neu gefasst. Dies erfolgt aufgrund der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrs. 16/6981, 60). Hierdurch wird die StBefreiung auch für von den zuständigen Landesbehörden begründete oder anerkannte gemeinnützige Siedlungsunternehmen ausgedehnt, die auf einem dem Regelungsgehalt des Reichsiedlungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung entsprechenden Landesgesetz beruhen

J 07-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Abs. 1 Nr. 12 Satz 1: Mangels eigener zeitlicher Anwendungsregelung in § 34 gilt Abs. 1 idF des JStG 2008. Folge ist, dass die Gesetzesänderung erstmals ab dem VZ 2008 zur Anwendung kommt.

Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2: Die Ergänzung gilt für die nach dem 17.8.2007 zufließenden Entgelte, so § 34 Abs. 2a idF des UntStReformG 2008. Damit ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn die zivilrechtl. Vereinbarung, auf die das Entgelt abstellt, vor dem 18.8.2007 abgeschlossen worden ist. Hinsichtlich dieser Rückwirkung wird man den Ausgang der konkreten Normenkontrolle des BFH auch zu dieser Problematik (BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BFH/NV 2006, 2191) beachten müssen. Anders als im Fall des BA-Abzugsverbots gem. § 8b Abs. 10 (vgl. § 8b Anm. J 07-2) erfolgt allerdings keine Rückwirkung auf den gesamten VZ 2007.

J 07-3 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

Abs. 1 Nr. 12 Satz 1: Aufgrund der Förderalismusreform (Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 28.8.2006 [BGBl. I 2006, 2043]) ist Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG dahingehend geändert worden, dass die Gesetzgebungsmaterien des landwirtschaftlichen Grundstücksverkehrs, des landwirtschaftlichen Pachtwesens und des ländlichen Siedlungswesens gestrichen worden

sind. Gemäß dem neu gefassten Art. 125a GG gilt nunmehr Bundesrecht, das wegen der Änderung des Art. 74 Abs. 1 GG grundsätzlich erlassen werden kann, als Bundesrecht fort. Es kann aber auch durch Landesrecht ersetzt werden. Um dieser Ersetzungsbefugnis der Bundesländer auch hinsichtlich der kstl. Befreiungen Rechnung zu tragen, war eine Erweiterung der Nr. 12 auf dem Reichssiedlungsgesetz entsprechende Landesgesetze nötig geworden. Von der Ersetzungsbefugnis haben bislang keine Bundesländer Gebrauch gemacht, einige planen dies aber (so Begründung in BT-Drucks. 16/7036, 27). Eine sachliche Ausweitung der KStBefreiungen erfolgt nicht.

Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2: Wie im Fall der Körperschaften iSd. § 2 Nr. 2 (vgl. § 2 Anm. J 07-6) besteht auch für stbefreite Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 die Möglichkeit, die StPflcht für Dividendeneinkünfte durch Wertpapierleihe bzw. Wertpapierpensionsgeschäfte (vgl. § 8b Anm. J 07-19 und J 07-22) zu vermeiden. Wie im Fall der Körperschaften iSd. § 2 Nr. 2 wird durch die Ergänzung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 eine beschränkte StPflcht für Kompensationszahlungen und Leihgebühren eingeführt, um so Gestaltungen mittels dieser Wertpapierleihe bzw. Wertpapierpensionsgeschäfte zu vermeiden. Dabei entsprechen die bisherige stl. Situation für stbefreite Körperschaften (vgl. § 2 Anm. J 07-6) wie auch die durch die Änderungen entstandene Rechtslage (vgl. § 2 Anm. J 07-7) derjenigen der in § 2 Nr. 2 genannten Körperschaften. Diese Änderungen betreffen die Ebene der Verleiher, die ansonsten stl. privilegiert wären. Der neu eingefügte § 8b Abs. 10 soll dagegen ansonsten durch ein BA-Abzugsverbot sicherstellen, dass die dort beschriebenen Gestaltungen mit Hilfe von Wertpapierleihe bzw. Wertpapierpensionsgeschäften verhindert werden (vgl. § 8b Anm. J 07-19 und J 07-22).

§ 8

Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ²Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 vom Hundert der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen.

(2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

(3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. ³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. ⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. ⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. ⁶In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

(4) ¹Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. ²Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. ³Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. ⁴Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

(5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

(6) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zulässig.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(6) ¹§ 8 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. ²§ 23 Abs. 6 in der Fassung der Bekanntmachung des Körperschaftsteuergesetzes vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden. ³§ 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 getätigt wurden. ⁴**§ 8 Abs. 4 in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung ist neben § 8c in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt.**

...

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
 Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p>Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4 durch das UntStReformG 2008</p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich</p> <p> a) Rechtsentwicklung ... J 07-1</p>	<p>b) Zeitlicher Anwendungsbereich J 07-2</p> <p>2. Inhalt der zeitlichen Anwendungsvorschrift ... J 07-3</p> <p>3. Verhältnis zu § 8c J 07-4</p> <p>4. Grund und Bedeutung der Änderungen J 07-5</p>

Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: s. Vor § 8c Anm. J 07-1.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

J 07-1 **a) Rechtsentwicklung**

Rechtsentwicklung bis 2001: s. § 8 Anm. 402.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8 Abs. 4 wird aufgehoben und durch § 8c ersetzt.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich

J 07-2

§ 8 Abs. 4 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 neben § 8c letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt. Dies bedeutet, dass § 8 Abs. 4 alle schädlichen Anteilsübertragungen (Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile) erfasst, die nach dem 31.12.2002 vollzogen wurden, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität – idR durch Zuführung von überwiegend neuem BV – vor dem 1.1.2013 eintritt. § 8 Abs. 4 bleibt damit in entsprechenden Fällen bis zum 31.12.2012 anwendbar.

2. Inhalt der zeitlichen Anwendungsvorschrift

J 07-3

Neben ihrem Charakter als zeitliche Übergangsvorschrift ist § 34 Abs. 6 Satz 4 zusätzlich als Missbrauchsverhinderungs- und Auslaufregelung zu § 8c zu qualifizieren (BTDrucks. 16/5491, 22), indem er die Weitergeltung des § 8 Abs. 4 neben § 8c anordnet (zum Verhältnis zwischen § 8 Abs. 4 und § 8c s. BTDrucks. 16/5491, 22, und § 8c Anm. J 07-6), wenn zwei Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind.

Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 beginnt: § 34 Abs. 6 Satz 4 erfasst in seinem ersten Tatbestandsmerkmal zur Weiteranwendung des § 8 Abs. 4 alle Fälle der Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer KapGes., mit denen vor dem 1.1.2008 begonnen wurde. Die schädliche Anteilsübertragung kann in einem Rechtsakt vor dem 1.1.2008, mithin in dem Zeitraum zwischen dem 1.1.2003 und dem 31.12.2007, erfolgt sein oder auch sukzessive vollzogen werden, wenn lediglich der erste Übertragungsvorgang vor dem 1.1.2008 stattgefunden hat und die Schädlichkeitsgrenze fünf Jahre später erreicht wird. Sie erfasst Übertragungsvorgänge an einen oder mehrere Erwerber, ohne dass diese einander nahestehende Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG sein müssen, so dass zB auch Erwerbe über die Börse betroffen sind. Das erste Tatbestandsmerkmal dient somit der Festschreibung der bisherigen Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 6 zu zeitlich gestreckten Anteilsübertragungen; ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8 Abs. 4 Rn. 200) und hat folglich rechtsprechungsbrechenden (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602 zur Rechtsnatur des § 8 Abs. 4 und dessen Tatbestandsvoraussetzungen) Charakter, da § 8 Abs. 4 bisher sukzessive Anteilsübertragungen nicht erfasste, wenn es zwischen den Übertragungen auf die jeweiligen Erwerber lediglich einen zeitlichen Zusammenhang, aber kein kollusives Zusammenwirken nach Maßgabe eines Gesamtplans gegeben hat (s. hierzu SUCHANEK, GmbHR 2006, 770; ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1266.7, unter Verweis auf BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602).

► *Kapitalgesellschaft:* Die Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile muss in dem betreffenden Zeitraum bei einer KapGes. eintreten. Es sind demnach von diesem Tatbestandsmerkmal alle inländ. KapGes. (AG, KGaA und GmbH) und alle ausländ. KapGes. (ausländ. Körperschaften, die nach Maßgabe des sog. Typenvergleichs als KapGes. zu qualifizieren

####

##697##

sind) erfasst. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Körperschaften, die nicht als KapGes. einzustufen sind, nicht in den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 Satz 4 fallen. Es ist unbeachtlich, ob die KapGes. beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ist.

► *Stellungnahme:* Die gesetzliche Kodifizierung des bisher von der FinVerw. vertretenen Fünfjahreszeitraums zur Zusammenfassung von zeitlich gestreckten Anteilsübertragungen (vgl. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 6) durch § 34 Abs. 6 Satz 4 stellt uE eine verfassungsrechtl. unzulässige echte Rückwirkung dar (ebenso SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [872]), da durch diese § 8 Abs. 4 für Stpfl. zur Anwendung gebracht wird, die nach der Rspr. (BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602) nicht mehr von diesem betroffen waren. Die Aussage in dem Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 16/5491, 22), dass eine rückwirkend belastende Maßnahme vermieden werde, ist demnach unzutreffend.

Eintritt des Verlusts der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013:

Als zweites Tatbestandsmerkmal fordert § 34 Abs. 6 Satz 4 für die Weiteranwendung des § 8 Abs. 4 den Verlust der wirtschaftlichen Identität (zur Erfüllung des Kriteriums „Verlust der wirtschaftlichen Identität“ s. § 8 Anm. 440) vor dem 1.1.2013. Er ordnet im Ergebnis den Untergang der Verluste an, wenn neben der Erfüllung des ersten Tatbestandsmerkmals die schädliche Betriebsvermögenszuführung (s. hierzu BFH v. 5.6.2007 – I R 106/05, BFH/NV 2007, 2200; v. 5.6.2007 – I R 9/06, DStR 2007, 2152) bis zum 31.12.2012 erfolgt. Entgegen dem ersten Tatbestandsmerkmal, das für den schädlichen Anteilseignerwechsel einen Zeitraum definiert, normiert § 34 Abs. 6 Satz 4 für den Verlust der wirtschaftlichen Identität lediglich eine zeitliche Ober-, aber keine Untergrenze. Daraus folgt, dass der Zuführungszeitraum für das BV mindestens den Zeitraum vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2012 umfasst. Hieraus ließe sich bei wörtlicher Auslegung ableiten, dass die Regelung der Festschreibung der bisherigen Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 12) dient und somit auch rechtsprechungsbrechenden (BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602) Charakter hat (so BEUSSER, DB 2007, 1549 [1552]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [872]; WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [162]). Durch die einleitende Bezugnahme auf „§ 8 Abs. 4 in der am 23.12.2001 geltenden Fassung“, der gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 weiter anzuwenden ist, wird uE aber zum Ausdruck gebracht, dass insoweit keine materiell-rechtl. Veränderung durch den Gesetzgeber gewollt ist. Daraus folgt, dass auch in dem von § 34 Abs. 6 Satz 4 geregelten Übergangszeitraum zwischen der Übertragung der Geschäftsanteile und der Zuführung von überwiegend neuem BV neben dem zeitlichen auch ein sachlicher Zusammenhang bestehen muss (BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602; BMF v. 2.8.2007, BStBl. I 2007, 624, unterstellt einen sachlichen Zusammenhang, wenn der Zeitraum zwischen dem Anteilseignerwechsel und der Zuführung von BV maximal 2 Jahre beträgt), der eine Beherrschung des Geschehensablaufs durch die bisherigen und neuen Anteilseigner nach Maßgabe eines Gesamtplans verlangt (ebenso BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [199]; LANG, DStZ 2007, 652 [662]; NEUMANN, GmbH-StB

2007, 249 [254]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1194 f.]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [872]; aA REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, § 8c Rn. 93). Dies ergibt sich daraus, dass § 34 als zeitliche Anwendungsvorschrift lediglich intertemporales StRecht beinhaltet und die Kollision verschiedener Normen nach zeitlichen Gesichtspunkten auflöst (s. hierzu grundlegend BFH v. 27.3.2007 – VIII R 10/06, BFH/NV 2007, 1748 zu § 52 EStG).

Rechtsfolge ist, dass sämtliche Verluste, die bis zu dem Tag, an dem der Verlust der wirtschaftlichen Identität zu verzeichnen ist, entstanden sind, untergehen (zu näheren Einzelheiten s. § 8 Anm. 430), sofern nicht die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Sanierungsprivilegs gem. § 8 Abs. 4 Satz 3 vorliegen (s. hierzu § 8 Anm. 470 ff.).

3. Verhältnis zu § 8c

J 07-4

§ 8 Abs. 4 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 neben § 8c anzuwenden, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 4 (s. hierzu Anm. J 07-3) erfüllt sind, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Innerhalb des Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 aF kommen (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 aF können dabei aber nur neben die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 (s. hierzu § 8c Anm. J 07-18) treten, da § 8c Satz 2 geringere Voraussetzungen an die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands stellt.

Beispiel: Im Jahr 2007 werden 25 % der Anteile an einer KapGes., die über vortragsfähige Verluste verfügt, übertragen. Im Jahr 2008 werden weitere 26 % der Anteile an der betreffenden KapGes. an einen anderen Erwerber veräußert. Im Jahr 2009 wird sodann der KapGes. in einem sachlichen Zusammenhang überwiegend neues BV iSd. § 8 Abs. 4 Satz 2 zugeführt.

Lösung: Im Jahr 2008 gehen nach Maßgabe des § 8c Satz 1 26 % der vortragsfähigen Verluste der KapGes. unter. Im Jahr 2009 tritt sodann der Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 2 iVm. § 34 Abs. 6 Satz 4 ein, da innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 begonnen hat, mehr als die Hälfte der Anteile an einer KapGes. übertragen wurden und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 durch Zuführung von überwiegend neuem BV eingetreten ist.

Kritik: Die parallele Anwendung von § 8c und § 8 Abs. 4 in dem von § 34 Abs. 6 Satz 4 normierten Übergangszeitraum stellt uE einen Verstoß gegen das Übermaßverbot dar. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder – anders ausgedrückt – die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441). Sowohl § 8c als auch § 8 Abs. 4 schematisieren Missbrauchsfälle, die zum teilweisen oder vollen Untergang der nicht genutzten Verluste einer Körperschaft führen. Diese doppelte Schematisierung trifft durch die völlig ausufernde Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 4 eine Vielzahl von Fällen, die bei Zugrundelegung des allgemeinen Missbrauchsverständnisses von § 42 AO nicht als missbräuchlich zu werten sind.

J 07-5 **4. Grund und Bedeutung der Änderungen**

Die Streichung von § 8 Abs. 4 ist die Folge der Einfügung von § 8c. Nach Auffassung des Gesetzgebers (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 74) ist § 8 Abs. 4 in der Praxis schwierig zu handhaben und Gegenstand von diversen Gerichtsverfahren, da zu dessen einzelnen Tatbestandsmerkmalen zahlreiche Zweifelsfragen existieren. Er wird folglich durch die einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c ersetzt (BTDrucks. 16/4841, 74, zu näheren Einzelheiten s. § 8c Anm. J 07-2). Im Weiteren ist anzumerken, dass die schwebende Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs. 4 (s. hierzu BFH v. 25.8.2006 – I R 25/06, FR 2007, 39, Az. des BVerfG 2 BvL 61/06) durch die Übergangsregelung nicht beseitigt wurde. Sofern diese durch das BVerfG festgestellt werden sollte, liefe § 34 Abs. 6 Satz 4 ins Leere, da er sich auf § 8 Abs. 4 in der am 23.12.2001 geltenden Fassung bezieht (ebenso NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1196]).

§ 8a

**Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei
Körperschaften (Zinsschranke)**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
neu gefasst durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹§ 4h Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt. ²Maßgebliches Einkommen ist das nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes ermittelte Einkommen mit Ausnahme der §§ 4h und 10d des Einkommensteuergesetzes und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 dieses Gesetzes. ³§ 8c gilt für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend. ⁴Auf Kapitalgesellschaften, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, ist § 4h des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(2) § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes ist nur anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 – BGBl. I S. 1713 –, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 28. Mai 2007 – BGBl. I S. 914 – geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes betragen und die Körperschaft dies nachweist.

(3) ¹§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes ist nur anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital der Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörenden Rechtsträgers an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen des Rechtsträgers im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes betragen und die Körperschaft dies nachweist. ²Satz 1 gilt nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes ausgewiesen sind und bei Finanzierung

durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(6a) ... 3§ 8a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden. 4§ 8a Abs. 2 und 3 in der in Satz 3 genannten Fassung ist nicht anzuwenden, wenn die Rückgriffsmöglichkeit des Dritten allein auf der Gewährträgerhaftung einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts gegenüber den Gläubigern eines Kreditinstituts für Verbindlichkeiten beruht, die bis zum 18. Juli 2001 vereinbart waren; Gleiches gilt für bis zum 18. Juli 2005 vereinbarte Verbindlichkeiten, wenn deren Laufzeit nicht über den 31. Dezember 2015 hinausgeht.

...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

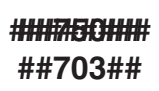
Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zur Neuregelung des § 8a		statt „maßgeblicher Gewinn“	J 07-6
1. Überblick	J 07-1	c) Besondere Anwendungsfragen der körperschaftsteuerlichen Zinsschranke	J 07-7
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	J 07-2	2. Definition des „maßgeblichen Einkommens“ (Abs. 1 Satz 2)	J 07-8
3. Grund und Bedeutung der Neuregelung	J 07-3	3. Entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag (Abs. 1 Satz 3)	J 07-9
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	J 07-4	4. Sinngemäße Anwendung der Zinsschranke bei (ausländischen) Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Abs. 1 Satz 4)	J 07-10
Erläuterungen zu Abs. 1: Besonderheiten der Zinsschranke bei Körperschaften		Erläuterungen zu Abs. 2: Besonderheiten der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Verschärfung der Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG)	
1. Modifizierte Anwendung der einkommensteuerlichen Zinsschranke bei Körperschaften (Abs. 1 Satz 1)			
a) Steuersystematische Einordnung des Rechtsverweises in Abs. 1 Satz 1	J 07-5		
b) Bedeutung der Bezugnahme auf „maßgebliches Einkommen“			

Anm.	Anm.
<p>1. Überblick: Bedeutung und Anwendungsvoraussetzungen der Öffnungsklausel für konzerngebundene Körperschaften („... ist nur anzuwenden, wenn ...“) J 07-11</p> <p>2. Personelle Voraussetzungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Wesentlich beteiligter Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder rückgriffsberechtigter Dritter als Vergütungsempfänger J 07-12</p> <p>3. Sachliche Voraussetzung für unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Vergütungen für Fremdkapital an bestimmten Personenkreis betragen „nicht mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft ...“ . . J 07-13</p> <p>4. Nachweis unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung erforderlich . . J 07-14</p> <p>5. Sonderfall: Entsprechende Geltung des Abs. 2 bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Rechtsver-</p>	<p>weis in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG) J 07-15</p> <div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Erläuterungen zu Abs. 3: Besonderheiten der Öffnungsklausel zum Eigenkapitalvergleich für konzerngebundene Körperschaften bei externer Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Verschärfung der Escape-Regelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG)</p> </div> <p>1. Überblick: Tatbestandsaufbau und Bedeutung der Öffnungsklausel für konzerngebundene Körperschaften J 07-16</p> <p>2. Sachliche, personelle und nachweisgebundene Voraussetzungen unschädlicher konzernbezogener Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 1) J 07-17</p> <p>3. Anwendung der 10 %-Grenze nur für konzernexterne Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 2) J 07-18</p> <p>4. Sonderfall: Entsprechende Geltung des Abs. 3 bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Rechtsverweis in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG) J 07-19</p>

Allgemeine Erläuterungen zur Neuregelung des § 8a

Schrifttum: EICKHORST, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf Krisenunternehmen und ihre Sanierung, BB 2007, 1707; ENDRES, Auswirkungen der Zinsschranke auf die Gesellschafter-Fremdfinanzierung, PIStB 2007, 230; FÜHRICH, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341; GOEBEL/HAUN, § 4h EStG und § 8a KStG (Zinsschranke) in der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2007, 768; HAHNE, Reichweite steuerschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierungen bei der Zinsschranke, StuB 2007, 808; HERZIG/BOHN, Modifizierte Zinsschranke und Unternehmensfinanzierung, DB 2007, 1; HERZIG/LIEKENBROCK, Zinsschranke im Organkreis, DB 2007, 2387; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; KOLLRUSS, KGaA und Zinsschranke – unter besonderer Berücksichtigung der Akquisitionsfinanzierung, BB 2007, 1988; KOLLRUSS, Steueroptimale Gewinnrepatriierung unter der verschärften Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. JStG 2007 unter Berücksichtigung der Zinsschranke, IStR 2007, 870; KRÜGER/THIERE, Gestaltungen im Bereich der Rechnungslegung als Reaktion auf die Einführung einer Zinsschranke, KoR 2007, 470; RÖDDER/STANGL, Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 479; ROHRER/ORTH, Zinsschranke: Belastungswirkun-



gen bei der atypisch ausgeprägten KGaA, BB 2007, 2266; SCHADEN/KÄSHAMMER, Die Neuregelung des § 8a KStG im Rahmen der Zinsschranke, BB 2007, 2259; SCHADEN/KÄSHAMMER, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317; SCHWEDHELM, Die neue Zinsschranke für Personen- und Kapitalgesellschaften, GmbH-StB 2007, 282; SCHWEDHELM, Die neue Zinsschranke für Kapitalgesellschaften, AG 2007, 540; STAATS/RENGER, Hebelt ein Logikfehler des Gesetzgebers die Zinsschranke aus?, DStR 2007, 1801; THIEL, Die Behandlung von Fremdfinanzierungen im Unternehmen, FR 2007, 729; TÖBEN, Wunsch, Wille und Wirklichkeit, Status:Recht 11/2007, 356; TÖBEN/FISCHER, Die Zinsschranke für KapGes., GmbHR 2007, 532; BAUMGÄRTEL, Unternehmensteuerreform aus Sicht der Praxis, in BALLWIESER/GREWE (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, München 2008, 575; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; BRUNSBACH/SYRÉ, Die 10 %-Grenze des § 8a Abs. 3 KStG-neu als Voraussetzung für den Eigenkapitalvergleich, IStR 2008, 157; GANSSAUGE/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke, DStR 2008, 213 (Teil I), 267 (Teil II); HOFFMANN, Die einer Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaft bei der Zinsschranke, GmbHR 2008, 183; HUKEN, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Zinsschranke, DB 2008, 544; KORN, Die Zinsschranke nach § 4h EStG, KÖSDI 2008, 15866; LANGENMAYR, Die Auswirkungen der Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften, StB 2008, 37; MÖHLENBROCK, Dateifragen der Zinsschranke aus Sicht der Finanzverwaltung, Ubg. 2008, 1; MUSIL/VOLMERING, Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke, DB 2008, 12; PRINZ, Zinsschranke und Organisationsstruktur, DB 2008, 368; SCHMITZ-HERSCHEIDT, Zinsschranke und Gesellschafterfremdfinanzierung bei nachgeordneten Mitunternehmerschaften, BB 2008, 699; SCHWARZ, Zur Notwendigkeit einer Zinsschranke: Empirische Befunde und Probleme, IStR 2008, 11; TÖBEN/FISCHER, Fragen zur Zinsschranke aus der Sicht ausländischer Investoren, Ubg. 2008, 149; Zum allgemeinen Zinsschranken-Schrifttum s. § 4h EStG Vor Anm. J 07-1.

J 07-1 1. Überblick

Die kstl. Einkommensermittlungsvorschrift des § 8a ist durch das UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007 konzeptionell vollständig neu gefasst worden und regelt Besonderheiten der sog. Zinsschranke bei Körperschaften. Die Vorschrift begrenzt den kstl. BA-Abzug für Zinsaufwendungen erfolgsabhängig, aber losgelöst von der Erfassung der Zinserträge beim Darlehensgeber, ordnet die nichtabziehbaren Finanzierungskosten einem betriebs- und personengebundenen Zinsvortrag zu und bewirkt damit eine temporäre oder endgültige (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung von Zinsen. Für drei Ausnahmereiche bestehen auch für Körperschaften Befreiungen von der Zinsschranke (1 Mio. €-Freigrenze für Nettozinssaldo, spezielle Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellation für konzernungebundene und konzerngebundene Betriebe). § 8a ergänzt, modifiziert und verschärft die Grundregeln der Zinsschranke (§ 4h EStG) bei Körperschaften; dies geschieht vor allem im Hinblick auf eine Versagung des Zinsschranken-Exits bei bestimmten Formen „schädlicher“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Damit hat sich § 8a weit von der Zwecksetzung einer Missbrauchsabwehr bei „überzogenen“ Finanzierungsgestaltungen gelöst (pointiert SCHMIDT-FEHRENBACHER, S:R 11/2007, 357: „Zinszahlungen an Dritte sind niemals übermäßig!“). Die Verweistchnik in § 8a ist bruchstückhaft und enthält diverse, nur schwer verständliche Ausnahmen und Rückausnahmen. Die Vorgängervorschrift des § 8a idF des ProtErkIG v. 22.12.2003 (ausgelöst durch die Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, BFH/NV 2003, 98) verfolgte demgegenüber einen völlig anderen Regelungsansatz. Sie betraf (vereinfacht) nur bestimmte Formen der Gesellschafter-Fremdfinan-

zierung von KapGes. (einschl. rückgriffsgesicherter Drittfinanzierungen), bediente sich (jedenfalls für „Normalfälle“) des Instrumentariums bilanzieller Safe Haven mit Drittvergleichsmöglichkeit und löste als Rechtsfolge eine vGA aus. Formell ist § 8a idF des UntStReformG 2008 „Nachfolgevorschrift“ der „alten“ Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung, inhaltlich hat sie sich aber vom früheren Regelungskonzept vollständig gelöst.

Abs. 1 enthält ergänzende Grundregeln der Zinsschranke für Körperschaften und bedient sich mehrerer Rechtsverweise auf § 4h EStG mit speziellen kstl. Modifikationen. Nach Abs. 1 Satz 1 ist Bezugsgröße der kstl. Zinsschranke nicht der maßgebliche Gewinn, sondern das maßgebliche Einkommen. Satz 2 definiert anschließend das maßgebliche Einkommen. Satz 3 betrifft das „stl. Schicksal“ des Zinsvortrags und ordnet insoweit eine entsprechende Geltung des § 8c (Begrenzung des Verlustabzugs bei Körperschaften) an. Satz 4 schließlich regelt die sinngemäße Anwendung des § 4h bei (ausländ.) KapGes. mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

Abs. 2 verschärft die zinsschrankenbefreiende Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG für konzernungebundene Körperschaften bei bestimmten Formen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Danach kommt die Befreiung eines konzernungebundenen kstl. Betriebs von der Anwendung der Zinsschranke nur in Betracht, falls

- die Vergütungen für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder einen rückgriffberechtigten Dritten gehen und
- nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft betragen und
- die Körperschaft dies zudem nachweist.

Abs. 3 schließlich verschärft die zinsschrankenbefreiende Sonderregelung für konzerngebundene Körperschaften gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG zum Eigenkapitalvergleich bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Gem. Satz 1 ist die Escape-Klausel für den Eigenkapitalvergleich nur anwendbar, falls nicht mehr als 10 % des Zinssaldos an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, an eine nahe stehende Person oder einen rückgriffberechtigten Dritten gehen. Dies gilt gem. Satz 2 nur für im Konzernabschluss ausgewiesene Verbindlichkeiten, dh. für Finanzierungen von außen. Konzerninterne Finanzierungen und Sicherheiten sind insoweit unschädlich. Die 10 %-Grenze gilt auch für „infizierende“ konzernfremde in- oder ausländ. Gesellschafter.

2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

J 07-2

Rechtsentwicklung: Seit der Einführung des § 8a durch das StandOG v. 13.9.1993 mit Wirkung ab 1.1.1994 vor allem für bestimmte Steuerausländer als Anteilseigner einer inländ. KapGes. sind verschiedene „Versuche“ des Gesetzgebers zur Begrenzung des Finanzierungskostenabzugs zu beobachten. Es handelt sich um eine Art „Experimentalgesetzgebung“, bei der stets relativ schnell die Regelungsschwächen erkennbar wurden mit der Folge zunehmender Änderungshäufigkeit (zum Phänomen von Experimentalgesetz-

#####

##705##

zen im Steuerrecht s. KANZLER in Festschrift Raupach, 2006, 49). Auch für die neu konzipierte Zinsschranke ist auf Anregung des Bundesrats eine „Evaluation“ im Jahre 2009 vorgesehen (so Entschließungsantrag des Bundesrats v. 6.7.2007, BRDrucks. 384/07 [Beschluss]).

► *Zur Gesetzesentwicklung des „alten“ § 8a bis zum ProtErklG v. 22.12.2003 mit ihren vier Phasen (bis Ende 1993, 1994–2000, 2001–2003, 2004 bis einschl. VZ 2007) s. § 8a Anm. J 03-2; zu weiteren Details s. PRINZ, StbJb. 2003/2004, 175–182; PRINZ in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Unternehmensfinanzierung, 2006, 21 (31). § 8a (idF des ProtErklG v. 22.12.2003) strebte eine europarechtskonforme Gleichbehandlung von In- und Ausländern bei der Gesellschafter-Fremdfinanzierung von KapGes. an, fügte sich in international übliche Thin Capitalization Rules ein und bediente sich als Rechtsfolge des Instrumentariums der vGA. Wegen seiner überschießenden Wirkung im Inland vor allem bei rückgriffsberechtigten Dritten wurde § 8a durch diverse Erlasse der FinVerw. entgegen seinem Wortlaut „entschärft“; s. mit der Beschränkung auf back-to-back-Finanzierungen BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 18–25, sowie v. 22.7.2005, BStBl. I 2005, 829, mit dem Muster einer Bankbescheinigung durch BMF v. 20.10.2005, DStR 2005, 2126. Zu den gesetzgeberischen Gründen für den Konzeptwechsel s. § 8a Anm. J 07-3: Scheitern des „alten“ § 8a.*

► *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8a ist vollständig neu gefasst worden und beinhaltet mit Wirkung ab VZ 2008 eine sog. Zinsschranke, die den BA-Abzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften begrenzt. Dabei verweist § 8a auf die (rechtsformübergreifende) Grundregelung der Zinsschranke in § 4h EStG und nimmt diverse Ergänzungen und Verschärfungen vor.*

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 34 Abs. 6a Sätze 3 und 4 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 enthält zeitliche Anwendungsbestimmungen für den neu gefassten § 8a:

► *Gem. § 34 Abs. 6a Satz 3 ist die Neuregelung der kstl. Zinsschranke erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 25.5.2007 (= Datum des Kabinettsbeschlusses) beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Diese zeitliche Anwendungsregelung entspricht der für die allgemeine § 4h EStG-Zinsschranke (§ 52 Abs. 12d EStG). In zeitlicher Hinsicht ist wie folgt zu unterscheiden:*

▷ Bei kalenderjahrgleichem Wj. einer Körperschaft gilt die neue Zinsschranke für sämtliche Finanzierungskosten mit Wirkung ab 1.1.2008. Bis zum 31.12.2007 greift für Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellationen der „alte“ § 8a. Auch in 2007 neu gegründete Körperschaften, die ein kalenderjahrgleiches Wj. haben, fallen erst ab 1.1.2008 unter die Zinsschranke. Gleiches gilt für Körperschaften, die als Überschussrechner gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG unter die Sonderregelung des § 8a Abs. 1 Satz 4 fallen; bei einer für inländ. Zwecke benötigten Überschussrechnung ist ein abweichendes Wj. nicht möglich (so im Ergebnis auch G. FÖRSTER, in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 7; eingehender Anm. J 07-10). Eine allgemeine gesetzliche Übergangsregelung für bestehende Altfinanzierungen existiert nicht, dh. auch bereits seit Jahren installierte Finanzierungen werden ab

1.1.2008 von der neuen Zinsschranke erfasst; dies ist zwar im Hinblick auf das Gebot dispositionsbezogener Planungssicherheit rechtlich problematisch, ein Verfassungsverstoß dürfte aber wegen unechter Rückwirkung nicht vorliegen (etwas kritischer allerdings DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 32/2007 v. 6.8.2007, 2751 [2763]). Im Hinblick auf den bilanziellen Eigenkapital-Escape gem. § 8a Abs. 3 iVm. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG waren allerdings noch bilanzpolitische Maßnahmen zum vorangegangenen Abschlussstichtag (31.12.2007) denkbar (s. auch ENDRES/SPENGLER/REISTER, WPg. 2007, 478, 486; KÖSTER, BB 2007, 2278). Zum Sonderproblem abweichender Bilanzstichtage zwischen Betrieb und Konzern s. § 4h EStG Anm. J 07-25. Die Erfassung einer „alten“ § 8a-vGA beim Vergütungsempfänger als Einkünfte aus Kapitalvermögen (subsidiär auch gewerbliche Einkünfte) bleibt von der zeitlichen Anwendungsbestimmung des § 34 Abs. 6a Satz 3 unberührt (vgl. RegE, BTDrucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 78 mit Hinweis auf einen denkbaren Zufluss der „alten“ § 8a-vGA beim Empfänger in 2009; zustimmend GROTHERR, IWB Gr. 3, F. 3, 1489 [1506 f.], v. 25.7.2007).

▷ Bei abweichendem Wj. mit Beginn nach dem 25.5.2007 (bspw. vom 1.6.2007 bis 31.5.2008) gilt die neue Zinsschranke bereits im Wj. 2007/2008. Es dürfte sich insoweit um eine verfassungsrechtl. unproblematische unechte Rückwirkung handeln. Zur Vermeidung eines „vorzeitigen“ Eingreifens der Zinsschranke war insoweit die Umstellung auf ein kalenderjähriges Wj. denkbar. Bei abweichendem Wj. mit Beginn vor dem 25.5.2007 (etwa vom 1.4.2007 bis 30.3.2008) gilt die neue Zinsschranke (zeitverschoben) erst ab dem Wj. 2008/2009.

▶ In § 34 Abs. 6a Satz 4 ist eine die Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung des § 8a Abs. 2 und 3 ausschließende Sonderregelung für bestimmte Fälle der Drittfinanzierung bei Gewährträgerhaftung im Zusammenhang mit öffentlich-rechtl. Kreditinstituten enthalten. Diese zeitlich begrenzte Ausnahmeregelung suspendiert von der Anwendung des § 8a Abs. 2 und 3, „wenn die Rückgriffsmöglichkeit des Dritten allein auf der Gewährträgerhaftung einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts gegenüber den Gläubigern eines Kreditinstituts für Verbindlichkeiten beruht, die bis zum 18. Juli 2001 vereinbart waren; Gleiches gilt für bis zum 18. Juli 2005 vereinbarte Verbindlichkeiten, wenn deren Laufzeit nicht über den 31. Dezember 2015 hinausgeht“. Die allgemeine Zinsschranken-Regelung des § 8a Abs. 1 iVm. § 4h EStG bleibt allerdings anwendbar. Die Sonderregelung knüpft inhaltsgleich an die „alte“ Übergangsbestimmung des § 34 Abs. 6a Satz 2 zu § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG aF an und wurde erst durch Beschlussempfehlung des FinAussch. (und wohl auch ohne weitere parlamentarische Diskussion) „fortgeschrieben“. Bezweckt ist damit vor allem ein „Zinsschrankenschutz“ für die Refinanzierung einzelner Landesbanken durch stille Beteiligungen. Unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten des Art. 3 GG könnte die Sonderregelung problematisch sein (keine Geltung für privatrechtl. Kreditinstitute); dies gilt auch für europarechtliche Beihilfegesichtspunkte (vgl. ergänzend auch DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 123; G. FÖRSTER, in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 8; ergänzend zur alten Sonderbestimmung auch § 8a KStG Anm. J 03-2).

##707##

J 07-3 **3. Grund und Bedeutung der Neuregelung**

§ 8a ist durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 vollständig neu gefasst worden und enthält die allgemeine Zinsschranke gem. § 4h EStG ergänzende kstl. Sonderregelungen. Es handelt sich um eine „Innovation“ des deutschen Gesetzgebers, die nur begrenzt auf ausländ. Vorbilder zurückgreifen kann (etwa die amerikanischen Earnings Stripping Rules, die allerdings nur bestimmte Gesellschafter-Fremdfinanzierungen betreffen; eingehend GOEBEL/EILINGHOFF, IStR 2008, 233–242). Zu rechtsvergleichenden Überlegungen s. KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, IStR 2007, 418; HOMBURG, FR 2007, 717 [720]; WELLING, FR 2007, 735 [738]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, 954–959; zu einem umfassenden Rechtsvergleich für die Länder USA, Frankreich, Niederlande und Deutschland s. auch BDI/KPMG Studie aus April 2007. Die „deutsche Zinsschranken-Regelung“ ist in Italien mit Wirkung ab 1.1.2008 eingeführt worden (s. IStR Länderbericht 3/2008, 7 von LOBIS; ROMANI/GRABBE/IMBRENDA, IStR 2008, 210–212; zu den Gesetzgebungsplänen bereits MAYER, IWB-Aktuell 20/2007, 1060; vgl. ergänzend mit Hinweis auf Dänemark auch MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12 [13]). Äußerlich ist die „§ 8a-Zinsschranke“ mit Wirkung ab 1.1.2008 Rechtsnachfolger der „alten“ Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung, nimmt aber im Ergebnis eine deutlich weiterreichende Einschränkung der Finanzierungsfreiheit bei der estl. und kstl. Gewinn-/Einkommensermittlung vor (allerdings mit erhöhter Freigrenze und ohne verschärfende Sonderbehandlung von hybriden Darlehen sowie kreditfinanzierten Anteilskäufen in der Unternehmensgruppe, § 8a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 KStG aF). Denn die neue betriebsbezogen ausgestaltete Zinsschranke bewirkt eine erfolgsorientierte Begrenzung des BA-Abzugs (30 % des stl. EBITDA; zu Einzelheiten s. Anm. J 07-5) für sämtliche Zinsaufwendungen (also einschl. nicht rückgriffsgesicherter Bankenfinanzierungen) bei Personenunternehmen und Körperschaften verbunden mit speziellen Öffnungsklauseln (1 Mio. €-Freigrenze für Nettozinssaldo, fehlende Konzernzugehörigkeit, Eigenkapitalquotenvergleich bei konzerngebundenen Betrieben). § 8a enthält dazu rechtsformspezifische Ergänzungen, Modifikationen und Verschärfungen vor allem im Hinblick auf Gesellschafter-Fremdfinanzierungen (einschl. gleichgestellter Finanzierungen durch Nichtgesellschafter). Zur Rechtsvereinfachung trägt § 8a nach übereinstimmender Meinung nicht bei. Kritisch zur Notwendigkeit einer Zinsschranke unter volkswirtschaftlichen Aspekten und unter Berücksichtigung der Ergebnisse empirischer Untersuchungen SCHWARZ, IStR 2008, 11–14. Zur praktischen Bedeutung vor allem für Konzerne s. HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, DB 2008, 593. Wegen gesellschaftsvertraglichen Regelungsbedarfs s. RODEWALD/POHL, DStR 2008, 724.

Grund der Neuregelung: Die durch den Gesetzgeber (jedenfalls idealtypisch) als temporäres BA-Abzugsverbot ausgestaltete Zinsschranke ersetzt den „alten“ § 8a zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung, der in seiner ursprünglichen Ausrichtung vor allem auf Steuerausländer vom EuGH als europarechtswidrig eingestuft wurde (VZ 1994–2003, EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 [Lankhorst-Hohorst], BFH/NV 2003, 98) und nach seiner Erstreckung auch auf Finanzierungskosten bestimmter inländ. Anteilseigner an seinem überschießenden Regelungsansatz und den praktischen Anwendungsproblemen gescheitert ist (so zutreffend THIEL, FR 2007, 729 [733];

ähnlich HERZIG/BOHN, DB 2007, 1; MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 [2]; zur Rechtsentwicklung s. Anm. J 07-2). Die durch FinVerw.-Erlasse vor allem bei rückgriffsgesicherten Drittfinanzierungen vorgenommenen Einschränkungen des „alten“ § 8a waren äußerst rechtsproblematisch. Die „doppelstufige“ Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a) löst die Altregelung ab, verändert den methodischen Ansatz grundlegend (statt kapitalertragsteuerpflichtiger vGA mit Gegenkorrektur nun ein befristetes Abzugsverbot) und nimmt den BA-Abzug von Finanzierungskosten insgesamt „ins Visier“. § 8a macht dadurch einen fundamentalen Bedeutungswandel durch und geht weit über Missbrauchsabwehr hinaus (vgl. kritisch zu den Entwürfen auch RÖDDER/STANGL, DB 2007, 479). Dabei verfolgen § 4h EStG und § 8a eine weitgehend deckungsgleiche Zielrichtung: Zum einen sollen (vereinfacht) „Gewinnabsaugungsmodelle“ der Inbound-Finanzierung zur Sicherung inländ. Steuersubstrats begrenzt werden; zum anderen werden Anreize für international tätige Unternehmensgruppen geschaffen, auch im Interesse des Finanzierungskostenabzugs Gewinne ins Inland zu verlagern (Zielrichtung: Outbound-Finanzierung; Problematik des § 3c Abs. 1 EStG, § 8b Abs. 5). Die Vorschrift zielt damit im Wesentlichen auf grenzüberschreitende Finanzierungen (Unterbindung einer „künstlichen Verlagerung“ von Zinsaufwendungen), muss aber aus Gleichbehandlungsgründen und zur Gewährleistung ihrer Europarechtskonformität auch reine Inlandsfinanzierungen mit umfassen. Die kstl. Ergänzung der allgemeinen § 4h EStG-Zinsschranke hat zwei Gründe: Zum einen werden in Abs. 1 bestimmte unter kstl. Gesichtspunkten für erforderlich angesehene Ergänzungen und Modifikationen der Zinsschranke angeordnet (etwa Anwendung des § 8c auf den Zinsvortrag). Zum anderen werden in Abs. 2 und 3 die konzernspezifischen Öffnungsklauseln der allgemeinen Zinsschranke für bestimmte Formen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung verschärft; dadurch werden diverse Regelungselemente des „alten“ § 8a bei abweichendem methodischen Konzept weiter verwendet. Zentrale Anwendungsschwächen des „alten“ § 8a (etwa die Rückgriffsproblematik) bleiben damit erhalten. Ob die allgemeine Zinsschranke mit ihrer erfolgsorientierten Ausrichtung und den hochkomplexen Escape-Regelungen mit ihren kstl. Verschärfungen letztlich besser wirkt als der „alte“ § 8a, wird man bezweifeln können, bleibt aber abzuwarten (sehr kritisch etwa TÖBEN, FR 2007, 739; auch bei Heranziehung der Ergebnisse empirischer Untersuchungen SCHWARZ, IStR 2008, 11). Der Gesetzgeber selbst will eine Evaluation der Regelung im Jahre 2009 vornehmen (so Entschließungsantrag des Bundesrats v. 6.7.2007, BRDrucks.384/07 [Beschluss]).

Bedeutung der Neuregelung: Es handelt sich um eine zentrale kstl. Einkommensermittlungsvorschrift mit abzugsbegrenzender Wirkung bei bestimmten Finanzierungskosten.

► *Rechtliche Bedeutung:* Die allgemeine Zinsschranken-Regelung wird in Teilen des Schrifttums vor allem wegen nicht zu rechtfertigenden Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip als Ausprägung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeitsbesteuerung bei Finanzierungskosten als verfassungsproblematisch eingestuft (s. eingehend vor allem HEY, BB 2007, 1305; KÖHLER, DStR 2007, 602; MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12; zu verfassungsrechtl. Bedenken auch WENDT, FR 2007, 609, und GOSCH, DStR 2007, 1559; ergän-

zend DRÜEN, StuW 2008, 3: Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtl. Vabanquespiel). Staatlicher Finanzbedarf zur „Gegenfinanzierung“ der Steuersatzsenkung rechtfertigt jedenfalls eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips nicht. Die (abstrakte) Vortragsfähigkeit des die Zinsschranke nicht passierenden Zinsaufwands dürfte die im Einzelfall ernsthaft denkbare Verfassungswidrigkeit der Regelung ebenfalls nicht generell beseitigen, da sie betriebs- und personengebunden erfolgt und bei Umstrukturierungen verloren geht. Zu weiteren Details s. § 4h EStG Anm. J 07-5; die BReg. selbst hat keine verfassungsrechtl. Bedenken im Zusammenhang mit der Zinsschranke (vgl. Antwort der BReg. auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion v. 27.3.2007, BTDrucks. 16/4835, zu Frage 1). Die Verfassungsproblematik der Zinsschranke wird im Anwendungsbereich des § 8a im Vergleich zum Zinsschranken-Grundfall zunehmen. Gesichtspunkte dabei sind: Die „Zerstörung“ des kstl. Zinsvortrags durch § 8c ist überbordend (ggf. Eigentumsrechte gem. Art. 14 GG verletzt); die spezielle Regelung des § 8a Abs. 3 zum Eigenkapitalquoten-Escape bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung konzerngebundener Körperschaften ist nahezu unverständlich (Tatbestandsmäßigkeit und Vollziehbarkeit der Besteuerung problematisch), führt zur Anwendung nicht parlamentarisch zu rechtfertigender ausländ. Bilanzierungsregeln und ist letztlich jedenfalls kaum praktisch anwendbar; die mit § 8a bezweckte Missbrauchsabwehr ist deutlich zu pauschal und vor allem bei Inlandsanwendung und insgesamt fehlender Drittvergleichsmöglichkeit nicht zielgenau genug. Auch ist eine Verletzung des Grundsatzes gleichmäßiger Besteuerung (Art. 3 GG) denkbar, da die Zinsschranke abhängig von der Organisationsstruktur der Unternehmensgruppe (Stammhaus, Vertragskonzern als Organkreis, faktische Konzernierung, rechtsförmliche Unterschiede), den Umfang in- und ausländ. Beteiligungsbesitzes usw. wirkt; zu Einzelheiten s. PRINZ, DB 2008, 368. Umgekehrt werden auch fremdunübliche, übermäßige Finanzierungsstrukturen bei Einhaltung der 30 %-EBITDA-Grenze oder angeglichenen EK-Quoten nicht sanktioniert; eine „gute“ oder „schlechte“ Eigenkapitalquote spielt keine Rolle. Zur Europarechtsproblematik der Zinsschranke s. § 4h EStG Anm. J 07-5: Denkbare Verletzung von Niederlassungs- und ggf. auch Kapitalverkehrsfreiheit, Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie der EU v. 3.6.2003/26.4.2004; im Zentrum der kstl. Zinsschrankenkritik steht die inlandsbeschränkte Organschaftswirkung des § 15 Nr. 3. Vgl. MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12 (15 f.); FÜHRICH, IStR 2007, 341; HORNIG, PStB 2007, 215; DÖRR/FEHLING, NWB 30/2007, 2535, v. 23.7.2007; HOMBURG, Stbg. 2008, 9 (12). Zur DBA-Problematik in Bezug auf Österreich s. LOKOTA, SWI 2008, 105.

► *Wirtschaftliche Bedeutung:* Die Neufassung des § 8a nimmt erheblichen Einfluss auf Finanzierungsgestaltungen in Deutschland (vgl. mit ökonomischer Analyse BAUMGÄRTEL in BALLWIESER/GREWE [Hrsg.], Wirtschaftsprüfung im Wandel, 2008, 575 [583–607]; wegen Ausweichens auf Leasing-Konstrukte s. HERMANN, NWB 7/2008 v. 11.2.2008, 507 [514]). Während gewinnträchtige Unternehmen mit hohem EBITDA oder harmonisierter EK-Quote im Konzern tendenziell nicht beeinträchtigt werden, dürften Verlustunternehmen (einschl. Start up-Gestaltungen und Betrieben mit volatiler Gewinnsituation) und auch deutsche Holdinggesellschaften häufig zu den „Zins-

schränken-Verlierern“ gehören. Branchenspezifische Sonderregelungen bestehen nicht; dies betrifft vor allem auch die Immobilienbranche, da dort üblicherweise ein hoher Fremdmiteinsatz erfolgt. Zutreffend in der Generaleinschätzung SCHÖN, FAZ v. 15.3.2007: Eine Steuerreform für Siegertypen; kritisch unter wirtschaftlichen Aspekten auch SCHWARZ, IStR 2008, 11–14. Bisher übliche Techniken der steueroptimierten Akquisitionsfinanzierung werden sich im Hinblick auf die Zinsschranke verändern (vgl. eingehender REICHE/KROSCHEWSKI, DStR 2007, 1330; SCHEUNEMANN/SOCHER, BB 2007, 1144; PRINZ, S:R 1/2008, 22 f.). Durch das Instrument des ggf. zeitlich verzögert abziehbaren „Zinsvortrags“ wird die Zinsschranke auch steigende Bedeutung für die Internationale Rechnungslegung haben, da stets der Ansatz eines „Deferred Tax Assets“ als Aktivposition im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe zu prüfen ist; falls die Aktivierung erfolgen kann, dürfte die Konzernsteuerquote trotz Eingreifens der Zinsschranke weitgehend unverändert bleiben (vgl. KRÖNER/ESTERER, DB 2006, 2084, und weiterführend zur Konzernsteuerquote generell KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote, 2008, 22 ff.; PRINZ, GmbHR 2007, R 257; KIRSCH, DStR 2007, 1268, sowie PiR 2007, 237, und DK 2007, 657; LOITZ/NEUKAMM, WPg. 2008, 196; zur praktischen Problematik vor allem wegen § 8c s. Anm. J 07-10). Mit Blick auf den EK-Quotenvergleich schafft § 4h EStG, § 8a uU eine eigene (problematische) Konzernrechnungslegungspflicht (vgl. HENNRICHS, DB 2007, 2102 ff.). Der Umgang mit der Zinsschranke wird letztlich nur in Grenzen planbar sein (etwa wegen Schwankungen im EBITDA, notwendige kapitalintensive Investments, sehr enge Toleranzgrenze beim EK-Vergleich usw.); s. auch KUMER/BLOME, SWI 2007, 470 (474); BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 114. Hinzu kommt schließlich erheblicher bürokratischer Aufwand, der durch die neue Zinsschranke vor allem auch im Anwendungsbereich des § 8a anfallen dürfte (vgl. allerdings auch mit Hinweis auf „vertretbare Bürokratiekosten“ die Antwort der BReg. v. 12.4.2007 auf eine Kleine parlamentarische Anfrage der FDP-Fraktion zu „Bürokratiekosten und Unternehmensteuerreformgesetz 2008“, BTDrucks. 16/4915, Frage 9).

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-4

§ 8a beschränkt den BA-Abzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften und ist Ergänzungsnorm zu § 4h EStG, der die Grundregeln zur Zinsschranke enthält (zur Bedeutung des § 8a insgesamt s. Anm. J 07-3). Beide mehrfach miteinander verknüpften Regelungen enthalten im Tatbestand, den Öffnungsklauseln sowie den Rechtsfolgen eine Reihe von (teils dynamischen) Rechtsverweisen, die mitunter hochproblematisch sind (etwa den Verweis auf § 8c beim Zinsvortrag), Bruchstellen und neue Konkurrenzen bewirken (etwa im Verhältnis Zinsvortrag zum Verlustabzug) oder auf vollständig steuerrechtsfremde Regelungsbereiche (etwa die IFRS als internationale Rechnungslegungsnormen, mit verfassungsrechtl. Kompetenzfragen) Bezug nehmen. Besondere Bedeutung für die Zinsschranken-Anwendung im KStRecht entfaltet darüber hinaus die Sonderregelung des § 15 Satz 1 Nr. 3, wonach Organträger und Organgesellschaft als „ein Betrieb“ iSd. § 4h EStG gelten (dazu eingehend § 15 Anm. J 07-4 ff.; ergänzend auch SCHEFFLER, StuB 2008, 58 [62]). Die auf Seite der Empfänger der Zinsen ggf.

##711##

anwendbare Abgeltungsteuer enthält vor allem in § 32d Abs. 2 EStG (idF des JStG 2008 v. 20.12.2007) missbrauchsgeleitete Sonderregelungen, die einen engen Bezug zur Rückgriffsproblematik bei Abs. 2 und 3 aufweisen. Zur Anpassung des InvStG an die Zinsschranken-Regelung des § 4h EStG s. § 2 Abs. 2a InvStG idF des JStG 2008 v. 20.12.2007: Dient der Gleichbehandlung betrieblicher Anleger (auch Körperschaften) bei direkten und indirekten Investments, Regelung korrespondiert zeitlich mit allgemeiner Zinsschranke; zur Erläuterung s. MERKER, StuB 2007, 851 (856); HÄUSELMANN, BB 2008, 20 (25); EBNER, NWB 5/2008 v. 28.1.2008, 339 [349]). In einem besonders gelagerten Einzelfall kann § 42 AO losgelöst von der Zinsschranke Anwendung finden (s. § 4h EStG Anm. J 07-7). Bei gesellschaftsrechtl. veranlassten Zinsaufwendungen (bspw. fremdunüblich hohen Zinsen) gehen die allgemeinen Regeln zur vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 3) der Zinsschranken-anwendung steuersystematisch vor (so auch DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 18); Entsprechendes dürfte für verdeckte Einlagen gelten. Die Korrespondenzregeln bei den Vergütungsempfängern/Leistenden sind zu beachten. Die umzuqualifizierenden Beträge verlieren ihren „Zinscharakter“ für Zwecke der Zinsschranke.

Verhältnis zur Gewerbesteuer: Die Begrenzung des BA-Abzugs bei Körperschaften für Zinsaufwendungen durch die Zinsschranke wirkt auch für die GewSt.; kstl. nicht abzehbare Zinsaufwendungen gehören gem. § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag. Sofern die Zinsaufwendungen die Zinsschranke „erfolgreich“ für KSt.-Zwecke durchlaufen haben, ist in einem zweiten Schritt die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG mit einem Viertel der finanzierungsbezogenen Gesamtsumme bei Überschreitung eines Freibetrags von 100 000 € zu prüfen; insoweit kann es zu einer nur gewstl. partiellen Hinzurechnung von „Entgelten für Schulden“ kommen. Dies gilt auch für die Berücksichtigung des Zinsvortrags in späteren Wj. Vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 453.

Verhältnis zum AStG: § 10 Abs. 3 AStG ordnet für Zwecke der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags für passive niedrig besteuerte Einkünfte die entsprechende Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts an. Abs. 4 sieht dazu Ausnahmen vor, die im Hinblick auf die Zinsschranke durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 verändert wurden. Danach bleiben „steuerliche Vergünstigungen ... und die Vorschriften des § 4h des Einkommensteuergesetzes sowie der §§ 8a ... des Körperschaftsteuergesetzes“ unberücksichtigt. Grund dafür ist vor allem: Bei Anwendung der im Ausland nicht bekannten Zinsschranke für Hinzurechnungszwecke würde die Möglichkeit zur Qualifizierung als niedrig besteuerte Einkünfte erhöht. Die Nichtanwendbarkeit der Zinsschranke für Hinzurechnungsbesteuierungszwecke ist insoweit zu begrüßen (so auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 453). Darüber hinaus erhöht das BA-Abzugsverbot der Zinsschranke den Hinzurechnungsbetrag nicht; Umgekehrtes dürfte bei einem Zinsvortrag gelten. Vgl. auch GOEBEL/HAUN, IStR 2007, 768; HÄUSELMANN, BB 2008, 20 (26).

Verhältnis zum UmwStG: Ergänzend zu § 4h Abs. 5 EStG sowie § 8a Abs. 1 Satz 3 (entsprechende Anwendung des § 8c) gelten für wegen der

Zinsschranke entstehende Zinsvorträge eine Reihe umwandlungstl. Sonderregelungen, die durchweg eine „Zerstörung“ des Zinsvortrags bewirken. Vgl. vor allem §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG. Zu Details s. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 512 f.; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 120 f.

Erläuterungen zu Abs. 1: Besonderheiten der Zinsschranke bei Körperschaften

1. Modifizierte Anwendung der einkommensteuerlichen Zinsschranke bei Körperschaften (Abs. 1 Satz 1)

a) Steuersystematische Einordnung des Rechtsverweises in Abs. 1 Satz 1

J 07-5

Abs. 1 Satz 1 ordnet für Körperschaften eine Anwendung der Zinsschranken-Grundregelung des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Maßgabe an, „dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt“.

Einkommensabhängiges körperschaftsteuerliches EBITDA: Bezug genommen wird damit auf eine dynamisierte, erfolgsabhängige Grenze für den BA-Abzug von „Zinsaufwendungen eines Betriebs“: Sie sind voll abziehbar „in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 dieses Gesetzes abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns“ (sog. Nettozinssaldo). Verkürzt lässt sich von einer Begrenzung des Nettozinssaldos als BA auf 30 % des steuerspezifisch ermittelten EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation, stl. Betriebsergebnis) sprechen; kstl. Ausgangspunkt ist das „maßgebliche Einkommen“, welches in Abs. 1 Satz 2 definiert wird. Mit dieser veränderten „Maßgabe“ gelten die estl. Korrekturen zur Ermittlung der Zinsschranke (also etwa die abzugs erhöhende Wirkung von „normalen“ Abschreibungen einschließlich der neuen Pool-Abschreibung gem. § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG) auch für kstl. Zwecke. Wegen der Zugrundelegung des „maßgeblichen Einkommens“ für Körperschaften hat auch § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG im KStRecht keine Bedeutung. Auf weitere Teile der Zinsschranken-Grundregelung des § 4h EStG (etwa den Zinsbegriff des § 4h Abs. 3 Sätze 2–4 EStG, die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags gem. § 4h Abs. 4 EStG usw.) nimmt Abs. 1 Satz 1 keinen Bezug. Diese nur begrenzt wirkende Verweisteknik auf § 4h EStG gilt auch für die anderen Teile des § 8a. So nehmen etwa Abs. 2 und 3 nur auf die beiden Öffnungsklauseln des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG Bezug.

Auch bei Körperschaften sind daher sämtliche Zinsaufwendungen unabhängig von der Person des Fremdkapitalgebers und der Darlehenslaufzeit von der Zinsschranke betroffen; kstspezifische Verschärfungen bestehen hinsichtlich der Öffnungsklauseln für konzernungebundene und konzerngebundene Körperschaften im Zusammenhang mit Gesellschafter-Fremd-

finanzierungsgestaltungen. Zur Betriebsbezogenheit der Zinsaufwendungen mit allgemeinem Rückgriff auf § 15 Abs. 2 EStG s. eingehender § 4h EStG Anm. J 07-14. Wegen der Unterscheidung des stl. EBITDA von ähnlichen betriebswirtschaftlich oder handelsrechtl. definierten Kennziffern s. § 4h EStG Anm. J 07-34.

Hinweis: Der „Betriebsbegriff“ für Zinsschranken zwecke ist uE inhaltsgleich dem in § 4 Abs. 4 angesprochenen Betrieb iS einer betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen. Denn auch in § 4h EStG, § 8a geht es letztlich um den BA-Abzug von Finanzierungskosten, der in spezieller Form begrenzt werden soll.

„Überlagernder“ Grundverweis des § 8 Abs. 1 auf einkommensteuerliche Zinsschranke: Trotz des „Partialverweises“ in Abs. 1 Satz 1 nur auf die Zinsschranken-Grundregel des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG gilt die Zinsschranke „in Gänze“ auch für Körperschaften, soweit § 8a selbst keine anderweitigen Regelungen enthält. Grund dafür ist: § 8a ist vom Gesetzgeber überschrieben mit „Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)“. Es handelt sich damit um eine spezielle den BA-Abzug betreffende kstl. Einkommensermittlungsvorschrift, die den Grundverweis der §§ 7 Abs. 1 und 2, 8 Abs. 1 auf die estl. Gewinnermittlung ergänzt. Demzufolge ist die rechtsformübergreifende Grundregelung der Zinsschranke gem. § 4h auch im KStRecht anwendbar. § 8a regelt in Abs. 1 (und auch in Abs. 2 und 3) nur Modifikationen dazu. Zu dieser einhelligen Meinung im Schrifttum vgl. etwa DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 1; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 489; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 109. Zu diversen im Schrifttum dargestellten Zinsschranken-Prüfungsschemata s. RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 11; TÖBEN/FISCHER, GmbHR 2007, 532; TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 975; HALLERBACH, StuB 2007, 289; G. FÖRSTER, Stbg. 2007, 568; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 108 (Nov. 2007); KORN, KÖSDI 2008, 15866 (15868 f.); LANGENMAYR, StB 2008, 37 (39).

Auch im Körperschaftsteuerrecht geltende Grundlagen der einkommensteuerlichen Zinsschranke sind (vgl. zu einer Übersicht auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 489):

- *Regelungen zum Zinsvortrag* in § 4h Abs. 1 Satz 3, Abs. 4 sowie Abs. 5 EStG gelten auch für Körperschaften, ggf. im Zusammenhang mit einer nachgeschalteten Mitunternehmerschaft. Auf den Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG ist nur für kstpl. Rechtssubjekte § 8c entsprechend anwendbar (Abs. 1 Satz 3).
- *Freigrenze gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG* von 1 Mio. € bezogen auf den Nettozinssaldo gilt auch für Körperschaften (das IDW hält in seiner Stellungnahme v. 23.11.2007 insoweit eine Klarstellung für wünschenswert, Fachnachrichten-IDW 2007, 641). Die Öffnungsklauseln des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG sind dagegen kstl. für Gesellschafter-Fremdfinanzierungsstrukturen verschärft worden mit ergänzenden Merkmalen. Für einer Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaften erfolgt ein (umgekehrter) Verweis des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 8a Abs. 2 und 3 (zur Kritik an dieser Regelungstechnik s. Anm. J 07-15).

- *Definition des Zinsbegriffs* in § 4h Abs. 3 Sätze 2–4 EStG gilt unverändert auch im KStRecht.
- *Definition der Konzernzugehörigkeit* in § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG gilt unverändert auch im KStRecht.

Zweistufige Ermittlung des körperschaftsteuerlichen EBITDA: Die Korrekturen zur Ermittlung der Zinsschranken-Bemessungsgrundlage sind für kstl. Zwecke damit zweistufig:

- *Erste Stufe:* Ermittlung des „maßgeblichen Einkommens“ gem. Abs. 1 Satz 2;
- *Zweite Stufe:* Ermittlung der Korrekturen gem. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG.

b) Bedeutung der Bezugnahme auf „maßgebliches Einkommen“ statt „maßgeblicher Gewinn“ J 07-6

Die Anknüpfung an das kstl. Einkommen – bei KapGes. aufbauend auf der wirtschaftsjahrbezogenen bilanziellen Gewinnermittlung – wird im RegE nur kursorisch begründet. Erwähnt wird lediglich: Dadurch erhöhen ua. vGA die Bemessungsgrundlage für den prozentualen Zinsabzug (so BT-Drucks. 16/4841, 74); uE zutreffend wegen üblicherweise außerbilanzieller Korrektur des zinsbezogenen BA-Abzugs auf der zweiten Stufe des BV-Vergleichs. EBITDA-erhöhend wirken gleichermaßen nicht abziehbare BA (§ 4 Abs. 5 EStG), Korrekturposten nach § 1 AStG oder Hinzurechnungsbeträge gem. § 10 AStG. Auch die GewSt. ist als Nicht-BA gem. § 4 Abs. 5b EStG im kstl. Einkommen enthalten. Auf der anderen Seite – dies erwähnt die Gesetzesbegründung nicht – wirken zu 95 % stbefreite Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 8b) zinsabzugsreduzierend; außerbilanziell zu korrigierende Gewinnminderungen (etwa Teilwertabschreibungen wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung einer Beteiligung an einer in- oder ausländ. KapGes.) haben wiederum gegenläufige Auswirkungen. Ebenfalls nicht in der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Zinsschranke enthalten sind offene und verdeckte Einlagen sowie nach DBA stfreie Einkünfte (etwa bei einer ausländ. Betriebsstätte mit Freistellungsmethode). Ein negatives modifiziertes maßgebliches Einkommen bewirkt den vollen „Nichtabzug“ des Nettozinssaldos, sofern die Zinsschranken-Öffnungsklauseln nicht greifen. Besonders nachteilig von der Inbezugnahme des maßgeblichen Einkommens sind in Deutschland vor allem körperschaftlich organisierte Holdinggesellschaften betroffen, zumal dort üblicherweise ein hoher Finanzierungsaufwand für Akquisitionsmaßnahmen und Beteiligungen anfällt. Auch der Eigenkapitalquoten-Escape dürfte praktisch wegen des Erfordernisses der Buchwertkürzung des Beteiligungsbesitzes vom Eigenkapital (jedenfalls außerhalb von Organschaften) meist nicht nutzbar sein. Die Pauschalierung der nicht abziehbaren BA gem. § 8b Abs. 5 wird insoweit durch die kstl. Zinsschranke „unterlaufen“ (ähnl. DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 27, 19).

c) Besondere Anwendungsfragen der körperschaftsteuerlichen Zinsschranke J 07-7

In weiten Teilen sind die Anwendungsfragen für die kstl. Zinsschranke mit denen der Zinsschranken-Grundregelung in § 4h EStG identisch. Dies be-

trifft etwa Details zum Zinsbegriff und zur Konzernzugehörigkeit. Zwei spezielle § 8a-Gesichtspunkte sind erwähnenswert:

Geltungsbereich der modifizierten betriebsbezogenen Zinsschranke für Körperschaften: Als finanzierungsbezogene kstl. Einkommensermittlungsvorschrift gilt die modifizierte Zinsschranke des § 8a sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt stpfl. Körperschaften, die über betriebliche Einkünfte verfügen und im Inland veranlagt werden (vgl. DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 4). Für eine KGaA sind wegen ihrer „hybriden Struktur“ Besonderheiten zu beachten; dennoch soll der „Betrieb der KGaA“ nach Meinung der FinVerw. auch die Ergebnisanteile des Komplementärs mitumfassen (bspw. keine Kürzung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1). UE ohne klare Rechtsgrundlage und daher problematisch; zur Gewinnabspaltung für die Einlage des Komplementärs s. KOLLRUSS, BB 2007, 1988; ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266; wegen Sicht der FinVerw. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 (5). Für beschränkt stpfl. Körperschaften mit inländ. Betriebsstätte ist die Zinsschranken-Anwendung allerdings wegen der betriebsbezogen zu ermittelnden Zinsaufwendungen streitig (vgl. mwN BRON, IStR 2008, 14). Für praktische Gestaltungsfragen und aus steuersystematischen Gründen sollte uE von der kstl. Geltung der Zinsschranke auch für beschränkt Stpfl. ausgegangen werden (zu weiteren Details s. § 4h EStG Anm. J 07-14); durch den Betrieb veranlasste Zinsaufwendungen können sicherlich auch bei einer inländ. Betriebsstätte anfallen. Für Zwecke stl. Abwehrberatung wird man die Problematik ggf. aufgreifen müssen. In einer ausländ. Betriebsstätte (bei DBA Freistellung) anfallender Zinsaufwand unterliegt naturgemäß nicht der inländ. Zinsschrankenbegrenzung. Neben in- und ausländ. KapGes. sind auch sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (wie etwa Genossenschaften, VVaG, Vereine und Stiftungen) mit ihrem betrieblichen Zinsaufwand betroffen; mangels Anteilseigner gelten vor allem für Stiftungen im Hinblick auf Abs. 2 und 3 Besonderheiten. Drei Ergänzungen dazu sind wichtig: Zum ersten erweitert Abs. 1 Satz 4 die Zinsschranken-Anwendung auch auf bestimmte ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (also ohne Vorliegen eines Betriebs, s. Anm. J 07-10). Zum zweiten ordnet § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG die entsprechende Anwendung der Zinsschranke für einer Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaften an. Drittens schließlich enthält § 34 Abs. 6a Satz 4 eine Ausnahmebestimmung zur Anwendung von Abs. 2 und 3, nicht aber von Abs. 1 für bestimmte Drittfinanzierungen kommunaler Kreditinstitute (eingehender dazu Anm. J 07-2). Diskutiert werden auch verwaltungsseitige Sonderregelungen für Wohnungsunternehmen, die öffentliche Finanzmittel in Anspruch nehmen. Im Hinblick auf eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung sollen auch für Körperschaften des öffentlichen Rechts nach Meinung der FinVerw. Vergünstigungen gelten (vgl. mit Hinweis auf gesetzliche Aufgaben der Daseinsvorsorge MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 [12]); uE nicht unproblematisch.

Rechtsfolge der modifizierten Zinsschranke: Die Zinsschranke nimmt – auch in ihrer modifizierten kstl. Ausprägungsform bei Nicht-Eingreifen der Öffnungsklauseln – eine BA-Abzugsbegrenzung vor, die idealtypisch wegen der Einführung des speziellen Zinsvortrags nur temporär (und unabhängig von der Versteuerung der Zinserträge beim Empfänger) wirkt. Ge-

lingt die Nutzung des Zinsvortrags nicht oder wird der Zinsvortrag partiell oder vollständig „zerstört“ (etwa wegen § 8c), wirkt das Abzugsverbot endgültig mit der Folge einer Doppelbesteuerung. § 8a hat damit im Vergleich zu seiner Vorgängerregelung einen fundamentalen Bedeutungswandel durchgemacht: Nicht abziehbare BA nach Maßgabe eines stl. EBITDA anstelle einer (grundsätzlich kapitalertragsteuerpflichtigen) vGA, die statisch nach Maßgabe von Bilanzrelationen entsteht (sog. Safe Haven-Konzept mit Drittvergleichsmöglichkeit).

Hinweis: Auch ansonsten bestehen eine Reihe von beachtlichen Unterschieden des § 8a zur Vorgängerregelung: keine spezielle Holdingklausel mehr, stattdessen wird allerdings der Organkreis als „ein Betrieb“ für Zwecke der Zinsschranke behandelt (§ 15 Satz 1 Nr. 3); verschärfende Sonderregelungen für einen fremdfinanzierten Anteilskauf im Konzern bestehen nicht mehr, insoweit hat die Zinsschranke ggf. Vorteile im Vergleich zu § 8a Abs. 6 aF; hybride Zinsvergütungen werden mit normalen Zinsaufwendungen gleichbehandelt; Erhöhung der Freigrenze von früher 250 000 € auf 1 Mio. €; eine Möglichkeit zum Drittvergleich besteht im „neuen“ § 8a nicht mehr, was ggf. abkommensrechtl. problematisch ist. Vgl. dazu auch DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 5; s. KÖHLER, DStR 2007, 597; Antwort der BReg. v. 27.3.2007 auf eine Kleine parlamentarische Anfrage der FDP-Fraktion zur „Zinsschranke im Rahmen der Unternehmensteuerreform“, BTDrucks. 16/4835, zu Frage 14.

2. Definition des „maßgeblichen Einkommens“ (Abs. 1 Satz 2)

J 07-8

In Abs. 1 Satz 2 wird das für die Zinsschranken-Begrenzung „maßgebliche Einkommen“ definiert als „das nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes ermittelte Einkommen mit Ausnahme der §§ 4h und 10d des Einkommensteuergesetzes und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 dieses Gesetzes.“.

Ausgangspunkt der Ermittlung des „maßgeblichen Einkommens“ für Zwecke der kstl. Zinsschranken-Begrenzung ist das nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Einkommen (mit anschließenden zweistufig aufgebauten Korrekturen; s. Anm. J 07-5). Während die betriebsbezogen wirkende Zinsschranke in zeitlicher Hinsicht auf ein Wj. ausgerichtet ist, knüpft die Einkommensgröße an den (vom Wj. ggf. abweichenden) VZ an. Zu dabei im Einzelfall auftretenden „Inkonsistenzen“ vor allem dann, wenn in einem VZ die Ergebnisse mehrerer Wj. (etwa ein volles Wj. und ein Rumpfwj.) einfließen, vgl. G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 14, 15; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 491 f.

Korrekturen zur Ermittlung des „maßgeblichen Einkommens“ sieht Abs. 1 Satz 2 für drei Fallbereiche vor:

► *Korrekturen um den § 4h EStG-Zinsabzug:* Das „maßgebliche Einkommen“ für § 8a-Zwecke muss systematisch zutreffend wegen seines estl. Ausgangspunkts „vor“ Zinsabzug gem. § 4h EStG erfolgen. Ansonsten würden Zinsaufwendungen ihre eigene Bemessungsgrundlage kürzen. Der Rechtsverweis erfasst nur die Nettoszinsaufwendungen, die die Zinsschranke „erfolgreich“ durchlaufen haben. In späteren Zeiträumen genutzte Zinsvorträge bleiben unbeachtlich, da sie den maßgeblichen Gewinn im Abzugsjahr unberührt lassen (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG).

► *Korrekturen um Verlustabzug nach § 10d EStG:* Diese Korrektur dient der rechtsformübergreifenden Gleichbehandlung der Zinsschranke für estl. und kstl. Zwecke. Denn während der Verlustabzug gem. § 10d EStG für estpfl. Rechtssubjekte die betriebsbezogene Zinsschranke unberührt lässt (Abzug erst bei der nachgeordneten Einkommensermittlung „wie“ SA, § 2 Abs. 4 EStG), wirkt der kstl. Verlustabzug (ohne Eingreifen etwaiger Verlustnutzungsbeschränkungen, etwa § 8c) einkommensmindernd. Deshalb ist die Korrektur der kstl. Zinsschranke um Verlustabzüge nach § 10d EStG (unabhängig davon, ob es sich um einen Verlustrück- oder -vortrag handelt) systementsprechend geboten.

► *Korrektur des Spendenabzugs gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2:* Spenden haben in einem bestimmten Umfang das kstl. Einkommen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 gemindert und werden für Zwecke der Zinsschranke systementsprechend wieder zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens hinzugerechnet. Die Gesetzesbegründung der BReg. erwähnt diesen Fall der Erhöhung des Abzugsvolumens für Zwecke der Zinsschranke ausdrücklich (so BTDrucks. 16/4841, 74). Die kstl. Sonderbehandlung der Spenden dient der Gleichbehandlung mit der estl. Zinsschranke, da der Spendenabzug insoweit erst auf einer der Gewinnermittlung nachgeordneten Einkommensermittlungsstufe ansetzt (SA-Abzug gem. § 10b EStG).

J 07-9 3. Entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag (Abs. 1 Satz 3)

Abs. 1 Satz 3 ordnet speziell für kstl. Zinsschrankenzwecke eine entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG an, die auch auf die GewSt. „durchschlägt“ (§ 7 Satz 1 GewStG). Verlustabzug und Zinsvortrag bei Körperschaften werden damit gleichgeschaltet (zur Problematik s.u.). In Durchbrechung des kstl. Trennungsprinzips löst demgemäß ein mittelbarer oder unmittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb innerhalb eines fünfjährigen Betrachtungszeitraums quotal (bei mehr als 25 % bis zu 50 % Anteilseignerwechsel) oder vollständig (bei mehr als 50 % Anteilseignerwechsel) einen Untergang des bestehenden Zinsvortrags aus. Dies ist vor allem für Umstrukturierungen, Akquisitionsmaßnahmen (auch im Rahmen von Due Diligence-Prüfungen) usw. wichtig und in Gestaltungsüberlegungen einzubeziehen. Betroffen von der entsprechenden Geltung des § 8c ist der „Zinsvortrag“; er beinhaltet im Entstehungsjahr wegen der Zinsschranke nicht als BA abziehbare Zinsaufwendungen, die ohne zeitliche und höhenmäßige Begrenzung in die folgenden Wj. vorzutragen sind und verfahrensrechtl. gesondert festgestellt werden (wirtschaftsjahrbezogene Ermittlung). Die Mindestbesteuerungsgrundsätze des § 10d Abs. 2 EStG gelten für die Zinsvortragsnutzung nicht. Ein Rechtsverweis in Abs. 1 Satz 3 auf die systematisch abweichend aufgebaute Vorgängerregelung zu § 8c zum sog. „Mantelkauf“ – § 8 Abs. 4 mit paralleler Weitergeltung bis 31.12.2012, § 34 Abs. 6 – erfolgt für Zinsvortragszwecke nicht; ein insoweit schädlicher „Mantelkauf“ lässt den Zinsvortrag unberührt. Ein „Zinsrücktrag“ ist unzulässig.

Bedeutung des dynamischen Rechtsverweises auf § 8c: Die ohnehin wegen § 4h Abs. 5 EStG und einer Vielzahl umwandlungstl. Sonderregelungen (etwa §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG) nur betriebs-

und personengebunden beschränkte Nutzbarkeit des Zinsvortrags wird im KStRecht weiter systemwidrig verschärft. Eine Begründung dafür gibt der RegE nicht. Dort wird nur (lapidar) festgestellt: In den Fällen des sog. Mantelkaufs geht ein Zinsvortrag folglich (ggf. quotat) unter (BTDrucks. 16/4841, 74). Die Möglichkeiten einer Zinsvortragsnutzung werden dadurch bei Körperschaften abhängig von einem (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseignerwechsel weiter erschwert; die eigentliche Intention der Zinsschranke zur Schaffung eines nur temporär wirkenden Zinsabzugsverbots wird steuerungspraktisch zum Ausnahmefall. Dadurch dürfte die Zulässigkeit zur Bildung aktiver latenter Steuern in der Konzernbilanz im Hinblick auf spätere steuerwirksame Zinsvortragsnutzungen deutlich seltener werden, bereits gebildete aktive latente Steuern auf Zinsvorträge müssen bei einem schädlichen Beteiligungserwerb quotat oder vollständig ausgebucht werden (vgl. auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 493). Aus rechtl. Sicht werden die schwerwiegenden verfassungsrechtl. Bedenken zu § 8c im Hinblick auf eine nicht zu rechtfertigende Verletzung des objektiven Nettoprinzips (s. eingehender § 8c Anm. J 07-2) in die Zinsschranke „hineingetragen“; jedenfalls insoweit könnte die kstl. Zinsschranke selbst ernstlich verfassungsproblematisch sein. Hinzu kommt: Verlustabzug und Zinsvortrag bei einer Körperschaft weisen deutliche ökonomische Unterschiede in ihren Grundlagen auf (so zutreffend LBP/HOFFMANN, § 4h EStG Rn. 231); eine Gleichbehandlung im Hinblick auf § 8c ist damit auch besteuersystematisch ungerechtfertigt. Schließlich ist der Rechtsverweis in Abs. 1 Satz 3 auf entsprechende Geltung des § 8c beim Zinsvortrag „dynamisch“; Rechtsveränderungen des § 8c (etwa durch das geplante Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen, MoRaKG) schlagen damit auf die Behandlung des Zinsvortrags durch.

Anwendungsfragen des Abs. 1 Satz 3: Betroffen von einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c sind nach dem Regelungskonzept des § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG immer nur solche Zinsvorträge, die aus vorangegangenen Wj. stammen und üblicherweise gesondert festgestellt sind. Eine unterjährige Abgrenzung lfd. Zinsaufwendungen im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs erfolgt – abweichend zur Behandlung des Verlustabzugs selbst – für Zwecke der Zinsschranke nicht (so übereinstimmend auch G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmenssteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 22; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 492; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 117). Die insoweit bei Anwendung der Zinsschranke unabhängig vom schädlichen Beteiligungserwerb abziehbaren Zinsaufwendungen können allerdings Gegenstand eines „Verlusts“ werden, der seinerseits dann unter die Regelungen des § 8c fällt und ganz oder in Teilen untergeht. Zinsschranke und Verlustabzug stehen damit uU auch im Hinblick auf § 8c in einem wechselweisen Spannungsverhältnis zueinander. Generell gilt: Systematisch betrachtet ist die Nutzung des Zinsvortrags als Element der betrieblichen Gewinnermittlung vorrangig zum Verlustabzug. Weitergehend zu dem bestehenden Konkurrenzverhältnis s. HERZIG/BOHN, DB 2007, 1–10. Schließlich können im Einzelfall Ungereimtheiten entstehen aus der wirtschaftsjahrbezogenen Ermittlung und Berücksichtigung des

Zinsvortrags einerseits und der veranlagungszeitraumbezogenen Nutzung des Verlustabzugs andererseits.

Besonderheiten der Zinsvortragsnutzung bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft: Besteht im Anwendungsbereich des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG iVm. § 8a Abs. 2 und 3 auf Ebene der nachgeordneten Mitunternehmerschaft ein Zinsvortrag, so bleibt dieser bei einem Anteilseignerwechsel auf der Ebene der Mitunternehmer-KapGes. ungeachtet des § 8c unberührt. Dies ergibt sich uE zwingend aus dem fehlenden Verweis des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 8a Abs. 1; denn nur in Abs. 1 wird auf § 8c Bezug genommen (BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 193; glA DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 117, unter Bezugnahme auf ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 132; unklar insoweit SCHWEDHELM, GmbH-StB 2007, 282 [283]). Nur ein Mitunternehmerwechsel bei der PersGes. selbst führt zu einem quotalen Untergang des Zinsvortrags (nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsregelung); § 4h Abs. 5 Satz 2 EStG greift insoweit bei nachgeordneten Mitunternehmerschaften unmittelbar ein. Etwaige auf Ebene der Mitunternehmer-KapGes. anfallende zinsbezogene SonderBA werden dann von der entsprechenden Geltung des § 8c nicht berührt.

J 07-10 **4. Sinngemäße Anwendung der Zinsschranke bei (ausländischen) Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Abs. 1 Satz 4)**

Abs. 1 Satz 4 ordnet die sinngemäße Anwendung der allgemeinen Zinsschranke des § 4h EStG auf KapGes. an, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (als Überschuss der Einnahmen über die WK) ermitteln.

Zweck des Abs. 1 Satz 4: Die kstl. Ergänzungsregelung des Satzes 4 wurde (erst) auf Beschlussempfehlung des FinAussch. in Abs. 1 aufgenommen und zielt auf beschränkt stpfl. KapGes., die aufgrund der sog. isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) bspw. als ausländ. Objektgesellschaft mit ihrem unbeweglichen inländ. Vermögen Einkünfte aus VuV erzielen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG); sie verfügen nicht über einen eigenen Betrieb (deshalb „sinngemäße Anwendung“ der Zinsschranke). Inländ. KapGes. sind in Abs. 1 Satz 4 nicht angesprochen, da insoweit rechtsformbedingt gewerbliche Einkünfte zwingend sind (§ 8 Abs. 2). Nach der Begründung des FinAussch. sollen durch die kstl. Ergänzungsregelung zum einen Steuergestaltungen durch Einsatz ausländ. KapGes. unterbunden werden, zum anderen soll ein Gleichklang hinsichtlich der Anwendung der Zinsschranke bei in- und ausländ. KapGes. erreicht werden, was letztlich auch europarechtl. geboten erscheint (vgl. BTDrucks. 16/5491, 52f.). Abs. 1 Satz 4 ist im Zinsschranken-Konzept Nachfolgevorschrift des „alten“ § 8a Abs. 2 Satz 5 zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung beschränkt stpfl. KapGes. Nur mit den inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Zinsaufwendungen werden von Abs. 1 Satz 4 erfasst, also bspw. nicht dem ausländ. Stammhaus zuzurechnende Finanzierungskosten.

Beispiel: Die auf den niederländischen Antillen ansässige und zu einem internationalen Konzern gehörende „Curacao N. V.“ vermietet in Bonn ein in ihrem Eigentum stehendes Einkaufszentrum. Die inländ. Einkünfte aus VuV werden gem. § 49

Abs. 2, Abs. 1 Nr. 6 EStG als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Die für die Refinanzierung des Erwerbs anfallenden Zinsaufwendungen werden trotz fehlenden inländ. Betriebs von der Zinsschranke erfasst.

Anwendungsfragen des Abs. 1 Satz 4: Während § 8a allgemein „Körperschaften“ anspricht, erstreckt sich Abs. 1 Satz 4 ausdrücklich nur auf (ausländ.) „KapGes.“ mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, die für inländ. Besteuerungszwecke unabhängig von einer ausländ. Rechnungslegungspflicht nach Zu- und Abflussgrundsätzen des § 11 EStG ermittelt werden. Andere Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit ihren Überschusseinkünften sind demnach nicht von Abs. 1 Satz 4 erfasst (glA G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a Rn. 25; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 31; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 493; BRON, IStR 2008, 14 [16]; SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2559). Die Einordnung des ausländ. Rechtsträgers in die Kategorie einer „KapGes.“ erfolgt nach der von der höchstrichterlichen Rspr. entwickelten Methode des Rechtstypenvergleichs (s. eingehend § 2 KStG Anm. 24–28). Die beschränkt stpfl. Inlandseinkünfte sind nach Maßgabe der Überschussrechnung stets kalenderjahrbezogen (bei unterjährigem Beginn der beschränkten KStPflicht zeitanteilig, § 7 Abs. 3 Satz 2) zu ermitteln (deshalb erstmalige Anwendung ab 1.1.2008; s. auch Anm. J 07-2). Ein ggf. abweichendes Wj. der ausländ. KapGes. ist insoweit unerheblich (zustimmend TÖBEN, FR 2007, 745 f., allerdings mit Hinweis auf eine Ausnahme bei eingetragener Zweigniederlassung der ausländ. KapGes. für Zwecke des EK-Quotenvergleichs). Die ausländ. KapGes. muss „vermögensverwaltende Überschusseinkünfte“ erzielen; für Betriebsstätteninkünfte einer beschränkt stpfl. Körperschaft (zB einer Holding-Betriebsstätte) gilt die Zinsschranke direkt. Eine sinngemäße Anwendung ist nicht erforderlich. Falls eine ausländ. KapGes. über mehrere inländ. Immobilienobjekte verfügt oder „gemischt vermögensverwaltende Überschusseinkünfte“ erzielt (Kapitalvermögen, VuV), so erstreckt sich die sinngemäße Anwendung der Zinsschranke uE auf das gesamte Inlandsengagement (ggf. mit einkunftsartenbezogener Aufteilung). Werden mehrere ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften verwandt, gelten jeweils separate Zinsschranken; insoweit besteht Gestaltungspotenzial. Bei einer ausländ. KapGes. mit Betriebsstätten- und Überschusseinkünften ist für Zwecke der Zinsschranke einkunftsartenbezogen sachgerecht aufzuteilen (so auch G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a Rn. 14 mit Hinweis auf das Verhältnis der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke als Aufteilungsmaßstab). Die inländ. Überschusseinkünfte der beschränkt kstpfl. ausländ. KapGes. sollten für Zwecke der Zinsschranke auch solche Einkünfte umfassen, bei denen die inländ. KSt. durch StAbzug abgegolten ist; die Abgeltungswirkung des StAbzugs schließt eine Einbeziehung der Einkünfte in die Zinsschranken-Anwendung nicht aus (so uE zutreffend G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 19). Zur vermutlichen Einbeziehung des „Weltvermögens“ der ausländ. KapGes. in ihren „Betriebsabschluss“ für den Eigenkapitalquotenvergleich s. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 (3 Fn. 20); uE zutreffend, da ansonsten keine Vergleichbarkeit mit dem konzernbilanziellen Eigenkapital besteht.

##721##

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Besonderheiten der Öffnungsklausel für konzern-
ungebundene Körperschaften bei Gesellschafter-Fremd-
finanzierung (Verschärfung der Öffnungsklausel des
§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG)**

J 07-11 **1. Überblick: Bedeutung und Anwendungsvoraussetzungen der
Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften
(„... ist nur anzuwenden, wenn ...“)**

§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG enthält eine Befreiung von der Zinsschranke, wenn „der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört“. Diese alternativ eingreifende Öffnungsklausel für konzernungebundene Betriebe ist für kstl. Zinsschranken zwecke nur anzuwenden, wenn bei der betroffenen Körperschaft keine oder eine „unschädliche“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt. Letzteres ist dann der Fall, wenn die Vergütung für Fremdkapital

- an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder einen Dritten, der auf den vorgenannten Personenkreis zurückgreifen kann (personelle Voraussetzung),
- nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft iSd. § 4h Abs. 3 EStG betragen (sachliche Voraussetzung)
- und die Körperschaft dies nachweist (nachweisgebundene Voraussetzung).

Die verschärfte Öffnungsklausel bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung für konzernungebundene Betriebe gilt auch bei Mitunternehmensschaften, die einer Körperschaft nachgeordnet sind; § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet eine entsprechende Geltung des Abs. 2 an (s. eingehender Anm. J 07-15). Bei der personellen Voraussetzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung verwendet der Gesetzgeber Tatbestandsmerkmale der „alten“ § 8a-Regelungen. Dies gilt vor allem für den Rückgriffsbegriff, darf aber nicht über den grundlegenden Methodenwechsel zwischen Zinsschranke und „altem“ § 8a hinwegtäuschen. Nur für die Anwendung der beiden verschärften Öffnungsklauseln des Abs. 2 und 3 spielen Gesellschafter-Fremdfinanzierungsaspekte eine Rolle.

Bedeutung des Abs. 2: Die Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG wird in Abs. 2 für konzernungebundene Körperschaften in bestimmten Fällen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (einschl. gleichgestellter Finanzierungen durch Nichtgesellschafter) verschärft. Lt. Begründung zum RegE soll die Regelung Finanzierungsgestaltungen zwischen einer Körperschaft und ihrem Anteilseigner verhindern (so BTDrucks. 16/4841, 74 f.). Insoweit wird wohl vom Gesetzgeber auch in Fällen fehlender Konzernzugehörigkeit dem kstpfl. Betrieb besondere Missbrauchsanfälligkeit unterstellt, die die Zinsschranken-Anwendung gebietet. Die 10 %-Unschädlichkeitsgrenze dient nach Vorstellung des Gesetzgebers der Vermeidung von Härten (so BTDrucks. 16/4841, 75); abgestellt wird dabei auf

einen wirtschaftsjahresbezogenen Zinsvergleich, ein bilanzieller Eigenkapital-/Fremdkapital-Vergleich (wie im „alten“ Safe Haven-Konzept) erfolgt nicht. Eine Drittvergleichsmöglichkeit besteht – abweichend zum „alten“ § 8a für ergebnisunabhängige Vergütungen – ebenfalls nicht mehr. Falls die Öffnungsklausel des Abs. 2 iVm. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG für konzernungebundene Körperschaften nicht eingreift, müssen sämtliche Zinsaufwendungen die Zinsschranke „durchlaufen“, sofern die Freigrenze für den Nettozinssaldo von 1 Mio. € überschritten ist. Auf Art und Fristigkeit der Fremdkapitalvergütungen, den Vergütungsempfänger (Anteilseigner, Dritte) oder bestehende Rückgriffsmöglichkeiten kommt es dann nicht mehr an.

► *Stellungnahme:* Die verschärfte Öffnungsklausel des Abs. 2 für bestimmte konzernungebundene Körperschaften ist in ihrer offenkundigen Missbrauchsabwehr sehr grob ausgestaltet, in mancherlei Hinsicht ist sie darüber hinaus lückenhaft und unstimmig. Beispiele dafür sind: Unklar ist, ob die Öffnungsklausel betriebsbezogen oder körperschaftsbezogen auszulegen ist; die Person des Fremdkapitalnehmers wird in unterschiedlicher Weise angesprochen (wesentliche Beteiligung am Grund- oder Stammkapital, Zinsaufwendungen „der Körperschaft“); bei der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze wird eine Bruttogröße ins Verhältnis zu einer Nettogröße gesetzt, was ökonomisch keinen rechten Sinn macht, dabei bleiben auch die konkret einzubeziehenden Zinspositionen offen; Fälle unterjährigen Hineinwachsens in oder Herauswachsens aus einer wesentlichen Beteiligung werden nicht angesprochen; trotz unterschiedlicher „alter“ Verwaltungserlasse bleibt der Rückgriffsbegriff offen; Reihenfolgeprobleme bei Zusammentreffen von Zinsvortrag und Fremdkapitalvergütungen im Hinblick auf ihre Gesellschaftler-Fremdfinanzierungsbezogenheit werden „ausgeblendet“. Die Regelung des Abs. 2 hat also im Ergebnis hohe Anwendungsunschärfen. Ein erläuternder FinVerw.-Erlass dazu wird für die Praxis erwartet; kritisch zu einem ersten Entwurf HUKEN, DB 2008, 544; IdW v. 17.3.2008, FN-IdW 4/2008, 135 (139).

Abgrenzung zum Anwendungsbereich des Abs. 3 bei konzerngebundenen Körperschaften: Nur wenn die zu beurteilende Körperschaft nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört, kommt Abs. 2 mit der Befreiungsmöglichkeit von der Zinsschranke in Betracht. Bei konzerngebundenen Körperschaften mit „unschädlicher“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung greift demgegenüber die Escape-Regelung des Abs. 3 ein, die einen ergänzenden Eigenkapitalvergleich erfordert. Die für kstl. Zinsschranken-zwecke anwendbare Öffnungsklausel wird also entscheidend durch die Konzernzugehörigkeit des Betriebs definiert. Ein kstl. Organkreis gilt dabei gem. § 15 Nr. 3 Satz 2 als „ein Betrieb“. Wann ein Betrieb unter Zinsschranken-Aspekten konzernzugehörig ist, wird in § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG alternativ definiert, und zwar

- zum einen, wenn er nach dem zugrunde zu legenden Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte,
- zum anderen, wenn eine einheitliche Bestimmung seiner Finanz- und Geschäftspolitik zusammen mit einem oder mehreren anderen Betrieben er-

#####

##723##

folgt (in Anlehnung an das Control Konzept von IAS 27, Auslegung nach Maßgabe von SIC 12).

Diese bei der Prüfung der Konzernzugehörigkeit geltenden Kriterien für einen „erweiterten“ stl. Konzernbegriff gelten wegen § 8 Abs. 1 auch für kstl. Zinsschranken Zwecke. Dazu im Einzelnen § 4h EStG Anm. J 07-41 ff.; HENNRICHS, DB 2007, 2101. Eine Körperschaft gehört vor allem dann nicht zu einem Konzern, falls Anteilseigner nur eine oder mehrere natürliche Person(en) sind; zum Ausnahmefall einer natürlichen Person als Konzernspitze s. § 4h EStG Anm. J 07-45. Durch mehrere in- oder ausländ. Betriebsstätten allein wird noch kein Konzern begründet (vgl. etwa KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15872]). Bei KapGes. (oder sonstigen Körperschaften) als Anteilseigner fehlt es an einer vollen Konzernzugehörigkeit (also auch nicht nur anteilmäßigen) bei unmittelbar oder mittelbar fehlender Mehrheitsbeteiligung (Vollkonsolidierung erforderlich). Demzufolge fallen etwa Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB), assoziierte Unternehmen, die nach Maßgabe der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden (§ 311 HGB; zu Details HAGEBÖKE/STANGL, DB 2008, 200), oder auch schlichte Beteiligungen unter der Öffnungsklausel des Abs. 2, nicht die des Abs. 3. Nach Meinung der FinVerw. stellt die „typische Komplementär-GmbH“ einer GmbH & Co. KG (ausschließlich Geschäftsführungs- und Haftungsfunktion) keinen Betrieb für Zinsschranken Zwecke dar (uE zutreffend); sie ist daher nicht per se konzernzugehörig. Durch Anteilsveräußerungen, Umstrukturierungen usw. kann ein Zuordnungswechsel zwischen Abs. 2 und 3 erfolgen, mit Konsequenzen auch für etwaig bestehende Zinsvorträge (s. mit Beispiel auch BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 113 f.)

Anwendung der verschärfenden Öffnungsklausel des Abs. 2 mit Befreiung von der Zinsschranke erfolgt bspw. bei Drittfinanzierungen ohne Rückgriff auf wesentlich beteiligte Anteilseigner oder nahe stehende Personen, bei Fremdfinanzierungen durch Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von bis zu 25 % oder bei wesentlich beteiligten Anteilseignern mit einer Vergütungshöhe von (insgesamt) bis zu 10 % des Nettozinssaldos. Bei konzernungebundenen Körperschaften, die keine KapGes. sind, greift die verschärfende Öffnungsklausel des Abs. 2 uE tatbestandsmäßig nicht ein; entsprechende Gesellschafter-Fremdfinanzierungsgestaltungen fallen damit nicht unter die Zinsschranke (zur Problematik s. Anm. J 07-12).

J 07-12 **2. Personelle Voraussetzungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Wesentlich beteiligter Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder rückgriffsberechtigter Dritter als Vergütungsempfänger**

Für die Anwendung der verschärfenden Öffnungsklausel bei bestimmten Gesellschafter-Fremdfinanzierungen sind in personeller Hinsicht drei Fallgruppen zu unterscheiden: Die Fremdkapitalvergütungen müssen alternativ gehen an

- einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner (Anteilseigner mit sog. wesentlicher Beteiligung),
- eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder

– einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann (sog. rückgriffsberechtigter Dritter).

Die personellen Voraussetzungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gem. Abs. 2 knüpfen eng an Teile der „alten“ § 8a-Regelungen an, allerdings bei abweichendem methodischem Regelungskonzept der Zinsschranke. Die Auslegungsprobleme der Altregelungen bleiben daher in Teilen erhalten; dies gilt vor allem für den Rückgriffsbegriff. Die bestehenden Erfahrungen sollten für die Auslegung des „neuen“ Abs. 2 genutzt werden.

Anteilseigner mit wesentlicher Beteiligung: Eine Legaldefinition des Anteilseignerbegriffs findet sich in Abs. 2 nicht. Demzufolge sollte der Begriffskern des § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG verwendet werden, wonach Anteilseigner derjenige ist, dem die Anteile an der Körperschaft gem. § 39 AO zuzurechnen sind (sog. wirtschaftliches Eigentum; bei Treuhandverhältnissen dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber). Die Anteilseignerstellung erfordert eine unmittelbare Beteiligung (so BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 8). Ob der Anteilseigner Steuerin- oder -ausländer ist, erscheint unerheblich. Von der Anteilseignerstellung zu unterscheiden ist die „Beteiligung“. Angesprochen in der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften sind ausdrücklich nur unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen (ggf. Zusammenrechnung der Quoten erforderlich) zu mehr als einem Viertel „am Grund- oder Stammkapital“. Damit wird nur auf Aktiengesellschaften (§ 6 AktG), die KGaA (§ 278 AktG), die Europäische Gesellschaft (SE) sowie die GmbH (§ 5 Abs. 1 GmbHG) als Kapitalgesellschaftstypen Bezug genommen. Erst in einem zweiten Satzteil des Abs. 2 wird bei der sachlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierungskomponente von „Zinsaufwendungen der Körperschaft“ gesprochen. UE fallen nach dem Gesetzeswortlaut Körperschaften ohne Mitgliedschaftsrechte (etwa ein Verein oder eine Stiftung) nicht unter Abs. 2; dies dürfte auch für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts usw. gelten. Für beide Fallgruppen greift auch im KStRecht über § 8 Abs. 1 uE nur die allgemeine Öffnungsklausel gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG ein. Ob der Gesetzgeber tatsächlich eine solche „Verengung“ des Anwendungsbereichs von Abs. 2 gewollt hat, dürfte allerdings zweifelhaft sein. Daher wird in Teilen des Schrifttums über den Gesetzeswortlaut hinaus eine Anwendung auf sämtliche Körperschaften (so allerdings ohne Begründung DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 38) oder zumindest auf Körperschaften mit Mitgliedschaftsrechten vertreten (so für Stiftungen G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 30 f.). Der Begriff „wesentliche Beteiligung“ wird im „neuen“ Abs. 2 abweichend zur früheren Rechtslage nicht mehr verwendet; aus Vereinfachungsgründen dürfte dies aber dessen ungeachtet weiter zulässig sein. Stimmrechte, die von der vermögensmäßigen Beteiligung abweichen, sind für die Anwendung der Öffnungsklausel des Abs. 2 unerheblich. Bei exakter Einhaltung der 25 %-Grenze greift Abs. 2 nicht; denn die Beteiligung muss „zu mehr als einem Viertel“ bestehen. Eigene Anteile der KapGes. sind vom Grund- oder Stammkapital zu kürzen, erhöhen damit die jeweilige Beteiligungsquote. In Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung im

##725##

Schrifttum kann davon ausgegangen werden, dass eine mittelbare Beteiligung auch über eine PersGes. gehalten werden kann (insoweit klarer allerdings der „alte“ § 8a Abs. 3 Satz 1). Die verschiedenen Zusammenrechnungstatbestände des „alten“ § 8a Abs. 3 Sätze 2 und 3 zur Gleichstellung mit wesentlichen Beteiligungen gelten im neuen Recht nicht. In Organisationsfällen muss die wesentliche Beteiligung am Organträger bestehen (so zutreffend DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 40). Bei einem unterjährigen Hineinwachsen in oder Herauswachsen aus einer wesentlichen Beteiligung sind für die Prüfung des Abs. 2 nur die zeitanteiligen Vergütungen einzubeziehen. Dies ist zwar nicht mehr ausdrücklich in Abs. 2 geregelt, entspricht aber der überwiegenden Meinung im Schrifttum (vgl. Anm. J 07-11).

Nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG): Die Nahestehens-Beziehung muss zu dem wesentlich beteiligten Anteilseigner bestehen. Der Begriff der „nahe stehenden Person“ wird – wie im „alten“ § 8a gleichermaßen – bei Heranziehung des § 1 Abs. 2 AStG (in der jeweils geltenden Fassung, dynamischer Rechtsverweis) definiert, allerdings unabhängig davon, ob es sich um einen nahe stehenden Steuerinländer oder Steuerausländer handelt. Gemeint sind daher konkret vor allem Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften des Anteilseigners oder auch natürliche Personen mit Einflussnahme auf die Geschäftsbeziehungen des Anteilseigners gem. § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG (vgl. eingehender dazu auch BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Tz. 16–19; ergänzend dazu auch GOSCH, § 8a Rn. 168–174).

Rückgriffsberechtigter Dritter: Zur Vermeidung finanzierungsbezogener Umgehungsgestaltungen vor allem durch Zwischenschaltung von Banken wird auch für Zwecke der Öffnungsklausel des Abs. 2 im Bereich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung an die Vorgängerregelungen des „alten“ § 8a angeknüpft. Dritter ist nach wie vor nur derjenige, der weder Anteilseigner noch nahe stehende Person gem. § 1 Abs. 2 AStG ist. Üblicherweise wird Dritter eine in- oder ausländ. Bank sein (vgl. dazu auch BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Tz. 20; GOSCH, § 8a Rn. 182). Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „zurückgreifen kann“ (= Rückgriff; s. auch Abs. 3 Satz 2) ist entscheidend für die praktische Anwendungsbreite der Öffnungsklausel. Trotz identischen Gesetzeswortlauts war die FinVerw. dazu in den „alten“ § 8a-Regelungen unterschiedlich strenge Wege gegangen; zu § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG idF des ProtErklG v. 22.12.2003 erfolgte eine (allerdings auch in FinVerw.-Kreisen selbst äußerst streitige) Begrenzung des Rückgriffsbegriffs auf back-to-back-Finanzierungen (vgl. BMF v. 22.7.2005, BStBl. I 2005, 829). Rückgriffsfälle waren danach nur auf solche Sachverhalte beschränkt, in denen der Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person eine Kapitalforderung besitzt, über die anlässlich der Darlehensgewährung im Ein- oder Mehrbankenfall eine Verfügungsbeschränkung zugunsten des rückgriffsberechtigten Dritten getroffen wurde. Diese durch die FinVerw. vorgenommene teleologische Reduktion des „alten“ § 8a Abs. 1 Satz 2 war letztlich der wesentliche Grund für sein „Scheitern“ (s. eingehender Anm. J 07-3).

Der Wille des historischen Gesetzgebers zielt nun in der Neufassung des § 8a auf einen sehr weit gefassten Rückgriffsbegriff, denn nach der Begründung zum RegE soll ein Rückgriff bereits dann möglich sein, „wenn der An-

teileigner oder die ihm nahe stehende Person dem Dritten gegenüber faktisch für die Erfüllung der Schuld einsteht“ (BTDrucks. 16/4841, 75, wohl in Anlehnung an BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Tz. 21). Ein konkret rechtl. durchsetzbarer Anspruch (etwa aufgrund einer Bürgschaft oder Garantierklärung) wäre danach ausreichend, aber nicht erforderlich. Ein Rückgriff würde auch bereits durch eine weiche Patronatsklärung oder einen bloßen Konzernrückhalt entstehen. Auch die sachliche Begrenzung des Rückgriffsrechts auf Kapitalforderungen wäre zu eng; ein solcher Rückgriff könnte auch bereits durch eine dingliche Sicherheit (etwa Sicherungseigentum oder eine Grundschuld) ausgelöst werden. Zur Sicht der FinVerw. s. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 (11). Bei Körperschaften des öffentlichen Rechts bestehen nach Meinung der FinVerw. wegen der Erfüllung von Aufgaben der Daseinsvorsorge weitreichende Ausnahmen vom Rückgriffsbegriff (uE unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten problematisch).

Hinweis: Auf Beschlussempfehlung des Bundesrats (BTDrucks. 16/5377, 17f.) sollte der Rückgriffsbegriff in einem neuen Abs. 4 gesetzlich definiert werden im Sinne eines back-to-back-Rückgriffs auf Kapitalforderungen. Diese Beschlussempfehlung ist letztlich allerdings nicht vom Gesetzgeber umgesetzt worden. Eine gesetzliche Definition des Rückgriffsbegriffs fehlt daher auch weiterhin.

► *Stellungnahme:* UE würde ein solches umfassendes, konturenloses Verständnis des Rückgriffsbegriffs zu einer weitgehenden Nichtanwendbarkeit der Öffnungsklausel des Abs. 2 führen und steht damit im Widerspruch zu der eigentlichen gesetzgeberischen Zielsetzung, auch im KStRecht bei konzernungebundenen Betrieben die Zinsschranke außer Vollzug zu setzen (dies dürfte in noch höherem Maße auch für Abs. 3 gelten). Auch die Herkunft des Rückgriffsbegriffs trägt eine solche weitreichende Auslegung nicht. Denn der Begriff des Rückgriffs stammt aus dem Wertpapier- und Kreditsicherungsrecht und erfordert demzufolge einen rechtl. durchsetzbaren Anspruch der Bank gegen den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person. Weiche Patronatsklärungen oder gar ein bloßer Konzernrückhalt lösen demgegenüber gerade keinen Rückgriff aus. UE sollte der Rückgriffsbegriff daher is durchsetzbarer rechtl. Ansprüche ausgelegt werden (so auch die ganz übereinstimmende Meinung im Schrifttum; vgl. etwa Stellungnahme IDW v. 23.11.2007, IDW-Fachnachrichten 2007, 641 f.; TÖBEN, FR 2007, 744 f.; zur umfangmäßigen Rückgriffsbeschränkung TÖBEN/FISCHER, Ubg. 2008, 149 [159]: „soweit“ der Rückgriff reicht). Eigene Sicherheiten der finanzierten Körperschaft lösen einen Rückgriff des Dritten nicht aus. Gleiches gilt für Sicherheitengestellungen im Organkreis, da insoweit „ein Betrieb“ vorliegt (§ 15 Nr. 3 Satz 2). Auch sollte trotz wirtschaftlicher Ähnlichkeit ein Gewinnabführungsvertrag oder auch Beherrschungsvertrag mit jeweiliger gesetzlicher Verlustübernahmeverpflichtung einen Rückgriff des Dritten ausschließen; denn die rechtl. Ausgleichsverpflichtung der Muttergesellschaft besteht nur gegenüber dem abhängigen Unternehmen und kann erst durch weiterreichende Rechtsdurchsetzungsmaßnahmen des Dritten (genutzt) werden. Vgl. dazu auch § 8a Anm. J 03-21.

Hinweis: Der Rückgriffsbegriff wird auch in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG für Zwecke des Ausschlusses von der Abgeltungsteuer verwendet. In seiner Neufassung durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) wird näher konkretisiert, wann ein Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung besteht,

mit der Folge, dass eine Rückgriffsberechtigung des Dritten unterlegt wird. Die dort zu findenden Vermutungsregeln können auch für back-to-back-Finanzierungsfälle als Rückgriffsformen nutzbar gemacht werden.

J 07-13 **3. Sachliche Voraussetzung für unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Vergütungen für Fremdkapital an bestimmten Personenkreis betragen „nicht mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft ...“**

Eine für Zwecke der Öffnungsklausel des Abs. 2 unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung liegt nur vor, wenn die Vergütungen der KapGes. für Fremdkapital an den qualifizierten Personenkreis von Gesellschaftern und Nichtgesellschaftern (zu Details s. Anm. J 07-12) „nicht mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes betragen“. Zum Nachweiserfordernis s. Anm. J 07-14.

Bedeutung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze: Sie dient nach der Gesetzesbegründung der Vermeidung von Härten (so BTDrucks. 16/4841, 75). Ein nur sehr begrenzter Umfang an sich schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung soll den Ausschluss der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften nicht bewirken. Dies ist im Grundsatz sachgerecht, denn die 10 %-Bagatellgrenze wird des Öfteren für stl. Zwecke verwendet. Allerdings ist die Vergleichspaarbildung zur Ermittlung der 10 %-Grenze problematisch und im Ergebnis systemwidrig, da eine Bruttogröße (Vergleichsgröße I) ins Verhältnis zu einer Nettogröße (Vergleichsgröße II) gesetzt wird; die Wirkung der 10 %-Grenze wird damit uU verzerrt. Denn die Höhe der relevanten Zinserträge nimmt inversen Einfluss auf die 10 %-Grenze. Das bedeutet: Je höher die Zinserträge sind, desto eher wird die 10 %-Grenze verletzt, ohne dass insoweit eine Missbrauchsvermutung angebracht wäre. Besteht kein Nettozinssaldo (Zinserträge größer als Zinsaufwendungen), spielt die 10 %-Grenze ohnehin wegen fehlender Zinsrankenwirkung keine Rolle mehr. Zu Beispielen vgl. G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 52; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 499 f. Eine Bruttogröße wäre auch als Bezugsrahmen für den 10 %-Vergleich geboten (so auch DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 38); denn nur ein Vergleich der Vergütungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit dem gesamten Finanzierungsaufwand macht Sinn (glA G. FÖRSTER, Stbg. 2007, 559 [567]).

Inhalt und Ermittlung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze: Die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital (Bruttogröße) werden ins Verhältnis gesetzt zum Nettozinssaldo; bei Überschreitung der 10 %-Grenze ist eine Anwendung der Öffnungsklausel nicht zulässig mit der Folge der Zinsranken-Anwendung (jedenfalls sofern die 1 Mio. €-Freigrenze überschritten ist). Der Wortlaut der Regelung weist eine Reihe auslegungsbedürftiger Unschärfen auf. So ist etwa fraglich, ob sich der Rechtsverweis „iSd. § 4h Abs. 3 EStG“ auf „Zinsaufwendungen“ oder „Körperschaft“ bezieht (vgl. auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 494). Im Einzelnen gilt: Die Ermittlung der Vergleichsgrößen erfolgt lt. Gesetzesbegründung und entsprechend dem steuerungs-

systematischen Zusammenhang wirtschaftsjahrbezogen für die betroffene Körperschaft (idR identisch mit dem Betrieb), allerdings nur bei Einbeziehung der inländ. Zinsaufwendungen (und auch Zinserträge). Eine Ausnahme für eine veranlagungszeitraumbezogene Ermittlung besteht bei sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 Satz 4 bei ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften. Die an den schädlichen Personenkreis geleisteten Zinsen sind für den 10 %-Test additiv nach Art einer Gesamtbetrachtung, nicht pro Empfänger zu ermitteln (vgl. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 [11]; aA KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15876]). Besteht die Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellation in personeller Hinsicht nur für einen Teil des Wj., sollte die Vergleichspaarbildung zur Ermittlung der 10 %-Grenze nur zeitanteilig entsprechend der Aufwandsentstehung erfolgen (so zutreffend SCHADEN/KÄSHAMMER in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 141 f.; aA DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 38 unter Bezugnahme auf den Gesetzeswortlaut). Die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital in der Vergleichsgröße I umfassen nur die Zinsaufwendungen gem. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG; bei der Vergleichsgröße II wird dagegen auf die Zinsaufwendungen (verstanden als Nettozinssaldo) iSd. § 4h Abs. 3 EStG insgesamt Bezug genommen; dies schließt Auf- und Abzinsungsbeträge ein. Bei auftretenden Reihenfolgeproblemen bei der Zinszuordnung – etwa „Aufsplittung“ des Zinsvortrags nach der Herkunft der Zinsen für die Ermittlung der 10 %-Grenze im Folgejahr – sollte uE mangels gesetzlicher Regelung das Meistbegünstigungsprinzip gelten; dies gebietet auch die Teleologie und Systematik der kstl. Zinschranke als Instrument nur temporärer Begrenzung des Zinsabzugs (auch Verbot steuerverschärfender Lückenfüllung).

4. Nachweis unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung erforderlich

J 07-14

Die Anwendung der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften gem. Abs. 2 iVm. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG kommt nur in Betracht, sofern „die Körperschaft dies nachweist“ (letzter Satzteil des Abs. 2). Bei fehlendem oder nicht durch das zuständige FA akzeptiertem Nachweis greift die Zinsschranke (ggf. Rechtsbehelfsmöglichkeit gegen den Nachweis ablehnenden Verwaltungsakt). Gegenstand dieser Nachweispflicht sind uE sowohl die personellen als auch die sachlichen Voraussetzungen für das Nichtvorliegen einer schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Eine Begrenzung der Nachweispflicht nur auf die sachlichen Voraussetzungen erscheint zwar grammatikalisch möglich, ist uE aber wohl zu eng. Die Nachweispflicht mit entsprechenden Dokumentationsanforderungen gegenüber dem zuständigen FA erstreckt sich damit konkret vor allem auf folgende Aspekte:

- Fehlen einer unmittelbaren oder mittelbaren wesentlichen Beteiligung an der finanzierten Körperschaft;
- Nichtvorliegen einer Finanzierung durch eine nahe stehende Person gem. § 1 Abs. 2 AStG;
- fehlende Rückgriffsberechtigung des finanzierenden Dritten (Gegenbeweis durch „neue“ Bankbescheinigung erforderlich, entscheidend dafür wird das Verständnis der FinVerw. zur Reichweite des Rückgriffsbegriffs sein);

##729##

– Nichtüberschreitung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze für den gesellschaftsbezogen zu ermittelnden Nettozinssaldo (Ermittlung der gesamten Fremdkapitalvergütungen, Ermittlung der 10 %-Nettozinssaldogröße).

Das Gesetz selbst und auch die Begründung zum RegE enthalten keine weiteren Hinweise zur Durchführung des Nachweises. Es dürften daher die allgemein verfahrensrechtl. Grundsätze zur Anwendung von Beweismitteln gelten (§§ 92 ff. AO); ermessensabhängig sollte jedenfalls für Teilbereiche auch eine (ggf. strenge) Glaubhaftmachung durch die Körperschaft ausreichen.

Hinweis: Auch Abs. 3 Satz 1 statuiert ein Nachweisgebot für die Geltendmachung des Eigenkapitalquoten-Escapes, das allerdings deutlich komplexer im Vergleich zur Öffnungsklausel des Abs. 2 sein dürfte, da es sich auch auf sämtliche „anderen demselben Konzern zugehörenden Rechtsträger“ erstreckt. Zu Einzelheiten s. Anm. J 07-17.

J 07-15 5. Sonderfall: Entsprechende Geltung des Abs. 2 bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Rechtsverweis in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG)

§ 4h Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet die entsprechende Geltung der verschärfenden Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelungen des § 8a Abs. 2 und 3 für eine Mitunternehmerschaft an, die unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet ist (nachgeordnete Mitunternehmerschaft). Auf Abs. 1 bezieht sich der Rechtsverweis ausdrücklich nicht. Abstrakt betrachtet erfolgt bei solchen nachgeordneten Mitunternehmerschaften die Zinsschranken-Prüfung doppelt: Zum einen auf Ebene der Mitunternehmerschaft, zum anderen auf Ebene der Mitunternehmer-KapGes. Der stl. Gewinn der Mitunternehmerschaft wirkt sich mangels besonderer Kürzungsvorschrift bei der Mitunternehmer-KapGes. erneut quotal zinsschrankenverbessernd aus (so zutreffend RÖDDER, DStR-Beilage 40/2007, 7; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 26; aA G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 12, der sich für eine anteilige Kürzung bei der Mitunternehmer-KapGes. ausspricht wegen ansonsten systemwidriger Doppelbegünstigung, uE fehlt es der Kürzung an einer Rechtsgrundlage; in einem Verlustfall können sich umgekehrte Wirkungen ergeben). Zu derartigen von der FinVerw. nicht akzeptierten Kaskadeneffekten s. auch MIDDENDORF/STEGEMANN, Inf. 2007, 305 (308); KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, BB 2008, 135; HOFFMANN, GmbHR 2008, 113 (117); HUKEN, DB 2008, 544 (545); aA MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 (5). SonderBV ist der Mitunternehmerschaft zuzuordnen (§ 4h Abs. 2 Buchst. c Satz 7 EStG).

Zwecksetzung und Ausgestaltung des Rechtsverweises in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG: Die kstspezifischen Verschärfungen der Zinsschranke für bestimmte Gesellschafter-Fremdfinanzierungen werden durch den Rechtsverweis – ähnlich dem Regelungsansatz des „alten“ § 8a Abs. 5 – auf in- oder ausländ. gewerbliche Mitunternehmerschaften mit einem oder mehreren körperschaftlich organisierten Gesellschaftern erstreckt. Gemeint sind gewerblich tätige oder geprägte PersGes. (einschl. atypisch stiller Beteiligung) mit kstpfl. Mitunternehmer; es kann sich beim Mitunternehmer um eine in- oder ausländ. Körperschaft handeln (so auch HOFFMANN, GmbHR 2008, 183 [185]). Eine Mindestbeteiligungsquote der (vereinfacht) Mitunternehmer-KapGes. wird in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG nicht genannt (zum fehlen-

den quantitativen Element der Nachordnung ausdrücklich auch WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811 [1812]). Mitunternehmerschaften, an denen unmittelbar und/oder mittelbar ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind, werden von der Rechtsverschärfung für Gesellschafter-Fremdfinanzierungen nicht berührt; insoweit gilt ausschließlich die allgemeine Zinsschranken-Regelung. Durch Wechsel im Mitunternehmerbestand (hin zu einer KapGes.) kann eine Nachordnung bewirkt werden. Ob die Mitunternehmerschaft selbst Anteilseigner nachgeordneter in- oder ausländ. Körperschaften ist, erscheint für die Anwendung des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG unerheblich.

► *Kritik am Regelungskonzept:* Das Regelungskonzept der dualistisch ausgestalteten Zinsschranke bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft ist insgesamt recht verwirrend. Die zahlreichen Grundsatz- und Detailfragen der Anwendung des „alten“ § 8a Abs. 5 bleiben im neuen Zinsschranken-Konzept daher abgesehen von der aufgegebenen vGA-Rechtsfolge in weiten Teilen erhalten (vgl. zur insoweit bestehenden FinVerw.-Auffassung BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 48–53). Das Zusammenspiel von § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG einerseits und den Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelungen des § 8a Abs. 2 und 3 ist in weiten Teilen unbestimmt (so ausdrücklich auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 500; WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811). Während § 8a im Grundsatz stets auf Anwendungsgrundsätze der allgemeinen Zinsschranke des § 4h EStG verweist, geht § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG für bestimmte Mitunternehmerschaften den umgekehrten Weg und verwendet dabei einen Mix unklarer handels- und strechtl. Begriffe. Die wechselweise Verzahnung der Vorschriften ist rechtl. bedenklich und bewirkt erhebliche Anwendungunschärfen in beiden Regelungsbereichen (ähnl. Stellungnahme des IDW v. 23.4.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 194 [197]). § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG bezweckt wohl – ohne dass dies in der Gesetzesbegründung der BReg. ganz deutlich wird – Missbrauchsabwehr bei bestimmten Finanzierungsgestaltungen nachgeordneter Mitunternehmerschaften; ohne entsprechende Geltung des § 8a wären insoweit Steuerumgehungsstrukturen (etwa bei größeren Akquisitionsfinanzierungen) mit vollem Zinsabzug denkbar (vgl. zum Normzweck auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 500; G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 56 f.). Der Rechtsverweis in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG erstreckt sich auf § 8a Abs. 2 und 3 insgesamt, setzt also zur Befreiung von der Zinsschranken-Regelung jeweils dessen volle Tatbestandserfüllung voraus (kein bloßer Rechtsfolgenverweis). § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG erfordert vom Wortlaut her die Anwendung des § 8a Abs. 2 und 3 auf Ebene der nachgeordneten Mitunternehmerschaft; es muss sich stets um eine Finanzierung der nachgeordneten Mitunternehmerschaft selbst handeln. Die Anwendung und Prüfung der Zinsschranken-Regelung dürfte sich daher entsprechend der hM verfahrensrechtl. in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Mitunternehmerschaft (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) abwickeln. Abs. 2 gilt dabei für nichtkonzernzugehörige, Abs. 3 für konzernzugehörige Mitunternehmerschaften; die Zuordnungsentscheidung erfolgt aus Sicht der Mitunternehmerschaft. Vermögensverwaltende PersGes. sind in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG mangels Mitunternehmerschaft nicht ange-

sprochen. Ein Rechtsverweis auf Abs. 1 erfolgt wegen der begrenzten Steuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft nicht, insoweit gilt für sämtliche Typen von Mitunternehmerschaften die allgemeine Zinsschranke des § 4h EStG.

Anwendungsfragen der entsprechenden Geltung des Abs. 2 für nicht konzerngebundene Mitunternehmerschaften: Sofern die Mitunternehmer-KapGes. ihrer nachgeordneten PersGes. ein zinstragendes Darlehen ausreicht, stellen die Zinsaufwendungen üblicherweise auf Gesamthandsebene ertragstl. betrachtet Sondervergütungen des Mitunternehmers gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar. Die Anwendung der Zinsschranke wird insoweit nach zutreffender herrschender Meinung verdrängt (so auch Gesetzesbegründung der BReg., BTDrucks. 16/4841, 48; IDW-Stellungnahme v. 23.11.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 641). Dieses Ergebnis ist systemgerecht und dürfte auch für mittelbare Sondervergütungen bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften gelten. Konkret setzt die Versagung der verschärfenden Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG iVm. § 8a Abs. 2 für eine konzernungebundene gewerbliche Mitunternehmerschaft kumulativ voraus, dass

- die Mitunternehmerschaft fremdfinanziert wird über die Freigrenze von 1 Mio. € hinaus (unausgeschöpftes Freigrenzenpotenzial ist nicht übertragbar),
- die relevanten Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütungen auf Ebene der Mitunternehmerschaft (einschl. der Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen) mehr als 10 % des Nettozinssaldos ausmachen und
- an einen wesentlich beteiligten Anteilseigner der Mitunternehmer-KapGes., eine nahe stehende Person dieses Anteilseigners oder eines Dritten mit Rückgriffsberechtigung (s. dazu Anm. J 07-12) auf den Anteilseigner bzw. die nahe stehende Person gehen. Auch ein Rückgriff auf die Mitunternehmer-KapGes. selbst (= nahe stehende Person im Verhältnis zum Anteilseigner der Mitunternehmer-KapGes.) könnte uE schädlich sein (aA SCHADEN/KÄSHAMMER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 141).

Bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften ist ggf. eine optimierte Allokation von Zinsaufwand erforderlich. Die Einhaltung der 10 %-Grenze muss die nachgeordnete Mitunternehmerschaft zur Berufung auf die Öffnungsklausel nachweisen. Wegen ähnlicher Auslegung der Vorschrift auch IDW-Stellungnahme v. 23.11.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 641; DÖRSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 100–104. Zu einem stimmigen Gesamtergebnis kommt man insoweit aber nur dann, falls sich die verschärfende Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung des § 8a Abs. 2 zur Prüfung der schädlichen 10 %-Grenze nur auf den Teil der Vergütung erstreckt, die auf die Mitunternehmer-KapGes. nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entfällt (so uE zutreffend G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 61–63; SCHMITZ-HERSCHEIDT, BB 2008, 699 [703 f.]). Nur insoweit liegt eine „schädliche“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung vor, die die spezielle Anwendung der verschärften Öffnungsklausel des § 8a Abs. 2 erfordert. Denkbar wäre (ggf. alternativ) auch, dass das Wesentlichkeitserfordernis für den Anteilseigner der Mitunternehmer-KapGes. auf die Beteiligungshöhe

an der nachgeordneten Mitunternehmerschaft (in teleologischer Einengung des Gesetzeswortlauts von § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG) ausstrahlt (so STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 500 f.). Insoweit müsste durchgerechnet auf jeder Beteiligungsstufe das Qualifizierungserfordernis einer wesentlichen Beteiligung in Höhe von unmittelbar oder mittelbar 25 % des Grund- oder Stammkapitals bzw. der Vermögenseinlage bestehen.

Beispiel (in Anlehnung an BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 152): An der gewerblich tätigen ABC OHG sind Herr A mit 50 %, die B GmbH mit 30 % sowie die C GmbH mit 20 % beteiligt. Herr A, B GmbH und C GmbH sind nicht konzernmäßig miteinander verbunden. Ohne Sonderregelung wäre die ABC OHG daher als konzernungebundene Mitunternehmerschaft unabhängig von der 1 Mio. €-Freigrenze von der Zinsschranke befreit. Aus Sicht der körperschaftlich organisierten B GmbH und C GmbH ist die ABC OHG allerdings „nachgeordnet“ iSd. § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG, und zwar nach dem Gesetzeswortlaut auch bezogen auf die nicht wesentlich beteiligte C GmbH. Es sind folglich die verschärfenden Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelungen des § 8a Abs. 2 zu beachten. Zwei Finanzierungsvorgänge sind zu beurteilen:

- Die unabhängige D Bank finanziert die ABC OHG und sichert sich durch eine Bürgschaft des Herrn A ab. Dies ist kein Fall des § 8a Abs. 2, da Herr A weder Anteilseigner der beiden Mitunternehmer-KapGes. noch nahe stehende Person ist. Für Zwecke der 10 %-Grenze bleiben die Bankzinsen außer Betracht. Im Übrigen bewirkt die Vollhaftung der B/C GmbH keinen „Rückgriff“ der Bank als Dritter.
- Die X AG als Alleingesellschafter der B GmbH gewährt der ABC OHG ebenfalls ein Darlehen. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG greift insoweit nicht ein, da die X AG nicht selbst Mitunternehmer ist; dies gilt auch, wenn B GmbH und X AG einen Organkreis bilden. Das Wesentlichkeitsmerkmal ist sowohl aus Sicht der X AG als auch der B GmbH in Bezug auf die ABC OHG unmittelbar und mittelbar erfüllt. Für Zwecke der schädlichen 10 %-Grenze sollten uE aber nur 30 % des auf die B GmbH entfallenden Zinsaufwands einbezogen werden. Nur bei Überschreitung der 10 %-Grenze greift die Zinsschranke ein. Die Wirkung erstreckt sich dann wohl auch (eigentlich systemwidrig) auf die an die D Bank geleisteten Zinsaufwendungen (mit ähnlicher Einschätzung SCHADEN/KÄSHAMMER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 140 f.).

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Besonderheiten der Öffnungsklausel zum Eigenkapitalvergleich für konzerngebundene Körperschaften bei externer Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Verschärfung der Escape-Regelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG)**

1. Überblick: Tatbestandsaufbau und Bedeutung der Öffnungsklausel für konzerngebundene Körperschaften

J 07-16

§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG sieht eine hochkomplexe Befreiung von der Zinsschranke für konzerngebundene Betriebe für den Fall vor, dass ihre stichtagsbezogene bilanzielle Eigenkapitalquote gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (bei Unterschreitung mit einer Toleranzgrenze von 1 %). Bei Erfüllung dieser eigenkapitalquotenbezogenen Öffnungsklausel wird typisierend fehlender Missbrauch beim Zinsabzug unterstellt. Für

##733##

ktspezifische Zinsschranken zwecke verschärft der Gesetzgeber mit Abs. 3 die Möglichkeit zum EK-Escape bezogen auf Gesellschafter-Fremdfinanzierungsstrukturen, wobei deren Definition Tatbestandsähnlichkeit mit der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften in Abs. 2 aufweist. Der Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbezug erstreckt sich in Abs. 3 allerdings auf den gesamten Konzern mit seinem in- und ausländ. Anteilsbesitz, was die praktischen Anwendungsfragen erheblich erschwert; die Zinsschranke selbst wirkt wiederum nur „inlandsbezogen“. Zusammengefasst liegt nur dann keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit der Möglichkeit des Eigenkapitalquoten-Escapes bei konzerngebundenen Körperschaften vor, wenn weder bei der stpfl. Körperschaft selbst noch bei einer anderen konzernangehörigen Gesellschaft die 10 %-Grenze überschritten ist (so zutreffend auch TÖBEN/FISCHER, GmbHR 2007, 533). Zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Abs. 3 gegenüber Abs. 2 nach Maßgabe der Konzernierung s. Anm. J 07-11. Unter dem Aspekt der Rechtssicherheit sollten die in Abs. 2 und 3 verwendeten Begriffe möglichst einheitlich ausgelegt werden, sofern der Gesetzeszweck nichts Anderweitiges verlangt. So sollte etwa bei einer KapGes.-Struktur der „Anteilseigner“ (Abs. 2) dem Gesellschafter (Abs. 3) entsprechen.

Hinweis: Die Öffnungsklausel des Abs. 3 gibt der konzerngebundenen Körperschaft die Möglichkeit, über die Führung des EK-Quotenvergleichs aus der Anwendung der Zinsschranke auszuschneiden. Der Escape aus der Zinsschranke für Körperschaften durch EK-Quotenvergleich ist zweistufig ausgestaltet: Zum einen Nachweis fehlender schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung, anschließend konkrete Führung des EK-Quotenvergleichs. Die Öffnungsklausel des Abs. 2 für konzernungebundene kstl. Betriebe ist dagegen einstufig; gelingt der Nachweis unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung, gilt die Zinsschranke auch bei über der Freigrenze von 1 Mio. € liegenden Nettozinssalden nicht.

Tatbestandsaufbau des Abs. 3: Abs. 3 regelt die ktspezifischen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Öffnungsklausel zum EK-Quotenvergleich bei konzerngebundenen Körperschaften (Abs. 3 Satz 1: „... ist nur anzuwenden, wenn ...“). Wie der EK-Escape konkret durchzuführen ist, ergibt sich auch für konzerngebundene Körperschaften unmittelbar aus § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG; die Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der IFRS-Rechnungslegung erlangen vor allem bei kapitalmarktorientierten Körperschaften besondere Bedeutung. Ein ertragstl. wirksam begründeter Organkreis gilt dabei auch für EK-Quotenvergleichszwecke als „ein Betrieb“ (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2). Die Zulässigkeit der Öffnungsklausel ist im Tatbestand des Abs. 3 in zwei aufeinander aufbauenden Sätzen geregelt:

- ▶ *Abs. 3 Satz 1* nennt die personellen, sachlichen und nachweisgebundenen Grundvoraussetzungen für das Vorliegen einer konzernweiten „unschädlichen“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Danach besteht die Möglichkeit zur Erlangung eines EK-Escapes (nach Maßgabe des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) nur dann, wenn
 - die Vergütungen für Fremdkapital der Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörigen Rechtsträgers (personelle Voraussetzung zum Fremdkapitalnehmer)
 - an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft (sog.

wesentliche Beteiligung bei durchgerechneter Beteiligungsquote), eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann (personelle Voraussetzungen zum Fremdkapitalgeber),

- nicht mehr als 10 % des die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwands des Rechtsträgers iSd. § 4h Abs. 3 EStG betragen (sachliche Voraussetzung zum Nettozinssaldo) und
- die Körperschaft dies nachweist (nachweisgebundene Voraussetzung).

Die Tatbestandsmerkmale stimmen in ihrem Begriffskern weitgehend mit Abs. 2 überein, deutliche Unterschiede ergeben sich aber aus der für Abs. 3 anzustellenden (weltweiten) Gesamtkonzernbetrachtung (zu Details s. Anm. J 07-17).

► *Abs. 3 Satz 2* beschränkt anschließend die Kriterien schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf konzernexterne Darlehen. Umgekehrt formuliert werden die sachlichen Voraussetzungen für eine konzernweit „unschädliche“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung erweitert; denn konzerninterne Darlehen bleiben für Zwecke der Vergleichsgröße I bei der Ermittlung des Nettozinssaldos außer Betracht. Denn nach dem Gesetzeswortlaut sind in die 10 %-Unschädlichkeitsgrenze nur einzubeziehen

- Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG ausgewiesen sind und
- bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen.

Die verschärfte Öffnungsklausel bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung für konzerngebundene Betriebe gilt auch bei Mitunternehmenschaften, die einer Körperschaft nachgeordnet sind; § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet eine entsprechende Geltung des Abs. 3 an (s. eingehender Anm. J 07-19).

Bedeutung des Abs. 3: Der Sinn der verschärfen Öffnungsklausel für den EK-Quotenvergleich bei konzerngebundenen Körperschaften um schädliche externe Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvorgänge ist schwer verständlich und letztlich unklar geregelt. Es bestehen eine Vielzahl von Zweifelsfragen. Eine die Öffnungsklausel des Abs. 3 versagende schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist kurz gefasst dadurch charakterisiert, dass sie sich zum einen nicht nur auf die konkret für § 8a-Zwecke zu prüfende inländ. Betriebseinheit erstreckt, sondern auf alle demselben Konzern zugehörenden (in- und ausländ. Rechtsträger); zum anderen werden aber für die Ermittlung der 10 %-Grenze nur an Gesellschafter (und diesen gleichgestellte Nichtgesellschafter) außerhalb des Konsolidierungskreises geleistete Vergütungen einbezogen (also an den wesentlich beteiligten Gesellschafter der Muttergesellschaft oder nicht konsolidierende Mitgesellschafter zwischen 25 bis 50 % Beteiligungshöhe im In- und Ausland, zu diesen Gruppen nahe stehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte). Nur Finanzierungen „von außen“ werden in die Schädlichkeitsgrenze einberechnet, konzerninterne Finanzierungen und Sicherheiten sind unschädlich. Der 10 %-Test ist für jeden

zum Konzern gehörenden Rechtsträger separat vorzunehmen. Nach der Begründung zum RegE reicht es danach für eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung bereits aus, dass ein Rechtsträger desselben Konzerns – also nicht notwendigerweise die von § 8a Abs. 1 iVm. § 4h Abs. 1 EStG direkt betroffene Körperschaft – durch den wesentlich beteiligten Gesellschafter eines Rechtsträgers desselben Konzerns in schädlichem Umfang fremdfinanziert wird (so BTDrucks. 16/4841, 75). Man kann von einer Art „Gruppenhaftung“ sprechen (s. etwa RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 10; MÖHLENBROCK, Arbeitsunterlage IDW Akademie, Juli 2007, 44). Einbezogen werden bei der konkreten Zinsschranken-Anwendung dann allerdings nur solche Zinsaufwendungen, die Teil einer inländ. Gewinnermittlung sind. Für Gesellschafter-Fremdfinanzierungen innerhalb eines Konzerns greift § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG dagegen direkt, der Anwendung des § 8a bedarf es insoweit nicht (verschlechterte EK-Betriebsquote, anschaulich GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 [214]; vgl. allerdings auch DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 84). Liegt eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei mindestens einem Rechtsträger des Konzerns vor, so besteht die Möglichkeit eines EK-Quotenvergleichs nicht; die Zinsschranke ist unabhängig von der EK-Ausstattung betriebsbezogen anzuwenden, sofern nicht die Freigrenze von 1 Mio. € eingreift. Dann sind sämtliche Zinsaufwendungen der betroffenen Körperschaft einbezogen, also nicht nur die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital.

► *Stellungnahme:* Der konzernweiten Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbetrachtung liegt ein im Ergebnis äußerst weitreichender Missbrauchsvermeidungsgedanke zugrunde. Konkrete Hinweise auf den Umgehungszweck finden sich in der Gesetzesbegründung allerdings nicht: Es werden schädliche Gesellschafterdarlehen an eine ausländ. Konzerneinheit gegeben, die daraus dann „unschädliche interne Darlehen“ gegenüber den von § 8a betroffenen Körperschaften machen könnte (so anschaulich STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801 [1802]). UE berechtigt diese (theoretische) Umgehungsmöglichkeit nicht die Anwendung eines weltweiten Regelungsansatzes in Abs. 3, der über keinerlei „Bagatellgrenze“ verfügt, eine deutlich überschießende Wirkung entfaltet und im Ergebnis kaum praktisch handhabbar sein dürfte (weltweit ausgerichtete Prüfung der 10 %-Grenze erforderlich). „Zufälligkeiten“ bei einer Auslandsfinanzierung (etwa Überschreitung der 10 %-Grenze durch konzernfremde Gesellschafter) können den Ausschluss des EK-Escapes für den gesamten Inlandsbereich bewirken. Es ist eine teleologische Beschränkung auf inländ. Rechtsträger geboten. Zumindest eine absolute Nichtaufgriffsgrenze erscheint zwingend.

Beispiel (in Anlehnung an BREUNINGER, DAI-Arbeitsunterlage „Bilanz und Steuern 2007, 130 f.): Ein international aufgestellter deutscher Konzern mit der X AG als Organträger (§ 15 Satz 1 Nr. 3) unterhält in China ein Joint Venture; der mit 25,1 % beteiligte Joint Venture-Partner bürgt für ein dortiges Bankdarlehen, die Vergütungen an den rückgriffsberechtigten Dritten in China überschreiten beim Joint Venture-Rechtsträger die 10 %-Nettozinssaldogröße. Wegen dieser „schädlichen“ externen gesellschaftergesicherten Finanzierung in China kann die X AG wegen Abs. 3 keinen wirksamen EK-Quotenvergleich führen. Zu einem ähnlichen Beispiel auch TÖBEN, FR 2007, 743; GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 (214).

2. Sachliche, personelle und nachweisgebundene Voraussetzungen unschädlicher konzernbezogener Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 1)

J 07-17

Abs. 3 Satz 1 definiert (im Zusammenspiel mit Satz 2) den Grundfall unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei konzerngebundenen Körperschaften. Rechtsfolge daraus ist die zulässige Durchführung eines EK-Quotenvergleichs zwischen Konzern und inländ. Betrieb, die bei Erfüllung einen „Ausstieg“ aus der Zinsschranke gewährt. Abweichend zur Öffnungsklausel des Abs. 2 betrifft die konzernbezogene Gesellschafter-Fremdfinanzierung unschädliche „Vergütungen für Fremdkapital einer Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörigen Rechtsträgers“. Dieser alternative Bezugspunkt einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung hinsichtlich des Fremdkapitalnehmers ist Kernpunkt der Escape-Regelung und systematisch wie praktisch hochproblematisch; im Schrifttum wird zudem insoweit ein „Logikfehler“ bemängelt (so STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801; davor allerdings bereits DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 32/2007, 2762). Das personelle Erfordernis einer „wesentlichen Beteiligung“ des Fremdkapitalgebers am „Kapital“ (= Nennkapital) einer konzernzugehörigen Gesellschaft (abweichend zu Abs. 2 ist nicht mehr von Grund- oder Stammkapital die Rede, denn sämtliche Körperschaften und wohl auch Personenunternehmen sind angesprochen), eine nahe stehende Person dazu (§ 1 Abs. 2 AStG, ein Verweis auf die jeweils geltende Fassung erfolgt hier nicht) oder eines rückgriffsberechtigten Dritten entspricht in seinen Grundtatbeständen Abs. 2, allerdings erweitert um den Gesamtkonzernbezug. Damit wird der betroffene Kreis „schädlicher“ Fremdkapitalgeber im Vergleich zum Fall konzernungebundener Betriebe in Abs. 2 deutlich ausgeweitet. Ggf. sollen auch „Überkreuzfremdfinanzierungen“ erfasst sein (so MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 [11], uE problematisch). Zum unklaren „Kapitalbegriff“ s. SCHADEN/KÄSHAMMER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 145). Auch das sachliche Erfordernis der 10 %-Grenze bezogen auf den Nettozinssaldo entspricht in seiner Formulierung Abs. 2, hier ausgeweitet auf eine Konzernbetrachtung insgesamt, dann allerdings wiederum beschränkt auf konzernexterne Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütungen in Abs. 3 Satz 2 (unzutreffend uE HAHNE, StuB 2007, 808 f., der nur inländ. Zinsaufwendungen in den 10 %-Test einbeziehen will; vgl. auch GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 [214 f.]). Die 10 %-Grenze ist jeweils rechtsträgerbezogen bei Zusammenrechnung der Vergütungen für (externe) Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu ermitteln; entsprechend der organkreisbezogenen Betriebsfiktion (§ 15 Satz 1 Nr. 3) sollten sämtliche Zinsaufwendungen und -erträge der Organgesellschaften für den 10 %-Test zusammengerechnet werden (so auch KÖHLER, DStR 2007, 599; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2390; TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 978; aA MÖHLENBROCK, Zinsschranke, IDW Akademie, Juli 2007, 46). Zum Sonderfall eines positiven Zinssaldos bei Abs. 3 s. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 506.

Unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütung „der Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörigen Rechtsträgers“ – ein „Logikfehler“? Dieser Satzteil des Abs. 3 definiert den Empfänger des „schädlichen“ Fremdkapitals (= Darlehensnehmer). Es

##737##

kann sich alternativ um eine Körperschaft handeln (dies entspricht uE der Auslegung in Abs. 2) oder um einen anderen konzernzugehörigen Rechtsträger (bei der Beschreibung des Fremdkapitalgebers als wesentlich Beteiligtem ist von „einer konzernzugehörigen Gesellschaft“ die Rede). Angesprochen ist vom Wortlaut her jegliche denkbare Ausprägungsform eines Rechtsträgers. Es kann sich demnach um eine Körperschaft, Mitunternehmerschaft, ein Einzelunternehmen, inländ. oder ausländ. Rechtsträger handeln, und zwar unabhängig davon, ob sie auf gleicher, über- oder untergeordneter Hierarchieebene angesiedelt sind (so etwa G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 70). Zum einen bedeutet diese sehr weite Fassung des Rechtsträgerbegriffs eine auf den gesamten Beteiligungsbesitz des Konzerns ausgeweitete Betrachtung, die erhebliche praktische Anwendungsschwierigkeiten der Regelung nach sich ziehen wird. Im Schrifttum wird deshalb unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung sowie Praktikabilitätsabwägungen eine Beschränkung auf „inländ. Rechtsträger“ gefordert (so etwa IDW-Stellungnahme v. 23.11.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 642; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 503; deutlich restriktiver MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 1 [11 f.]). Steuerrechtssystematisch lässt sich dies als teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts begründen. Ob die FinVerw. dem folgt, dürfte uE zweifelhaft sein im Hinblick auf den Missbrauchsvermeidungscharakter der Ausnahmebestimmung; im Übrigen dürften sich dann uU auch Folgewirkungen für die Auslegung des Abs. 3 Satz 2 ergeben. Zum anderen lässt sich aus der alternativen Nennung von Körperschaft „oder“ anderem konzernzugehörigem Rechtsträger bei wörtlicher Auslegung herleiten, dass die Einhaltung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze „irgendwo“ im Konzern den EK-Escape für die in Deutschland unter die Zinsschranke fallenden Betrieben eröffnen würde. Im Schrifttum wird diese Formulierungsschwäche des Abs. 3 prononciert als „Logikfehler“ bezeichnet, die zwar im Widerspruch zur Gesetzesbegründung steht, aber nur schwerlich im Wege der Auslegung beseitigt werden kann (so vor allem STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801; deutlich auch TÖBEN, Status:Recht 11/2007, 356; DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 32/2007, 2762, weisen auf eine gerichtliche Entscheidungsnotwendigkeit hin; weniger kritisch DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 84). Nur bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung des inländ. kstpfl. Betriebs wird bei teleologischer Auslegung eine Versagung des Escapes für diskutabel gehalten (so STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801 [1802 f.]). Es ist zu erwarten, dass die FinVerw. dem unter Bezugnahme auf eine bloße nicht wörtlich zu nehmende Auslegungsschwäche nicht folgen wird. Sicherlich erscheint die „Teilaushebelung“ schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstruktionen sehr „wortlautzentriert“. Sie bietet daher für Gestaltungen keine ausreichende Rechtssicherheit. Hinzu kommt: Die Rechtsfolge dürfte nicht stets die Nichtgeltung der Zinsschranke sein, sondern ggf. nur die Möglichkeit zum Escape. Fraglich ist auch die Auswirkung des Auslegungsansatzes auf Abs. 3 Satz 2. Für Fälle der Abwehrberatung sind die im Schrifttum angestellten Überlegungen zur Begrenzung der Schädlichkeitsbetrachtung sicherlich zu verwenden.

Nachweispflicht für das Vorliegen einer unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei konzerngebundenen Betrieben liegt gem. Abs. 3

Satz 1 bei der betroffenen Körperschaft. Der Nachweistatbestand entspricht in seiner Grundausgestaltung Abs. 2 für konzernungebundene Betriebe. Zu den damit verbundenen Fragen s. Anm. J 07-14. Allerdings dürfte die konkrete Nachweisführung in Abs. 3 Satz 1 deutlich schwieriger sein als im Fall des Abs. 2, da sich die Schädlichkeit der Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf sämtliche demselben Konzern zugehörenden Rechtsträger erstreckt mit besonderen Ermittlungsschwierigkeiten bei Auslandssachverhalten (so zutreffend HALLERBACH, StuB 2007, 293) und nur konzernexterne Finanzierungen in die Vergleichsgröße einbezieht. Vgl. zu Hinweisen auch IDW-Stellungnahme v. 23.11.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 642, wo zudem eine absolute Bagatellgrenze für schädliche Vergütungen gefordert wird; sehr kritisch auch HOMBURG, SteuerConsultant 7/2007, 18 (22): „unbegreifliche Beweislastverteilung“; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 (2389): „unüberwindbare Schwierigkeiten“; COENENBERG, PiR 2007, 207 (210); THIEL, FR 2007, 732.

3. Anwendung der 10 %-Grenze nur für konzernexterne Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 2)

J 07-18

Abs. 3 Satz 2 nimmt eine zusätzliche sachliche Einschränkung der in die 10 %-Unschädlichkeitsgrenze für den Nettozinssaldo beim jeweiligen Rechtsträger (zur Problematik vor allem bei Auslandsbezug s. Anm. J 07-16) einzubeziehenden Zinsaufwendungen vor. Denn Satz 1 der Regelung zum EK-Escape (nach Maßgabe des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) für konzerngebundene Körperschaften gilt nur für Zinsaufwendungen (uE sind „Vergütungen für Fremdkapital“ gemeint, hier allerdings mit in- oder ausländ. Bezug; aA HAHNE, StuB 2007, 808),

- die aus Verbindlichkeiten (uE iSd. Fremdkapital-Definition gem. Satz 1) stammen, „die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c des Einkommensteuergesetzes ausgewiesen sind“ und die
- bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen.

Konzerninterne Darlehensbeziehungen und Rückgriffsberechtigungen mit Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbezug sollen damit gleichbehandelt werden. Zur Diskussion um eine zeitraumbezogene und stichtagsorientierte Betrachtung s. BRUNSBACH/SYRÉ, IStR 2008, 157 (164); uE ist eine zeitraumbezogene Betrachtung für das Vorliegen konzernexterner Darlehen und den 10 %-Test vorzuziehen.

Zinsaufwendungen aus konzernexternen Darlehen: Bezug genommen wird auf den für den EK-Vergleich anzuwendenden Regelungsstandard (IFRS, „deutsches HGB“, US-GAAP; zur Problematik s. § 4h EStG Anm. J 07-29). Konzernexterne Darlehen sind sehr technisch in Abs. 3 Satz 2 umschrieben als „in dem voll konsolidierten Konzernabschluss ausgewiesene Verbindlichkeiten“; zur Bezeichnung „konzernexterne Darlehen“ s. etwa KÖHLER, DStR 2007, 599; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8a KStG Rn. 83; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 506. Dahinter steht als Überlegung: Bei einem voll konsolidierenden Konzern

##739##

sind konzerninterne Darlehensverhältnisse im Wege der Schuldenkonsolidierung „wegzulassen“ (so etwa § 303 Abs. 1 HGB). Insoweit wird das Konzern-eigenkapital nicht beeinflusst, in der Konzern-GuV fallen insoweit keine Zinsaufwendungen (und auch Zinserträge) an. Nur wenn die Verbindlichkeiten im Konzernabschluss „ausgewiesen sind“, besteht eine Berechtigung für die Einbeziehung in den 10 %-Test. Die Verpflichtung zum Ausweis nach dem erforderlichen Rechnungslegungsstandard reicht aus (also zB eine GoB-Verpflichtung, ansonsten gilt uE die Fehlerkorrektur gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 14–16 EStG). Die Regelung sollte sich systematisch betrachtet auch auf konzerninterne Zinserträge erstrecken (so auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 508). Selbst wenn eine ausländ. Muttergesellschaft gezielt ein Darlehen aufnimmt, um es an eine inländ. Tochtergesellschaft weiterzureichen, liegt aus Sicht des inländ. Betriebs ein für Abs. 3-Zwecke unschädliches konzerninternes Darlehen vor (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 600, der von „Onlending“ spricht).

Rückgriffsberechtigung des Dritten auf konzernexterne Gesellschafter (einschl. Nahestehender): Die Problematik des „Rückgriffsbegriffs“ (= „zurückgreifen kann“ gem. Abs. 3 Satz 1) entspricht der im Grundfall des Abs. 2 sowie Abs. 3 Satz 1; eingehender s. Anm. J 07-12. Angesprochen ist im Wortlaut der „nicht zum Konzern gehörende Gesellschafter“; uE muss auch insoweit das Wesentlichkeitserfordernis des Abs. 3 Satz 1 (zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligt) erfüllt sein. Auch die Nahestehensbeziehung muss sich auf einen wesentlich beteiligten nicht konzerngebundenen Gesellschafter erstrecken; wie der Gesellschafter selbst darf auch die nahe stehende Person nicht konzernzugehörig sein, der Wortlaut ist insoweit allerdings nicht ganz klar (so aber übereinstimmend STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 508; G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 80; GANS- SAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 f.). Wirtschaftlich bedeutet dies: Absicherung der Drittdarlehen aus dem Konzern heraus ist unschädlich; eine Einbeziehung in die Zinsvergleichsbetrachtung erfolgt nicht.

J 07-19 4. Sonderfall: Entsprechende Geltung des Abs. 3 bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Rechtsverweis in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG)

§ 4h Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet für die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar nachgeordnete (gewerbliche) Mitunternehmerschaft die entsprechende Geltung des Abs. 3 an; zu dem ebenfalls erfolgenden Verweis auf Abs. 2 s. Anm. J 07-15. Es muss sich folglich um eine konzerngebundene Mitunternehmerschaft (ggf. als Organträger eines mit der Organgesellschaft bestehenden einheitlichen Betriebs, § 15 Satz 1 Nr. 3) handeln, bei der die schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung zur Zulässigkeit des EK-Escapes zu prüfen ist. Der Konzernbezug muss sich nach dem Gesetzeswortlaut wohl nicht auf die Körperschaft erstrecken, die die Nachordnung iSd. § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG begründet (so zutreffend SCHADEN/KÄSHAMMER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 143 f.; KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15881]; HOFFMANN, GmbHR 2008, 183 [184]; aA G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a KStG Rn. 72 f. mit diver-

sen Beispielen; SCHMITZ-HERSCHEIDT, BB 2008, 699 [704]). Die Grundproblematik entspricht der des Abs. 2; allerdings ist der Komplexitätsgrad des Abs. 3 durch Notwendigkeit einer konzernweiten Betrachtung für das Vorliegen einer schädlichen externen Gesellschafter-Fremdfinanzierung deutlich erhöht. Weiterhin sind bei Abs. 3 (im Unterschied zu Abs. 2) die anteilsbezogenen Kriterien in Bezug auf die Beteiligung an konzernzugehörigen Rechtsträgern (nicht die Mitunternehmer-KapGes.) zu prüfen (vgl. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2263).

Beispiel: Die inländ. M AG ist Konzernspitze einer Unternehmensgruppe mit in- und ausländ. Beteiligungen. Ua. ist sie 80%iger Kommanditist der M GmbH & Co. KG. D ist mit 30 % an der M AG beteiligt und gewährt der M GmbH & Co. KG ein fremdübliches Darlehen.

Lösung: M GmbH & Co. KG ist eine konzerngebundene nachgeordnete Mitunternehmensgesellschaft gem. § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG iVm. § 8a Abs. 3 mit der M AG als Mutterunternehmen. D ist mit mehr als einem Viertel an der M AG beteiligt und gewährt der M GmbH & Co. KG ein konzernexternes Darlehen. Der 10 %-Test ist auf Ebene der M GmbH & Co. KG bei Berücksichtigung des dort bestehenden Nettozinssaldos zu ermitteln. Etwaige Zinsen, die die M GmbH & Co. KG an ihren Mitunternehmer leistet, werden als Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG behandelt und gehen nicht in die Vergleichsrechnung ein. Wird die 10 %-Grenze bei der M GmbH & Co. KG überschritten, kommt dort die Zins-schranke zur Anwendung. Etwaige SonderBA der M AG sind bei der Mitunternehmensgesellschaft selbst zu berücksichtigen. Sofern der 10 %-Test gelingt, ist der EK-Quotenvergleich durchzuführen. Dabei ist die Sonderregelung für die Eigenkapitalermittlung bei gesellschaftsrechtl. Kündigungsrechten zu beachten (§ 4h Abs. 2 Buchst. c Satz 4 EStG).

§ 8b

**Beteiligung an anderen Körperschaften
und Personenvereinigungen**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. ²Satz 1 gilt für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 zweiter Halbsatz sowie des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a zweiter Halbsatz des Einkommensteuergesetzes nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2). ³Sind die Bezüge im Sinne des Satzes 1 nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer auszunehmen, gilt Satz 2 ungeachtet des Wortlauts des Abkommens für diese Freistellung entsprechend. ⁴Satz 2 gilt nicht, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet. ⁵Bezüge im Sinne des Satzes 1 sind auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes.

(2) ¹Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 außer Ansatz. ²Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). ³Satz 1 gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts. ⁴Die Sätze 1 und 3 gelten nicht, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. ⁵Satz 4 gilt außer für Gewinne aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ergibt, auch für steuerwirksam vorgenommene Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge. ⁶Veräußerung im vorstehenden Sinne ist auch die verdeckte Einlage.

##743##

(3) ¹Von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 6 gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. ²§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. ³Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. ⁴**Zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 gehören auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.** ⁵Dies gilt auch für diesem Gesellschafter nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes oder für Gewinnminderungen aus dem Rückgriff eines Dritten auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person auf Grund eines der Gesellschaft gewährten Darlehens. ⁶Die Sätze 4 und 5 sind nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte; dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen. ⁷Die Sätze 4 bis 6 gelten entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. ⁸Gewinne aus dem Ansatz einer Darlehensforderung mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes maßgeblichen Wert bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 3 angewendet worden ist.

(4) (aufgehoben)

(5) ¹Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. ²§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

(6) ¹Die Absätze 1 bis 5 gelten auch für die dort genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden, sowie für Gewinne und Verluste, soweit sie bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils auf Anteile im Sinne des Absatzes 2 entfallen. ²Die Absätze 1 bis 5 gelten für Bezüge und Gewinne, die einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts über andere juristische Personen des öffentlichen Rechts zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist und bei denen die Leistungen nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst werden, und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend.

(7) ¹Die Absätze 1 bis 6 sind nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a des Kreditwesenge-

setzes dem Handelsbuch zuzurechnen sind. ²Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. ³Satz 2 gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens.

(8) ¹Die Absätze 1 bis 7 sind nicht anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind. ²Satz 1 gilt nicht für Gewinne im Sinne des Absatzes 2, soweit eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren nach Absatz 3 bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt geblieben ist und diese Minderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. ³Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den Anteilen im Sinne des Satzes 1 stehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen, wenn das Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen die Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) erworben hat, soweit ein Veräußerungsgewinn für das verbundene Unternehmen nach Absatz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben ist. ⁴Für die Ermittlung des Einkommens sind die Anteile mit den nach handelsrechtlichen Vorschriften ausgewiesenen Werten anzusetzen, die bei der Ermittlung der nach § 21 abzehbaren Beträge zu Grunde gelegt wurden. ⁵Entsprechendes gilt für Pensionsfonds.

(9) Die Absätze 7 und 8 gelten nicht für Bezüge im Sinne des Absatzes 1, auf die die Mitgliedstaaten der Europäischen Union Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. EU 2004 Nr. L 7 S. 41), anzuwenden haben.

(10) ¹**Überlässt eine Körperschaft (überlassende Körperschaft) Anteile, auf die bei ihr Absatz 7 oder 8 anzuwenden ist oder auf die bei ihr aus anderen Gründen die Steuerfreistellungen der Absätze 1 und 2 oder vergleichbare ausländische Vorschriften nicht anzuwenden sind, an eine andere Körperschaft, bei der auf die Anteile Absatz 7 oder 8 nicht anzuwenden ist, und hat die andere Körperschaft, der die Anteile zuzurechnen sind, diese oder gleichartige Anteile zurückzugeben, dürfen die für die Überlassung gewährten Entgelte bei der anderen Körperschaft nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.** ²Überlässt die andere Körperschaft für die Überlassung der Anteile Wirtschaftsgüter an die überlassende Körperschaft, aus denen diese Einnahmen oder Bezüge erzielt, gelten diese Einnahmen oder Bezüge als von der anderen Körperschaft bezogen und als Entgelt für die Überlassung an die überlassende Körperschaft gewährt. ³Absatz 3 Satz 1 und 2 sowie Absatz 5 sind nicht anzuwenden. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für Wertpapierpensionsgeschäfte im Sinne des § 340b Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs. ⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht, wenn

#####

##745##

die andere Körperschaft keine Einnahmen oder Bezüge aus den ihr überlassenen Anteilen erzielt. ⁶Die Sätze 1 bis 5 gelten entsprechend, wenn die Anteile an eine Personengesellschaft oder von einer Personengesellschaft überlassen werden, an der die überlassende oder die andere Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist. ⁷In diesen Fällen gelten die Anteile als an die Körperschaft oder von der Körperschaft überlassen. ⁸Die Sätze 3 bis 7 gelten nicht, soweit § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz oder § 5 Abs. 2 Nr. 1 zweiter Halbsatz auf die überlassende Körperschaft Anwendung findet.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(7) ... ⁹§ 8b Abs. 10 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ¹⁰§ 8b Abs. 9 ist für den Veranlagungszeitraum 2004 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(9) Die Absätze 7 und 8 gelten nicht für Bezüge im Sinne des Absatzes 1, auf die die Mitgliedstaaten der Europäischen Union Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Akte über die Beitrittsbedingungen und die Anpassungen der Verträge – Beitritt der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik (ABl. EU 2003 Nr. L 236 S. 33), anzuwenden haben.“

¹¹§ 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

¹²§ 8b Abs. 1 Satz 2 bis 4 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 zugeflossen sind.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 8b		Erläuterungen zu dem eingefügten Abs. 10: Neuregelung der Wertpapierleihe	
I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10	
1. Rechtsentwicklung . . .	J 07-1	1. Zivilrechtliche Behandlung von Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften	J 07-11
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	2. Ertragsteuerliche Behandlung von Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften bei Entleiher und Verleiher vor In-Kraft-Treten des UntSt-ReformG 2008	J 07-12
II. Grund und Bedeutung der Rechtsänderungen		3. Betriebsausgaben-Abzugsverbot in Abs. 10 beim Entleiher	J 07-13
1. Einführung eines Gewinnminderungsverbots bei Gesellschafterdarlehen (Abs. 3 Sätze 4–8)	J 07-3	4. Persönlicher Anwendungsbereich	J 07-14
2. Neuregelung der körperschaftsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften und ähnlichen Geschäften (Abs. 10)	J 07-4	5. Gewerbesteuerliche Behandlung nach Änderung der Rechtslage	J 07-15
Erläuterungen zum geänderten Abs. 3: Einführung eines Gewinnminderungsverbots bei Gesellschafterdarlehen uä.		6. Neue steuerliche Situation bei typischer Wertpapierleihe	J 07-16
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Sätze 4–8	J 07-5	7. Verhältnis zu anderen Vorschriften	J 07-17
II. Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen in Abs. 3 Sätze 4–8		8. Verfahrensfragen	J 07-18
1. Darlehensgewährung bzw. Sicherheitengestellung durch den Gesellschafter (Abs. 3 Satz 4)	J 07-6	II. Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des Abs. 10	
2. Darlehensgewährung bzw. Sicherheitenbestellung durch eine nahe stehende Person oder durch einen rückgriffsberechtigten Dritten (Abs. 3 Satz 5)	J 07-7	1. Nicht abziehbare Betriebsausgaben bei Aktienleihe von „schädlichem“ Verleiher (Satz 1)	J 07-19
3. Gegenbeweis (Abs. 3 Satz 6)	J 07-8	2. Überlassung von Wirtschaftsgütern als Gegenleistung (Satz 2)	J 07-20
4. Anwendung bei kapitalersetzenden Rechtshandlungen (Abs. 3 Satz 7)	J 07-9	3. Keine Anwendung der pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbote (Satz 3)	J 07-21
5. Steuerfreiheit eines späteren Wertaufholungs-gewinns (Abs. 3 Satz 8)	J 07-10	4. Ausdehnung auf Wertpapierpensionsgeschäfte (Satz 4)	J 07-22
		5. Ausnahmenvorschrift (Satz 5)	J 07-23

##747##

	Anm.		Anm.
6. Zwischenschaltung einer Personengesellschaft (Sätze 6 und 7) . J 07-24		7. Verhinderung einer Übermaßbesteuerung (Satz 8) J 07-25	

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 8b

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung**

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 8b Anm. 2 ff.

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 8b Anm. J 04-1.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 8b Anm. J 06-1

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Die Einfügung des Abs. 10 dient der kstl. Erfassung von Wertpapierleihgeschäften, insbes. von Aktienleihgeschäften. Dazu wird in Abs. 10 ein BA-Abzugsverbot geregelt, das solche Wertpapierleihgeschäfte betreffen soll, die rein stl. induziert sind. In Satz 1 wird dieses BA-Abzugsverbot für den Entleiher von Aktien, die ihm über den Dividendenstichtag zuzurechnen sind, bestimmt. Satz 2 sieht eine entsprechende Anwendung bei wechselseitigen Leihgeschäften und ähnlichen Gestaltungen vor. Satz 3 betrifft den Ausschluss des pauschalen BA-Abzugs aus Abs. 3 Satz 1 und Satz 3 bzw. Abs. 5. Für Wertpapierpensionsgeschäfte ist eine entsprechende Anwendung des BA-Abzugsverbots in Satz 4 vorgesehen. Soweit BA bei Wertpapierleihgeschäften anfallen, die nicht über den Dividendenstichtag abgeschlossen worden sind, ermöglicht Satz 5 den BA-Abzug ausdrücklich. Werden PersGes. zwischengeschaltet, so verlangen die Sätze 6 und 7 die Anwendung der Vorschriften des Abs. 10 auf Ebene der Körperschaft. Satz 8 ermöglicht den BA-Abzug, wenn die Ausgleichszahlungen dem KapErtrStAbzug unterliegen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 3 wird um die Sätze 4–8 ergänzt und enthält ein Abzugsverbot für bestimmte Gesellschafterdarlehen uä. Daneben erfolgt eine Richtigstellung des Verweises in Satz 1, in dem statt auf Abs. 2 Satz 1, 3 und 5 nun auf Abs. 1 Satz 1, 3 und 6 verwiesen wird. Folge der Einfügung der Sätze 4–8 ist es, dass damit Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen ebenso wie andere Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilen iSd. Abs. 2 stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden. Satz 4 stellt klar, dass zu den Gewinnminderungen iSd. Abs. 3 Satz 3 auch solche gehören, die im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten für solche Gesellschafterdarlehen stehen. In Satz 5 wird diese Regelung auf nahe stehende Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG und rückgriffsberechtigte Dritte erweitert. Einen Gegenbeweis durch Drittver-

gleich lässt Satz 6 zu. Die Ausweitung auf kapitalersetzende Nutzungsüberlassungen erfolgt durch Satz 7. Satz 8 legt fest, dass ein späterer Wertaufholungsgewinn stfrei ist.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Abs. 3: Mangels eigener zeitlicher Anwendungsregelung in § 34 gilt Abs. 1 idF des JStG 2008 (s. Anm. J 07-1). Die Gesetzesänderung in Abs. 3 kommt folglich erstmals ab dem VZ 2008 zur Anwendung. Allerdings stellt die Einfügung der Sätze 4–8 in Abs. 3 aus Sicht des Gesetzgebers lediglich eine Klarstellung dar (BRDrucks. 544/07, 94). Es könnte deshalb zu einer Anwendung seitens der FinVerw. vor dem VZ 2008 kommen (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669; SCHNITGER, IStR 2008, 124 [126]; HÄUSELMANN, BB 2008, 20 [22]; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [128]). Stimmen aus der FinVerw. (BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 1956; BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 2715 [2718]), sowie BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2005, 1539) vertraten nämlich in der Vergangenheit die Ansicht, dass zu den Gewinnänderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 2 auch Wertverluste auf Gesellschaftsdarlehen zählten. Ein von diesen eingefordertes weiteres klarstellendes BMF-Schreiben zu § 8b Abs. 3 (BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2005, 1539 [1541]) ist nicht erlassen worden. Das zu Abs. 3 erlassene BMF-Schreiben v. 28.4.2003 (BStBl. I 2003, 292) enthält entgegen einem Arbeitsentwurf (so RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354 mwN) keine solche Klarstellung. Angesichts der insoweit abweichenden hM (s. Anm. J 07-5) kann von einer rein klarstellenden Regelung nicht gesprochen werden. Es liegt eine Neuregelung vor, die erst ab dem VZ 2008 zur Anwendung kommen wird.

Abs. 10: Gem. § 34 Abs. 7 Satz 9 gilt § 8b Abs. 10 ab dem VZ 2007. Soweit der Stpfl. ein vom Kj. abweichendes Wj. gewählt hat, das im Kj. 2007 endet, wirkt diese Regelung bereits in dieses Wj. hinein. Mit Beginn dieses Wj. 2006/2007 ist die Neuregelung zu beachten (so auch HAHNE, FR 2007, 819 [828]); HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1383]).

► *Zeitpunkt der Aufwendungen:* Für die Anwendung der Vorschrift ist, da es sich um eine Regelung handelt, die den BA-Abzug der beim Entleiher entstehenden Aufwendungen betrifft, bei Dividendenkompensationszahlungen auf den Zeitpunkt der Aufwendungen und nicht auf die zivilrechtl. Vereinbarung abzustellen, soweit diese in unterschiedlichen Wj. erfolgen. Zeitraumbezogene Darlehensentgelte wie Pensionsgebühren sind bilanziell abzugrenzen, da insoweit keine Besonderheiten gelten können (so auch HAHNE, FR 2007, 819 [828]).

► *Rückwirkung:* Inwieweit die rückwirkende Anwendung des neuen Abs. 10 möglich ist, wird man angesichts der vorliegenden konkreten Normenklage des BFH zu dieser Problematik (BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BFH/NV 2006, 2191; BStBl. II 2006, 895) beobachten müssen. Eine Rückwirkung liegt hier deshalb vor, weil die Neuregelung zum einen in Sachverhalte eingreift, bei denen die zivilrechtl. Vereinbarung bereits geschlossen war, und zum anderen zwischenzeitlich nicht mehr klar ist, ob ein Steuergesetz im laufenden VZ mit Wirkung für dieses gelten kann. Beide Fälle wurden bislang als sog. unechte Rückwirkung qualifiziert, da die stl. relevanten Sachverhalte aufgrund des noch andauernden VZ nicht abgeschlossen sein

#####

##749##

konnten. Dem folgte das BVerfG (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, FR 1998, 377), wenn es bei Ertragsteuergesetzen darauf abstellte, dass die Ertragsteuer gem. §§ 36 Abs. 1 EStG, 48 Buchst. c KStG aF iVm. § 38 AO erst mit Ablauf des VZ entstanden sein konnte. Nach Ansicht des XI. Senats des BFH ist dies aber fraglich geworden. Vielmehr sei auf den einzelnen stl. wirksamen Sachverhalt abzustellen (BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03 aaO). Abzuwarten bleibt, ob das BVerfG (2 BvL 57/06) so weit geht, die Unterscheidung zwischen unechter und echter Rückwirkung aufzuheben und dem Steuergesetzgeber auferlegt, Gesetze nur mit Wirkung ab dem nächsten VZ in Kraft zu setzen (vgl. auch SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 612, der allerdings eine Rückwirkung nur bei den Fällen problematisiert, bei denen die Dispositionen bei Verkündung des Gesetzes im BGBl. abgeschlossen sind).

► *Zeitliche Differenz zu GewStG-Änderung:* Wohl unbeabsichtigt ist ein zeitliches Anwendungsproblem im Zusammenhang mit der gewstl. Folge des in § 8b Abs. 10 vorgesehenen BA-Abzugs erfolgt. § 8 Nr. 5 GewStG, der auf § 8b Abs. 10 Bezug nimmt, ist gem. § 36 Abs. 5a GewStG erst ab dem Erhebungszeitraum 2008 anwendbar.

II. Grund und Bedeutung der Rechtsänderungen

J 07-3 1. Einführung eines Gewinnminderungsverbots bei Gesellschafterdarlehen (Abs. 3 Sätze 4–8)

Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen iSd Abs. 2 sind gem. Abs. 3 Satz 3 nicht berücksichtigungsfähig. Dies gilt insbes. für Teilwertabschreibungen auf Anteile an KapGes. und entsprechende Veräußerungsverluste. Nicht vom Wortlaut des Abs. 3 Satz 3 erfasst sind Wertverluste aus Gesellschafterdarlehen und wirtschaftlich vergleichbaren Rechtspositionen, da diese gegenüber den KapGesAnteilen eigenständige WG darstellen (vgl. etwa BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Aus diesem Grund boten sich Gestaltungen an, die insbes. unter Hingabe von Gesellschafterdarlehen das Abzugsverbot des Abs. 3 Satz 3 umgehen sollten (vgl. hierzu nur Gosch, § 8b Rn. 277 mwN). Die Ergänzungen des Abs. 3 um die Sätze 4–8 führen nun dazu, dass auch Wertverluste aus Gesellschafterdarlehen und wirtschaftlich vergleichbaren Rechtspositionen nicht zu einer Gewinnminderung auf Ebene des Anteilseigners, hier einer Körperschaft, führen können.

J 07-4 2. Neuregelung der körperschaftsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften und ähnlichen Geschäften (Abs. 10)

Durch Einführung der StFreiheit von insbes. Dividendenerträgen aus der Beteiligung an Körperschaften in Abs. 1 im Rahmen des Wechsels vom sog. Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) und die spätere Schaffung von Ausnahmeregelungen zu dieser Art der Dividendenbesteuerung in Abs. 7 und Abs. 8 für dort genannte bestimmte Körperschaften hat der Steuergesetzgeber die Möglichkeit zu Steuerarbitrage-Geschäften ermöglicht (vgl. im einzelnen hierzu Anm. J 07-12). Die gleiche

Folge erzielte er zugunsten stfreier Körperschaften aufgrund der Ausnahmeregelung des § 5 (vgl. im Einzelnen § 5 Anm. J 07-3). Diese stl. motivierten Arbitragegeschäfte will er nun gezielt verhindern, indem er abweichend von Abs. 5 bei der Wertpapierleihe und ähnlichen Geschäften alle Entgelte, die der Entleiher im Zusammenhang mit diesen Geschäften leistet, nicht zum Abzug zulässt (BTDrucks. 16/4841, 75). Aufgrund der Rückausnahmeregelung des Abs. 10 Satz 5 wird deutlich, dass allerdings nur die stl. veranlassten Wertpapierleihgeschäfte betroffen sein sollen.

Der Einfügung des § 8b Abs. 10 vorausgegangen war eine Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG, der allerdings ausweislich der Gesetzesbegründung hierzu nur tatsächliche Leerverkäufe, nicht aber die Wertpapierleihe, bei denen eine Dividendenausgleichzahlung erfolgte, erfassen sollte (BTDrucks. 16/2712, 48).

Erläuterungen zum geänderten Abs. 3: Einführung eines Gewinnminderungsverbots bei Gesellschafterdarlehen uä.

Schrifttum: HERZIG, Aktuelle Entwicklungen bei § 8b KStG und § 3c EStG, DB 2003, 1459; BUCHNA/SOMBROWSKI, Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG n.F., DB 2004, 1956; WASSERMEYER/SCHMIDT/HAGEBÖKE/DUMLER/BUCHNA/SOMBROWSKI, Nochmals: Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG n.F., DB 2004, 2715; BUCHNA/SOMBROWSKI, Nochmals zu Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG, DB 2005, 1539; RÖDDER/STANGL, Wertminderungen eigenkapitalersetzender Darlehen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, DStR 2005, 354; Centrale für GmbH, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines JStG 2008, GmbHR 2007, 924; DÖTSCH/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2007, 2669; PRINZ, Unsystematisch und fragwürdig: Neues körperschaftsteuerliches Abzugsverbot bei eigenkapitalersetzenden Darlehen, Status: Recht 08-09/2007, 276; SCHMIDT, Reform der Kapitalsicherung und Haftung in der Krise nach dem Regierungsentwurf des MoMiG, GmbHR 2007, 1072; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2007/2008 rund um die GmbH, GmbHR 2007, 1233; FUHRMANN/STRAHL, Änderungen im Unternehmensteuerrecht durch das JStG 2008, DStR 2008, 125; HÄUSELMANN, Steuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 8.11.2007, BB 2008, 20; KRAUSE, Änderungen in der Unternehmensbesteuerung durch das Jahressteuergesetz 2008, sj. 2008, 16; NEUMANN/STIMPEL, Wesentliche Änderungen für Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter durch das JStG 2008, GmbHR 2008, 57; SCHNITGER, Änderungen im Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008), IStR 2008, 124; SCHMIDT/SCHWIND, Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen, NWB 3/2008, 147; WATERMEYER, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen, GmbH-StB 2008, 81.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Sätze 4-8

J 07-5

Streitiges Abzugsverbot für eigenkapitalersetzende Darlehen: Durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbbauG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) – sog. Korb II-Gesetz – wurden verschiedene vom

##751##

Schrifttum (vgl. ua. HERZIG, DB 2003, 1459) aufgezeigte Probleme im Zusammenhang mit der Anwendung der Grundsätze des § 3c Abs. 1 EStG iVm. § 8b KStG durch Änderungen im Abs. 3 zu lösen versucht (vgl. im Einzelnen § 8b Anm. J 03-13). In diesem Zusammenhang wurde die Gewinnminderungsregelung für KapGesAnteile in den neuen Abs. 3 fast unverändert übernommen. Allerdings wurde dabei nicht mehr auf die Nichtberücksichtigung von Substanzverlusten bei der Ermittlung des Gewinns, sondern sprachlich und systematisch korrekt auf eine solche bei der Ermittlung des Einkommens abgestellt (vgl. § 8b Anm. J 03-18). Durch einen Zeitschriftenbeitrag (DB 2004, 1956) lösten BUCHNA (KStReferent der OFD Münster) und SOMBROWSKI (Sachbearbeiter im KStReferat der OFD Münster) allerdings eine Diskussion darüber aus, ob aufgrund der Neuregelung des Abs. 3 in Satz 3 auch Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als Gewinnminderungen anzusehen seien. Dabei stellten sie letztlich darauf ab, dass ein Unterschied zwischen Anteilen und eigenkapitalersetzenden Darlehen sowie anderen krisenbedingten Finanzierungsaufwendungen nicht erkennbar sei und der weit gefasste Wortlaut des Satzes 3 in Abs. 3, der allein auf Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Anteilen abstelle, dies zulasse. Sie waren der Auffassung, dass § 8b eine Einkommensermittlungsvorschrift sei und deshalb die vom BFH zur Bestimmung nachträglicher AK im Bereich des § 17 EStG für nachträgliche AK entwickelten Grundsätze (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733) zu übertragen seien. Dies ergebe sich auch schon aufgrund der Änderung des Wortlauts von Gewinn hin zum Einkommen. Folge war eine intensive Diskussion im Fachschrifttum (vgl. WASSERMAYER/SCHMIDT/HAGEBÖKE/DUMLER/BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 2715; RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354; BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2005, 1539). Dabei kristallisierte sich heraus, dass eine hM (WASSERMAYER/SCHMIDT/HAGEBÖKE/DUMLER/BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 2715; RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354) den beiden Autoren aus der FinVerw. nicht zustimmen konnte. Entscheidend war aber letztlich, dass sich die FinVerw. selbst der Ansicht von BUCHNA und SOMBROWSKI nicht angeschlossen hat. Ein insoweit klarstellendes BMF-Schreiben zu dieser Frage wurde nicht erlassen (s. Anm. J 07-2).

Erweiterung auf gesellschaftlich veranlasste Darlehen bzw. Sicherheiten: Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs des Abs. 3 Satz 3 in den Sätzen 4–8 wird eine kstl. Berücksichtigung einer Gewinnminderung aus gesellschaftlich veranlassten Darlehen bzw. Sicherheiten im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 nicht mehr möglich sein. Eine gesellschaftliche Veranlassung wird bei Darlehen, die der zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter (Satz 4) oder eine ihm nahe stehende Person an die Gesellschaft gibt, bzw. bei Rückgriff durch einen Dritten (Satz 5) vermutet. Allerdings besteht die Möglichkeit des Gegenbeweises durch Drittvergleich (Satz 6). Ein solcher soll vorliegen, wenn der Darlehens- bzw. Sicherheitengeber nachweist, dass unter gleichen Umständen ein fremder Dritter das Darlehen bzw. die Sicherheit bei sonst gleichen Umständen gewährt oder nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft, also insbes. nicht die Sicherungsmöglichkeiten des Gesellschafters, berücksichtigt werden dürfen. Ein fremder Dritter müsste also unter gleichen Umständen und gleichen Konditionen das Darlehen bzw. die Si-

cherheit hingegeben oder in der Krise stehengelassen haben (SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2007, 1233 [1245]). Dies wird etwa dann der Fall sein, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Hingabe des Darlehens noch nicht insolvenzreif ist, da ein ordentlicher Kaufmann in diesem Zeitpunkt das Risiko einer Kredithingabe noch eingegangen wäre. Ein anderer Fall läge vor, wenn zwar die Krise eingetreten ist, ein fremder Dritter aber unter Berücksichtigung der Gesamtumstände von der Überwindung einer solchen Krise ausgehen könnte und deshalb das Darlehen bzw. die Sicherheit stehengelassen hätte. Letzterer Fall erscheint allerdings eher unwahrscheinlich, wenn allein auf die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft abzustellen ist, wie es der Gesetzeswortlaut verlangt. In der Praxis wird gerade in der Krise ein Stehenlassen davon abhängig sein, dass weitere Sicherungen außerhalb der Gesellschaft, also insbes. des Gesellschafters, hingegeben werden. Deutlich wird anhand dieser Beispiele, dass der Darlehensgeber nicht etwa nachweisen muss, dass es sich nicht um eigenkapitalersetzende Darlehen iSd. Rspr. des BFH (vgl. diesbezüglich § 17 Anm. 201 f.) handelt. IdR wird er insbes. nachweisen müssen, dass das Darlehen nicht in einer Krise gegeben worden ist. Daneben wird auch nachzuweisen sein, dass die Darlehen zu üblichen Konditionen hergegeben worden sind. Ein solcher Nachweis für die betroffenen Sicherheiten des Gesellschafters ist, darauf muss ausdrücklich hingewiesen werden, nicht vorgesehen. Darlehen, die nicht als fremdüblich anzusehen sind, also etwa unverzinsliche und/oder auch ungesicherte Darlehen, könnten unter das Abzugsverbot des neuen Abs. 3 fallen (so etwa SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2007, 1233 [1245]; KRAUSE, sj. 2008, 16 [17]; vgl. aber Anm. J 07-8).

Fehlende Regelung auf Ebene der darlehensnehmenden Körperschaft: Die Neuregelung betrifft allein die Ebene des Anteilseigners, wenn dieser wiederum eine Körperschaft ist. Keine Aussage findet sich in Abs. 3 Sätze 4–8 dazu, was auf Ebene der Körperschaft, die das Fremdkapital erhält, mit den Folgen der Gewinnminderung geschehen soll. Kommt es etwa in Folge einer Gewinnminderung iSd. Abs. 3 Sätze 4–8 zu einem Forderungsverzicht, ist der hieraus entstehende Buchgewinn deshalb weiter stpfl. (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2671]). In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/6290, 74) ist allerdings ausdrücklich auf die Möglichkeit eines Erlasses der Steuer aufgrund des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit hingewiesen worden (vgl. auch FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [127], die eine Ermessenreduktion auf Null annehmen).

Fehlende Regelung bei natürlichen Personen als Anteilseignern: Soweit der Anteilseigner der darlehensnehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes. eine natürliche Person ist, wäre § 3c Abs. 2 EStG zu beachten. Eine der Neuregelung in § 8b Abs. 3 entsprechende Regelung ist in § 3c Abs. 2 EStG nicht erfolgt. Dies erscheint auch entbehrlich, da im Zusammenhang mit Verlusten aus Darlehen oder Sicherungen dieser natürlichen Personen § 3c Abs. 2 EStG schon bislang nur eine hälftige Berücksichtigung zuließ, soweit diese Verluste im BV entstanden oder nachträgliche AK darstellten (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2671]; SCHNITGER, IStR 2008, 124 [126]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [62]; aA FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125). Insoweit bestand schon bislang anders als im Fall des § 8b Abs. 3 Satz 3 idF vor Änderung

##753##

durch das JStG 2008 ein (allerdings hälftiges) Abzugsverbot. Dieses umfasste auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehen und Sicherheiten, soweit solche ansonsten stl. berücksichtigungsfähig waren, etwa weil die Anteile im BV gehalten werden oder steuerverhaftet nach § 17 EStG sind. Eine darüber hinaus gehende Nichtberücksichtigung der Verluste aus Darlehen oder Sicherheiten wäre im Rahmen des sog. Halbeinkünfteverfahrens (ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahrens) nicht systemgerecht. Nicht zwingend ist deshalb die Annahme eines Umkehrschlusses dergestalt, dass aufgrund der fehlenden Ergänzung des § 3c EStG eine Teilwertabschreibung von Darlehensforderungen und Ansprüchen aus hingegebenen Sicherheiten möglich sein wird (so aber FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125; WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [86] mwN).

GmbH-Reform: Ein Kern der Neuregelung des GmbH-Gesetzes durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), das derzeit ausgehend vom RegE v. 23.5.2007 (Entwurf der BReg. v. 23.5.2007, Beilage zu ZIP Heft 23/2007; www.gmbhr.de/volltext.htm) diskutiert wird (vgl. auch Nachweise bei SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHHR 2007, 1233 [1245 Fn. 65]), ist die Abschaffung der Unterscheidung zwischen eigenkapitalersetzenden Darlehen und sonstigen Darlehen des Gesellschafters. §§ 32a, 32b GmbHG sollen gestrichen werden und durch eine Insolvenzanfechtung gem. § 135 E-InsO ersetzt werden (vgl. SCHMIDT, GmbHHR 2007, 1072 [1077]). Inwieweit die Rspr. des BFH, die auf der BGH-Rspr. zu eigenkapitalersetzenden Darlehen aufbaut (s. § 17 EStG Anm. 201), zu einer Änderung im Hinblick auf die Annahme nachträglicher AK bei § 17 EStG führt, ist nicht absehbar. Da die Neuregelungen in § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 eigene Voraussetzungen für eine Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen bei Darlehen und wirtschaftlich vergleichbaren Leistungen der Anteilseigner aufstellen, erscheint der Wegfall der §§ 32a, 32b GmbHG ohne Relevanz.

Verhältnis zur Zinsschranke: Da die laufenden Aufwendungen von den Neuregelungen des § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 nicht betroffen sind, sind auch diesbezüglich die Vorschriften zur Zinsschranke gem. § 4h EStG iVm. § 8a anwendbar.

II. Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen in Abs. 3 Sätze 4–8

J 07-6 1. Darlehensgewährung bzw. Sicherheitengestellung durch den Gesellschafter (Abs. 3 Satz 4)

Darlehen und Sicherheiten: Der neu eingefügte Satz 4 stellt Gewinnminderungen aus Darlehen unter bestimmten Voraussetzungen den Gewinnminderungen nach Satz 3 gleich.

Hinsichtlich der Darlehen bzw. Sicherheiten entfallen bei Vorliegen der Voraussetzungen von Abs. 3 Sätze 4–8 ua. die folgenden Gewinnminderungen (BTDrucks. 16/6290, 73):

- Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen,
- Ausfall eines Gesellschaftsdarlehens,

- Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschaftsdarlehen,
- Aufwendungen des Gesellschafters aus Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften.

Darüber hinaus werden Inanspruchnahmen aus Sicherheiten, die für diese Darlehen hingegeben worden sind, gleich behandelt. Kapitalersetzende Rechtshandlungen sind durch Satz 4 nicht erfasst. Ihre Gleichstellung erfolgt durch Satz 7. Denkbare und in der Rechtspraxis häufig vorkommende Gewinnminderungen in diesem Zusammenhang sind neben der Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung der Ausfall dieser Forderung im Rahmen von Insolvenz und Liquidation wie auch ein Forderungsvergleich (vgl. Anm. J 07-5). Soweit statt eines Darlehens Eigenkapital gegeben wird, ist eine Gewinnminderung nur dann nicht berücksichtigungsfähig, wenn die übrigen Voraussetzungen der Sätze 5–8 vorliegen, es insbes. zum Fall des Rückgriffs eines Dritten iSd. Satzes 5 kommt. Die laufenden Aufwendungen für die Darlehen bzw. Sicherheiten, etwa Refinanzierungskosten, sind keine Aufwendungen im Zusammenhang mit den Anteilen iSd. Abs. 2 und deshalb grundsätzlich auch weiter berücksichtigungsfähig. § 3c Abs. 1 EStG gilt gem. § 8b Abs. 3 Satz 2 (vgl. § 8b Anm. 84) bzw. soweit laufende Bezüge vorliegen, gem. Abs. 5 Satz 2 nicht (vgl. § 8b Anm. 130). Die Vorschriften zur Zinsschranke aus § 4h EStG iVm. § 8a sind anwendbar. Sicherheiten sind insbes. Bürgschaften und Hypotheken, Grundschulden. Im Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus diesen Sicherheiten entsteht ein Rückgriffsanspruch gegenüber der Körperschaft (bei Bürgschaft aufgrund des § 774 Abs. 1 BGB, bei Hypotheken aufgrund des § 1143 Abs. 1 Satz 2 BGB; vgl. im Einzelnen § 17 EStG Anm. 202). Eine Beschränkung auf inländ. Darlehen und Sicherheiten besteht nicht. Dies entspricht auch der Grundsystematik des § 8b nach dem Systemwechsel bei der KSt., der umfassend eine StBefreiung von Erträgen aus Beteiligungen an in- und ausländ. KapGes vorsieht (§ 8b Anm. 1). Demensprechend sind auch alle damit zusammenhängenden Gewinnminderungen unabhängig von ihrem Inlandsbezug nicht mehr berücksichtigungsfähig.

Wesentliche Beteiligung: Betroffen sind von der Neuregelung in Satz 4 nur Darlehen bzw. Sicherheiten von Anteilseignern, die wesentlich beteiligt sind. Eine solche wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn mehr als 25 % des Grund- oder Stammkapitals der Körperschaft gehalten werden. Das Gleiche gilt für den Fall, dass eine solche wesentliche Beteiligung in der Vergangenheit vorlag. Der Begriff der wesentlichen Beteiligung wurde bis zum Inkrafttreten des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (s. Anm. J 07-1) in § 8a Abs. 3 Satz 1 definiert. Allerdings fehlt es in Satz 4 an der Erweiterung auf eine mittelbare Beteiligung über eine PersGes., die in § 8a Abs. 3 Satz 1 idF bis zum In-Kraft-Treten des UntStReformG 2008 ausdrücklich genannt ist. Der Begriff der wesentlichen Beteiligung entspricht insoweit auch der Voraussetzung in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304), was angesichts der BUCHNA/SOMBROWSKI-Kontroverse (Anm. J 07-5) verständlich ist. Im Zusammenhang mit § 17 EStG spricht man allerdings nach Absenkung der Beteiligungsgrenzen nunmehr von einer relevanten Beteiligung (vgl. nur SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 17 Rn. 35). Diese Unterschiede

sind materiell-rechtl. nur teilweise von Bedeutung. So wird man aufgrund des Wortlauts in Satz 4 zum einen nicht davon ausgehen dürfen, dass eine Beteiligung über eine PersGes. eine Anwendung der Sätze 4–8 ausschließt. Auch eine solche Beteiligung ist als mittelbar zu qualifizieren. Insoweit erscheint der Zusatz in § 8a Abs. 3 Satz 1 idF bis zum Inkrafttreten des UntStRefG 2008 lediglich klarstellend. Keine Beschränkung ergibt sich dagegen in zeitlicher Hinsicht. Anders als in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wird in Satz 4 eine zeitliche Grenze – dort fünf Jahre – nicht genannt. Somit greifen die Regelungen der Sätze 4–8 auch dann, wenn in der Vergangenheit eine wesentliche Beteiligung bestand, diese aber zwischenzeitlich verkauft worden ist (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]). Dies erscheint folgerichtig, will man solche Darlehen einer Einlage gleichstellen.

Eine Beschränkung auf inländ. Körperschaften ist vom Wortlaut her nicht ausdrücklich vorgesehen. Dies entspricht auch der Grundsystematik des § 8b (vgl. § 8b Anm. 1) und der vergleichbaren Regelung des § 8a idF bis zum In-Kraft-Treten des UntStReformG 2008 (vgl. hierzu § 8a Anm. J 03–14f.). Auf der anderen Seite ist nur von einem solchen Gesellschafter die Rede, „der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft“ beteiligt ist. Ausländ. Körperschaften dürften üblicherweise nicht über ein „Grund- oder Stammkapital“ verfügen; dies ist eine nur auf inländ. KapGes. ausgerichtete Formulierung (AG, GmbH, KGaA und SE). So dürfte bei wörtlicher Gesetzesauslegung zweifelhaft sein, ob etwa auch Darlehen an eine ausländ. Tochtergesellschaft betroffen sind (sämtliche in- und ausländ. Körperschaften; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [126]). Zu beachten bleibt allerdings die Anwendung eines DBA. Bei beschränkter StPflcht ohne inländ. Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG) läuft Abs. 3 Satz 4 wie schon Abs. 3 Satz 3 leer, im Nicht-DBA-Fall wird die Gewinnminderung im Inland stl. nicht berücksichtigt (vgl. § 8b Anm. 83 und 86).

Hinzurechnung außerhalb Bilanz: Während Abs. 1 wie Abs. 2 Auswirkungen auf die Gewinnermittlung haben, betrifft Abs. 3 Sätze 4–8 als Erweiterung der Regelung des Abs. 3 Satz 3 die Einkommensermittlung (zu Abs. 3 Satz 3 vgl. § 8b Anm. 86). Die Gewinnminderungen sind deshalb außerhalb der Bilanz dem Einkommen wieder hinzuzurechnen (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]).

J 07-7 2. Darlehensgewährung bzw. Sicherheitenbestellung durch eine nahe stehende Person oder durch einen rückgriffsberechtigten Dritten (Abs. 3 Satz 5)

Nahe stehende Person: Satz 5 erweitert die Nichtabziehbarkeit auf Darlehensgewährungen bzw. Sicherheitenbestellungen von dem wesentlich beteiligten Anteilseigner nahe stehenden Personen. Dabei ist die Definition, wer eine solche nahe stehende Person sein kann, durch Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG geregelt worden. Hiernach ist eine dem wesentlich beteiligten Anteilseigner nahe stehende Person eine Person, wenn

- ▷ die Person an dem Anteilseigner mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder auf den Anteilseigner unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt

der Anteilseigner an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann,

- ▷ eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Anteilseigner wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann,
- ▷ die Person oder der Anteilseigner imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Anteilseigner oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben, oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Im Wesentlichen sind hiernach nahe stehende Personen Mutter- und Tochtergesellschaften des Anteilseigners, aber auch natürliche Personen, wobei es nicht auf verwandtschaftliche Beziehungen ankommt. Ebenfalls als nahe stehend sind Schwesergesellschaften anzusehen, da an beiden eine dritte Person beteiligt ist. Diese Regelung entspricht dem § 8a Abs. 1 Satz 2 idF bis zum In-Kraft-Treten des UntStReformG 2008, einschließlich der sich hieraus ergebenden Probleme insbes. zur Weite der Begrifflichkeit (vgl. § 8a Anm. J 03–20, aber auch § 8a Anm. 123).

Ausweitung bei Rückgriff eines Dritten: In Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 wird die Nichtabziehbarkeit auf Gewinnminderungen erweitert, die aus dem Rückgriff eines Dritten auf den wesentlich beteiligten Anteilseigner oder auf eine nahe stehende Person herrühren. Auch diese Erweiterung ist aus einer entsprechenden Regelung bis zum In-Kraft-Treten des UntStReformG 2008 entnommen worden, die sich bislang in § 8a Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 fand. Die Erweiterung soll auch in den Fällen des § 8b Abs. 3 Satz 4 finanzierungsbezogene Umgehungsgestaltungen durch Zwischenschaltung von Banken verhindern (sog. Back-to-back-Finanzierungen). Allerdings sind nicht nur Fälle im Zusammenspiel mit Banken betroffen. Die Regelung ist umfassend und stellt auf alle Rückgriffsberechtigten ab, soweit sie nicht selbst wesentlich beteiligte Anteilseigner oder nahe stehende Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG sind (vgl. § 8a Anm. 131). Rückgriff bedeutet in diesem Zusammenhang, dass ein Gläubiger für die Erfüllung einer Verpflichtung der KapGes. den wesentlich beteiligten Anteilseigner oder eine nahe stehende Person in Anspruch nehmen kann. Solche Rückgriffsmöglichkeiten können sich aus Bürgschaften, Garantieerklärungen, Patronatserklärungen, Schuldübernahme und Pfandrechten ergeben. Darüber hinaus ist an sog. Back-to-Back-Finanzierungen zu denken. Bei diesen gewährt die Bank der KapGes. ein Darlehen und der Anteilseigner seinerseits der Bank eine Einlage, ohne dass eine Abtretung der Einlageforderung des Anteilseigners nötig ist. Eine Besicherung der Bank ergibt sich in diesen Fällen meist schon aus dem sog. AGB-Pfandrecht. Weitere Rückgriffsmöglichkeiten können ein Letter of Credit oder ein Kreditauftrag sein. Aber auch Beherrschungsverträge des Anteilseigners oder ein qualifiziert faktischer Konzern können zum Rückgriff auf den Anteilseigner führen (vgl. im Einzelnen § 8a Anm. 133). Die Ausgestaltung des Rückgriffsrechts kann dabei rechtlicher, aber auch nur faktischer Art sein (vgl. § 8a Anm. 132). Im vorliegenden Fall reicht ein Rückgriff aus, der allein faktischer Art ist (sog. weiter Rückgriffs-

##757##

begriff). Dies ergibt sich aus der systematischen Stellung in Abs. 3. Ein enger Rückgriffsbegriff, der allein auf das Bestehen eines vertraglichen Anspruchs abstellte, hätte einer Erweiterung in Satz 5 nicht bedurft, da diese Art von Rückgriff bereits durch Satz 4 mit abgedeckt gewesen wäre (so auch DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; aA zu § 8a Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 aber § 8a Anm. J 03–21).

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2: Liegt auch eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 im Fall der Darlehensgewährung oder Sicherheitengestellung vor, geht diese der Regelung des § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 vor (so auch DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]). Abs. 3 Sätze 4–8 ergänzen ähnlich dem § 8a idF bis zum Inkrafttreten des UntStRefG 2008 die Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 für die dort genannten Fälle (vgl. § 8a Anm. 20).

J 07-8 3. Gegenbeweis (Abs. 3 Satz 6)

Satz 6 schafft für den Stpfl. die Möglichkeit, durch einen Drittvergleich die Folgen der Sätze 4 und 5 zu verhindern. Diese Regelung ist § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 aF nachempfunden (vgl. § 8a Anm. 99). Wie dort geht es um die Frage, ob die KapGes. das Darlehen nur von einem Anteilseigner erhalten hätte oder nicht (vgl. § 8a Anm. 101). Nachzuweisen hat die von den Regelungen der Sätze 4 und 5 betroffene Körperschaft als Darlehensgeber, dass ein fremder Dritter unter gleichen Umständen und Konditionen das Darlehen hingegeben bzw. im Krisenfall stehengelassen hätte (so auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2007, 1233 [1245]). Die Fin-Verw. wird sich wahrscheinlich an dem zu Darlehensverlusten eines wesentlich iSd. § 17 EStG beteiligten Gesellschafters ergangenen BMF-Schreiben (BMF v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 545) orientieren. Dies wurde zumindest im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens vorgeschlagen (so FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [128 mwN]). Eine solche Bezugnahme verbietet sich allerdings schon deshalb, weil die Beurteilung von Darlehensverlusten wie auch der Inanspruchnahmen aus Sicherheiten bei Anteilen iSd. § 17 EStG auf der Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs beruht (FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [128]). § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 setzen dagegen eigene, davon unabhängige Tatbestandsmerkmale voraus (vgl. Anm. J 07-5).

Effektivzins als Vergleichsgröße: Wie im Fall des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 aF ist vielmehr entscheidend, ob ein fremder Dritter, idR ein einzelner Kreditgeber oder auch gemeinsam handelnde Kreditgeber im Fall eines Konsortialkredits (vgl. § 8a Anm. 101), bei sonst gleichen Umständen wie der Anteilseigner gehandelt hätte. Dies wird grundsätzlich der Fall sein, wenn der fremde Dritte den Kredit zu annähernd dem gleichen Effektivzinssatz gewährt hätte, da sich im Effektivzinssatz die Art und Höhe der Sicherheiten wie auch die übrigen Vertragsbedingungen (Nominalzinssatz, Laufzeit, Tilgung uä.) ausdrücken. Weicht der Effektivzinssatz des Vergleichsdarlehens wesentlich von dem des hingegebenen Darlehens des Anteilseigners oder der ihm nahe stehenden Person ab, so ist der Drittvergleich misslungen. Geringe Abweichungen, bis etwa 25 Basispunkte, erscheinen möglich.

Nachweise: Als Nachweise für eine fremdübliche Darlehensgewährung sind insbes. entsprechende Kreditangebote von Kreditinstituten geeignet.

Soweit diese nicht als Alternative zum vom Anteilseigner oder einer nahe stehenden Person hingegebenen Darlehen eingeholt worden sind, erscheint ein Nachweis aufgrund von Krediten Dritter, die in kurzem zeitlichen Abstand zur Darlehenshingabe erfolgten, vertretbar. Auch eine nachträglich eingeholte Auskunft der die KapGes. finanzierenden Kreditinstitute erscheint vertretbar, soweit es sich hierbei nicht erkennbar um reine Gefälligkeitsbescheinigungen handelt.

Zeitpunkt des Drittvergleichs: Der Drittvergleich ist auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung bzw. des Eintritts der Krise zu führen.

Unverzinsliche Darlehen oder fehlende Sicherheitenvereinbarung: Kein Drittvergleich, da eine Fremdüblichkeit fehlt, wird möglich sein, wenn das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinslich ist (aA WATERMEYER, GmbH-StB 2008, 81 [84]). Im Fall der fehlenden Vereinbarung einer Sicherheit wird der Vergleich des Effektivzinses entscheidend sein. So wird etwa auch eine Darlehensvergabe an eine nachgelagerte KapGes. ohne Sicherheltengestellung möglich sein. Dies entspricht auch der Rspr. des BFH (Urt. v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573) bei der Prüfung der Fremdüblichkeit von ungesicherten Darlehen an nachgelagerte KapGes. (so auch NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63]). Eine darüber hinausgehende Privilegierung von Darlehen, die im Konzern gegeben werden, kann allerdings nicht erfolgen, da eine entsprechende Regelung in Abs. 3 Sätze 4–8 nicht vorgesehen ist.

Sicherheiten: Das bisher Gesagte gilt für den Fall der Bestellung von Sicherheiten für die KapGes. nicht, da die Möglichkeit eines Gegenbeweises in Abs. 3 Satz 6 nicht vorgesehen ist und dies auch kein Redaktionsversehen darstellt. Ein solcher Gegenbeweis wäre auch häufig mangels einer dem Effektivzins entsprechenden Vergleichsgröße nicht durchführbar. Etwas anderes gälte wohl nur im Fall von Bürgschaften oder Garantien, da Kreditinstitute insoweit Avalgebühren verlangen.

► *Eigene Sicherungsmittel der Gesellschaft:* Aufgrund der Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 7.11.2007 ist in Satz 6 eingefügt worden, dass nur eigene Sicherungsmittel der Gesellschaft beim Drittvergleich zu berücksichtigen sind (BTDrucks. 16/6981, 61). Folge wird sein, dass ein solcher Drittvergleich häufig scheitern wird, da in der Kreditpraxis eine Darlehensvergabe stets auch im Hinblick auf die Sicherheitenlage der Gesellschafter bzw. anderer Personen/Gesellschaften im Gruppen- bzw. Konzernverbund beurteilt wird (so wohl auch DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]). Diese Einfügung macht letztlich deutlich, dass dem Gesetzgeber an einem Erfolg des Drittvergleichs nicht gelegen ist. Er will Darlehen und Einlagen der Anteilseigner und der diesen nahe stehenden Personen in der Praxis gleichbehandeln und eine stl. wirksame Gewinnminderung möglichst ausschließen.

4. Anwendung bei kapitaleretzenden Rechtshandlungen (Abs. 3 Satz 7)

J 07-9

Nach Satz 7 sind auch Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, zu beachten. Gewinnminderungen aus solchen Rechtshandlungen führen demnach zu einer entsprechenden Anwendung der Sätze 4–6.

##759##

Rechtshandlungen: § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG sieht eine entsprechende Anwendung der Vorschriften für eigenkapitalersetzende Darlehen oder Sicherheiten vor, wenn andere Rechtshandlungen eines Gesellschafters oder eines Dritten vorliegen, die der Darlehensgewährung wirtschaftlich entsprechen. Hierdurch werden die Regelungen zum Eigenkapitalersatz auf andere Formen der zeitweisen Kapitalüberlassung an die GmbH erweitert. Gemeint sind dabei Rechtshandlungen, die gerade nicht auf einem Darlehensvertrag beruhen, aber als Finanzierungsmaßnahme der GmbH verstanden werden können (SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 121).

Darlehenswirkung wirtschaftlich vergleichbar: Die Rechtshandlung des Gesellschafters oder eines Dritten führt dann zu einer Berücksichtigung iSd. § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG, wenn diese wirtschaftlich einem Darlehen vergleichbar ist. Dies ist dann der Fall, wenn durch diese Rechtshandlung der GmbH zeitweise Kapital überlassen wird, es also zu einer Mittelzuführung an die Gesellschaft kommt (SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 121). Eine solche Rechtshandlung liegt etwa in folgenden Fällen vor: Stundung einer Forderung, Fälligkeitsvereinbarung in Austauschverträgen, Diskontierung eines Wechsels, Erwerb einer gegen die Gesellschaft gerichteten gestundeten Forderung, typisch stille Beteiligung, unechtes Factoring (zu Einzelheiten vgl. SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 122 ff.).

Eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung: Auch die reine Nutzungsüberlassung etwa eines Grundstücks hat nach der gesellschaftsrechtl. Praxis ausgehend von einem Grundsatzurteil des BGH v. 16.10.1989 – II ZR 307/88 (BGHZ 109, 55 – „Lagergrundstück I“) eigenkapitalersetzenden Charakter. Hintergrund ist, dass wirtschaftlich betrachtet auch durch eine Gebrauchsüberlassung von WG seitens des Gesellschafters oder eines Dritten eine an sich nicht mehr lebensfähige Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb fortsetzen kann (vgl. SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 134).

Keine eigenkapitalersetzenden Dienstleistungen: Dienstleistungen des Gesellschafters oder eines Dritten scheiden als Rechtshandlungen iSd § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG aus, da diese zwar Aufwendungen ersparen, aber im Insolvenzfall keine nachrangigen Kreditforderungen des Gesellschafters begründen (SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 143). Eigenkapitalersetzend ist allerdings die Stundung der sich hieraus ergebenden Forderungen.

Wegfall des § 32a Abs. 3 GmbHG: Auch nach Wegfall des § 32a Abs. 3 GmbHG durch das geplante MoMiG (vgl. Anm. J 07-5) wird man die dargestellten Rechtshandlungen, die sich im Hinblick auf § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG entwickelt haben, als Fälle beachten müssen, die Satz 7 meint, wenn er von wirtschaftlich einem Darlehen vergleichbaren Rechtshandlungen spricht. Dies ergibt sich schon aus der Ähnlichkeit der Formulierungen. Beide stellen auf die wirtschaftlich einer Darlehensgewährung gleichgestellten Rechtshandlungen ab.

Entsprechende Anwendung der Sätze 4–6: Rechtsfolge der Qualifizierung einer Rechtshandlung als einem Darlehen wirtschaftlich vergleichbar

ist die Anwendung der Sätze 4–6. Dies bedeutet, dass bei Vorliegen solcher Rechtshandlungen wesentlich beteiligter Anteilseigner wie diesen nahe stehender Personen eine Gewinnminderung aus den entsprechenden WG nicht mehr berücksichtigungsfähig ist. Allerdings ist der Drittvergleich aus Satz 6 möglich. Dass dieser Drittvergleich idR gelingen wird (so ohne weitere Begründung FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [127]), erscheint fraglich. Anders als im Fall der Darlehenshingabe fehlt es hier an einer brauchbaren Vergleichsgröße wie dem Effektivzins. Letztlich wird die Üblichkeit etwa der Stundung durch den Vergleich mit dem Verhalten anderer Gläubiger erfolgen müssen. Feste Untergrenzen, wie etwa die aus § 499 BGB hergeleitete Dreimonatsfrist bei Stundungen (vgl. FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [127]), erscheinen hierbei nicht zwingend.

5. Steuerfreiheit eines späteren Wertaufholungsgewinns (Abs. 3 Satz 8)

J 07-10

Kommt es später zu einem Wertaufholungsgewinn nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, so ist es konsequent, diesen stfrei zu stellen. Dies wird in Satz 8 des Abs. 3 ausdrücklich sichergestellt. Betroffen sind dabei alle Fälle der Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen aufgrund des Abs. 3 Sätze 4, 5 und 7, die ihrerseits auf die Gewinnminderungen nach Satz 3 verweisen (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2671]). Allerdings ist die Stfreiheit des Wertaufholungsgewinns auf die Höhe der unter das Abzugsverbot fallenden Gewinnminderung begrenzt (so wohl auch NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63]). Ein darüber hinausgehender Wertaufholungsgewinn ist stpfl. (aA aber FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [128]).

Erläuterungen zu dem eingefügten Abs. 10: Neuregelung der Wertpapierleihe

Schrifttum: HAHNE, Unternehmenssteuerreform 2008: Neuregelungen für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupfloches“ Wertpapierleihe, DStR 2007, 1379; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStRefG 2008, BB 2007, 1647; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, Die Wertpapierleihe über Aktien vor und nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, StuB 2007, 689; SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn 2007, 164; KRAUSE/SCHULTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 203; SCHLOTTER in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 598; SCHNITGER/BILDSTEIN, Wertpapierpensionsgeschäfte und Wertpapierleihe, DStR 2008, 202.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10

1. Zivilrechtliche Behandlung von Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften

J 07-11

Wertpapierleihe: Bei einem Wertpapierleihgeschäft handelt es sich um ein Sachdarlehen iSd. § 607 Abs. 1 BGB. Man spricht deshalb auch richtigerweise von einem Wertpapierdarlehen. Bei diesem Sachdarlehen werden

Wertpapiere vom Verleiher an den Entleiher gegeben – mit der gleichzeitigen Verpflichtung für den Entleiher, zur vereinbarten Zeit Papiere gleicher Art, Güte und Menge zurück zu übereignen. Typischerweise handelt es sich bei den so „entliehenen“ Papieren um in- oder ausländ. Aktien oder festverzinsliche Wertpapiere. Zivilrechtl. erfolgt eine Übereignung dieser Papiere gem. §§ 929 ff. BGB an den Entleiher, so dass das zivilrechtl. Eigentum vom Verleiher auf den Entleiher übergeht. Diesen trifft bei festverzinslichen Wertpapieren im Gegenzug die Verpflichtung, Wertpapiere derselben Emission und Ausstattung (Ausgabebetrag, Nennbetrag, Laufzeit, Verzinsung) bei Fälligkeit zurück zu übereignen. Im Fall der Aktienleihe müssen Emittent und Art der Aktie (Vorzugs-, Inhaber- oder Namensaktie) identisch sein.

Preis für Wertpapierleihe: Aufgrund des übergehenden zivilrechtl. Eigentums hat der Entleiher normalerweise das Recht, die so erhaltenen Wertpapiere zu veräußern, zu verleihen oder als Sicherheit hinzugeben. Der Verleiher erhält für die Überlassung der Wertpapiere vom Entleiher während der Laufzeit der Wertpapierleihe eine Kompensationszahlung (sog. „manufactured dividend“ bzw. „manufactured payment“) in Höhe der Dividenden bzw. Zinsen, die der Entleiher vereinnahmt. Diesbezüglich spricht man auch von der „Leihgebühr“, die aber auch neben der Kompensationszahlung denkbar ist (vgl. ansonsten SCHMID/MÜHLHÄUSER, BB 2001, 2609; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

Wertpapierpensionsgeschäfte werden, soweit der Jahresabschluss der Kreditinstitute betroffen ist, in § 340b HGB definiert. Diese Begriffsbestimmung gilt als GoB und macht deshalb deutlich, was typischerweise unter Wertpapierpensionsgeschäften zu verstehen ist. Pensionsgeschäfte sind demnach Geschäfte, durch die der Pensionsgeber ihm gehörende Vermögensgegenstände dem Pensionsnehmer gegen Zahlung eines Betrags überträgt und in denen gleichzeitig vereinbart wird, dass die Vermögensgegenstände später gegen Entrichtung des empfangenen oder eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können (§ 340b Abs. 1 HGB). Wird die Verpflichtung vereinbart, dass der Pensionsnehmer die Vermögensgegenstände zu einem bestimmten oder vom Pensionsgeber zu bestimmenden Zeitpunkt zurückzuübertragen hat, so spricht § 340b Abs. 2 HGB von einem „echten“ Pensionsgeschäft. Hat der Pensionsnehmer nur das Recht, nicht aber die Pflicht zur Rückübertragung dieser Vermögensgegenstände, liegt nach § 340b Abs. 3 HGB ein „unechtes“ Pensionsgeschäft vor.

J 07-12 **2. Ertragsteuerliche Behandlung von Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften bei Entleiher und Verleiher vor In-Kraft-Treten des UntStReformG 2008**

Wertpapierleihe: Die Erträge aus den Wertpapieren werden dem Entleiher zugerechnet (so auch BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240). Gem. § 20 Abs. 2a Satz 2 EStG (ab 2009: § 20 Abs. 5 EStG) ist dies bei Aktien der wirtschaftliche Eigentümer im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses. Wirtschaftlicher Eigentümer iSd. § 39 AO ist bei der Wertpapierleihe der Entleiher (vgl. NÖCKER in B/B, § 4 Rn. 198 mwN). Bei

Wertpapierpensionsgeschäften ist dies bei „unechten“ Pensionsgeschäften ebenso.

„Echte“ Wertpapierpension: Umstritten ist dagegen die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei „echten“ Pensionsgeschäften. Ausgehend von § 340b Abs. 2, Abs. 4 HGB erscheint die ältere BFH-Rspr. (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl II 1983, 272; v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl II 1984, 217) überholt, wonach auch bei „echten“ Pensionsgeschäften von einem wirtschaftlichen Eigentum des Pensionsnehmers auszugehen ist. § 340b Abs. 2 HGB schreibt fest, dass eine Verpflichtung zur Rückübertragung der in Pension gegebenen Papiere beim Pensionsnehmer zu bilanzieren ist. Dies ist auch der Grund, warum § 340b Abs. 4 HGB bei der „echten“ Pension die Bilanzierung der fraglichen Wertpapiere beim Pensionsgeber vorsieht. Folglich muss das wirtschaftliche Eigentum beim Pensionsgeber bleiben (BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl II 2000, 462; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 270, NÖCKER in B/B, § 4 Rn. 194; SCHMIDT/STOLL, DStR 2001, 2137 [2143]; MÜHLHÄUSER/STOLL, DStR 2002, 1597 [1600]). Auf die Eigentümerstellung an den konkreten Papieren kann es deshalb nicht ankommen (so aber HAHNE, FR 2007 819 [822 f.]; RAU, BB 2000, 2338 [2340]; OHO/v. HÜLST, DB 1992, 2582 [2585]; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 156; zum Diskussionsstand vgl. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 329–332).

Steuerarbitrage beim Entleiher: Der besondere Effekt der Wertpapierleihgeschäfte bestand bislang in der Kombination der unterschiedlichen StPlichten bei Verleiher und Entleiher und den sich hieraus ergebenden Nachsteuerergebnissen, die eine Steuerarbitrage möglich machten. Soweit der Entleiher eine unbeschränkt kstpl. Körperschaft war und sich diese Aktien über den Dividendenstichtag lieh, war ihr Ergebnis aus dem Wertpapierleihgeschäft nahezu ausgeglichen. Den vereinnahmten Dividenden stand die entsprechende Ausgleichszahlung an den Verleiher gegenüber. Der besondere stl. Effekt war allerdings in § 8b nach Einführung des so genannten Halbeinkünfteverfahrens zu sehen. Die vereinnahmte Dividende ist nach Abs. 1 Satz 1 stfrei, die Kompensationszahlung bisher allerdings in gleicher Höhe voll abziehbar gewesen. Lediglich in Höhe der Fiktion der nicht abziehbaren BA nach Abs. 5 hat eine Gegenrechnung zu erfolgen. Dies ist Folge der Regelung des Abs. 5 Satz 2, der die Nichtanwendbarkeit von § 3c Abs. 1 EStG vorsieht. Soweit eine zusätzliche Leihgebühr zur Kompensationszahlung vereinbart wurde, führte diese zwar zu einem negativen wirtschaftlichen Ergebnis. Dieses wurde aber durch das kstl. Ergebnis überkompensiert. Gewstl. war zwar die Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG aF zu beachten, der bei Streubesitz (unter 10 % Beteiligung am Grund- oder Stammkapital) die GewStPlicht der Dividende zur Folge hatte. Doch führte dies aufgrund der Kompensationszahlung zu keiner Mehrbelastung beim Entleiher. Soweit noch eine gesonderte Leihgebühr gezahlt wurde, erhöhte sich vielmehr der Nachsteuereffekt um diese Zahlung; das Gleiche galt für den Fall, dass kein Streubesitz vorlag, da dann gewstl. eine Hinzurechnung der Dividende entfiel. Im Regelfall entstand bei Streubesitz auf Ebene des Entleihers eine Steuerarbitrage von ca. 25 % der erhaltenen Dividende, im Fall der Beteiligung von mindestens 10 % je nach Hebesatz eine solche von

#####

##763##

bis zu 40 % der Dividende (so SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 164 [166 Rn. 242]).

Beispiel: Das folgende Beispiel soll die bisherige kstl. wie gewstl. Situation beim Entleiher veranschaulichen:

Körperschaftsteuer	€	Gewerbesteuer	€
Dividende	100	KStBemessungsgrundlage (§ 7 GewStG)	-95 -LG
steuerfrei (§ 8b Abs. 1)	- 100	+ Dividende bei Streubesitz (§ 8 Nr. 5 GewStG)	100
nicht abziehbare BA (§ 8b Abs. 5)	5	- nicht abziehbare BA (§ 8b Abs. 5)	-5
Kompensationszahlung	-100		
ggf. Leihgebühr (LG)	-LG		
KStBemessungsgrundlage	- 95 -LG	GewStBemessungsgrundlage	0 -LG

(Ertragsteuerliche Situation der Aktienleihe auf Ebene des Entleihers nach bisheriger Rechtslage)

Bisherige steuerliche Situation beim Verleiher: Beim Verleiher war die Wertpapierleihe dann steuerneutral, wenn er die Kompensationszahlung auch ansonsten versteuern musste. Dies ist bislang der Fall bei den in Abs. 7, Abs. 8 Satz 1 genannten Körperschaften, also Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a KWG sowie Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen. Da für diese die StFreiheit des Abs. 1 nicht gilt, bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a KWG allerdings nur in Bezug auf die im Handelsbuch gehaltenen Aktien, versteuern sie statt der Dividende nun die Kompensationszahlung sowie eine eventuell zusätzlich anfallende Leihgebühr. Beides sind Einkünfte aus Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 EStG.

Kommunale Wertpapierleihe: Besonderheiten liegen im Fall der kommunalen Wertpapierleihe vor, also dann, wenn der Verleiher eine inländ. Gebietskörperschaft war; s. dazu näher § 2 Anm. J 07-3).

J 07-13 **3. Betriebsausgaben-Abzugsverbot in Abs. 10 beim Entleiher**

Grundkonzeption bei Wertpapierleihe: Anders als nach der ursprünglich in der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland“ vorgesehenen Idee, die beim Entleiher anfallenden (Dividenden-)Erträge dann voll stpfl. zu machen, wenn der Verleiher eine Körperschaft ist, auf die Abs. 7, Abs. 8 Satz 1 Anwendung findet (vgl. SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 164 [169 Rn. 253]), ist nun im neu eingefügten Abs. 10 ein BA-Abzugsverbot geregelt worden. Gem. Abs. 10 Satz 1 sind alle Entgelte, die der Entleiher an Körperschaften iSd. Abs. 7, Abs. 8 Satz 1 und andere dort genannte Verleiher im Rahmen einer Wertpapierleihe zahlt, nicht mehr als BA abziehbar. Im Gegenzug ist das pauschale BA-Abzugsverbot nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 iVm. Abs. 5 nicht anzuwenden (Abs. 10 Satz 3).

„Echte“ Wertpapierpensionsgeschäfte: Das BA-Abzugsverbot des Abs. 10 Satz 1 gilt gem. Abs. 10 Satz 4 auch für „echte“ Wertpapierpensi-

ongeschäfte iSd. § 340b Abs. 2 HGB. Aufgrund einer schon bislang bestehenden Zurechnungsproblematik bei „echten“ Wertpapiergeschäften erscheint der Anwendungsbereich aber problematisch (vgl. Anm. J 07-22).

„Unechte“ Wertpapierpensionsgeschäfte: Eindeutig nicht unter die Regelung des BA-Abzugs fällt die „unechte“ Wertpapierpension, da in Satz 4 nur auf das „echte“ Wertpapierpensionsgeschäft iSd. § 340b Abs. 2 HGB verwiesen wird (so auch HAHNE, FR 2007, 819 [825]; wohl auch SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 164 [172 Rn. 262]).

4. Persönlicher Anwendungsbereich

J 07-14

Gem. Abs. 10 Satz 1 sind alle Entgelte, die der Entleiher an einen „schädlichen“ Verleiher für die Überlassung von Wertpapieren zahlt, vom BA-Abzug ausgeschlossen. Entleiher wie Verleiher müssen grundsätzlich Körperschaften sein (vgl. im Einzelnen: Anm. J 07-19).

5. Gewerbesteuerliche Behandlung nach Änderung der Rechtslage

J 07-15

Änderungen: Folge der Neuregelung in Abs. 10 ist auf Ebene der GewSt., dass die im Rahmen des § 7 GewStG als Ausgangsgröße zu berücksichtigende kstl. Bemessungsgröße um die nichtabziehbaren BA, also die Kompensationszahlungen wie eine eventuell gezahlte Leihgebühr, erhöht wird. Gleichzeitig kommt es aufgrund des geänderten § 8 Nr. 5 GewStG zu einer Reduzierung um diese nunmehr nicht abziehbaren BA. Dies ergibt sich aus der entsprechenden Einfügung in § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG. Eine Hinzurechnung der Dividende erfolgt daneben, soweit es sich um Streubesitz handelt. Die Beteiligungsgrenze für Streubesitz ist allerdings in § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG von 10 % auf 15 % erhöht worden.

Zeitliche Anwendung erst ab Erhebungszeitraum 2008: Problematisch erscheint in diesem Zusammenhang die zeitliche Diskrepanz hinsichtlich der Anwendung der geänderten gewstl. Regelungen im Vergleich zu der der kstl. Regelungen. Während § 8b Abs. 10 KStG bereits für das laufende Wj. 2007 gilt (vgl. Anm. J 07-2), ist die Ergänzung in § 8 Nr. 5 GewStG hinsichtlich des § 8b Abs. 10 KStG nach § 36 Abs. 5a GewStG erst ab Erhebungszeitraum 2008 anwendbar. Obwohl es sich diesbezüglich offenkundig um ein redaktionelles Versehen handelt, ist bis zur gesetzlichen Richtigstellung für 2007 mit einer Doppelbelastung zu rechnen. Diese ergibt sich daraus, dass für den Erhebungszeitraum 2007 eine Reduzierung um die nicht abziehbaren BA in Höhe der Kompensationszahlungen und der Leihgebühr nicht erfolgen kann, obwohl diese nunmehr als Teil des zu versteuernden Gewinns der Körperschaft bereits erhöhend berücksichtigt worden sind. Eine Auslegung dahingehend, dass die Ergänzung in § 8 Nr. 5 GewStG bereits in 2007 zum Tragen kommt, verbietet uE der insoweit eindeutige Wortlaut des § 36 Abs. 5a GewStG. Ist der Wortlaut eindeutig, ist eine Ergänzung im Wege der (verfassungsgemäßen) Auslegung nicht möglich (vgl. aber auch BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BFH/NV 2006, 2191; BStBl. II 2006, 895 mwN). Um eine solche ungewollte Doppelbelastung zu vermeiden, wird bei einem erkennbaren Redaktionsversehen nur ein Erlass der entsprechenden Mehrsteuern aus sachlichen Billigkeitsgründen in Frage kommen (vgl. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 227 AO Rn. 40 mwN).

#####

##765##

J 07-16 **6. Neue steuerliche Situation bei typischer Wertpapierleihe**

Beispiel: Die Fortführung des Beispiels (vgl. Anm. J 07-12) soll die kstl. wie gewstl. Situation beim Entleiher unter Beachtung der Unternehmensteuerreform 2008 veranschaulichen

Körperschaftsteuer	€	Gewerbsteuer	€
Dividende	100	KStBemessungsgrundlage (§ 7 GewStG)	0
steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG)	-100	+ Dividende bei Streubesitz (§ 8 Nr. 5 GewStG)	100
nicht abziehbar BA (§ 8b Abs. 5 KStG)	0	- nicht abziehbare. BA (§ 8b Abs. 5 KStG)	0
Kompensationszahlung	-100		
ggf. Leihgebühr (LG)	-LG		
nicht abziehbare BA (§ 8b Abs. 10 KStG)	100 + LG	nicht abziehbare BA (§ 8b Abs. 10 KStG)	-100 -LG
KStBemessungsgrundlage (wie bisher)	0 (-95 -LG)	GewStBemessungsgrundlage (wie bisher)	0 -LG

(Ertragsteuerliche Situation der Aktienleihe auf Ebene des Entleihers nach neuer Rechtslage)

J 07-17 **7. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Das in § 8b Abs. 10 neu geschaffene BA-Abzugsverbot gilt gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG sinngemäss auch für Entleiher, die natürliche Personen sind (vgl. § 3c Anm. J 07-4). Soweit die Wertpapierleihe von inländ. beschränkt Stpfl. als Verleiher durchgeführt worden ist, erfolgte eine Erweiterung in § 2 Nr. 2 durch Einfügung eines zweiten Halbsatzes, der die in § 8b Abs. 10 Satz 2 genannten Entgelte als inländ. Einkünfte dieser Stpfl. qualifiziert (vgl. § 2 Anm. J 07-3). Eine vergleichbare Erweiterung für inländ. Einkünfte stbfreier Körperschaften erfolgte in § 5 Abs. 2 Nr. 1 (vgl. § 5 Anm. J 07-3). In beiden Fällen ist nach § 32 Abs. 3 nF ein StAbzug in Höhe von 15 % bzw. in 2007 von 10 % vorzunehmen (vgl. § 32 KStG Anm. J 07-3).

Eine entsprechende Anwendung des § 32 Abs. 3 nF sieht § 15 Abs. 1 Satz 7 InvStG bei mittelbaren Aktienleihgeschäften juristischer Personen des öffentlichen Rechts und stfreier Körperschaften unter Einschaltung von inländ. Spezial-Sondervermögen vor.

§ 2 Abs. 2 InvStG schliesslich sieht vor, dass § 8b auch auf Erträge aus Investmentanteilen Anwendung findet. Eine Beschränkung auf bestimmte Absätze liegt nicht vor. Diese hat zur Folge, dass auch Aktienfondsanteile als überlassene WG im Rahmen einer Leihe unter die Neuregelung des § 8b Abs. 10 fallen. Dagegen spräche zwar, dass Abs. 10 Satz 1 ausdrücklich auf die in Abs. 1 und 2 beschriebenen Anteile abstellt, zu denen Anteile an Investmentfonds nicht gehören (so KRAUSE/SCHULTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 211). Dagegen spricht aber, dass die umfassende Verweisung in § 2 Abs. 2 InvStG gerade sicherstellen will, dass die Besteuerung der Erträge aus Investmentfonds mit der Dividendenbesteuerung gleichgestellt wird. Die Regelungen des § 8b sind zu diesen Zwecken entsprechend anwendbar.

8. Verfahrensfragen

J 07-18

Anwendbarkeit des § 173 AO: Die Anknüpfung der stl. Behandlung der Kompensationszahlungen wie der Leihgebühr beim Entleiher an die strechtl. zu würdigende Einstufung auf Verleiherebene führt dazu, dass eine Änderung der Festsetzung beim Entleiher gem. § 173 AO möglich ist. Grundsätzlich handelt es sich hierbei um die Subsumtion von Steuerrechtsnormen und deshalb an sich nicht um vorgreifliche Rechtsverhältnisse, wie sie etwa dann vorliegen, wenn Rechtsverhältnisse aus einem anderen Rechtsgebiet Tatbestandsmerkmale einer strechtl. Vorschrift sind (vgl. hierzu LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 173 AO Rn. 4 mwN). Da die Finanzbehörde, die die stl. Verhältnisse des Entleihers zu prüfen hat, über die stl. Einordnung der Verhältnisse beim Verleiher aber keine Entscheidungsbefugnis, ja idR auch keine Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse haben wird, muss man auch in diesem Fall von einer solchen Vorgreiflichkeit ausgehen. Eine nachträgliche Bekanntgabe der rechtl. Verhältnisse beim Verleiher ist deshalb als neue Tatsache zu werten sein. Ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 AO kann deshalb nicht vorliegen.

II. Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des Abs. 10**1. Nicht abziehbare Betriebsausgaben bei Aktienleihe von „schädlichem Verleiher“ (Satz 1)**

J 07-19

Satz 1 regelt die Nichtabziehbarkeit der Leihgebühren und Kompensationszahlungen bei bestimmten Verleihern.

„Schädlicher Verleiher“: Damit das BA-Abzugsverbot beim Entleiher zum Tragen kommt, muss es sich beim Verleiher um eine Körperschaft handeln,

- ▷ die entweder ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut iSd. § 1 Abs. 1 bzw. § 1a KWG ist und die verliehenen Anteile im Handelsbuch (§ 1 Abs. 12 KWG) hält oder ein Finanzunternehmen iSd. § 1 Abs. 3 KWG ist, das diese verliehenen Anteile mit dem Ziel einer kurzfristigen Erzielung von Eigenhandelserfolgen erworben hat (Abs. 10 Satz 1 unter Verweis auf Abs. 7, vgl. deshalb im Einzelnen § 8b Anm. 160),
- ▷ oder die ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen bzw. Pensionsfonds ist, bei dem die verliehenen Anteile den Kapitalanlagen zuzurechnen sind (Abs. 10 Satz 1 unter Verweis auf Abs. 8, vgl. deshalb im Einzelnen § 8b Anm. 170, Anm. J 03–29),
- ▷ oder die eine Körperschaft ist, bei der aus anderen Gründen eine StFreistellung der Abs. 1 bzw. 2 nicht vorliegt (vgl. § 8b Anm. J 06-3).
- ▶ *Ausländische Körperschaften:* Ausländ. Körperschaften als Verleiher sind aufgrund des Verweises auf vergleichbare ausländ. Vorschriften in Abs. 10 Satz 1 ausdrücklich auch betroffen.
- ▶ *Ausnahme bei Kapitalertragsteuerabzug:* Soweit die geleisteten Kompensationszahlungen und Leihgebühren beim Verleiher zu einer StPflicht im Wege des KapErtrStAbzugs führen, gelten die Regelungen des Abs. 10 Sätze 1–7 nicht. Dies ist Folge der Erweiterungen in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 und § 5 Abs. 2 Nr. 1 (vgl. Anm. J 07-25).

#####

##767##

Entleiher: Beim Entleiher muss es sich um eine Körperschaft handeln, bei der Abs. 7 oder Abs. 8 nicht anwendbar sind, also die Erträge aus den geliehenen Aktien nicht stpfl. sind. Gem. Abs. 10 Satz 6 sind auch PersGes. betroffen, an denen die überlassende Körperschaft, also der Verleiher, beteiligt ist. Gem. Abs. 10 Satz 7 ist in diesem Fall das BA-Abzugsverbot auf Ebene des Gesellschafters der PersGes. zu beachten (vgl. Anm. J 07-24). Aufgrund des neu eingefügten § 3c Abs. 2 Satz 3 EStG kann es sich bei dem Entleiher auch um eine estpfl. Person handeln (vgl. § 3c Anm. J 07-4).

Nachweisproblem: Problematisch erscheint, wie der Entleiher nachweist, dass der Verleiher keine Körperschaft iSd. Abs. 10 Satz 1 ist (HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1381], spricht diesbezüglich von einem „schädlichen“ Verleiher).

► *Nachweis der Zurechnung zum Handelsbuch:* Dies gilt insbes. für die Frage, ob die überlassenen Aktien dem Handelsbuch des Kreditinstituts zuzurechnen sind oder nicht. Wie ein solcher Nachweis durch den Entleiher erfolgen soll und kann, ist gesetzlich nicht geregelt worden. In der Praxis wird es zu einer entsprechenden Mitteilung des Verleihers kommen müssen, die zur Vermeidung stl. Nachteile beim Entleiher vertraglich zu regeln ist. Dies kann in Form von Zusicherungen oder Garantien erfolgen (so auch HAHNE, FR 2007, 819 [827]). Eine strechtl. Bindungswirkung werden diese Zusicherungen und Garantien nicht entfalten können. Sie ermöglichen lediglich die Chance auf einen Ausgleich durch Schadensersatz bzw. Vertragsstrafe. Wie komplex insbes. die Frage der Zuordnung des Bereichs „Handelsbuch- vs. Anlagebuchzuordnung“ bei Kreditinstituten ist, zeigt schon der bisherige Versuch der FinVerw., Regelungen im Zusammenhang mit Abs. 7 Satz 1 zu treffen (BMF v. 25.7.2002, BStBl. I 2002, 712). Dabei behält sich die FinVerw. trotz der effektiven Aufsicht über die Kreditinstitute eine eigene stl. Würdigung des Sachverhalts vor. Die gleiche Problematik besteht im Zusammenhang mit den Begriffen „Finanzunternehmen“ und „Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges“ iSd. Abs. 7 Satz 2 (vgl. SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 164 [170 mwN]).

► *Aktien ausländischer Körperschaften:* Problematisch ist insbes. der Nachweisfall dann, wenn die Aktien von ausländ. Körperschaften überlassen werden. Die Prüfung dieser Voraussetzung hat nach den stl. Vorschriften des Ansässigkeitsstaats dieser ausländ. Körperschaften zu erfolgen (vgl. HAHNE, FR 2007, 819 [826f. mit Beispielen]). Der nötige Nachweis der fehlenden StFreiheit der Dividende nach ausländ. Vorschriften wird in der Praxis deshalb häufig schwer und im Ergebnis ungewiss sein. Eine gesetzliche Regelung der Art und Weise des Nachweises erscheint sinnvoll.

Aktienleihe: Aufgrund des Verweises auf Abs. 1 und Abs. 2 wird klar, dass es sich bei den Überlassungen von Wertpapierleihen um Aktienleihen handeln muss (so deutlich auch HAHNE, FR 2007, 819 [823]).

J 07-20 2. Überlassung von Wirtschaftsgütern als Gegenleistung (Satz 2)

Wirtschaftsgüter: Gem. Abs. 10 Satz 2 ist das BA-Abzugsverbot des Abs. 10 Satz 1 auch anzuwenden, wenn statt einer Geldzahlung dem Verleiher andere ertragbringende WG überlassen werden. Dies können insbes.

Schuldverschreibungen sein, die im Zeitraum der Wertpapierleihe zu Erträgen beim Verleiher führen. Der Ertrag entsteht etwa dadurch, dass solche Schuldverschreibungen dem Verleiher seinerseits im Wege einer Wertpapierleihe übertragen werden und er zumindest die Stückzinsen für diesen Zeitraum vereinnahmt. Verzichten die Vertragsparteien in diesem Fall auf Ausgleichszahlungen in Höhe der jeweils anfallenden Erträge, so fingiert Abs. 10 Satz 2 wechselseitige Ausgleichszahlungen, indem dort nicht nur auf Einnahmen, sondern auch auf Bezüge abgestellt wird. Nicht ertragbringende WG, die dem Verleiher überlassen werden, sind in Abs. 10 Satz 2 nicht betroffen. Dies betrifft neben Geldguthaben etwa auch Gold.

Überlassung: Eine Überlassung ist neben der darlehensweisen Überlassung auch im Fall der Pacht oder Verwahrung anzunehmen (so auch SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 164 [171 Rn. 259]). Keine Überlassung ist, da eine Zurechnung beim Verleiher nicht erfolgt, der Fall der Gestellung der ertragbringenden WG als Sicherheiten (so auch SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689 [693]). Eine Überlassung als Sicherheit, etwa im Rahmen einer Sicherungsübereignung oder Verpfändung, führt nämlich nicht zu der hier notwendigen Zurechnung dieser WG beim Verleiher (vgl. NÖCKER in B/B, § 4 Rn. 188 mwN). Dies gilt insbes. im Fall der Hingabe von Wertpapieren zu Sicherungszwecken (BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217). Etwas anderes ist anzunehmen, wenn die Sicherheitsvereinbarung so ausgestaltet ist, dass der Verleiher die Erträge vereinnahmen darf (vgl. Beispiel bei HAHNE, FR 2007, 819 [827 f.]).

3. Keine Anwendung der pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbote (Satz 3)

J 07-21

Abs. 10 Satz 3 schreibt vor, dass das pauschale BA-Abzugsverbot, das in Abs. 3 Sätze 1 und 2 bzw. Abs. 5 geregelt ist, nicht zur Anwendung kommt. Dies ist Folge des in Abs. 10 neu geschaffenen BA-Abzugsverbots auf Ebene des Entleihers.

4. Ausdehnung auf Wertpapierpensionsgeschäfte (Satz 4)

J 07-22

Aufgrund des Abs. 10 Satz 4 wird das neu eingefügte BA-Abzugsverbot auf „echte“ Wertpapierpensionsgeschäfte ausgeweitet. Problematisch erscheint diesbezüglich aber aufgrund der Zurechnungsproblematik, ob bei „echten“ Wertpapiergeschäften überhaupt ein Anwendungsbereich für Abs. 10 vorhanden sein kann. Teilweise wird angenommen, dass der Steuergesetzgeber aufgrund der Regelung in Abs. 10 Satz 4 den Streit hinsichtlich der Zurechnung der Erträge dahingehend gelöst habe, dass die Erträge zumindest bei „echten“ Aktienpensionsgeschäften dem Entleiher unabhängig von der handelsrechtl. Art der Bilanzierung zuzurechnen seien (so HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1380]; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689 [694]; kritisch SCHMITT/KRAUSE in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 164 [172 Rn. 261], SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 598 [607]). Beachtet man die Gesetzesbegründung, so wird dort nur darauf hingewiesen, dass auch Wertpapierpensionsgeschäfte iSd. § 340b HGB unter diese Regelung fallen (BTDrucks. 16/4841, 75). Eine Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“

##769##

Wertpapierpensionsgeschäften fehlt. Schon aus diesem Grund erscheint es verfrüht, allein aufgrund der Verweisung in Satz 4 darauf zu hoffen, dass der Steuergesetzgeber das umstrittene Zurechnungsproblem gelöst haben will. Zu beachten ist vielmehr, dass ohne diesen Verweis schon zweifelhaft ist, ob bei Wertpapierpensionsgeschäften überhaupt eine „Überlassung“ von Aktien iSd. Abs. 10 Satz 1 vorliegen kann. Wertpapierpensionsgeschäfte bestehen nämlich aus zwei getrennt zu betrachtenden Geschäften, dem sog. Kassa-Verkauf und einem Termin-Rückkauf der betreffenden Wertpapiere (so auch HAHNE, FR 2007, 819 [825 mwN]). Eine Ausweitung auf „unechte“ Wertpapierpensionsgeschäfte erfolgt nicht, da ausdrücklich nur auf § 340b Abs. 2 HGB und nicht auch auf § 340b Abs. 3 HGB Bezug genommen wird (vgl. nur SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 598 [608]; zweifelnd KRAUSE/SCHULTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 203 [209]).

J 07-23 5. Ausnahmegesetz (Satz 5)

Abs. 10 Satz 5 stellt klar, dass für den Fall, dass der Entleiher keine Einnahmen oder Bezüge, insbes. Dividendenzahlungen, aus den überlassenen Anteile erzielt, das BA-Abzugsverbot des Abs. 10 Sätze 1–4 nicht greift (so auch OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647 [1650]). Dies ergibt sich schon aus der Konzeption der Neuregelung in Abs. 10, der in Abs. 10 Satz 1 für die Anwendbarkeit auf die Zurechnung der überlassenen Wertpapiere beim Entleiher abstellt. Folge ist dann aufgrund der Regelung des § 20 Abs. 2a Satz 2 EStG die Erzielung der Dividendeneinkünfte beim Entleiher. Klarstellend hat der Gesetzgeber auf Initiative des FinAussch. (vgl. BTDrucks. 16/5452, 43) in Satz 5 geregelt, dass Abs. 10 Sätze 1–4 keine Anwendung finden, wenn während der Zeit der Wertpapierleihe keine Dividenden oder sonstigen stfreien Erträge vom Entleiher erzielt werden.

J 07-24 6. Zwischenschaltung einer Personengesellschaft (Sätze 6 und 7)

Satz 6: Abs. 10 Satz 6 erweitert die Anwendung des BA-Abzugsverbots auf die Fälle, dass die Anteile im Wege der Wertpapierleihe an eine PersGes. oder von einer PersGes. überlassen werden und an dieser oder an diesen PersGes. Körperschaften unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, die als „schädliche“ Verleiher oder Entleiher iSd. Abs. 10 Satz 1 zu qualifizieren wären. Die mittelbare Beteiligung liegt allerdings nur vor, wenn dies über eine oder mehrere PersGes. erfolgt.

► *Personengesellschaft als Entleiher:* Folge ist in diesem Fall zum einen, dass die an eine PersGes. überlassenen Wertpapiere der an ihr beteiligten Körperschaft als Entleiher zugerechnet werden. Dabei erfolgt die Anwendung des § 8b auf Ebene des Gesellschafters, so Abs. 6. Das Gleiche gilt gem. Abs. 10 Satz 6 für den Fall des neu eingeführten BA-Abzugsverbots. Die Zurechnung erfolgt in diesem Fall allerdings, da es an einer „soweit“-Regelung in Abs. 10 Satz 6 fehlt, in voller Höhe bei dieser beteiligten Körperschaft (so auch KRAUSE/SCHULTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 210; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689 [694]; SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 598 [609]).

► *Personengesellschaft als Verleiher*: Der andere Fall, den Abs. 10 Satz 6 meint, ist derjenige, bei der Verleiher nicht eine Körperschaft, sondern eine PersGes. ist. Ist in diesem Fall die übernehmende Körperschaft („Entleiher“) unmittelbar oder mittelbar an dieser PersGes. beteiligt, so greift das BA-Abzugsverbot des Abs. 10 ein.

► *Fehlende wechselseitige Beteiligung*: Besteht eine der dargestellten wechselseitigen Beteiligungen zwischen „schädlichem“ Verleiher und Entleiher nicht, so kommt es dagegen nicht zur Anwendung des BA-Abzugsverbots (so auch HAHNE, FR 2007, 810 [826]). Davon zu unterscheiden ist die sinn-gemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 über § 3c Abs. 2 Satz 3 EStG bei der Überlassung an eine natürliche Person oder eine PersGes. mit natürlichen Personen als Gesellschafter, die eine stl. begünstigte Dividende gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG versteuern (vgl. § 3c Anm. J 07-4).

Satz 7: Abs. 10 Satz 7 bestimmt, dass die Anteile im Fall des Abs. 10 Satz 6 als von der Körperschaft als „indirektem“ Verleiher bzw. an die Körperschaft als „indirekten“ Entleiher überlassen gelten (SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689 [694]). Dies stellt sicher, dass es bei Zwischenschaltung von PersGes. auf Ebene der Körperschaft nicht zu einem Abzug von BA kommt. Soweit ein BA-Abzug nicht möglich ist, kommt es im Ergebnis zu einer Besteuerung des Ertrags in Höhe der vereinnahmten Dividende bei der Körperschaft. Die Umsetzung erscheint nicht problematisch. Die nicht abziehbaren BA erhöhen außerhalb der Bilanz das Einkommen (in voller Höhe).

7. Verhinderung einer Übermaßbesteuerung (Satz 8)

J 07-25

Kapitalertragsteuerpflicht des Verleihers: Abs. 10 Satz 8 schließt eine Anwendung der Sätze 1–7 aus, soweit § 2 Nr. 2 Halbs. 2 oder § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 auf die überlassende Körperschaft Anwendung findet. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 dehnt die beschränkte StPflcht auf Leihgebühren und Kompensationszahlungen aus, die im Rahmen von Wertpapierleihe oder „echten“ Wertpapierpensionsgeschäften für überlassene Anteile an inländ. KapGes. an eine Körperschaft entrichtet werden (vgl. § 2 Anm. J 07-1). IVm. § 32 Abs. 3 Sätze 1 und 2 nF wird der Sonderfall der kommunalen Wertpapierleihe bzw. kommunalen Wertpapierpension so gestaltet, dass beschränkt stpfl. Körperschaften auch für Kompensationszahlungen und Leihgebühren KapErtrSt. mit abgeltender Wirkung entrichten müssen (vgl. § 2 Anm. J 07-5). Die Einfügung des § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 führt dazu, dass nunmehr auch bei stbefreiten Körperschaften als Verleiher eine „beschränkte Steuerpflicht“ für Kompensationszahlungen und Leihgebühren vorliegt (vgl. § 5 Anm. J 07-3).

Ausschluss der Regelungen der Sätze 1–7: Sind die Kompensationszahlungen und Leihgebühren beim Verleiher im Wege des KapErtrStAbzugs stpfl., ergäbe sich eine Übermaßbesteuerung, würde auch der BA-Abzug auf Ebene des Entleihers ausgeschlossen. Dies will Satz 8 verhindern, wenn es dort heißt, dass die Sätze 1–7 nicht gelten, „soweit“ § 2 Nr. 2 Halbs. 2 bzw. § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 Anwendung finden. Der Ausschluss ist umfassend, so dass bei Vorliegen der beschriebenen StPflcht auf Verleiherebene die Kompensationszahlungen und Leihgebühren auf Entleiherebene (wie-

#####

##771##

KStG § 8b Anm. J 07-25 Beteil. an anderen Körperschaften usw.

der) in voller Höhe als BA abziehbar sind (so ausdrücklich auch HAHNE, FR 2007, 819 [824]; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689 [695]; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647 [1650]).

K 30

Nöcker

##772##

§ 8c

Verlustabzug bei Körperschaften

idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630)

¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. ³Als ein Erwerber im Sinne des Satzes 1 und 2 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. ⁴Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(7b) § 8c findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung.

...

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

##773##

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 8c durch das UntStReformG 2008

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung	J 07-1	1. Verhältnis zu § 42 AO	J 07-4
II. Grund und Bedeutung der Neuregelung	J 07-2	2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften	J 07-5
III. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Neuregelung	J 07-3	3. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	J 07-6
IV. Verhältnis der Neuregelung zu anderen Vorschriften		4. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften	J 07-7

Erläuterungen zu § 8c

	Anm.		Anm.
I. Überblick	J 07-8	g) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs: „übertragen“	J 07-16
II. Satz 1: Quotaler Untergang der nicht genutzten Verluste		h) Ergänzender Ersatztatbestand: „oder ein vergleichbarer Sachverhalt“	J 07-17
1. Inhalt	J 07-9	3. Rechtsfolge: Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste sind insoweit nicht mehr abziehbar (Satz 1 Halbs. 2)	J 07-18
2. Tatbestandsvoraussetzungen (Satz 1 Halbs. 1)		III. Satz 2: Totaluntergang der nicht genutzten Verluste	
a) Allgemeines: Beweislastverteilung	J 07-10	1. Inhalt	J 07-19
b) Zeitliche Voraussetzung: „innerhalb von fünf Jahren“	J 07-11	2. Tatbestandsvoraussetzungen	J 07-20
c) Qualität des Übertragungsvorgangs: „mittelbar oder unmittelbar“	J 07-12	3. Rechtsfolge	J 07-21
d) Quantitative Voraussetzung: „mehr als 25 Prozent“	J 07-13	IV. Satz 3: Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit einem Erwerber im Sinne des Satzes 1 und 2	
e) Bezugsgröße: „des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“	J 07-14	1. Inhalt	J 07-22
f) Erwerberkreis: „an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen“	J 07-15	2. Tatbestandsvoraussetzungen	
		a) Gruppe von Erwerbern	J 07-23

	Anm.		Anm.	
b) Gleichgerichtete Interessen	J 07-24	der Übertragung des gezeichneten Kapitals		
3. Rechtsfolge	J 07-25		1. Inhalt	J 07-26
V. Satz 4: Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit			2. Tatbestandsvoraussetzungen	J 07-27
			3. Rechtsfolge	J 07-28

Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 8c durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: BENZ/ROSENBERG, Verlustausgleich/Verlustabzug, Mantelkauf, in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 172; BEUSSER, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1549; BINNEWIES, Änderungen für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter nach der Unternehmenssteuerreform 2008, AG 2007, 165; BRINKMEIER, Die geplante Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick über die Auswirkungen des Referentenentwurfs für GmbH, GmbH-StB 2007, 81; Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme v. 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.3.2007, GmbHR 2007, 421; CREZELIUS, Zur Methodologie des gegenwärtigen Steuerrechts, Stbg. 2007, 449; DIETERLEN/WINKLER, Konzernsachverhalte im Rahmen der neuen „Mantelkauf“-Regelung des § 8c KStG, GmbHR 2007, 815; DÖRFLER/WITTKOWSKI, Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, 513; DÖRR, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung, NWB F. 4, 5181; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, 630; ENDRES/SPENGLER/REISTER, Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, WPg. 2007, 478; VON FREEDEN, Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften, in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 521; GRÜTZNER, Verschärfung der bisherigen Einschränkungen beim Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG durch § 8c KStG-E, StuB 2007, 339; HANS, Unternehmensteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), FR 2007, 775; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., IDW zum Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, IDW-FN 2007, 194; JONAS, Regierungsentwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes, WPg. 2007, 407; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KINZL, Neuregelungen beim Verlustabzug für Kapitalgesellschaften, AG 2007, 815; KUSSMAUL/ZABEL, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung? – Kritische Anmerkungen zu aktuellen Gesetzesvorhaben der Bundesregierung, BB 2007, 967; LANG, Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStZ 2007, 62; LENZ/RIBBROCK, Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; MÜLLER-GATERMANN, Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 145; NEUMANN, Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG, GmbH-StB 2007, 249; NEUMANN/STIMPEL, Ausgewählte Zweifelsfragen zur neuen Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG, GmbHR 2007, 1194; NEYER, Verlustnutzung durch Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; OLBING, Der Steuergesetzgeber als Totengräber notleidender Unternehmen, AG 2007, 696; ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008 Teil I: Gewerbesteuerliche Änderungen und Besteuerung von Kapi-

##775##

talgesellschaften und deren Anteilignern, BB 2007, 1869; PFLÜGER, Die Neuerungen beim Mantelkauf optimal nutzen, GStB 2007, 318; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR (Hrsg.), UntStReformG, Berlin 2007, § 8c KStG; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12; STRECK, Die Unternehmensteuerreform 2008, NJW 2007, 3176; SUCHANEK/HERBST, Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkungen des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslaufvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863; VISKORF/MICHEL, Stimmrechtsübertragungen und vergleichbare Sachverhalte im Rahmen des § 8c KStG, DB 2007, 2561; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WIESE, Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften, DStR 2007, 741; WIESE/KLAAS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, 405; WINKLER/DIETERLEN, Neuregelung des Mantelkaufs, in ERNST & YOUNG/BDI (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2007, 153; ZERWAS/FRÖHLICH, § 8c KStG – Auslegung der neuen Verlustabzugsbeschränkung, DStR 2007, 1933.

J 07-1

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8c wird als Nachfolgevorschrift von § 8 Abs. 4 in das KStG eingefügt.

- ▶ *Satz 1* ordnet im Wesentlichen den quotalen Untergang nicht genutzter Verluste einer Körperschaft an, wenn mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile oder der Stimmrechte innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden.
- ▶ *Satz 2* bestimmt den vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste, wenn mehr als 50 % der Anteile oder der Stimmrechte innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden.
- ▶ *Satz 3* stellt als ergänzende Missbrauchsvorschrift eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen einem Erwerber iSd. Sätze 1 und 2 gleich.
- ▶ *Satz 4* regelt klarstellend, dass eine Kapitalerhöhung einer Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichsteht, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

Laufendes Gesetzgebungsverfahren (MoRaKG): Im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens zum MoRaKG soll § 8c um einen Abs. 2 ergänzt und § 8c idF des UntStReformG 2008 zu Abs. 1 werden. In dem geplanten Abs. 2 sollen unter zeitlicher Streckung des Verlustabzugs für Erwerbe durch oder von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft Ausnahmen vom grundsätzlichen Verlustabzugsverbot des § 8c definiert werden. Das Gesetzgebungsverfahren ist derzeit noch nicht abgeschlossen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: § 8c ist gem. § 34 Abs. 7b erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 stattfinden (BTDrucks. 16/4841, 78). § 34 Abs. 7b stellt somit an den zeitlichen Anwendungsbereich von § 8c zwei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen. Zum einen muss die Beteiligungstransaktion dem VZ 2008 zuzuordnen sein und zum anderen

K 4

Suchanek

##776##

muss die Anteilsübertragung (abzustellen ist auf den wirtschaftlichen Übergang) nach dem 31.12.2007 stattgefunden haben. Für Anteilsübertragungen, die in einem abweichenden Wj., das in 2008 endet, aber vor dem 1.1.2008 vollzogen werden, bedeutet dies, dass § 8c keine Anwendung findet. Diese Beteiligungstransaktion unterfällt ausschließlich dem sachlichen Geltungsbereich von § 8 Abs. 4.

II. Grund und Bedeutung der Neuregelung

J 07-2

Grund der Neuregelung: Die Neuregelung des § 8c zum Verlustabzug bei Körperschaften soll ausweislich der Gesetzesbegründung der Rechtsvereinfachung dienen, indem die streitige Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen“ der bisherigen Verlustabzugsbeschränkungsregelung des § 8 Abs. 4 aufgegeben wird (BTDrucks. 16/4841, 75). Neben dem Vereinfachungscharakter liegen § 8c aber auch rein fiskalische Erwägungen zugrunde, da er insbes. der Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkung durch § 23 Abs. 1 dient (s. hierzu die Schätzungen der vollen stl. Jahreswirkung aus §§ 8 Abs. 4, 8c mit 1,475 Mrd. € in BTDrucks. 16/4841, 43).

Bedeutung der Neuregelung:

► *Rechtliche Bedeutung:* § 8c stellt – wie bisher auch § 8 Abs. 4 aF (s. hierzu § 8 Anm. 403) – eine Durchbrechung des zivilrechtl. Trennungsprinzips und der stl. Subjektfähigkeit einer Körperschaft für die Abziehbarkeit nicht ausgeglichener oder abgezogener negativer Einkünfte dar, da ausschließlich Vorgänge auf der Anteilseignerebene für die Besteuerung der Körperschaft Bedeutung erlangen (ähnlich HEY, BB 2007, 1303 [1306]; DÖRFLER/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 513 [514]; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785 [788]; WIESE, DStR 2007, 741). Er legt stattdessen der Überprüfung der Abziehbarkeit der entsprechenden negativen Einkünfte eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde, die dem Gedanken der Unternehmeridentität für die Inanspruchnahme von vortragsfähigen Gewerbeverlusten bei (transparenten) Mitunternehmerschaften nach § 10a Satz 4 Halbs. 1 GewStG entlehnt, aber durch den Einbezug auch mittelbarer Anteilseignerwechsel wesentlich weiter gehend ist. Es liegt damit eine echte Drittwirkung vor. Des Weiteren ist er von seiner Grundkonzeption her eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift, da er ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/4841, 75) die Nachfolgevorschrift des § 8 Abs. 4 darstellt, der als solche zu qualifizieren war (s. hierzu BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Von seinen Wirkungen geht § 8c aber weit über eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift (s. hierzu nur die Stellungnahme des BRat, BTDrucks. 16/5377, 29) und Vereinfachungsregelung hinaus. Er ist vielmehr als reine, von fiskalischen Erwägungen geleitete „Verlustvernichtungsregelung“ zu qualifizieren (im Ergebnis ebenso HEY, BB 2007, 1303 [1306]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; KUSSMAUL/ZIPFEL, BB 2007, 967 [972]; WIESE, DStR 2007, 741 [744]), deren rechtsfolgenbegründendes Tatbestandsmerkmal die Überschreitung bestimmter Anteilsübertragungsgrenzen ist (CREZELIUS, Stbg. 2007 449 [453]), bezeichnet § 8c daher als kurzschlüssig). Dies ergibt sich auch aus der Gesetzesbegründung

##777##

zu der Aufhebung des § 8 Abs. 4, da insoweit von der zielgenaueren Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c gesprochen wird (s. BT-Drucks. 16/4841, 75). Übergeordnetes gesetzgeberisches Ziel kann hierbei nur die grundsätzliche Versagung des Verlustabzugs im Allgemeinen sein.

► *Wirtschaftliche Bedeutung:* Die Neuregelung wird allein aufgrund der völlig überschießenden mehrfachen Verlustabzugsbeschränkungen (s. Anm. J 07-5) erhebliche negative finanzielle Auswirkungen auf die Übertragung von Anteilen, sei es durch Rechtsgeschäft oder durch gesellschaftsrechtl. Reorganisationsmaßnahmen, haben. Insbes. das mit dem konjunkturellen Aufschwung eng verbundene M&A-Geschäft könnte uE durch § 8c einen herben Rückschlag erfahren (ebenso IDW, IDW-FN 2007, 194 [203]; WIESE, DStR 2007, 741 [745]). Ferner wird § 8c möglicherweise zu einer Verkomplizierung der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen führen. Für die verbleibenden Anteilseigner ist es nicht hinnehmbar, dass Handlungen eines (bisherigen) Mitgesellschafters in Gestalt der Veräußerung an einen Dritten zu einem Eingriff in ihre und die Vermögensrechte der Körperschaft führen. Es liegt daher nahe, dass auf gesellschaftsvertraglicher Basis Schadensersatzpflichten für den Fall des Eintritts der Rechtsfolgen des § 8c vereinbart werden, wobei die Zulässigkeit der Normierung einer derartigen Vereinbarung bei einer AG vor dem Hintergrund von § 23 Abs. 5 AktG höchst zweifelhaft ist, da sich hiernach jeder – auch zukünftige – Aktionär darauf verlassen können soll, dass die Satzung keinerlei ungewöhnliche Bestimmung enthält, die die Verkehrsfähigkeit der Aktien einschränkt (PENTZ in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2000, § 23 Rn. 150). Etwas anderes gilt nur, wenn es sich bei den betreffenden Aktien um vinkulierte Namensaktien handelt, bei denen der Vorstand die Zustimmung zur Übertragung gem. § 68 Abs. 2 AktG bei Eintritt negativer stl. Konsequenzen für die AG verweigern kann oder hier sogar uE verweigern müsste.

Verfassungsrechtliche Zweifel: § 8c stellt einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dar (ebenso Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, GmbHR 2007, 421 [430]; ENDRES/SPENGLER/REISTER, WPg. 2007, 478 [488]; HANS, FR 2007, 775 [779]; HEY, BB 2007, 1303 [1306]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [203]; LENZ/RIBBROCK, BB 2007, 587 [590]; MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 145 [158]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785 [788]; WIESE, DStR 2007, 741 [744]). Die verfassungsrechtl. Fundierung des objektiven Nettoprinzips wurde in der Rspr. bisher zwar ausdrücklich offen gelassen und es wurde lediglich ausgeführt, dass der Gesetzgeber dieses Prinzip jedenfalls bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen dürfe (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 [237]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 [48]). Dadurch aber, dass seine Durchbrechung eines sachlich rechtfertigenden Grundes bedarf, wird ihm im Ergebnis aber doch eine verfassungsrechtl. Fundierung zugeschrieben (vgl. auch WENDT in DStJG 28 [2005], 41 [49 ff.] mwN.). Bezogen auf § 8c dürfte ein derartiger sachlich rechtfertigender Grund in dem Anteilseignerwechsel nicht zu erblicken sein, da generalisierende und typisierende Rege-

lungen sich an einem typischen Fall zu orientieren haben (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518). Ein reiner Anteilseignerwechsel ist für sich betrachtet aber noch kein typischer Missbrauchsfall, der eine (partielle) Versagung des Verlustabzugs rechtfertigt.

► *Zusammenwirken mit der Zinsschranke:* Der Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip wird durch das Zusammenwirken des § 8c mit der Zinsschranke noch deutlicher. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG lässt grundsätzlich einen steuerwirksamen Abzug von Zinsaufwendungen nur bis zur Höhe von 30 % des stl. EBITDA zu, wenn nicht die Ausnahmeregelungen von § 4h Abs. 2 EStG iVm. § 8a in Anspruch genommen werden können. Dieses ist bereits für sich vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips äußerst fragwürdig. Wenn aber noch zusätzlich die auf Basis von § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG in einem VZ nicht ausgleichsfähigen Zinsen lediglich in den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG eingehen und dieser nach § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8c Satz 1 oder 2 teilweise bzw. vollständig untergeht, nur weil mehr als 25 % bzw. 50 % der Anteile an einer Körperschaft auf einen Erwerber übertragen werden, kann dies nicht mehr mit einer typisierenden oder generalisierenden Regelung gerechtfertigt werden, die für sich keinen typischen Missbrauchsfall darstellt.

► *Zusammenwirken mit der Mindestbesteuerung:* Mit Wirkung ab dem VZ 2004 ist die sog. Mindestbesteuerung gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG eingefügt worden, die eine unbeschränkte Verrechnung von Einkünften mit einem Verlustvortrag nur bis zur Höhe von 1 Mio. € zulässt. Der übersteigende Betrag kann nur noch zu 60 % mit Verlusten aus vergangenen VZ verrechnet werden. Ist nun einer Körperschaft in der Vergangenheit auf Basis der Mindestbesteuerung eine unbeschränkte Verrechnung ihrer positiven Einkünfte mit vorhandenen Verlustvorträgen versagt worden und geht ab dem VZ 2008 dieser künstlich gestreckte Verlustvortrag auf Basis von § 8c Satz 1 oder 2 teilweise bzw. vollständig unter, wird die offensichtliche Verfassungswidrigkeit der Neuregelung noch verstärkt (zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung s. LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3).

III. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Neuregelung

J 07-3

Persönlicher Geltungsbereich: Der persönliche Geltungsbereich des § 8c beschränkt sich auf Körperschaften. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Personenvereinigungen und Vermögensmassen nicht erfasst sind.

Sachlicher Geltungsbereich: Vom sachlichen Geltungsbereich des § 8c sind die nicht abgezogenen oder ausgeglichenen negativen Einkünfte einer Körperschaft unabhängig davon betroffen, ob diese im Inland unbeschränkt oder lediglich beschränkt stpfl. ist oder unter welche Einkunftsart die entsprechenden nicht genutzten Verluste zu fassen sind.

IV. Verhältnis der Neuregelung zu anderen Vorschriften

J 07-4 1. Verhältnis zu § 42 AO

Von seiner Grundkonzeption ist § 8c als Nachfolgevorschrift von § 8 Abs. 4 eine spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift (s. Anm. J 07-2). Seine normierten Rechtsfolgen gehen somit nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO dem allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 Abs. 2 AO vor, wenn seine Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Sind seine Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, kann es nach § 42 Abs. 1 Satz 4 AO auch zur Erfüllung des allgemeinen Missbrauchstatbestands kommen.

J 07-5 2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften

Verhältnis zu § 2a EStG: Nach § 8 Abs. 1 ermittelt sich das kstl. Einkommen ua. nach den Vorschriften des EStG. Zu diesen zählt auch § 2a EStG (s. auch R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Da § 8c die Nichtabziehbarkeit von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften regelt, finden die Rechtsfolgen des § 8c bei Tatbestandserfüllung auf die entsprechenden negativen Einkünfte des § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG und die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG Anwendung. § 8c ergänzt demnach die Voraussetzungen für die Verlustverrechnung nach § 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG.

Verhältnis zu § 4h EStG: § 4h EStG ist unter Zugrundelegung der Modifikationen des § 8a Abs. 1 Satz 1 als Gewinnermittlungsvorschrift bei der Ermittlung des kstl. Einkommens über § 8 Abs. 1 anzuwenden. Nach § 8a Abs. 1 Satz 2 gilt § 8c für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 entsprechend. Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 8c ist damit Voraussetzung für den Zinsvortrag nach § 8 Abs. 1 iVm. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG.

Verhältnis zu § 10d EStG: § 10d EStG ist gem. § 8 Abs. 1 bei der Ermittlung des kstl. Einkommens anzuwenden. § 8c ergänzt hierbei die Voraussetzungen des Verlustabzugs nach § 10d EStG.

Verhältnis zu § 15 Abs. 4 EStG: § 15 Abs. 4 beschränkt die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, aus Termingeschäften und aus stillen Beteiligungen, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an KapGes. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und anderen Einkünften. § 8c findet auf diese nicht genutzten Verluste bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale Anwendung und ergänzt demnach die Voraussetzung für die spätere Verrechenbarkeit dieser Verluste.

Verhältnis zu § 15a EStG: § 15a EStG ist ebenfalls eine bei der Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 zu berücksichtigende Vorschrift des EStG (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Die Rechtsfolgen des § 8c treten mithin bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale auch für die nicht nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichsfähigen Verluste ein, soweit die von § 8c erfasste Körperschaft Gesellschafter einer PersGes. ist. Die Nichterfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 8c bei einer Körperschaft, die eine Gesellschafterstellung bei einer PersGes. einnimmt, ist damit Voraussetzung für den Bestand der nicht nach § 15a Abs. 1 EStG ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste auf Ebene der PersGes., soweit sie auf die betreffende Körperschaft entfallen.

Verhältnis zu § 15b EStG: § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG versagt die Verrechenbarkeit von Verlusten aus Steuerstundungsmodellen mit anderen Einkünften. Die entsprechenden Verluste dürfen gem. § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG nur mit zukünftigen Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden. Dadurch, dass § 8c die Nichtabziehbarkeit von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünften regelt, wenn seine Tatbestandsmerkmale eingetreten sind, ist er somit weitere Voraussetzung für die zukünftige Verrechenbarkeit der erfassten Verluste nach Maßgabe des § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG.

3. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

J 07-6

Verhältnis zu § 8 Abs. 4: § 8 Abs. 4 ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 neben § 8c bis zum 31.12.2012 parallel anzuwenden. § 34 Abs. 6 Satz 4 stellt dabei die Auslaufvorschrift des § 8 Abs. 4 (s. hierzu § 8 Anm. J 07-3) dar und soll missbräuchliche Gestaltungen in der Übergangsphase zu § 8c verhindern (s. BTDrucks. 16/5491, 22). Zu näheren Einzelheiten und zur Kritik s. § 8 Anm. J 07-4.

Verhältnis zu § 8a: § 8a Abs. 1 Satz 3 erklärt § 8c auf den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG für entsprechend anwendbar. § 8a Abs. 1 Satz 3 hat demnach den Charakter einer Öffnungsvorschrift für die Anwendung des § 8c auf den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG. Zu Details s. § 8a Anm. J 07-9.

4. Verhältnis zu sonstigen steuerlichen Vorschriften

J 07-7

Verhältnis zu § 10a GewStG: Nach § 10a Satz 8 GewStG ist § 8c auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Körperschaft entsprechend anwendbar. Es besteht somit eine rechtl. Verbindung zwischen den beiden Vorschriften. Die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 8c bei einer Körperschaft als Mitunternehmerin einer PersGes. hat allerdings keinen Einfluss auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a Satz 1 GewStG der Mitunternehmerschaft für die Frage des Vorliegens der Unternehmeridentität, da insoweit unter Zugrundelegung zivilrechtl. Gesichtspunkte geprüft wird, ob der Gewerbebetrieb im Abzugsjahr von demselben Unternehmer betrieben wird (s. hierzu nur BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616). Ferner ist die PersGes. in eigener Person nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldnerin der GewSt.

Verhältnis zu § 12 Abs. 3 UmwStG: § 12 Abs. 3 Halbs. 2 UmwStG ordnet die entsprechende Geltung von § 4 Abs. 2 und 3 UmwStG an. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG normiert wiederum, dass verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. § 12 Abs. 3 Halbs. 2 UmwStG iVm. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG regelt mithin die Versagung des Übergangs von Verlusten auf einen anderen Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, wohingegen § 8c Fälle des ganzen oder teilweisen Untergangs von selbst erwirtschafteten Verlusten eines Rechtsträgers regelt. Zu Konkurrenzfragen wie beim bisherigen Verhältnis zwischen § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG (s. hierzu § 8 Anm. 412) kann es nicht mehr kommen. Es

können allerdings durch umwandlungsrechtl. Reorganisationsmaßnahmen die Rechtsfolgen des § 8c eintreten, da insoweit eine Anteilsübertragung gegeben ist (s. hierzu näher Anm. J 07-16).

Erläuterungen zu § 8c

J 07-8

I. Überblick

§ 8c stellt eine Regelung zur teilweisen oder vollständigen Beschränkung nicht genutzter Verluste einer Körperschaft dar. Satz 1 normiert hierbei erstmalig Fälle des teilweisen Untergangs der nicht genutzten Verluste und hat zusätzlich rechtsprechungsbrechenden Charakter (vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616), wenn nunmehr auch der mittelbare Beteiligungserwerb in den Anwendungsbereich der Regelung zur Beschränkung des Verlustabzugs fällt. Darüber hinaus regelt er Sachverhalte, die der Übertragung von Mitgliedschaftsrechten an einen Erwerber gleichzusetzen sind. Satz 2 regelt die Fälle der vollständigen Versagung der nicht genutzten Verluste und ist damit die eigentliche Nachfolgeregelung von § 8 Abs. 4 Sätze 1 und 2. Der Unterschied zum bisherigen § 8 Abs. 4 besteht darin, dass konzeptionell Sätze 1 und 2 nunmehr die Fälle definieren, für die ihre Rechtsfolgen eintreten sollen, wohingegen § 8 Abs. 4 Satz 1 mit dem Erfordernis der wirtschaftlichen Identität lediglich einen unbestimmten Rechtsbegriff lieferte, der durch ein Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 (zu näheren Einzelheiten s. § 8 Anm. 426) umschrieben wurde. Satz 3 regelt die Zusammenfassung einer Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen zu „einem Erwerber“ und stellt eine eigenständige Missbrauchsvorschrift zu den Tatbestandserfordernissen der Sätze 1 und 2 dar. Satz 4 ist die gesetzliche Kodifizierung der bisherigen Auffassung der FinVerw. zu § 8 Abs. 4 Satz 1 (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 26), dass beteiligungsquotenverändernde Kapitalerhöhungen der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichzusetzen sind (BFH v. 4.9.2002 – I R 78/01, GmbHR 2003, 306, neigte bisher lediglich zu einer Gleichsetzung).

II. Satz 1: Quotaler Untergang der nicht genutzten Verluste

J 07-9 **1. Inhalt**

Satz 1 ordnet an, dass nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte, die als nicht genutzte Verluste definiert werden, insoweit nicht mehr abziehbar sind, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar bei einer Körperschaft mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Die Erfüllung dieser Bedingungen wird vom Gesetz als schädlicher Beteiligungserwerb bezeichnet. Der Neuregelung liegt somit der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert

K 10

Suchanek

#####

##782##

(s. BTDrucks. 16/4841, 76). Der Aspekt des wirtschaftlichen Identitätsverlusts findet dabei allerdings im Gesetzeswortlaut keinen Ausdruck mehr. Auf das Kriterium der „Zuführung von überwiegend neuem BV“ des in § 8 Abs. 4 Satz 2 normierten Regelbeispiels für den Verlust der wirtschaftlichen Identität wird zukünftig verzichtet.

2. Tatbestandsvoraussetzungen (Satz 1 Halbs. 1)

a) Allgemeines: Beweislastverteilung

J 07-10

Die von Satz 1 Halbs. 1 normierten Tatbestandsmerkmale stellen steuerbegründende Tatsachen dar. Für diese trägt die FinVerw. die Beweislast (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220 zur grundsätzlichen Beweislast für steuerbegründende Tatsachen). Sind diese festgestellt, trägt die Körperschaft die Feststellungslast dafür, dass der StAnspruch trotz der steuerbegründenden Tatsachen dennoch nicht entstanden ist (rechtshindernde Tatsache; vgl. allgemein hierzu BFH v. 15.7.1986 – VII R 145/85, BStBl. II 1986, 857; v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Eine rechtshindernde Tatsache, wie zB das Sanierungsprivileg nach § 8 Abs. 4 Satz 3, sieht § 8c jedoch nicht vor.

b) Zeitliche Voraussetzung: „innerhalb von fünf Jahren“

J 07-11

„Innerhalb von fünf Jahren“ ist im Sinne von Zeitjahren und nicht Wj. oder VZ auszulegen. Dabei ist dem Anteilseignerwechsel eine retrospektive Betrachtung zugrunde zu legen (BTDrucks. 16/4841, 76), dh. es wird von dem letzten Anteilseignerwechsel zurückblickend beurteilt, ob vorgelagerte Anteilsenerwerb bezogen auf den Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums innerhalb des Fünfjahreszeitraums liegen. Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB, wobei jedoch § 108 Abs. 3 AO, § 193 BGB keine Anwendung finden. Die Frist kann mithin unterjährig beginnen und enden. Sobald innerhalb des Fünfjahreszeitraums die Schwelle von 25 % (BTDrucks. 16/4841, 76, enthält insoweit ein Redaktionsversehen, wenn in Bezug auf Satz 1 von der „Schwelle von 50 Prozent“ gesprochen wird) überschritten wird, werden die Rechtsfolgen des Satzes 1 (s. hierzu Anm. J 07-18) ausgelöst; anschließend beginnt ein neuer Fünfjahreszeitraum.

Teleologische Reduktion beim zeitlich gestreckten Anteilsenerwerb:

Von der Rechtsfolge des Satzes 1 sind die nicht genutzten Verluste betroffen, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhanden sind (s. hierzu Anm. J 07-18). Dies bedeutet bei zeitlich gestreckten Anteilsenerwerb, dass sämtliche Anteilsenerwerbe innerhalb des Fünfjahreszeitraums einzubeziehen sind, auch wenn die Körperschaft erst im letzten Feststellungszeitpunkt vor Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze über nicht genutzte Verluste verfügt. Dies ist vom Sinn und Zweck der Vorschrift, dass ein Neugesellschafter nicht von den Altverlusten einer Körperschaft profitieren soll, nicht gedeckt, so dass uE Anteilsübertragungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums nur einzubeziehen sind, wenn die Körperschaft zum Zeitpunkt der jeweiligen Übertragung über nicht genutzte Verluste verfügt (ebenso DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5188]; LANG, DStZ 2007, 652 [659]; NEYER, BB 2007, 1415 [1419]).

#####

##783##

Beispiel: A erwirbt im Jahr 2008 25 % des gezeichneten Kapitals an der KapGes. K, die zu diesem Zeitpunkt nicht über nicht genutzte Verluste verfügt. Im Jahre 2010 erwirtschaftet K einen Verlust von 2 Mio. €. Am 1.1.2011 erwirbt A weitere 1 % des gezeichneten Kapitals der K.

Lösung: Nach dem Wortlaut des Satzes 1 ist auch der Anteilserwerb in 2008 in die Prüfung der Schädlichkeitsgrenze einzubeziehen, obwohl zu diesem Zeitpunkt keine nicht genutzten Verluste vorhanden waren. Es würden demnach 0,52 Mio. € (26 % von 2 Mio. €) untergehen. Dies ist vom Sinn und Zweck der Regelung nicht gedeckt, so dass der Erwerb aus 2008 nicht einzubeziehen ist.

Beginn des Fünfjahreszeitraums: Da § 34 Abs. 7b anordnet, dass § 8c erstmals auf Anteilsübertragungen, die nach dem 31.12.2007 stattfinden, Anwendung findet (s. hierzu Anm. J 07-1), bleiben Anteilsübertragungen, die vor diesem Zeitpunkt vollzogen wurden, bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze (s. hierzu Anm. J 07-13) außer Betracht.

Beispiel: An der KapGes. K sind A und B zu je 50 % beteiligt. In 2007 veräußert B 20 % seiner Beteiligung an C. Im Jahr 2008 überträgt B weitere 6 % auf C.

Lösung: Der Übertragungsvorgang aus dem Jahr 2007 bleibt bei der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze außer Betracht, da Satz 1 gem. § 34 Abs. 7b erstmals auf Anteilsübertragungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2007 vollzogen wurden.

► *Rückwirkende Umwandlung:* Werden Anteile an einer Körperschaft im Zuge einer Umwandlung in 2008 mit Rückwirkung auf einen Zeitpunkt, der noch im KJ. 2007 liegt, übertragen, führt die Rückwirkungsfiction der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG dazu, dass die Übertragung als in 2007 stattgefunden zu behandeln ist (s. hierzu auch BFH v. 17.9.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534; v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469). Satz 1 findet daher gem. § 34 Abs. 7b auf diese umwandlungsrechtl. Übertragung keine Anwendung (ebenso VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [537]).

J 07-12 c) **Qualität des Übertragungsvorgangs: „mittelbar oder unmittelbar“**

„Mittelbar oder unmittelbar“ bedeutet, dass der schädliche Beteiligungserwerb sich direkt bei den Anteilen an der Verlustkörperschaft vollzieht („unmittelbar“) oder aber auf einer höher gelagerten Beteiligungsstufe („mittelbar“) stattfindet, wobei die gesetzliche Kodifizierung der Erfassung auch mittelbarer Anteilsübertragungen rechtsprechungsbrechenden Charakter hat (s. hierzu Anm. J 07-8). Im Fall des mittelbaren Beteiligungserwerbs ist es unbeachtlich, ob dieser im In- oder Ausland oder über Körperschaften oder PersGes. erfolgt. Ferner differenziert Satz 1 im Fall der mittelbaren Übertragung nicht, auf welcher Stufe die Übertragung stattfindet. In Extremfällen kann dies auf der 10. oder einer noch höheren Beteiligungsebene stattfinden, so dass in diesen Fallkonstellationen fraglich ist, wie die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 für den Stpfl. und die FinVerw. praktikierbar und nachvollziehbar ist. Es wäre daher angebracht, dass die FinVerw. derartige Erwerbe zumindest dann im Billigkeitswege vom Anwendungsbereich des Satzes 1 ausnehmen würde, wenn sie im Rahmen umwandlungsrechtl. Reorganisationsmaßnahmen stattfänden (s. hierzu auch BMF v. 16.4.1999. BStBl. I 1999, 455 Tz. 28 zu § 8 Abs. 4 aF).

Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Übertragungsvorgänge: Mittelbare und unmittelbare Übertragungsvorgänge sind im Anwen-

dungsbereich von Satz 1 zusammenzufassen (ebenso NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]). Dies ergibt sich aber im Wesentlichen aus der Zusammenfassung des Erwerbs durch nahestehende Personen (s. hierzu Anm. J 07-15).

Keine Konzernbetrachtung: Eine Konzernklausel sieht Satz 1 aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Gestaltungsanfälligkeit (BTDrucks. 16/4841, 76) nicht vor, so dass bei Anteilsübertragungen in mehrstufigen Konzernstrukturen ein aus Sicht der Verlustkörperschaft vielfach unbeherrschbares Ereignis gegeben ist.

► *Veränderung der unmittelbaren Beteiligung ohne Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse:* Nach dem Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 76) bleibt eine Veränderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht deswegen unberücksichtigt, weil sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht ändert. Die Übertragung der unmittelbaren Beteiligung an einer Verlustgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger wird daher auch dann von Satz 1 erfasst, wenn der neue unmittelbare Anteilseigner die gleiche Anteilseignerstruktur wie der bisherige unmittelbare Anteilseigner aufweist (Schwestergesellschaft).

► *Wechsel von einem mittelbaren in ein unmittelbares Beteiligungsverhältnis:* Der Wechsel von einer mittelbaren zu einer unmittelbaren Beteiligung erfüllt die Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1, da eine unmittelbare Übertragung iSd. Satzes 1 stattfindet. Für eine teleologische Reduktion besteht aufgrund des eindeutigen Wortlauts kein Raum (aA DIETERLEN/WINKLER, GmbHR 2007, 815 [816]).

Beispiel: KapGes. A ist alleinige Gesellschafterin von KapGes. B. Diese hält wiederum sämtliche Anteile an der KapGes. C, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Im Jahr 2008 überträgt KapGes. B 26 % der Anteile an KapGes. C auf KapGes. A.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von KapGes. B auf KapGes. A führt zum anteiligen Untergang der nicht genutzten Verluste von KapGes. C (0,26 Mio. €), obwohl wirtschaftlich kein neuer Anteilseigner hinzugetreten ist.

► *Verkürzung der Beteiligungskette unter Beibehaltung der mittelbaren Anteilsinhaberschaft:* Der Wechsel von einer mittelbaren Beteiligung in eine weiterhin nur mittelbare Beteiligung durch Verkürzung der Beteiligungskette ist uE nicht von Satz 1 erfasst, da der Erwerber weiterhin nur mittelbar beteiligt ist (ebenso BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [179 f.]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1200]; aA DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 14) und somit keine unmittelbare oder mittelbare Übertragung stattgefunden hat.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der K₁, die wiederum sämtliche Anteile an der K₂ hält. K₂ ist zu 26 % an K₃ beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Im Jahre 2008 überträgt K₁ ihre Beteiligung an K₂ auf A.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von K₁ auf A führt nicht zum anteiligen Untergang der nicht genutzten Verluste von K₃, da die Anteile an K₃ weiterhin unmittelbar K₂ und mittelbar A zuzurechnen sind. Es hat somit weder eine mittelbare noch eine unmittelbare Übertragung der Anteile an K₃ iSd. Satzes 1 an einen Erwerber stattgefunden. Darüber hinaus wurde die durch die Anteilseignerstruktur geprägte wirtschaftliche Identität (s. hierzu BTDrucks. 16/4841, 76) der K₃ nicht verändert, so dass auch nach dem Sinn und Zweck der Norm kein schädlicher Beteiligungs-erwerb gegeben ist.

J 07-13 d) **Quantitative Voraussetzung: „mehr als 25 Prozent“**

Satz 1 definiert die Größe für das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs mit mehr als 25 % der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. J 07-14) und orientiert sich dabei an der gesellschaftsrechtl. Sperrminoritätsgröße (zB § 53 Abs. 2 GmbHG, § 179 Abs. 2 AktG). Im Fall einer mittelbaren Anteilsübertragung ist dabei die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote zugrunde zu legen (BTDrucks. 16/4841, 76). Mit diesem Hinweis möchte der Gesetzgeber bei der Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze eine rein mathematische Vorgehensweise zur Anwendung bringen. Dies bedeutet aber auch, dass mittelbare Beteiligungen in die Schädlichkeitsprüfung einbezogen werden, bei denen isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Hier muss uE eine teleologische Reduktion vorgenommen werden (ebenso DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5197]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [865]). § 8c ist als Nachfolgevorschrift von § 8 Abs. 4 als spezialgesetzliche – und auch typisierende – Missbrauchsvorschrift zu qualifizieren (s. hierzu Anm. J 07-2). Wenn demnach auf einer vorgelagerten Stufe mangels Erreichen der quantitativen Voraussetzung kein Missbrauch gegeben ist, dann kann auf einer nachgelagerten Beteiligungsstufe erst recht kein Missbrauch mehr gegeben sein.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der K₁, die eine 13%ige Beteiligung an K₂ und eine 38%ige Beteiligung an K₃ hält. K₂ und K₃ wiederum halten jeweils 50 % der Anteile an K₄. K₂ und K₄ verfügen über nicht genutzte Verluste. Im Jahr 2008 überträgt A sämtliche Anteile an K₁ auf B.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von A auf B führt nicht dazu, dass bei K₂ ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, da lediglich 13 % der Anteile übertragen werden. Bei K₄ hingegen gehen unter Zugrundelegung einer rein mathematischen Betrachtungsweise 25,5 % der nicht genutzten Verluste unter, da über K₂ mittelbar 6,5 % und über K₃ mittelbar 19 %, mithin im Saldo 25,5 %, an K₄ übertragen werden. Es wird also auch der Übertragungsvorgang an K₄ über K₂ einbezogen, obwohl bei Letzterer isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb gegeben ist. Diese Vorgehensweise ist uE zu weitgehend und muss daher unter teleologischer Reduktion aus der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze ausgeklammert werden.

Eigene Anteile mindern – wie bisher auch bei § 8 Abs. 4 (s. hierzu BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 3; § 8 Anm. 445) – die Bezugsgröße (s. hierzu Anm. J 07-14). Für die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb erreicht ist, ist das Verhältnis der übertragenen Bezugsgröße zum Betrag der um die eigenen Anteile gekürzten Bezugsgröße maßgebend. Aus gestalterischer Sicht kann sich daher anbieten, im Vorfeld des geplanten Beteiligungserwerbs die eigenen Anteile der Körperschaft an einen bereits vorhandenen Anteilseigner zu veräußern, um wieder eine ungeminderte Bezugsgröße herzustellen.

Nämlicher Anteil: Die mehrfache Übertragung eines nämlichen Anteils, der die Schädlichkeitsgrenze überschreitet, führt uE nicht zu einer mehrfachen Anwendung von Satz 1, da nach dem Sinn und Zweck der Regelung die mit dem Anteil verbundenen Verluste bereits im Zuge der ersten Übertragung untergegangen sind (ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 13; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [866]; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [190]; aA NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1198]). Sofern allerdings nach der ersten Übertragung neue nicht abgezogene oder nicht ausgeglichene negative Einkünfte

durch die Körperschaft erwirtschaftet wurden, gehen diese insoweit unter, wie sie auf den entsprechenden Anteil entfallen.

Beispiel: A ist zu 26 % an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. In 2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. Dieser überträgt kurz darauf die erworbene Beteiligung auf C. Während der Zeit der Anteilshaberschaft von B wurden von K nicht genutzte Verluste iHv. 100 000 € erwirtschaftet.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B führt bei K nach Satz 1 zum Untergang nicht genutzter Verluste iHv. 0,26 Mio. €. Die weitere Übertragung von B auf C löst bezogen auf den Restbestand der Altverluste von 0,74 Mio. € den Tatbestand des Satzes 1 nicht erneut aus, da die mit dem Anteil verbundenen Verluste bereits im Zuge der Übertragung von A auf B untergegangen sind. Bezogen auf die neuen Verluste von 100 000 € führt die Übertragung von B auf C allerdings zum Untergang von 26 000 € nach Satz 1.

e) Bezugsgröße: „des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft“

J 07-14

Die quantitative Voraussetzung von mehr als 25 % bezieht sich auf das gezeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, die Beteiligungsrechte oder die Stimmrechte und ist im zivilrechtl. Sinne zu verstehen (s. aber Anm. J 07-16 zur Eigentumsvoraussetzung). Es reicht aus, wenn die Schädlichkeitsquote bei einer der genannten Messgrößen überschritten wird (so auch NEYER, BB 2007, 1415 [1418]). Mit den ersten drei Bezugsgrößen werden die verschiedenen Formen von Beteiligungsrechten gekennzeichnet. Das gezeichnete Kapital ist bei KapGes., Mitgliedschaftsrechte sind bei Genossenschaften und Beteiligungsrechte bei Körperschaften im Allgemeinen (aA DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 18 zu Beteiligungsrechten) die jeweilige Bezugsgröße. Bei einer AG beinhaltet dies auch stimmrechtslose Vorzugsaktien, da in Satz 1 Stimmrechte nur dort einen eigenständigen Anwendungsbereich haben, wo die anderen Bezugsgrößen nicht oder nicht in entsprechendem Maße übertragen werden (ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 18; HANS, FR 2007, 775 [776]; zweifelnd BEUSSER, DB 2007, 1549 [1551]; aA LANG, DStZ 2007, 652 [653]). Mit der letzten Bezugsgröße „Stimmrechte“ wird zusätzlich eine flankierende Missbrauchsregel definiert, die bisher in Ausnahmefällen einen Anwendungsfall von § 8 Abs. 4 Satz 1 darstellte (s. hierzu BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 30). Es werden somit auch die Fälle in den Anwendungsbereich von Satz 1 einbezogen, in denen zwar nicht mehr als 25 % der jeweiligen Anteile, aber mehr als 25 % der Stimmrechte an der jeweiligen Körperschaft übertragen werden.

f) Erwerberkreis: „an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen“

J 07-15

Übertragung „an einen Erwerber“: Die jeweilige Anteilsübertragung muss grundsätzlich „an einen Erwerber“ erfolgen. Dieser kann durch den erfassten Übertragungsvorgang (s. hierzu Anm. J 07-16) neu in die Körperschaft eintreten oder aber auch eine bereits bestehende Beteiligung weiter ausbauen. Der schädliche Beteiligungserwerb nach Satz 1 muss nicht in einem Rechtsakt oder von einem Veräußerer vollzogen werden. Es reicht aus, wenn eine Vielzahl von Übertragungsakten auf den einen Erwerber inner-

##787##

halb des zeitlichen Rahmens von fünf Jahren (s. hierzu Anm. J 07-11) die quantitative Voraussetzung von mehr als 25 % (s. hierzu Anm. J 07-13) der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. J 07-14) erfüllt. Die Neuregelung unterscheidet sich damit konzeptionell von § 8 Abs. 4 Satz 2, der vom Grundsatz jedwede Anteilsübertragung – auch an verschiedene Erwerber (s. hierzu BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 5) – unter dem Vorbehalt eines sachlichen Zusammenhangs (s. hierzu SUCHANEK, GmbHR 2006, 770) in die Schädlichkeitsprüfung einbezogen hat. Eine Vielzahl von geringfügigen Beteiligungstransaktionen auf verschiedene Erwerber, zB beim Börsenhandel, ist damit im Grundsatz nicht mehr von § 8c erfasst (s. aber auch Anm. J 07-22 f.).

Einbezug von nahestehenden Personen zum Erwerber: In die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, sind auch Erwerbe durch nahestehende Personen zu dem eigentlichen Erwerber einzubeziehen. Die Erreichung der schädlichen Beteiligungsgrenze kann demnach nicht dadurch vermieden werden, dass die qualifizierte Beteiligung durch verschiedene Erwerber angeschafft wird, die als nahestehende Personen einzustufen sind.

► *Nabestehende Personen* iSd. Satzes 1 sind zunächst im Grundsatz alle natürlichen und juristischen Personen sowie PersGes., die als nahestehende Personen iSd. Rspr. zu § 8 Abs. 3 Satz 2 zu qualifizieren sind (ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 21; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5186]; NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 [251]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [868]; aA HANS, FR 2007, 775 [777]; NEYER, BB 2007, 1415 [1417]; WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [157]). Das Nahestehen kann im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 3 Satz 2 durch familiäre, aber auch sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtl. oder auch rein tatsächlicher Art begründet werden (BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). So gehört zB auch der Lebensgefährte zu den nahestehenden Personen iSd. Rspr. zu § 8 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204). Diese Auslegung ist jedoch normspezifisch einzuschränken, da ansonsten Satz 3 (s. hierzu Anm. J 07-22 f.) ohne Anwendungsbereich bliebe. Im Anwendungsbereich von Satz 1 ist das Nahestehen somit auf familiäre (§ 15 AO) und gesellschaftsrechtl. Verbundenheit beschränkt. Sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtl. oder rein tatsächlicher Art sind allenfalls im Anwendungsbereich von Satz 3 von Bedeutung. Die Definition der nahestehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG ist uE durch die fehlende Bezugnahme nicht einschlägig. Immer wenn das KStG die Definition der nahestehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG wünscht, nimmt es ausdrücklich auf diese Bezug (zB § 8a Abs. 2 idF des UntStReformG 2008). Ferner ergibt sich dies aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber der Bitte um Klarstellung (s. IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]) im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nicht nachgekommen ist.

► *Verfassungsrechtliche Zweifel:* Die Zusammenrechnung der Anteile von Familienmitgliedern und Ehegatten zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 stellt uE einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG dar. Es ist die Pflicht des Staates, Ehe und Familie im materiell-wirtschaftlichen Be-

reich als eigenständig und selbstverantwortlich zu respektieren (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 [346 f.]). Mit dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG sind demnach Bestimmungen unvereinbar, die die Ehe schädigen, stören oder sonst beeinträchtigen könnten (BVerfG v. 3.10.1989 – 1 BvL 78/86, BVerfGE 81, 1 [6]).

g) Form des schädlichen Beteiligungserwerbs: „übertragen“

J 07-16

Eine Übertragung beinhaltet uE jede rechtsgeschäftliche Übertragung bestehender Anteile unter Lebenden, dh. sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Übertragung im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (ähnlich FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 186 zu § 8 Abs. 4). Sie kann freiwillig oder auch zwangsweise erfolgen, so dass zB auch der aktienrechtl. Squeeze-out gem. § 327a AktG eine Übertragung iSd. Satzes 1 darstellt. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an der jeweiligen Bezugsgröße (s. hierzu Anm. J 07-14) ist hierbei ausreichend und maßgebend (ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 10; DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5185]; NEYER, BB 2007, 1415 [1417]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [866]).

Umwandlungsrechtliche Maßnahmen stellen idR rechtsgeschäftliche Übertragungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge dar. Demnach sind vom Anwendungsbereich des Satzes 1 die Verschmelzung, Spaltung, Einbringung, aber auch die Anwachsung erfasst (s. auch DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 15 f.; aA WINKLER/DIETERLEN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 153 [161 f.] zur Anwachsung), wenn eine Verlustkörperschaft im Zuge der Reorganisation mittelbar oder unmittelbar einen neuen Anteilseigner in schädlicher Beteiligungshöhe erhält (s. aber auch Anm. J 07-12 zu einer erforderlichen Billigkeitsregelung). Keine Übertragung liegt hingegen bei lediglich aus stl. Gründen fingierten Vermögensübertragungen wie beim Formwechsel gem. §§ 9, 25 UmwStG vor (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 186 mwN zu § 8 Abs. 4).

Erbfolge und Erbauseinandersetzung stellen uE – wie bisher auch (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 5) – keine Übertragung iSd. Satzes 1 dar (s. auch BTDrucks. 16/5491, 16), da sie nicht rechtsgeschäftlich erfolgen. Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (= Schenkungen) sind allerdings auch weiterhin als Übertragungen iSd. Satzes 1 zu werten (s. BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 5 zu § 8 Abs. 4).

h) Ergänzender Ersatztatbestand: „oder ein vergleichbarer Sachverhalt“

J 07-17

Mit dem Ersatztatbestand des „vergleichbaren Sachverhalts“ nimmt Satz 1 den Gedanken des § 8 Abs. 4 Satz 1 auf (ebenso NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1197]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [866]). Dieser erfasste nur die Fälle, die denen des Regelbeispiels in § 8 Abs. 4 Satz 2 wirtschaftlich vergleichbar waren, wobei § 8 Abs. 4 Satz 2 aber auch mittelbar einen Maßstab für § 8 Abs. 4 Satz 1 setzte (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829; v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392; v. 20.8.2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, 616). Dies gilt hier sinngemäß. Das Tatbestandsmerkmal der Übertragung von mehr als 25 % des gezeichneten

##789##

Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte setzt mittelbar einen Maßstab für den Ersatztatbestand des „vergleichbaren Sachverhalts“, wobei zwei Fallgruppen zu unterscheiden sind. Zum einen bezieht er sich auf das Tatbestandsmerkmal der „Übertragung“ (s. hierzu Anm. J 07-16), dh. die vorgenommene Maßnahme stellt wie zB eine Kapitalerhöhung, die auch in Satz 4 explizit einer Übertragung gleichgestellt ist (s. daher ausführlich Anm. J 07-26 f.), keine Übertragung iSd. Satzes 1 dar. Sie ist aber wirtschaftlich betrachtet mit einer Übertragung vergleichbar. Zum anderen ist das Kriterium der „Vergleichbarkeit“ an der quantitativen Voraussetzung (s. hierzu Anm. J 07-13) zu messen. Dies bedeutet, dass der Erwerber aufgrund weiterer Maßnahmen – neben seiner Beteiligtenstellung – einen derartigen Einfluss auf die Körperschaft ausüben kann, der einem zu mehr als 25 % Beteiligten entspricht (s. auch SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [866]). Im Ergebnis kann der Ersatztatbestand aber nur als vage und unkonkret bezeichnet werden (s. auch Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, GmbHHR 2007, 421 [430]; IDW, IDW-FN 2007, 194 [204]; BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [201]; HANS, FR 2007, 775 [780], wobei Letztere hieraus sogar eine Verfassungswidrigkeit wegen fehlender Normenklarheit ableiten wollen). Eine Verfassungswidrigkeit ist uE aufgrund der dargelegten Auslegungsmöglichkeit nicht gegeben. Es verbleiben daher in diesem Punkt eine erhebliche Rechtsunsicherheit und die mögliche Gefahr einer ausufernden Einzelfall-Rspr.

Zusammentreffen von Grundfall und Ersatztatbestand: Da Satz 1 als Voraussetzung für den Eintritt der Rechtsfolge (s. hierzu Anm. J 07-18) die mittelbare oder unmittelbare Übertragung von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Person fordert oder dass ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, kann es uE nicht zum Eintritt der Rechtsfolge kommen, wenn die geforderte quantitative Voraussetzung (s. hierzu Anm. J 07-13) nur durch Zusammenrechnung von Beteiligungsübertragungen, die den Grundfall erfüllen, und Anteils- oder Stimmrechtsverschiebungen, die einen vergleichbaren Sachverhalt darstellen, erreicht wird. Es werden in Satz 1 durch das Wort „oder“ zwei Alternativen formuliert, die voneinander abzugrenzen sind.

Beispielfälle:

- ▶ *Quotenverändernde Kapitalherabsetzung:* Die quotenverändernde Kapitalherabsetzung stellt uE einen vergleichbaren Sachverhalt iSd. Satzes 1 dar (ebenso DÖRR, NWB F. 4, 5181 [5183]), da es insoweit zu einer „Verschiebung“ der Kapitalanteile sowie der Stimmrechte kommt. Voraussetzung ist allerdings, dass im Zuge der Kapitalherabsetzung die quantitative Voraussetzung (s. hierzu Anm. J 07-13) des Grundfalls zugunsten eines Erwerbers oder einer diesem nahestehenden Person erfüllt wird.
- ▶ *Erwerb eigener Anteile:* Der Erwerb eigener Anteile durch die Verlustkörperschaft ist uE als „vergleichbarer Sachverhalt“ zu werten, wenn sich in diesem Zuge die Beteiligungsverhältnisse um mehr als 25 % zugunsten eines Gesellschafters verschieben (ähnlich NEYER, BB 2007, 1415 [1416]; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, § 8c

Rn. 45 f.; aA LANG, DStZ 2007, 652 [655]). Werden die eigenen Anteile sodann von der Körperschaft auf den ursprünglichen Anteilseigner oder einen Dritten übertragen, liegt uE ein Sachverhalt vor, der der mehrfachen Übertragung eines nämlichen Anteils entspricht (s. hierzu Anm. J 07-13), so dass die Rechtsfolgen des Satzes 1 (s. hierzu Anm. J 07-18) nicht erneut ausgelöst werden.

► *Stimmrechtsverzicht*: Ein weiterer von dem Ersatztatbestand erfasster Sachverhalt ist in einer zweigliedrigen Körperschaft mit einem Mehrheits- und einem Minderheitsgesellschafter (Beteiligungsquote > 25 %) der dauerhafte Stimmrechtsverzicht des Minderheitsgesellschafters. In diesem Fall ist der Grundtatbestand des Satzes 1 der Übertragung der Stimmrechte auf einen Erwerber nicht erfüllt. Es liegt aber ein vergleichbarer Sachverhalt vor, da die Wirkung des Stimmrechtsverzichts in der gegebenen Sachverhaltskonstellation der Übertragung der Stimmrechte auf einen Erwerber wirtschaftlich entspricht.

► *Einstimmigkeitsabreden* erfüllen uE nicht die Voraussetzungen an den „vergleichbaren Sachverhalt“ iSd. Satzes 1, wenn sie im Zuge des Eintritts eines neuen Gesellschafters mit maximal 25 % vereinbart werden. Es müsste zB darüber hinaus noch eine Anwartschaft auf eine weitere Beteiligung hinzukommen (s. hierzu auch BFH v. 13.8.1997 – I R 89/96, BStBl. II 1997, 829 zu den Anforderungen an § 8 Abs. 4 Satz 1).

► *Disquotale Gewinnverteilungsabreden*: Die Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilungsabrede, mit der überproportional mehr als 25 % des Gewinnbezugsrechts auf einen Erwerber übergehen, der weniger als 25 % der jeweiligen Bezugsgröße erworben hat, erfüllt nicht die Voraussetzungen an einen „vergleichbaren Sachverhalt“, da die disquotale Gewinnverteilungsabrede denklogisch nur zu verbesserten Verlustnutzungsmöglichkeiten auf Anteilseignerebene führt, wenn die Anteilseigner nicht zum von § 8b begünstigten Personenkreis gehören. Es lassen sich für die Vereinbarung disquotaler Gewinnverteilungsabreden jedoch eine Vielzahl anderer wirtschaftlicher Gründe anführen, die alle nicht auf die Verlustnutzung bei der Körperschaft abzielen.

► *Beherrschungsvertrag*: Der Abschluss eines Beherrschungsvertrags iSd. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG stellt keinen vergleichbaren Sachverhalt iSd. Satzes 1 dar, da er es dem herrschenden Unternehmen lediglich ermöglicht, dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens hinsichtlich der Leitung der Gesellschaft Weisungen zu erteilen (§ 308 Abs. 1 AktG), die von dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens befolgt werden müssen (§ 308 Abs. 2 AktG). Ein Eingriff in die Gesellschafter-/Mitgliedschaftsrechte der weiteren Mitgesellschafter/Mitglieder ist hingegen mit dem Beherrschungsvertrag nicht verbunden (s. auch EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 308 Rn. 42), so dass der Abschluss eines Beherrschungsvertrags wirtschaftlich nicht mit der Übertragung der Anteile oder der Stimmrechte an der Körperschaft gleichgesetzt werden kann. Etwas anderes gilt, wenn es im Zusammenhang mit dem Abschluss des Beherrschungsvertrags zur Annahme eines Abfindungsangebots gem. § 305 AktG durch den außenstehenden Aktionär kommt. In diesem Fall liegt jedoch

kein „vergleichbarer Sachverhalt“, sondern der Grundfall der „Übertragung“ iSd. Satzes 1 vor, da auch die Annahme des Abfindungsangebots eine rechtsgeschäftliche Übertragung (s. hierzu allgemein Anm. J 07-16) darstellt.

► *Atypisch stille Beteiligung*: Die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung an einer Verlustkörperschaft ist nicht als vergleichbarer Sachverhalt iSd. Satzes 1 zu qualifizieren. Es kommt insoweit zwischen der Körperschaft und dem Stillen zur Begründung einer Mitunternehmerschaft, die selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist (stRspr. seit BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328). Der Stille hat folglich aus stl. Sicht keine Beteiligungsrechte an der Verlustkörperschaft, sondern an einer Mitunternehmerschaft erworben (s. hierzu ausführlich SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 1149), so dass sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft nicht verändert hat. Sie weist weiterhin – auch wirtschaftlich – den selben Anteilseignerkreis auf und kann lediglich ihre vorhandenen nicht genutzten Verluste mit ihrem Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft „atypisch stille Gesellschaft“ verrechnen. Sofern die atypisch stille Beteiligung jedoch auf einer der Verlustkörperschaft vorgelagerten Stufe eingeräumt wird und die quantitative Voraussetzung erfüllt ist, liegt durch die Begründung einer PersGes. ein vergleichbarer Sachverhalt vor (ähnlich DJPW/DÖRSCH, § 8c Rn. 18, der aber von der Einräumung einer mittelbaren Beteiligung ausgeht).

► *Sonstige Mezzanine Finanzierungen*: Die Gewährung von Mezzanine Kapital erfüllt für sich nicht die Anforderungen an den „vergleichbaren Sachverhalt“ iSd. Satzes 1. Dies gilt entsprechend beim Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine Körperschaft mit einer Beteiligung von maximal 25 % unter gleichzeitiger Gewährung von Mezzanine Kapital an die Körperschaft durch diesen, da das Mezzanine Kapital idR bilanziell als Fremdkapital auszuweisen ist und mit ihm keine (zusätzlichen) gesellschaftsrechtl. Mitgliedschaftsrechte verbunden sind. Es müsste mit der Mittelzuführung schon bilanzielles Eigenkapital, zB durch Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2, geschaffen werden und damit faktisch eine dauerhafte Stimmrechtsreduzierung der Mitgesellschafter verbunden sein, um das Kriterium des „vergleichbaren Sachverhalts“ zu erfüllen.

J 07-18 **3. Rechtsfolge: Die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste sind insoweit nicht mehr abziehbar (Satz 1 Halbs. 2)**

Rechtsfolge des Satzes 1 ist, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) insoweit nicht mehr abziehbar sind.

„Insoweit“ bedeutet, dass die entsprechenden nicht genutzten Verluste in dem Verhältnis untergehen, wie ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Einmal im Rahmen des Satzes 1 berücksichtigte Anteilserwerbe können jedoch nicht Anlass einer weiteren Kürzung der nicht genutzten Verluste nach Satz 1 in einem späteren VZ sein (s. hierzu und zu einem Beispielsfall BTDrucks. 16/4841, 76). Umgekehrt folgt daraus allerdings auch, dass ein weiterer Beteiligungserwerb durch einen anderen Erwerber, der zeitgleich

oder nachgelagert die Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1 bezogen auf einen anderen Anteil erfüllt, wiederum die Rechtsfolge des Satzes 1 auslöst (zur mehrfachen Übertragung eines nämlichen Anteils s. Anm. J 07-13).

► *Gestaltungsempfehlung*: Sofern ein Erwerber beabsichtigt, mit einer Beteiligungsquote von bis zu 50 % einer Verlustkörperschaft beizutreten, sollte er zunächst nur geringfügig die Schädlichkeitsschwelle des Satzes 1 überschreiten, zB 25,01 %, und die vorgesehene Aufstockung auf die beabsichtigte Beteiligungshöhe erst zu einem späteren Zeitpunkt vornehmen, da die Aufstockung solange unberücksichtigt bleibt, bis die Beteiligungsschwelle des Satzes 2 von mehr als 50 % erreicht wird (s. hierzu das Beispiel in BTDrucks. 16/4841, 76). Es gehen sodann lediglich 25,01 % der nicht genutzten Verluste unter. Die Aufstockung auf bis zu 50 % ist im Weiteren unschädlich. Bei der beabsichtigten Aufstockung muss allerdings gewährleistet sein, dass der Erwerber im Zuge des Erwerbs der ersten Tranche nicht bereits auch als wirtschaftlicher Eigentümer der in der zweiten Tranche zu erwerbenden Anteile anzusehen ist (s. nur BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832 zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen) und auch kein Gesamtplan vorliegt (zu diesem s. BFH v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. II 2006, 359).

Erfasste Verluste und Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen: Satz 1 betrifft die nicht genutzten Verluste, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhanden sind, so dass dies bei unterjährigem Anteilserwerbwechsel auch die bis zu diesem Tag erwirtschafteten negativen Einkünfte eines Wj. betrifft (ebenso VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [534]; LANG, DStZ 2007, 652 [653]; NEYER, BB 2007, 1415 [1419]; RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12 [13]; differenzierend DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 27; aA NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 [251]). Die Rechtsfolge des Untergangs tritt sodann im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs ein (BTDrucks. 16/4841, 76). Die Ermittlung des Betrags der untergehenden nicht genutzten Verluste hat anhand einer Stichtagsbilanz stattzufinden. UE sollte aus Praktikabilitäts Erwägungen aber auch eine zeitanteilige Aufteilung zugelassen werden, sofern dies nicht zu offenkundig unrichtigen Ergebnissen führt (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 193b zu § 8 Abs. 4). Andererseits folgt aus der Stichtagsbetrachtung aber auch, dass zum letzten Feststellungszeitpunkt vorhandene Verluste, die durch bis zum Übertragungstichtag angefallene Gewinne aufgebraucht werden, nicht mehr untergehen (ebenso NEYER, BB 2007, 1415 [1419]; aA FG Berlin v. 24.8.2005, EFG 2006, 755, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 90/05 zur Parallelproblematik bei § 10a GewStG im Falle des unterjährigen Mitunternehmerwechsels).

Beispiel: A ist zu 26 % an der Körperschaft K beteiligt, die über nicht genutzte Verluste iHv. 1 Mio. € verfügt. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung auf B. In dem Zeitraum vom 1.1 bis 31.10.2008 (Wj. = Kj.) erwirtschaftet K einen Gewinn von 1 Mio. €.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B hat keine Auswirkungen auf die nicht genutzten Verluste der K, da durch die Stichtagsbetrachtung des Satzes 1 der vorhandene Verlustvortrag durch den unterjährigen Gewinn der K aufgebraucht wird, so dass im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs kein nicht genutzter Verlust mehr vorhanden ist.

► *Besonderheit in Organschaftsketten:* Als problematisch erweist sich die Stichtagsbetrachtung in einer Organschaftskette, die auf eine fehlende Abstimmung des Satzes 1 mit den Regelungen der Organschaft nach § 14 zurückzuführen ist. Durch den Einbezug auch mittelbarer Beteiligungsübertragungen (s. hierzu Anm. J 07-12) sind von den Rechtsfolgen des Satzes 1 im Fall des Erwerbs des Organträgers (OT) durch einen Erwerber auch die laufenden Verluste von Organgesellschaften (OG) erfasst. Da die Einkommenszurechnung der OG an den OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 wirtschaftsjahrbezogen erfolgt (s. hierzu ausführlich § 14 Anm. 87), kann dies im Organschaftskonzern dazu führen, dass die unterjährigen Verluste der defizitären OG für eine Verrechnung mit positiven Ergebnissen des OT oder anderer OG am Ende des Wj. nicht zur Verfügung stehen. Hier kann es in vielen Fällen zu völlig unsachgemäßen Ergebnissen kommen. UE müsste daher für den Sonderfall der Organschaft eine Zwischenkonsolidierung auf den Tag der Übertragung zugelassen werden, so dass nur für das saldierte Organschaftsergebnis die Rechtsfolgen des Satzes 1 eintreten.

Beispiel: A ist zu 50 % an OT beteiligt. OT wiederum ist alleinige Gesellschafterin der organschaftlich angebundenen OG₁ und OG₂. Bei allen Körperschaften entspricht das Wj. dem Kj. Mit Wirkung zum 1.11.2008 überträgt A seine Beteiligung an OT auf B. In dem Zeitraum vom 1.1. bis 31.10.2008 realisiert OG₂ einen Verlust von 1 Mio. €. In dem Zeitraum vom 1.11. bis 31.12.2008 erwirtschaftet sie einen Gewinn von 0 €. OT und OG₁ generieren hingegen in dem Wj. insgesamt einen Gewinn von 1 Mio. €, wobei auf den Zeitraum bis zum 31.10.2008 0,8 Mio. € entfallen.

Lösung: Die Übertragung der Beteiligung von A auf B führt dazu, dass die bis zum 31.10.2008 realisierten negativen Einkünfte der OG₂ iHv. 0,5 Mio. € nach Satz 1 untergehen. Im Organkreis ist damit für das Wj. 2008 ein Gewinn von 0,5 Mio. € zu versteuern, da die Zurechnung des Einkommens erst mit Ablauf des Wj. (s. hierzu § 14 Anm. 87) und damit nach Anwendung von Satz 1 auf den Verlust per 31.10.2008 vorgenommen wird, obwohl das kumulierte Organkreisergebnis 0 € beträgt. Würde sachgerecht eine Stichtagsbetrachtung auf den 31.10.2008 zugelassen, gingen lediglich 0,1 Mio. € nach Satz 1 unter, so dass lediglich 0,1 Mio. € zu versteuern wären.

Nichtabziehbarkeit nicht ausgeglichener oder nicht abzogener negativer Einkünfte: Die Rechtsfolge der Nichtabziehbarkeit der nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte, die bei vordergründiger Betrachtung der Formulierung unter Zuhilfenahme der Gesetzesbegründung als sprachlich-redaktionelle Überarbeitung anzusehen ist (BTDrucks 16/4841, 75, spricht lediglich von einer Neuregelung für den Verlustabzug nach § 10d EStG), geht hierbei aber über die Rechtsfolge der Versagung des Verlustabzugs nach § 10d EStG des bisherigen § 8 Abs. 4 Satz 1 weit hinaus. Die Rechtsfolgen des Satzes 1 treten darüber hinaus neben dem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG auch für die Verluste nach § 2a Abs. 1 Sätze 1 und 3, § 15 Abs. 4, § 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 4 und § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ein, da in den entsprechenden Vorschriften der Ausgleich oder Nichtabzug von negativen Einkünften geregelt wird (ebenso DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 22; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [534]; RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12 [13]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]; aA ZERWAS/FRÖHLICH, DStR 2007, 1933 [1937]). Dies bedeutet, dass sämtliche vorstehend aufgezählten Verluste, die bis zum Tag des schädli-

chen Beteiligungserwerbs von der Körperschaft erwirtschaftet wurden, nicht mehr für eine Verrechnung mit zukünftigen positiven Einkünften zur Verfügung stehen. Sofern die entsprechenden nicht genutzten Verluste – insbes. nach § 15a EStG – bei einer PersGes. angefallen sind, gilt dies allerdings nur, wenn die entsprechenden Verluste mittelbar oder unmittelbar auf eine Körperschaft entfallen, da nur diese in den persönlichen Geltungsbereich von § 8c fällt (s. hierzu Anm. J 07-3).

► *Nachgeschaltete Personengesellschaft*: Sofern eine PersGes. einer Körperschaft, die in den Anwendungsbereich des § 8c fällt, nachgeschaltet ist, und von § 2a, § 15 Abs. 4, §§ 15a und 15b EStG erfasste negative (ausländ.) Einkünfte generiert hat, sind verfahrensrechtl. die Rechtsfolgen des Satzes 1 auf die nicht ausgleichsfähigen negativen Einkünfte in der gesonderten und einheitlichen Feststellung der PersGes. zu ziehen, in der auch die jeweilige gesonderte Feststellung nach § 2a, § 15 Abs. 4, §§ 15a und 15b zu erfolgen hat (ebenso SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]).

Beispiel: Eine KapGes. ist alleinige Kommanditistin einer KG, deren Komplementär nicht am Kapital der PersGes. beteiligt ist. Bis zum 31.12.2008 sind von § 15a EStG erfasste Verluste von 1 Mio. € aufgelaufen. Zum 31.12.2008 werden 26 % der Anteile an der KapGes. auf einen Erwerber übertragen.

Lösung: Der nach Satz 1 schädliche Beteiligungserwerb an der Körperschaft zum 31.12.2008 führt dazu, dass in der gesonderten Feststellung der PersGes. nach § 15a Abs. 4 EStG nur noch ein Betrag von 0,74 Mio. € zu erfassen ist. 0,26 Mio. € sind nach Satz 1 nicht mehr abziehbar.

► *Besonderheiten beim Zinsvortrag nach § 4b Abs. 1 Satz 2 EStG*: Im Gegensatz zu laufenden Verlusten ist der unterjährige Zinsaufwand nicht von der Rechtsfolge des Satzes 1 betroffen, da Satz 1 gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 ausschließlich für den Zinsvortrag, nicht aber für den laufenden Zinsaufwand entsprechend gilt (so auch von FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [535]). Des Weiteren ist auch der Zinsvortrag einer nachgeschalteten Mitunternehmerschaft nicht vom Anwendungsbereich des Satzes 1 berührt, da § 8a Abs. 1 Satz 3 ausschließlich auf Betriebe von Körperschaften Anwendung findet und Mitunternehmerschaften einen eigenständigen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG darstellen (zu Letzterem s. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 107 [114]; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 447 [455]).

Verfahrensrechtlich dürfen die Rechtsfolgen des Satzes 1 ausschließlich in der Verlustfeststellung des betreffenden Jahres gezogen werden, in dem die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, da in der jeweiligen Verlustfeststellung nicht nur die Höhe, sondern auch deren Wertigkeit festgestellt wird (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468). Dies bedeutet, dass sie nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können. Im Weiteren setzen die Rechtsfolgen des Satzes 1 im Rahmen des Verlustabzugs eine Rechenstufe vor der Mindestbesteuerung des § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG ein.

III. Satz 2: Totaluntergang der nicht genutzten Verluste

J 07-19 1. Inhalt

Satz 2 ordnet an, dass unabhängig von Satz 1 nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte vollständig nicht mehr abziehbar sind, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar bei einer Körperschaft mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Person übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Er ist damit bezogen auf die Rechtsfolge unter Reduzierung der Tatbestandsvoraussetzungen die eigentliche Nachfolgeregelung des § 8 Abs. 4 Sätze 1 und 2 (s. hierzu auch Anm. J 07-8). Satz 2 unterscheidet sich im Aufbau von Satz 1 dadurch, dass er im Gegensatz zu Satz 1 zunächst die Rechtsfolge nennt und sodann die Tatbestandsvoraussetzungen definiert. Der einleitenden Formulierung „Unabhängig von Satz 1“ kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu. Sie bezieht sich sowohl auf die Tatbestands- als auch auf die Rechtsfolgenebene.

J 07-20 2. Tatbestandsvoraussetzungen

Die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2 stimmen mit der Ausnahme einer höheren quantitativen Anforderung an die Bezugsgröße mit denen des Satzes 1 überein, s. daher zur Beweislast Anm. J 07-10, zur zeitlichen Voraussetzung Anm. J 07-11, zur Qualität des Übertragungsvorgangs Anm. J 07-12, zur Bezugsgröße Anm. J 07-14, zum Erwerberkreis Anm. J 07-15, zur Form des schädlichen Beteiligungserwerbs Anm. J 07-16 und zum ergänzenden Ersatztatbestand Anm. J 07-17.

Quantitative Voraussetzung: Satz 2 fordert für den Eintritt seiner Rechtsfolgen, dass mehr als 50 % der jeweiligen Bezugsgröße mittelbar oder unmittelbar (s. hierzu Anm. J 07-12) innerhalb des Fünfjahreszeitraums (s. hierzu Anm. J 07-11) auf einen Erwerber oder eine diesem nahestehende Person (s. Anm. J 07-15 zum Erwerberkreis) übergehen. Der 50 %-Grenze liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität der Körperschaft durch den Eintritt eines neuen Mehrheitsanteilseigners oder Mehrheitsanteilseignerkreises geändert hat (BTDrucks. 16/4841, 76); im Tatbestand Ausdruck gefunden hat dies aber nicht. Zu näheren Einzelheiten s. Anm. J 07-13.

► „*Unabhängig von Satz 1*“ bedeutet bezogen auf die quantitative Voraussetzung, dass in die Prüfung der Change-of-Control-Klausel auch die Beteiligungserwerbe eines Erwerbers einzubeziehen sind, die bereits zum teilweisen Untergang der nicht genutzten Verluste nach Satz 1 geführt haben (s. hierzu auch BTDrucks. 16/4841, 76).

► *Teleologische Reduktion:* Im Fall der mittelbaren Anteilsübertragung ist auch bei Satz 2 die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote zugrunde zu legen (s. hierzu Anm. J 07-13). In die Prüfung, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Satz 2 gegeben ist, sind aber nur solche mittelbaren Beteiligungserwerbe einzubeziehen, die auf jeder Stufe die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2 erfüllen. Wenn demnach auf einer vorgelagerten Stufe mangels Erreichen der quantitativen Voraussetzung

kein Missbrauch gegeben ist, dann kann auf einer nachgelagerten Beteiligungsstufe erst recht kein Missbrauch mehr gegeben sein (s. hierzu auch Anm. J 07-13). Dies wird um so deutlicher, wenn auf einer mittelbaren Beteiligungsstufe noch nicht einmal die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt sind.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der K₁, die eine 11%ige Beteiligung an K₂ und eine 90%ige Beteiligung an K₃ hält. K₂ und K₃ wiederum halten jeweils 50 % an K₄. K₂ und K₄ verfügen über nicht genutzte Verluste. Im Jahr 2008 überträgt A sämtliche Anteile an K₁ auf B.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von A auf B führt nicht dazu, dass bei K₂ ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, da lediglich 11 % der Anteile übertragen werden. Bei K₄ hingegen gehen unter Zugrundelegung einer rein mathematischen Betrachtungsweise die nicht genutzten Verluste vollständig unter, da über K₂ mittelbar 5,5 % und über K₃ mittelbar 45 %, mithin im Saldo 50,5 % an K₄, übertragen werden. Es wird also auch der Übertragungsvorgang an K₄ über K₂ einbezogen, obwohl bei Letzterer isoliert betrachtet kein schädlicher Beteiligungserwerb – auch nicht nach Satz 1 – gegeben ist. Diese Vorgehensweise ist uE zu weitgehend und muss daher unter teleologischer Reduktion aus der Prüfung der Schädlichkeitsgrenze ausgeklammert werden, so dass auf Ebene der K₄ lediglich 45 % der nicht genutzten Verluste nach Satz 1 untergehen.

3. Rechtsfolge

J 07-21

Rechtsfolge des Satzes 2 ist, dass die bis zu dem Tag des Erreichens der von Satz 2 kodifizierten Schädlichkeitsgrenze erwirtschafteten nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte zur Gänze nicht mehr abziehbar sind. Dies sind die entsprechenden nicht genutzten Verluste, die im Zeitpunkt des Überschreitens der Schädlichkeitsgrenze noch vorhanden sind (s. hierzu auch BTDrucks. 16/4841, 76; DJPW/DÖTSCH, § 8c Rn. 35; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [534]; RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 12 [13]; aA NEUMANN, GmbH-StB 2007, 249 [251]; REITSAM in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, § 8c Rn. 90, der bei zeitlich gestreckten Anteilswerben auf die Verluste abstellen will, die im Zeitpunkt des Erreichens der Grenze des Satzes 1 vorhanden sind). Satz 2 spricht zwar von dem „schädlichen Beteiligungserwerb“, der in Satz 1 definiert ist, gemeint ist aber die Schädlichkeitsgrenze iSd. Satzes 2 (ebenso BENZ/ROSENBERG in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 172 [192]). Zu den von den Rechtsfolgen erfassten nicht ausgeglichenen oder nicht abgezogenen negativen Einkünfte sowie zum Verfahrensrecht s. Anm. J 07-18.

„**Unabhängig von Satz 1**“ bedeutet hierbei, dass die Rechtsfolgen des Satzes 2 auch eintreten können, wenn zeitlich vorgelagert bereits die Rechtsfolgen des Satzes 1 ausgelöst worden sind.

IV. Satz 3: Gleichstellung einer Erwerbergruppe mit einem Erwerber im Sinne des Satzes 1 und 2

1. Inhalt

J 07-22

Satz 3 ordnet an, dass eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen als ein Erwerber iSd. Sätze 1 und 2 gilt. Er stellt demnach eine Fiktion für die Anwendung der Sätze 1 und 2 auf, da er die eigentlich nicht

##797##

erfüllte Tatbestandsvoraussetzung der „Übertragung auf einen Erwerber oder eine diesem nahestehende Person“ der Sätze 1 und 2 als erfüllt fingiert, wenn die Erwerbergruppe gleichgerichtete Interessen hat. Gesetzgeberischer Hintergrund der Fiktion ist, dass nach Satz 1 ein schädlicher Beteiligungserwerb nur vorliegt, wenn mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft auf einen Erwerber übergehen. Es sind demnach Umgehungs-gestaltungen denkbar, bei denen mindestens vier Erwerber, die einander nicht nahestehen, zu gleichen Teilen (25 %) eine Verlustgesellschaft nur zum Zweck der Verlustnutzung erwerben (BTDrucks. 16/5377, 28). Satz 3 ist mithin als eine ergänzende Missbrauchsklausel zu qualifizieren, die auf Initiative des Bundesrats in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wurde (s. hierzu BTDrucks. 16/5377, 28).

2. Tatbestandsvoraussetzungen

J 07-23 a) Gruppe von Erwerbern

Satz 3 erfasst in seinem ersten Tatbestandsmerkmal nur die Fälle, die nicht bereits unter die Grundtatbestände der Sätze 1 oder 2 fallen, und ist demnach subsidiär (ebenso NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2007, 1194 [1197]).

Mehrere nicht nahe stehende Erwerber: Daraus folgt, dass Satz 3 im Rahmen mehrerer Übertragungsvorgänge auf verschiedene Erwerber (mindestens zwei) nur anwendbar ist, wenn es nicht zu einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. Sätze 1 und 2 gekommen ist, da die Erwerber einander nicht nahestehen. Sind sie bereits als nahestehende Personen zu qualifizieren, findet Satz 3 wegen Erfüllung des jeweiligen Grundtatbestands des Satzes 1 oder 2 keine Anwendung. Es kann allerdings der Fall eintreten, dass mindestens zwei Erwerber als nahestehende Personen zu qualifizieren sind und ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. Satzes 1 gegeben ist. Darüber hinaus kann es aber auch zusätzlich zur Erfüllung der Voraussetzungen des Satzes 2 kommen, wenn mindestens ein weiterer Erwerber hinzutritt, so dass eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen iSd. Satzes 3 gegeben ist.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der Verlustgesellschaft K. Im Jahr 2008 veräußert er jeweils 25 % seiner Beteiligung auf B, C und D. B und C sind nahestehende Personen. D ist grundsätzlich fremder Dritter.

Lösung: Der Übertragungsvorgang von A auf B und C erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1, da mehr als 25 % der Anteile an einen Erwerber und eine diesem nahestehende Person veräußert wurden. Es sind daher 50 % der nicht genutzten Verluste der K nicht mehr abziehbar. Es kann im Weiteren aber auch noch die Rechtsfolge des Satzes 2 eintreten, wenn die Interessen von B, C und D gleichgerichtet sind.

Zeitlicher Zusammenhang: Die Übertragung der Anteile auf die Gruppe von Erwerbern iSd. Satzes 3 muss nicht in einem einheitlichen Rechtsakt erfolgen. Da Satz 3 sich auf die Anwendung der Sätze 1 und 2 bezieht, gilt auch hier ein Zeitraum von fünf Jahren (zu diesem s. Anm. J 07-11) für die Zusammenfassung der verschiedenen Übertragungsvorgänge.

J 07-24 b) Gleichgerichtete Interessen

Die von Satz 3 erfasste Erwerbergruppe muss gleichgerichtete Interessen verfolgen, um die Rechtsfolgen des Satzes 3 (s. hierzu Anm. J 07-25) aus-

zulösen. Was gleichgerichtete Interessen iSd. Satzes 3 sind, wird nicht – auch nicht anhand eines Beispiels – erläutert. Das reine gemeinschaftliche Halten der Beteiligung an der Verlustgesellschaft reicht jedenfalls nicht aus, um gleichgerichtete Interessen iSd. Satzes 3 anzunehmen. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/5491, 22) sieht in einer gemeinschaftlichen Beherrschung der Verlustkörperschaft ein Indiz für ein gleichgerichtetes Interesse. UE bedarf es dabei aber konkreter Vereinbarungen mündlicher oder schriftlicher Art, die auf eine Poolung der Interessen der Gesellschafter ausgerichtet sind und an die ein strenger Maßstab anzulegen ist. Dies kann zum einen dadurch geschehen, dass sich die Anteilseigner zu einem Willensbildungsorgan entsprechend den Grundsätzen der Mehrmütterorganschaft zusammengeschlossen haben, wobei die Anteile an der Gesellschaft jedoch nicht gesamthänderisch gebunden sein dürfen, da ansonsten bereits der Grundfall der Übertragung an einen Erwerber iSd. Satzes 1 oder 2 erfüllt ist. Zum anderen können hierfür auch Stimmrechtsbindungsverträge infrage kommen, die nicht nur punktueller Natur sind. Eine lediglich – wenn auch langjährig praktizierte – übereinstimmende Stimmrechtsausübung in der Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung genügt in jedem Fall nicht, um gleichgerichtete Interessen iSd. Satzes 3 anzunehmen (s. hierzu auch § 8a Anm. 172 zum unbestimmten Rechtsbegriff „beherrschender Einfluss“). Ein gegebener Zweck der Interessen- bzw. Stimmrechtsbündelung muss dabei die Nutzung der stl. Verlustvorträge der Körperschaft sein (ähnlich von FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 521 [530]; SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [868]).

Beweislast: Da das „gleichgerichtete Interesse“ eine steuerbegründende Tatsache verkörpert, ist die FinVerw. für das Vorliegen von Pool- bzw. Stimmrechtsbindungsvereinbarungen beweispflichtig.

Stellungnahme: Dadurch, dass Satz 3 den unbestimmten Rechtsbegriff des „gleichgerichteten Interesses“ zu einem Tatbestandsmerkmal deklariert, wird eine erhebliche Rechtsunsicherheit für grundsätzlich unschädliche Beteiligungserwerbe geschaffen. Es besteht die Gefahr einer völlig ausufernden Anwendung des § 8c auf unverfängliche Beteiligungserwerbe, da die FinVerw. allein auf Basis des Umstands, dass mehrere zeitlich zusammenhängende Beteiligungsübertragungen auf verschiedene, einander nicht nahestehende Erwerber vorliegen, geneigt sein könnte, das gleichgerichtete Interesse zu unterstellen. Dies ist von Satz 3 nicht gedeckt. Er ist auf seinen eigentlichen Zweck, nämlich eine ergänzende Missbrauchsklausel zu sein (s. hierzu Anm. J 07-22), zu reduzieren und nur in absoluten Ausnahmefällen zur Anwendung zu bringen.

3. Rechtsfolge

J 07-25

Rechtsfolge des Satzes 3 ist, dass das Tatbestandsmerkmal der „Übertragung der Anteile auf einen Erwerber oder diesem nahestehende Person“ des Satzes 1 oder 2 durch die Fiktion in Satz 3 als erfüllt anzusehen ist, wenn wiederum seine Tatbestandsmerkmale eingetreten sind. Im Weiteren sind sodann entweder die Rechtsfolgen des Satzes 1 (s. hierzu Anm. J 07-18) oder die des Satzes 2 (s. hierzu Anm. J 07-21), abhängig davon, welche der beiden Vorschriften gerade umgangen werden soll, zu ziehen.

V. Satz 4: Gleichstellung der quotenverändernden Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals

J 07-26 1. Inhalt

Satz 4 ordnet an, dass eine Kapitalerhöhung der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichsteht, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. Er ist die gesetzliche Kodifizierung der bisherigen Auffassung der FinVerw. zu § 8 Abs. 4 Satz 1, dass Kapitalerhöhungen, bei denen die neu eintretenden Gesellschafter die Einlage ganz oder teilweise leisten und nach der Kapitalerhöhung zu mehr als 50 % beteiligt sind, einem Gesellschafterwechsel durch Übertragung von mehr als 50 % der Anteile gleichzusetzen sind (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 26; BFH v. 4.9.2002 – I R 78/01, GmbHR 2003, 306, neigte bisher lediglich zu einer Gleichsetzung). Im Ergebnis hat Satz 4 uE lediglich klarstellende Bedeutung, da eine Kapitalerhöhung, bei der die Beteiligungsquoten zu mehr als 25 % oder 50 % zugunsten eines Erwerbers oder einer diesem nahestehenden Personen verändert werden, bereits einen „vergleichbaren Sachverhalt“ iSd. Sätze 1 und 2 darstellt (s. hierzu Anm. J 07-17).

J 07-27 2. Tatbestandsvoraussetzungen

Kapitalerhöhung: Bei dem von Satz 4 erfassten Lebenssachverhalt muss es sich um eine Kapitalerhöhung handeln. Durch die Rechtsfolge der „Gleichsetzung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals“ stellt er eine gesellschaftsrechtl. Bezugnahme auf, dh. die Kapitalerhöhung muss zu einer Erhöhung des Grundkapitals gem. § 6 AktG bei einer AG, zu einer Erhöhung des Stammkapitals gem. § 5 GmbHG bei einer GmbH, zu einer Erhöhung des Mindestkapitals gem. § 8a GenG bei einer Genossenschaft oder einer vergleichbaren Kapitalgröße bei den übrigen vom persönlichen Geltungsbereich des § 8c erfassten Körperschaften (s. hierzu Anm. J 07-3) führen. Sie kann hierbei in Form der Bar- oder Sachkapitalerhöhung vorgenommen werden. In Abgrenzung hierzu sind sämtliche Erhöhungen der übrigen Eigenkapitalgrößen iSd. § 266 Abs. 3 A HGB oder vergleichbarer Eigenkapitalgrößen nach ausländ. Handelsrecht nicht von Satz 4 erfasst.

Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital: Von Satz 4 sind nur Kapitalerhöhungen erfasst, soweit sie mittelbar oder unmittelbar zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der jeweiligen Körperschaft führen. Dies bedeutet, dass im Zuge der Kapitalerhöhung entweder ein neuer Gesellschafter der Körperschaft beiträgt oder sich das Beteiligungsverhältnis der vorhandenen Gesellschafter zugunsten eines oder mehrerer Gesellschafter verändert.

Beispiel: An der Verlustkörperschaft K, deren Stammkapital 100 000 € beträgt, sind A, B, C und D zu gleichen Teilen beteiligt. Im Jahr 2008 wird das gezeichnete Kapital der K durch eine Sachkapitalerhöhung um 50 000 € erhöht. Die Sacheinlage wird hierbei hälftig von A und B geleistet.

Lösung: A und B waren vor der Sachkapitalerhöhung zu 25 % am Kapital der K beteiligt. Im Anschluss beträgt die Beteiligungsquote jeweils $33\frac{1}{3}\%$. Dies bedeutet, dass durch die Gleichsetzung der Kapitalerhöhung mit einer Anteilsübertragung durch Satz 4 iHv. jeweils $8\frac{1}{3}\%$ eine Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Sätze 1 und 2 vorliegt, die isoliert betrachtet aber noch nicht deren Rechtsfolgen auslöst.

3. Rechtsfolge

J 07-28

Rechtsfolge des Satzes 4 ist bei Erfüllung seiner Tatbestandsmerkmale die Gleichsetzung der Kapitalerhöhung mit der Übertragung des gezeichneten Kapitals iSd. Sätze 1 und 2. Dies bedeutet, dass die Kapitalerhöhung in die Prüfung der normierten Schädlichkeitsgrenzen der Sätze 1 (s. hierzu Anm. J 07-13) und 2 (s. hierzu Anm. J 07-20) einbezogen wird. Wenn diese im Weiteren überschritten werden, sei es durch die Kapitalerhöhung direkt oder durch Zusammenrechnen mit weiteren Übertragungen, werden die Rechtsfolgen des Satzes 1 (s. hierzu Anm. J 07-18) oder 2 (s. hierzu Anm. J 07-21) ausgelöst. Die Rechtsfolge des Satzes 4 ist somit der Einbezug in die Tatbestandsvoraussetzungen der Sätze 1 und 2.

##801##

§ 9

Abziehbare Aufwendungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch Ges. v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815)

- (1) Abziehbare Aufwendungen sind auch:
1. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird;
 2. vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 **Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse insgesamt bis zu**
 1. 20 Prozent des Einkommens oder
 2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.
- ²Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die
1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
 2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
 3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
 4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung fördern.

³Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. ⁴§ 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

- (2) ¹Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 bezeichneten **Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes**. ²Als **Zuwendung** im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ³Der Wert der **Zuwendung** ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 5 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. ⁴Aufwendungen zugunsten **einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist**, sind nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁵Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(3) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. ²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. ³Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

...

(8a) ¹§ 9 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) gilt erstmals für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden. ²Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist auf Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden, § 9 Abs. 1 Nr. 2 in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung anzuwenden. ³§ 9 Abs. 3 Satz 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) gilt erstmals für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden.

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 9 durch das Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

Schrifttum: BIBER, Das Ehrenamt, EStB 2007, 342; FISCHER, Das Gesetz zur weiteren Förderung des bürgerschaftlichen Engagements, NWB F. 2, 9439; FRITZ, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BB 2007, 690; HÜTTEMANN, „Hilfen für Helfer“ – Zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DB 2007, 127; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB F. 2, 9489; KRIEGER, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStZ 2007, 77; MELCHIOR, Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1745; MERKER, Überblick über weitere Änderungen des Steuerrechts, StuStud. 2007, 532; RICHTER/EICHLER, Änderungen des Spendenrechts aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, FR 2007, 1037; TIEDTKE/MÖLLMANN, Spenden und Stiftungen soll attraktiver werden – Zur geplanten Reform der steuerlichen Spenden- und Stiftungsregelungen sowie des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts, DStR 2007, 509.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1

Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 9 Anm. J 06-1.

► *Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007* (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 wurden neu gefasst. In Abs. 3 Satz 3 wurde die Zahl „40“ durch die Zahl „30“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:

► *Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2:* Nach § 34 Abs. 8a Satz 1 sind Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 erstmals für Zuwendungen anzuwenden, die im VZ 2007 geleistet werden. Für Zuwendungen, die in VZ vor 2007 geleistet worden sind, gelten die bisherigen Höchstbeträge und Verteilungszeiträume fort. Um im VZ 2007 niemanden zu benachteiligen, wurde in § 34 Abs. 8a Satz 2 ein Wahlrecht aufgenommen, das es dem Stpfl ermöglicht, in diesem VZ noch nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 aF behandelt zu werden. Bedeutung kann das in den Fällen haben, in denen sich die bisherigen Höchstbeträge für den Stpfl. günstiger auswirken als die Neuregelung. Notwendig hierfür ist ein Antrag des Stpfl.

► *Abs. 3 Satz 3* gilt gem. § 34 Abs. 8a Satz 3 erstmals für Zuwendungen, die im VZ 2007 geleistet werden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-2

Abs. 1 Nr. 2: Die Neuregelung übernimmt inhaltlich die gesetzlichen Neuregelungen des § 10b Abs. 1 EStG (vgl. § 10b EStG Anm. J 07-5).

Abs. 2: Den Ausführungen der Gesetzesmaterialien zufolge handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung an den Begriff der Zuwendung (BTDrucks. 16/5200, 19; vgl. § 10b EStGANm. J 07-7).

Abs. 3 Satz 3: Der Prozentsatz für die Haftung des Zuwendungsempfängers wurde von 40 % auf 30 % herabgesetzt (vgl. § 10b EStG Anm. J 07-8). Verständlich ist allerdings nicht, dass der Haftungssatz über dem Regelsteuersatz liegt.

§ 12

**Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts
der Bundesrepublik Deutschland**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) Wird bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert; § 4 Abs. 1 Satz 4, § 4g und § 15 Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend.

(2) ¹Wird das Vermögen einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch einen Vorgang übertragen, der einer Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210, 1995 I S. 428), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3214) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung vergleichbar ist, sind die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 mit dem Buchwert anzusetzen, soweit

1. sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen,
2. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird,
3. eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht und
4. wenn der übernehmende und der übertragende Rechtsträger nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

²Wird das Vermögen einer Körperschaft durch einen Vorgang im Sinne des Satzes 1 auf eine andere Körperschaft übertragen, gilt § 13 des Umwandlungssteuergesetzes für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft entsprechend.

(3) ¹Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat aus, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gilt sie als aufgelöst, und § 11 ist entsprechend anzuwenden. ²Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung infolge der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer

Geschäftsleitung als außerhalb des Hoheitsgebietes der in Satz 1 genannten Staaten ansässig anzusehen ist.³ An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens.

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Berlin
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 12 durch das JStG 2008

Schrifttum: PRINZ, „Teilwegzug“ von Unternehmen in das europäische Ausland – Das neue ertragsteuerliche Entstrickungskonzept bei gemischtem Mitunternehmerkreis, GmbHR 2007, 966; WASSERMEYER, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG, DB 2008, 430.

J 07-1 1. **Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 12 Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 12 Anm. J 06-1.
- ▶ *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 wurde um einen Verweis auf § 4g EStG ergänzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Vorschrift ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 enden (§ 34 Abs. 8 Satz 5). Damit wird sichergestellt, dass § 4g EStG in allen Fällen der Anwendbarkeit der Neuregelung des § 12 Abs. 1 gilt (s. § 34 Abs. 8 Satz 2). Die Einführung dieser Regelung ist verfassungsrechtl. unproblematisch, da sie sich stl. vorteilhaft auswirkt (ebenso PRINZ, GmbHR 2007, 966 [968]). Zudem ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass jedenfalls nach Ansicht des Gesetzgebers die Neuregelung die bestehende Rechtslage nur klarstellt. Daher dürfte in der Praxis für die entsprechende rückwirkende Anwendung des § 4g EStG bei Körperschaften kein Streitpotenzial bestehen.

J 07-2 2. **Grund und Bedeutung der Änderung**

Entgegen der Auffassung der BReg. (so aber BTDrucks. 16/6290, 105) durfte in den Fällen des § 12 nach bisheriger Rechtslage ein Ausgleichsposten iSd. § 4g EStG nicht gebildet werden (s. § 12 Anm. J 06-6). Damit mussten die nach § 12 aufzudeckenden stillen Reserven sofort versteuert werden (s. § 12 Anm. J 06-6). Um die Anwendbarkeit des § 4g EStG auch im Bereich der KSt. sicherzustellen, wurde deshalb im Wege der Klarstellung § 12 Abs. 1 letzter Halbs. ergänzt. Nunmehr wird in den Fällen des § 4g EStG auch für kstl. Zwecke die gestreckte Besteuerung eines Entstrickungsgewinns auf fünf Jahre ermöglicht.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-3

Verhältnis des Abs. 1 zur Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EGV):

Ungeachtet der Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG bestehen die europarechtl. Bedenken gegen die Sofortbesteuerung der stillen Reserven fort. Denn die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG ist nicht in allen Fällen der Steuerentstrickung zulässig (s. hierzu § 4 EStG Anm. J 06-7).

Erläuterungen zu der Ergänzung des Abs. 1:

J 07-4

Zulässigkeit der Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG in den Fällen der Steuerentstrickung nach Abs. 1

§ 12 Abs. 1 letzter Halbs. bestimmt nunmehr, dass auch in den Fällen der Steuerentstrickung nach § 12 Abs. 1 der § 4g EStG entsprechend anzuwenden ist. Das bedeutet, die Tatbestandsmerkmale, auf die § 4g EStG im Zusammenhang mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG abstellt, sind durch die vergleichbaren Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs. 1 zu ersetzen. Mithin kann ein Ausgleichsposten nach § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG gebildet werden, wenn ein WG infolge seiner Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der EU gem. § 12 Abs. 1 als veräußert gilt.

Bildung des Ausgleichspostens außerhalb der Steuerbilanz: Bei dem Ausgleichsposten handelt es sich nach teilweise vertretener Auffassung um eine stl. Bilanzierungshilfe, die außerhalb der StBil. zu bilden ist (str.; zur Diskussion s. WASSERMEYER, DB 2008, 430; KRAMER, DB 2007, 2338, und DB 2008, 433). Ein Ausweis in der HBil. kommt nicht in Betracht, da § 12 Abs. 1 lediglich eine Veräußerung fingiert. Handelsrechtl. ist dagegen das entsprechende WG weiterhin in der Bilanz auszuweisen, so dass insoweit kein Veräußerungsgewinn entsteht (s. auch § 4g EStG Anm. J 06-3).

Bildung des Ausgleichspostens bei einer Mitunternehmerschaft: Einen Ausgleichsposten dürfen nach § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG zwar nur unbeschränkt Stpfl. bilden. Allerdings ist für die Gewinnermittlung von PersGes. zu berücksichtigen, dass in stl. Hinsicht die PersGes. Subjekt der Gewinnermittlung ist (s. nur SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 164). Dementsprechend kann eine PersGes. nur einen Entstrickungsgewinn iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, nicht aber nach § 12 Abs. 1 erzielen (so auch PRINZ, GmbHR 2007, 966 [970]). Insbes. kann vor diesem Hintergrund aber der Ausgleichsposten nach § 4g EStG nur auf der Ebene der PersGes. gebildet werden, da § 4g EStG eine Gewinnermittlungsvorschrift ist. Daher ist für die Anwendung des § 4g EStG bei einer PersGes. darauf abzustellen, ob die PersGes. ihren Sitz in Deutschland hat (in diesem Sinne auch BLÜMICH/WIED, § 4g EStG Rn. 5). Deshalb kommt eine nur quotale Bildung eines Ausgleichspostens, zB wenn an einer inländ. PersGes. auch ausländ. Gesellschafter beteiligt sind, nicht in Betracht (aA PRINZ, GmbHR 2007, 966 [971]; HOFFMANN, DB 2007, 652 [653]; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, 2007, 633).

#####

##809##

KStG § 12 Anm. J 07-4 Verlust oder Beschr. des Besteuerungsrechts

Ausgleichsposten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG: Soweit die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, darf sie ebenfalls einen Ausgleichsposten bilden (§ 4g Abs. 4 Satz 1 EStG).

K 4

Kolbe

**#####
##810##**

§ 14

Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Organträger muss an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.
2. Der Organträger muss eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland sein. ²Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung im Inland sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes ausübt. ³Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein.
3. Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. ²Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. ³Die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirkt auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs zurück.
4. Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs) mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.
5. Ein negatives Einkommen des Organträgers bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird.

##811##

²Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.

(2) Absatz 1 ist auf Organgesellschaften, die Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen sind, nicht anzuwenden.

(3) ¹Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. ²Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. ³Mehrabführungen nach Satz 1 und Minderabführungen nach Satz 2 gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. ⁴Der Teilwertansatz § 13 Abs. 3 Satz 1 ist der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen.

(4) ¹Für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. ²Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. ³Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers. ⁴§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b dieses Gesetzes sind anzuwenden. ⁵Der Veräußerung gleichgestellt sind insbesondere die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft. ⁶Minder- oder Mehrabführungen im Sinne des Satzes 1 liegen insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist.

Autor: Rolf **Wischmann**, Dipl.-Finw., Steuerberater, Duisburg
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 14 durch das JStG 2008		b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung	J 07-2
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung		2. Grund und Bedeutung der Änderungen	
a) Rechtsentwicklung	J 07-1	a) Grund der Änderungen	J 07-3
		b) Bedeutung der Änderungen	J 07-4

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 14 durch das JStG 2008

Schrifttum: SUCHANEK/HERBST, Ausgleichsposten bei Organschaft nach dem JStG 2008: Unzulässige Rückbewirkung der Rechtsfolgen des § 14 Abs. 4 KStG durch die Anwendungsvorschrift, FR 2008, 112.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2005: s: § 14 Anm. 4.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s: § 14 Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Im neu angefügten Abs. 4 wurden in Anlehnung an R 63 Abs. 2 und 3 KStR 2004 die Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen geregelt, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. Der Begriff der innerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführung wurde zudem gesetzlich näher definiert.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-2

Nach § 34 Abs. 9 Nr. 5 ist Abs. 4 auch für VZ vor 2008 anzuwenden. Damit wird der zeitliche Anwendungsbereich der Vorschrift für die Vergangenheit nur durch die Bestandskraft der StBescheide begrenzt. Hintergrund ist die aus Sicht der FinVerw. lediglich klarstellende gesetzliche Festschreibung der bisher in R 63 Abs. 3 KStR 2004 geregelten stl. Behandlung organschaftlich begründeter Mehr- und Minderabführungen. Danach sind im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung die aufgrund organschaftlich verursachter Mehr- und Minderabführungen gebildeten besonderen Ausgleichsposten aufzulösen und das Einkommen des OT entsprechend zu erhöhen (bei passiven Ausgleichsposten) bzw. zu mindern (bei aktiven Ausgleichsposten).

Rückwirkungsproblematik: Während die gewinnmindernde Auflösung aktiver Ausgleichsposten für VZ vor 2008 auch im Hinblick auf BFH v. 24.7.1996 – I R 99/80 (BStBl. II 1985, 18) unproblematisch ist, ergeben sich hinsichtlich der rückwirkenden Auflösung passiver Ausgleichsposten verfassungsrechtl. Bedenken. BFH v. 7.2.2007 – I R 5/05 (BStBl. II 2007, 796), das die FinVerw. mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 5.10.2007, BStBl. I 2007, 743) belegte, hat entschieden, dass ein OT, der seine Beteiligung an der OG veräußert, einen bei ihm vorhandenen besonderen passiven Ausgleichsposten erfolgsneutral aufzulösen hat. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/7036, 29) hat diese BFH-Rspr. zu einer systemwidrigen Schiefelage und zu rechtl. Unsicherheiten in die seit Anfang der sechziger Jahre festgelegten Grundsätze der Organschaftsbesteuerung geführt, so dass mit § 34 Abs. 9 Nr. 5 lediglich die bisherige Verwaltungspraxis gesetzlich festgeschrieben wird.

Stellungnahme: Diese Begründung überzeugt nicht, weil bereits BFH v. 7.2.2007 – I R 5/05 aaO die schon damals vom BMF vorgetragene gewohnheitsrechtl. Verfestigung der Verwaltungspraxis ausdrücklich abgelehnt hat.

##813##

Die Annahme von Gewohnheitsrecht erfordert, dass sich zu einer bestimmten Rechtsfrage durch ständige Übung ein Rechtsbewusstsein der beteiligten Kreise gebildet hat und die Gerichte diese Rechtsüberzeugung teilen (vgl. BFH v. 11.11.1997 – VII E 6/97, BStBl. II 1998, 121 mwN). Der BFH hat jedoch in der Vergangenheit weder abschließend über die hier in Rede stehende Auflösung passiver Ausgleichsposten entschieden noch findet sich im Schrifttum zu dieser Frage ein einheitliches Meinungsbild. So wurde auch im Schrifttum über das Fehlen einer entsprechenden gesetzlichen Rechtsgrundlage diskutiert (vgl. § 14 Anm. 93 [S. K 85] mwN). Der BFH schließt zudem nicht aus, dass der Gesetzgeber die sich aus Mehrabführungen der OG ergebende stfreie Eigenkapitalmehrung des OT bewusst hingenommen hat, zumal er mit Abs. 3 Regelungsbedarf für in vorvertraglicher Zeit verursachte Mehr- und Minderabführungen gesehen hat, aber auf eine entsprechende Regelung für in vertraglicher Zeit verursachte Mehr- oder Minderabführungen nach wie vor verzichtet hat. In Anbetracht der jüngsten Rspr. kann demnach nicht von einer klarstellenden gesetzlichen Festschreibung ausgegangen werden. Eine „Rechtsunsicherheit“ iSd. Rspr. des BVerfG, die allenfalls eine rückwirkende Änderung des Gesetzes rechtfertigen könnte, liegt nicht vor, weil über die rechtl. Frage, ob passive Ausgleichsposten bei Veräußerung der OG zu besteuern sind, in der Rspr. keine Zweifel bestanden. Eine solche „unklare Rechtslage“ kann in jedem Fall nicht mit dem Nichtanwendungserlass begründet werden, da ansonsten die FinVerw. die rückwirkende Korrektur der Rspr. selbst herbeiführen könnte (vgl. BFH v. 19.4.2007 – IV R 47/06, BFH/NV 2007, 1780). Die Grenze zur unzulässigen echten Rückwirkung der Anwendungsvorschrift dürfte damit überschritten sein (vgl. ausführlich SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112).

2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 07-3 a) Grund der Änderungen

Die Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim OT war bisher lediglich in R 63 KStR 2004 geregelt. Der BFH hat abweichend von der R 63 Abs. 3 KStR 2004 entschieden, dass ein beim OT bestehender passiver Ausgleichsposten im Fall der Veräußerung der OG aufgrund fehlender gesetzlicher Regelungen erfolgsneutral aufzulösen ist (BFH v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796). Mit dem neu angefügten Abs. 4 will der Gesetzgeber die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich festschreiben. Zusätzlich wird der Begriff der Mehr- und Minderabführung in Abs. 4 Satz 6 gesetzlich näher definiert. Hiermit sollen die bisherigen Ausführungen zum Begriff der organschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführungen in § 27 Abs. 6 Sätze 2–4 ersetzt werden.

Verhältnis zu Abs. 3: Die Neuregelung betrifft nicht die in Abs. 3 geregelten Mehr- und Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben. Hierfür werden in der StBil. keine besonderen Ausgleichsposten gebildet. Problematisch bleibt es beim Zusammentreffen von vor- und innerorganschaftlich verursachten Vorgängen, für die weiterhin keine Regelungen existieren (s. § 14 Anm. 326).

b) Bedeutung der Änderungen

J 07-4

Abs. 4 Satz 1: Für die Bildung besonderer aktiver und passiver Ausgleichsposten in der StBil. fehlte es bisher an einer gesetzlichen Grundlage (vgl. § 14 Anm. 93 [S. K 84]). Die Rspr. hat die aktiven und passiven Ausgleichsposten als bilanztechnische Erinnerungsposten beurteilt, die aus organschaftlichen Besonderheiten resultieren und außerhalb der StBil. des OT festzuhalten sind (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796). Mit der inhaltlichen Übernahme der bisherigen R 63 Abs. 2 KStR ist nun deren Ansatz in der StBil. gesetzlich festgelegt. Besondere aktive und passive Ausgleichsposten sind beim OT nur insoweit zu bilden, als diese dem Verhältnis der Beteiligung des OT am Nennkapital der OG entsprechen. Dies entspricht der typisierenden Annahme der FinVerw., dass sich die Mehr- und Minderabführungen anteilmäßig auf den Wert der Beteiligung auswirken. Stimmrechtsabweichungen sind hierbei unbeachtlich.

Abs. 4 Sätze 2–5: Die organschaftlichen Folgen bei Realisierung des Werts der Beteiligung an der OG bei Mehr- und Minderabführungen wurden bisher in R 63 Abs. 3 KStR geregelt. Da die Rspr. des BFH die bisherige Richtlinienregelung mangels Rechtsgrundlage (Art. 20 Abs. 3 GG) als rechtswidrig beurteilt hat, ergaben sich vor Anfügung des Abs. 4 unterschiedliche Folgen für die Auflösung aktiver und passiver Ausgleichsposten.

► *Aktive Ausgleichsposten:* BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93 (BStBl. II 1996, 614) hat die Auflösung des aufgrund von Minderabführungen entstandenen aktiven Ausgleichspostens im Rahmen der Veräußerung der OG beim OT gewinnmindernd anerkannt, ohne allerdings über die Frage zu entscheiden, ob überhaupt ein besonderer Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden war.

► *Passive Ausgleichsposten:* Der BFH (Urt. v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796) hat unter Fortentwicklung seiner Rspr. aus BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93 aaO der Passivierung besonderer Ausgleichsposten aufgrund organschaftlich verursachter Mehrabführungen in der StBil. eine Absage erteilt und folglich entgegen Abschn. 59 Abs. 5 KStR 1995 bzw. R 63 Abs. 3 KStR 2004 eine gewinnerhöhende Auflösung des stl. Korrekturpostens zur Beteiligung abgelehnt.

Mit Anfügung des neuen Abs. 4 wird zumindest für VZ ab 2008 (zur Rückwirkung s. Anm. J 07-2) die Ungleichbehandlung konstitutiv beseitigt und die bisherige R 63 Abs. 3 KStR inhaltlich übernommen. Das Einkommen des OT erhöht sich nunmehr bei Veräußerung der Anteile an der OG oder bei veräußerungsähnlichen Vorgängen nach Satz 5 um frühere organschaftlich verursachte Mehrabführungen, ungeachtet dessen, ob sich diese überhaupt auf den Substanzwert der Beteiligung ausgewirkt haben. Da die Auflösung besonderer Ausgleichsposten wie Veräußerungsgewinne behandelt wird, sind nach Satz 4 die §§ 8b KStG, 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG anzuwenden.

Abs. 4 Satz 6 regelt den Begriff der innerorganschaftlichen Minder- und Mehrabführungen iSd. Satzes 1. Diese liegen insbes. vor, wenn der an den OT abgeführte Gewinn von dem StBil.-Gewinn der OG abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Dies betrifft vornehmlich Mehr- und Minderabführungen, die aufgrund von Abweichungen der StBil. von der HBil. entstehen (s. § 14 Anm. 93 [S. K 82]). Aufgrund der

##815##

Formulierung „insbesondere“ sieht der Gesetzgeber aber noch andere Ursachen für Mehr- und Minderabführungen. Explizit werden in der Gesetzesbegründung Einstellungen oder Auflösungen von Gewinnrücklagen iSd. § 272 Abs. 3 HGB und Ertragszuschüsse des OT, die handelsrechtl. Ertrag darstellen, genannt. Die Erfassung der Ertragszuschüsse ist insoweit fraglich, da für diese bisher eine Gewinnkorrektur auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe vorgenommen wurde (vgl. SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112 [115]).

§ 15

Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4167; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

¹Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

1. Ein Verlustabzug im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig.
2. § 8b Abs. 1 bis 6 dieses Gesetzes sowie § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. ²Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 1 bis 3 dieses Gesetzes oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes enthalten, sind § 8b dieses Gesetzes, § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes sowie § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.
3. **§ 4h des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. ²Organträger und Organgesellschaften gelten als ein Betrieb im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes. ³Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen der Organgesellschaften Zinsaufwendungen und Zinserträge im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes enthalten, sind diese bei Anwendung des § 4h Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes beim Organträger einzubeziehen.**

²Nummer 2 gilt entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind.

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Berlin
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 15 durch das UntStReformG 2008		Organträgers und der Organgesellschaft iSd. § 4h EStG (Nr. 3 Satz 2) .	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . .	J 07-1	3. Einbeziehung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen der Organgesellschaft iSd. § 4h Abs. 3 EStG bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim Organträger (Nr. 3 Satz 3)	J 07-6
2. Grund und Bedeutung der Einfügung des § 15 Satz 1 Nr. 3	J 07-2	a) Tatbestand: Dem Organträger zugerechnetes Einkommen der Organgesellschaft enthält Zinsaufwendungen und Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG	J 07-7
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	J 07-3	b) Rechtsfolge: Einbeziehung der Zinsaufwendungen und Zinserträge der Organgesellschaft bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim Organträger	J 07-8
Erläuterungen zu der Einfügung der Nr. 3: Sondervorschrift für die Anwendung des § 4h EStG im Organkreis		c) Sonderfall: Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (§ 16)	J 07-9
1. Ausschluss der Anwendung des § 4h EStG bei der Organgesellschaft (Nr. 3 Satz 1)			
a) Grundsatz: Anwendungsausschluss für § 4h EStG	J 07-4		
b) Anwendungsausschluss nur bei der Organgesellschaft	J 07-5		
2. Fiktion eines einheitlichen Betriebs des			

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 15 durch das UntStReformG 2008

Schrifttum: HERZIG/LIEKENBROCK, Zinsschranke im Organkreis, DB 2007, 2387; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; NEUMANN, Zinsschranke nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, EStB 2007, 292; TÖBEN/FISCHER, Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, 974.

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 15 Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 15 Anm. J 06-1.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Satz 1 wurde Nr. 3 als Sonderregelung der Zinsschranke bei Organschaft eingefügt.

K 2

Kolbe

##818##

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Vorschrift ist erstmals für Wj. anzuwenden, die

- nach dem 25.5.2007 beginnen und
- erst nach dem 1.1.2008 enden (§ 34 Abs. 10 Satz 3).

Bei einem kalenderjahrgleichen Wj. gilt Satz 1 Nr. 3 folglich ab dem 1.1.2008.

2. Grund und Bedeutung der Einfügung des § 15 Satz 1 Nr. 3

J 07-2

Grund der Einfügung: Die Einfügung des § 15 Satz 1 Nr. 3 ist vor dem Hintergrund der Einführung der Zinsschrankenregelung des § 4h EStG zu sehen. Durch die Regelung des § 4h EStG sollen Gewinnverlagerungen in das Ausland durch übermäßige Fremdfinanzierungsgestaltungen unterbunden werden. Außerdem soll verhindert werden, dass deutsche Konzernunternehmen sich zur Finanzierung auf dem Kapitalmarkt verschulden und diese Zinsen in Deutschland als BA zu Lasten der stl. Bemessungsgrundlage abziehen (s. ausführlich § 4h EStG Anm J 07-4; BTDrucks. 16/4841, 31). Innerhalb des kstl. Organkreises wirkt sich allerdings aufgrund der Zurechnung des Einkommens der OG beim OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 eine Gewinnverlagerung durch entsprechende Finanzierungsgestaltungen nicht aus (vgl. auch BTDrucks. 16/4841, 48 und 77). Um sicherzustellen, dass die Zinsschrankenregelungen des § 4h EStG und § 8a innerhalb des Organkreises einheitlich angewendet werden, ordnet § 15 Satz 1 Nr. 3 an, dass § 4h EStG bei der OG nicht anzuwenden ist und OT und OG als ein Betrieb iSd. § 4h EStG gelten. Damit ist im Organkreis entweder § 4h EStG bei einem OT, der keine Körperschaft ist, oder § 8a bei einem OT, der eine Körperschaft ist, anzuwenden. Zudem scheidet die Anwendung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG im Organkreis aus (s. auch NEUMANN, EStB 2007, 292 [294]).

Bedeutung der Einfügung: Die Vorschrift beruht auf dem Gedanken der sog. Bruttomethode (s. hierzu § 15 Anm. 7). Zwar ist auch bei Anwendung des Satzes 1 Nr. 3 das Einkommen der OG eigenständig unter Berücksichtigung der Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG zu ermitteln. Jedoch stellt die Vorschrift sicher, dass bei der Gewinnermittlung des OT die Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG iSd. § 4h Abs. 3 EStG berücksichtigt werden und die Zinsschranke für den gesamten Organkreis auf der Ebene des OT Anwendung findet (vgl. HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387).

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 07-3

Verhältnis zur Gewerbesteuer: Im Rahmen der Ermittlung des gewstl. Gewinns ist auch die Vorschrift des § 15 anzuwenden (s. § 15 Anm. 20). Dementsprechend gilt Satz 1 Nr. 3 auch für Gewerbesteuerzwecke (s. zu den gewstl. Problemen: HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2393 ff.]).

Verhältnis zum Europarecht: Bei der Anwendung des Satzes 1 Nr. 3 wirken die europarechtl. Bedenken gegen § 14 als organschaftliche Grundvorschrift (s. hierzu § 14 Anm. 12) fort (s. auch SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 512). Denn nach § 14 Abs. 1 Satz 1 muss die OG Sitz und Geschäftsleitung im Inland innehaben. Damit können ausländ. KapGes. nicht in einen Organkreis einbezogen werden, so dass man-

gels Anwendbarkeit der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 der Ausnahmetatbestand des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nicht greifen kann (ebenso KÖHLER, DStR 2007, 597 [604]; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]). Europarechtl. bedenklich ist in diesem Zusammenhang auch, dass bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG innerhalb des Organkreises eine Kürzung um die Anteile an den zum Organkreis gehörenden Unternehmen nicht vorzunehmen ist. Damit werden bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote aber ausländ. Gesellschaften, die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 nicht OG sein können, benachteiligt (s. auch KÖHLER, DStR 2007, 597 [601]).

Erläuterungen zu der Einfügung der Nr. 3: Sondervorschrift für die Anwendung des § 4h EStG im Organkreis

1. Ausschluss der Anwendung des § 4h EStG bei der Organgesellschaft (Nr. 3 Satz 1)

J 07-4 a) **Grundsatz: Anwendungsausschluss für § 4h EStG**

Um die einheitliche Anwendung der Zinsschrankenregelungen des § 4h EStG und des § 8a zu gewährleisten, bestimmt § 15 Satz 1 Nr. 3, dass bei der Ermittlung des Einkommens der OG § 4h EStG nicht anzuwenden ist. Dementsprechend sind bei der Ermittlung des Einkommens einer OG Zinsaufwendungen uneingeschränkt als BA abziehbar.

J 07-5 b) **Anwendungsausschluss nur bei der Organgesellschaft**

§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 schließt die Anwendung des § 4h EStG nur bei der OG (s. zu den insoweit in Frage kommenden Rechtssubjekten § 14 Anm. 50 sowie hinsichtlich der Societas Europaea § 14 Abs. 1 Satz 1 idF des SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) aus.

J 07-6 **2. Fiktion eines einheitlichen Betriebs des Organträgers und der Organgesellschaft iSd. § 4h EStG (Nr. 3 Satz 2)**

Ungeachtet des Bestehens einer kstl. Organschaft bleiben sowohl OG als auch OT in zivil- und strechtl. Hinsicht selbständig. Dementsprechend sind der Gewinn und das Einkommen für den Betrieb der OG und des OT eigenständig zu ermitteln und ist das zugerechnete Einkommen der OG nicht Bestandteil des Einkommens des OT (s. § 15 Anm. 86 und 90). Deshalb fingiert abweichend von diesem Grundsatz Nr. 3 Satz 2 für die Anwendung des § 4h EStG das Bestehen eines einheitlichen Betriebs von OG und OT. Damit wird gewährleistet, dass bei der Anwendung der Zinsschrankenregelung beim OT die Zinsaufwendungen und -erträge der OG iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG mitberücksichtigt werden.

Ermittlung des maßgeblichen Gewinns des Organträgers iSd. § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG: Bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG ist auch der Gewinn der OG und sind nicht nur die in dem zugerechneten Einkommen enthaltenen Zinsaufwendungen und Zinserträge einzubeziehen. Zwar ist

das Einkommen der OG nicht Bestandteil des stl. Gewinns des OT (s. § 14 Anm. 86), jedoch hat die Fiktion der Nr. 3 Satz 2 uE zugleich zur Folge, dass für die Berechnung im Rahmen der Anwendung des § 4h EStG das zugerechnete Einkommen der OG Bestandteil des Gewinns des aus OT und OG bestehenden Betriebs ist. Dementsprechend folgt aus der Betriebsfiktion der Nr. 3 Satz 1, dass für die Zwecke der Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes nach § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG ein fiktiver maßgeblicher Gewinn für den aus OT und OG bestehenden (einheitlichen) Betrieb zu ermitteln ist (so auch HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2391 f.]). Dieser Einschätzung steht auch nicht Nr. 3 Satz 3 entgegen. Denn diese Vorschrift stellt lediglich ergänzend zur Grundregel der Nr. 3 Satz 2 klar, dass Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG iSv. § 4h Abs. 3 EStG bei der Anwendung der Zinsschranke für den Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 mit einzubeziehen sind.

Auswirkung auf die Ausnahmetatbestände bei der Anwendung der Zinsschranke: Die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 wirkt sich auch auf die Anwendung der Ausnahmetatbestände des § 4h EStG aus.

► *Anwendung der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG:* Indem § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 für den OT und die OG das Bestehen eines Betriebs fingiert, ist die Freigrenze iHv. 1 Mio. € nur auf diesen Betrieb und damit nur einmal anzuwenden (s. auch SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 511; krit. KÖHLER, DStR 2007, 597 [598]). In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass Zinsaufwendungen und Zinserträge innerhalb des Organkreises nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 keine Zinsaufwendungen und Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3 iVm. Abs. 1 EStG darstellen. Damit eröffnet § 15 Satz 1 Nr. 3 einerseits die Möglichkeit einer organschaftsinternen Finanzierung außerhalb des Anwendungsbereichs der Zinsschranke. Andererseits kann die für den gesamten Organkreis geltende Freigrenze von 1 Mio. € aber nachteilige Folgen haben, wenn die zum Organkreis gehörenden Unternehmen in einem diesen Betrag übersteigenden Umfang fremdfinanziert werden: Wenn nämlich keine Organschaft vorliegt, gilt für jeden Betrieb die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG.

► *Anwendung der Konzernklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG:* Gehört der Betrieb, also OT und OG, nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern (§ 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG; s. hierzu § 4h EStG Anm. J 07-41 ff.), ist nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG die Zinsschranke ebenfalls nicht anzuwenden. Sind also Konzern und Organkreis identisch, scheidet die Anwendung der Zinsschranke aus (vgl. auch BTDrucks. 16/4841, 77; BLUMENBERG/LECHNER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 122; PRINZ, DB 2008, 368 f.). Gehören dagegen zum Konzern auch organschaftsfremde Unternehmen, ist die Zinsschranke anzuwenden. Dabei ist für die Frage der Zugehörigkeit des Betriebs iSd. § 4h Abs. 1 EStG iVm. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 auf alle zum Organkreis gehörenden Unternehmen sowie auf die Gesellschafter des OT abzustellen (s. HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388 f.]). Insbes. führt die Beteiligung eines Unternehmens des Organkreises an einer Mitunternehmerschaft zum Ausschluss der Anwendung der Konzernklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG, da eine Mitunternehmerschaft keine taugliche OG sein kann (§ 14 Abs. 1 Satz 1).

► *Anwendung der Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG*: Die Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG stellt sicher, dass die Zinsschranke bei einer konzernüblichen Eigenkapitalquote nicht anzuwenden ist. Allerdings setzt die Anwendung der Escape-Klausel in einem Konzern, der nicht mit dem Organkreis identisch ist, voraus, dass das Eigenkapital der zum Organkreis gehörenden Unternehmen mittels eines Teilkonzernabschlusses eigenständig ermittelt wird (s. auch TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 974 [977]; KÖHLER, DStR 2007, 597 [600]; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 511). Da die zum Organkreis gehörenden Unternehmen einen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 EStG bilden, ist im Übrigen das Eigenkapital nicht um die Anteile an den Gesellschaften des Organkreises zu kürzen (vgl. auch KÖHLER, DStR 2007, 597 [601]; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 511).

Auswirkungen der Betriebsfiktion auf die Anwendung der Rücknahmefälle des § 8a Abs. 2 und 3: Soweit der Betrieb nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG nicht der Anwendung der Zinsschranke unterliegt, müssen bei Körperschaften bzw. im Fall des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG bei Mitunternehmerschaften ferner die Voraussetzungen des § 8a Abs. 2 bzw. Abs. 3 erfüllt sein.

► *Körperschaft iSv. § 8a Abs. 2 als Betrieb iSd. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2*: Für die Frage, ob eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 2 vorliegt, ist nach dieser Vorschrift auf die Zinsaufwendungen der Körperschaft abzustellen. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 fingiert jedoch nur das Bestehen eines Betriebs, nicht aber einer Körperschaft. Bei einer wortgetreuen Auslegung des § 8a Abs. 2 wäre daher lediglich auf den Zinssaldo des OT abzustellen und blieben damit im Hinblick auf die Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 Vergütungen der OG für Fremdkapital außer Ansatz. Allerdings entspräche eine entsprechende Auslegung des § 8a Abs. 2 bei organschaftsexternen Finanzierungen nicht dem Sinn und Zweck des § 15 Satz 1 Nr. 3, der lediglich die Anwendung der Zinsschranke innerhalb des Organkreises ausschließen soll. Daher ist uE die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 nicht nur auf den Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 EStG zu begrenzen. Vielmehr folgt aus der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, dass für die Zwecke der Anwendung der Zinsschranke der Organkreis als einheitliches Gebilde einzuordnen ist. Dementsprechend gilt § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 auch für diejenigen Tatbestandsmerkmale, die zwar nicht auf den Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 EStG abstellen, aber für die Anwendung der Zinsschranke von dem Bestehen eines einheitlichen Betriebs ausgehen. Folglich ist bei der Anwendung des § 8a Abs. 2 nicht nur auf den OT, sondern auf den Organkreis abzustellen (ebenso HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390]; s. auch BTDrucks. 16/4841, 77).

► *Rechtsträger iSv. § 8a Abs. 3 als Betrieb iSd. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2*: Gleichermaßen ist für die Frage der Anwendung der Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG unter dem Rechtsträger iSv. § 8a Abs. 3 der Organkreis zu verstehen (so auch HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390]).

Auswirkungen auf den Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 4 EStG: Die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 kann sich auf den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 4 EStG auswirken.

► *Zinsvortrag im Rahmen der Organschaft:* Soweit aufgrund des Bestehens einer Organschaft OT und OG als ein Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 EStG gelten, ist der Zinsvortrag auf der Ebene des OT zu ermitteln. Dementsprechend ist auch der Zinsvortrag nur für den OT gesondert nach § 4h Abs. 4 EStG festzustellen und kann nur der OT diesen Zinsvortrag nutzen. Dies gilt auch für den Fall der Beendigung der Organschaft. Denn § 4h EStG ist nur für den OT anzuwenden. Im Übrigen ist § 4h Abs. 5 EStG für den Fall der Beendigung der Organschaft nicht anzuwenden, da der Betrieb des OT fortbesteht (so auch HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390]).

► *Berücksichtigung vororganschaftlicher Zinsvorträge der OG:* Bestand bei der OG bereits ein Zinsvortrag aus vororganschaftlicher Zeit, ist dieser für die Zeit der Organschaft eingefroren, da § 4h EStG für die OG nicht gilt (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1; ebenso HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390 f.]; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 511).

► *Verlust des Zinsvortrags im Fall des § 8c:* Ein nicht verbrauchter Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 4 EStG kann im Ergebnis aufgrund der Anwendung des Verlustabzugsverbots des § 8c untergehen (vgl. auch HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2391]).

Betriebsfiktion bei ausländischem Organträger: Nur die inländ. OG (§ 14 Abs. 1 Satz 1) und der ausländ. OT mit der eingetragenen Zweigniederlassung iSd. § 18 bilden einen Betrieb (ebenso BTDrucks. 16/4841, 77; aA BLUMENBERG/LECHNER, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 123). Denn das Einkommen der OG wird nicht dem ausländ. gewerblichen Unternehmen, sondern den beschränkt stpfl. Einkünften des OT aus der Zweigniederlassung zugerechnet (s. § 18 Anm. 3 und 23). Daher stellt eine inländ. Betriebsstätte eines ausländ. Unternehmens keinen eigenständigen Betrieb dar, es sei denn, es handelt sich bei der inländ. Betriebsstätte um einen ausländ. OT iSd. § 18 (s. auch BTDrucks. 16/4841, 77; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]).

3. Einbeziehung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen der Organgesellschaft iSd. § 4h Abs. 3 EStG bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim Organträger (Nr. 3 Satz 3)

a) Tatbestand: Dem Organträger zugerechnetes Einkommen der Organgesellschaft enthält Zinsaufwendungen und Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG

J 07-7

Das dem OT zugerechnete Einkommen der OG (s. zu den Einzelheiten § 14 Anm. 85 ff.) muss Zinsaufwendungen und Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG enthalten (zum Begriff der Zinsaufwendungen und Zinserträge in diesem Sinne s. § 4h EStG Anm J 07-35 ff.). Da Satz 1 Nr. 3 Satz 2 für den Organkreis einen einheitlichen Betrieb fingiert, folgt hieraus, dass innerhalb des Organkreises gezahlte Zinsen nicht als Zinsaufwendungen bzw. als Zinserträge iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG gelten. Denn das innerhalb eines Betriebs zur Verfügung gestellte Kapital stellt kein Fremdkapital iSd. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG dar. Dementsprechend fallen nur Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG, die aus Rechtsverhältnissen außerhalb des Organkreises stammen, unter den Anwendungsbereich

von Satz 1 Nr. 3 Satz 3 iVm. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG (so auch BLUMENBERG/LECHNER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 121).

Beispiel 1: Der OT gewährt der OG ein Darlehen. Die von der OG gezahlten Zinsaufwendungen stellen keine Zinsaufwendungen iSd. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG dar, da es sich nicht um Fremdkapital handelt.

Beispiel 2: Die Konzernmutter K, die nicht zum Organkreis gehört, gewährt der OG ein Darlehen. Die von der OG gezahlten Zinsaufwendungen stellen Zinsaufwendungen iSd. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG dar, da es sich um Fremdkapital handelt.

J 07-8 **b) Rechtsfolge: Einbeziehung der Zinsaufwendungen und Zinserträge der Organgesellschaft bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim Organträger**

Bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim OT sind die im zugerechneten Einkommen der OG enthaltenen Zinsaufwendungen und Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG der OG mit zu berücksichtigen.

Beispiel: Der OG wird ein Darlehen gewährt. Die OG zahlt an den Darlehensgeber Zinsen iHv. 1 000 000 €. Diese Zinsaufwendungen sind im Rahmen der Berechnung der Zinsschranke beim OT einzubeziehen.

J 07-9 **c) Sonderfall: Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (§ 16)**

Im Fall von Ausgleichszahlungen der OG an Minderheitsgesellschafter nach § 16 sind diese Zahlungen nicht im dem OT zugerechneten Einkommen und damit nicht in dem maßgeblichen Gewinn nach § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG enthalten. Denn dem OT wird nur das ohne Berücksichtigung der Ausgleichszahlung erzielte Einkommen zugerechnet (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 16 Rn. 24). Damit bleiben im Rahmen der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG Ausgleichszahlungen nach § 16 systemwidrig außer Ansatz (s. auch HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2392]).

Beispiel: Die OG leistet an ihre Minderheitsgesellschafter Ausgleichszahlungen iHv. 170 000 €. Das entsprechende Einkommen iHv. 20/17 von 170 000 € = 200 000 € muss die OG selbst versteuern (§ 16 Satz 1). Zugleich wird das dem OT zugerechnete Einkommen um 200 000 € gemindert (R 65 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004). Damit scheidet dieser Betrag aber bei der Berechnung der Zinsschranke beim OT aus.

§ 16

Ausgleichszahlungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

¹Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. ²Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern.

Autor: Rolf **Wischmann**, Dipl.-Finw., Steuerberater, Duisburg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 16 durch das UntStReformG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 07-1

Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2001*: s. § 16 Anm. 2.
- ▶ *UntStReformG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630):
In § 16 wurde jeweils der Bruch „ $\frac{4}{3}$ “ durch den Bruch „ $\frac{20}{17}$ “ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Neuregelung ist
gem. § 34 Abs. 10a erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 07-2

Grund der Änderungen: Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks.
16/4841, 77) handelt es sich um eine sachliche Folgeänderung zur Absen-
kung des KStTarifs gem. § 23 Abs. 1 von 25 % auf 15 % ab VZ 2008.

Bedeutung der Änderungen: Die Regelung des § 16 soll erreichen, dass
der OG Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter (zum Begriff
s. § 16 Anm. 33 ff.) einschließlich der darauf entfallenden KSt. als eigenes
Einkommen zugerechnet werden (s. näher § 16 Anm. 30; GOSCH/NEU-
MANN, § 16 Rn. 25). Daraus ergab sich bei einem KStSatz von 25 % eine
Zurechnung in Höhe von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen als eige-
nes Einkommen der OG. Infolge der Absenkung des KStSatzes auf 15 %
durch das UntStReformG 2008 musste auch der Faktor für die Ermittlung
des eigenen Einkommens der OG auf $\frac{20}{17}$ angepasst werden.

Beispiel: Eine OG leistet an außenstehende Gesellschafter Ausgleichszahlungen in
Höhe von 51 000 €.

Behandlung bis VZ 2007:

$$51\,000 \text{ €} \times \frac{4}{3} = 68\,000 \text{ €}$$

Bei einem KStSatz von 25 % beträgt die KSt. 17 000 €.

Behandlung ab VZ 2008:

$$51\,000 \text{ €} \times \frac{20}{17} = 60\,000 \text{ €}.$$

Bei einem KStSatz von 15 % beträgt die KSt. 9 000 €.

In beiden Fällen werden der OG also als eigenes Einkommen die geleisteten Ausgleichszahlungen einschließlich der darauf entfallenden KSt. zugerechnet. Das gilt sowohl in den Fällen, in denen die OG die Ausgleichszahlungen selbst geleistet hat (Satz 1), als auch gem. Satz 2 in den Fällen, in denen der OT die Ausgleichsverpflichtung erfüllt hat (etwa als Schuldner des Ausgleichsanspruchs, vgl. dazu näher STEPHAN in K. SCHMIDT/LUTTER, AktG, 2008, § 304 Rn. 26 mwN); zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 40 ff.

Dritter Teil
Tarif; Besteuerung bei ausländischen
Einkunftsteilen

§ 23

Steuersatz

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4167; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Die Körperschaftsteuer beträgt **15** Prozent des zu versteuernden Einkommens.
- (2) Wird die Einkommensteuer auf Grund der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes herabgesetzt oder erhöht, so ermäßigt oder erhöht sich die Körperschaftsteuer entsprechend.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert
durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(11a) § 23 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Ascheberg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 23 durch das UntStReformG 2008		2. Grund und Bedeutung der Änderung	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung		a) Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung . . .	J 07-3
a) Rechtsentwicklung . . .	J 07-1	b) Zunehmende Bedeutung der Gewerbesteuer für die Gesamtsteuerbelastung	J 07-4
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung	J 07-2	c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	J 07-5

##827##

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 23 durch das UntStReformG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 2007: s. § 23 Anm. 2–7.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630):
Reduzierung des Steuersatzes von 25 % auf 15 %.

J 07-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Die Reduzierung des KStSatzes auf 15 % soll gem. § 34 Abs. 11a erstmals im VZ 2008 zum Tragen kommen. Soweit bei gewerblichen KapGes. ein vom Kj. abweichendes Wj. gilt, kommt gem. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 eine Anwendung bereits im Wj. 2007/2008 in Frage, da das Wj. im VZ 2008 endet.

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-3 a) Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung

Angleichung der Steuerbelastungen der Rechtsformen: Aufgrund der Absenkung des KStSatzes auf 15 % sinkt die Gesamtsteuerbelastung auf Gewinne von KapGes. von 38,65 % (16,67 % GewSt. + 20,83 % KSt. + 1,15 % SolZ) in 2007 auf dann 29,83 % (14 % GewSt. + 15 % KSt. + 0,83 % SolZ) ab 2008; so auch BRDrucks 220/07, 54. Bei Vollausschüttung auf die Gesellschafterebene erhöht sich die Gesamtsteuerbelastung für den VZ 2008 auf 49,81 %, ab VZ 2009 auf dann noch 48,33 %; derzeit liegt sie bei 53,21 % (vgl. nur SCHAFLITZL/GÖTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 4). Diese Berechnungen unterstellen einen GewStHebesatz von 400 %. Bei der Betrachtung der Gesamtsteuerbelastung ab VZ 2008 ist die Abschaffung des BA-Abzugs der GewSt. gem. § 4 Abs. 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 zu beachten (vgl. § 4 EStG Anm. J 07-5 ff.). Insgesamt gesehen sind damit nur geringe Unterschiede zur stl. Situation bei Personenunternehmen erkennbar. Unterstellt man dieselbe Situation bei Personenunternehmen, so ergibt sich dort ab VZ 2008 eine Gesamtsteuerbelastung bei Vollausschüttung von 47,48 % (BRDrucks 220/07, 55), bei thesaurierten Gewinnen aufgrund der Einführung des § 34a Abs. 1 EStG von 32,25 %, bei nachträglicher Ausschüttung dieser thesaurierten Gewinne von 48,17 % (SCHAFLITZL/GÖTZ in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 6f.). Die Steuerbelastung ist zwar rechtsformübergreifend angenähert, echte Rechtsformneutralität besteht aber nach wie vor nicht.

Abhängigkeit vom Hebesatz: Die sich bei einem Hebesatz von 400 % ergebende Reduzierung der Gesamtbelastung der KapGes. von 8,82 % sinkt bei steigenden GewStHebesätzen auf unter 8 % (vgl. ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 71 [73 Rn. 8]).

Ausweitung der Bemessungsgrundlage: Die dargestellte Reduzierung der Gesamtbelastung von KapGes. um ca. 8 % wird durch die Erhöhung der

Bemessungsgrundlage konterkariert. Hierzu zählen insbes. die Zinsschranke gem. § 4h EStG iVm. § 8a KStG (vgl. § 8a Anm. J 07-3), die Ausweitungen der Hinzurechnungen bei der GewSt. auf alle Fremdkapitalzinsen und deren Substitute, einschließlich Lizenzen, gem. § 8 Nr. 1 GewStG, die Änderungen der Verlustnutzung bei Anteilserwerb gem. § 8c (vgl. § 8c Anm. J 07-2) wie auch die Änderungen bei der Wertpapierleihe (vgl. § 8b Anm. J 07-16).

b) Zunahme der Bedeutung der Gewerbesteuer für die Gesamtsteuerbelastung J 07-4

Die Bedeutung der Belastung des Ertrags durch die GewSt. nimmt auch insgesamt gesehen durch die Unternehmensteuerreform weiter zu. Dies gilt zum einen für ihren Anteil am Gesamtsteueraufkommen. Lag dieser vor dem StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) im Jahr 2000 mit 27,0 Mrd. € ungefähr in der Größenordnung der KSt. von 23,6 Mrd. €, so ist er im Jahr 2006 auf 38,4 Mrd. € im Verhältnis zu 22,9 Mrd. € bei der KSt. gestiegen. Prognostiziert wird für 2012 nun ein Gewerbesteueraufkommen von 49,7 Mrd. € bei einer KSt. von 25,2 Mrd. € (vgl. hinsichtlich der Zahlen BTDrucks 16/4841, 34). Diese Gesamtentwicklung, die eine wachsende Bedeutung der GewSt. für alle Unternehmen zeigt, wird aufgrund der schon aufgezeigten Änderungen im Bereich der Hinzurechnungen bei der GewSt. (vgl. Anm. J 07-3) auch bei Körperschaften zu einem Wechsel in der Betrachtungsweise führen müssen. Nicht mehr die KStBelastung, sondern die GewStBelastung wird entscheidend sein. Anders als bei Personenunternehmen, die aufgrund des § 35 EStG die GewSt. auf die ESt., wenn auch pauschaliert, anrechnen können, wird jede Erhöhung des Gewerbeertrags aufgrund der verschärften Hinzurechnungsregelungen zu einer entsprechenden Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung führen. Wird etwa der Gewerbeertrag auf 120 % der kstl. Bemessungsgrundlage erhöht, so hat dies bei einem Hebesatz von 400 % eine GewSt-Erhöhung von 2,8 % und eine Gesamtsteuererhöhung von 2,8 % zur Folge. Bei höheren Hebesätzen führt dies sogar zu überproportionalen Erhöhungen (vgl. ZIPFEL in ERNST & YOUNG, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 94 [100 Rn. 11]).

Zum anderen nimmt die Bedeutung der GewSt. bei der Steuerplanung zu. Vergleicht man etwa eine Gemeinde mit dem Mindesthebesatz gem. § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG von 200 % mit den Hebesätzen von Großstädten über 400 % (München: Hebesatz 490 %; Hamburg: Hebesatz 470 %), so führt der höhere Hebesatz zu einer Mehrbelastung von fast einem Drittel (im Fall München: 10,15 %; im Fall Hamburg 9,45 %; beide Mal gegenüber einer Gesamtsteuerbelastung von 22,825 % bei der Vergleichsgemeinde; s. im Einzelnen hierzu HERZIG, DB 2007, 1541 [1543]). Folge wird ein verschärfter inländ. Steuerwettbewerb, insbes. auch unter Nutzung sog. Gewerbesteueroasen, sein.

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften J 07-5

Die Absenkung des KStSatzes hat auch die Absenkung des Abzugsteuersatzes nach § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG bei beschränkt stpfl. Körperschaften auf 15 % zur Folge (vgl. § 50a EstG Anm. J 07-4). Daneben wird der Steuersatz für beschränkt stpfl. Körperschaften nach § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG

auf 15 % reduziert. Dieser ist bei Vergütungen an beschränkt stpfl. Gläubiger relevant und kann vom FA des Vergütungsgläubigers gem. § 50a Abs. 7 Satz 1 EStG angeordnet werden (vgl. § 50a EStG Anm. J 07-6).

Keine Absenkung ist dagegen hinsichtlich der in § 8 Abs. 3 AStG genannten Belastung einer ausländ. Gesellschaft durch Ertragsteuern erfolgt. Die Niedrigbesteuerung soll auch weiterhin vorliegen, wenn diese Belastung weniger als 25 % beträgt.

Vierter Teil

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und
Entstehung und Veranlagung

§ 27

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. ²Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. ³Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 **und 3** mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). ⁴Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden; Absatz 6 bleibt unberührt. ⁵Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

(2) ¹Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gesondert festgestellt. ²Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. ³Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ist der zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht vorhandene Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen; der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. ⁴Kapitalgesellschaften haben auf den Schluss jedes Wirtschaftsjahrs Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben. ⁵Die Erklärungen sind von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben.

(3) ¹Erbringt eine Kapitalgesellschaft für eigene Rechnung Leistungen, die nach Absatz 1 Satz 3 als Abgang auf dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind, so ist sie verpflichtet, ihren Anteilseignern die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners,
2. die Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde,
3. den Zahlungstag.

²Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt.

(4) ¹Ist die in Absatz 1 bezeichnete Leistung einer Kapitalgesellschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig und wird sie für Rechnung der Kapitalgesellschaft durch ein inländisches Kreditinstitut erbracht, so hat das Institut dem Anteilseigner eine Bescheinigung mit den in Absatz 3 Satz 1 bezeichneten Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen. ²Aus der Bescheinigung muss ferner hervorgehen, für welche Kapitalgesellschaft die Leistung erbracht wird. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn anstelle eines inländischen Kreditinstituts eine inländische Zweigniederlassung eines der in § 53b Abs. 1 oder 7 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Institute oder Unternehmen die Leistung erbringt.

(5) ¹Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert. ²Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne des Absatzes 2 zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des Absatzes 3 nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt. ³In den Fällen der Sätze 1 und 2 ist eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Absatzes 3 nicht zulässig. ⁴In anderen Fällen ist die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer durch Haftungsbescheid geltend zu machen; § 44 Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz des Einkommensteuergesetzes gilt insoweit nicht. ⁵Die Steuerbescheinigungen können berichtigt werden. ⁶Die Feststellung im Sinne des Absatzes 2 für das Wirtschaftsjahr, in dem die entsprechende Leistung erfolgt ist, ist an die der Kapitalertragsteuerhaftung nach Satz 4 zugrunde gelegt Einlagenrückgewähr anzupassen.

(6) ¹Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern das Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. ²Eine Minderabführung liegt insbesondere vor, wenn Beträge aus dem Jahresüberschuss in die Rücklagen eingestellt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 4). ³Die Auflösung dieser Rücklagen führt zu einer Mehrabführung. ⁴Satz 1 gilt für andere Minderabführungen und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, entsprechend.

(7) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.

(8) ¹Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes gewähren können. ²Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 6 und der §§ 28 und 29 zu ermitteln. ³Der als Leistung im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert

festgestellt. ⁴Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahrs zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist. ⁵Zuständig für die gesonderte Feststellung ist die Finanzbehörde, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung nach dem Einkommen örtlich zuständig ist. ⁶Bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 Abgabenordnung keine Finanzbehörde zuständig ist, ist abweichend von Satz 5 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. ⁷Im Antrag sind die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. ⁸In die Bescheinigung nach Absatz 3 ist das Aktenzeichen der nach Satz 5 oder 6 zuständigen Behörde aufzunehmen. ⁹Soweit Leistungen nach Satz 1 nicht gesondert festgestellt worden sind, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner im Sinne des § 20 Abs. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes führen.

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
 Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 27 durch das JStG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 07-1

Rechtsentwicklung bis 2007: s. § 27 Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):

- ▶ *In Abs. 1 Satz 3* wurde die Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 2 um eine Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 3 erweitert.
- ▶ *In Abs. 6* wurden die Sätze 2–4 gestrichen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Neuregelungen des § 27 sind mangels anderweitiger Anwendungsbestimmungen gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2008 erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 07-2

Abs. 1 Satz 3: Die ergänzte Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Satz 3 stellt ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/7036, 29) die Beseitigung eines Redaktionsversehens dar. Hierdurch soll klargestellt werden, dass Rückzahlungen von Nennkapital im Rahmen einer Kapitalherabsetzung von der Differenzrechnung des Abs. 1 Satz 3 (zu näheren Einzelheiten hierzu s. § 27 Anm. J 06-4 ff.) ausgenommen sind, sofern der Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 überstiegen wird und der Bestand des stl. Einlagekontos positiv ist. Dies galt uE aber auch schon bisher, da § 28 Abs. 2 Satz 3 *lex specialis* im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 3 ist (zu näheren Einzelheiten s. § 27 Anm. J 06-3 und § 28 Anm. J 06-3).

KStG § 27 Anm. J 07-2 Nicht in das Nennkapital geleist. Einlagen

Abs. 6: Die Streichung der Sätze 2–4 ist Folgeänderung aus der Einfügung von § 14 Abs. 4 idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (vgl. BTDrucks. 16/7036, 29), ohne dass sich hieraus materielle Konsequenzen ergeben. § 14 Abs. 4 Satz 5 definiert nunmehr die organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen und macht somit die bisherige Definition in Abs. 6 Sätze 2–4 überflüssig.

§ 31

Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4167; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Auf die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer sowie die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der veranlagten Körperschaftsteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt. ²Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, sind bei der Festsetzung der Vorauszahlungen die Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt oder das Finanzamt den Steuerpflichtigen zur Abgabe des Vordrucks auffordert. ³Die sich im Zuge der Festsetzung ergebenden einzelnen Körperschaftsteuerbeträge sind jeweils zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge zu runden. ⁴§ 37b des Einkommensteuergesetzes findet entsprechende Anwendung.

(2) Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gilt § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe, daß die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten sind, das im Veranlagungszeitraum endet.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(13a) § 31 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Ascheberg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 31 durch das UntStReformG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 31 Anm. 2.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630):
In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 2 eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Der neu eingefügte Satz 2 des Abs. 1 ist gem. § 34 Abs. 13a ab dem VZ 2008 anzuwenden. Ab diesem VZ ist eine Neufestsetzung bzw. Anpassung von Vorauszahlungen nicht mehr, wie bisher üblich, formlos möglich. In der Praxis führt dies bereits zur Umsetzung im Kj. 2007, sobald die amtlich vorgeschriebenen Vor-
drucke vorliegen.

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Die Einführung des Satzes 2 in Abs. 1 führt dazu, dass eine Änderung der KStVorauszahlungen bei Gewinnermittlung durch Bestands-/Betriebsver-
mögensvergleich nur dann möglich ist, wenn dies auf amtlich vorgeschriebe-
nen Formularen erfolgt. Dies soll sicherstellen, dass alle Änderungen durch
das UntStReformG 2008 berücksichtigt werden und nicht nur die vom
Stpfl. erkannten gewinnmindernden. Eine erstmalige Festsetzung bzw. An-
passung der Vorauszahlungen unter Berücksichtigung aller Änderungen
durch das UntStReformG 2008 hat sowohl aufgrund eines Antrags des
Stpfl., aber auch bei Aufforderung durch das FA zu erfolgen. Letzteres wird
anzunehmen sein, wenn das FA aufgrund der vorliegenden Daten von einer
Gewinnerhöhung ausgeht. Die neu eingefügte Vorschrift soll im fiskalischen
Interesse so eine möglichst zutreffende Festsetzung der Vorauszahlungen
ermöglichen (BTDrucks 16/4841, 77). Eine inhaltsgleiche Vorschrift ist in
§ 19 Abs. 3 Satz 5 GewStG für die Festsetzung bzw. Anpassung des GewSt-
Messbetrags für Zwecke der GewStVorauszahlungen eingefügt worden.

§ 32

**Sondervorschriften für den Steuerabzug vom
Kapitalertrag**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4167; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist durch den Steuerabzug abgegolten,
1. wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der Steuerbefreiung ausgenommen sind oder
 2. wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.
- (2) Die Körperschaftsteuer ist nicht abgegolten,
1. soweit der Steuerpflichtige wegen der Steuerabzugsbeträge in Anspruch genommen werden kann oder
 2. soweit § 34 Abs. 12, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.
- (3) ¹Von den inländischen Einkünften im Sinne des § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz ist ein Steuerabzug vorzunehmen; Entsprechendes gilt, wenn die inländischen Einkünfte im Sinne des § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz von einer nach § 5 Abs. 1 oder nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden. ²Der Steuersatz beträgt 15 Prozent des Entgelts. ³Die für den Steuerabzug von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes mit Ausnahme des § 44 Abs. 2 und § 44a Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. ⁴Der Steuerabzug ist bei Einnahmen oder Bezügen im Sinne des § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz Buchstabe c von der anderen Körperschaft im Sinne des § 8b Abs. 10 Satz 2 vorzunehmen. ⁵In Fällen des Satzes 4 hat die überlassende Körperschaft der anderen Körperschaft den zur Deckung der Kapitalertragsteuer notwendigen Betrag zur Verfügung zu stellen; § 44 Abs. 1 Satz 8 und 9 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

...

(13b) ¹§ 32 Abs. 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 17. August

2007 zufließen. ²Für Einkünfte, die nach dem 17. August 2007 und vor dem 1. Januar 2008 zufließen, ist § 32 Abs. 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Steuersatz 10 Prozent beträgt.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Ascheberg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 32 Abs. 3 durch das UntStReformG 2008

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 32 Anm. 2.

UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Einführung eines StAbzugs für Kompensationszahlung und Leihgebühr bei Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften in Höhe von zunächst 10 %, ab 1.1.2008 15 %.

J 07-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Die Einfügung des § 32 Abs. 3 ist gem. § 34 Abs. 13b Satz 1 erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 17.8.2007 zufließen. Damit ist die Anwendung der Vorschrift auch vorzunehmen, wenn die zivilrechtl. Vereinbarung, auf die das Entgelt abstellt, vor dem 18.8.2007 abgeschlossen worden ist. Zeitraumbezogene Entgelte wie Pensionsgebühren wird man aber bilanziell abgrenzen müssen, da insoweit keine Besonderheiten vorliegen können. Hinsichtlich der Rückwirkung auf bereits vor dem 18.8.2007 abgeschlossene Wertpapierleihen bzw. -pensionsgeschäfte wird man den Ausgang der konkreten Normenkontrolle des BFH auch zu dieser Problematik (BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BFH/NV 2006, 2191) beachten müssen. Anders als im Fall des BA-Abzugsverbots gem. § 8b Abs. 10 (vgl. § 8b Anm. J 07-2) erfolgt allerdings keine Rückwirkung auf den gesamten VZ 2007.

Gem. § 34 Abs. 13b Satz 2 ist auf Einkünfte gem. § 32 Abs. 3, die nach dem 17.8.2007, aber vor dem 1.1.2008 zufließen, ein von 15 % auf 10 % reduzierter KapErtrStSatz anzuwenden.

J 07-3 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Neuregelung bei Besteuerung von Wertpapierleihgeschäften: Bei beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 2 (vgl. § 2 Anm. J 07-4 ff.) und Körperschaften, die gem. § 5 Abs. 1 oder nach anderen Gesetzen stbefreit sind (vgl. § 5 Anm. J 07-3), unterliegen Dividendeneinkünfte dem KapErtrStAbzug, der gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 abgeltend wirkt. Dieser abgeltende KapErtrStAbzug konnte bislang mittels Wertpapierleihe bzw. Wertpapierpensions-

geschäften verhindert werden, da die dem Verleiher statt der Dividende zufließenden Kompensationszahlungen und Leihgebühren als sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 EStG einem KapErtrStAbzug nicht unterliegen (vgl. § 2 Anm. J 07-6) und folglich auch § 32 Abs. 1 nicht zur Anwendung kommen konnte. Durch die Einfügung des § 32 Abs. 3 werden diese Kompensationszahlungen und Leihgebühren nunmehr unter Verweis auf § 2 Nr. 2 einem StAbzug entsprechend der KapErtrSt. bei Dividendeneinkünften unterworfen. Dies soll besondere Arten der Wertpapierleihe, insbes. den Sonderfall der sog. „kommunalen Wertpapierleihe“ (so OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647 [1648]), ihres stl. Reizes berauben. Insoweit steht auch die Neuregelung in § 32 Abs. 3 im Zusammenhang mit der grundsätzlichen Neuorientierung des Gesetzgebers im Zusammenhang mit Wertpapierleihgeschäften. Auf Entleiherebene wird in § 8b Abs. 10 ein BA-Abzugsverbot für Kompensationszahlungen und Leihgebühren eingefügt. (vgl. § 8b Anm. J 07-19 ff.). Auf Verleiherebene ergänzt § 32 Abs. 3 diese Regelungen für die dort genannten Körperschaften.

Steuerausländer: Aufgrund des Verweises in § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 auf die in § 2 Nr. 2 Halbsatz 2 genannten Einkünfte ist klargestellt, dass Steuerausländer, also die in § 2 Nr. 1 genannten Körperschaften (vgl. im Einzelnen § 2 Anm. 21 ff.), nicht dem StAbzug unterliegen. Soweit Wertpapierleihgeschäfte mit Steuerausländern vorliegen, ist aber das BA-Abzugsverbot aus § 8b Abs. 10 Satz 1 auf Entleiherebene zu beachten.

Einbehaltungspflichtige Entleiher: § 32 Abs. 3 Satz 3 verweist hinsichtlich der Einbehaltungspflicht auf die für den StAbzug von Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geltenden Vorschriften. Damit kommt auch § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG zum Tragen, der eine Einbehaltungspflicht für den Schuldner der Zahlung vorsieht. Im Fall der Zahlung von Kompensationszahlungen wie Leihgebühren ist dies der Entleiher. Eine Beschränkung, wie sie etwa § 8b Abs. 10 Satz 1 auf Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland vorsieht, wird nicht vorgenommen. Folglich sind neben natürlichen Personen auch Steuerausländer iSd. § 2 Nr. 1, soweit diese Entleiher sind, einbehaltungspflichtig (so auch HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1383]). Erfolgt durch den Steuerausländer iSd. § 2 Nr. 1 diese Einbehaltung nicht, so haftet der Gläubiger der Kapitalerträge gem. § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG. Die Einbehaltung ist unabhängig von einer Zahlung oder Versteuerung einer Dividendenzahlung auf Ebene des Entleihers vorzunehmen (so auch HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1383]).

Steuersatz: Der Steuersatz von 10 %, der für beim Verleiher vor dem 1.1.2008 zufließende Entgelte iSd. § 2 Nr. 2 Halbsatz 2 anzuwenden ist, entspricht dem effektiven KapErtrStSatz für Dividendenzahlungen (vgl. § 2 Anm. J 07-5). Die Erhöhung ab dem 1.1.2008 auf dann 15 % entspricht der dann geltenden effektiven Besteuerung der Dividendenzahlungen bei in § 2 Nr. 2 bzw. § 5 Abs. 1 genannten Körperschaften. Ab dem 1.1.2008 erfolgt damit eine Reduzierung der dann geltenden „Abgeltungssteuer“ von 25 % um 2/5 auf 15 % (vgl. § 44a Abs. 8 Satz 2 EStG idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630). Eine weitere Reduzierung dieses StAbzugs ist nicht vorgesehen, weshalb § 32 Abs. 3 Satz 3 den § 44a Abs. 8 EStG ausdrücklich für nicht anwendbar erklärt.

Solidaritätszuschlag: Aufgrund des Verweises auf die für die KapErtrSt. iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geltenden Vorschriften in § 32 Abs. 3 Satz 3 ist neben dem jeweils gültigen Steuersatz gem. §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG auch der Solidaritätszuschlag von derzeit 5,5 % einzubehalten und abzuführen.

Einbehaltungszeitpunkt: Der StAbzug ist im Zeitpunkt des Abflusses beim Entleiher vorzunehmen. § 44 Abs. 2 EStG kommt gem. § 32 Abs. 3 Satz 3 nicht zum Tragen.

Steuerabzug bei Überlassung ertragbringender Wirtschaftsgüter: Werden statt Kompensationszahlung und Leihgebühr ertragbringende WG als Gegenleistung für die Wertpapierleihgeschäfte übergeben (vgl. § 8b Anm. J 07-20), so liegen Einkünfte gem. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c vor. In diesem Fall bestimmt § 32 Abs. 3 Satz 4, dass der StAbzug von der Körperschaft iSd. § 8b Abs. 10 Satz 2, also auf Entleiherebene vorzunehmen ist. Der Verleiher hat in diesem Fall den zur Deckung dieser Einbehaltungspflicht notwendigen Betrag dem Entleiher zur Verfügung zu stellen (§ 32 Abs. 3 Satz 5).

Verhältnis zu § 8b Abs. 10 Satz 8: Folge der Anwendbarkeit der § 2 Nr. 2 Halbs. 2 oder § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 ist, dass § 8b Abs. 10 Sätze 1–7 nicht zur Anwendung kommen (§ 8b Abs. 10 Satz 8). Es wird in diesem Fall die Korrektur der Gestaltung bei Wertpapierleihgeschäften auf der Verleiherebene vorgenommen.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Diese Fassung des Gesetzes gilt, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008.
- (2) Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden, wenn das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr vor dem 1. Januar 2001 beginnt.
- (2a) § 2 Nr. 2 und § 5 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) sind erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 zufließen.
- (3) ¹§ 5 Abs. 1 Nr. 2 ist für die Investitionsbank Berlin erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 sowie für die Investitionsbank Hessen und die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale – erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. ²Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 in der bis zum 18. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für das Landesförderinstitut Sachsen-Anhalt – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale Mitteldeutsche Landesbank –, für die Wohnungsbauförderungsanstalt Nordrhein-Westfalen – Anstalt der Landesbank Nordrhein-Westfalen –, für die Investitionsbank Berlin – Anstalt der Landesbank Berlin-Girozentrale –, für die Niedersächsische Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank und die Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank letztmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ³Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 in der bis zum 18. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für die Investitionsbank Hessen AG letztmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden.
- (3a) § 5 Abs. 1 Nr. 8 in der Fassung des Artikels 31 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3242) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden.
- (3b) § 5 Abs. 1 Nr. 16 in der am 21. Dezember 2004 geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden.
- (3c) § 5 Abs. 1 Nr. 23 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist auch in Veranlagungszeiträumen vor 2003 anzuwenden.
- (4) ¹§ 5 Abs. 2, § 8a Abs. 1, die §§ 8b, 15, 16 und 18, § 26 Abs. 6, die §§ 27, 28 und 29, § 32 Abs. 2, § 33 Abs. 1 und 2, §§ 35, 36, 37, 38 und 39 sowie § 40 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) sind, soweit in den

folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum anzuwenden, für den erstmals das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) anzuwenden ist. ²§ 29 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) wird mit Wirkung ab diesem Veranlagungszeitraum nicht mehr angewendet.

(5) ¹Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine können bis zum 31. Dezember 1991, in den Fällen des § 54 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 18. Dezember 1989 (BGBl. I S. 2212) bis zum 31. Dezember 1992 oder, wenn es sich um Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet handelt, bis zum 31. Dezember 1993 durch schriftliche Erklärung auf die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 14 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) verzichten, und zwar auch für den Veranlagungszeitraum 1990. ²Die Körperschaft ist mindestens für fünf aufeinander folgende Kalenderjahre an die Erklärung gebunden. ³Die Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahrs an widerrufen werden. ⁴Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahrs zu erklären, für das er gelten soll.

(5a) § 5 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

(6) ¹§ 8 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. ²§ 23 Abs. 6 in der Fassung der Bekanntmachung des Körperschaftsteuergesetzes vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden. ³§ 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 getätigt wurden. ⁴§ 8 Abs. 4 in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung ist neben § 8c des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt.

(6a) ¹§ 8a in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 beginnt. ²§ 8a Abs. 1 Satz 2 in der in Satz 1 genannten Fassung ist nicht anzuwenden, wenn die Rückgriffsmöglichkeit des Dritten allein auf der Gewährträgerhaftung einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts gegenüber den Gläubigern eines Kreditinstituts für Verbindlichkeiten beruht, die bis zum 18. Juli 2001 vereinbart waren; Gleiches gilt für bis zum 18. Juli 2005 vereinbarte Verbindlichkeiten, wenn deren Laufzeit nicht über den 31. Dezember 2015 hinausgeht. ³§ 8a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom

14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden. ⁴§ 8a Abs. 2 und 3 in der in Satz 3 genannten Fassung ist nicht anzuwenden, wenn die Rückgriffsmöglichkeit des Dritten allein auf der Gewährträgerhaftung einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts gegenüber den Gläubigern eines Kreditinstituts für Verbindlichkeiten beruht, die bis zum 18. Juli 2001 vereinbart waren; Gleiches gilt für bis zum 18. Juli 2005 vereinbarte Verbindlichkeiten, wenn deren Laufzeit nicht über den 31. Dezember 2015 hinausgeht.

(7) ¹§ 8b ist erstmals anzuwenden für

1. Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nicht mehr anzuwenden ist;
2. Gewinne und Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 2 und 3 nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, das dem letzten Wirtschaftsjahr folgt, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in dem das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) letztmals anzuwenden ist.

²Bis zu den in Satz 1 genannten Zeitpunkten ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) weiter anzuwenden. ³Bei der Gewinnermittlung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 15. August 2001 enden, gilt Folgendes:

⁴§ 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass über Satz 2 der Vorschrift hinausgehend auch Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen nicht zu berücksichtigen sind, soweit die Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) erworben worden sind. ⁵Die Wertminderung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzungen für die Anwendung des § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) im Zeitpunkt der Wertminderung nicht oder nicht mehr erfüllen, ist in Höhe des Teils der Anschaffungskosten der Anteile nicht zu berücksichtigen, der bei der Veräußerung der Anteile durch einen früheren Anteilseigner nach § 8b Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) oder nach § 8b Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1850) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben ist. ⁶Die Wertminderung von Anteilen an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften ist nicht zu berücksichtigen, soweit sie auf eine Wertminderung im Sinne der Sätze 4 und 5 von Anteilen an nachgeordneten Kapitalgesellschaften zurückzuführen ist. ⁷§ 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 letzter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 15. August 2001 erfolgen. ⁸§ 8b Abs. 8 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind anzuwenden:

1. in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005;
2. auf einheitlichen, bis zum 30. Juni 2004 zu stellenden, unwiderruflichen Antrag bereits für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004 (Rückwirkungszeitraum).² Dabei ist § 8b Abs. 8 in folgender Fassung anzuwenden:

„(8)¹ Die Absätze 1 bis 7 sind anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, mit der Maßgabe, dass die Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen zu 80 Prozent bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind.² Satz 1 gilt nicht für Gewinne im Sinne des Absatzes 2, soweit eine Teilwertabschreibung in früheren Jahren nach Absatz 3 bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt geblieben ist und diese Minderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist.³ Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den Anteilen im Sinne des Satzes 1 stehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen, wenn das Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen die Anteile von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) erworben hat, soweit ein Veräußerungsgewinn für das verbundene Unternehmen nach Absatz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben ist.⁴ Für die Ermittlung des Einkommens sind die Anteile mit den nach handelsrechtlichen Vorschriften ausgewiesenen Werten anzusetzen, die bei der Ermittlung der nach § 21 abziehbarer Beträge zu Grunde gelegt wurden.⁵ Negative Einkünfte des Rückwirkungszeitraums dürfen nicht in Veranlagungszeiträume außerhalb dieses Zeitraums rück- oder vorgetragen werden.⁶ Auf negative Einkünfte des Rückwirkungszeitraums ist § 14 Abs. 1 nicht anzuwenden.⁷ Entsprechendes gilt für Pensionsfonds.“

⁹ § 8b Abs. 10 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.¹⁰ § 8b Abs. 9 ist für den Veranlagungszeitraum 2004 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(9) Die Absätze 7 und 8 gelten nicht für Bezüge im Sinne des Absatzes 1, auf die die Mitgliedstaaten der Europäischen Union Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Akte über die Beitrittsbedingungen und die Anpassungen der Verträge – Beitritt der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik (ABl. EU 2003 Nr. L 236 S. 33), anzuwenden haben.“

¹¹§ 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ¹²§ 8b Abs. 1 Satz 2 bis 4 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 zugeflossen sind.

(7a) § 8b Abs. 4 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile weiter anzuwenden, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, und für Anteile im Sinne des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, die auf einer Übertragung bis zum 12. Dezember 2006 beruhen.

(7b) § 8c in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) findet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung.

(8) ¹§ 12 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Vermögensübertragungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 vorgenommen werden. ²§ 12 Abs. 1 und 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. ³§ 12 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals auf Vorgänge anzuwenden, die nach dem 12. Dezember 2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet werden. ⁴§ 12 Abs. 2 Satz 2 in der in Satz 1 genannten Fassung ist letztmals auf Vorgänge anzuwenden, die bis zum 13. Dezember 2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet werden. ⁵§ 12 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 enden.

(8a) ¹§ 9 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) gilt erstmals für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden. ²Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist auf Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden, § 9 Abs. 1 Nr. 2 in der bis zum 31. Dezember 2006 gehenden Fassung anzuwenden. ³§ 9 Abs. 3 Satz 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) gilt erstmals für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden.

(9) ¹§ 14 ist anzuwenden:

1. für den Veranlagungszeitraum 2000 und frühere Veranlagungszeiträume in folgender Fassung:

„(1) ¹Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. ¹Der Organträger muss an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen und unmittelbar in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Eine mittelbare Beteiligung genügt, wenn jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.
2. ¹Die Organgesellschaft muss von dem in Nummer 1 bezeichneten Zeitpunkt an ununterbrochen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. ²Die organisatorische Eingliederung ist stets gegeben, wenn die Organgesellschaft durch einen Beherrschungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes die Leitung ihres Unternehmens dem Unternehmen des Organträgers unterstellt oder wenn die Organgesellschaft eine nach den Vorschriften der §§ 319 bis 327 des Aktiengesetzes eingegliederte Gesellschaft ist. ³Der Beherrschungsvertrag muss zu Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das die organisatorische Eingliederung auf Grund des Vertrags erstmals bestehen soll, abgeschlossen sein und durchgeführt werden und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden.
3. ¹Der Organträger muss eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland oder eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sein. ²An der Personengesellschaft dürfen nur Gesellschafter beteiligt sein, die mit dem auf sie entfallenden Teil des zuzurechnenden Einkommens im Geltungsbereich dieses Gesetzes der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen. ³Sind ein oder mehrere Gesellschafter der Personengesellschaft beschränkt einkommensteuerpflichtig, so muss die Voraussetzung der Nummer 1 im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein. ⁴Das Gleiche gilt, wenn an der Personengesellschaft eine oder mehrere Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben.
4. ¹Der Gewinnabführungsvertrag muss bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das Satz 1 erstmals angewendet werden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden. ²Er muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. ³Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. ⁴Die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirkt auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs zurück.
5. Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs)

mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

(2) ¹Schließen sich mehrere gewerbliche Unternehmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3, die gemeinsam im Verhältnis zur Organgesellschaft die Voraussetzungen des Absatzes 1 Nr. 1 erfüllen, in der Rechtsform einer Personengesellschaft lediglich zum Zwecke der einheitlichen Willensbildung gegenüber der Organgesellschaft zusammen, ist die Personengesellschaft als gewerbliches Unternehmen anzusehen, wenn jeder Gesellschafter der Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen unterhält. ²Der Personengesellschaft ist das Einkommen der Organgesellschaft vorbehaltlich des § 16 zuzurechnen, wenn zusätzlich zu den Voraussetzungen nach Absatz 1

1. jeder Gesellschafter der Personengesellschaft an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen beteiligt ist und den Gesellschaftern die Mehrheit der Stimmrechte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 an der Organgesellschaft zusteht,
 2. die Personengesellschaft vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an ununterbrochen besteht,
 3. der Gewinnabführungsvertrag mit der Personengesellschaft abgeschlossen ist und im Verhältnis zu dieser Gesellschaft die Voraussetzungen des Absatzes 1 Nr. 4 erfüllt sind,
 4. durch die Personengesellschaft gewährleistet ist, dass der koordinierte Wille der Gesellschafter in der Geschäftsführung der Organgesellschaft tatsächlich durchgesetzt wird und
 5. die Organgesellschaft jedes der gewerblichen Unternehmen der Gesellschafter der Personengesellschaft nach Maßgabe des Absatzes 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) wirtschaftlich fördert oder ergänzt.“;
2. die Absätze 1 und 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002;
 3. Absatz 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) im Veranlagungszeitraum 2002, wenn der Gewinnabführungsvertrag nach dem 20. November 2002 abgeschlossen wird. ²In den Fällen, in denen der Gewinnabführungsvertrag vor dem 21. November 2002 abgeschlossen worden ist, gilt Abs. 1 Nr. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144);
 4. Absatz 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für Mehrabführungen von Organgesellschaften anzuwenden, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet;
 5. Absatz 4 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden.

(10) ¹§ 15 Nr. 2 ist bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden, wenn die Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden

Einkommens der Organgesellschaft nach dem Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858), vorzunehmen ist. ²§ 15 Satz 1 Nr. 2 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist weiter anzuwenden, soweit in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft ein Übernahmegewinn im Sinne des § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 21. Mai 2003 geltenden Fassung enthalten ist. ³§ 15 Satz 1 Nr. 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden.

(10a) § 16 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(11) ¹§ 21b Satz 3 ist letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2002 endet. ²Eine Rücklage, die am Schluss des letzten vor dem 1. Januar 1999 endenden Wirtschaftsjahrs zulässigerweise gebildet ist, ist in den folgenden fünf Wirtschaftsjahren mit mindestens je einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen.

(11a) § 23 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(11b) § 25 Abs. 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 11 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

(11c) ¹§ 26 Abs. 6 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 2. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3112) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ²§ 26 Abs. 6 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. ³§ 26 Abs. 6 Satz 1 erster Halbsatz in Verbindung mit Satz 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ⁴§ 26 Abs. 6 Satz 1 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf ausländische Quellensteuern anzuwenden, die von Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 erhoben wurden, die nach dem 18. Dezember 2006 zugeflossen sind.

(12) ¹Die Vorschriften des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) sind letztmals anzuwenden

1. für Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, und die in dem ersten Wirtschaftsjahr erfolgen, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist;
2. für andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem Wirtschaftsjahr erfolgen, das dem in Nummer 1 genannten Wirtschaftsjahr vorangeht.

²Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), dieses wiederum geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), gehören, beträgt die Körperschaftsteuer 45 Prozent der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), dieses wiederum geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), zuzüglich der darauf entfallenden Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), dieses wiederum geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), für die der Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) als verwendet gilt. ³§ 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) gilt entsprechend. ⁴Die Körperschaftsteuer beträgt höchstens 45 Prozent des zu versteuernden Einkommens. ⁵Die Sätze 2 bis 4 gelten nicht für steuerbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist. ⁶Die Körperschaftsteuer beträgt 40 Prozent der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), dieses wiederum geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), zuzüglich der darauf entfallenden Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433), dieses wiederum geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) als verwendet gilt. ⁷Die Körperschaftsteuer beträgt höchstens 40 Prozent des zu versteuernden Einkommens abzüglich des nach den Sätzen 2 bis 4 besteuerten Einkommens. ⁸Die Sätze 3 und 5 gelten entsprechend.

(13) ¹§ 28 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) gilt auch, wenn für eine Gewinnausschüttung zunächst der in § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) genannte Teilbetrag als verwendet gegolten hat. ²Ist für Leistungen einer Kapitalgesellschaft nach § 44 oder § 45 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) Eigenkapital im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert, wenn später eine höhere Leistung gegen den Teilbetrag nach § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaft-

##849##

steuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) verrechnet werden könnte.

(13a) § 31 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(13b) § 32 Abs. 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 zufließen. Für Einkünfte, die nach dem 17. August 2007 und vor dem 1. Januar 2008 zufließen, ist § 32 Abs. 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Steuersatz 10 Prozent beträgt.

(13c) ¹§ 32a in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals anzuwenden, wenn nach dem 18. Dezember 2006 ein Steuerbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. ²Bei Aufhebung oder Änderung gilt dies auch dann, wenn der aufzuhebende oder zu ändernde Steuerbescheid vor dem 18. Dezember 2006 erlassen worden ist.

(13d) ¹§ 37 Abs. 2a Nr. 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist nicht für Gewinnausschüttungen anzuwenden, die vor dem 21. November 2002 beschlossen worden sind und die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen. ²Für Gewinnausschüttungen im Sinne des Satzes 1 und für Gewinnausschüttungen, die vor dem 12. April 2003 erfolgt sind, gilt § 37 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144).

(13e) ¹§ 38 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) gilt nur für Genossenschaften, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) bereits bestanden haben. ²Die Regelung ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2007 anzuwenden. ³Ist in den Fällen des § 40 Abs. 5 und 6 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) die Körperschaftsteuerfestsetzung unter Anwendung des § 38 in der am 27. Dezember 2007 geltenden Fassung vor dem 28. Dezember 2007 erfolgt, sind § 38 und § 40 Abs. 5 und 6 weiter anzuwenden. ⁴§ 38 Abs. 4 bis 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist insoweit nicht anzuwenden.

(14) ¹Auf Liquidationen, deren Besteuerungszeitraum im Jahr 2001 endet, ist erstmals das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) anzuwenden. ²Bei Liquidationen, die über den 31. Dezember 2000 hinaus fortdauern, endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung, der bis zum 30. Juni 2002 zu stellen ist, mit Ablauf des 31. Dezember 2000. ³Auf diesen Zeitpunkt ist ein steuerlicher Zwischenabschluss zu fertigen. ⁴Für den danach beginnenden Besteuerungszeitraum ist Satz 1 anzuwenden. ⁵In den Fällen des Satzes 2 gelten Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem am 31. Dezember 2000 endenden Besteuerungszeitraum gezahlt worden sind, als sonstige Leistungen im Sinne des Absatzes 12 Satz 1 Nr. 2 und des § 36 Abs. 2

Satz 1. ⁶§ 40 Abs. 3 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144) ist letztmals für Liquidationen anzuwenden, die vor dem 13. Dezember 2006 abgeschlossen worden sind.

(15) § 40 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist.

(16) ¹§ 38 und § 40 in der am 27. Dezember 2007 geltenden Fassung sowie § 10 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) sind auf Antrag weiter anzuwenden für

1. Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger, an denen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 Prozent

a) juristische Personen des öffentlichen Rechts aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder aus Staaten, auf die das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet oder

b) Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9

alleine oder gemeinsam beteiligt sind und

2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

die ihre Umsatzerlöse überwiegend durch Verwaltung und Nutzung eigenen zu Wohnzwecken dienenden Grundbesitzes, durch Betreuung von Wohnbauten oder durch die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen erzielen, sowie für steuerbefreite Körperschaften. ²Der Antrag ist unwiderruflich und kann von der Körperschaft bis zum 30. September 2008 bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt gestellt werden. ³Die Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger müssen die Voraussetzungen nach Satz 1 ab dem 1. Januar 2007 bis zum Ende des Zeitraums im Sinne des § 38 Abs. 2 Satz 3 erfüllen. ⁴Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Voraussetzungen des Satzes 1 nach Antragstellung erstmals nicht mehr vorliegen, wird der Endbetrag nach § 38 Abs. 1 letztmals ermittelt und festgestellt. ⁵Die Festsetzung und Erhebung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags richtet sich nach § 38 Abs. 4 bis 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) mit der Maßgabe, dass als Zahlungszeitraum im Sinne des § 38 Abs. 6 Satz 1 die verbleibenden Wirtschaftsjahre des Zeitraums im Sinne des § 38 Abs. 2 Satz 3 gelten. ⁶Die Sätze 4 und 5 gelten entsprechend, soweit das Vermögen der Körperschaft oder ihres Rechtsnachfolgers durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes oder Auf- oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes ganz oder teilweise auf eine andere Körperschaft übergeht und diese keinen Antrag nach Satz 2 gestellt hat. ⁷§ 40 Abs. 6 in der am 27. Dezember 2007 geltenden Fassung ist nicht anzuwenden.

#####

##851##

K 12

##852##

§ 37

Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererminderung

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem in § 36 Abs. 1 genannten Wj. folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. ²Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt $\frac{1}{6}$ des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrags.

(2) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben mindert sich vorbehaltlich des Absatzes 2a um jeweils $\frac{1}{6}$ der Gewinnausschüttungen, die in den folgenden Wirtschaftsjahren erfolgen und die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. ²Satz 1 gilt für Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 entsprechend. ³Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, mindert sich bis zum Verbrauch des Körperschaftsteuerguthabens um diesen Betrag, letztmalig in dem Veranlagungszeitraum, in dem das 18. Wirtschaftsjahr endet, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird. ⁴Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben ist auf den Schluss der jeweiligen Wirtschaftsjahre, letztmals auf den Schluss des 17. Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird, fortzuschreiben und gesondert festzustellen. ⁵§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2a) Die Minderung ist begrenzt

1. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, jeweils auf 0 Euro;
2. für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2005 erfolgen, auf den Betrag, der auf das Wirtschaftsjahr der Gewinnausschüttung entfällt, wenn das auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Körperschaftsteuerguthaben gleichmäßig auf die einschließlich des Wirtschaftsjahrs der Gewinnausschüttung verbleibenden Wirtschaftsjahre verteilt wird, für die nach Absatz 2 Satz 3 eine Körperschaftsteuererminderung in Betracht kommt.

(3) ¹Erhält eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) gehören, Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben, und die bei der leistenden Körperschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer geführt haben, erhöht sich bei ihr die Körperschaftsteuer und das Körperschaftsteuerguthaben um den Betrag der Minderung der Körperschaftsteuer bei der leistenden Körperschaft.

²Satz 1 gilt auch, wenn der Körperschaft oder Personenvereinigung die entsprechenden Bezüge einer Organgesellschaft zugerechnet werden, weil sie entweder Organträger ist oder an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die Organträger ist.³Im Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.⁴Die leistende Körperschaft hat der Empfängerin die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners,
2. die Höhe des in Anspruch genommenen Körperschaftsteuererminderungsbetrags,
3. den Zahlungstag.

⁵§ 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 gilt entsprechend.⁶Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht für steuerbefreite Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9, soweit die Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist.

(4) ¹Das Körperschaftsteuerguthaben wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt. ²Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch einen der in § 1 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt, ganz oder teilweise auf einen anderen Rechtsträger über, wird das Körperschaftsteuerguthaben bei der übertragenden Körperschaft letztmalig auf den vor dem 31. Dezember 2006 liegenden steuerlichen Übertragungstichtag ermittelt. ³Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 12. Dezember 2006 und vor dem **1. Januar 2007** verteilt, wird das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den Stichtag ermittelt, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird. ⁴Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Gewinnausschüttungen und **als ausgeschüttet geltende Beträge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2007 oder bis zu dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind.** ⁵**In Fällen der Liquidation sind die Absätze 1 bis 3 auf Abschlagszahlungen anzuwenden, die bis zum Stichtag erfolgt sind, auf den das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig ermittelt wird.**

(5) ¹Die Körperschaft hat innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. ²Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31. Dezember 2006 oder des nach Absatz 4 Satz 2 **oder Satz 3** maßgebenden Tages. ³Der Anspruch wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. ⁴**Der Anspruch ist jeweils am 30. September auszuzahlen.** ⁵**Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids auszuzahlen, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt.** ⁶Der Anspruch ist nicht verzinslich. ⁷Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des Anspruchs läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist. ⁸**§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß.**

⁹Auf die Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs ist § 46 Abs. 4 der Abgabenordnung nicht anzuwenden.

(6) ¹Wird der Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs nach Absatz 5 aufgehoben oder geändert, wird der Betrag, um den der Anspruch, der sich aus dem geänderten Bescheid ergibt, die Summe der Auszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des neuen Bescheids geleistet worden sind, übersteigt, auf die verbleibenden Fälligkeitstermine des Auszahlungszeitraums verteilt. ²Ist die Summe der Auszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des neuen Bescheids geleistet worden sind, größer als der Auszahlungsanspruch, der sich aus dem geänderten Bescheid ergibt, ist der Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids zu entrichten.

(7) ¹Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft, die sich aus der Anwendung des Absatzes 5 ergeben, gehören nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. ²Die Auszahlung ist aus den Einnahmen an Körperschaftsteuer zu leisten.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Georg **Thurmayr**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Aicher Thurmayr Knott Kern, Traunstein

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 37 durch das JStG 2008		Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5: Entstehung, Bewertung und Tilgung des Auszahlungsanspruchs	
1. Überblick über die Neuregelungen	J 07-1	1. Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (Abs. 5 Satz 2)	J 07-6
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	2. Auszahlung des Anspruchs zum 30.9. (Abs. 5 Satz 4)	J 07-7
Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 4: Letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens		3. Ausnahmen bei erstmaliger Festsetzung nach dem 31.8.2008 (Abs. 5 Satz 5)	J 07-8
1. Neufassung der Stichtagsregelung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 3)	J 07-3	4. Sinngemäße Geltung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum einkommensteuerlichen Verlustvortrag (Abs. 5 Satz 8)	J 07-9
2. Letztmalige Anwendung der Abs. 1–3 (Abs. 4 Satz 4)	J 07-4	5. Abtretung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 9)	J 07-10
3. Sonderregelung für Liquidationsfälle (Abs. 4 Satz 5)	J 07-5		

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 37 durch das JStG 2008

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2007, 2669; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2008 im Überblick, DStR 2007, 2233; BROCKMANN/HÖRSTER, Jahressteuergesetz 2008 – Überblick über die Änderungen im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, NWB F. 2, 9641; HEINSTEIN, Realisierung des Guthabens aus Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag (!) und § 37 Abs. 5 KStG, DStR 2008, 381.

J 07-1 1. Überblick über die Neuregelungen

Die Neuregelungen des § 37 durch das JStG 2008 enthalten zum Teil Regelungen zur Beseitigung von bislang bestehenden Unklarheiten, zum Teil jedoch auch gesetzliche Neuregelungen mit konstitutiver Wirkung.

Klarstellenden Charakter haben die Neuregelungen in Abs. 4 zum Zeitpunkt der letztmaligen Ermittlung des KStGuthabens im Fall einer Liquidation bzw. Umwandlung ebenso wie diejenigen zur Stichtagsabgrenzung zwischen dem früheren Regime der ausschüttungsinduzierten KStMinderung und der Neuregelung zur Behandlung des Auszahlungsanspruchs.

Abs. 5 hingegen enthält neben der Nachholung eines bislang unterbliebenen Normverweises materielle und formelle Änderungen. Erstens wird der 30.9. auch für die Auszahlung der ersten Rate gesetzlich fixiert. Ausnahmen bestehen lediglich in Fällen einer verspäteten Festsetzung. Dann gilt die bisherige Regelung fort, wonach bei erstmaliger Festsetzung die erste Rate des Auszahlungsanspruchs innerhalb eines Monats nach Bescheidbekanntgabe ausbezahlt wird. Neu eingefügt wurde ferner eine Verweisung auf die estl. Verlustfeststellungsbescheide. Danach wird der Auszahlungsanspruch stets dann neu festgestellt, wenn auch die KSt. neu festgesetzt wird. Allerdings kann der Auszahlungsanspruch auch dann neu festgestellt werden, wenn sich in Einzelfällen die KSt. selbst nicht ändern sollte. Für die Praxis am bedeutsamsten dürfte die Regelung sein, wonach das Verbot der Abtretung von Steuerforderungen im Fall eines gewerbsmäßigen Ankaufs, insbes. durch Banken, nicht mehr gilt.

J 07-2 2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. § 37 Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 37 Anm. J 06-2.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die Neuregelungen gelten gemäß der allgemeinen Anwendungsregelung (§ 34 Abs. 1) erstmals für den VZ 2008. Die Anregung des Bundesrats, für § 37 gesonderte Anwendungsbestimmungen vorzusehen (BTDrucks. 15/6739, 21), griff der Gesetzgeber nicht auf, obwohl die BReg. diesen Vorschlag prüfen wollte (BTDrucks. 16/6739, 34). UE sind gesonderte Anwendungsbestimmungen auch nicht notwendig. Soweit es sich um klarstellende Regelungen handelt, ordnet der Gesetzgeber nunmehr Rechtsfolgen an, die bereits bislang im Schrifttum vertreten wurden. Betreffend die entsprechende Anwendung von § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG ist anzumerken, dass der Bescheid über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs Folgebescheid

zur letztmaligen Änderung des KStGuthabens zum 31.12.2005 ist. Änderungen bis einschließlich 2005 haben sich insofern bereits über § 175 AO ausgewirkt, für 2006 dürfte es noch kaum zu Änderungsbescheiden gekommen sein.

Zur zugelassenen generellen Abtretbarkeit des Auszahlungsanspruchs an Banken ist anzumerken, dass diese mit dem 1.1.2008 zulässig wird, sofern der Auszahlungsanspruch bereits im Jahr 2007 festgesetzt worden sein sollte. Zuvor war die Abtretung zumindest zu Sicherungszwecken zulässig. Der Grund für die Abbedingung des Abtretungsverbots des § 46 Abs. 4 AO besteht darin, die Liquidierung dieses Anspruchs bei den betreffenden Körperschaften zu erleichtern und damit deren Finanzierungslage zu verbessern. Im Fall von Liquidationen wird die Abwicklung der Körperschaften erleichtert oder gar erst ermöglicht.

Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 4: Letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens

1. Neufassung der Stichtagsregelung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 3)

J 07-3

Der bisherige zeitliche Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 3 sah vor, dass das KStGuthaben auf den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz zu ermitteln war, wenn die Verteilung des Vermögens nach dem 12.12.2006 und vor dem 31.12.2006 erfolgte. Für eine Schlussverteilung exakt am 31.12.2006 war die Rechtslage unklar.

Durch die Ersetzung des 31.12.2006 durch den 1.1.2007 wird nunmehr auch bei einer Schlussverteilung am 31.12.2006 das KStGuthaben noch nach dem alten Recht abgewickelt, dh. kann im Falle der Liquidation sofort mobilisiert werden.

2. Letztmalige Anwendung der Abs. 1–3 (Abs. 4 Satz 4)

J 07-4

Abs. 4 Satz 4 regelt im Gegensatz zu seiner bisherigen Fassung ausschließlich die Fälle der werbenden Körperschaft/Personenvereinigung. Liquidationen werden nunmehr in Abs. 4 Satz 5 geregelt.

Andererseits beschränkt sich der Gesetzeswortlaut bei der zeitlichen Anwendungsregelung nicht mehr auf Gewinnausschüttungen iSd. Abs. 2 Satz 1, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (zum Begriff sowie zur Abgrenzung vgl. § 37 Anm. 18). Nunmehr wird die Anwendungsregelung ausdrücklich auch auf als ausgeschüttet geltende Beträge erstreckt. Damit sind insbes. die vororganisationsbedingt bedingten Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 gemeint. § 14 Abs. 3 Satz 1 bestimmt, dass Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganisationszeitlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der OG an den OT gelten. Daneben werden auch Umwandlungsvorgänge in die Regelungen zur letztmaligen Anwendung des bisherigen Rechts einbezogen (vgl. BTDrucks. 16/7036, 30; BROCKMANN/HÖRSTER, NWB F. 2, 9641 [9654]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2674]; damit wurde die Regelung gegenüber dem ursprünglichen Gesetzentwurf erweitert; vgl. zu Letzterem BTDrucks. 16/6290, 106).

##857##

J 07-5 **3. Sonderregelung für Liquidationsfälle (Abs. 4 Satz 5)**

Eigenständige gesetzliche Regelung: Abs. 4 Satz 5 regelt für Abschlagszahlungen die Abgrenzung zwischen dem bisherigen System des KStGuthabens und der Neuregelung des Auszahlungsanspruchs. Sie erfasst durch die Bezugnahme auf den Stichtag zur letztmaligen Ermittlung des KStGuthabens sowohl Liquidationen, die sich über das Jahr 2006 hinaus erstrecken, als auch solche, die noch im Jahr 2006 abgeschlossen wurden. Im letztgenannten Fall regelt Abs. 4 Satz 3 die Behandlung des KStGuthabens bei der Schlussverteilung.

Begrenzung auf Abschlagszahlungen: In der bisherigen Gesetzesfassung (Abs. 4 Satz 4 aF) waren neben den Liquidationsraten (Abschlagszahlungen) auch andere Ausschüttungen sowie sonstige Leistungen mit aufgeführt. Sie berechtigten ebenfalls zu einer KStMinderung, wenn sie vor dem 31.12.2006 erfolgten, dh. bei der Körperschaft bzw. Personenvereinigung abflossen. Mit der gesetzlichen Neuregelung berechtigen nur noch Abschlagszahlungen zu einer KStMinderung nach bisherigem Recht.

Rückwirkungsproblematik: UE kann die Neufassung des Gesetzeswortlauts mit der Begrenzung auf Abschlagszahlungen keine Wirkung entfalten, sofern unter Abschlagszahlungen ausschließlich die Liquidationsraten, nicht aber andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen zu verstehen sein sollten. Wie in der bisherigen Gesetzesfassung wird darauf abgestellt, dass die zu einer KStMinderung berechtigenden Leistungen spätestens bis zum Jahreswechsel 2006/2007 erfolgen müssen. Wird die Liquidation in 2006 oder 2007 abgeschlossen, kann das JStG 2008 mangels gesonderter Anwendungsregelung für § 37 nicht gelten. Endet die Liquidation in 2008 und gelangt wegen § 11 das neue Recht zur Anwendung, greift der Gesetzgeber bei einem Ausschluss der anderen Ausschüttungen und sonstigen Leistungen in bereits verwirklichte Tatbestände rückwirkend ein. Das Erfolgen einer Gewinnausschüttung etc. ist ein rein tatsächlicher Vorgang, der sich nicht mehr nachträglich negieren lässt. Ein rückwirkender Ausschluss der anderen Ausschüttungen und sonstigen Leistungen wäre uE verfassungsrechtl. zumindest bedenklich.

Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5: Entstehung, Bewertung und Tilgung des Auszahlungsanspruchs

J 07-6 **1. Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (Abs. 5 Satz 2)**

Durch die Ergänzung des Verweises auf Abs. 4 Satz 3 wurde die bislang unzureichende Verweisung auf die Stichtage bei Umwandlungs- und Liquidationsvorgängen beseitigt (vgl. zur bisherigen Regelung § 37 Anm. J 06-13). Mit der jetzigen Ergänzung wird uE klargestellt, dass in Liquidationsfällen der Auszahlungsanspruch mit Erstellung der Liquidationsschlussbilanz entsteht.

2. Auszahlung des Anspruchs zum 30.9. (Abs. 5 Satz 4)

J 07-7

Mit der Neuregelung durch das JStG 2008 wird nunmehr der 30.9. als grundsätzlicher Auszahlungstermin bestimmt. Bislang galt der 30.9. nicht für die erstmalige Festsetzung. Es galt der allgemeine Grundsatz, dass eine Erstattung innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids ausbezahlt werden sollte. Nunmehr erfolgt die Auszahlung grundsätzlich unabhängig vom Datum der Bescheidbekanntgabe erstmalig am 30.9.2008. Eine vorherige Auszahlung kommt nicht in Betracht (vgl. BTDrucks 16/7036, 31).

3. Ausnahmen bei erstmaliger Festsetzung nach dem 31.8.2008 (Abs. 5 Satz 5)

J 07-8

Abs. 5 Satz 5 konstituiert eine Ausnahme von dem Grundsatz, wonach der Auszahlungsanspruch am 30.9. ausbezahlt wird. Diese Ausnahme kommt zwangsläufig dann zur Anwendung, wenn die Bescheidbekanntgabe nach dem 31.8.2008 erfolgt. Denn aufgrund der Einmonatsfrist erfolgt die Auszahlung der ersten Rate des Auszahlungsanspruchs dann nach dem 30.9.2008. Diese Regelung erscheint sinnvoll, um etwaige Diskussionen zu vermeiden, dass ansonsten ab dem 30.9.2008 etwaige Zinsansprüche der Stpfl. bestehen könnten.

Die Ergänzung, wonach bei später Bescheidbekanntgabe die Auszahlung der ersten Rate(n) nach dem 30.9.2008 auch für die vorangegangenen Jahre gilt, ist uE lediglich klarstellender Natur. Denn der Auszahlungsanspruch wird insgesamt festgesetzt. Deshalb kann es für die Jahre bis zur Bekanntgabe des Bescheids lediglich einen einheitlichen Fälligkeitstermin geben. Sollte der Auszahlungsanspruch aufgrund der bisherigen gesetzlichen Regelung bereits in 2007 zur Auszahlung gelangt sein, wäre aufgrund der jetzigen gesetzlichen Regelung der ursprüngliche Bescheid nicht mehr zu ändern, die erste Rate dementsprechend nicht mehr zurückzubezahlen.

4. Sinngemäße Geltung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum einkommensteuerlichen Verlustvortrag (Abs. 5 Satz 8)

J 07-9

Abs. 5 Satz 8 ordnet die sinngemäße Geltung des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG an. Gem. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG sind Feststellungsbescheide über den Verlustvortrag zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich der verbleibende Verlustvortrag ändert und aufgrund dessen der entsprechende EStBescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Gem. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG gilt dies auch dann, wenn mangels stl. Auswirkung der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des EStBescheids unterbleibt.

UE hat die sinngemäße Geltung von § 10d Abs. 4 Satz 4 sowie Satz 5 im Rahmen des § 37 nicht bloß klarstellenden Charakter. Der Bescheid über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs ist zwar als Folgebescheid zur letztmaligen Feststellung des KStGuthabens zum 31.12.2005 bzw. zum Ende des Wj. 2005/2006 anzusehen (vgl. § 37 Anm. J 06-19). Nachdem allerdings zum 31.12.2006 selbst keine gesonderte Feststellung des KStGuthabens mehr erfolgt, können sich durch Gewinnausschüttungen, Umwandlungsvorgänge und dergleichen im Wj. 2006 bzw. 2006/2007 noch Änderungen für den Auszahlungsanspruch ergeben. Nachdem diese Vorgänge nicht zwingend Auswirkungen auch auf die Festsetzung der KSt. haben, ist auch der Verweis auf § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG sinnvoll.

##859##

J 07-10 **5. Abtretung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 9)**

Der Gesetzgeber hat die Anregung des Deutschen Bundesrats, auf den Auszahlungsanspruch ausdrücklich die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden, nicht aufgegriffen (vgl. BT-Drucks. 16/6739, 21). Aufgrund der nunmehr ausdrücklichen Festlegung, wonach das Verbot der Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs gem. § 46 Abs. 4 AO im Fall des gewerbsmäßigen Erwerbs durch Banken (und nicht bloß zu Sicherungszwecken) nicht gilt, bringt der Gesetzgeber hinlänglich deutlich zum Ausdruck, dass es sich verfahrensrechtl. um eine Steuervergütung handelt. Der Ausschluss des § 46 Abs. 4 AO ist zu begrüßen, da damit der geschäftsmäßige Erwerb des Auszahlungsanspruchs durch Banken oder sonstige Finanzdienstleister nunmehr zulässig ist (vgl. auch OFD Koblenz v. 7.12.2007, LEXINFORM 5231196). Die betreffenden Körperschaften können damit ihre Forderung gegenüber dem Fiskus schneller liquidieren und damit ihre Liquiditätssituation verbessern. In Liquidation befindlichen Körperschaften wird damit gegebenenfalls erst die endgültige Abwicklung und Löschung ermöglicht. Allerdings stimmte die FinVerw. bereits bisher in Liquidationsfällen der Abtretung des KStGuthabens auf eine natürliche Person zu (OFD Hannover v. 12.12.2007, LEXINFORM 5231236).

§ 38

Körperschaftsteuererhöhung

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Ein positiver Endbetrag im Sinne des § 36 Abs. 7 aus dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist auch zum Schluss der folgenden Wirtschaftsjahre fortzuschreiben und gesondert festzustellen. ²§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend. ³Der Betrag verringert sich jeweils, soweit er als für Leistungen verwendet gilt. ⁴Er gilt als für Leistungen verwendet, soweit die Summe der Leistungen, die die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erbracht hat, den um den Bestand des Satzes 1 verminderten ausschüttbaren Gewinn (§ 27) übersteigt. ⁵Maßgeblich sind die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. ⁶Die Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder von Genossenschaften stellt, soweit es sich dabei nicht um Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 handelt, keine Leistung im Sinne der Sätze 3 und 4 dar. ⁷Satz 6 gilt nicht, soweit der unbelastete Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 nach § 40 Abs. 1 oder Abs. 2 infolge der Umwandlung einer Körperschaft, die nicht Genossenschaft im Sinne des § 34 Abs. 13d ist, übergegangen ist.

(2) ¹Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Leistungen erfolgen, erhöht sich um $\frac{3}{7}$ des Betrags der Leistungen, für die ein Teilbetrag aus dem Endbetrag im Sinne des Absatzes 1 als verwendet gilt. ²Die Körperschaftsteuererhöhung mindert den Endbetrag im Sinne des Absatzes 1 bis zu dessen Verbrauch. ³Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum anzuwenden, in dem das 18. Wirtschaftsjahr endet, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach § 37 Abs. 1 Körperschaftsteuerguthaben ermittelt werden.

(3) ¹Die Körperschaftsteuer wird nicht erhöht, soweit eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft Leistungen an einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts vornimmt. ²Der Anteilseigner ist verpflichtet, der ausschüttenden Körperschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des Finanzamts nachzuweisen, es sei denn, er ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts. ³Das gilt nicht, soweit die Leistung auf Anteile entfällt, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art.

(4) ¹Der Endbetrag nach Absatz 1 wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt und festgestellt. ²Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 31. Dezember 2006 verteilt, wird der End-

betrag im Sinne des Satzes 1 letztmalig auf den Schluss des letzten vor dem 1. Januar 2007 endenden Besteuerungszeitraums festgestellt.³Bei über den 31. Dezember 2006 hinaus fortdauernden Liquidationen endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung mit Ablauf des 31. Dezember 2006.⁴Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Leistungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2007 oder dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind.

(5) ¹Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt $\frac{3}{100}$ des nach Absatz 4 Satz 1 festgestellten Endbetrags. ²Er ist begrenzt auf den Betrag, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihr am 31. Dezember 2006 oder an dem nach Absatz 4 Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde. ³Ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist nur festzusetzen, wenn er 1000 Euro übersteigt.

(6) ¹Die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger hat den sich nach Absatz 5 ergebenden Körperschaftsteuererhöhungsbetrag innerhalb eines Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (Zahlungszeitraum). ²Satz 1 gilt nicht für Körperschaften oder Personenvereinigungen, die sich am 31. Dezember 2006 bereits in Liquidation befanden. ³Der Anspruch entsteht am 1. Januar 2007. ⁴Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag wird für den gesamten Zahlungszeitraum festgesetzt. ⁵Der Jahresbetrag ist jeweils am 30. September fällig. ⁶Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Jahresbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig, wenn die Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. August 2008 erfolgt. ⁷In den Fällen des Satzes 2 ist der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig. ⁸Der Anspruch ist nicht verzinslich. ⁹Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist.

(7) ¹Auf Antrag kann die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger abweichend von Absatz 6 Satz 1 den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag in einer Summe entrichten. ²Der Antrag kann letztmals zum 30. September 2015 gestellt werden. ³Anstelle des jeweiligen Jahresbetrags ist zu dem Zahlungstermin, der auf den Zeitpunkt der Antragstellung folgt, der zu diesem Termin nach Absatz 6 Satz 4 fällige Jahresbetrag zuzüglich der noch nicht fälligen Jahresbeträge abgezinst mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent zu entrichten. ⁴Mit der Zahlung erlischt der gesamte Anspruch. ⁵Die Sätze 3 und 4 sind in den Fällen des Absatzes 6 Satz 6, des Absatzes 8 und des Absatzes 9 Satz 1 und 2 von Amts wegen anzuwenden.

(8) Bei Liquidationen, die nach dem 31. Dezember 2006 beginnen, werden alle entstandenen und festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge an dem 30. September fällig, der auf den Zeitpunkt der Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz folgt.

(9) ¹Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung durch einen der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge ganz oder teilweise auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung über oder verlegt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung und endet dadurch ihre unbeschränkte Steuerpflicht, werden alle entstandenen und festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge an dem 30. September fällig, der auf den Zeitpunkt des Vermögensübergangs oder des Wegzugs folgt. ²Ist eine Festsetzung nach Absatz 6 noch nicht erfolgt, ist der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids fällig. ³Satz 1 gilt nicht, wenn der übernehmende Rechts-träger in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig ist oder die Körperschaft oder Personenvereinigung in den Fällen des Wegzugs in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig wird.

(10) § 37 Abs. 6 und 7 gilt entsprechend.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, ABRE Steuerberater, Köln
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 38		3. Ausnahme: Sonderfall der Liquidation (Abs. 4 Sätze 2 und 3)	J 07-7
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung		4. Letztmalige Anwendung der ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuererhöhung durch Leistungen (Abs. 4 Satz 4)	J 07-8
a) Rechtsentwicklung	J 07-1		
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung	J 07-2	Erläuterungen zu Abs. 5: Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags	
2. Grund und Bedeutung der Neuregelung	J 07-3	1. Überblick zu Abs. 5	J 07-9
3. Grund und Bedeutung des Wahlrechts in § 34 Abs. 16	J 07-4	2. Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags	J 07-10
Erläuterungen zu Abs. 4: Letztmalige Ermittlung und Feststellung des unbelasteten Teilbetrags		Erläuterungen zu Abs. 6: Zahlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags	
1. Überblick zu Abs. 4	J 07-5	1. Überblick zu Abs. 6	J 07-11
2. Grundfall: Letztmalige Ermittlung und Feststellung (Abs. 4 Satz 1)	J 07-6		

 ##863##

	Anm.	Anm.
2. Persönlicher Anwendungsbereich und Zahlungszeitraum (Abs. 6 Sätze 1, 2 und 7)	J 07-12	Erläuterungen zu Abs. 8: Fälligkeit bei Liquidationen, die nach dem 31.12.2006 beginnen J 07-19
3. Anspruchsentstehung (Abs. 6 Sätze 3 und 8)	J 07-13	
4. Festsetzung für den gesamten Zahlungszeitraum (Abs. 6 Sätze 4 und 9)	J 07-14	
5. Fälligkeit (Abs. 6 Sätze 5 und 6)	J 07-15	
Erläuterungen zu Abs. 7: Vorzeitige Ablösung des Zahlungsbetrags		
1. Überblick zu Abs. 7	J 07-16	Erläuterungen zu Abs. 9: Vermögensübergänge oder Verlegung des Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung
2. Entrichtung in einer Summe (Abs. 7 Sätze 1–4).	J 07-17	
3. Abzinsung von Amts wegen (Abs. 7 Satz 5)	J 07-18	
Erläuterungen zu Abs. 10: Verweis auf § 37 Abs. 6 und 7		
1. Verweis auf § 37 Abs. 6	J 07-23	
2. Verweis auf § 37 Abs. 7	J 07-24	

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 38

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2007, 2669; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB 2007, 4367; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2008 im Überblick, DStR 2007, 2233; FUHRMANN/STRAHL, Änderungen im Unternehmensteuerrecht durch das JStG 2008, DStR 2008, 125.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-1 a) Rechtsentwicklung

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 38 Anm. 2.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Der Übergangszeitraum gem. Abs. 2 Satz 3 wurde von 15 Jahren auf 18 Jahre ausgedehnt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Abs. 1 wurden die Sätze 6 und 7 angefügt. Eine Leistung, die zu einer Erhöhung der KSt. führt, soll bei der Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder von Genossenschaften grundsätzlich nicht mehr erfolgen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die Abs. 4–10 werden neu angefügt. Es wird normiert, dass der unbelastete Teilbetrag zum 31.12.2006 (sog. EK 02) letztmalig festgestellt wird und der KStErhöhungsbetrag in einem 10-jährigen Zeitraum von 2008 bis 2017 an die Finanzbehörde rätierlich entrichtet wird.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-2

Nach § 34 Abs. 1 idF des JStG 2008 gilt die Neuregelung grundsätzlich ab dem VZ 2008. Soweit Umwandlungen betroffen sind, gilt die Neuregelung für stl. Übertragungstichtage nach dem 31.12.2006.

Ausnahme des § 34 Abs. 13d Sätze 3 und 4: § 38 idF des JStG 2008 findet keine Anwendung, wenn das FA die KStErhöhung nach § 38 iVm. § 40 Abs. 5 idF des SEStEG schon vor Verkündung des JStG 2008 (28.12.2007) festgesetzt hat. Zu Beispielen s. § 40 Anm. J 07-2.

Darüber hinaus findet § 38 idF des JStG 2008 keine Anwendung, wenn das FA die KStErhöhung nach § 38 iVm. § 40 Abs. 6 idF des SEStEG vor Verkündung des JStG 2008 gestundet hat. Die von der Finanzbehörde erlassenen Bescheide sollen nicht geändert und nach den bisherigen Regelungen – trotz der praktischen Schwierigkeiten – abgewickelt werden.

Ausnahme des § 34 Abs. 16: § 38 idF des JStG 2008 findet auf Antrag von Körperschaften sowie deren Rechtsnachfolger keine Anwendung, wenn deren Anteilseigner unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 50 %

- inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder juristische Personen des öffentlichen Rechts aus einem EU-Mitgliedstaat oder juristische Personen des öffentlichen Rechts aus einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder
- Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9

alleine oder gemeinsam beteiligt sind, und für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wenn die Umsatzerlöse des vorgenannten Personenkreises zu mehr als 50 % durch

- Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, der Wohnzwecken dient, oder
 - aus der Betreuung von Wohnbauten (auch fremden) oder
 - aus der Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen
- erzielt werden.

Für stbefreite Körperschaften gilt die Möglichkeit des Wahlrechts, § 38 idF des JStG 2007 auf Antrag weiterhin anwenden zu können ohne die o.g. Voraussetzungen (§ 34 Abs. 16 Satz 1 letzte Var.). UE gilt dies unabhängig davon, ob die stbefreiten Körperschaften einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669).

► *Antragstellung erforderlich:* Der Antrag kann von der Körperschaft bis zum 30.9.2008 gestellt werden und ist unwiderruflich (§ 34 Abs. 16 Satz 2). Es handelt sich dabei um eine Ausschlussfrist, die nicht verlängerbar ist.

► *Gültigkeitsdauer des Antrags:* Wenn ein Antrag gestellt wurde, gilt dieser für die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger so lange, wie die in § 34 Abs. 16 Satz 1 genannten Voraussetzungen vorliegen, längstens bis zum 31.12.2019 (insoweit s. § 38 Anm. 45). Auf den Schluss des Wj., in dem die Voraussetzungen des § 34 Abs. 16 Satz 1 nicht mehr vorliegen, wird der unbelastete Teilbetrag letztmalig ermittelt und festgestellt. Für den danach ermittelten unbelasteten Teilbetrag gelten die Regelungen des § 38 Abs. 4–10

##865##

idF des JStG 2008 mit der Besonderheit, dass der KStErhöhungsbetrag rätierlich im noch verbleibenden Zeitraum iSd. § 38 Abs. 2 Satz 3 zu entrichten ist. Mit anderen Worten ist die KSt. rätierlich auf die bis 31.12.2019 verbleibenden Wj. zurückzuzahlen. In Abs. 6 Satz 1 ist ein Rückzahlungszeitraum bis 2017 normiert, so dass in diesen Fällen der Rückzahlungszeitraum verlängert wird.

Diese Rechtsfolgen gelten ebenso, wenn eine Gesellschaft iSd. § 34 Abs. 16 Satz 1 auf eine andere Körperschaft verschmolzen oder auf- oder abgespalten wird und die übernehmende Körperschaft keinen Antrag iSv. § 34 Abs. 16 Satz 2 gestellt hat.

J 07-3 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

Die Ausschüttung von unbelasteten Einkommensteilen führte unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens zu einer KStErhöhung von 30 %. Auch nach dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren wurde für eine Übergangszeit eine KStErhöhung normiert, wenn durch Leistungen iSv. § 38 Abs. 1 Satz 3 der unbelastete Teilbetrag als verwendet galt. Durch das SEStEG wurde die Auflösung und Auszahlung des KStGuthabens in § 37 geregelt. Eine entsprechende Regelung zur pauschalen Abschlagszahlung für den unbelasteten Teilbetrag fehlte bisher, weil dies zu einer Zwangsversteuerung des unbelasteten Teilbetrags führen würde. Dies wurde nunmehr durch das JStG 2008 nachgeholt.

Nach der Gesetzesbegründung erfolgt die pauschale Abschlagszahlung für den unbelasteten Teilbetrag, weil insbes. durch die Anpassung der Übergangsregelung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren an grenzüberschreitende Sachverhalte eine sehr komplizierte Norm entstanden ist, die darüber hinaus in Teilen der Wirtschaft als ein Ausschüttungshemmnis wahrgenommen wurde. Dem ist uE zuzustimmen, so dass die Neuregelung auch wegen der erheblichen Verfahrensvereinfachung zu begrüßen ist. Der Gesetzgeber hat sich daher entschieden, im Gleichklang zur KStMinderung nach § 37 KStG den KStErhöhungsbetrag in einem zehnjährigen Zeitraum von 2008 bis 2017 rätierlich fällig zu stellen, obwohl dies im Erg. zu einer Zwangsversteuerung des unbelasteten Teilbetrags führt.

J 07-4 3. Grund und Bedeutung des Wahlrechts in § 34 Abs. 16

Die Ausnahmeregelung von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des unbelasteten Teilbetrags wurde insbes. für Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und für stbefreite Körperschaften geschaffen. Häufig haben die Wohnungsunternehmen zu Zeiten des Anrechnungsverfahrens hohe stfreie Erträge vereinnahmt, die in EK 02 einzustellen waren und für die nach den Übergangsvorschriften der §§ 36 ff. ein hoher unbelasteter Teilbetrag zu bilden war.

Im Regelfall bestehen die unbelasteten Teilbeträge heute noch fort, da nach der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 häufig der unbelastete Teilbetrag nicht ausgeschüttet wurde. Demnach droht für die o.g. Gesellschaften durch die verpflichtende und abgeltende Nachbelastung des unbelasteten Teilbetrags eine höhere Steuerbelastung für die Jahre ab 2008 bis 2017, die vermieden werden soll. Diese Gesellschaften haben daher die sachge-

rechte Möglichkeit, weiterhin das alte Recht anzuwenden, wonach im Fall der Ausschüttung die Nachbelastung erfolgt. Nach der Gesetzesbegründung soll die Ausnahmeregelung „dem Ziel gerecht werden, solchen Unternehmen ein Wahlrecht einzuräumen, die regelmäßig einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderen Zweck dienen, der auch strukturelle Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Ausschüttung und das Ausschüttungsverhalten“ hat. Insbes. gemeinnützige Körperschaften dienen einem festgelegten Zweck iSd. § 52 Abs. 2 AO und sind darüber hinaus nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO daran gehindert, Ausschüttungen vorzunehmen. Insoweit handelt es sich um eine sachgerechte Ausnahmeregelung.

Erläuterungen zu Abs. 4: Letztmalige Ermittlung und Feststellung des unbelasteten Teilbetrags

1. Überblick zu Abs. 4

J 07-5

Satz 1 enthält die Grundregel, dass der unbelastete Teilbetrag letztmalig zum 31.12.2006 festgestellt wird.

Satz 2 befasst sich mit dem Sonderfall der Liquidation und regelt, dass der unbelastete Teilbetrag im Rahmen einer Liquidation, die über den 31.12.2006 hinaus andauert, letztmalig auf das Ende des letzten regulären VZ vor Beginn der Liquidation ermittelt und festgestellt wird.

Satz 3 regelt, dass auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung, die sich in Liquidation befindet, auf den 31.12.2006 der unbelastete Teilbetrag letztmals ermittelt und festgestellt werden kann, wenn die Liquidation über den 31.12.2006 hinaus andauert.

Satz 4 schließlich bestimmt, für welche Leistungen letztmals eine ausschüttungsabhängige KStErhöhung stattfindet.

2. Grundfall: Letztmalige Ermittlung und Feststellung (Abs. 4 Satz 1)

J 07-6

Nach Abs. 4 Satz 1 wird letztmalig auf den 31.12.2006 der unbelastete Teilbetrag (sog. EK 02) ermittelt und festgestellt.

Feststellung zum 31.12.2006 wirtschaftsjahrunabhängig: Der Zeitpunkt der Feststellung, 31.12.2006, ist unabhängig vom Wj. Dh., dass auch für Körperschaften, die ein abweichendes Wj. haben, auf den 31.12.2006 eine Feststellung des unbelasteten Teilbetrags zu erfolgen hat (ebenso DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 2669).

Keine ausdrückliche Steuerklärungspflicht: Die Ermittlung und Feststellung dürfte in der Praxis für Körperschaften mit abweichendem Wj. sehr schwierig sein, weil für die letztmalige Ermittlung und Feststellung des unbelasteten Teilbetrags keine ausdrückliche StErklärungspflicht normiert wurde. Abs. 1 Sätze 1 und 2 beziehen sich auf die gesonderte Feststellung des unbelasteten Teilbetrags auf den Schluss des Wj. Sollte das Wj. dem Kj. entsprechen, hat die Körperschaft auch für die letztmalige Feststellung eine StErklärung abzugeben. Für unterwirtschaftsjährige Ermittlungen gilt dies nicht.

##867##

J 07-7 **3. Ausnahme: Sonderfall der Liquidation (Abs. 4 Sätze 2 und 3)**

Grundsatz: In Abs. 4 Sätze 2 und 3 wird die letztmalige Feststellung im Rahmen einer Liquidation geregelt. Üblicherweise wird für die Liquidation nach § 11 Abs. 1 ein mehrjähriger Besteuerungszeitraum gebildet. Wenn die Liquidation über den 31.12.2006 hinaus andauert und für den Liquidationszeitraum ein Besteuerungszeitraum gewählt wurde, hat die letztmalige Ermittlung und Feststellung des unbelasteten Teilbetrags auf den Schluss des letzten regulären Wj. vor Beginn der Liquidation zu erfolgen. Dies kann auch auf das Ende eines Rumpfwj. sein.

Sollte die Liquidation allerdings bereits in mehrere Besteuerungszeiträume aufgeteilt worden sein, ist auf das Ende des letzten Besteuerungszeitraums, der vor dem 31.12.2006 endet, der unbelastete Teilbetrag zu ermitteln und festzustellen.

Ausnahme: Nach Abs. 4 Satz 3 kann abweichend davon durch die Körperschaft oder Personenvereinigung beantragt werden, dass auf den 31.12.2006 die letztmalige Ermittlung und Feststellung des unbelasteten Teilbetrags erfolgen soll, wenn zum 31.12.2006 die Liquidation noch nicht abgeschlossen ist. Dieser Antrag bedeutet dann allerdings auch, dass zum 31.12.2006 ein Besteuerungszeitraum der Liquidation endet und zum 1.1.2007 ein neuer Besteuerungszeitraum beginnt.

J 07-8 **4. Letztmalige Anwendung der ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuererhöhung durch Leistungen (Abs. 4 Satz 4)**

Nach Abs. 4 Satz 4 kommt eine ausschüttungsabhängige KStErhöhung letztmals für Leistungen zur Anwendung, die vor dem 1.1.2007 oder vor dem letzten regulären Schluss des Wj., das vor Beginn der Liquidation geendet hat, erfolgt sind. Bei Körperschaften mit abweichendem Wj. ist es daher denkbar, dass im Wj. 2006/2007 eine Leistung zu einer KStErhöhung nach bisherigem Recht (Leistung vor dem 31.12.2006) oder nach neuem Recht (Leistung nach dem 31.12.2006) erfolgt. Wegen des Begriffs der Leistung s. § 38 Anm. 25.

Erläuterungen zu Abs. 5:**Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags**J 07-9 **1. Überblick zu Abs. 5**

Satz 1 bestimmt, wie sich der KStErhöhungsbetrag ermittelt.

Satz 2 normiert die Deckelung der KStErhöhung.

Satz 3 regelt, dass eine Festsetzung des KStErhöhungsbetrags nur erfolgt, wenn der KStErhöhungsbetrag 1 000 € übersteigt.

J 07-10 **2. Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags**

Grundsatz (Abs. 5 Satz 1): Der KStErhöhungsbetrag beträgt $\frac{3}{100}$ des letztmalig iSd. Abs. 4 festgestellten unbelasteten Teilbetrags und entspricht im Regelfall 10 % des bisherigen KStErhöhungspotenzials. Eine Begründung oder Herleitung des pauschalen Abschlagsatzes, zB durch statistische

Erhebungen, gibt der Gesetzgeber auch in seiner Gesetzesbegründung nicht. Es handelt sich offensichtlich um einen willkürlichen Satz.

Beispiel: Der FO GmbH sind folgende Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen:

SteuerbilanzEK zum 31.12.2005	2 000 000 €
Gezeichnetes Kapital zum 31.12.2005	500 000 €
Unbelasteter Teilbetrag zum 31.12.2005	300 000 €
Stl. Einlagekonto zum 31.12.2005	200 000 €
Offene Gewinnausschüttung in 2006	1 300 000 €

Lösung:

1. Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach Abs. 1 Satz 4

SteuerbilanzEK	2 000 000 €
./. gezeichnetes Kapital	- 500 000 €
./. stl. Einlagekonto	- 200 000 €
./. unbelasteter Teilbetrag	- 300 000 €
Unterschiedsbetrag zum 31.12.2005	1 000 000 €

2. Ermittlung des KStErhöhungsbetrags

Offene Gewinnausschüttung	1 300 000 €
./. Unterschiedsbetrag iSv. Abs. 1 Satz 4	- 1 000 000 €
Leistungen, die zur Verminderung d. unbel. Teilbetrags führen	300 000 €
./. durch die Ausschüttung verwendeter unbel. Teilbetrag	- 210 000 €
./. KStErhöhung 3/7 von 210 000 €	- 90 000 €
verbleibender unbelasteter Teilbetrag zum 31.12.2006	0 €

Das Beispiel führt nach altem Recht zu einer KStErhöhung von 90 000 €.

Abwandlung: In 2006 erfolgt keine Leistung. Das zu versteuernde Einkommen in 2006 beträgt 0 €.

Lösung:

1. Feststellung des unbelasteten Teilbetrags zum 31.12.2006

Unbelasteter Teilbetrag zum 31.12.2006	300 000 €
--	-----------

2. Ermittlung des KStErhöhungsbetrags 3 % davon

9 000 €

Nach neuem Recht beträgt der KStErhöhungsbetrag 9 000 €.

Anhand des Beispiels ist zu erkennen, dass es sich im Regelfall um eine begünstigende Regelung handelt. Dies gilt jedoch nur, wenn der Stpfl. durch seine Ausschüttungspolitik die Entstehung des KStErhöhungsbetrags nach altem Recht nicht verhindern konnte. In diesen Fällen ist die jetzt normierte Zwangsversteuerung des unbelasteten Teilbetrags nachteilig.

Deckelungsbetrag (Abs. 5 Satz 2): Der KStErhöhungsbetrag ist nach Abs. 5 Satz 2 begrenzt auf den Betrag, der sich nach Abs. 1–3 ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr stl. Eigenkapital zum 31.12.2006 oder zum in Abs. 4 Satz 2 genannten Zeitpunkt voll ausschütten würde. Dies dürfte nur in Ausnahmefällen zu einem niedrigeren KStErhöhungsbetrag führen.

Praktische Schwierigkeiten bringt die Ermittlung für Körperschaften und Personenvereinigungen mit sich, die ein abweichendes Wj. haben. Denn im Regelfall wird die Körperschaft oder Personenvereinigung zum 31.12.2006 keinen Zwischenabschluss mit Ermittlung des stl. Eigenkapitals erstellt haben. Insoweit ist die Regelung unpraktikabel. UE sollte das stl. Eigenkapital

zum Schluss des vor dem 31.12.2006 endenden Wj. als Vergleichsgröße herangezogen werden.

Kleinbetragsregelung (Abs. 5 Satz 3): Erfreulicherweise hat der Gesetzgeber eine Kleinbetragsregelung eingeführt. Der KStErhöhungsbetrag ist nur festzusetzen, wenn er 1000 € übersteigt. Das bedeutet, dass eine Rückzahlung der KSt. unterbleibt, wenn der unbelastete Teilbetrag 33360 € unterschreitet. Dadurch dürfte eine Vielzahl der Körperschaften und Personenvereinigungen von der Verpflichtung zur Rückzahlung der KSt. aufgrund des unbelasteten Teilbetrags befreit werden. Dies bedeutet, dass dann die vor dem Systemwechsel bezogenen stfreien Erträge endgültig stfrei bleiben.

Erläuterungen zu Abs. 6: Zahlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags

J 07-11 1. Überblick zu Abs. 6

Satz 1 bestimmt den Zeitraum, in dem der KStErhöhungsbetrag an die Finanzbehörde entrichtet werden soll.

Satz 2 enthält eine Ausnahmeregelung für Körperschaften und Personenvereinigungen, die sich zum 31.12.2006 in Liquidation befinden.

Satz 3 regelt, dass der Anspruch der Finanzbehörde am 1.1.2007 entsteht.

Satz 4 bestimmt, dass die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags für den gesamten Zeitraum in einem Verwaltungsakt erfolgt.

Satz 5 regelt die Fälligkeit des jährlichen KStErhöhungsbetrags.

Satz 6 stellt klar, dass die aufgelaufenen Jahresbeträge einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig sind, wenn der Bescheid nach dem 31.8.2008 bekanntgegeben wird.

Satz 7 bestimmt die Fälligkeit des KStErhöhungsbetrags im Fall einer Liquidation.

Satz 8 stellt klar, dass der KStErhöhungsbetrag nicht verzinslich ist.

Satz 9 regelt die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags.

J 07-12 2. Persönlicher Anwendungsbereich und Zahlungszeitraum (Abs. 6 Sätze 1, 2 und 7)

Körperschaft: Abs. 6 Satz 1 bezieht sich auf Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger. Ein Verweis auf Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören, erfolgt wie bei § 37 Abs. 5 nicht. Der Wortlaut ist uE auch hier zu eng, da Letztere auch bei der Ermittlung und Festsetzung des KStErhöhungsbetrags mit einbezogen waren.

Rechtsnachfolger: In Abs. 6 Satz 1 erfolgt der Verweis auf den Rechtsnachfolger der Körperschaft. Dieser wird im Regelfall durch gesellschaftsrechtl. Vorgänge ausgelöst wie:

► *Verschmelzung:* Unter Verschmelzung versteht man einen Vorgang der Gesamtrechtsnachfolge, bei dem ein oder mehrere Rechtsträger ihr Vermögen

als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen bestehenden oder neuen Rechtsträger übertragen. Der neue Rechtsträger ist der Rechtsnachfolger iSd. Abs. 6 Satz 1.

► *Abspaltung:* Bei der Abspaltung bleibt der übertragende Rechtsträger als Rumpfunternehmen bestehen. Er überträgt im Wege der Sonderrechtsnachfolge einen Teil seines Vermögens als Gesamtheit auf einen oder mehrere bereits bestehende oder neu gegründete Rechtsträger. Das Rumpfunternehmen bleibt als Zahlungsverpflichteter des KStErhöhungsbetrags bestehen, so dass die übernehmende Körperschaft kein Rechtsnachfolger iSd. Abs. 6 Satz 1 ist.

► *Aufspaltung:* Bei der Aufspaltung teilt ein übertragender Rechtsträger sein Vermögen unter Auflösung auf und überträgt Teile jeweils als Gesamtheit im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf mindestens zwei schon bestehende Rechtsträger oder neu gegründete Rechtsträger. In diesem Fall geht die ursprüngliche Körperschaft unter, so dass beide aufnehmenden Rechtsträger Rechtsnachfolger iSd. Abs. 6 Satz 1 werden. Die Norm regelt allerdings nicht, in welchem Verhältnis der KStErhöhungsbetrag auf die beiden Rechtsnachfolger aufgeteilt wird. UE empfiehlt es sich aus Praktikabilitätsgründen, den KStErhöhungsbetrag nach dem Verhältnis des aufgeteilten Vermögens, das sich aus dem Spaltungsplan ergibt, auf die beiden Rechtsnachfolger aufzuteilen.

Zahlungszeitraum: Die Körperschaft hat den KStErhöhungsbetrag im Sinne von Abs. 5 in zehn gleichmäßigen Raten innerhalb eines Zeitraums von 2008 bis 2017 zu entrichten.

► *Ausnahme:* Dies gilt nach Satz 2 nicht, wenn sich die Körperschaft oder Personenvereinigung zum 31.12.2006 in Liquidation befindet. Dann ist nach Abs. 6 Satz 7 der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids fällig.

3. Anspruchsentstehung (Abs. 6 Sätze 3 und 8)

J 07-13

Der Anspruch auf den KStErhöhungsbetrag entsteht gegen die Körperschaft zum 1.1.2007. Dies hat zur Folge, dass die Verbindlichkeit in der HBil. und StBil. von der Körperschaft erstmals in dem Wj. passiviert werden muss, das nach dem 1.1.2007 endet. Da der Anspruch der Finanzbehörde nach Abs. 6 Satz 8 unverzinslich ist, ist die Verbindlichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG in der StBil. mit 5,5 % abzuzinsen.

4. Festsetzung für den gesamten Zahlungszeitraum (Abs. 6 Sätze 4 und 9)

J 07-14

Einmalige Festsetzung: Nach Abs. 6 Satz 4 wird der gesamte KStErhöhungsbetrag für den gesamten zehnjährigen Zahlungszeitraum festgesetzt. Dh., die Festsetzung erfolgt im Regelfall nur einmal (mögliche Änderungen s. Abs. 7 und 10). Die Festsetzung erfolgt in einem gesonderten Bescheid und wird nicht Bestandteil des KStBescheids oder der Feststellung nach § 38 Abs. 1 KStG. Es wird vielmehr ein eigener Bescheid durch die Finanzbehörde bekanntgegeben.

Festsetzungsverfahren: Die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags erfolgt durch gesonderten Bescheid.

##871##

► *Notwendiger Bescheidinhalt:* In dem Feststellungsbescheid sind uE der KStErhöhungsbetrag in einer Summe, die jährlichen Raten und die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte anzugeben.

► *Folgebescheid:* Der Feststellungsbescheid über den KStErhöhungsbescheid ist uE Folgebescheid der letztmaligen Feststellung zum 31.12.2006 des unbelasteten Teilbetrags iSv. Abs. 4.

Ablauf der Festsetzungsfrist: Die Frist zur Festsetzung des KStErhöhungsbetrags endet gem. Abs. 6 Satz 9 nicht vor Ablauf des Jahres, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist. Da der letzte Jahresbetrag am 30.9.2017 fällig wird, endet die Festsetzungsfrist für den Bescheid über den KStErhöhungsbetrag mit Ablauf des 31.12.2017. Dies bedeutet, dass der erstmalige Bescheid bis zum 31.12.2017 gegen die Körperschaft bekannt gegeben werden kann.

J 07-15 5. Fälligkeit (Abs. 6 Sätze 5 und 6)

Grundsatz: Der jährliche KStErhöhungsbetrag ist gem. Abs. 6 Satz 5 am 30.9. des jeweiligen Jahres fällig.

Ausnahme: Wenn der Bescheid über den KStErhöhungsbetrag nach dem 31.8.2008 bekannt gegeben wird, werden gem. Abs. 6 Satz 6 die Jahresraten für das Jahr der Bekanntgabe und die vorangegangenen Jahre innerhalb eines Monats nach der Bekanntgabe fällig.

Erläuterungen zu Abs. 7: Vorzeitige Ablösung des Zahlungsbetrags

J 07-16 1. Überblick zu Abs. 7

Satz 1 bestimmt, dass die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger auf Antrag den Zahlungsbetrag in einer Summe entrichten kann.

Satz 2 normiert, dass der Antrag letztmals zum 30.9.2015 gestellt werden kann.

Satz 3 regelt, dass der noch verbleibende Zahlungsbetrag abgezinst in einer Summe am 30.9. des Jahres, in dem der Antrag gestellt wird, entrichtet werden kann.

Satz 4 stellt klar, dass mit der Zahlung der gesamte Anspruch erloschen ist.

Satz 5 bestimmt, dass eine Abzinsung des Zahlungsbetrags von Amts wegen in den Fällen des Abs. 6 Satz 6, des Abs. 8 und des Abs. 9 Sätze 1 und 2 erfolgt.

J 07-17 2. Entrichtung in einer Summe (Abs. 7 Sätze 1–4)

Antrag: Die Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger, die den Zahlungsbetrag schuldet, kann auf Antrag den Zahlungsbetrag in einer Summe an die Finanzbehörde entrichten (Abs. 7 Satz 1). Letztmalig kann dieser Antrag gem. Abs. 7 Satz 2 zum 30.9.2015 gestellt werden. Dies deshalb, weil die Antragstellung nach dem 30.9.2015 dazu führt, dass der abgezinste noch verbleibende Zahlungsbetrag am 30.9.2016 fällig ist und die Gesamtforderung der Finanzbehörde daher gegenüber der Körperschaft eine Laufzeit

von nicht mehr als einem Jahr hat. Nach § 12 Abs. 3 BewG wird eine Forderung, die innerhalb eines Jahres fällig ist, nicht mehr abgezinst. Die Jahresraten für 2016 und 2017 sind daher ohne Abzinsungsantrag bis zum 30.9.2015 in voller Höhe zu entrichten.

Die Form des Antrags wird nicht vorgeschrieben, so dass ein formloser Antrag der Körperschaft gegenüber der Finanzbehörde genügt.

Darüber hinaus wird nicht bestimmt, ob der Antrag auf Abzinsung dazu führt, dass der Bescheid über die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags geändert wird. UE ist zwingend eine Änderung des Bescheids über die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags erforderlich, denn ansonsten verbleibt es bei den mit dem Ursprungsbescheid festgesetzten Jahresbeträgen. Dies wäre fehlerhaft, da ein nicht berechtigtes Zahlungsgebot bestehen bleiben würde. Demnach sind nach Eingang des Antrags bei der Finanzbehörde die Jahresbeträge sowie deren Fälligkeitstermine im Bescheid über den KStErhöhungsbetrag zu ändern.

Entrichtung in einer Summe: Es besteht nur die Möglichkeit, zu beantragen, die noch nicht entrichteten Jahresbeträge in einer Summe zu zahlen. Es ist nicht möglich, zu beantragen, zB die Jahresbeträge für die nächsten 5 Jahre in einer Summe vorab entrichten zu wollen und die danach verbleibenden Jahresbeträge zum ursprünglichen Fälligkeitstermin zu entrichten.

Zahlungstermin: Wenn der Antrag auf Entrichtung des Zahlungsbetrags in einer Summe gestellt wird, ist gem. Abs. 7 Satz 3 der abgezinsten Betrag zum auf den Antrag folgenden nächsten Fälligkeitstermin, dh. den nächsten 30.9., zu entrichten.

Abzinsung: Der zum Zeitpunkt der Antragstellung noch zu entrichtende Betrag wird mit 5,5 % abgezinst. Zur Ermittlung des abgezinsten Betrags kann auf Tabelle 2 zu § 12 Abs. 1 BewG zurückgegriffen werden.

Beispiel: Die FO GmbH hat zum 31.12.2006 einen unbelasteten Teilbetrag von 500 000 € und stellt zum 15.8.2010 den Antrag auf Abzinsung des noch verbliebenen KStErhöhungsbetrags.

Lösung:

1. Ermittlung des KStErhöhungsbetrags	
3 % von 500 000 €	15 000 €
Jahresraten 2008 bis 2017 jeweils am 30.9 fällig	1 500 €
2. Ermittlung des Abzinsungsbetrags	
Am 15.8.2010 sind noch 8 Raten zu entrichten	12 000 €
Vervielfältiger für 7 Jahre nach Tabelle 2 zu § 12 Abs. 1 BewG	5,839
Abgezinster Gesamtbetrag: 1 500 € × 5,839	8 758,50 €

Die FO GmbH hat am 30.9.2010 einen Betrag in Höhe von 8 758,50 € an die Finanzbehörde zu entrichten.

Anspruch der Finanzbehörde erlischt: Durch die Entrichtung des Gesamtbetrags erlischt gem. Abs. 7 Satz 4 der Anspruch der Finanzbehörde gegenüber der Körperschaft.

Widerruf des Antrags: Nicht ausdrücklich geregelt ist, ob der Antrag auf Ablösung der Zahlungsverpflichtung widerrufen werden kann. Da nicht ausdrücklich bestimmt ist, dass der Antrag unwiderruflich ist, ist uE ein Widerruf möglich. Sinn kann ein Widerruf zB bei plötzlich auftretenden

Zahlungsschwierigkeiten vor dem Zahlungstermin am 30.9. des Jahres machen.

J 07-18 3. Abzinsung von Amts wegen (Abs. 7 Satz 5)

Der Gesetzgeber hat geregelt, dass in bestimmten Fällen eine Abzinsung des KStErhöhungsbetrags von Amts wegen erfolgt.

Späte Bekanntgabe des Bescheids: Wenn die Finanzbehörde nach Abs. 6 Satz 6 den Bescheid über den KStErhöhungsbetrag nach dem 31.8. 2008 bekannt gibt, sind die bis zum Tag der Bekanntgabe regulär fälligen Jahresbeträge innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe in einer Summe zu entrichten. In diesem Fall ist der zu zahlende Betrag, der uU mehrere Jahresraten enthält, ebenfalls mit 5,5 % abzuzinsen.

Liquidation: Darüber hinaus ist der KStErhöhungsbetrag von Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Liquidationen nach dem 31.12. 2006 beginnen, ebenfalls abzuzinsen. Diese Regelung ist folgerichtig, da der noch zu entrichtende KStErhöhungsbetrag als Einmalbetrag fällig wird. Die Abzinsung erfolgt nach den Bestimmungen des Abs. 7 Sätze 3 und 4.

Verschmelzung auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung: Wenn eine Körperschaft oder Personenvereinigung auf eine andere nicht unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung verschmolzen wird und gegen die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung ein KStErhöhungsbetrag festgesetzt wurde, ist der zum Zeitpunkt der Verschmelzung noch bestehende KStErhöhungsbetrag zu dem 30.9., der dem Zeitpunkt der Verschmelzung folgt, fällig. Auf diesen Fälligkeitstag wird der KStErhöhungsbetrag nach Abs. 7 Sätze 3 und 5 abgezinst. Eine Abzinsung des vollen Betrags erfolgt, wenn gegen die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung zum Zeitpunkt der Verschmelzung der KStErhöhungsbetrag nach Abs. 6 noch nicht festgesetzt wurde.

Wegzug: Gleiches gilt, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt und dadurch ihre unbeschränkte StPflcht endet. Zu dem dann auf den Wegzug folgenden 30.9. wird der verbleibende KStErhöhungsbetrag der den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung verlegenden Körperschaft oder Personenvereinigung fällig. Dieser Betrag ist dann nach Abs. 7 Sätze 3 und 5 abzuzinsen. Eine Abzinsung des vollen Betrags erfolgt, wenn gegen die den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung verlegende Körperschaft oder Personenvereinigung zum Zeitpunkt der Verlegung der KStErhöhungsbetrag nach Abs. 6 noch nicht festgesetzt wurde.

J 07-19

Erläuterungen zu Abs. 8: Fälligkeit bei Liquidationen, die nach dem 31.12.2006 beginnen

Für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Liquidation nach dem 31.12.2006 beginnt, wird zum 31.12.2006 der unbelastete Teilbetrag

K 14

Ommerborn

##874##

festgestellt und daraus der KStErhöhungsbetrag ermittelt. Der KStErhöhungsbetrag wird durch Bescheid gegenüber der Körperschaft oder Personenvereinigung bekannt gegeben.

Wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung nunmehr liquidiert wird, sind die zum Zeitpunkt der Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz noch nicht entrichteten Jahresbeträge zu dem 30.9, der auf den Stichtag der Liquidationseröffnungsbilanz folgt, in einem Betrag fällig. Wegen der von Amts wegen durchzuführenden Abzinsung des Einmalbetrags s. Anm. J 07-18.

Erläuterungen zu Abs. 9: Vermögensübergänge oder Verlegung des Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung

1. Überblick zu Abs. 9

J 07-20

Satz 1 bestimmt, dass alle entstandenen und festgesetzten KStErhöhungsbeträge der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung bei einer Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung sowie bei einem vergleichbaren ausländ. Vorgang auf eine nicht unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung zum 30.9. fällig werden, der auf den Zeitpunkt des Vermögensübergangs folgt.

Gleiches gilt, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung verlegt und dadurch ihre unbeschränkte StPfl. endet.

Satz 2 regelt, dass der gesamte KStErhöhungsbetrag der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig wird, wenn zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags noch nicht erfolgt ist.

Gleiches gilt, wenn zum Zeitpunkt der Verlegung des Sitzes bzw. des Orts der Geschäftsleitung der KStErhöhungsbetrag noch nicht festgesetzt war.

Satz 3 ordnet an, dass der KStErhöhungsbetrag nicht auf den Vermögensübergang bzw. auf den dem Wegzug folgenden 30.9. fällig wird, wenn der übernehmende Rechtsträger in der EU unbeschränkt stpfl. ist oder die Körperschaft oder Personenvereinigung durch den Wegzug in der EU unbeschränkt stpfl. wird.

2. In § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG genannte Vorgänge

J 07-21

Mit den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG genannten Vorgängen sind die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung sowie vergleichbare ausländ. Vorgänge gemeint. Darüber hinaus findet Abs. 9 auf Verschmelzungen nach Art. 17 SE-VO und Art. 19 SE-VO Anwendung.

3. Einmalzahlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags

J 07-22

Grundsatz: Wenn durch einen in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG genannten Vorgang die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung untergeht und die übernehmende Körperschaft oder Personenvereinigung nicht unbeschränkt stpfl. ist, werden alle entstandenen und festgesetzten KStEr-

##875##

höhungsbeträge der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung zum 30.9., der dem Zeitpunkt des Vermögensübergangs folgt, fällig (Abs. 9 Satz 1 Halbs. 1 Alt. 1 iVm. Halbs. 2).

Wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung verlegt und dadurch ihre unbeschränkte StPfl. endet, wird der KStErhöhungsbetrag der den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung verlegenden Körperschaft oder Personenvereinigung an dem 30.9. fällig, der dem Jahr des Wegzugs folgt (Abs. 9 Satz 1 Halbs. 1 Alt. 2 iVm. Halbs. 2).

Zeitpunkt des Vermögensübergangs: Das Gesetz bezieht sich auf den handelsrechtl. Begriff Vermögensübergang und nicht auf den stl. Begriff stl. Übertragungstichtag. Daher ist der handelsrechtl. Vermögensübergang maßgebend, der üblicherweise mit Eintragung des in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG genannten Vorgangs ins Handelsregister beim übernehmenden Rechtsträger als vollzogen gilt. Da die in Abs. 9 beschriebenen Sachverhalte übernehmende Rechtsträger aus dem Ausland haben, liegt der Vermögensübergang erst vor, wenn der Vorgang im Ausland als abgeschlossen gilt. Dieser Zeitpunkt ist allerdings für die Finanzbehörde schwer nachvollziehbar.

Alle entstandenen und festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge: Nach Abs. 6 Satz 3 entstehen sämtliche KStErhöhungsbeträge am 1.1.2007. Die Festsetzung erfolgt durch einen Bescheid der Finanzbehörde gegenüber der Körperschaft oder Personenvereinigung. Sollten zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs oder des Wegzugs schon einige Jahresbeträge oder auf Antrag alle Jahresbeträge entrichtet worden sein, wird der KStErhöhungsbetrag nicht nochmals fällig. Insoweit ist gemeint, dass alle entstandenen, festgesetzten und noch nicht entrichteten KStErhöhungsbeträge des auf den Zeitpunkt des Vermögensübergangs oder Wegzugs folgenden 30.9. fällig werden.

Abzinsung: Der in einem Einmalbetrag fällige KStErhöhungsbetrag wird von Amts wegen nach Abs. 7 Satz 5 abgezinst (s. Anm. J 07-17 f.).

Festsetzung ist noch nicht erfolgt: Ist zum Zeitpunkt des Wegzugs oder des Vermögensübergangs eine Festsetzung des KStErhöhungsbetrags noch nicht erfolgt, gibt die Finanzbehörde den Bescheid über die Festsetzung bekannt und stellt den gesamten KStErhöhungsbetrag einen Monat nach Bekanntgabe fällig (Abs. 9 Satz 2). Dieser Betrag wird von Amts wegen nach Abs. 7 Sätze 3 und 5 abgezinst.

Ausnahme: Übernehmender Rechtsträger ist in der EU unbeschränkt steuerpflichtig: Wenn der übernehmende Rechtsträger in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt stpfl. ist, entfällt die sofortige Fälligkeit des KStErhöhungsbetrags (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2 Alt. 1). Dies ist europarechtskonform. Der übernehmende Rechtsträger hat jedoch nach Abs. 7 Satz 1 die Möglichkeit, die Entrichtung des abgezinsten KStErhöhungsbetrags zum nächsten 30.9. zu beantragen. Ansonsten ist der jeweils zum 30.9. fällige Jahresbetrag durch die im anderen Mitgliedstaat der EU ansässige Gesellschaft zu entrichten.

Ausnahme: Wegzug in einen anderen EU-Mitgliedstaat: Wenn die unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt

und dort unbeschränkt stpfl. wird, entfällt ebenfalls die zum nächsten 30.9. fällige sofortige Entrichtung des KStErhöhungsbetrags (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2 Alt. 2). Die Körperschaft oder Personenvereinigung hat wie eine inländ. Gesellschaft die Möglichkeit, nach Abs. 7 Satz 1 die sofortige Entrichtung zu beantragen oder weiterhin die einzelnen Jahresbeträge zu entrichten.

Erläuterungen zu Abs. 10: Verweis auf § 37 Abs. 6 und 7

1. Verweis auf § 37 Abs. 6

J 07-23

Wird der Bescheid über die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags aufgehoben oder geändert, hat dies auch Auswirkung auf die bereits gezahlten Jahresbeträge und die noch verbleibenden Jahresbeträge sowie auf eine bereits durchgeführte Verzinsung. Die Änderung des KStErhöhungsbetrags kann beispielsweise durch eine Betriebsprüfung für die Jahre vor 2007 erfolgen, wenn sich durch die Betriebsprüfung die Höhe der Leistungen oder der ausschüttbare Gewinn geändert hat.

Erhöhung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags: Wenn der Bescheid über die Festsetzung des KStErhöhungsbetrags geändert wird, weil der KStErhöhungsbetrag sich erhöht, ist der Erhöhungsbetrag durch den Verweis auf § 37 Abs. 6 innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids fällig. Eine Abzinsung ist nicht möglich. Auf eine bisher durchgeführte Abzinsung oder die bisherigen Zahlungen hat die Nachforderung keine Auswirkung.

Verringerung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags: Wenn der KStErhöhungsbetrag sich verringert, ist der Minderungsbetrag auf die einzelnen noch verbliebenen Jahresraten zu verteilen und vermindert somit anteilig die verbliebenen Jahresraten. Wenn die verbliebenen Jahresraten kleiner als das Weniger des KStErhöhungsbetrags sind, sind die verbliebenen Jahresbeträge auf 0 € zu vermindern und der übersteigende Betrag an die Körperschaft oder Personenvereinigung nach Bekanntgabe des Bescheids zu erstatten.

Sollte der gesamte Erhöhungsbetrag auf Grund der beantragten Abzinsungsmöglichkeit entrichtet worden sein, muss die Finanzbehörde den vollen Betrag des Weniger nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids erstatten.

2. Verweis auf § 37 Abs. 7

J 07-24

Nach § 38 Abs. 10 ist § 37 Abs. 7 entsprechend anzuwenden. Somit gehören BA, die sich durch den Anspruch des KStErhöhungsbetrags ergeben, nicht zu den Einkünften iSd. EStG.

Der zum 1.1.2007 entstehende Anspruch hat zur Folge, dass die Körperschaft oder Personenvereinigung den nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abgezinsten Betrag zu passivieren hat. Die dadurch erfolgte Gewinnminderung ist außerbilanziell zu neutralisieren. Bei Zahlung der Jahresraten führt jeweils der Unterschiedsbetrag (Zinsanteil) zwischen den jährlichen Raten und der Verringerung der Verbindlichkeit ebenfalls bilanziell zu einem Aufwand, der ebenfalls außerbilanziell zu korrigieren ist; s. im Übrigen § 37 Anm. J 06-26 ff.

##877##

§ 40

**Umwandlung, Liquidation und Verlegung
des Sitzes**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
aufgehoben durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) *Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, ist der unbelastete Teilbetrag gemäß § 38 dem entsprechenden Betrag der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen.*

(2) ¹*Geht Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, ist der in Absatz 1 genannte Betrag der übertragenden Körperschaft einer übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergebenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor dem Übergang bestehenden Vermögen zuzuordnen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt.* ²*Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergebenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergebenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend.* ³*Soweit das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht, mindert sich der Betrag der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis der übergebenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen.*

(3) ¹*Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch einen der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge ganz oder teilweise auf eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts über oder wird die Körperschaft steuerbefreit, erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach § 38 ergeben würde, wenn das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 29 Abs. 1 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als im Zeitpunkt des Vermögensübergangs für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.* ²*Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3.*

(4) ¹*Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 verteilt, erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach § 38 ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen als im Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.* ²*Das gilt auch insoweit, als das Vermögen bereits vor Schluss der Liquidation verteilt wird.* ³*Die Erhöhung der Körperschaftsteuer ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum endet.* ⁴*Eine Erhöhung ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2020 vorzunehmen.* ⁵*Bei Liquidationen, die über den 31. Dezember*

#####

##879##

2020 hinaus fort dauern, endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 mit Ablauf des 31. Dezember 2020. ⁶Auf diesen Zeitpunkt ist ein steuerlicher Zwischenabschluss zu fertigen. ⁷Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3.

(5) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung durch einen der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung genannten Vorgänge ganz oder teilweise auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung über oder verlegt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung und endet dadurch ihre unbeschränkte Steuerpflicht, erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach § 38 ergeben würde, wenn das zum Übertragungstichtag oder im Zeitpunkt des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht vorhandene Vermögen abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 29 Abs. 1 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als am Übertragungstichtag oder im Zeitpunkt des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.

(6) ¹Ist in den Fällen des Absatzes 5 die übernehmende Körperschaft oder Personenvereinigung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig und nicht von der Körperschaftsteuer befreit, ist der auf Grund der Anwendung des § 38 nach Absatz 5 festgesetzte Betrag bis zum Ablauf des nächsten auf die Bekanntgabe der Körperschaftsteuerfestsetzung folgenden Kalenderjahres zinslos zu stunden, soweit die übernehmende Körperschaft oder Personenvereinigung bis zum 31. Mai des nachfolgenden Jahres nachweist, dass sie bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit keine Ausschüttung der übernommenen unbelasteten Teilbeträge vorgenommen hat. ²Die Stundung verlängert sich jeweils um ein Jahr, soweit der in Satz 1 genannte Nachweis erbracht wird, letztmals bis zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2018 endet. ³Auf diesen Zeitpunkt gestundete Beträge werden nicht erhoben, soweit der in Satz 1 genannte Nachweis erbracht wird. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten auch bei der Sitzverlegung, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig wird. ⁵Die Stundung ist zu widerrufen, wenn die aufnehmende Körperschaft oder Personenvereinigung oder deren Rechtsnachfolger

- a) von der Körperschaftsteuer befreit wird,
- b) aufgelöst und abgewickelt wird,
- c) ihr Vermögen ganz oder teilweise auf eine Körperschaft oder Personenvereinigung überträgt, die in einem Staat außerhalb der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig ist,
- d) ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen Staat außerhalb der Europäischen Union verlegt und dadurch ihre unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb der Europäischen Union endet oder
- e) ihr Vermögen auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person überträgt.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, ABRE Steuerberater, Köln
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 40

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2007, 2669; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB 2007, 4367; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2008 im Überblick, DStR 2007, 2233.

1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

a) Rechtsentwicklung

J 07-1

Gesetzesentwicklung bis 2003: s. § 40 Anm. 2.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. § 40 Anm. J 06-1.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): § 40 wird aufgehoben.

b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 07-2

Grundsatz: Nach § 34 Abs. 1 idF des JStG 2008 gilt die Aufhebung der Vorschrift grundsätzlich ab VZ 2008. Für Umwandlungen, deren stl. Übertragungstichtag nach dem 31.12.2006 liegt, ist § 40 nicht mehr anwendbar.

1. Ausnahme: Abs. 5 und Abs. 6 idF des SEStEG gelten nach § 34 Abs. 13d Sätze 3 und 4 idF des JStG 2008 weiter, wenn vor Verkündung des JStG 2008 (28.12.2007) eine KStFestsetzung nach § 38 iVm. § 40 Abs. 5 idF des SEStEG oder eine Stundung der KStErhöhung nach § 38 iVm. § 40 Abs. 6 idF des SEStEG erfolgte.

Dies betrifft zum einen den Sachverhalt, wenn eine grenzüberschreitende Verschmelzung einer im Inland ansässigen unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung auf eine im Drittland ansässige Körperschaft oder Personenvereinigung erfolgt oder wenn eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung ins Drittland verlegt und die Finanzbehörde nach § 38 eine Festsetzung des KStErhöhungsbetrags vor Verkündung des JStG 2008 vorgenommen hat.

Zum anderen findet Abs. 6 auf eine grenzüberschreitende Verschmelzung einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung auf eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässige Körperschaft oder Personenvereinigung Anwendung, wenn die Finanzbehörde den KStErhöhungsbetrag festgesetzt und bereits vor Verkündung des JStG 2008 gestundet hat. Gleiches gilt, wenn eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt und die Finanzbehörde den KStErhöhungsbetrag festgesetzt und bereits vor Verkündung des JStG 2008 gestundet hat.

Da die Regelungen der Abs. 5 und 6 idF des SEStEG nach § 34 Abs. 15 nur auf Verschmelzungen anzuwenden sind, die nach dem 12.12.2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet wurden, wird die Regelung der Abs. 5 und 6 nur in äußerst seltenen Fällen zur Anwendung kommen. Dies ist insbes. wegen der praktisch äußerst schwierigen Anwendung des Abs. 6 sehr erfreulich.

##881##

2. Ausnahme: Nach § 34 Abs. 16 können im Wesentlichen Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und steuerfreie Körperschaften beantragen, § 40 idF des SEStEG weiterhin anzuwenden. Der Antrag muss bis zum 30.9.2008 beim für die Körperschaft zuständigen FA eingegangen sein und ist unwiderruflich; s. näher § 38 Anm. J 07-2. Ein solcher Antrag ist sinnvoll, wenn durch eine vorausschauende Ausschüttungsplanung die Nachsteuer gem. § 38 idF des JStG 2008 vermieden werden kann.

Nach § 34 Abs. 16 Satz 7 soll § 40 Abs. 6 idF des SEStEG nicht angewandt werden. Diese Regelung scheint verunglückt, denn Abs. 6 soll nach § 34 Abs. 13d Satz 3 und 4 gerade angewandt werden, wenn vor Verkündung des JStG 2008 bereits eine Festsetzung und Stundung des KStErhöhungsbetrags erfolgte. Insoweit kann diese Regelung nur zur Anwendung kommen, wenn durch die Finanzbehörde noch keine Festsetzung und Stundung vorgenommen wurde.

J 07-3 **2. Grund und Bedeutung der Neuregelung**

Durch die im SEStEG geregelte Systemänderung für die Auszahlung des KStGuthabens in § 37 und die im JStG 2008 normierte Abschaffung des unbelasteten Teilbetrags und die stattdessen erfolgte Entrichtung des KStErhöhungspotenzials von 2008 bis 2017 in § 38 wurde § 40 entbehrlich, so dass eine Aufhebung der Norm erfolgen konnte. Dies ist insbes. wegen der verunglückten Fassung des Abs. 6 sehr erfreulich und trägt uE zum Bürokratieabbau bei.

Investmentsteuergesetz

idF v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2004, 5),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

Abschnitt 1

Gemeinsame Regelungen für inländische und ausländische Investmentanteile

§ 1

Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

- (1) Dieses Gesetz ist anzuwenden auf
1. inländisches Investmentvermögen, soweit dieses in Form eines Investmentfonds im Sinne des § 2 Abs. 1 oder einer Investmentaktiengesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 5 des Investmentgesetzes (inländische Investmentgesellschaft) gebildet wird, sowie auf Anteile an einem inländischen Investmentvermögen (inländische Investmentanteile),
 2. ausländisches Investmentvermögen und ausländische Investmentanteile im Sinne des § 2 Abs. 8 und 9 des Investmentgesetzes.
- (2) ¹Die Begriffsbestimmungen in § 1 Satz 2 und § 2 des Investmentgesetzes sind anzuwenden. ²Bei Investmentfonds ist die Kapitalanlagegesellschaft (§ 2 Abs. 6 des Investmentgesetzes) gesetzlicher Vertreter des Sondervermögens (§ 2 Abs. 2 des Investmentgesetzes) im Sinne des § 34 der Abgabenordnung.
- (3) ¹Ausschüttungen sind die dem Anleger tatsächlich gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge einschließlich der einbehaltenen Kapitalertragsteuer. ²Ausgeschüttete Erträge sind die von einem Investmentvermögen zur Ausschüttung verwendeten **Kapitalerträge**, Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, sonstige Erträge und Gewinne aus Veräußerungsgeschäften. ³Ausschüttungsgleiche Erträge sind die von einem Investmentvermögen nach Abzug der abziehbaren Werbungskosten nicht zur Ausschüttung verwendeten **Kapitalerträge mit Ausnahme der Erträge aus Stillhalterprämien im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzes, aus Termingeschäften im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes und aus Wertpapierveräußerungsgeschäften**, Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, sonstige Erträge und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 3, *soweit es sich nicht um Wertpapierveräußerungsgeschäfte handelt*, Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes.
- (4) Zwischengewinn ist das Entgelt für die dem Anleger noch nicht zugeflossenen oder als zugeflossen geltenden

1. Einnahmen des Investmentvermögens im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 und **Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b** des Einkommensteuergesetzes sowie für die angewachsenen Ansprüche des Investmentvermögens auf derartige Einnahmen; die Ansprüche sind auf der Grundlage des § 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes zu bewerten;
2. Einnahmen aus Anteilen an anderen Investmentvermögen, soweit darin Erträge des anderen Investmentvermögens im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 und **Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b** des Einkommensteuergesetzes enthalten sind;
3. Zwischengewinne des Investmentvermögens;
4. zum Zeitpunkt der Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils veröffentlichte Zwischengewinne oder stattdessen anzusetzende Werte für Anteile an anderen Investmentvermögen, die das Investmentvermögen hält.

§ 2

Erträge aus Investmentanteilen

(1) ¹Die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge und der Zwischengewinn gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, wenn sie nicht Betriebseinnahmen des Anlegers, **Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes** oder Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes sind; § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes sind außer in den Fällen des Absatzes 2 nicht anzuwenden. ²Die ausschüttungsgleichen Erträge gelten außer in den Fällen **des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes** oder des § 22 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes mit dem Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie vereinnahmt worden sind, als zugeflossen. ³Bei Teilausschüttung der in § 1 Abs. 3 genannten Erträge sind die ausschüttungsgleichen Erträge dem Anteilscheininhaber im Zeitpunkt der Teilausschüttung zuzurechnen. ⁴Reicht im Falle der Teilausschüttung die Ausschüttung nicht aus, um die Kapitalertragsteuer einzubehalten, so gilt die Teilausschüttung als ausschüttungsgleicher Ertrag. ⁵Der Zwischengewinn gilt als in den Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils enthalten.

(2) ¹Soweit ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche inländische und ausländische Erträge solche im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 des Einkommensteuergesetzes enthalten, sind § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes, *die §§ 8b und 37 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes* **sowie § 19 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914)** anzuwenden. ²Soweit ausgeschüttete inländische Erträge und ausländische Erträge solche im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 sowie Satz 2 des

Einkommensteuergesetzes enthalten, ist Satz 1 entsprechend anzuwenden.

(2a) Ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge des Investmentvermögens, die aus Zinserträgen im Sinne des § 4h Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes stammen, sind beim Anleger im Rahmen des § 4h Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes als Zinserträge zu berücksichtigen.

(3) Die ausgeschütteten Erträge auf Investmentanteile sind insoweit steuerfrei, als sie Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten enthalten, es sei denn, dass es sich um Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes handelt oder dass die Ausschüttungen Betriebseinnahmen des Steuerpflichtigen sind.

(4) § 3 Nr. 41 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden.

§ 3

Ermittlung der Erträge

(1) Bei der Ermittlung der Erträge des Investmentvermögens ist § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(2) ¹§ 11 des Einkommensteuergesetzes ist mit folgenden Maßgaben anzuwenden:

1. Dividenden gelten bereits am Tag des Dividendenabschlags als zugeflossen;
2. Zins- und Mietabgrenzungen sind periodengerecht vorzunehmen; die abgegrenzten Zinsen und Mieten gelten als zugeflossen;
3. periodengerecht abgegrenzte Werbungskosten gelten als abgeflossen, soweit der tatsächliche Abfluss im folgenden Geschäftsjahr erfolgt.

²Soweit die Einnahmen schon vor dem Zufluss erfasst werden, ist ein Abzug der ausländischen Steuern gemäß § 4 Abs. 4 bereits in dem Geschäftsjahr zulässig, in dem die Einnahmen zugerechnet werden.

(3) ¹Zu den Werbungskosten gehören auch Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, soweit diese die nach § 7 des Einkommensteuergesetzes zulässigen Beträge nicht übersteigen. ²Für Werbungskosten des Investmentvermögens, die nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen, gilt Folgendes:

1. ¹Soweit Werbungskosten eines Investmentvermögens mit ausländischen Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und der Bundesrepublik Deutschland auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsrecht für diese ausländischen Einkünfte zusteht, sind die Werbungskosten im Verhältnis des durchschnittlichen Vermögens des vorangegangenen Geschäftsjahres, das Quelle dieser Einnahmen ist, zu dem durchschnittlichen Gesamtvermögen des voran-

gegangenen Geschäftsjahres den ausländischen Einnahmen zuzuordnen.
²Zur Berechnung des durchschnittlichen Vermögens sind die monatlichen Endwerte des vorangegangenen Geschäftsjahres zugrunde zu legen.

2. Von den nach der Anwendung der Nummer 1 verbleibenden abzugsfähigen Werbungskosten gelten 10 Prozent als nichtabzugsfähige Werbungskosten.
 3. ¹Bei der Ermittlung der Erträge für Anleger, für die § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes anwendbar ist, sind die nach Anwendung der Nummern 1 und 2 verbleibenden abzugsfähigen Werbungskosten den zugrunde liegenden Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes nach dem Verhältnis des durchschnittlichen Vermögens des vorangegangenen Geschäftsjahres, das Quelle dieser Einnahmen ist, zu dem um das Vermögen im Sinne der Nummer 1 verminderte durchschnittliche Gesamtvermögen des vorangegangenen Geschäftsjahres zuzuordnen. ²Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend.
 4. ¹Bei der Ermittlung der Erträge für Anleger, für die § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes anwendbar ist, ist abweichend von Nummer 3 § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes auf die nach Anwendung der Nummern 1 und 2 verbleibenden abzugsfähigen Werbungskosten mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Zuordnung von Werbungskosten zu den dem § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zugrunde liegenden Einnahmen nach dem Verhältnis des durchschnittlichen Vermögens des vorangegangenen Geschäftsjahres, das Quelle dieser Einnahmen ist, zu dem um das Vermögen im Sinne der Nummer 1 geminderten durchschnittlichen Gesamtvermögen des vorangegangenen Geschäftsjahres erfolgt. ²Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend.
- (4) ¹Negative Erträge des Investmentvermögens sind bis zur Höhe der positiven Erträge gleicher Art mit diesen zu verrechnen. ²Nicht ausgeglichene negative Erträge sind in den folgenden Geschäftsjahren auszugleichen.
- (5) Erträge aus Gewinnanteilen des Investmentvermögens an einer Personengesellschaft gehören zu den Erträgen des Geschäftsjahres, in dem das Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft endet.

§ 4

Ausländische Einkünfte

- (1) ¹Die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge sind bei der Veranlagung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer insoweit außer Betracht zu lassen, als sie aus einem ausländischen Staat stammende Einkünfte enthalten, für die die Bundesrepublik Deutschland auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die Ausübung des Besteuerungsrechts verzichtet hat. ²**Gehören die ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge aus einem Investmentanteil nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, ist bei den nach Satz 1 befreiten Einkünften der Steuersatz**

anzuwenden, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a des Einkommensteuergesetzes zu versteuernde Einkommen um die in Satz 1 genannten Einkünfte vermehrt oder vermindert wird, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. ³§ 32b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes ist anzuwenden.

(2) ¹Sind in den auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie den ausschüttungsgleichen Erträgen aus einem ausländischen Staat stammende Einkünfte enthalten, die in diesem Staat zu einer nach § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes oder § 26 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anrechenbaren Steuer herangezogen werden, so ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Anlegern die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer auf den Teil der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen, der auf diese ausländischen um die anteilige ausländische Steuer erhöhten Einkünfte entfällt. ²Dieser Teil ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b des Einkommensteuergesetzes ergebende Einkommensteuer oder nach § 23 des Körperschaftsteuergesetzes ergebende Körperschaftsteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. ³Der Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Steuern ist für die ausgeschütteten sowie ausschüttungsgleichen Erträge aus jedem einzelnen Investmentvermögen zusammengefasst zu berechnen. ⁴§ 34c Abs. 1 Satz 3 und 4, Abs. 2, 3, 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden. ⁵Wird von auf ausländische Investmentanteile ausgeschütteten Erträgen in dem Staat, in dem das ausschüttende ausländische Investmentvermögen ansässig ist, eine Abzugsteuer erhoben, gelten die Sätze 1 bis 4 mit der Maßgabe, dass für die Ermittlung des Höchstbetrags der anrechenbaren ausländischen Steuern Satz 3 entsprechend gilt. ⁶Der Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes steht bei ausländischen Investmentanteilen § 34c Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes nicht entgegen. ⁷Sind in den auf ausländische Investmentanteile ausgeschütteten sowie den ausschüttungsgleichen Erträgen Einkünfte enthalten, die mit deutscher Ertragsteuer belastet sind, so gelten diese Einkünfte und die darauf entfallende deutsche Steuer für Zwecke der Anrechnung **und bei der Anwendung des § 7 Abs. 1** als ausländische Einkünfte und ausländische Steuer im Sinne des Satzes 1.

(3) Ausländische Steuern, die auf ausgeschüttete sowie ausschüttungsgleiche Erträge entfallen, die nach Absatz 1 oder § 2 Abs. 2 und 3 steuerfrei sind, sind bei der Anrechnung oder dem Abzug nach Absatz 2 oder beim Abzug nach Absatz 4 nicht zu berücksichtigen.

(4) ¹Das Investmentvermögen kann die nach Absatz 2 beim Anleger anrechenbaren oder abziehbaren ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Erträge (§ 3) als Werbungskosten abziehen. ²In diesem Fall hat der Anleger keinen Anspruch auf Anrechnung oder Abzug dieser Steuern nach Absatz 2.

§ 5

Besteuerungsgrundlagen

- (1) ¹Die §§ 2 und 4 sind nur anzuwenden, wenn
1. die Investmentgesellschaft den Anlegern bei jeder Ausschüttung bezogen auf einen Investmentanteil in deutscher Sprache bekannt macht:
 - a) den Betrag der Ausschüttung (mit mindestens vier Nachkommastellen),
 - b) den Betrag der ausgeschütteten Erträge (mit mindestens vier Nachkommastellen),
 - c) die in der Ausschüttung enthaltenen
 - aa) ausschüttungsgleichen Erträge der Vorjahre, **getrennt nach einzelnen Geschäftsjahren**,
 - bb) steuerfreien Veräußerungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 **in der am 31. Dezember 2008 geltenden Fassung**,
 - cc) Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes,
 - dd) Erträge im Sinne des § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes,
 - ee) Veräußerungsgewinne im Sinne des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes,
 - ff) Veräußerungsgewinne im Sinne des § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes,
 - gg) Erträge im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 **in der am 31. Dezember 2008 geltenden Fassung**, soweit die Erträge nicht Kapitalerträge im Sinne des § 20 des Einkommensteuergesetzes sind,
 - hh) steuerfreien Veräußerungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 2,
 - ii) Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 1,
 - jj) Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2, für die kein Abzug nach Absatz 4 vorgenommen wurde,
 - kk) Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anrechnung einer als gezahlt geltenden Steuer auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer berechtigen,
 - II) **Erträge im Sinne des § 2 Abs. 2a**,
 - d) den zur Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigenden Teil der Ausschüttung im Sinne von **§ 7 Abs. 1 bis 3**,
 - e) den Betrag der anzurechnenden oder zu erstattenden Kapitalertragsteuer im Sinne von **§ 7 Abs. 1 bis 3**,
 - f) den Betrag der ausländischen Steuer, der auf die in den ausgeschütteten Erträgen enthaltenen Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2 entfällt, und

- aa) nach **§ 4 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit** § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes oder einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anrechenbar **ist, wenn kein Abzug nach § 4 Abs. 4 vorgenommen wurde,**
- bb) nach **§ 4 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit** § 34c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes abziehbar ist, wenn kein Abzug nach § 4 Abs. 4 vorgenommen wurde,
- cc) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als gezahlt gilt **und nach § 4 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit diesem Abkommen anrechenbar ist,**
- g) den Betrag der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringering nach § 3 Abs. 3 Satz 1,
 - h) den von der ausschüttenden Körperschaft nach § 37 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in Anspruch genommenen Körperschaftsteuerminderungsbetrag;*
- 2. die Investmentgesellschaft den Anlegern bei ausschüttungsgleichen Erträgen spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie als zugeflossen gelten, die Angaben entsprechend der Nummer 1 bezogen auf einen Investmentanteil in deutscher Sprache bekannt macht;
- 3. die Investmentgesellschaft die in den Nummern 1 und 2 genannten Angaben in Verbindung mit dem Jahresbericht im Sinne von § 45 Abs. 1, § 122 Abs. 1 oder 2 des Investmentgesetzes im elektronischen Bundesanzeiger bekannt macht; die Angaben sind mit der Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers im Sinne des § 3 des Steuerberatungsgesetzes, einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle zu versehen, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden; § 323 des Handelsgesetzbuchs ist sinngemäß anzuwenden. ²Wird der Jahresbericht nach den Bestimmungen des Investmentgesetzes nicht im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht, ist auch die Fundstelle bekannt zu machen, in der der Rechenschaftsbericht in deutscher Sprache bekannt gemacht ist;
- 4. die ausländische Investmentgesellschaft die Summe der nach dem 31. Dezember 1993 dem Inhaber der ausländischen Investmentanteile als zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträge ermittelt und mit dem Rücknahmepreis bekannt macht;
- 5. die ausländische Investmentgesellschaft auf Anforderung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern innerhalb von drei Monaten die Richtigkeit der in den Nummern 1, 2 und 4 genannten Angaben vollständig nachweist. ²Sind die Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden. ³Hat die ausländische Investmentgesellschaft Angaben in unzutreffender Höhe bekannt gemacht, so hat sie die Unterschiedsbeträge eigenverantwortlich oder auf Verlangen des Bundeszentralamtes für Steuern in der Bekanntmachung für das laufende Geschäftsjahr zu berücksichtigen.

##889##

²Liegen die in Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c oder f genannten Angaben nicht vor, werden die Erträge insoweit nach § 2 Abs. 1 Satz 1 besteuert und § 4 findet insoweit keine Anwendung.

(2) ¹§ 8 ist nur anzuwenden, wenn die Investmentgesellschaft bewertungstäglich den positiven oder negativen Prozentsatz des Wertes des Investmentanteils ermittelt, der auf die in den Einnahmen aus der Veräußerung enthaltenen Bestandteile im Sinne des § 8 entfällt (Aktiengewinn) und mit dem Rücknahmepreis veröffentlicht. ²Der Aktiengewinn pro Investmentanteil darf sich durch den An- und Verkauf von Investmentanteilen nicht ändern. ³Die Investmentgesellschaft ist an ihre bei der erstmaligen Ausgabe der Anteile getroffene Entscheidung, ob sie den Aktiengewinn ermittelt oder davon absieht, gebunden. ⁴**§ 4 Abs. 1 ist nur anzuwenden, wenn die Investmentgesellschaft den entsprechenden Teil des Aktiengewinns bewertungstäglich veröffentlicht.** ⁵Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 gilt entsprechend.

(3) ¹Die Investmentgesellschaft hat bewertungstäglich den Zwischengewinn zu ermitteln und mit dem Rücknahmepreis zu veröffentlichen. ²Sind die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt, sind 6 Prozent des Entgelts für die Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils anzusetzen. ³Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 gilt entsprechend. ⁴Die Sätze 1 und 2 finden bei inländischen Investmentvermögen im Sinne der §§ 112 und 113 des Investmentgesetzes und bei ausländischen Investmentvermögen, die hinsichtlich ihrer Anlagepolitik vergleichbaren Anforderungen unterliegen, keine Anwendung.

§ 7

Kapitalertragsteuer

- (1) ¹Ein Steuerabzug vom Kapitalertrag wird erhoben von
1. ausgeschütteten Erträgen im Sinne des § 2 Abs. 1, soweit sie nicht enthalten:
 - a) inländische *und ausländische* Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 des Einkommensteuergesetzes; Absatz 3 bleibt unberührt;
 - b) Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Bezugsrechten auf Anteile an Kapitalgesellschaften, aus Termingeschäften **im Sinne des § 18 Abs. 1 Satz 2** sowie aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten im Sinne des § 2 Abs. 3 sowie Erträge im Sinne des § 4 Abs. 1,
 2. Ausschüttungen im Sinne des § 6,
 3. den nach dem 31. Dezember 1993 einem Anleger in ausländische Investmentanteile als zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträgen **einschließlich der ausländischen Erträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes.** ²Hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Investmentanteil erworben oder veräußert und seitdem verwahrt, hat sie den Steuerabzug

nur von den in dem Zeitraum der Verwahrung als zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträgen vorzunehmen,

4. dem Zwischengewinn.

²Die für den Steuerabzug von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2 des Einkommensteuergesetzes geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Werden die Erträge nur zum Teil ausgeschüttet, gilt für den Teil der ausschüttungsgleichen Erträge des Investmentvermögens Absatz 1 entsprechend. ²Die darauf zu erhebende Kapitalertragsteuer ist von dem ausgeschütteten Betrag einzubehalten.

(3) ¹Von den ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Investmentvermögens wird ein Steuerabzug in Höhe von 25 Prozent vorgenommen, soweit inländische Erträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 des Einkommensteuergesetzes enthalten sind. ²Die für den Steuerabzug von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 des Einkommensteuergesetzes geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. ³Absatz 4 Satz 4 und 5 gilt entsprechend.

(4) ¹Von den ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Investmentvermögens mit Ausnahme der in Absatz 3 genannten *sowie mit Ausnahme der Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften von Wertpapieren im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes* hat die inländische Investmentgesellschaft den Steuerabzug vorzunehmen. ²§ 44a des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. ³Im Übrigen gilt Absatz 1 entsprechend. ⁴Die Kapitalertragsteuer ist innerhalb eines Monats nach der Entstehung zu entrichten. ⁵Die Investmentgesellschaft hat bis zu diesem Zeitpunkt eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und darin die Steuer zu berechnen.

(5) ¹Bei Kapitalerträgen im Sinne des Absatzes 4, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen oder einem von der Körperschaftsteuer befreiten Anleger als zugeflossen gelten, wird auf Antrag die einbehaltene Kapitalertragsteuer unter den Voraussetzungen des § 44a Abs. 4 und des § 44b Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes und in dem dort bestimmten Umfang von der inländischen Investmentgesellschaft erstattet. ²Im Übrigen sind die für die Anrechnung und die Erstattung der Kapitalertragsteuer geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

(6) ¹Die inländische Investmentgesellschaft erstattet die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf Antrag auch in Fällen, in denen die Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 4 einem Gläubiger ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland als zugeflossen gelten. ²Sie hat sich zuvor Gewissheit über die Person des Gläubigers der Kapitalerträge zu verschaffen; § 154 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. ³Wird der Antrag in Vertretung des Gläubigers der Kapitalerträge durch ein Kreditinstitut gestellt, das die Investmentanteile im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen in einem auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge lautenden Wertpapierde-

pot verwahrt, hat die Investmentgesellschaft sich von dem Kreditinstitut versichern zu lassen, dass der Gläubiger der Kapitalerträge nach den Depotunterlagen weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.

(7) Für die Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes oder deren Erstattung nach § 50d des Einkommensteuergesetzes gelten die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend.

(8) ¹Für die ergänzende Anwendung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zum Kapitalertragsteuerabzug in den Absätzen 3 bis 6 steht die inländische Investmentgesellschaft einem inländischen Kreditinstitut gleich. ²Ferner steht die inländische Kapitalanlagegesellschaft hinsichtlich der ihr erlaubten Verwahrung und Verwaltung von Investmentanteilen für die Anwendung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zum Kapitalertragsteuerabzug einem inländischen Kreditinstitut gleich.

§ 8

Veräußerung von Investmentanteilen; Vermögensminderung

(1) ¹Auf die Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen im Betriebsvermögen sind § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes sowie § 4 Abs. 1, **aber auch § 19 des REIT-Gesetzes**, anzuwenden, soweit sie dort genannte, dem Anleger noch nicht zugeflossene oder als zugeflossen geltende Einnahmen enthalten oder auf bereits realisierte oder noch nicht realisierte Gewinne aus der Beteiligung des Investmentvermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören (positiver Aktiengewinn). ²Bei Beteiligungen des Investmentvermögens an anderen Investmentvermögen ist Satz 1 entsprechend anzuwenden. ³Bei dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Wertes sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Auf Vermögensminderungen innerhalb des Investmentvermögens sind beim Anleger § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden, soweit die Vermögensminderungen auf Beteiligungen des Investmentvermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören; Vermögensminderungen, die aus Wirtschaftsgütern herrühren, auf deren Erträge § 4 Abs. 1 anzuwenden ist, dürfen das Einkommen nicht mindern (negativer Aktiengewinn). ²Bei Beteiligungen des Investmentvermögens an anderen Investmentvermögen ist Satz 1 entsprechend anzuwenden. ³**Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Beteiligungen des Investmentvermögens an inländischen REIT-Aktien-**

gesellschaften oder anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen im Sinne des REIT-Gesetzes.

(3) ¹Der nach den Absätzen 1 und 2 zu berücksichtigende Teil der Einnahmen ist, vorbehaltlich einer Berichtigung nach Satz 4, der Unterschied zwischen dem Aktiengewinn auf den Rücknahmepreis zum Zeitpunkt der Veräußerung einerseits und dem Aktiengewinn auf den Rücknahmepreis zum Zeitpunkt der Anschaffung andererseits. ²Bei Ansatz eines niedrigeren Teilwerts ist der zu berücksichtigende Teil nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes, vorbehaltlich einer Berichtigung nach Satz 4, der Unterschied zwischen dem Aktiengewinn auf den maßgebenden Rücknahmepreis zum Zeitpunkt der Bewertung einerseits und dem Aktiengewinn auf den Rücknahmepreis zum Zeitpunkt der Anschaffung andererseits, soweit dieser Unterschiedsbetrag sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat. ³Entsprechendes gilt bei Gewinnen aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Wertes für die Ermittlung des zu berücksichtigenden Teils nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b des Körperschaftsteuergesetzes. ⁴Die nach den Sätzen 1, 2 und 3 zu berücksichtigenden Teile sind um einen nach den Sätzen 2 bzw. 3 ermittelten Aktiengewinn auf den maßgebenden Rücknahmepreis zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu berichtigen, soweit er sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat.

(4) ¹Kommt eine Investmentgesellschaft ihrer Ermittlungs- und Veröffentlichungspflicht nach § 5 Abs. 2 nicht nach, gilt der Investmentanteil bei betrieblichen Anlegern als zum zeitgleich mit dem letzten Aktiengewinn veröffentlichten Rücknahmepreis zurückgegeben und wieder angeschafft. ²Die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommen- oder Körperschaftsteuer gilt als zinslos gestundet. ³Bei einer nachfolgenden Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils endet die Stundung mit der Rückgabe oder Veräußerung. ⁴Auf die als angeschafft geltenden Investmentanteile sind § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes nicht anzuwenden.

(5) ¹Gewinne aus der Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes; § 3 Nr. 40 und § 17 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes sind nicht anzuwenden. ²Negative Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 sind von den Anschaffungskosten des Investmentanteils, erhaltener Zwischengewinn ist vom Veräußerungserlös des Investmentanteils abzusetzen. ³Der Veräußerungserlös ist ferner um die während der Besitzzeit als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge zu mindern. ⁴Sind ausschüttungsgleiche Erträge nach Satz 3 in einem späteren Geschäftsjahr innerhalb der Besitzzeit ausgeschüttet worden, unterbleibt im Umfang der Ausschüttung die Minderung nach Satz 3. ⁵Der Gewinn aus der Veräußerung oder Rückgabe ist um die während der Besitzzeit des Anlegers ausgeschütteten Beträge zu erhöhen, die nach § 18 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 3 Nr. 1 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung des Gesetzes steuerfrei sind. ⁶Ferner bleiben bei der Ermittlung des Gewinns die

##893##

Anschaffungskosten und der Veräußerungserlös mit dem Prozentsatz unberücksichtigt, den die Investmentgesellschaft für den jeweiligen Stichtag nach § 5 Abs. 2 für die Anwendung des Absatzes 1 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 veröffentlicht hat.

(6) ¹Von den Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen ist ein Steuerabzug vorzunehmen. ²Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug ist auch bei Investmentanteilen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, der Gewinn nach Absatz 5. ³Die für den Steuerabzug von Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 sowie Satz 2 des Einkommensteuergesetzes geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sind einschließlich des § 44a Abs. 4 und 5 Satz 4 und 5 entsprechend anzuwenden. ⁴Bei der unmittelbaren Rückgabe von Investmentanteilen an eine inländische Kapitalanlagegesellschaft oder Investmentaktiengesellschaft hat die Investmentgesellschaft den Kapitalertragsteuerabzug nach den Sätzen 1 bis 3 vorzunehmen; dieser Steuerabzug tritt an die Stelle des Steuerabzugs durch die auszahlende Stelle.

§ 13

Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

(1) Die Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 5 Abs. 1 sind gegenüber der Investmentgesellschaft gesondert festzustellen.

(2) ¹Die Investmentgesellschaft hat bei jeder Ausschüttung, bei ausschüttungsgleichen Erträgen spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres, eine Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen abzugeben. ²Der Feststellungserklärung sind der Jahresbericht, die Bescheinigung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) und der Ausschüttungsbeschluss (§ 12) beizufügen.

(3) ¹Die Feststellungserklärung steht einer gesonderten Feststellung gleich. ²Die Investmentgesellschaft hat die erklärten Besteuerungsgrundlagen zugleich im elektronischen Bundesanzeiger bekannt zu machen.

(4) ¹Stellt das Finanzamt materielle Fehler der gesonderten Feststellung nach Absatz 3 Satz 1 fest *oder weichen die nach Absatz 3 Satz 2 bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen von der Feststellungserklärung ab*, sind die Unterschiedsbeträge zwischen den erklärten Besteuerungsgrundlagen und den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen. ²**Weichen die nach Abs. 3 Satz 2 bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen von der Feststellungserklärung ab, sind die Unterschiedsbeträge zwischen den nach Abs. 3 Satz 2 bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen und den erklärten Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen.** ³Die Investmentgesellschaft hat die Unterschiedsbeträge in der Feststellungserklärung für das Geschäftsjahr zu berücksichtigen, in dem die Feststellung nach **den Sätzen 1 und 2** unanfechtbar geworden ist. ⁴Die §§ 129, 164, 165, 172 bis 175a der Abgabenordnung sind auf die gesonderte Feststellung nach Abs. 3 Satz 1 sowie **Absatz 4 Satz 1 und 2** nicht anzuwen-

den. ⁵Eine gesonderte Feststellung nach den Sätzen 1 und 2 ist bis zum Ablauf der für die Feststellung nach Abs. 3 Satz 1 geltenden Feststellungsfrist zulässig.

(5) Örtlich zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Investmentgesellschaft befindet.

§ 14

Übertragung von Sondervermögen

(1) Die folgenden Absätze gelten nur für die Übertragung aller Vermögensgegenstände eines Sondervermögens im Sinne des § 40 des Investmentgesetzes.

(2) Das übertragende Sondervermögen hat die zu übertragenden Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten, die Teil des Nettoinventars sind, mit den Anschaffungskosten abzüglich Absetzungen für Abnutzungen oder Substanzverringerung (fortgeführte Anschaffungskosten) zu seinem Geschäftsjahresende (Übertragungstichtag) anzusetzen.

(3) ¹Das übernehmende Sondervermögen hat zum Übertragungstichtag die übernommenen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit den fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen. ²Das übernehmende Sondervermögen tritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Sondervermögens ein.

(4) ¹Die Ausgabe der Anteile am übernehmenden Sondervermögen an die Anleger des übertragenden Sondervermögens gilt nicht als Tausch. ²Die erworbenen Anteile an dem übernehmenden Sondervermögen treten an die Stelle der Anteile an dem übertragenden Sondervermögen.

(5) ¹Die nicht bereits ausgeschütteten ausschüttungsgleichen Erträge des letzten Geschäftsjahres des übertragenden Sondervermögens gelten den Anlegern dieses Sondervermögens mit Ablauf des Übertragungstichtags als zugeflossen. ²Dies gilt nicht, **wenn die Erträge gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 zu den Einkünften nach § 22 Nr. 1 oder 5 des Einkommensteuergesetzes zählen.** ³Satz 1 gilt auch für die nicht bereits zu versteuernden angewachsenen Erträge des übertragenden Sondervermögens.

(6) ¹Ermitteln beide Sondervermögen den Aktiengewinn nach § 5 Abs. 2, so darf sich der Aktiengewinn je Investmentanteil durch die Übertragung nicht verändern. ²Ermittelt nur eines der beiden Sondervermögen den Aktiengewinn, ist auf die Investmentanteile des Sondervermögens, das bisher einen Aktiengewinn ermittelt und veröffentlicht hat, § 8 Abs. 4 anzuwenden.

§ 15

Inländische Spezial-Sondervermögen

(1) ¹Bei inländischen Spezial-Sondervermögen **oder Spezial-Investmentaktiengesellschaften, die aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung**

mit der Kapitalanlagegesellschaft oder ihrer Satzung nicht mehr als **100 Anleger oder Aktionäre haben, die nicht natürliche Personen sind**, sind § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 1, §§ 6, 7 Abs. 4 Satz 2 und § 8 Abs. 4 nicht anzuwenden. ²§ 5 Abs. 2 Satz 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Investmentgesellschaft verpflichtet ist, den Aktiengewinn bei jeder Bewertung des Sondervermögens zu ermitteln; die Veröffentlichung des Aktiengewinns entfällt. ³Für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gilt § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung entsprechend; die Feststellungserklärung steht einer gesonderten und einheitlichen Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, **eine berichtigte Feststellungserklärung gilt als Antrag auf Änderung**. ⁴§ 13 Abs. 1, 3 und 4 ist nicht anzuwenden. ⁵Nicht ausgeglichene negative Erträge im Sinne des § 3 Abs. 4 Satz 2 entfallen, soweit ein Anleger seine Investmentanteile veräußert oder zurückgibt. ⁶In den Fällen des § 14 gilt dies auch, soweit sich jeweils die Beteiligungsquote des Anlegers an den beteiligten Sondervermögen reduziert. ⁷**§ 32 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes gilt entsprechend; die Investmentgesellschaft hat den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.** ⁸**§ 7 Abs. 4 Satz 4 und 5 gilt entsprechend.**

(2) ¹Erträge aus Vermietung und Verpachtung von inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sind gesondert auszuweisen. ²Diese Erträge gelten beim beschränkt steuerpflichtigen Anleger als unmittelbar bezogene Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f, Nr. 6 oder Nr. 8 des Einkommensteuergesetzes. ³Dies gilt auch für die Anwendung der Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen. ⁴§ 7 ist sinngemäß anzuwenden mit der Maßgabe, dass der Steuersatz 25 Prozent der Erträge beträgt und die Kapitalertragsteuer von der Investmentgesellschaft einzubehalten ist. ⁵§ 50 Abs. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes findet keine Anwendung.

Abschnitt 3

Regelungen nur für ausländische Investmentanteile

§ 16

Ausländische Spezial-Investmentvermögen

¹Bei ausländischen Spezial-Investmentvermögen, deren Anteile satzungsgemäß von nicht mehr als **100** Anlegern, die nicht natürliche Personen sind, gehalten werden, sind § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 5 Satz 3, §§ 6 und 8 Abs. 4 nicht anzuwenden. ²§ 5 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 3 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Investmentgesellschaft von der Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger absehen kann, wenn sie den Anlegern die Daten mitteilt. ³§ 15 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

Abschnitt 4

Anwendungs- und Übergangsregelungen

§ 18

Anwendungsvorschriften

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist vorbehaltlich des Satzes 2 und der nachfolgenden Absätze erstmals auf die Erträge eines Investmentvermögens anzuwenden, die dem Investmentvermögen nach dem 31. Dezember 2008 zufließen. ²Auf ausgeschüttete Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, Termingeschäften und Bezugsrechten auf Anteile an Kapitalgesellschaften, bei denen das Investmentvermögen die Wertpapiere oder Bezugsrechte vor dem 1. Januar 2009 angeschafft hat oder das Investmentvermögen das Termingeschäft vor dem 1. Januar 2009 abgeschlossen hat, ist § 2 Abs. 3 Nr. 1 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung weiter anzuwenden.

(2) ¹§ 7 Abs. 1, 3 und 4 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Anleger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen oder als zugeflossen gelten. ²§ 8 Abs. 5 und 6 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist vorbehaltlich des Absatzes 2a erstmals auf die Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erworben werden. ³§ 15 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Erträge anzuwenden, die dem Anleger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen oder als zugeflossen gelten.

(2a) ¹Auf die Veräußerung oder Rückgabe von Anteilen an inländischen Spezial-Sondervermögen, inländischen Spezial-Investmentaktiengesellschaften oder ausländischen Spezial-Investmentvermögen, die nach dem 9. November 2007 und vor dem 1. Januar 2009 erworben werden, ist bereits § 8 Abs. 5 in der in Absatz 2 Satz 2 genannten Fassung mit Ausnahme des Satzes 5 anzuwenden. ²Satz 1 gilt entsprechend für die Rückgabe oder Veräußerung von Anteilen an anderen Investmentvermögen, bei denen durch Gesetz, Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Vertragsbedingungen die Beteiligung natürlicher Personen von der Sachkunde des Anlegers abhängig oder für die Beteiligung eine Mindestanlagesumme von 100 000 Euro oder mehr vorgeschrieben ist. ³Wann von dieser Sachkunde auszugehen ist, richtet sich nach dem Gesetz, der Satzung, dem Gesellschaftsvertrag oder den Vertragsbedingungen. ⁴Als Veräußerungsgewinn wird aber höchstens die Summe der vom Investmentvermögen thesaurierten Veräußerungsgewinne angesetzt, auf die bei Ausschüttung Absatz 1 Satz 2 nicht anzuwenden wäre; der Anleger hat diesen niedrigeren Wert nachzuweisen. ⁵Auf Veräußerungsgewinne im Sinne dieses

Absatzes ist § 8 Abs. 6 nicht anzuwenden; § 32d des Einkommensteuergesetzes in der nach dem 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung gilt entsprechend.

(3) § 15 Abs. 1 Satz 5 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge anzuwenden, soweit sie Entgelte enthalten, die dem Investmentvermögen nach dem 17. August 2007 zufließen.

(4) ¹§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 in der Fassung des Artikels 13 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist anzuwenden auf die Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen, die nach dem 31. Dezember 2006 innerhalb des gleichen Instituts auf das Depot des Anlegers übertragen worden sind. ²Die Neufassung kann auch auf die Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen angewandt werden, die vor dem 1. Januar 2007 innerhalb des gleichen Instituts auf das Depot des Anlegers übertragen worden sind, wenn die Anschaffungskosten der Investmentanteile sich aus den Unterlagen des Instituts ergeben.

(5) ¹§ 2 in der Fassung des Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) ist erstmals auf Dividenden und Veräußerungserlöse anzuwenden, die dem Investmentvermögen nach dem 31. Dezember 2006 zufließen oder als zugeflossen gelten. ²§ 8 in der Fassung des Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) ist erstmals bei der Rückgabe oder Veräußerung oder der Bewertung eines Investmentanteils nach dem 31. Dezember 2006 anzuwenden. ³Die Investmentgesellschaft hat für Bewertungstage nach dem 31. Dezember 2006 bei der Ermittlung des Prozentsatzes nach § 5 Abs. 2 die Neufassung des § 8 zu berücksichtigen.

(6) § 2 Abs. 2a und § 5 Abs. 1 Satz 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe II in der Fassung des Artikels 23 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) sind erstmals auf Investorerträge anzuwenden, die einem Anleger nach dem 25. Mai 2007 zufließen oder als zugeflossen gelten.

(7) § 7 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 23 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auf den nach dem 31. Dezember 2007 vorzunehmenden Steuerabzug anzuwenden.

(8) § 13 Abs. 4 in der Fassung des Artikels 23 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist für alle Feststellungszeiträume anzuwenden, für die die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

(9) § 15 Abs. 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 23 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist für alle Feststellungszeiträume anzuwenden, für die die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

(10) § 15 Abs. 1 Satz 1 und § 16 Satz 1 in der Fassung dieses Gesetzes sind erstmals auf das erste nach dem Inkrafttreten des Investmentänderungsgesetzes vom 21. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3089) endende Geschäftsjahr anzuwenden.

(11) ¹Sind Anteile an ausländischen Vermögen zwar ausländische Investmentanteile gemäß § 2 Abs. 9 des Investmentgesetzes in der bis zum, nicht aber in der seit dem Inkrafttreten des Investmentänderungsgesetzes vom 21. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3089) geltenden Fassung, so gelten sie für die Anwendung dieses Gesetzes bis zum Ende des letzten Geschäftsjahres, das vor dem 28. Dezember 2007 begonnen hat, weiterhin als ausländische Investmentanteile. ²In den Fällen des § 6 gelten solche Anteile bis zum 31. Dezember 2007 als ausländische Investmentanteile.

§ 19

Übergangsvorschriften

(1) ¹§ 2 Abs. 3 Nr. 1 zweiter Halbsatz in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung und § 2 Abs. 2 Satz 2 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) sind bei inländischen Investmentvermögen auf Veräußerungen von Anteilen an unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und von Bezugsrechten auf derartige Anteile anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft erfolgen, deren Anteile veräußert werden, für die das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist, und auf sonstige Veräußerungen, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen. ²§ 8 Abs. 1 ist hinsichtlich der in § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und in § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes genannten Einnahmen nur anzuwenden, soweit diese auch im Falle der Ausschüttung nach § 2 Abs. 2 oder Abs. 3 Nr. 1 in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung und § 2 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) begünstigt wären.

(2) ¹Die §§ 37n bis 50d des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2726), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 21. Juni 2002 (BGBl. I S. 2010) geändert worden ist, sind letztmals auf das Geschäftsjahr des inländischen Investmentvermögens anzuwenden, welches vor dem 1. Januar 2004 beginnt, sowie auf Erträge, die in diesem Geschäftsjahr zufließen. ²§ 40a des in Satz 1 genannten Gesetzes ist letztmals auf Einnahmen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2004 zufließen, sowie auf Gewinnminderungen, die vor dem 1. Januar 2004 entstehen. ³Die in dem in Satz 1 genannten Gesetz enthaltenen Bestimmungen zum Zwischengewinn sind letztmals auf Veräußerungen, Erwerbe oder Abtretungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2004 stattfinden.

(3) ¹Die §§ 17 bis 20 des Auslandsinvestment-Gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2810), das zuletzt durch Artikel 32 des Gesetzes vom 21. August 2002 (BGBl. I S. 3322) geändert worden ist, sind letztmals auf das Geschäftsjahr des ausländischen Investmentvermögens anzuwenden, welches vor dem 1. Januar 2004 beginnt, sowie auf Erträge, die in diesem Geschäftsjahr zufließen. ²§ 17 Abs. 2b des in Satz 1 genannten Gesetzes ist letztmals auf Einnahmen anzuwenden, die

vor dem 1. Januar 2004 zufließen. ³Die in dem in Satz 1 genannten Gesetz enthaltenen Bestimmungen zum Zwischengewinn sind letztmals auf Veräußerungen, Erwerbe oder Abtretungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2004 stattfinden.

Autor: Dr. Friedrich. E. **Harenberg**, Vors. Richter am FG, Barsinghausen
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des InvStG		
1. Rechtsentwicklung	J 07-1	3. Änderungen in § 3 J 07-6
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-2	4. Änderungen in § 4 J 07-7
3. Grund und Bedeutung der Änderungen	J 07-3	5. Änderungen in § 5 J 07-8
		6. Änderungen in § 7 J 07-9
		7. Änderungen in § 8 J 07-10
		8. Änderungen in § 13 J 07-11
		9. Änderungen in § 14 J 07-12
		10. Änderungen in § 15 J 07-13
		11. Änderungen in § 16 J 07-14
		12. Änderungen in § 19 J 07-15
Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen		
1. Änderungen in § 1	J 07-4	
2. Änderungen in § 2	J 07-5	

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des InvStG

Schrifttum: PETERSEN, Ausschüttungsgleiche Erträge nach Investmentsteuergesetz, FR 2006, 1066; AXER, Abgeltungs- und Veräußerungsgewinnbesteuerung ab 2009, Stbg. 2007, 201; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; EBNER, Verschmelzung von Sondervermögen nach dem InvStG, DStZ 2007, 68; EBNER, Abgeltungsteuer und Investmentfonds, NWB F. 3, 14709; JACOB/GEESE/EBNER, Handbuch für die Besteuerung von Fondsvermögen, 3. Aufl., Neuwied 2007; MAIER/WENGEROTH, Künftige Besteuerung privater Kapitalerträge, ErbStB 2007, 89; PAUCKSTADT/LUCKNER, Details zur Abgeltungsteuer, BBEV 2007, 105.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 2.6.2005, BStBl. I 2007, 728.

J 07-1 **1. Rechtsentwicklung**

Gesetzesentwicklung bis 2004: s. InvStG Anm. J 04-4.

Gesetzesentwicklung bis 2006: s. InvStG Anm. J 06-1.

REITG v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806): Änderung des § 2 Abs. 2 und Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 sowie des § 8 Abs. 1 Satz 1 und Einfügung eines Satzes 3 in Abs. 2 durch Art. 5 REITG mit Wirkung zum 1.1. 2007.

Achtes Gesetz zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAGÄnG) v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 923): Mit Art. 2a wird § 2 Abs. 1 an die Änderung des VAG angepasst. Danach gehören ausgeschüttete und

thesaurierte Erträge aus Investmentanteilen auch dann nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn es sich um Erträge aus einem Basisrentenvertrag iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG handelt. Diese Erträge unterliegen – wie Kapitalerträge aus Altersvorsorge-Sondervermögen (§ 22 Nr. 5 EStG) – einer nachgelagerten Besteuerung.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Anpassung der §§ 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 14, 15, 16, 18 sowie 19 an die ab 1.1.2009 erfolgende Einführung einer abgeltenden definitiven KapErtrSt. (Abgeltungsteuer) auf alle Kapitalerträge und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren und sonstigen Kapitalanlagen iSd. § 20 EStG.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Ursprünglich (BTDrucks. 16/6290) waren lediglich die Einfügung eines § 7 Abs. 8 zur Durchführung des StAbzugs durch die Investmentgesellschaft und eine Änderung des § 18 Abs. 4 zur Beseitigung eines redaktionellen Versehens vorgesehen. Auf Anregung des BRat (BTDrucks. 16/6739) werden darüber hinaus § 2 Abs. 2a eingeführt und Folgeänderungen in § 5 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c vollzogen, wonach die den Zinserträgen des § 4h Abs. 3 EStG zuzuordnen Zinsen nach dem EStG und nicht nach dem InvStG zu besteuern sind. Ferner werden eher formale Korrekturen in § 13 Abs. 4 und § 15 Abs. 1 vorgenommen und mit den §§ 15, 16 und 18 Abs. 2a Regelungen in das InvStG eingefügt, um die dauerhafte Umgehung der zum 1.1.2009 in Kraft tretenden Abgeltungsteuer durch die Gründung von Spezial-Sondervermögen durch vermögende Privatpersonen (sog. Millionärsfonds) vor dem 1.1.2009 zu verhindern.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 07-2

Änderungen durch das REITG: § 2 idF des REITG ist erstmals auf Dividendenerträge und Veräußerungserlöse anzuwenden, die dem Investmentvermögen nach dem 31.12.2006 zufließen oder als zugeflossen gelten (thesaurierte Erträge). Für alle Zuflüsse ab 1.1.2007 aus einem in- und ausländischen REIT ist der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens für REIT zu beachten (§ 19 Abs. 3 REITG). Dies gilt auch die Veräußerung und Rückgabe von Investmentanteilen sowie die Bewertung der Anteile im BV. Hier ist die geänderte Fassung des § 8 erstmals anzuwenden, wenn diese Vorgänge nach dem 31.12.2006 stattfinden (§ 18 Abs. 4 Satz 2). Bei Bewertungsstichtagen nach dem 31.12.2006 hat die Investmentgesellschaft bei der Ermittlung des Prozentsatzes nach § 5 Abs. 2 bereits die neue Fassung des § 8 anzuwenden. Im Fall der Veräußerung und Bewertung von REIT-Anteilen ab 1.1.2007 sind die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG) und das Beteiligungsprivileg (§ 8b KStG) ausgeschlossen.

Änderungen durch das UntStReformG 2008: Die Änderungen im InvStG sind im Wesentlichen durch die Neuordnung der Besteuerung von privaten Kapitalerträgen in § 20 EStG und die Einführung der abgeltenden KapErtrSt. in § 32d EStG zum 1.1.2009 bedingt. Deshalb treten auch die Änderungen im InvStG grds. zeitgleich mit den Änderungen des EStG (§ 52a Abs. 10 EStG) in Kraft. Die neuen Vorschriften sind nach § 18

##901##

Abs. 1 Satz 1 also erstmals auf Erträge eines Investmentvermögens anzuwenden, die dem Investmentvermögen nach dem 31.12.2008 zufließen.

► *Abweichende Regelung für Veräußerungsgewinne und Termingeschäfte:* Korrespondierend zu den estl. Anwendungsvorschriften zur Besteuerung von Veräußerungs- und Einlösungsgewinnen sowie Termingeschäftsgewinnen in § 20 Abs. 2 EStG (§ 52a Abs. 10 EStG) bei privaten Direktanlegern sieht § 18 Abs. 1 Satz 2 vor, dass es bei Veräußerungs- und Einlösungsgewinnen nicht auf den Zufluss der Erträge (Erlöse), sondern auf den Anschaffungszeitpunkt der Wertpapiere oder den Abschluss der Termingeschäfte ankommt. Sofern das Investmentvermögen die Kapitalanlagen vor dem 1.1.2009 angeschafft oder das Termingeschäft vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen hat, bleibt es bei der StFreiheit der ausgeschütteten Erträge, soweit nicht BE des Anlegers vorliegen (§ 2 Abs. 3 Satz 1 aF). Damit sind sog. Altanlagen des Investmentvermögens und die Ausschüttung der mit ihnen erzielten Veräußerungs- und Einlösungsgewinne sowie Termingeschäftsgewinne zeitlich unbegrenzt stfrei. Der Zeitpunkt der Veräußerung oder Einlösung sowie der Zeitpunkt der Beendigung eines Termingeschäfts spielen also keine Rolle.

► *Keine Einschränkungen für Risikozertifikate:* Im Rahmen der Direktanlage hat der Gesetzgeber für Risikozertifikate (Index-Zertifikate), die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG aF fielen, eine Einschränkung bei Veräußerungsgeschäften vorgesehen (s. § 20 Anm. J 07-2) und die neuen estl. Vorschriften schon für anwendbar erklärt, wenn die Zertifikate vor dem 1.1.2009, aber nach dem 14.3.2007 erworben wurden und nach dem 30.6.2009 veräußert oder eingelöst werden. Diese Beschränkung gilt nicht für Risikozertifikate, die von einem Investmentvermögen vor dem 1.1.2009 erworben werden (Fondsprivileg).

► *KapErtrStAbzug:* Die durch das UntStReformG 2008 geänderten Regelungen in § 7 Abs. 1, 3 und 4 zum KapErtrStAbzug sind erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Investmentanleger nach dem 31.12.2008 zufließen. Kapitalerträge, die am 2.1.2009 zufließen, unterliegen somit bereits den neuen Abzugsvorschriften. Dies gilt ebenso für ausschüttungsgleiche (thesaurierte) Erträge. Ausgenommen sind allerdings die Kapitalerträge aus Geschäftsjahren der Investmentgesellschaft, die vor dem 1.1.2009 enden (§ 18 Abs. 2 Satz 1). Endet das Geschäftsjahr der Investmentgesellschaft am 31.12.2008, sind also noch die alten Vorschriften zum StAbzug anzuwenden. Das bedeutet, dass sowohl die bisherigen Vorschriften zum StAbzug als auch das alte Halbeinkünfteverfahren für Gewinnausschüttungen (Dividenden) weiterhin anwendbar sein müssen. Andererseits sind die Vorschriften über das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) für alle nach dem 31.12.2008 zufließenden Kapitalerträge nicht mehr anwendbar. Hierzu ist eine Klarstellung durch den Gesetzgeber notwendig. Weiterhin muss klargestellt werden, welchen StSatz die zum StAbzug verpflichteten Stellen für die nach dem 31.12.2008 ausgeschütteten Alterträge anzuwenden haben. Der bisherige StSatz für Gewinnausschüttungen beträgt 20 % (§ 7 Abs. 3), der für Zinserträge über den Verweis auf die §§ 43 ff. EStG 30 %. Der Abgeltungsteuersatz für alle nach dem 31.12.2008 zufließenden Erträge beträgt einheitlich 25 %. UE kann es nur bei den alten StSätzen bleiben. Für eine

Anwendung des neuen StSatzes von 25 % auf Alterträge gibt es – bisher – keine Rechtsgrundlage. Ebenso wenig kann die nach altem Recht einbehaltene KapErtrSt. abgeltende Wirkung entfalten. Sie muss vielmehr nach altem Recht bei dem Anleger anrechenbar sein.

► *Inländische Sondervermögen:* Die Änderung des § 15 Abs. 2 ist erstmals anzuwenden auf Kapitalerträge, die dem Investmentanleger nach dem 31.12.2008 zufließen. Dies gilt ebenfalls für ausschüttungsgleiche (thesaurierte) Kapitalerträge (§ 18 Abs. 2 Satz 3). Erstmals unterliegen alle im Jahr 2009 ausgezahlten oder thesaurierten Kapitalerträge der Abzugsteuer von 25 % statt bisher 30 %. Der neue § 15 Abs. 1 Satz 5 soll erstmals anzuwenden sein auf ausgeschüttete oder thesaurierte Erträge, soweit darin Beträge enthalten sind, die dem Investmentvermögen nach dem Tag der Verkündung des UntStReformG 2008 zugeflossen sind (§ 18 Abs. 3). § 15 Abs. 1 Satz 5 ist jedoch nicht geändert worden. Hier liegt offensichtlich ein redaktionelles Versehen vor. Die Bezugnahme in § 18 Abs. 3 auf § 15 Abs. 1 Satz 5 muss richtigerweise auf § 15 Abs. 1 Satz 7 lauten.

Änderungen durch das JStG 2008: Investmentanteile, die vor dem 1.1.2009 im PV erworben werden, können auch nach dem 31.12.2008 nach Ablauf der einjährigen Haltefrist stfrei veräußert werden, da die Anpassungen des InvStG an den erweiterten § 20 Abs. 2 EStG (§ 8 Abs. 5 und 6) gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 idF des UntStReformG 2008 erst auf Veräußerungen von nach dem 31.12.2008 erworbenen Investmentanteilen Anwendung finden. Das hat zur Folge, dass vom Investmentvermögen thesaurierte Veräußerungsgewinne aus nach dem 31.12.2008 erworbenen Kapitalanlagen regelmäßig unbesteuerbar blieben, da solche Gewinne nicht zu den ausschüttungsgleichen Erträgen gehören, deren Zufluss nach § 2 Abs. 1 Satz 2 fingiert wird. Sie können bei Veräußerung des Anteils durch den Anleger unbegrenzt stfrei vereinnahmt werden. Auf diese Gestaltung zielt die auf Anregung des BRat (BTDrucks. 16/6739, 26 f.) vorgenommene Änderung des § 18 Abs. 2a (BTDrucks. 16/7036, 38 f.). Diese Regelung betrifft allerdings nicht typische Kleinanleger in Publikums-Investmentgesellschaften, sondern Spezial-Investmentvermögen vermögender Privatpersonen (sog. Millionärsfonds). Auf die Veräußerung oder Rückgabe von nach dem 9.11.2007 (Tag nach der 2. und 3. Lesung des Gesetzentwurfs idF v. 8.11.2007), aber vor dem 1.1.2009 erworbenen Investmentanteilen ist bereits § 8 Abs. 5 idF des UntStReformG 2008 anwendbar, um die unbeschränkte StFreiheit von in Altanteilen thesaurierten Veräußerungsgewinnen und Gewinnen aus Termingeschäften zu verhindern.

► *Erträge aus der Zinsschrankenregelung:* Nach § 18 Abs. 6 greift die Einstufung von in Investorerträgen enthaltenen Zinsanteilen als solche iSd. Zinsschranke erstmals bei Investorerträgen (§ 2 Abs. 2a), die nach dem 25.5.2007 zufließen (ausgeschüttete Erträge) oder als zugeflossen gelten (thesaurierte Erträge). Diese Anwendungsregel stimmt mit der erstmaligen Anwendung der Zinsschranke regelnden § 4h EStG überein. Auch § 4h EStG ist erstmals auf Wj. anzuwenden, die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Die mit § 2 Abs. 2a korrespondierende Vorschrift in § 5 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. II zur Bekanntmachung der Höhe der Zinserträge iSd. § 4h EStG findet ebenfalls erstmals Anwendung

auf Investmenterträge, die dem Anleger nach dem 25.5.2007 zufließen oder als zugeflossen gelten (§ 18 Abs. 6).

► *KapErtrStAbzug*: Der den StAbzug durch die Investmentgesellschaft regelnde neue § 7 Abs. 8 soll nach § 18 Abs. 7 auf alle Investmenterträge, die nach dem 31.12.2007 dem StAbzug unterliegen, Anwendung finden. Das sind alle nach dem 31.12.2007 zufließenden Kapitalerträge in Form laufender Erträge (Dividenden, Zinsen) sowie einmalige Kapitalerträge in Form von Veräußerungs- und Einlösungsgewinnen iSd. § 20 Abs. 2 EStG.

► *Berichtigende Bekanntmachung der Feststellungsgrundlagen*: Die Änderungen in den §§ 13 Abs. 4 und 15 Abs. 1 Satz 3 über die Korrektur von fehlerhaften Bekanntmachungen sind nach § 18 Abs. 8 und 9 auf alle Feststellungszeiträume anzuwenden, für die die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Damit wird erreicht, dass die zutreffenden Beträge für alle noch offenen Feststellungszeiträume bekannt gemacht werden.

► *Regelungen für Spezial-Sondervermögen und Spezial-Investmentaktiengesellschaften*: Die Änderungen in § 15 Abs. 1 Satz 1 und § 16 Satz 1 sind nach § 18 Abs. 10 und 11 jeweils für die zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des Inv-ÄndG v. 21.12.2007 (BGBl. I 2007, 3089) am 1.1.2008 laufenden Geschäftsjahre anwendbar. Damit wird ein lückenloser Übergang vom alten zum neuen Recht gewährleistet.

J 07-3 3. Grund und Bedeutung der Änderungen

Änderungen durch das REITG: Die Anpassung von § 2 Abs. 2 und 3 sowie § 8 wurde notwendig, weil auch Investmentvermögen Anteile an einer REIT-AG halten können. Deswegen musste der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens – wie bei der Direktanlage in REIT-Anteile (§ 19 Abs. 5 REITG) – auch bei der mittelbaren Anlage im Rahmen eines Investmentvermögens sichergestellt werden (§ 2 Abs. 2). Dies gilt ebenso für die Ausschüttung von Gewinnen aus der Veräußerung von Wertpapieren des betrieblichen Anlegers (§ 2 Abs. 3) und die Bestimmung des positiven sowie negativen Aktiengewinns in § 8 Abs. 1 und 2.

Änderungen durch das VAG-ÄndG: Die auf Beschlussempfehlung des FinAussch. eingefügte Änderung der § 2 Abs. 1 ist dem Umstand geschuldet, dass Leistungen aus Basisrentenverträgen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG im Auszahlungszeitpunkt der nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb EStG unterliegen. Diese nachgelagerte Besteuerung der Erträge findet auch auf zertifizierte Altersvorsorge-Sondervermögen und deren thesaurierte Erträge Anwendung (§ 22 Abs. 5 EStG iVm. § 22 Abs. 1 Satz 1). Daher war es sachgerecht, die periodengerechte Besteuerung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 auch für Erträge aus Basisrentenverträgen auszusetzen und neben § 22 Abs. 5 EStG auch § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb EStG iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG in § 2 Abs. 1 aufzunehmen. Somit gelten die in § 2 Abs. 1 Satz 1 geregelte Umqualifizierung der ausgeschütteten und thesaurierten Erträge in Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und die Zuflussfiktion des Abs. 1 Satz 2 für ausschüttungsgleiche (thesaurierte) Erträge nicht für Leistungen aus Altersvorsorge-Sondervermögen und Basisrentenverträge.

Änderungen durch das UntStReformG 2008: Durch das UntStReformG 2008 erweitert der Gesetzgeber mit Einführung der Abgeltungsteuer den Umfang der stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen um Veräußerungs- und Einlösungsgewinne im PV. Diese Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wird in das InvStG unter Wahrung des Transparenzprinzips implantiert. Die Besteuerung der Investorerträge und Gewinne aus der Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen folgt grundsätzlich den Besteuerungsregeln für Direktanleger. Daran wird auch mit Einführung der Abgeltungsteuer festgehalten. Ebenso hält der Gesetzgeber daran fest, dass Erträge aus Investmentanteilen, zB Dividenden und Zinsen, im PV-Bereich nach wie vor zu „Gewinnausschüttungen“ des § 20 Abs. 1 EStG qualifiziert werden, wenngleich sie in der Anlage KAP weiterhin differenziert nach Dividenden und Zinserträgen zu deklarieren sind. Ausgenommen davon sind Erträge aus Altersvorsorgeverträgen, die der nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG unterliegen, und Kapitalerträge aus Basisrentenverträgen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Diese grundsätzlichen Entscheidungen machen es notwendig, die Abschaffung der Behaltensfrist bei Aktien und anderen Wertpapieren auch bei der Veräußerung von Investmentanteilen zu vollziehen. Von der Investmentgesellschaft thesaurierte Veräußerungsgewinne sind – wie im bisherigen Recht – stfrei.

Änderungen durch das JStG 2008: In den §§ 2 und 5 werden die Folgerungen aus der mit dem UntStReformG 2008 eingeführten Zinsschranke (§ 4h Abs. 3 Satz 3 EStG) auch für Investmentanleger gezogen. Zinsen iSd. § 4h Abs. 3 EStG sollen nicht dem InvStG unterliegen. Die für den Abzug der KapErtrSt. geltenden Regelungen des EStG betreffen Kreditinstitute. Nach der Aufhebung des KAGG und der Einführung des InvG sind Investmentgesellschaften keine Kreditinstitute mehr. Mit der Einfügung eines neuen § 7 Abs. 8 wollte der Gesetzgeber den früheren Zustand wiederherstellen und die kapertrstl. Vorschriften für Investmentgesellschaften wieder anwendbar machen. In § 18 wird ein redaktionelles Versehen bereinigt, indem die durch Art. 5 Nr. 3 des REITG v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914; BStBl I 2007, 806) als Abs. 4 eingeführte Regelung nunmehr zutreffend in Abs. 5 umgruppiert wird. Auf Empfehlung des BRat (BRDrucks. 16/6739) wird dem § 18 ein neuer Abs. 6 hinzugefügt, der die erstmalige Anwendung der Vorschriften über die Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG regelt. Die Änderungen in den §§ 15, 16 und § 18 Abs. 2a dienen der Anpassung an die Änderungen des InvG zum 1.1.2009 (Einführung des materiellen Fondsbegriffs für ausländ. Investmentvermögen) und der Missbrauchsabwehr bei der Gründung von Spezial-Sondervermögen oder Spezial-Investmentaktiengesellschaften durch vermögende Privatpersonen, die nach bisherigem Recht unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung der Regeln über die Abgeltungsteuer ab 1.1.2009 bei der Veräußerung von Altanteilen an Spezial-Sondervermögen umgehen können.

Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen

J 07-4 1. Änderungen in § 1

Abs. 3 Satz 2: In § 20 Abs. 2 EStG wurde mit Einführung der Abgeltungssteuer der Katalog der zu Einkünften aus Kapitalvermögen führenden Einnahmen um Gewinne aus Veräußerungsgeschäften erweitert. Dies machte auch eine Anpassung des sachlichen Umfangs der stbaren Erträge aus Investmentanteilen notwendig. Die bisher in den Ausschüttungen enthaltenen „Zinsen und Dividenden“ wurden durch den allgemeineren Begriff „Kapitalerträge“ ersetzt. So sind nunmehr auch die von der Investmentgesellschaft im Sondervermögen erzielten und an die Anteilshaber ausgeschütteten Gewinne aus Veräußerungs- und Rückgabegeschäften vom Begriff der „ausgeschütteten Erträge“ umfasst. Diese Erweiterung hat Bedeutung für den Umfang der beim Investmentanleger stpfl. Kapitalerträge gemäß § 2.

Abs. 3 Satz 3: Neben der Anpassung des Begriffs „Zinsen und Dividenden“ musste auch der Umfang der „ausschüttungsgleichen Erträge“ an die Erweiterung des Einnahmekatalogs in § 20 EStG angepasst werden. Einnahmen aus Stillhalterprämien gehören bei der Direktanlage nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG ebenso zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen wie Gewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und aus Termingeschäften iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG. Soweit das Investmentvermögen derartige Einnahmen erzielt, aber nicht ausschüttet, werden diese Erträge nicht von der Definition der „ausschüttungsgleichen Erträge“ (thesaurierte Erträge) erfasst. Sie sind durch die Einschränkung in Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich vom Umfang der ausgeschütteten Erträge ausgenommen und bei dem Investmentanleger auch nicht stpfl. (§ 2 Abs. 1). Die weitere Änderung in Satz 3 ist eine Anpassung an den verschlankten § 23 EStG, die dazu führt, dass nur noch Gewinne aus Grundstücksgeschäften der Investmentgesellschaft iSd. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, also solche, bei denen die Haltefrist von 10 Jahren nicht eingehalten ist, als ausschüttungsgleiche Erträge erfasst werden.

► *Veräußerung von finanzinnovativen Schuldverschreibungen:* Erträge des Investmentvermögens aus der Veräußerung von Wertpapieren gehören nach Satz 3 nicht zu den ausschüttungsgleichen Erträgen. Demzufolge muss dem Wortlaut nach davon ausgegangen werden, dass auch Erträge aus der Veräußerung von finanzinnovativen Schuldverschreibungen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a–d EStG aF nicht zu den ausschüttungsgleichen Erträgen gehören. Dies kann uE aber nur insoweit gelten, als im Veräußerungserlös – wie bei Floatern – kein Kapitalertrag enthalten ist oder der Kapitalertrag – wie bei Index-Zertifikaten – nicht einfach und ohne großen Aufwand vom Kursgewinn zu trennen ist. Der Ertrag aus der Veräußerung einer auf- oder abgezinsten Nullkupon-Anleihe (Zerobonds) stellt dagegen – bei gleichbleibendem Kapitalmarktzinsniveau – in voller Höhe einen Kapitalertrag dar und fällt dementsprechend unter den Begriff der „ausschüttungsgleichen Erträge“.

Abs. 4 Nr. 1 und 2: Die Besteuerung von Stückzinsen bei der Direktanlage wurde mit Einführung der Abgeltungssteuer beibehalten und ist jetzt in § 20

Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG mit geregelt. Die vergleichbaren Regelungen zum Zwischengewinn bei der Veräußerung von Investmentanteilen zwischen zwei Ausschüttungsterminen in Abs. 4 werden ebenfalls weitergeführt, mussten jedoch an die neue Fassung des § 20 Abs. 2 EStG angepasst werden. Materiell-rechtl. Änderungen sind damit nicht verbunden. Nach wie vor sind Stückzinsen aus der Veräußerung von Schuldverschreibungen bei der Direktanlage ebenso stpfl. wie Zwischengewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen.

2. Änderungen in § 2

J 07-5

Abs. 2 Satz 1: Der Ausschluss thesaurierter Erträge aus Basisrentenverträgen von den periodengerecht besteuerten Kapitaleinkünften (Satz 1) und aus der Zuflussfiktion (Satz 2) dient lediglich der Gleichstellung mit den Erträgen aus nachgelagert zu steuernden Leistungen der Altersvorsorge-Sondervermögen. Bei der direkten Beteiligung an einer neugeschaffenen REIT-AG ist nach § 19 Abs. 3 REITG sowohl das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG als auch das Beteiligungsprivileg des § 8b KStG ausgeschlossen. Die Änderung des Abs. 2 durch das REITG ordnet den Ausschluss auch bei der mittelbaren Beteiligung an einer REIT-AG über ein Investmentvermögen an. Dies ist notwendig, um nicht ein weiteres Fondsprivileg im Rahmen der Investmentanlage zu schaffen. Allerdings erübrigt sich die Anpassung mit dem generellen Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens durch das UntStReformG 2008. Bislang waren ausgeschüttete Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren beim privaten – anders als beim betrieblichen – Investmentanleger stfrei (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 aF). Diese gegenüber der Direktanlage als „Fondsprivileg“ bezeichnete StBefreiung konnte der Gesetzgeber nicht mehr aufrechterhalten, da er bei der Direktanlage nunmehr alle Gewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften im Rahmen des § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG als Kapitalerträge erfasst. Der Umfang der stpfl. Ausschüttungen wird somit auch beim Investmentanleger erweitert. Damit ist die bisherige Ungleichbehandlung von Direkt- und Investmentanleger beseitigt.

► *Streichung des Verweises auf § 37 Abs. 3 KStG:* Die Änderung dient im Zusammenhang mit § 37 Abs. 5 KStG der Vereinfachung und hat lediglich redaktionellen Charakter, denn der von der Körperschaft, an der das Investmentvermögen Anteile hält, in Anspruch genommene KStMinderungsbetrag gehört nun zu den Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1. Der Verweis auf § 37 Abs. 3 KStG war folglich entbehrlich.

Abs. 2 Satz 2: Der neu eingefügte Satz 2 enthält eine Regelung für ausgeschüttete Investorerträge, wenn diese zu den BE einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gehören. Die Bestimmung nimmt Bezug auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG (StAbzug bei Gewinnausschüttungen und sonstigen Bezügen) und auf § 43 Abs. 1 Satz 2 EStG (StAbzug bei Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Liegen Ausschüttungen nach diesen Vorschriften vor, soll ebenfalls Abs. 2 Satz 1 und damit der neue § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG (Teileinkünfteverfahren) zur Anwendung kommen. Ausschüttete Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind auf der Ebene des betrieblichen Anlegers dann iHv. 40 % von der ESt. befreit. In

##907##

Höhe von 60 % unterliegen die Veräußerungsgewinne dem progressiven EStSatz. Die gleichwohl auch beim betrieblichen Anleger nach § 7 Abs. 1 einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. von 25 % hat insoweit also keine abgeltende Wirkung.

Abs. 2a: Der neu eingefügte Absatz ist die Grundnorm für die teilweise Einstufung von Investorerträgen als Zinserträge iSd. mit dem UntStReformG 2008 erstmalig eingeführten Zinsschranke in § 4h EStG (BTDrucks. 16/7076, 36). Im Rahmen dieser Vorschrift werden Zinsaufwendungen eines Betriebs mit den Zinserträgen des Betriebs verrechnet. Kapitalanleger, die zinsbringende Wertpapiere als Direktanlage im BV halten, können ihre Zinserträge aus den Wertpapieren mit den betrieblichen Schuldzinsen saldieren. Werden diese Zinspapiere dagegen nur mittelbar über ein Investmentvermögen gehalten, qualifiziert das Investmentsteuerrecht diese Zinserträge nach § 2 Abs. 1 Satz 1 um zu Beteiligungserträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die nicht im Rahmen des § 4h EStG mit Zinsaufwendungen verrechnet werden können. Darin liegt eine Ungleichbehandlung des betrieblichen Investmentanlegers gegenüber dem betrieblichen Direktanleger und ein Verstoß gegen das Transparenzprinzip, nach dem grds. Direkt- und Investmentanleger strechtl. gleich behandelt werden sollen. Der neue Abs. 2a beseitigt diese Ungleichbehandlung, indem er den Zinsanteil in ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen (thesaurierten) Investorerträgen zu den Zinserträgen iSd. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG rechnet und somit eine Verrechnung gegen Zinsaufwendungen des Betriebs zulässt. Dabei ist die periodengerechte Zuordnung der Zinserträge nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu beachten.

Abs. 3: Der Umfang der ausgeschütteten stfreien Investorerträge ist nunmehr im neuen Abs. 3 geregelt, der den bisherigen Abs. 3 Nr. 2 ersetzt. Als Folgeänderung der Umgestaltung des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG wurde lediglich der Verweis auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr aufgenommen, da die Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und aus Termingeschäften nunmehr in § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG (Direktanlage) geregelt sind und nach Abs. 1 als Bestandteil der Ausschüttungen (Investmentanlage) der Besteuerung unterliegen. Unverändert stfrei sind Gewinne aus Grundstücksveräußerungen außerhalb des Zehnjahreszeitraums. Insoweit entspricht die Neufassung im Ergebnis dem bisherigen Abs. 3 Nr. 2.

Umfang der stpfl. und stfreien Erträge aus der privaten Investmentanlage ab 1.1.2009:

Art der Erträge	Rechtslage ab 2009	
	Ausschüttung	Thesaurierung
inländ. Gewinnausschüttungen, Dividenden	in voller Höhe stpfl.	
ausländ. Gewinnausschüttungen, Dividenden	in voller Höhe stpfl.	
Zinsen, zinsähnliche Erträge	stpfl. wie bisher	
inländ. Mieterträge	stpfl. wie bisher	
ausländ. Mieterträge (DBA)	grds. stfrei wie bisher, aber ohne Progressionsvorbehalt	
Gewinne aus Termingeschäften	stpfl.	stfrei wie bisher

Art der Erträge	Rechtslage ab 2009	
	Ausschüttung	Thesaurierung
Veräußerungsgewinne aus Wertpapiergeschäften	stplf.	stfrei wie bisher
Veräußerungsgewinne aus Grundstücksgeschäften im Zehnjahreszeitraums	stplf.	
Veräußerungsgewinne aus Grundstücksgeschäften außerhalb des Zehnjahreszeitraums	stfrei	
Rückgabe oder Veräußerung von nach dem 31.12. 2008 angeschafften Investmentanteilen	in voller Höhe stplf.	
Rückgabe oder Veräußerung von vor dem 1.1.2009 angeschafften Investmentanteilen im Einjahreszeitraum	in voller Höhe stplf. nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aF	
Rückgabe oder Veräußerung von vor dem 1.1.2009 angeschafften Investmentanteilen außerhalb des Einjahreszeitraums	stfrei	
Zwischengewinn	stplf.	

3. Änderungen in § 3

J 07-6

Abs. 3: Der bisherige Verweis auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG wird der Änderung des § 2 Abs. 2 EStG (s. § 2 EStG Anm. J-07-4) und dem neuen § 19 Abs. 3 REITG (Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens) angepasst. Im Hinblick auf die Einführung eines einheitlichen „Sparer-Pauschbetrags“ (§ 20 Abs. 9 EStG), der sich aus dem bisherigen Sparer-Freibetrag und dem WKPauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 2 EStG aF) zusammensetzt, und auf die Begrenzung des WKAbzugs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auf den ehemaligen Pauschbetrag bei der Direktanlage stand der Gesetzgeber vor der Frage, diese Regelung auch für die Ermittlung der Erträge durch das Investmentvermögen zu übernehmen. Mit der Änderung in Abs. 3 hat er die Regelung für die Direktanlage jedoch nicht übernommen. Der neue Satz 2 in § 2 Abs. 2 EStG gilt deshalb für die Ermittlung der Erträge des Investmentvermögens nicht. Dies ist uE sachgerecht, denn mit dem Ausschluss des Satzes 2 in § 2 Abs. 2 EStG wird kein weiteres Fondsprivileg für den Investmentanleger geschaffen, sondern die bisherige Ermittlungsregelung für das Investmentvermögen fortgeführt. Es bleibt damit bei der bisherigen Regelung, dass das Investmentvermögen WK weiterhin unbeschränkt, unter Fortgeltung der dreistufigen (pauschalierten) Kürzung aus § 3 Abs. 3, bei der Ermittlung der Erträge abziehen kann.

4. Änderungen in § 4

J 07-7

Abs. 1 Satz 2: Über Satz 1 wird – dem Transparenzprinzip folgend – für ausländ. Erträge die Anwendung der Freistellungsmethode aus den DBA – wie bei der Direktanlage – auch für die Investmentanlage angeordnet. Die freigestellten Erträge wurden bislang im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung des individuellen StSatzes wieder hinzugerechnet. Da es unter dem Regime einer abgeltenden KapErtrSt. generell nicht mehr zur Einbeziehung der Kapitalerträge in die Veranlagung kommt, wird über die Ergänzung in Satz 2 der Progressionsvorbehalt bei ausländ. Investmenterträgen, die im stl. PV zufließen, nicht mehr angewendet. Direkt- und In-

##909##

vestmentanleger sind in diesem Punkt weiterhin gleichgestellt. Beide unterliegen mit ihren ausländ. Erträgen dem maximalen StSatz von 25 %. Veranlagungen werden bei beiden vermieden, was bei Fortführung des Progressionsvorbehalts nicht der Fall wäre. Lediglich für ausländ. Erträge, die aus Investmentanteilen im stl. BV zufließen, hat der Progressionsvorbehalt noch Bedeutung, da in diesen Fällen die gleichwohl einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. keine abgeltende Wirkung hat und die Kapitalerträge als BE zu deklarieren sind.

Abs. 2 Satz 7: Die Ergänzung in Satz 7 gibt die Möglichkeit, deutsche KapErtrSt. auf inländ. Dividenden, die von einem ausländ. ausschüttenden (transparenten) Investmentvermögen erzielt und an einen inländ. Anleger ausgeschüttet werden, unmittelbar beim inländ. StAbzug zu berücksichtigen. Die dem Auslandsfonds zufließenden deutschen Dividenden sind mit deutscher KapErtrSt. belastet, die dem Fonds nicht erstattet wird. Bei der Ausschüttung an den deutschen Anleger führt die inländ. Zahlstelle noch einmal KapErtrSt. ab. Diese Doppelbelastung kann vom Anleger vermieden werden, indem er die deutsche KapErtrSt. – nun fingiert als ausländ. Steuer bei ausländ. Erträgen – anrechnet. Neben der Anrechnung durch den Anleger kann nach der Ergänzung des Satzes 7 die inländ. Zahlstelle, die die Abgeltungsteuer auch auf ausländ. Kapitalerträge einzubehalten und abzuführen hat, beim StAbzug nach § 7 Abs. 1 ursprüngliche (nicht erstattete) KapErtrSt. berücksichtigen.

Beispiel: Der im Inland ansässige Anleger A hält Anteile an einem in Luxemburg residierenden (ausschüttenden, transparenten) Investmentvermögen. Dieser Auslandsfonds vereinnahmt eine mit deutscher KapErtrSt. belastete Dividende, die er an A ausschüttet. Die KapErtrSt. wird dem Auslandsfonds nicht erstattet. Das inländ. Kreditinstitut des A führt den StAbzug (25 %) durch und rechnet dabei die Vorbelastung mit deutscher KapErtrSt. auf der Ebene des Auslandsfonds an.

J 07-8 5. Änderungen in § 5

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa: Der Katalog der von der Investmentgesellschaft bekannt zu machenden Angaben wird im Wesentlichen unverändert fortgeführt, aber ergänzt. Die Investmentgesellschaft hat nach der Änderung nunmehr nicht nur die in den Ausschüttungen enthaltenen ausschüttungsgleichen Erträge (thesaurierte Erträge) der Vorjahre mitzuteilen, sondern diese getrennt nach einzelnen Geschäftsjahren aufzuliedern. Dies ist notwendig, um bei der Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen die im Rücknahmepreis enthaltenen thesaurierten Erträge zutreffend zu erfassen.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb und gg: Hier erfolgt eine Anpassung der Bezugnahme auf die geänderte Fassung des § 2 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 bei Bekanntgabe der stfreien Veräußerungsgewinne.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d und e: Hierbei handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung der Vorschrift bei der Bezugnahme auf den geänderten § 7; sie bewirkt keine materiell-rechtl. Änderungen.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. f: Betroffen von dieser Neufassung sind die Bekanntmachungspflichten der Investmentgesellschaft hinsichtlich der auf der Ebene der Anleger anrechenbaren ausländ. Steuer, die weitestgehend bereits bei dem StAbzug nach § 7 berücksichtigt werden soll. Um den zu-

treffenden StAbzug durch die inländ. Kreditinstitute zu gewährleisten, erhalten diese von der Investmentgesellschaft die notwendigen Angaben.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. h: Es erfolgt die komplette Streichung wegen Bedeutungslosigkeit des § 37 Abs. 3 KStG aufgrund Zeitablaufs und der Streichung des Verweises in § 2 Abs. 2 Satz 2.

Abs. 1 Satz 2: Durch die Änderung wird ein redaktionelles Versehen im Verweis auf „Satz 1“ Nr. 1 Buchst. c oder f beseitigt.

Abs. 2 Satz 4: Abs. 2 regelt die Besteuerung der Anteilsveräußerung durch den betrieblichen Anleger gem. § 8; dieser bestimmt, dass der im Veräußerungsgewinn enthaltene Aktien- und Immobiliengewinn stfrei ist. Ein negativer Aktiengewinn ist entsprechend stl. unbeachtlich. Um diese Rechtsfolgen eintreten zu lassen, muss die Investmentgesellschaft bewertungstäglich den positiven oder negativen Aktiengewinn ermitteln und mit dem Rücknahmepreis des Anteils veröffentlichen (Abs. 2). Der neue Satz 4 ist bedingt durch eine Änderung in § 8 Abs. 5 Satz 6, der die Anteilsrückgabe oder Veräußerung durch den privaten Investmentanleger betrifft. Die in dieser Vorschrift geregelte anteilige Kürzung setzt die laufende Bekanntmachung des sog. Immobiliengewinns als Anteil des Aktiengewinns voraus. Anteilshaber können nur dann stfrei Erträge, insbes. aus Auslandsimmobilien, iSd. § 4 Abs. 1 erzielen, wenn sich diese Erträge auch auf die Besteuerung der Veräußerungsgewinne in Form einer anteiligen Kürzung des Gewinns (Immobiliengewinn) auswirken. Dazu muss die Investmentgesellschaft den Kürzungsbetrag tatsächlich bewertungstäglich ermitteln und bekannt geben.

6. Änderungen in § 7

J 07-9

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a: Aus der Negativliste der nicht dem StAbzug unterliegenden Investmenterträge werden die ausländ. Kapitalerträge in Form der Dividenden (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gestrichen. Somit verbleiben lediglich die inländ. Dividenden, von denen kein StAbzug durch die Investmentgesellschaft bzw. inländ. Zahlstelle vorzunehmen ist. Auch nach der Systemumstellung auf die abgeltende KapErtrSt verbleibt es dabei, dass von ausgeschütteten Investmenterträgen iSd. § 2 Abs. 1 KapErtrSt durch die Depotbank einzubehalten und abzuführen ist (EBNER, NWB F. 3, 14709). Bei thesaurierten Erträgen nimmt die inländ. Investmentgesellschaft den StAbzug vor. In der Systematik der Abgeltungsteuer werden nunmehr aber nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG auch ausländ. Dividenden in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug einbezogen und dem Abgeltungssteuersatz von 25 % unterworfen. Deshalb musste der Ausnahmetatbestand in Nr. 1 Buchst. a angepasst werden.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b: Anpassung der Vorschriften über den StAbzug, wegen des Wegfalls der StFreiheit von ausgeschütteten Veräußerungsgewinnen beim privaten Investmentanleger in § 2 (s. Anm. J 07-5). Ausgeschüttete Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Bezugsrechten auf Anteile an KapGes. sowie aus Termingeschäften gehören nun zu den stpfl. Kapitalerträgen und unterliegen somit auch dem KapErtrStAbzug.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Die Änderung bewirkt eine Erhöhung der dem StAbzug zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlage bei thesaurierenden aus-

##911##

länd. Investmentvermögen. Werden diese Anteile über ein inländ. Kreditinstitut zurückgegeben oder veräußert, ist der StAbzug auch bei (ausländ.) Dividenden aus den thesaurierten Investorerträgen in den StAbzug einbezogen. Thesaurierte Erträge stehen damit den ausgeschütteten Erträgen gleich.

Abs. 1 Satz 2: Redaktionelle Anpassung an den gestrichenen § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 EStG. Die Verweisung geht nunmehr nur noch auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art).

Abs. 3 Satz 1: Anpassung des bisherigen StSatzes von 20 % für in den Investorerträgen enthaltene Gewinnausschüttungen (Dividenden) an den neuen KapErtrStSatz (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG) von 25 %.

Abs. 4: Anpassung an den erweiterten Umfang der stpfl. Investorerträge. Bislang waren die Veräußerungsgewinne aus Geschäften iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, die in den ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthalten waren, vom StAbzug ausgenommen.

Abs. 8 Satz 1: Soweit in den Abs. 3–6 des § 7 den inländ. Kreditinstituten bestimmte kapertstl. Pflichten (zB Ausstellung von StBescheinigungen) auferlegt werden, wird mit dem neu eingefügten Abs. 8 Satz 1 bestimmt, dass inländ. Investmentgesellschaften inländ. Kreditinstituten auch hinsichtlich der Verwahrung und Verwaltung von Investmentanteilen gleichzustellen sind und somit die gleichen Verpflichtungen wie diese haben.

Beispiel: Nach § 45a Abs. 3 EStG haben in bestimmten Fällen die Kreditinstitute die KapErtrSt. einzubehalten, abzuführen und die StBescheinigung auszustellen. § 7 Abs. 3–6 nimmt beim StAbzug durch die inländ. Investmentgesellschaft auf diese Regelungen Bezug. Nach dem InvG und seinem Vorläufer, dem KAGG, waren die Kapitalanlagegesellschaften Kreditinstitute und konnten daher in vollem Umfang die Vorschriften über den KapErtrStAbzug anwenden. Da sich diese Praxis bewährt hatte, soll diese auch nach dem Wegfall der Kreditinstitutseigenschaft durch das Gesetz zur Änderung des InvG und anderer Gesetze fortgeführt werden.

Abs. 8 Satz 2: Nach dem InvG sind Investmentaktiengesellschaften den Investment-Sondervermögen gleichgestellt. Sie fallen damit gleichsam unter den Oberbegriff „Investmentgesellschaft“. Diese Kapitalanlagegesellschaften dürfen das von ihnen verwaltete Investmentvermögen, aber auch fremdes Investmentvermögen, verwahren und verwalten. Insoweit nimmt die Kapitalanlagegesellschaft – wie ein Kreditinstitut – den StAbzug nach § 7 Abs. 1 vor. Satz 2 bestimmt nunmehr, dass die Kapitalanlagegesellschaft für von ihr verwaltete und verwahrte Investmentanteile den StAbzug wie ein Kreditinstitut vornehmen muss.

J 07-10 7. Änderungen in § 8

Abs. 1 Satz 1: Die Ergänzung um den Verweis auf § 19 REITG war notwendig, um das Halbeinkünfteverfahren auch dann auszuschließen, wenn das Investmentvermögen Anteile an einer REIT-AG hält und daraus Erträge erzielt. Somit wird bei der Ermittlung des positiven als auch negativen Aktiengewinns und den darin enthaltenen REIT-Ausschüttungen das Halbeinkünfteverfahren nicht mehr berücksichtigt.

Abs. 5 Satz 1: Die Neufassung und redaktionelle Anpassung berücksichtigt den für Privatanleger neu formulierten § 20 Abs. 2 EStG. Gewinne aus der

Veräußerung oder Rückgabe von Investmentanteilen gehören nicht mehr zu den sonstigen Einkünften iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern – wie bei der Direktanlage – nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Damit ist die vollständige Erfassung von laufenden Erträgen und Einnahmen aus der Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen gewährleistet. Bei der Nichtanwendbarkeit der §§ 17 und 3 Nr. 40 EStG beim privaten Kapitalanleger sowie des § 8b KStG ist es geblieben.

Abs. 5 Satz 2: Einkünfte aus Kapitalvermögen werden nach § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Soweit sich negative Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 (zB WK-Überschüsse) ergeben, sind diese von den AK eines Investmentanteils abzusetzen. Erhält der Anleger aus der Veräußerung oder Rückgabe seines Investmentanteils besitzzeitanteilig einen Zwischengewinn, so ist dieser vom Veräußerungserlös abzusetzen. Damit wird sichergestellt, dass der realisierte (Kurs-)Gewinn (Einnahmen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG iVm. § 2 Abs. 2) vom eigentlichen Kapitalertrag (Zwischengewinn, Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG iVm. § 2 Abs. 1) getrennt wird, denn der Zwischengewinn gehört bereits nach § 1 Abs. 4 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 5 zu den stbaren Einnahmen aus Investmentanteilen.

Abs. 5 Satz 3: Neben dem Zwischengewinn ist der Veräußerungserlös aus der Rückgabe oder Veräußerung eines Anteils um die besitzzeitanteiligen, thesaurierten Investmenterträge (als zugeflossen geltende ausschüttungsgleiche Erträge) zu vermindern. Diese Regelung dient ebenfalls der eindeutigen Trennung von Kapitalertrag und Wertzuwachs des Investmentanteils, denn die Thesaurierungen wurden bereits auf der Ebene des Anlegers besteuert. Aus der Gesetzesformulierung geht allerdings nicht hervor, ob diese Minderung sich nur auf stpfl. thesaurierte Erträge bezieht oder auch stfreie thesaurierte Erträge, zB Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten (§ 1 Abs. 3), einbezieht. Insoweit bedarf es noch einer Klarstellung durch den Gesetzgeber, denn derartige Veräußerungsgewinne werden bei der Gewinnermittlung aus der Veräußerung von Investmentanteilen nicht stmindernd berücksichtigt.

Abs. 5 Satz 4: Die Minderung nach Satz 3 ist dann nicht vorzunehmen, wenn die thesaurierten (als zugeflossen geltenden) Investmenterträge in einem späteren Jahr, also einem Jahr, zu dem sie wirtschaftlich nicht gehören, während der Besitzzeit des Anlegers tatsächlich ausgeschüttet worden sind, denn insoweit ist der Veräußerungserlös nicht überhöht.

Abs. 5 Satz 5: Ausgeschüttete Erträge aus der Veräußerung von Wertpapieren durch die Investmentgesellschaft sollen nach wie vor stfrei sein. Voraussetzung ist, dass die Investmentgesellschaft die Wertpapiere (sog. Altanlagen), aber auch der Anleger den Investmentanteil, vor dem 1.1.2009 erworben hat (§ 18 Abs. 1 Satz 2). Daher kann der gesamte Abs. 5 erst Anwendung finden auf Anteile, die nach dem 31.12.2008 erworben (und veräußert) werden. Bei einem Erwerb nach dem 31.12.2008 wird die Stfreiheit der ausgeschütteten Veräußerungsgewinne aus den Altanlagen gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 durch eine korrespondierende Erhöhung des Veräußerungspreises im Zuge einer Rückgabe oder Anteilsveräußerung wieder zurückgedreht.

Abs. 5 Satz 6: Diese Regelung soll missbräuchlichen Gestaltungen bei nach DBA stbefreiten Erträgen vorbeugen. Sind die Voraussetzungen des DBA gegeben, werden bestimmte Erträge auf der Anlegerebene stfrei gestellt. Bei der Veräußerung des entsprechenden Investmentanteils ist zudem der Veräußerungserlös um die AK des Anteils zu mindern. Die dadurch eintretende Doppelbegünstigung soll Satz 6 verhindern.

Abs. 6: Einnahmen aus der Veräußerung oder Rückgabe eines Investmentanteils gehören nach dem UntStReformG 2008 nunmehr zu den stpfl. Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und unterliegen nach dem neu gefügten Abs. 6 zugleich dem KapErtrStAbzug. Bemessungsgrundlage ist sowohl beim betrieblichen als auch beim privaten Kapitalanleger der Gewinn (Differenz zwischen Veräußerungsentgelt und AK abzgl. Veräußerungskosten), korrigiert um die in Abs. 5 genannten Positionen. Den StAbzug hat die inländ. auszahlende Stelle, idR das Kreditinstitut, oder die inländ. Investmentgesellschaft bei unmittelbarer Rückgabe des Investmentanteils vorzunehmen. Letzteres gilt nach Satz 4 auch dann, wenn der Investmentanteil an eine Kapitalanlagegesellschaft oder Investmentaktiengesellschaft zurückgegeben wird. In Satz 3 verweist der neue Abs. 6 auf die auch für die Direktanlage geltenden Vorschriften über den StAbzug beim Aktienverkauf (§ 44a Abs. 4 und 5 Satz 4 und 5 EStG). Soweit der Gläubiger der Kapitalerträge (Inhaber der Investmentanteile) eine Körperschaft ist, gelten zudem die Vorschriften über die Abstandnahme vom StAbzug (§ 44a EStG).

J 07-11 8. Änderungen in § 13

Abs. 4 Satz 1 und 2: Nach dem bisherigen Abs. 4 Satz 1 hatte das FA eine gesonderte Feststellung zu treffen, wenn die ursprüngliche gesonderte Feststellung (Feststellungserklärung) Fehler enthielt oder die Bekanntmachung der Besteuerungsgrundlagen von der Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger abwich. Somit ergaben sich zwei Anwendungsbereiche:

- die gesonderte Feststellung iSd. Abs. 3 Satz 1 ist materiell-rechtl. fehlerhaft oder
- die von der Investmentgesellschaft elektronisch bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen (Abs. 3 Satz 2) weichen von der Feststellungserklärung (Abs. 3 Satz 1), die einer gesonderten Feststellung gleichsteht, ab.

Festzustellen waren in beiden Fällen nach Abs. 4 Satz 2 die Unterschiedsbeträge zwischen den erklärten und den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen. Ist die elektronische Bekanntmachung fehlerhaft, wurden in der Feststellungserklärung die Besteuerungsgrundlagen jedoch korrekt gegenüber dem FA deklariert, ist aus der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen kein Unterschied zu den erklärten Angaben erkennbar. Deshalb stellt die durch das JStG 2008 eingefügte Änderung in Sätzen 1 (Streichung) und 2 (Neufassung) klar, dass bei diesen Sachverhalten die Unterschiedsbeträge zwischen den nach Abs. 3 Satz 2 elektronisch bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen und den in der Feststellungserklärung erklärten Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen sind.

Abs. 4 Satz 3: Im bisherigen Satz 2 wird eine redaktionelle Anpassung der bisherigen Bezugnahme nur auf Satz 1 nunmehr auch auf den neuen Satz 2 vorgenommen.

Abs. 4 Satz 4: Die Neuaufnahme des § 129 AO durch das JStG 2008 beseitigt ein redaktionelles Versehen, denn die Berichtigung wegen offener Unrichtigkeit der gesonderten Feststellung war bisher in Satz 3, dem Ausschluss der abgabenrechtlichen Korrekturvorschriften, nicht aufgenommen. Satz 3 schließt die Anwendung dieser Korrekturvorschriften bei fehlerhafter gesonderter Feststellung (Abs. 3 Satz 1) ausdrücklich aus. Eine Korrektur hat für das Fehlerjahr aus verwaltungstechnischen Gründen (Änderung aller Folgebescheide auf Anlegerebene) zu unterbleiben. Stattdessen kommt es zu dem vereinfachten Korrekturverfahren des Abs. 4 Satz 1. Da die Feststellungserklärung nach Abs. 3 Satz 1 – wie bei einer StAnmeldung – zu einer gesonderten Feststellung wird und bei einer StAnmeldung § 129 AO anwendbar sein soll, sah sich der Gesetzgeber für den Bereich der Feststellungserklärung zu dem ausdrücklichen Ausschluss des § 129 AO genötigt.

Abs. 4 Satz 5: Neu eingefügte Zulässigkeitsregelung für die gesonderte Feststellung nach den Sätzen 1 und 2. Die gesonderte Feststellung der Unterschiedsbeträge durch die FinVerw. ist danach bis zum Ablauf der für die ursprüngliche Feststellung aus Abs. 3 geltenden Feststellungsfrist zulässig. Solange also die Frist für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Investmentgesellschaft (Abs. 1) noch nicht abgelaufen ist, sind materielle Fehler der Feststellungserklärung der Gesellschaft (Abs. 3 Satz 1) oder Abweichungen der bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen von der Feststellungserklärung (Abs. 3 Satz 2) durch eine weitere Feststellung der Differenzbeträge korrigierbar.

9. Änderungen in § 14

J 07-12

Abs. 5 Satz 2: Nach Satz 1 gilt bei der Übertragung von Vermögensgegenständen eines Sondervermögens auf ein anderes Sondervermögen hinsichtlich der nicht bereits ausgeschütteten, also thesaurierten Erträge eine Zuflussfiktion. Diese Erträge gelten mit Ablauf des Übertragungstags als zugeflossen. Von dieser Zuflussfiktion werden in Satz 2 bestimmte Ausnahmen gemacht. Die Fiktion galt bisher nicht, soweit es sich um Erträge eines nachgelagert besteuerten Altersvorsorge-Sondervermögens iSd. § 22 Nr. 1 oder 5 EStG handelte. Die Ergänzung stellt sicher, dass der Ausschluss der Zuflussfiktion auch bei der Übertragung von Vermögensgegenständen aus Verträgen der Basisversorgung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG) gilt. Insoweit wird Abs. 5 Satz 2 mit der Änderung lediglich an die Änderung des § 2 Abs. 1 Satz 2 durch das VAG-ÄndG v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, S. 923) angepasst und steht nicht iVm. der Einführung der abgeltende KapErtrSt. zum 1.1.2009.

10. Änderungen in § 15

J 07-13

Abs. 1 Satz 1: Nicht natürliche Personen haben nunmehr auch die Möglichkeit, in Investmentaktiengesellschaften in einer mit Spezial-Sondervermögen vergleichbaren Weise zu investieren. Spezial-Sondervermögen sind nach § 2 Abs. 3 InvG Sondervermögen, deren Anteile auf Grund schriftlicher Vereinbarungen mit der Kapitalanlagegesellschaft jeweils von nicht mehr als 30 Anlegern, die nicht natürliche Personen sind, gehalten werden.

Alle übrigen Sondervermögen werden als Publikums-Sondervermögen bezeichnet. Als Investmentaktiengesellschaften werden AG angesehen (§ 2 Abs. 5 InvG), deren Unternehmensgegenstand nach der Satzung auf die Anlage und Verwaltung ihrer Mittel nach dem Grundsatz der Risikomischung zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage in Vermögensgegenständen nach § 2 Abs. 4 Nr. 1–4 und 7–9 InvG beschränkt ist. Der Gesetzgeber hielt es daher für notwendig, diese Spezial-Investmentaktiengesellschaften auch den stl. Vorschriften für Spezial-Sondervermögen zu unterwerfen. Um dies zu gewährleisten, ist durch das JStG 2008 in Satz 1 neben den bislang schon erwähnten Spezial-Sondervermögen ausdrücklich auch die „Spezial-Investmentaktiengesellschaft“ aufgenommen worden. Eine entsprechende Ergänzung des Abs. 2 wurde nicht vorgenommen, da nach § 2 Abs. 4 InvG Investmentaktiengesellschaften nicht in Immobilien investieren dürfen.

► *Begrenzung der Anlegerzahl:* Auch nach den Änderung des Satzes 1 hat der Gesetzgeber an einer festen Obergrenze für die Anleger- bzw. Aktionärszahl bei Spezial-Sondervermögen festgehalten. Die Erhöhung der Anlegerzahl von 30 auf 100 beteiligte nicht natürliche Personen ist der Liberalisierung des Aufsichtsrechts (InvG) geschuldet (BTDrucks. 16/7036, 38).

Abs. 1 Satz 3: Inländ. Investmentgesellschaften haben nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 13 Abs. 2 Satz 1 eine Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen abzugeben. Diese steht – vergleichbar einer StAnmeldung – unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2) und wirkt wie eine einheitliche und gesonderte Feststellung iSd. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Sowohl § 13 Abs. 2 als auch Abs. 1 Satz 3 unterscheiden nicht zwischen der erstmaligen oder berichtigten Feststellungserklärung, so dass dem Wortlaut nach auch eine berichtigte Feststellungserklärung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung gleichstehen könnte. Die auf Anregung des BRat durch das JStG 2008 eingefügte Ergänzung des Satzes 3 stellt klar, dass eine berichtigte Feststellungserklärung keiner einheitlichen und gesonderten Feststellung gleichsteht, sondern als Antrag auf Änderung der letzten Feststellung gilt.

Abs. 1 Satz 5: Der durch das UntStReformG 2008 neu eingefügte Satz 5 mit Verweis auf die entsprechende Anwendung des neuen § 32 Abs. 3 KStG soll sicherstellen, dass im Fall einer Wertpapierleihe die mittelbare Kapitalanlage der direkten Anlage gleichgestellt wird. Mit § 32 Abs. 3 KStG wird für Leihgebühren und Kompensationszahlungen bei der Wertpapierleihe iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 KStG ein KapErtrStAbzug in Höhe von 15 % eingeführt. Dieser StAbzug hat nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung. Das soll auch für den Fall gelten, in dem ein Spezial-Sondervermögen iSd. § 15 (mittelbare Kapitalanlage) seine Investmentanteile an eine inländ., stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse verleiht. Die auf die Anteile entfallenden Investorerträge unterliegen grds. der KapErtrSt. nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 4. Von diesem StAbzug kann bei Vorlage einer Nicht-Veranlagungsbescheinigung in entsprechender Anwendung des § 44a Abs. 1 EStG vollständig Abstand genommen werden.

Abs. 2 Satz 4: Die Angabe zur Höhe des StSatzes wurde von 30 % auf 25 % geändert, da nunmehr nach Einführung der abgeltenden KapErtrSt.

ein einheitlicher StSatz von 25 % für alle Kapitalerträge (zB Zins- und Dividenderträge) gilt.

11. Änderungen in § 16

J 07-14

Sätze 1 und 2: Die Änderungen sind nur redaktioneller Natur. Die bisherigen Verweisungen auf § 5 Abs. 1 waren ungenau. Da § 5 Abs. 1 zwei Sätze enthält, wurde die Angabe in der Verweisung auf § 5 Abs. 1 Satz 1 präzisiert. Zudem wurde die Vorschrift ebenfalls an die durch das JStG 2008 in § 15 Abs. 1 Satz 1 heraufgesetzte Obergrenze für Anleger bzw. Aktionäre der Spezial-Sondervermögen von 100 beteiligten nicht natürlichen Personen angepasst.

12. Änderungen in § 19

J 07-15

Auf Gewinne aus der Veräußerung von KapGes., die im Anwendungszeitraum des kstl. Anrechnungsverfahrens erzielt, aber noch nicht ausgeschüttet wurden, soll auch weiterhin § 3 Nr. 40 EStG (Halbeinkünfteverfahren) und § 8b KStG (StFreistellung) nicht anwendbar sein. Die diesbezüglichen Änderungen in § 2 Abs. 3 machten insoweit eine redaktionelle Anpassung in Abs. 1 Satz 1 erforderlich. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Regelung zum Aktiengewinn des betrieblichen Anlegers in Abs. 1 Satz 2, der an die Änderungen des § 2 Abs. 2 redaktionell angepasst wird.

##918##

§ 3 SolZG

Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung

idF des SolZG 1995 v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

- (1) Der Solidaritätszuschlag bemisst sich vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5,
1. soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist:
nach der nach Absatz 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt;
 2. soweit Vorauszahlungen zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu leisten sind:
nach den Vorauszahlungen auf die Steuer für Veranlagungszeiträume ab 2002;
 3. soweit Lohnsteuer zu erheben ist:
nach der nach Absatz 2a berechneten Lohnsteuer für
 - a) laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 1997 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird,
 - b) sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1997 zufließen;
 4. soweit ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen ist, nach der nach Absatz 2a sich ergebenden Jahreslohnsteuer für Ausgleichsjahre ab 1998;
 5. soweit Kapitalertragsteuer oder Zinsabschlag zu erheben ist außer in den Fällen des § 43b des Einkommensteuergesetzes:
nach der ab 1. Januar 1998 zu erhebenden Kapitalertragsteuer oder dem ab diesem Zeitpunkt zu erhebenden Zinsabschlag;
 6. soweit bei beschränkt Steuerpflichtigen ein Steuerabzugsbetrag nach § 50a des Einkommensteuergesetzes zu erheben ist:
nach dem ab 1. Januar 1998 zu erhebenden Steuerabzugsbetrag.

(2) Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in allen Fällen des § 32 des Einkommensteuergesetzes festzusetzen wäre.

(2a) ¹Vorbehaltlich des § 40a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) ist beim Steuerabzug vom Arbeitslohn Bemessungsgrundlage die Lohnsteuer; beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn und beim Jahresausgleich ist die Lohnsteuer maßgebend, die sich ergibt, wenn der nach § 39b Abs. 2 **Satz 5** des Einkommensteuergesetzes zu versteuernde Jahresbetrag für die Steuerklassen I, II und III im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den Kinderfreibetrag von 3648 Euro sowie den Freibetrag für den Betreu-

ungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 2160 Euro und für die Steuerklasse IV im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den Kinderfreibetrag von 1824 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1080 Euro für jedes Kind vermindert wird, für das eine Kürzung der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nicht in Betracht kommt.² Bei der Anwendung des § 39b des Einkommensteuergesetzes für die Ermittlung des Solidaritätszuschlages ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend.

(3) Der Solidaritätszuschlag ist von einkommensteuerpflichtigen Personen nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage nach Absatz 1 Nr. 1 und 2

1. in den Fällen des § 32a Abs. 5 oder 6 des Einkommensteuergesetzes 1944 Euro,
2. in anderen Fällen 972 Euro übersteigt.

(4)¹ Beim Abzug vom laufenden Arbeitslohn ist der Solidaritätszuschlag nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

1. bei monatlicher Lohnzahlung
 - a) in der Steuerklasse III mehr als 162 Euro und
 - b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 81 Euro,
2. bei wöchentlicher Lohnzahlung
 - a) in der Steuerklasse III mehr als 37,80 Euro und
 - b) in den Steuerklassen I, II, IV bis VI mehr als 18,90 Euro,
3. bei täglicher Lohnzahlung
 - a) in der Steuerklasse III mehr als 5,40 Euro und
 - b) in den Steuerklassen I, II, IV bis VI mehr als 2,70 Euro

beträgt.² § 39b Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden.

(5) Beim Lohnsteuer-Jahresausgleich ist der Solidaritätszuschlag nur zu ermitteln, wenn die Bemessungsgrundlage in Steuerklasse III mehr als 1944 Euro und in den Steuerklassen I, II oder IV mehr als 972 Euro beträgt.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 SolZG durch das JStG 2008

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Rechtsentwicklung:

- *Gesetzesentwicklung bis 2001:* s. § 3 Anm. J 01–1.

► *JStG 2008 v. 20.12.2007* (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 2a Satz 1 wurde die Angabe „§ 39b Abs. 2 Satz 6“ durch die Angabe „§ 39b Abs. 2 Satz 5“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: § 3 idF des Art. 7 des JStG 2008 ist erstmals für den VZ 2008 anzuwenden (§ 6 Abs. 9).

2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 07-2

Grund der Änderung: Die Rechenanleitung zur Durchführung des LStAbzugs für die Anwender wurde in § 39b Abs. 2 EStG neu gefasst. Dabei wurde der sog. zu versteuernde Jahresbetrag neu in Satz 5 statt bisher in Satz 6 definiert. Das bisherige Gesetzeszitat in § 3 Abs. 2a Satz 1 mit dem Verweis auf § 39b Abs. 2 Satz 6 EStG ging ins Leere.

Bedeutung der Änderung: Auf Grund der Änderung des § 39b Abs. 2 EStG musste das Gesetzeszitat in § 3 Abs. 2a Satz 1 redaktionell angepasst werden. Die bisher in § 39b Abs. 2 Satz 6 EStG enthaltene Regelung ist in den neuen Satz 5 übernommen worden. Inhaltlich ist der Verweis auf die Rechenanleitung zur Durchführung des LStAbzugs für die Anwender beibehalten worden.

REITG

idF des Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften
mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007
(BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806)

Abschnitt 3

Steuerliche Regelungen

§ 16

Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft

(1) ¹Eine REIT-Aktiengesellschaft, die die Voraussetzungen der §§ 8 bis 15 erfüllt, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und nicht im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens als in dem anderen Vertragsstaat ansässig gilt, ist von der Körperschaftsteuer befreit. ²Eine REIT-Aktiengesellschaft, die die Voraussetzungen der §§ 8 bis 15 erfüllt, ist von der Gewerbesteuer befreit.

(2) ¹Sind einem Anteilseigner nach § 20 des Einkommensteuergesetzes direkt Gesellschaftsanteile in Höhe von 10 Prozent des Kapitals oder mehr zuzurechnen, entfällt entgegen Absatz 1 die Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft nicht. ²Der Anteilseigner verliert deswegen auch nicht seinen Anspruch auf Dividende oder sein Stimmrecht, er kann aber aus seiner Beteiligung im Übrigen nur die Rechte geltend machen, die ihm aus einer Beteiligung von weniger als 10 Prozent zustehen würden. ³Dies gilt auch für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen. ⁴Die Vorschriften des Wertpapierhandelsgesetzes bleiben unberührt.

(3) ¹Besteht das gesamte Vermögen der inländischen REIT-Aktiengesellschaft zum Ende eines Wirtschaftsjahres zu weniger als 75 Prozent aus unbeweglichem Vermögen gemäß der Berechnung nach § 12, setzt die zuständige Finanzbehörde eine Zahlung gegen die Aktiengesellschaft fest. ²Die Zahlung beträgt mindestens 1 Prozent und höchstens 3 Prozent des Betrages, um den der Anteil des unbeweglichen Vermögens hinter dem Anteil von 75 Prozent zurückbleibt. ³Bei der Festsetzung der Zahlung berücksichtigt die Finanzbehörde, ob und wie oft bereits in früheren Wirtschaftsjahren das unbewegliche Vermögen hinter der Vorgabe von 75 Prozent zurückgeblieben ist. ⁴Eine Zahlung nach diesem Absatz kann auch neben einer Zahlung nach Absatz 4 oder 5 festgesetzt werden, wenn jeweils die Voraussetzungen für die Zahlung erfüllt sind.

(4) ¹Stammen in einem Wirtschaftsjahr weniger als 75 Prozent der Bruttoerträge der inländischen REIT-Aktiengesellschaft aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gemäß der Berechnung nach § 12, setzt die zuständige Fi-

##923##

nanzbehörde eine Zahlung gegen die Aktiengesellschaft fest. ²Die Zahlung beträgt mindestens 10 Prozent und höchstens 20 Prozent des Betrages, um den die Bruttoerträge aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen hinter der Vorgabe von 75 Prozent der Bruttoerträge zurückbleiben. ³Absatz 3 Satz 3 und 4 ist entsprechend anzuwenden.

(5) ¹Schüttet eine inländische REIT-Aktiengesellschaft bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres weniger als 90 Prozent des Jahresüberschusses gemäß der Berechnung nach § 13 Abs. 1 an die Anteilseigner aus, setzt die zuständige Finanzbehörde eine Zahlung gegen die Kapitalgesellschaft fest. ²Die Zahlung beträgt mindestens 20 Prozent und höchstens 30 Prozent des Betrages, um den die tatsächliche Ausschüttung hinter der Vorgabe von 90 Prozent des nach § 13 Abs. 1 berechneten Jahresüberschusses zurückbleibt. ³Absatz 3 Satz 3 und 4 ist entsprechend anzuwenden.

(6) ¹Erbringt die REIT-Aktiengesellschaft oder eine ihr nachgeordnete Immobilienpersonengesellschaft entgeltliche Nebentätigkeiten für Dritte, setzt die zuständige Finanzbehörde eine Zahlung gegen die Aktiengesellschaft fest. ²Die Zahlung beträgt mindestens 20 Prozent und höchstens 30 Prozent der durch die entgeltliche Nebentätigkeit erzielten Einnahmen. ³Absatz 3 Satz 3 und 4 ist entsprechend anzuwenden.

§ 17

Beginn der Steuerbefreiung

(1) Die Steuerbefreiung tritt zu Beginn des Wirtschaftsjahres ein, in dem die REIT-Aktiengesellschaft nach der Anmeldung gemäß § 8 unter einer Firma gemäß § 6 in das Handelsregister eingetragen wird.

(2) Bei Anwendung des § 13 Abs. 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes gelten § 3 Nr. 70 Satz 1 Buchstabe b, Satz 2, 3 und § 3c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes entsprechend.

(3) ¹Hält die steuerpflichtige Aktiengesellschaft Beteiligungen an Immobilienpersonengesellschaften, ist das unbewegliche Vermögen der Immobilienpersonengesellschaften, soweit es der Beteiligung der Aktiengesellschaft entspricht, mit dem Teilwert anzusetzen. ²Maßgebend ist der Zeitpunkt der Schlussbilanz der Aktiengesellschaft im Sinne des § 13 Abs. 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes. ³Eine mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaften steht der unmittelbaren Beteiligung gleich, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß.

(4) Nach einem Verlust der Steuerbefreiung im Sinne des § 18 kann die Steuerbefreiung nicht vor Ablauf von vier Jahren seit dem Verlust wieder aufleben oder beginnen.

§ 18**Ende der Steuerbefreiung**

(1) Die Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 1 endet zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Verlust der Börsenzulassung nach § 10 vorausgeht.

(2) Betreibt die REIT-Aktiengesellschaft im Sinne des § 14 Handel mit unbeweglichem Vermögen, entfällt die Steuerbefreiung erstmals für das Wirtschaftsjahr, in dem die Grenze nach § 14 Abs. 2 überschritten wird.

(3) ¹Befinden sich während dreier aufeinander folgender Wirtschaftsjahre weniger als 15 Prozent der Aktien der REIT-Aktiengesellschaft im Streubesitz, so endet die Steuerbefreiung mit Ablauf des dritten Wirtschaftsjahres. ²Wird während dreier aufeinander folgender Wirtschaftsjahre gegen die Vorschrift über die Höchstbeteiligung nach § 11 Abs. 4 verstoßen, so endet die Steuerbefreiung mit Ablauf des dritten Wirtschaftsjahres. ³Solange die REIT-Aktiengesellschaft aus den Meldungen nach dem Wertpapierhandelsgesetz den Verstoß nicht entnehmen kann, ist Satz 1 und 2 nicht anzuwenden. ⁴Nach Aufdeckung eines Verstoßes gegen die Vorschriften über den Streubesitz oder die Höchstbeteiligung muss die REIT-Aktiengesellschaft bis zum Ende des auf die Aufdeckung des Verstoßes folgenden Wirtschaftsjahres die Einhaltung der Vorschriften über den Streubesitz und die Höchstbeteiligung erreichen. ⁵Gelingt ihr dies nicht, endet die Steuerbefreiung rückwirkend zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verstoß aufgedeckt wurde.

(4) Sind die Voraussetzungen des § 15 in drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren nicht erfüllt, so endet die Steuerbefreiung mit Ablauf des dritten Wirtschaftsjahres.

(5) ¹Sind bei einer REIT-Aktiengesellschaft für drei aufeinander folgende Wirtschaftsjahre die Voraussetzungen desselben Absatzes des § 16 Abs. 3 bis 6 erfüllt, endet die Steuerbefreiung mit Ablauf des dritten Wirtschaftsjahres. ²Sind bei einer REIT-Aktiengesellschaft die Voraussetzungen verschiedener, für fünf aufeinander folgende Wirtschaftsjahre aber jeweils mindestens einer der Absätze 3 bis 6 des § 16 erfüllt, endet die Steuerbefreiung mit Ablauf des fünften Wirtschaftsjahres. ³Die zuständige Finanzbehörde kann ausnahmsweise bestimmen, dass die Steuerbefreiung nicht entfällt; in diesem Falle setzt sie die höchstmöglichen Zahlungen nach § 16 Abs. 3 bis 6 fest.

(6) In den Fällen der Absätze 1 bis 4 sowie des Absatzes 5 Satz 1 und 2 ist § 13 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes mit der Maßgabe anzuwenden, dass in der Anfangsbilanz die Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen sind, der sich ausgehend von der Anfangsbilanz der inländischen REIT-Aktiengesellschaft bei ununterbrochener Steuerpflicht nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würde.

##925##

(7) In den Fällen der Absätze 1 bis 4 sowie des Absatzes 5 Satz 1 und 2 ist die Rücklage nach § 13 Abs. 3 aufzulösen und erhöht zusammen mit den nicht ausgeschütteten Teilen des nach § 13 Abs. 1 berechneten Jahresüberschusses der Geschäftsjahre, für die die Steuerbefreiung der inländischen REIT-Aktiengesellschaft galt, den Gewinn der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft im Jahr der erstmaligen Steuerpflicht.

§ 19

Besteuerung der Anteilsinhaber

(1) ¹Die Ausschüttungen der REIT-Aktiengesellschaft und anderer REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen sowie sonstige Vorteile, die neben oder an Stelle der Ausschüttungen gewährt werden, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, wenn sie nicht Betriebseinnahmen des Anteilseigners sind. ²§ 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

(2) Auf die Veräußerung von Aktien an REIT-Aktiengesellschaften und Anteilen an anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen, die nicht Bestandteil eines Betriebsvermögens sind, sind § 17 sowie § 22 Nr. 2 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden, anderenfalls ist der Gewinn nach § 4 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln.

(3) § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes sind nicht anzuwenden.

(4) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten, die mit Aktien einer REIT-Aktiengesellschaft oder Anteilen an anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen nur mit Betriebsvermögensmehrungen, Betriebseinnahmen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Aktien einer REIT-Aktiengesellschaft oder Anteilen an anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen ausgeglichen werden; § 10d des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(5) Andere REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die nicht im Inland ansässig sind, deren Bruttovermögen zu mehr als zwei Dritteln aus unbeweglichem Vermögen besteht, deren Bruttoerträge zu mehr als zwei Dritteln aus der Vermietung und Verpachtung und der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen stammen, die in ihrem Sitzstaat keiner Investitionsaufsicht unterliegen, deren Anteile im Rahmen eines geregelten Marktes gehandelt werden und deren Ausschüttungen

an ihre Anleger nicht mit einer der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer in ihrem Sitzstaat vorbelastet sind.

§ 20

Kapitalertragsteuerabzug

(1) ¹Von den Ausschüttungen, sonstigen Vorteilen und Bezügen nach Kapitalherabsetzung oder Auflösung einer inländischen REIT-Aktiengesellschaft wird die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. ²Die für den Steuerabzug vom Kapitalertrag nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 des Einkommensteuergesetzes geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Abweichend von § 43a Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes beträgt die Kapitalertragsteuer 25 Prozent des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt und 33¹/₃ Prozent des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt. ²Bei Gläubigern im Sinne des § 44a Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes ist § 45b des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe anzuwenden, dass 2/5 der in Satz 1 vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer erstattet wird.

(3) In der Steuerbescheinigung nach § 45a des Einkommensteuergesetzes ist anzugeben, dass es sich um Bezüge von einer REIT-Aktiengesellschaft handelt.

(4) ¹Für die Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes oder deren Erstattung nach § 50d des Einkommensteuergesetzes gelten die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend. ²Werden 10 Prozent oder mehr der Aktien, der stimmberechtigten Aktien oder der Stimmrechte indirekt gehalten oder kontrolliert, so wird im Fall der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ungeachtet darin enthaltener oder für seine Anwendung vereinbarter weitergehender Vergünstigungen die deutsche Quellensteuer auf die Ausschüttungen stets mit dem Satz erhoben, den das Doppelbesteuerungsabkommen für Fälle des indirekten Haltens oder der Kontrolle von weniger als 10 Prozent der Aktien, der stimmberechtigten Aktien oder der Stimmrechte vorsieht. ³Satz 2 gilt ebenfalls, wenn weniger als 10 Prozent der Aktien, der stimmberechtigten Aktien oder der Stimmrechte indirekt gehalten oder kontrolliert werden und dem Anteilseigner zugleich direkt Aktien nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 zuzurechnen sind und bei Zusammenrechnung 10 Prozent oder mehr der Aktien, der stimmberechtigten Aktien oder der Stimmrechte gehalten oder kontrolliert werden.

##927##

§ 21

Verfahrensvorschriften

(1) ¹Auf die Zahlungen nach § 16 sind die für die Körperschaftsteuer geltenden Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. ²In öffentlichrechtlichen Streitigkeiten wegen einer Zahlung ist der Finanzrechtsweg gegeben. ³Das Aufkommen aus der Zahlung steht je zur Hälfte dem Bund und dem Land zu, in dem die REIT-Aktiengesellschaft ihren Sitz hat.

(2) ¹Die REIT-Aktiengesellschaft hat für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Steuererklärung abzugeben. ²In dieser sind neben den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung auch Angaben zum Einhalten der Vorgaben über die Zusammensetzung des Vermögens und der Erträge, der Erfüllung der Mindestausschüttungsverpflichtung und der Höhe des Eigenkapitals im Vergleich zum unbeweglichen Vermögen zu machen. ³§ 152 der Abgabenordnung ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass ein Verspätungszuschlag auch bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung festgesetzt werden kann. ⁴Bemessungsgrundlage im Sinne des § 152 Abs. 2 der Abgabenordnung ist der nach § 13 Abs. 1 ermittelte auszuschüttende Betrag. ⁵Eine beglaubigte Abschrift des besonderen Vermerks nach § 1 Abs. 4 ist der Steuererklärung beizufügen.

(3) ¹Nach Aufforderung durch die Finanzbehörde hat die REIT-Aktiengesellschaft die Ermittlung der Angaben nach Absatz 2 darzulegen. ²Art und Umfang bestimmt die Finanzbehörde. ³Die Finanzbehörde kann verlangen, dass der jeweilige Abschlussprüfer die Richtigkeit einzelner Angaben bestätigt. ⁴Unberührt bleibt das Recht der Finanzbehörde, weitere Sachaufklärung zu betreiben, insbesondere eine Außenprüfung anzuordnen oder Sachverständige hinzuzuziehen.

...

§ 23

Anwendungsregelungen

(1) ¹§ 19 ist erstmals auf Bezüge anzuwenden, die dem Anteilseigner nach dem Beginn der Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft zufließen. ²Abweichend von Satz 1 ist auf Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, im ersten Wirtschaftsjahr der steuerbefreiten REIT-Aktiengesellschaft § 19 noch nicht anzuwenden.

(2) § 19 ist erstmals auf Bezüge einer anderen REITKörperschaft, -Personenvereinigung oder -Vermögensmasse anzuwenden, die dem Anleger nach dem 31. Dezember 2007 zufließen.

#####

##928##

(3) Bei Wegfall der Steuerbefreiung ist auf Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, für das noch die Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft galt, § 19 anzuwenden.

(4) § 19 ist nicht mehr auf Bezüge anzuwenden, die dem Anleger nach dem Ende des Wirtschaftsjahres zufließen, in dem die ausländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht mehr die Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 erfüllt.

(5) Auf Veräußerungen oder die Bewertung von Anteilen an einer REIT-Aktiengesellschaft oder anderen REIT-Körperschaft, -Personenvereinigung oder -Vermögensmasse ist § 19 Abs. 4 anzuwenden, solange die REIT-Aktiengesellschaft steuerbefreit ist oder die andere REIT-Körperschaft, -Personenvereinigung oder -Vermögensmasse die Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 erfüllt.

Autor: Jens **Intemann**, Richter am FG, Hemmingen
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zum REITG			
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 07-1	2. Beginn der Steuerbefreiung (§ 17)	J 07-4
2. Grund und Bedeutung der Neuregelungen	J 07-2	3. Ende der Steuerbefreiung (§ 18)	J 07-5
		4. Besteuerung der Anteilinhaber (§ 19)	J 07-6
		5. Kapitalertragsteuerabzug (§ 20)	J 07-7
Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen			
1. Steuerbefreiung der REIT-AG (§ 16)	J 07-3	6. Verfahrensvorschriften (§ 21)	J 07-8
		7. Anwendungsregelungen (§ 23)	J 07-9

Allgemeine Erläuterungen zum REITG

Schrifttum: KANN/JUST/KRÄMER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT-Gesetz), DStR 2006, 2105; SCHMIDT/BEHNES, Regierungsentwurf zur Schaffung deutscher REIT-AGs, FR 2006, 1105; BREINERSDORFER/SCHÜTZ, German Real Estate Investment Trust (G-REIT) – Ein Problemaufriss aus Sicht des Fiskus, DB 2007, 1487; HAASE/VAN DREVELDT, Gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften: Deutsches REIT-Gesetz verabschiedet, Stbg. 2007, 329; HARTROTT, Das Konzept des deutschen Real Estate Investment Trust (G-REIT), DStZ 2007, 247; REICHL/SCHACHTNER, Das Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen, Stbg. 2007, 58; SIEKER/

 ##929##

GÖCKELER/KÖSTER, Das Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REITG), DB 2007, 933; SPOER/HOLLANDS/JAKOB, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung steuerlicher Sonderregelungen zur transparenten Besteuerung von REITs, DStR 2007, 49; GRÖPL, Ausgewählte Steuerfragen der neuen REIT-Aktiengesellschaft, DStZ 2008, 62.

J 07-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Rechtsentwicklung:

► *Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen – REITG – v. 28.5.2007* (BGBl. I 2007, 914; BStBl. 2007, 806): Mit dem REITG v. 28.5.2007 wird ein besonderes Kapitalanlageprodukt für die indirekte Immobilienanlage als Sondertypus der AG geschaffen. Das Gesetz stellt besondere Anforderungen an den Unternehmensgegenstand, die Beteiligungsverhältnisse, die Zusammensetzung des Unternehmensvermögens und die Höhe der Gewinnausschüttung einer REIT-AG (§§ 1–15). Daneben wird die stl. Behandlung einer REIT-AG (§§ 16–18) sowie die Besteuerung der Gesellschafter (§ 19) geregelt. Vorschriften zum KapErtrStAbzug (§ 20) und zum Verfahrensrecht (§ 21) sowie zur Anwendung des § 19 auf die Besteuerung des Anlegers (§ 23) ergänzen die materiell-rechtl. Normen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen: Die Neuregelungen sind nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der bei In-Kraft-Treten des REITG (1.1.2007, Art. 7 REIT-G) geltenden Fassung erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden. Nach § 23 gelten für die Besteuerung des Anlegers gem. § 19 besondere Anwendungsregeln (zu Einzelheiten s. Anm. J 07-9).

J 07-2 2. Grund und Bedeutung der Neuregelungen

Ziel des Gesetzgebers: Eine deutsche Immobilien-AG mit börsennotierten Anteilen (sog. REIT-AG) wurde eingeführt, um in Deutschland eine bestehende Lücke bei der indirekten Immobilienanlage zu schließen (BTDrucks. 16/4026, 1). Der Gesetzgeber stellt mit der REIT-AG ein neues Instrument zur indirekten Immobilienanlage zur Verfügung und orientiert sich dabei an einer international bereits in vielen Ländern erfolgreich etablierten Anlageform. Internationalen Standards entsprechend unterliegt nicht die REIT-AG selbst der Besteuerung, sondern nur ihre Anteilseigner, die Gewinnausschüttungen in voller Höhe zu versteuern haben. Mit Einführung der REIT-AG soll der Wirtschaftsstandort Deutschland im internationalen Wettbewerb nachhaltig gestärkt werden (BTDrucks. 16/4026, 14). Gleichzeitig wird die Übertragung von Betriebsgrundstücken auf eine REIT-AG stl. gem. § 3 Nr. 70 EStG durch Gewährung einer hälftigen StBefreiung begünstigt, um einerseits den Erwerb von Immobilien durch REIT-AG zu erleichtern und Anreize für eine Aufdeckung stiller Reserven durch die Veräußerung nicht betriebsnotwendiger Immobilien zu schaffen (sog. Exit Tax; s. § 3 Nr. 70 EStG Anm. J 07-3). Damit will der Gesetzgeber die Eigenkapitalausstattung und die Liquidität der Unternehmen stärken (BTDrucks. 16/4026, 14).

Begriff der REIT-AG: Eine REIT-AG ist eine börsennotierte AG, deren Unternehmensgegenstand im Wesentlichen auf die Immobilienverwaltung einschließlich immobiliennaher Hilfstätigkeiten beschränkt ist (§ 1). Das

Vermögen einer REIT-AG muss zu mindestens 75 % aus unbeweglichem Vermögen bestehen (§ 12 Abs. 2) und die Umsatzerlöse müssen zu mindestens 75 % aus Immobiliengeschäften stammen (§ 12 Abs. 3). Allerdings ist der Handel mit Immobilien ausdrücklich untersagt (§ 14). Die Gesellschaft muss ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben (§ 9). Das REITG macht strenge Auflagen in Bezug auf die Beteiligungsverhältnisse. Eine REIT-AG hat eine Streubesitz- und eine Höchstbeteiligungsklausel zu beachten (BREINERSDORFER/SCHÜTZ, DB 2007, 1487). Nach § 11 Abs. 1 müssen sich dauerhaft mindestens 15 % der Aktien in Streubesitz befinden. Streubesitz liegt vor, wenn einem Aktionär weniger als 3 % der Stimmrechte zustehen. Damit soll auf Dauer auch den Kleinanlegern die Möglichkeit zur Anlage in REIT-AG eröffnet werden (BTDrucks. 16/4026, 15). Darüber hinaus darf kein Anleger eine unmittelbare Beteiligung von 10 % oder mehr halten. Die strengen Anforderungen an die Beteiligungsverhältnisse sind eingeführt worden, um den Verlust von Steuersubstrat ins Ausland möglichst zu unterbinden (BTDrucks. 16/4026, 15; zu Einzelheiten s. ausführlich BREINERSDORFER/SCHÜTZ, DB 2007, 1487).

Steuerlicher Status einer REIT-AG und ihrer Aktionäre: Eine REIT-AG ist nach § 16 Abs. 1 von der KSt. und der GewSt. befreit (zur Verfassungsmäßigkeit der StFreistellung s. SPOER/HOLLACH/JACOB, DStR 2007, 49; GRÖPL, DStZ 2008, 62). Vergleichbar der Investmentfondsbesteuerung folgt die Besteuerung einer REIT-AG dem Transparenzprinzip. Die von der REIT-AG erzielten Erträge werden erst nach ihrer Ausschüttung beim Anleger besteuert. Ausschüttungen der REIT-AG gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die der Anleger in voller Höhe zu versteuern hat, weil ausgeschüttete Gewinne wegen der StFreiheit der REIT-AG nicht mit KSt. vorbelastet sind. Die Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG ist ausdrücklich ausgeschlossen (§ 19 Abs. 3). Allerdings bleiben dadurch insbes. ausländ. Steuern unberücksichtigt, mit denen Erträge einer REIT-AG vorbelastet sein können (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933). Dem Transparenzprinzip würde es entsprechen, wenn eine Vorbelastung mit Ertragsteuern beim Aktionär Berücksichtigung finden würde. Um eine zeitnahe Besteuerung zu gewährleisten, schreibt § 13 vor, dass eine REIT-AG verpflichtet ist, den handelsrechtl. Jahresüberschuss bis zum Ende des folgenden Geschäftsjahres zu mindestens 90 % an die Aktionäre als Dividende auszuschütten. Auch die Bildung von Rücklagen ist zur Sicherung einer zeitnahen stl. Erfassung der Gewinne einer REIT-AG nur in engen Grenzen zulässig (§ 13 Abs. 3). Ein Vor-REIT ist dagegen noch nicht stbefreit.

Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen

1. Steuerbefreiung der REIT-AG (§ 16)

J 07-3

Grundtatbestand (Abs. 1): Eine REIT-AG wird von der KSt. und der GewSt. befreit, wenn sie die Voraussetzungen der §§ 8–15 erfüllt. Sie muss darüber hinaus unbeschränkt kstpfl. und nicht nach den Bestimmungen eines DBA in einem anderen Vertragsstaat ansässig sein. Für stl. Zwecke wird

##931##

eine REIT-AG somit als transparent behandelt, so dass die Besteuerung erst auf der Ebene der Anteilseigner erfolgt, die die Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen in voller Höhe zu versteuern haben (§ 19 Abs. 1). Die StBefreiung erfasst sämtliche Einkünfte der AG, auch soweit sie nicht aus der Verwaltung des Immobilienbesitzes stammen (REICHL/SCHACHTNER, Stbg. 2007, 58; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933). Die StBefreiung erstreckt sich nicht auf Tochtergesellschaften der REIT-AG, die nach den allgemeinen Regeln zu besteuern sind. Verluste können nicht an die Anteilseigner zur Verlustverrechnung weiter gereicht werden, so dass sie ungenutzt bleiben und sich lediglich über geringere Gewinnausschüttungen auswirken (HAASE/VAN DREVELDT, Stbg. 2007, 329).

► *Beschränkung auf inländische Gesellschaften:* Die StBefreiung wird nur inländ. AG gewährt. Damit soll das Besteuerungsrecht Deutschlands für Einkünfte aus inländ. Quellen gesichert werden. Würden auch beschränkt stpfl. AG stbefreit, könnte weder bei der Gesellschaft noch auf der Ebene der Gesellschafter, soweit diese auch nicht unbeschränkt stpfl. sind, die Besteuerung gesichert werden (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933; BREINERSDORFER/SCHÜTZ, DB 2007, 1487). Ob eine solche Beschränkung europarechtl. zu rechtfertigen ist, ist zweifelhaft (ausführlich BREINERSDORFER/SCHÜTZ, DB 2007, 1487; REICHL/SCHACHTNER, Stbg. 2007, 58).

Überschreiten der Höchstbeteiligungsgrenze (Abs. 2): Anteilseigner dürfen nach § 11 Abs. 4 nicht zu 10 % oder mehr unmittelbar an einer REIT-AG beteiligt sein. Liegt ein kurzfristiger Verstoß gegen diese Höchstbeteiligungsquote vor, verliert die AG dennoch nicht die StBefreiung. Der Anteilseigner kann aber für stl. Zwecke nur die Rechte geltend machen, die ihm bei einer Beteiligung von unter 10 % zustehen würden. Damit soll insbes. die Geltendmachung von Schachtelprivilegien des internationalen StRechts ausgeschlossen werden, um bei ausländ. Anteilseignern einen Kap-ErrtStAbzug zu ermöglichen (HAASE/VAN DREVELDT, Stbg. 2007, 329). Daher wird ausdrücklich angeordnet, dass die Vorschrift auch Regelungen eines DBA vorgeht (s. ausführlich BREINERSDORFER/SCHÜTZ, DB 2007, 1487). Der Anspruch auf Dividende und das Stimmrecht bleiben zwar von den Bestimmungen des Abs. 2 unberührt, können aber bei einem Verstoß gegen die Meldepflichten des WpHG verloren gehen (BTDrucks. 16/4026, 24).

Strafzahlungen bei Verstößen gegen §§ 12, 13 (Abs. 3–5): Nach den Abs. 3–5 kann die FinBeh. Strafzahlungen gegen die REIT-AG festsetzen, wenn diese gegen die Vorschriften über die Zusammensetzung des Vermögens und der Erträge (§ 12) oder gegen die Ausschüttungsverpflichtung (§ 13) verstößt (BTDrucks. 16/4026, 24). Die Strafzahlungen nach Abs. 3–5 können auch nebeneinander festgesetzt werden, wenn die Voraussetzungen jeweils erfüllt sind (Abs. 3 Satz 4, Abs. 4 Satz 3 und Abs. 5 Satz 3). Damit sollen vereinzelte Verstöße der REIT-AG gegen § 12 und 13 geahndet werden, die nicht schon zu einem Entzug des besonderen Status als REIT-AG führen. Denn erst bei einer dauerhaften Verletzung der Vorschriften wird der Status als REIT-AG entzogen (§ 18 Abs. 5).

Strafzahlungen keine Steuer: Bei den Strafzahlungen soll es sich ausweislich der Gesetzesbegründung nicht um eine Steuer handeln (BTDrucks. 16/4026,

24). Da die Strafzahlungen iSv. Abs. 3 und 4 lediglich die Einhaltung der strengen Anforderungen an die Zusammensetzung des Vermögens und der Erträge gem. § 12 sichern sollen, kann von einer Steuer sicher nicht gesprochen werden. Dagegen kommt die Strafzahlung nach Abs. 5 ihrem materiellen Gehalt nach dem Charakter einer Steuer bedenklich nahe. Denn Abs. 5 sanktioniert einen Verstoß gegen die Ausschüttungsverpflichtung des § 13, die eingeführt wurde, um eine zeitnahe Besteuerung der Erträge einer REIT-AG beim Anteilseigner sicher zu stellen. Werden nun entgegen der Verpflichtung des § 13 nicht ausgeschüttete Gewinne mit einer Strafzahlung belegt, ersetzt die Zahlung zunächst die fehlende Besteuerung beim Anteilseigner. Die Regelungen treten neben die allgemeinen Sanktionsregeln der AO.

► *Verstoß gegen Vermögenszusammensetzung (Abs. 3)*: Abs. 3 ordnet eine Strafzahlung für den Fall an, dass das Vermögen der REIT-AG zum Ende eines Wj. zu weniger als 75 % aus unbeweglichem Vermögen besteht. Die Berechnung des Anteils des unbeweglichen Vermögens ist nach den Grundsätzen des § 12 vorzunehmen. Die Höhe der Strafzahlung beträgt mindestens 1 % bis höchstens 3 % des Betrags, um den der Anteil des unbeweglichen Vermögens hinter dem steuerunschädlichen Grenzwert von 75 % zurückbleibt. Liegt ein solcher Verstoß gegen § 12 vor, *muß* die FinBeh. nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut eine Strafzahlung festsetzen. Die Entscheidung, ob eine Strafzahlung festgesetzt wird, steht damit nicht im Ermessen der FinBeh. Dagegen hat die FinBeh. Ermessen auszuüben, wenn über die Höhe einer Strafzahlung zu entscheiden ist (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933), auch wenn sich der Ermessenscharakter der Norm nicht eindeutig aus dem Gesetzestext ergibt. Mit Satz 3 wird der FinBeh. eine ermessensleitende Vorschrift an die Hand gegeben. Bei ihrer Ermessensentscheidung über die Höhe der Strafzahlung hat die FinBeh. zu berücksichtigen, ob und wie oft bereits in früheren Wj. das unbewegliche Vermögen hinter dem steuerunschädlichen Grenzwert von 75 % zurückgeblieben ist. Satz 3 schließt aber die Berücksichtigung der übrigen Umstände, die zu einer Verletzung der Vorgaben des § 12 geführt haben, von der Abwägung im Rahmen der Ermessensentscheidung nicht aus. Die Strafzahlungen sind durch Verwaltungsakt gegenüber der REIT-AG festzusetzen, wobei die für Körperschaften geltenden Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden sind (§ 21 Abs. 1 Satz 1). Als Ermessensentscheidung ist der Verwaltungsakt zu begründen. Der Bescheid ist von der für die REIT-AG zuständigen FinBeh. zu erlassen.

► *Verstoß gegen Zusammensetzung der Einnahmen (Abs. 4)*: Abs. 4 sieht die Festsetzung einer Strafzahlung gegen die REIT-AG vor, wenn weniger als 75 % der Bruttoerträge in einem Wj. aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gem. der Berechnung nach § 12 stammen. Die Zahlungen können in Höhe von mindestens 10 % bis höchstens 20 % des Betrags durch die FinBeh. festgesetzt werden, um den die Bruttoerträge aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen hinter der Vorgabe von 75 % zurückbleiben. Wie nach Abs. 3 *muß* die Strafzahlung festgesetzt werden, während die Höhe der Zahlung im Ermessen der FinBeh. steht.

##933##

► *Verstoß gegen Ausschüttungsverpflichtung (Abs. 5):* Auch ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Ausschüttung von mindestens 90 % des Jahresüberschusses gem. der Berechnung nach § 13 Abs. 1 wird nach Abs. 5 mit einer Strafzahlung gegenüber der REIT-AG sanktioniert. Die Zahlungen können in Höhe von mindestens 20 % bis höchstens 30 % des Betrags durch die FinBeh. festgesetzt werden, um den die tatsächliche Ausschüttung hinter der Vorgabe von 90 % des nach § 13 Abs. 1 berechneten Jahresüberschusses zurückbleibt. Wie nach Abs. 3 *muss* die Strafzahlung festgesetzt werden, während die Höhe der Zahlung im Ermessen der FinBeh. steht.

Strafzahlung bei schädlichen Nebentätigkeiten (Abs. 6): Nach § 1 Abs. 2 darf eine REIT-AG entgeltliche Nebentätigkeiten für Dritte ausschließlich über eine REIT-Dienstleistungsgesellschaft erbringen. Als stschädliche Nebentätigkeiten sind nach § 3 Abs. 5 Dienstleistungen zu verstehen, die einem fremden Anlagebestand dienen (HAASE/VAN DREVELDT, Stbg. 2007, 329). Abs. 6 sanktioniert einen Verstoß gegen diese Beschränkung der Unternehmenstätigkeit, indem Strafzahlungen festgesetzt werden, wenn die REIT-AG oder eine ihr nachgeordnete Immobilienpersonengesellschaft entgeltlich Nebentätigkeiten für Dritte erbringen sollte. Die Zahlungen können in Höhe von mindestens 20 % bis höchstens 30 % der stschädlichen Einnahmen durch die FB festgesetzt werden. Die Zahlung wird auch gegen die REIT-AG selbst festgesetzt, soweit die entgeltliche Nebentätigkeit von der nachgeordneten Immobilienpersonengesellschaft erbracht wurden.

J 07-4 2. Beginn der Steuerbefreiung (§ 17)

Handelsregistereintragung als Voraussetzung (Abs. 1): Eine REIT-AG muss nach § 8 zur Eintragung im Handelsregister angemeldet werden und hat nach § 6 zwingend die Bezeichnung „REIT-Aktiengesellschaft“ oder REIT-AG im Namen zu führen. Die StBefreiung des § 16 tritt nach Abs. 1 erst zu Beginn des Wj. ein, in dem die REIT-AG unter Beachtung der Bestimmungen der §§ 6 und 8 ins Handelsregister eingetragen wurde. Für die StBefreiung reicht es also nicht aus, dass die AG die strengen Anforderungen der §§ 8–15 im Übrigen erfüllt. Konstitutive Voraussetzung für den Eintritt der StBefreiung ist die Eintragung ins Handelsregister. Das gilt auch für einen Vor-REIT; auch dieser erlangt den Status der StBefreiung erst durch Eintragung ins Handelsregister als REIT-AG. Mit der Eintragung kann die StBefreiung auf den Beginn des Wj. zurückwirken. Zwar wird dadurch eine unterjährige Ergebnisverteilung auf einen stpfl. Zeitraum vor der Eintragung und einen stfreien Zeitraum nach der Eintragung vermieden (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933). Eine Schlussbilanz unter Ansatz der Teilwerte ist aber nach § 13 Abs. 1 und 3 KStG aufzustellen (s.u. Abs. 2).

Anwendung von § 3 Nr. 70 EStG (Abs. 2): Wechselt eine bisher stpfl. Körperschaft ihren Status in eine nach § 16 stbefreite Körperschaft, so sind nach § 13 KStG die stillen Reserven durch Aufstellung einer Schlussbilanz unter Ansatz der Teilwerte aufzudecken und zu versteuern (s. § 13 KStG Anm. 32; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933). Die dabei aufgedeckten stillen Reserven sollen, soweit sie auf die Betriebsgrundstücke entfallen, gem. § 3 Nr. 70 Satz 1 Buchst. b EStG zur Hälfte stbefreit werden, um den

Übergang zur REIT-AG zu erleichtern. Mit den stfreien Einnahmen im Zusammenhang stehende Aufwendungen dürfen nach § 3c Abs. 3 EStG nur zur Hälfte abgezogen werden (vgl. § 3 Nr. 70 Anm. J 07-3 und § 3c Anm. J 07-5). Daher ordnet Abs. 2 (klarstellend) die entsprechende Anwendung des § 3 Nr. 70 Satz 1 Buchst. b, Satz 2 und 3 EStG sowie § 3c Abs. 3 EStG in den Fällen des § 13 Abs. 1 und 3 KStG an.

Bilanzierung von Immobilien-Personengesellschaften (Abs. 3): Abs. 3 steht in unmittelbarem Zusammenhang mit Abs. 2 und konkretisiert die nach § 13 Abs. 1 und 3 KStG bestehende Bilanzierungsverpflichtung. Da REIT-AG berechtigt sind, Anteile an ImmobilienPersGes. zu halten (§ 1 Abs. 1 Nr. 2), stellt Abs. 3 klar, dass das unbewegliche Vermögen der ImmobilienPersGes. in der Schlussbilanz iSd. § 13 KStG mit den Teilwerten anzusetzen ist, soweit es der Beteiligung der AG entspricht. Mittelbare Beteiligungen auch über mehrere PersGes. stehen einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Auch wenn die konstitutive Wirkung der Vorschrift für die Frage der Bilanzierung der Anteile an ImmobilienPersGes. bezweifelt werden kann (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933), sorgt sie zumindest dafür, dass die aufgedeckten stillen Reserven, soweit sie auf das unbewegliche Vermögen der PersGes. entfallen, in den Anwendungsbereich der hälftigen StBefreiung des § 3 Nr. 70 EStG einbezogen werden.

Sperrfrist (Abs. 4): Abs. 4 normiert eine Sperrfrist für die Wiedererlangung der StBefreiung nach § 16 von vier Jahren. Hat eine REIT-AG den Status als stfreie Gesellschaft gem. § 18 verloren, kann sie nicht vor Ablauf von vier Jahren seit dem Verlust erneut stbefreit werden.

3. Ende der Steuerbefreiung (§ 18)

J 07-5

Eine REIT-AG kann ihren Status als stbefreite Körperschaft wieder verlieren, insbes. wenn sie dauerhaft gegen die strengen Anforderungen des REITG verstößt. § 18 regelt die Voraussetzungen für den Wegfall der StBefreiung und trifft besondere Bestimmungen zu den Rechtsfolgen.

Verlust der Börsenzulassung (Abs. 1): Verliert die REIT-AG ihre Börsenzulassung nach § 10, endet damit auch die StBefreiung gem. § 16. Die StBefreiung entfällt rückwirkend mit dem Ende des Wj., das dem Verlust der Börsenzulassung vorausgeht.

Handel mit Grundstücken (Abs. 2): Eine REIT-AG darf gem. § 14 keinen Handel mit unbeweglichem Vermögen betreiben. Die Voraussetzungen, ab wann ein solcher stschädlicher Handel vorliegt, werden in § 14 Abs. 2 festgelegt. Überschreitet eine REIT-AG die in § 14 Abs. 2 aufgestellten Erlösgrenzen, entfällt die StBefreiung erstmals für das Wj., in dem die Grenze überschritten wird.

Verstoß gegen Streubesitzgebot (Abs. 3): Das REITG bestimmt, dass sich 15 % der Aktien in Streubesitz befinden müssen (§ 11 Abs. 1) und kein Anleger eine Höchstbeteiligungsquote von 10 % oder mehr erreichen darf (§ 11 Abs. 4). Ein dauerhafter Verstoß gegen diese Regeln über die Beteiligungsverhältnisse führt zum Verlust der StBefreiung. Ein dauerhafter Verstoß liegt vor, wenn in drei aufeinander folgenden Wj. gegen die Regelungen des § 11 verstoßen wird. Die StBefreiung endet dann mit Ablauf des dritten Wj. Die REIT-AG ist nach Satz 3 entschuldigt, falls sich aus den Meldun-

##935##

gen nach dem WpHG ein Verstoß nicht entnehmen ließ. Kommt es daher erst nachträglich zur Aufdeckung des Verstoßes, hat die REIT-AG bis zum Ende des auf die Aufdeckung folgenden Wj. Zeit, die Beteiligungsverhältnisse wieder in Einklang mit § 11 zu bringen. Kann die REIT-AG die Beteiligungsverhältnisse nicht entsprechend den Vorgaben des § 11 innerhalb dieser Frist ordnen, verliert sie die StBefreiung rückwirkend zum Ende des Wj., in dem der Verstoß aufgedeckt wurde.

Verstoß gegen Eigenkapitalquote (Abs. 4): Nach § 15 darf das Eigenkapital am Ende eines Geschäftsjahres 45 % des Betrags, mit dem das unbewegliche Vermögen im Einzel- bzw. Konzernabschluss nach § 12 Abs. 1 angesetzt ist, nicht unterschreiten. Erfüllt eine REIT-AG diese Voraussetzungen in drei aufeinander folgenden Wj. nicht, endet die StBefreiung mit Ablauf des dritten Wj.

Verstoß gegen § 16 Abs. 3–6 (Abs. 5): Auch ein dauerhafter Verstoß gegen die durch Strafzahlungen iSd. § 16 Abs. 3–6 sanktionierten Anforderungen an die Zusammensetzung des Vermögens und der Erträge sowie an die Ausschüttungsverpflichtung führt zum Verlust der StBefreiung. Für die Frage, ab wann ein dauerhafter Verstoß vorliegt, differenziert die Vorschrift danach, ob gegen die Voraussetzungen desselben Absatzes oder gegen die Voraussetzung verschiedener Absätze verstoßen wurde. Die StBefreiung endet mit Ablauf des dritten Wj., wenn ein Verstoß gegen die Voraussetzungen desselben Absatzes vorliegt, während bei Verstößen gegen die Voraussetzungen der verschiedenen Absätze des § 16 die StBefreiung erst nach dem Ablauf des fünften Wj. entfällt.

► *Ausnahmeregelung:* Nur ausnahmsweise kann die FinBeh. davon absehen, der REIT-AG die StBefreiung zu entziehen (Satz 3). Die Entscheidung steht im Ermessen der zuständigen FinBeh., wobei idR der Verlust der StFreiheit auszusprechen ist und darauf nur ausnahmsweise verzichtet werden darf. Gründe für eine Ausnahmeregelung können vorliegen, wenn die REIT-AG nur in geringfügigem Umfang gegen die sanktionierten Vorgaben des REITG verstoßen hat oder eine bewusste Herbeiführung der Beendigung der StFreiheit durch die REIT-AG vermieden werden soll (BRDrucks. 779/06, 39). Wird der Status der StFreiheit nicht entzogen, müssen die höchstmöglichen Zahlungen nach § 16 Abs. 3–6 festgesetzt werden. Auch in diesem Fall entstehen die verschiedenen Strafzahlungen uE nebeneinander.

Bilanzierung nach Ende der Steuerbefreiung (Abs. 6): Mit dem Wechsel in die StPflicht hat die REIT-AG nach Abs. 6 ihre WG mit den fortgeführten AHK in der Anfangsbilanz zu bilanzieren. Dabei sind die Werte nach den Vorschriften über die stl. Gewinnermittlung unter der Annahme, die REIT-AG wäre ununterbrochen stpfl. gewesen, zu ermitteln. Die Vorschrift modifiziert die Regelungen des § 13 Abs. 2 KStG, in dem der Ansatz der WG mit dem Teilwert ausdrücklich untersagt wird. Die während der Zeit der StBefreiung entstandenen stillen Reserven können somit nicht stfrei aufgedeckt werden (HAASE/VAN DREVELDT, Stbg. 2007, 329).

Besteuerung von Rücklagen (Abs. 7): Einer REIT-AG ist es nach § 13 Abs. 3 in engen Grenzen erlaubt, Rücklagen zu bilden, die nicht dem sofortigen Ausschüttungsgebot unterliegen. Sind solche Rücklagen bei Beendi-

gung der StFreiheit noch vorhanden, sind diese nach Abs. 7 nunmehr der Besteuerung zuzuführen. Gleiches gilt für die zulässigerweise nach § 13 Abs. 1 in der stfreien Zeit thesaurierten Gewinne. Diese Beträge erhöhen den Gewinn der AG im Jahr der erstmaligen StPflicht. Anleger haben diese Beträge erst im Zeitpunkt ihrer Ausschüttung nach den allgemeinen Regeln zu versteuern, so dass § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG anzuwenden sein können. Dies ist gerechtfertigt, weil die Ausschüttungen wegen Abs. 7 mit KSt. vorbelastet sind.

4. Besteuerung der Anteilsinhaber (§ 19)

J 07-6

Überblick: § 19 schafft Sonderregelungen für die Besteuerung der Anteilseigner von inländ. REIT-AG und nimmt auch ausländ. Gesellschaften mit vergleichbarer Grundstruktur in den Anwendungsbereich auf. Die Sonderregelungen gelten für natürliche Personen und für juristische Personen als Anteilseigner (REICHL/SCHACHTNER, Stbg. 2007, 58).

► *Anländische Rechtsgebilde:* Die Rechtsfolgen des § 19 Abs. 1–4 gelten nicht nur für inländ. REIT-AGs, sondern auch für ausländ. REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen, wenn sie die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllen. Damit werden auch laufende Bezüge und Gewinne aus der Anteilsveräußerung ausländ. REIT der vollen StPflicht unterworfen.

► *Abgeltungsteuer:* Das REITG berücksichtigt nur die Rechtslage zum Zeitpunkt seiner Verabschiedung, so dass die nunmehr beschlossene Einführung einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte ab dem VZ 2009 noch nicht eingearbeitet ist. Soweit die laufenden Bezüge und Veräußerungsgewinne zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG gehören, werden sie daher der Abgeltungsteuer zu einem Sondertarif von 25 % unterliegen. Sie werden ab VZ 2009 dann wie stl. vorbelastete Dividenden besteuert, während Dividenden von REIT-AG, deren Anteile ein Anteilseigner im BV hält, von der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ausgeschlossen bleiben. Eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung ist auf den ersten Blick nicht ersichtlich.

Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 1): Die von einer REIT-AG ausgeschütteten Gewinne und sonstigen Vorteile gehören beim Anteilseigner zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn er die Anteile im PV hält. Die Ausschüttungen werden zunächst also wie Dividenden anderer AG behandelt. Nach Abs. 3 finden die StBefreiungen des Halbeinkünfteverfahrens mangels stl. Vorbelastung keine Anwendung. Bezüge auf Grund der Auflösung der REIT-AG oder einer Kapitalherabsetzung sind nach der entsprechend anwendbaren Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG stpfl. Kapitalertrag, soweit es sich nicht um die Rückzahlung von Nennkapital handelt. Hält der Anteilseigner seine Aktien an der REIT-AG im BV, sind die Ausschüttungen und Bezüge ebenfalls nach den Regeln des § 19 zu besteuern.

Veräußerung von Anteilen (Abs. 2): Die Veräußerung von im PV gehaltenen Anteilen an einer REIT-AG ist nur unter den Voraussetzungen des § 17 EStG und § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG stpfl. Betriebliche Veräußerungsgewinne sind nach den allgemeinen stl. Gewinnermittlungsvorschriften zu

##937##

besteuern. Der Verweis auf § 23 EStG ist allerdings ab dem VZ 2009 fehlerhaft, weil sich die Besteuerung der Veräußerung von Anteilen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG richtet.

Ausschluss von § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG (Abs. 3): Auf laufende Bezüge und Veräußerungsgewinne sind die StBefreiungen des § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG nicht anzuwenden. Der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens ist systematisch geboten, weil die Erträge auf Grund der StFreiheit einer REIT-AG nicht mit KSt. vorbelastet sind (kritisch SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933). Zwar ist der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens uE gerechtfertigt. Trotzdem stellt sich die Frage, ob es bei einer folgerichtigen Umsetzung des Transparenzprinzips nicht geboten gewesen wäre, tatsächlich bestehende stl. Vorbelastungen (zB bei Auslandsinvestitionen oder Erträgen aus nicht begünstigten Tochtergesellschaften der REIT-AG) bei der Besteuerung des Anteilseigners zu berücksichtigen (kritisch auch REICHL/SCHACHTNER, Stbg. 2007, 58; SCHMIDT/BEHNES, BB 2006, 2332). Hier kann es zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns kommen. Von einer Differenzierung hinsichtlich stl. vorbelasteter Bezügeteile hat der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen abgesehen (BTDrucks. 16/4026, 24). Dennoch äußerte auch der FinAussch. Zweifel an der bestehenden Regelung (BTDrucks. 16/4779, 45).

Verlustverrechnungsbeschränkung (Abs. 4): Abs. 4 schränkt die Möglichkeit der Verlustverrechnung ein. BV-Minderungen, BA oder Veräußerungskosten, die mit Aktien einer REIT-AG oder Anteilen an einem (ausländ.) Rechtsgebilde iSd. Abs. 5 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen nur mit laufenden Erträgen oder Veräußerungserträgen aus eben solchen Gesellschaften ausgeglichen werden. Damit können Veräußerungsverluste nur mit positiven Einkünften aus REIT-AG oder vergleichbaren ausländ. Rechtsgebilden verrechnet werden. Allerdings müssen die positiven Einkünfte nicht von derselben REIT-AG stammen. Eine Verlustverrechnungsbeschränkung auf eine bestimmte Einkünftequelle, wie dies zB § 15 Abs. 4 Satz 7 oder § 15b EStG vorsehen, kann der Vorschrift nicht entnommen werden. Eine Verlustverrechnung kann daher auch mit positiven Einkünften aus anderen REIT-AG erfolgen.

► *Anwendung des § 10d EStG:* Eine Verlustverrechnung erfolgt dabei in entsprechender Anwendung des § 10d EStG, so dass die Regeln über die Mindestbesteuerung zu beachten sind. Verlustvorträge sind in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

Ausländische Rechtsgebilde (Abs. 5): Die Regelungen des § 19 erstrecken sich auch auf bestimmte ausländ. Rechtsgebilde, die in ihrer grundsätzlichen Struktur mit einer deutschen REIT-AG vergleichbar sind. Daher gelten die Abs. 1–4 auch für andere REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen, wenn sie die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllen. Darunter sind alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu verstehen, die nicht im Inland ansässig sind, deren Bruttovermögen zu mehr als zwei Drittel aus unbeweglichem Vermögen besteht, deren Bruttoerträge zu mehr als zwei Drittel aus der Vermietung und Verpachtung und der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen stammen, die in ihrem Sitzstaat keiner Investmentaufsicht unterliegen, deren An-

teile im Rahmen eines geregelten Marktes gehandelt werden und deren Ausschüttungen an ihre Anleger nicht mit einer der deutschen KSt. vergleichbaren ausländ. Steuer in ihrem Sitzstaat vorbelastet sind.

► *Vollzugsprobleme:* Die Besteuerungspraxis dürfte mit dieser Regelung vor erhebliche Vollzugsprobleme gestellt werden. Auch der FinVerw. dürfte es schwer fallen, im Einzelfall zu ermitteln, ob eine ausländ. Dividende von einer Körperschaft iSd. Abs. 5 stammt, so dass die Dividende nicht (anteilig) stfrei gestellt werden darf, sondern in voller Höhe beim Anteilseigner zu versteuern ist. Aber auch ein inländ. Anleger wird nur schwer prüfen können, an welcher Art von Immobiliengesellschaft er sich beteiligt (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933).

5. Kapitalertragsteuerabzug (§ 20)

J 07-7

Pflicht zum Kapitalertragsteuerabzug: § 20 regelt den KapErtrStAbzug für Leistungen einer REIT-AG. Ausschüttungen und Bezüge aller Art unterliegen nach den Regeln für Dividenden einem KapErtrStAbzug, da die Vorschriften des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG entsprechend anzuwenden sind. Die KapErtrSt. beträgt abweichend von § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG jedoch 25 %, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge die KapErtrSt. trägt, und erhöht sich auf $33\frac{1}{3}$ %, wenn der Schuldner der Kapitalerträge die KapErtrSt. übernimmt. Bei stbefreiten Körperschaften und der inländ. öffentlichen Hand erfolgt eine Entlastung auf 15 %. Die im Vergleich zu normalen Dividenden erhöhte Quellensteuer rechtfertigt sich mit der fehlenden stl. Vorbelastung von Dividenden einer REIT-AG (BTDrucks. 16/4026, 25). In der von der Gesellschaft auszustellenden StBescheinigung nach § 45a EStG ist die Tatsache anzugeben, dass die Ausschüttungen und Bezüge von einer REIT-AG stammen.

Kapitalertragsteuerabzug und Doppelbesteuerungsabkommen: Für bestimmte DBA wird ein „treaty override“ angeordnet, so dass KapErtrSt. auch einbehalten werden kann, wenn dies nach einem DBA eigentlich nicht möglich wäre (Abs. 4). Dies gilt in den Fällen, in denen auch das indirekte Halten von 10 % oder mehr der Anteile zu einer weitergehenden Vergünstigung nach dem jeweiligen DBA führt. In Ergänzung des § 16 Abs. 2, der nur die direkte Beteiligung von 10 % oder mehr regelt, wird der KapErtrStAbzug so vorgenommen, als wenn der Anteilseigner zu weniger als 10 % mittelbar beteiligt wäre. Auch diese Regelung soll den KapErtrStAbzug bei ausländ. Anteilseignern zur Erhaltung deutschen Steuersubstrats sichern (BREINERSDORFER/SCHÜTZ, DB 2007, 1487; HAASE/VAN DREVELDT, Stbg. 2007, 329).

6. Verfahrensvorschriften (§ 21)

J 07-8

Strafzahlungen und AO (Abs. 1): Strafzahlungen nach § 16 sind zwar nach Auffassung des Gesetzgebers keine Steuer (BTDrucks. 16/4026, 24), unterliegen verfahrensrechtl. aber dennoch den für Körperschaften geltenden Vorschriften der AO (Satz 1). Will sich eine REIT-AG gegen die Strafzahlungen wehren, ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten zu beschreiten (Satz 2). Bund und Länder teilen sich das Aufkommen aus den Strafzahlungen – wie bei der KSt. – je zur Hälfte (Satz 3).

Abgabe von Steuererklärungen (Abs. 2): Trotz ihrer StFreiheit hat eine REIT-AG nach Abs. 2 jährlich eine StErklärung einzureichen, damit die FinBeh. das Vorliegen der Voraussetzungen für die StFreiheit überprüfen kann. Die StErklärung hat daher alle Angaben zur Überprüfung der Voraussetzungen der StFreiheit zu enthalten. Dazu gehören Angaben zur Zusammensetzung des Vermögens und der Erträge, der Erfüllung der Mindestausschüttungsverpflichtung und der Höhe des Eigenkapitals iSd. § 15. Der StErklärung ist der Vermerk des Abschlussprüfers gem. § 1 Abs. 4 beizufügen. Diese Informationen sollen auch die Prüfung ermöglichen, ob Strafzahlungen gem. § 16 festzusetzen sind. Nach § 150 AO sind die StErklärungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen, der aber (wohl) noch nicht existiert.

► *Verspätungszuschlag:* Kommt die REIT-AG ihren Erklärungspflichten nicht nach, kann nach Abs. 2 Satz 3 ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden (§ 152 AO). Als Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag iSd. § 152 Abs. 2 AO dient der nach § 13 Abs. 1 ermittelte auszuschüttende Betrag. Dies kann im Vergleich zu „normalen“ StErklärungen zu einem erheblich höheren Verspätungszuschlag führen. Denn nach § 152 Abs. 2 AO ist Bemessungsgrundlage die festgesetzte Steuer, während für REIT-AG auf den auszuschüttenden Gewinn, der erst beim Anteilseigner der Besteuerung unterworfen wird, abzustellen ist. Dieser besondere Umstand ist bei der Ermessensausübung durch die FinBeh. uE zu berücksichtigen.

Umfang der Mitwirkungspflicht (Abs. 3): Die FinBeh. kann die REIT-AG gem. Satz 1 auffordern, die Ermittlung der Angaben nach Abs. 2 darzulegen, wobei Art und Umfang der Darlegungspflicht durch die FinBeh. bestimmt wird (Satz 2). Ob dadurch die nach der AO schon bestehende Mitwirkungspflicht eines Stpfl. erweitert werden soll, bleibt unklar. Die Regelungen sind auf Anregung des BRat in das Gesetz aufgenommen worden, um die FinVerw. bei der Überwachung des REITG von schwierigen Verwaltungsaufgaben zu entlasten (BTDrucks. 16/4026, 34). Der Vorschlag sah im Vergleich zur jetzigen gesetzlichen Regelung deutlich weitergehende Verpflichtungen für eine REIT-AG vor. Die FinBeh. sollte berechtigt werden, sich auf Kosten der REIT-AG sachverständiger Dritter bei der Prüfung zu bedienen. Dies spricht dafür, dass die üblichen Mitwirkungspflichten der AO erweitert werden sollten. Dem Gesetz ist dies nicht zu entnehmen. Daher beschränkt sich der Regelungsgehalt der Sätze 1 und 2 uE lediglich auf eine Konkretisierung der Mitwirkungspflichten einer REIT-AG. Darüber hinaus kann die FinBeh. verlangen, dass der Abschlussprüfer die Richtigkeit einzelner Angaben bestätigt (Satz 3). Klarstellend bestimmt Satz 4, dass die Ermittlungsbefugnisse der FinBeh. im Übrigen nicht eingeschränkt werden sollen, so dass die Durchführung einer Außenprüfung oder die Hinzuziehung eines Sachverständigen zulässig bleiben.

J 07-9 7. Anwendungsregelungen (§ 23)

Die Anwendung des § 19 bei der Besteuerung der Anteilseigner wird mit § 23 gesondert geregelt.

Besteuerung der Anteilseigner im ersten Wirtschaftsjahr der Steuerbefreiung (Abs. 1): Bezüge, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vor-

schriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj. beruhen, sind nicht nach § 19 zu besteuern, wenn sie im ersten Wj. der StBefreiung zufließen. Der Regelung liegt der Gedanke zu Grunde, dass eine solche Dividende zwingend aus mit KSt. vorbelasteten Gewinnen gespeist sein muss. Daher wäre der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens nicht zu rechtfertigen. Erhält der Anteilseigner in späteren Wj. Gewinnausschüttungen, sind diese allerdings immer in voller Höhe zu besteuern, auch wenn Gewinne ausgeschüttet werden, die tatsächlich noch mit KSt. vorbelastet sind. Alle übrigen Bezüge (zB vGA) sind bereits nach § 19 zu besteuern, wenn sie dem Anteilseigner nach dem Beginn der StBefreiung zufließen.

Bezüge von ausländischen Rechtsgebilden (Abs. 2): Bei Bezügen von ausländ. Rechtsgebilden iSd. 19 Abs. 5 findet § 19 erstmals Anwendung, wenn sie dem Anteilseigner nach dem 31.12.2007 zufließen. Eine Differenzierung, wie sie Abs. 1 für inländ. REIT-AG vorsieht, soll bei Bezügen von ausländ. Rechtsgebilden nicht vorgenommen werden. Auch diese unterschiedliche Behandlung inländ. und ausländ. Immobiliengesellschaften wirft die Frage nach der europarechtl. Zulässigkeit auf, soweit ausländ. Marktteilnehmer dadurch benachteiligt werden. Vergleichbare europarechtl. Zweifel hat der BFH zur unterschiedlichen zeitlichen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Erträge aus der Veräußerung ausländ. KapGesAnteile iSd. § 17 EStG geäußert (BFH v. 14.2.2006 – VIII B 107/04, BStBl. II 2006, 523).

Besteuerung nach Wegfall der Steuerbefreiung (Abs. 3 und 4): Nach Wegfall der StBefreiung ist § 19 noch auf Ausschüttungen einer inländ. REIT-AG anzuwenden, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj. beruhen (Abs. 3). Dies ist gerechtfertigt, weil der ausgeschüttete Gewinn aus der Zeit der StFreiheit stammt, so dass er nicht mit KSt. vorbelastet ist. Für Ausschüttungen eines ausländ. Rechtsgebildes iSd. § 19 Abs. 5 trifft Abs. 4 wiederum eine abweichende Regelung. Danach ist § 19 bereits nicht mehr auf Bezüge anzuwenden, die nach Ende des Wj., in dem die Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 nicht mehr erfüllt sind, zufließen.

Veräußerung und Bewertung von Anteilen (Abs. 5): Die Einschränkungen zur stl. Berücksichtigung von Aufwendungen gem. § 19 Abs. 4 sind auf die Veräußerung und Bewertung von Anteilen nur solange anzuwenden, wie die REIT-AG stbefreit ist bzw. das ausländ. Rechtsgebilde die Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 erfüllt. Mit Verlust der StBefreiung finden auch die Beschränkungen des § 19 Abs. 4 keine Anwendung mehr.

##942##