

§ 46 a

gestrichen durch StReformG 1990 v. 25. 7. 88
(BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224)

*Besondere Behandlung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb
oder Kapitalvermögen im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 5*

*Die Einkommensteuer für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder
Kapitalvermögen ist durch den Steuerabzug vom Kapitalertrag abgegolten, soweit es sich um
Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 5 handelt und der Steuerpflichtige wegen der
Steuerabzugsbeträge nicht in Anspruch genommen werden kann.*

Die Kommentierung des § 46 a wurde von
Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München, bearbeitet.
Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu § 46 a	1	II. Voraussetzungen der Abgeltung	2
		III. Wirkungen der Abgeltung	3

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 46 a

1

Rechtsentwicklung des § 46 a: § 46 a wurde durch das *I. KapMarktFördG* v. 15. 12. 52 (BGBl. I S. 793; BStBl. I S. 985) in das EStG eingefügt (vgl. § 3 a Anm. 1). Änderungen der Vorschrift durch *St.ÄndG* v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575), *St.ÄndG* v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. S. 412), 2. *St.ÄndG* 1973 v. 18. 7. 74 (BGBl. I S. 1489; BStBl. I S. 521), *KStRG* v. 31. 8. 76 (BGBl. I S. 2597; BStBl. I S. 445) und durch *StBereinigungsG* 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1491; BStBl. I S. 659). Durch *StReformG* 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224) wurde die Vorschrift mit Wirkung ab VZ 1989 aufgehoben (§ 52 Abs. 29 idF des StReformG 1990). Die Regelung ist im neuen § 45 b aufgegangen.

Bedeutung des § 46 a: Die Vorschrift schrieb die Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs von 30 vH bei den festverzinslichen Wertpapieren des § 43 Abs. 1 Nr. 5 fest; der StAbzug nahm damit bei diesen Zinseinkünften Objektsteuercharakter an. Durch die Abgeltung sollte für Stpfl. mit höherem StSatz ein Anreiz zum Erwerb der Wertpapiere geschaffen werden.

Diesen Objektsteuercharakter durchbrachen § 46 a Sätze 2–5 bis VZ 1984, indem sie auf Antrag eine Veranlagung der Einkünfte iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 zusammen mit den übrigen Einkünften vorsahen (Satz 2), und zwar auch dann, wenn in Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 die Grenze von 800 DM nicht erreicht war (Satz 3);

der Antrag war bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden zweiten KJ. zu stellen (Satz 4); bei ArbN war der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 anzuwenden. Diese Regelung war es, die die systematische Einordnung hinter § 46a rechtfertigen konnte; sie sollte eine Schlechterstellung von Stpfl. mit einem individuellen StSatz von unter 30 vH vermeiden.

Durch *StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84* (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurden die Sätze 2–5 mit Wirkung ab VZ 1985 gestrichen. Der Wegfall des Antragsrechts auf Einbeziehung in die EStVeranlagung stützte sich auf die Annahme, daß sich Wertpapiere iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 nicht mehr in Besitz natürlicher Personen mit einem durchschnittlichen individuellen Steuersatz von weniger als 30 vH befinden (Begr. zum RegF, BTDrucks. 10/1636 S. 63).

Mit der Streichung des Antragsrechts war der Grund für die systematische Einordnung hinter § 46 entfallen. Die Einbeziehung in die KapErtrStVorschriften (hier § 45 b) war daher folgerichtig.

Geltungsbereich des § 46a: Die Vorschrift galt nur für unbeschr. Stpfl. Bei beschr. Stpfl. geht § 50 Abs. 5 vor (glA FG Hamb. v. 13. 2. 62, EFG S. 495 rkr.; *Schmidt|Glanegger*, VIII. § 46 a Anm. 2; aA *Blümich*, § 46 a Rz. 9); zur Möglichkeit der Freistellung von der KapErtrSt. s. § 44 b Abs. 5. § 46a galt auch bei der Veranlagung von ArbN. Für Körperschaften vgl. § 50 Abs. 2 Nr. 3 KStG.

2

II. Voraussetzungen der Abgeltung

Es mußte sich um Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 handeln, der Steuerabzug vom Kapitalertrag mußte durchgeführt sein und der Stpfl. wegen der StAbzugsbeträge nicht mehr in Anspruch genommen werden können.

Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5: Zu den darunter fallenden älteren Anleiheemissionen s. Erl. zu § 43 Abs. 1 Nr. 5.

StAbzug vom Kapitalertrag: Durch den StAbzug von 30 vH trat die Abgeltung ein (sog. KuponSt. alter Art). Nach dem Wortlaut des Gesetzes war die ESt. nur durch den tatsächlich vorgenommenen Steuerabzug abgegolten. Aber auch wenn in der Bilanz für noch nicht fällige Ansprüche auf kuponstpfl. Zinsen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet wurde, mußte die dadurch eintretende Erhöhung des Betriebsergebnisses nach dem Sinn und Zweck der § 44 Abs. 1, § 46a außerhalb der Bilanz wieder abgesetzt werden, da keine andere als die Kuponsteuer erhoben werden sollte und diese erst im kommenden Wj. fällig wurde (glA *Grieger*, DStZ 1952 S. 389; *Hämmerle*, NBw. 1961 S. 65; *Hartmann|Böttcher*, EStG § 46 a Anm. 12).

Mit der Streichung der Sätze 2–5 durch das *StBereinigungsG 1985* entfiel das bisherige Antragsrecht, anstelle der Abgeltung durch den Kapitalsteuerabzug die Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren in die EStVeranlagung einzubeziehen, selbst wenn bei Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit die 800-DM-Grenze des § 46 Abs. 2 Nr. 1 nicht erreicht war. Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 unterlagen also ab VZ 1985 immer einem Abzugsteuersatz von 30 vH gem. § 43 a Abs. 1 Nr. 2, auch wenn auf das zu versteuernde Einkommen des Stpfl. ein niedrigerer individueller Tabellensteuersatz anzuwenden war.

Keine Inanspruchnahme des Stpfl.: StSchuldner ist der Gläubiger der Kapitalerträge (§ 44 Abs. 1 Satz 1). Er konnte nur unter den Voraussetzungen des § 44 Abs. 5 Satz 2 in Anspruch genommen werden (s. Erl. dort).

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder Kapitalvermögen: Die Kapitalerträge mußten im Rahmen dieser Einkunftsarten anfallen. Die Aufzählung war abschließend, so daß keine Abgeltungswirkung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit eintrat; dafür galten die allg. Veranlagungs-

vorschriften. Eine Ausdehnung des § 46a auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit hätte allerdings nahegelegen (vgl. *o. V.*, B 1961 S. 390; *Richter*, StWa. 1963 S. 233).

III. Wirkung der Abgeltung

3

Mit der Vornahme des StAbzugs von 30 vH war die ESt. auf die Kapitalerträge ab VZ 1985 stets abgegolten ohne Rücksicht darauf, ob sich im Fall einer Veranlagung eine niedrigere oder eine höhere Steuer ergeben hätte (über die Rechtslage bis VZ 1984 s. Anm. 1 „Bedeutung“). Die Einkünfte iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 wurden also im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ab VZ 1985 nicht angesetzt (koordin. Ländererlaß v. 28. 1. 87, FR 1987 S. 114; anders zuvor Abschn. 221 Abs. 1 EStR 1984). Die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 5 blieben bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen unberücksichtigt (Ländererlaß aaO).

Bei Stückzinsen (s. § 20 Anm. 380–390) kam der Vorteil der Abgeltung allein dem Erwerber der Wertpapiere zu (BFH I 52/64 v. 25. 9. 68, BStBl. 1969 S. 18, 25). Dem KapErtrStAbzug unterlagen gem. § 43a Abs. 2 die Zinsen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 ohne jeden Abzug. Die Abgeltungswirkung erstreckte sich jedoch auf den Einkunftsteil innerhalb der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder Kapitalvermögen, der auf der Einnahmenseite durch die Zinsen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 bestimmt wurde. Abgegolten waren insoweit auch die mit diesen Zinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten; diese konnten nicht von anderen Einnahmen innerhalb der drei Einkunftsarten abgezogen werden. Lagen neben Zinsen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 noch andere Einnahmen aus Kapitalvermögen vor, so konnte der Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Nr. 2) so aufgeteilt werden, wie es für den Stpfl. am günstigsten war, also zunächst von den anderen Einnahmen abgezogen werden (Abschn. 121 Abs. 1 Satz 4 EStR 1984).

