

Herrmann/Heuer/Raupach  
Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz

Sonderlieferung zu den  
Steuergesetzänderungen des Jahres 2006

**Jahresband 2007**  
(Juli 2007)

Redaktionsschluss (siehe Fußleiste auf den einzelnen Blättern) Mai 2007

Die Lieferung enthält 832 Seiten; Preis der Lfg. 99,80 € (einschl. USt.).

**Einordnungsanleitung**

**Ordner „Jahresband“**

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

Das *neue Rückenschild* „2005–2007“ ist gegen das alte Rückenschild auszutauschen.

Die am Ende des Ordners liegenden *Jahresbände 2003 und 2004* sind mit den zugehörigen Leitkarten „Jahresband 2003“ und „Jahresband 2004“ zu entfernen.

Der *neue Jahresband 2007* ist mit der zugehörigen neuen Leitkarte „Jahresband 2007“ am **A n f a n g** des Bandes einzulegen.

**HHR Lfg. Jb. 2007** Mai 2007

**##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](mailto:info@otto-schmidt.de)  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

© 2007 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, Kevelaer

Herrmann / Heuer / Raupach

# Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz

Kommentar · 21. Auflage

Begründet von	Alfons Mrozek Senatspräsident des Reichsfinanzhofs	Albert Kennerknecht Ministerialrat im Reichsfinanzministerium
fortgeführt von	Dr. Gerhard Heuer Rechtsanwalt	Carl Herrmann Rechtsanwalt, Ministerialrat im Reichsrechnungshof
Gesamt- verantwortlicher Herausgeber	Prof. Dr. Arndt Raupach Rechtsanwalt	

## Jahresband 2007

zuständige Mitherausgeber	Prof. Dr. Ulrich Prinz Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
	Michael Wendt Richter am Bundesfinanzhof
Autoren	siehe nächstes Blatt

**ols** Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Zitierempfehlung (Beispiel):  
Krömker in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Anm. J 06-2

Wiederholungs zitat:  
HHR/Krömker, § 32 EStG Anm. J 06-3

*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 38-9 43  
E-Mail: [info@otto-schmidt.de](mailto:info@otto-schmidt.de)  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

ISBN 978-3-504-23063-0

© 1950/2007 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, Kevelaer

## Autoren der HHR-Jahres-Kommentierung 2007

Klaus Altendorf

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

Wilfried Apitz

Dipl.-Finw., Oberregierungsrat,  
Arnsberg

Dr. Dorothee Hallerbach

Lehrbeauftragte der Universität  
Augsburg, Rechtsanwältin, Epple,  
Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg

Dr. Friedrich E. Harenberg

Vors. Richter am FG, Barsinghausen

Dr. Christian Hick

Steuerberater, Flick Gocke Schaum-  
burg, Bonn

Jens Intemann

Dipl.-Finanzwirt, Richter am FG,  
Hemmingen

Dr. Martin Klein

Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler  
Mueller, Frankfurt

Stefan Kolbe

Richter am FG, Berlin

Dr. Alexander Kratzsch

Richter am FG, Bünde

Ulrich Krömker

Vors. Richter am FG, Münster

Dr. Christian Levedag, LL.M.

Tax (London)

Richter am FG, Köln

Dr. Bettina Lieber

Rechtsanwältin/Steuerberaterin,  
Deloitte & Touche, Düsseldorf

Dr. Wolfgang Lingemann

Rechtsanwalt, Köln

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

Annegret Risthaus

Dipl.-Finw., Steuerberaterin,  
Düsseldorf

Dr. Richard Schmidt

Rechtsanwalt, Dipl.-Finw., Picot  
Rechtsanwaltsgesellschaft, Köln

Wolfgang Seibel

Richter am FG, Münster

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Vors. Richter am FG, Cottbus

Wolfram Starke

Sankt Augustin

Markus Suchanek

Steuerberater, Warth & Klein GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,  
Düsseldorf

**HHR Lfg. Jb. 2007** Mai 2007

Dr. Georg Thurmayr

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

Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rechtsanwalt, DHPG Dr. Harzem &  
Partner KG, Bonn

Rolf Wischmann

Dipl.-Finw., Steuerberater, Duisburg

# HHR Jahresband 2007 – Inhaltsverzeichnis

## ESTG

- § 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen (LEVEDAG)
- § 2a Negative Einkünfte mit Auslandsbezug (LIEBER)
- § 3 Nr. 2 Leistungen der Arbeitsförderung (STARKE)
- § 3 Nr. 3 Kapitalabfindungen aufgrund der gesetzlichen Rentenversicherung und der Beamten-(Pensions-)Gesetze (STARKE)
- § 3 Nr. 11 Bezüge aus öffentlichen Mitteln usw. (STARKE)
- § 3 Nr. 13 Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen (STARKE)
- § 3 Nr. 16 Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung der privaten Arbeitnehmer (STARKE)
- § 3 Nr. 40 Halbeinkünfteverfahren (INTEMANN)
- § 3 Nr. 44 Stipendien (STARKE)
- § 3 Nr. 56 Beiträge des Arbeitgebers an Pensionskassen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung (SEIBEL)
- § 3 Nr. 58 Wohngeld nach der Wohngeldgesetzgebung (SEIBEL)
- § 3 Nr. 59 Zusatzförderung nach dem II. Wohnungsbaugesetz und Mietvorteile (SEIBEL)
- § 3 Nr. 65 Beiträge des Trägers der Insolvenzsicherung, Leistungen zur Übernahme von Versorgungsanswartschaften und Versorgungsleistungen sowie Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer gegenüber einem Dritten (REUSS)
- § 3 Nr. 66 Leistungen an Pensionsfonds zur Übernahme von Versorgungsleistungen (APITZ)
- § 3 Nr. 67 Erziehungsgeld, Elterngeld (STARKE)
- § 3c Anteilige Abzüge (INTEMANN)
- Vor § 4 Das neue Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im SEStEG (PRINZ)
- § 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen (KOLBE)
- § 4f Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (KRÖMKER)
- § 4g Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 (KOLBE)
- § 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden (HICK)
- § 6 Bewertung (HICK)

## InhVerz.

- § 6b Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (APITZ)
- § 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (APITZ)
- § 8 Einnahmen (REUSS)
- § 9 Werbungskosten (STARKE)
- § 9a Pauschbeträge für Werbungskosten (PRINZ)
- § 10 Sonderausgaben (KRATZSCH)
- § 10a Zusätzliche Altersvorsorge (KRÖMKER)
- § 10c Sonderausgaben-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale (APITZ)
- § 10d Verlustabzug (HALLERBACH)
- § 11 Vereinnahmung und Verausgabung (REUSS)
- § 12 Nicht abzugsfähige Ausgaben (APITZ)
- § 13 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (APITZ)
- § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (STAPPERFEND)
- § 16 Veräußerung des Betriebs (INTEMANN)
- § 17 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (SCHMIDT)
- § 18 Selbständige Arbeit (APITZ)
- § 19 Nichtselbständige Arbeit (APITZ)
- § 20 Kapitalvermögen (HARENBERG)
- § 22 Arten der sonstigen Einkünfte (RISTHAUS)
- § 22a Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle (RISTHAUS)
- § 23 Private Veräußerungsgeschäfte (INTEMANN)
- § 26a Getrennte Veranlagung von Ehegatten (KRÖMKER)
- § 31 Familienleistungsausgleich (KRÖMKER)
- § 32 Kinder, Freibeträge für Kinder (KRÖMKER)
- § 32a Einkommensteuertarif (APITZ)
- § 32b Progressionsvorbehalt (LIEBER)
- § 32c Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften (LEVEDAG)
- § 33 Außergewöhnliche Belastungen (KRÖMKER)
- § 33a Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen (KRÖMKER)
- § 33b Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen (KRÖMKER)
- § 33c *Kinderbetreuungskosten* (KRÖMKER)
- § 34 Außerordentliche Einkünfte (APITZ)



- § 34c Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften (LIEBER)
- § 35 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (LEVEDAG)
- § 35a Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (STARKE)
- § 37 Einkommensteuer-Vorauszahlung (REUSS)
- § 37b Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen (LINGEMANN)
- § 39a Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (STARKE)
- § 39b Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer (STARKE)
- § 40 Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen (STARKE)
- § 40a Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (REUSS)
- § 40b Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen (REUSS)
- § 41a Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer (REUSS)
- § 41b Abschluss des Lohnsteuerabzugs (REUSS)
- § 42d Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung (STARKE)
- §§ 43 ff. Kapitalertragsteuer (HARENBERG)
- § 46 Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (STARKE)
- § 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (LIEBER)
- § 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige (KRÖMKER)
- § 50a Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (LIEBER)
- § 50b Prüfungsrecht (APITZ)
- § 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g (KLEIN)
- § 50f Bußgeldvorschriften (APITZ)
- § 50g Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten der Europäischen Union – Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 157 S. 49), geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 35) (LIEBER)

## InhVerz.

- § 50h Bestätigung für Zwecke der Entlastung von Quellensteuern in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft (LIEBER)
- § 52 Anwendungsvorschriften
- § 62 Anspruchsberechtigte (SEIBEL)
- § 66 Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum (SEIBEL)
- § 70 Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes (SEIBEL)
- § 71 Zahlungszeitraum (SEIBEL)
- § 72 Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes (SEIBEL)
- § 75 Aufrechnung (KRÖMKER)
- § 76a Kontenpfändung und Pfändung von Bargeld (SEIBEL)
- § 78 Übergangsregelungen (SEIBEL)
- § 85 Kinderzulage (RISTHAUS)
- § 86 Mindesteigenbeitrag (RISTHAUS)
- § 89 Antrag (RISTHAUS)
- § 90a *Anmeldeverfahren* (RISTHAUS)
- § 92 Bescheinigung (RISTHAUS)

## KStG

- § 1 Unbeschränkte Steuerpflicht (ALTENDORF)
- § 5 Befreiungen (NÖCKER)
- § 8 Ermittlung des Einkommens (WATERMEYER)
- § 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (WATERMEYER)
- § 9 Abziehbare Aufwendungen (NÖCKER)
- § 11 Auflösung und Abwicklung (Liquidation) (NÖCKER)
- § 12 Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (KOLBE)
- § 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft (WISCHMANN)
- § 15 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft (WATERMEYER)
- § 26 Besteuerung ausländischer Einkunftsteile (LIEBER)
- § 27 Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen (SUCHANEK)
- § 28 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals (SUCHANEK)

## **InhVerz.**

- § 29 Kapitalveränderungen bei Umwandlungen (SUCHANEK)
- § 31 Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer (NÖCKER)
- § 32a Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage (WATERMEYER)
- § 37 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminde-  
rung (THURMAYR)
- § 38 Körperschaftsteuererhöhung (OMMERBORN)
- § 40 Umwandlung, Liquidation und Verlegung des Sitzes (OMMER-  
BORN)

## **LStDV**

- § 5 Besondere Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten im Rah-  
men der betrieblichen Altersversorgung (ALTENDORF)

## **InvStG**

- §§ 3 ff. (HARENBERG)

InhVerz.

6

##12##

## 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 StÄndG 2007 v. 19.7.2006  
(BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

(1) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

(2) Einkünfte 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).

(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) <sup>1</sup>Das 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. <sup>2</sup>Knüpfen 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 § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge.

(6) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um **den Entlastungsbetrag nach § 32c**, die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 34c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forst-

schäden-Ausgleichsgesetzes, ist die festzusetzende Einkommensteuer.<sup>2</sup> Wurde 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.<sup>3</sup> Gleiches gilt für das Kindergeld, wenn das Einkommen in den Fällen des § 31 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 gemindert wurde.

(7)<sup>1</sup> Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer.<sup>2</sup> Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln.<sup>3</sup> Besteht 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. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am FG, Köln  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 6 Satz 1 durch das StÄndG 2007

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 2 Anm. 5.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Abs. 6 Satz 1 wurde durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) geändert. Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 ist die Regelung erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

#### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Die Änderung erfolgte, weil durch das StÄndG in § 32c eine Tarifiermäßigung für Gewinneinkünfte eingeführt wurde, die nach § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals und gem. § 52 Abs. 44 auch letztmals für den VZ 2007 anzuwenden ist. Sie geht auf die Beschlussempfehlung des FinAussch. zurück (BTDrucks. 16/2012, 6 und BTDrucks. 16/2028, 9). § 2 Abs. 6 Satz 1 musste geändert werden, um die Reihenfolge des Abzugs des Entlastungsbetrags aus § 32c im Verhältnis zu den anrechenbaren ausländ. Steuern, den Steuerermäßigungen einerseits und der Mehrung der Steuer nach § 34c Abs. 5, der Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und des Zuschlags nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes andererseits bei Ermittlung der festzusetzenden Steuer aus der tariflichen ESt. festzulegen.

**Bedeutung der Änderung:** Durch § 2 Abs. 6 Satz 1 wird festgelegt, dass der Tarifiermäßigungsbetrag aus § 32c vorrangig vor den anrechenbaren ausländ. Steuern und den StErmäßigungen von der tariflichen ESt. abzuziehen sowie vor den StErhöhungsbeträgen nach § 34c Abs. 5, der Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und dem Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes zu berücksichtigen ist (vgl. hierzu Tabelle 3 zu § 2 Anm. 2 und § 2 Anm. 880). Die Tarifiermäßigung mindert daher das Ermäßigungs-potenzial aus den anrechenbaren ausländ. Steuern und den StErmäßigungen.

## § 2a

**Negative Einkünfte mit Auslandsbezug**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

- (1) <sup>1</sup>Negative Einkünfte
1. aus einer in einem ausländischen Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte,
  2. aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte,
  3. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat (ausländische Körperschaft), oder
    - b) aus der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer ausländischen Körperschaft oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer ausländischen Körperschaft,
  4. in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat,
  5. aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat,
  6. a) aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind, oder
    - b) aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, dass diese ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die
      - aa) von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen, oder
      - bb) an im Inland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen, oder
      - cc) insgesamt nur vorübergehend an im Ausland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen worden sind, oder
    - c) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Buchstaben a und b,
  7. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an
    - b) aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals
    - c) in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an

einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind,

dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und – mit Ausnahme der Fälle der Nummer 6 Buchstabe b – aus demselben Staat, in den Fällen der Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. <sup>2</sup>Den negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt. <sup>3</sup>Soweit die negativen Einkünfte nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat, in den Fällen der Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, erzielt. <sup>4</sup>Die Minderung ist nur insoweit zulässig, als die negativen Einkünfte in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte). <sup>5</sup>Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 gilt sinngemäß.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen; das unmittelbare Halten einer Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie die mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung gilt als Bewirkung gewerblicher Leistungen, wenn die Kapitalgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die in Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

...

(3) <sup>1</sup>§ 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 Steuer-



pflichtigen 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 2a Abs. 3 Satz 3, 5 und 6 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2008 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 5 in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird. <sup>4</sup>Insoweit ist in § 2a Abs. 3 Satz 5 letzter Halbsatz die Bezeichnung „§ 10d Abs. 3“ durch „§ 10d Abs. 4“ zu ersetzen. <sup>5</sup>§ 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.“

<sup>6</sup>§ 2a Abs. 4 ist für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(4) <sup>1</sup>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 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. <sup>2</sup>Satz 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.“

...

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

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 52 Abs. 3 EStG durch das SStEG

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1999*: s. § 2a Anm. 4, 31 ff. u. 267 ff.
- ▶ *SStEG v. 7.12.2006* (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Die bisherige Übergangsregelung zur Anwendung von § 2a Abs. 4 wird bis zum VZ 2005 begrenzt (Abs. 3 Satz 5). Vom VZ 2006 bis VZ 2008 gilt § 2a Abs. 4 mit der Maßgabe, dass die Rechtsfolgen – Nachversteuerung ausgeglichener/abgezogener Verluste – auch dann eintreten, wenn die unbeschränkte StPflicht auf Grund einer Verlegung des Wohnsitzes oder der Geschäftsleitung wegfällt bzw. die abkommensrechtl. Ansässigkeit in Deutschland beendet wird (Abs. 3 Satz 6).

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderungen des Abs. 3 gelten erstmals ab dem VZ 2006 (§ 52 Abs. 3 Satz 6 idF des SStEG).

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Abs. 3 Satz 5 regelt die Anwendung von § 2a Abs. 4 für eine Übergangszeit von 1999 bis 2008. Die Regelung knüpft an Abs. 3 Sätze 1–4 an. Diese Vorschriften sollen eine Nachversteuerung der gem. § 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 aF ausgeglichenen/abgezogenen Verluste bewirken. Der danach ausgeglichene/abgezogene Verlust ist nach Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3 in den folgenden VZ bis einschließlich VZ 2008 wieder hinzuzurechnen, soweit die gewerblichen Betriebsstätten des ausländ. Staats Gewinn erzielen (s. dazu § 2a Anm. 269 ff.). § 2a Abs. 4 enthält weitere Hinzurechnungstatbestände für die Fälle der Umwandlung einer in einem ausländ. Staat belegenen Betriebsstätte in eine KapGes., deren Übertragung und Aufgabe. Die EG-Fusions-RL v. 23.7.1990 (90/434/EWG) lässt insoweit die Hinzurechnung früherer Betriebsstättenverluste, die im Inland geltend gemacht wurden, ausdrücklich zu (Art. 10 Abs. 1 Satz 2 der Fusions-RL). Dadurch soll verhindert werden, dass die Nachversteuerung durch gewinnneutralen Rechtsträgerwechsel umgangen wird (vgl. i. E. § 2a Anm. 279 ff.). Mit der Einfügung des Satzes 6 werden zusätzliche Umgehungstatbestände für die Fälle des Wegfalls des deutschen Besteuerungsrechts aufgenommen. Der Gesetzgeber beruft sich dabei auf Art. 10 Abs. 1 Satz 2 der Fusions-RL.

**Bedeutung der Änderung:** In den VZ 2006–2008 kommt es auch dann zu einer Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 aF ausgeglichener oder abgezogener und bislang nicht hinzugerechneter Verluste, wenn der Stpfl. aus der unbeschränkten ESt.- oder KStPflicht ausscheidet oder wenn in Fällen der Doppelansässigkeit dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zusteht (vgl. Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA) und der Stpfl. aus der Ansässigkeit in Deutschland ausscheidet.

**§ 3 Nr. 2**

**[Leistungen der Arbeitsförderung]**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das Ges. zur Fortentwicklung der Grundsicherung  
für Arbeitsuchende v. 20.7.2006 (BGBl. I 2006, 1706)

Steuerfrei sind

...

2. das Arbeitslosengeld, das Teilarbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, das Winterausfallgeld, die Arbeitslosenhilfe, der Zuschuss zum Arbeitsentgelt, das Übergangsgeld, das Unterhaltsgeld, die Eingliederungshilfe, das Überbrückungsgeld, **der Gründungszuschuss**, der Existenzgründungszuschuss nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz sowie das aus dem Europäischen Sozialfonds finanzierte Unterhaltsgeld und die aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz und die übrigen Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden oder zur Förderung der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger gewährt werden, sowie Leistungen auf Grund der in § 141m Abs. 1 und § 141n Abs. 2 des Arbeitsförderungsgesetzes oder § 187 und § 208 Abs. 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch genannten Ansprüche, Leistungen auf Grund der in § 115 Abs. 1 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch in Verbindung mit § 117 Abs. 4 Satz 1 oder § 134 Abs. 4, § 160 Abs. 1 Satz 1 und § 166a des Arbeitsförderungsgesetzes oder in Verbindung mit § 143 Abs. 3 oder § 198 Satz 2 Nr. 6, § 335 Abs. 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch genannten Ansprüche, wenn über das Vermögen des ehemaligen Arbeitgebers des Arbeitslosen das Konkursverfahren, Gesamtvollstreckungsverfahren oder Insolvenzverfahren eröffnet worden ist oder einer der Fälle des § 141b Abs. 3 des Arbeitsförderungsgesetzes oder des § 183 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch vorliegt, und der Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag nach § 249e Abs. 4a des Arbeitsförderungsgesetzes in der bis zum 31. Dezember 1997 geltenden Fassung;

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung  
des § 3 Nr. 2 durch das Ges. zur Fortentwicklung  
der Grundsicherung für Arbeitsuchende**

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich  
der Neuregelung**

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005:* s. § 3 Nr. 2 Anm. 1.
- ▶ *Ges. zur Fortentwicklung der Grundsicherung für Arbeitsuchende v. 20.7.2006* (BGBl. I 2006, 1706): Die StBefreiung wurde auf den Gründungszuschuss nach dem SGB III ausgedehnt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nr. 2 idF des Ges. v. 20.7.2006 ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.8.2006, Art. 16 Abs. 1 des Ges. v. 20.7.2006) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung soll der Gründungszuschuss nach dem SGB III mit dem schon bislang stfreien Überbrückungsgeld nach dem SGB III gleichgestellt werden (BTDrucks. 16/1696, 33).

**Bedeutung der Änderung:** Durch das Ges. v. 20.7.2006 wurde in §§ 57 f. SGB III mit dem Gründungszuschuss ein weiteres Instrument der Arbeitsförderung eingeführt. Er wird unter bestimmten weiteren, in § 57 Abs. 2 ff. SGB III geregelten Voraussetzungen früheren ArbN für 9 bis maximal 15 Monate gewährt, die durch Aufnahme einer selbständigen, hauptberuflichen Tätigkeit die Arbeitslosigkeit beendet haben. Der Gründungszuschuss ersetzt die bisherigen arbeitsmarktpolitischen Instrumente Überbrückungsgeld und Existenzgründungszuschuss. Er dient nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 57 Abs. 1 SGB III der Sicherung des Lebensunterhalts und der sozialen Sicherung in der Zeit nach der Existenzgründung. Seine StFreistellung war schon aus Gründen der Gleichbehandlung mit den anderen Leistungen der Arbeitsförderung (s. dazu § 3 Nr. 2 Anm. 2f.) geboten. Zur systematischen Rechtfertigung der StBefreiung dieser Sozialleistungen s. § 3 Allg. Anm. 14.

### § 3 Nr. 3

#### [Kapitalabfindungen aufgrund der gesetzlichen Rentversicherung und der Beamten-(Pensions-)Gesetze]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

3. a) Rentenabfindungen nach § 107 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, nach § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach § 43 des Soldatenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes,
- b) Beitragserstattungen an den Versicherten nach den §§ 210 und 286d des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie nach den §§ 204, 205 und 207 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, Beitragserstattungen nach den §§ 75 und 117 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte und nach § 26 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch,
- c) Leistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den Leistungen nach den Buchstaben a und b entsprechen,
- d) Kapitalabfindungen und Ausgleichszahlungen nach § 48 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach den §§ 28 bis 35 und 38 des Soldatenversorgungsgesetzes;

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 3 durch das JStG 2007

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 3 Nr. 3 Anm. 1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Nr. 3 wurde neu gefasst.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

*Starke*

E 1

##21##

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nr. 3 idF des JStG 2007 ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (hier: 19.12.2006, Art. 20 Abs. 1 des JStG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung soll der Anwendungsbereich der Nr. 3 präzisiert sowie aus Gründen der Gleichbehandlung auf berufsständische Versorgungseinrichtungen ausgedehnt und außerdem klargestellt werden, welche Leistungen von der StBefreiung erfasst werden (BTDrucks. 16/3368, 16).

**Bedeutung der Änderung:** Die Neufassung führt zwar neben der Einbeziehung der Leistungen berufsständischer Versorgungseinrichtungen (Buchst. c) und der Leistungen aufgrund landesrechtl. Regelungen (Buchst. a und d), die infolge der Föderalismusreform einzubeziehen waren (s. BTDrucks. 16/3368, 16), in der Tat im Wesentlichen zu einer Präzisierung und Klarstellung der von der StBefreiung erfassten Leistungen (vgl. etwa zur bisherigen Rechtslage die Auflistung bei § 3 Nr. 3 Anm. 3 sowie in H 5 LStH). Für deutsch-schweizerische Grenzgänger ergibt sich allerdings eine Verschlechterung, da die von ihnen geleisteten ArbNBeiträge nach der Neuregelung nicht mehr stbefreit sind (so BTDrucks. 16/3368, 8f. zu den Auswirkungen des entsprechenden Änderungsantrags der Fraktionen von CDU/CSU und SPD). Dies kann je nach Fallgestaltung unter Berücksichtigung der neueren Rspr. des BVerfG zum sog. Dispositionsschutz (grundlegend BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67; s. auch BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17) aufgrund der Rückbeziehung auf den gesamten VZ 2006 (s. Anm. J 06-1) zu einer verfassungsrechtl. in besonderer Weise rechtfertigungsbedürftigen echten Rückwirkung führen.

## § 3 Nr. 11

### [Bezüge aus öffentlichen Mitteln usw.]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

11. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern. <sup>2</sup>Darunter fallen nicht Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die auf Grund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden. <sup>3</sup>Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer **bestimmten** Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird;

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 11 durch das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 3 Nr. 11 Anm. 1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 3 wurde vor dem Wort „Arbeitnehmertätigkeit“ das Wort „bestimmten“ eingefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nr. 11 idF des JStG 2007 ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (hier: 1.1.2007, Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 06-2

**Grund der Änderung:** Nach Auffassung des Gesetzgebers soll die allgemeine Verpflichtung zur (zukünftigen, s. § 3 Nr. 11 Anm. 23) Aufnahme

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Starke

E 1

##23##

einer ArbNTätigkeit der StBefreiung gem. Satz 1 nicht entgegenstehen (BTDrucks. 16/2712, 40). Deshalb wurde die Ausschlussklausel des Satzes 3 hinsichtlich der Aufnahme einer zukünftigen Erwerbstätigkeit auf die Verpflichtung zur Aufnahme einer bestimmten ArbNTätigkeit begrenzt.

**Bedeutung der Änderung:** Die Neuregelung bewirkt, dass die StFreiheit von Beihilfen iSd. Satzes 1 nur noch dann ausgeschlossen ist, wenn sie im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur zukünftigen Aufnahme einer bestimmten ArbNTätigkeit steht. In der Praxis betroffen sind im Wesentlichen Ausbildungsbeihilfen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 23 und 16). Wie schon bislang bei den Beihilfen zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Kunst (s. § 3 Nr. 11 Anm. 16) kommt es mithin darauf an, ob sich die eingegangene Verpflichtung des Beihilfenempfängers als Gegenleistung für die Gewährung der Beihilfen darstellt (so schon zur bisherigen Rechtslage § 3 Nr. 11 Anm. 23).



### § 3 Nr. 13

#### [Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006  
(BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

Steuerfrei sind

...

13. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. <sup>2</sup>Die als Reisekostenvergütungen gezahlten Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen sind nur insoweit steuerfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht übersteigen; Trennungsgelder sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, **Abs. 2 Satz 7 bis 9** und Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 13 durch das StÄndG 2007

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

###### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 3 Nr. 13 Anm. 1.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.12.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Satz 2 wurde der Rechtsverweis auf § 9 auf dessen Abs. 2 Sätze 7–9 ausgedehnt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nr. 13 Satz 2 idF des StÄndG 2007 ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei Inkraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2007, Art. 10 Satz 2 StÄndG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 (Art. 1 Nr. 20 Buchst. a StÄndG 2007) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

##### 2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 06-2

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine Folgeänderung (Zitatanpassung) zur Umgliederung der Rege-

lungen über Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aF nach § 9 Abs. 2 nF (BTDrucks. 16/1545, 12).

**Bedeutung der Änderung:** Im Zuge der Neuregelung solcher Fahrtaufwendungen, die mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängen und regelmäßig anfallen (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung), wurden die Regelungen zum Abzugsumfang bei den Familienheimfahrten aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 ff. aF weitgehend inhaltsgleich nach § 9 Abs. 2 Sätze 7 ff. umgegliedert. Da Nr. 13 im Wege verfassungskonformer Reduktion dahin auszulegen ist, dass nur solche Leistungen des Dienstherrn stfrei gestellt werden können, die Aufwendungen ersetzen, bei denen es sich um WK handelt (BFH v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; neuestens bestätigt durch BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, DB 2007, 1334), musste der Rechtsverweis auf § 9 entsprechend angepasst werden. Da die Regelungen zum Abzug dem Grunde nach von Mehraufwendungen bei einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung allerdings weiterhin in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 verblieben sind, musste der Rechtsverweis in Nr. 13 Satz 2 auf diesen Vorschriften teil beibehalten werden.

Die praktische Bedeutung der Neuregelung ist gering, weil die nach den öffentlich-rechtl. Vorschriften zu gewährenden Trennungsgelder regelmäßig deutlich hinter den früher als, ab VZ 2007 „wie“ WK höchstens abziehbaren Beträgen zurückbleiben (s. näher § 3 Nr. 13 Anm. 15).

### § 3 Nr. 16

#### [Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung der privaten Arbeitnehmer]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006  
(BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

Steuerfrei sind

...

16. die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen, bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und bei Familienheimfahrten mit dem eigenen oder außerhalb des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 2 nicht übersteigen; Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 16 durch das StÄndG 2007

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

###### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 3 Nr. 16 Anm. 1.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.12.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Halbs. 1 aE wurde der bisherige Rechtsverweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auf § 9 Abs. 2 umgestellt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nr. 16 idF des StÄndG 2007 ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2007, Art. 10 Satz 2 StÄndG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 (Art. 1 Nr. 20 Buchst. a StÄndG 2007) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Starke

E 1

##27##

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine Folgeänderung (Zitatanpassung) zur Aufhebung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF und der Änderung in § 9 Abs. 2 (BTDrucks. 16/1545, 12).

**Bedeutung der Änderung:** Im Zuge der Neuregelung solcher Fahrtaufwendungen, die mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängen und regelmäßig anfallen (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung), wurden die Regelungen zum Abzugsumfang bei den Familienheimfahrten aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 ff. aF weitgehend inhaltsgleich nach § 9 Abs. 2 Sätze 7 ff. umgegliedert.

Nr. 16 ist im Wege verfassungskonformer Reduktion dahin auszulegen, dass nur der Ersatz solcher Aufwendungen stfrei ist, die stl. dem Grunde und der Höhe nach (so ausdrücklich BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, DB 2007, 1334 Rn. 13; s. auch schon BFH v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17) WK darstellen. Dies gilt für den Anwendungsbereich der Nr. 16 umso mehr, als private ArbG im Unterschied zu den öffentlich-rechtl. Dienstherren nicht durch Rechtsvorschriften auf bestimmte Höchstgrenzen für entsprechende Erstattungen festgelegt sind. Um eine gleichheitswidrige Begünstigung bestimmter ArbN des privaten Diensts zu vermeiden (in der Praxis wohl insbes. bei Führungskräften), war deshalb die Anpassung des Rechtsverweises an die nunmehr in § 9 Abs. 2 geregelte Begrenzung der Abziehbarkeit „wie“ WK erforderlich. Zur Grundsatzkritik an der missglückten Regelungstechnik bei den Einschränkungen der Nr. 16 s. ausführl. § 3 Nr. 16 Anm. 8 und 10.

## § 3 Nr. 40

## [Halbeinkünfteverfahren]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

40. die Hälfte

- 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 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. <sup>2</sup>Dies 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. <sup>3</sup>**Satz 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 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes. <sup>2</sup>Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>**Buchstabe a Satz 3 gilt entsprechend,**
- c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes im Sinne des § 17 Abs. 2. <sup>2</sup>Satz 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. <sup>2</sup>**Dies 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).** <sup>3</sup>**Satz 1 Buchstabe d Satz 2 gilt nicht, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteu-**

**ergesetzes 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. 2 Satz 1 Nr. 1, 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) der Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a,
- h) der Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 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.

<sup>2</sup>Dies gilt für Satz 1 Buchstabe d bis h auch in Verbindung mit § 20 Abs. 3. <sup>3</sup>Satz 1 Buchstabe a und b ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind. <sup>4</sup>Satz 3 gilt nicht, wenn

- a) der in Satz 1 Buchstabe a und b bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder des § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes, auf die der Erwerb der in Satz 3 bezeichneten Anteile zurückzuführen ist, stattfindet, es sei denn, innerhalb des genannten Siebenjahreszeitraums wird ein Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes gestellt oder
- b) die in Satz 3 bezeichneten Anteile auf Grund eines Einbringungsvorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder nach § 23 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes erworben worden sind, es sei denn, die eingebrachten Anteile sind unmittelbar oder mittelbar auf eine Einbringung im Sinne des Buchstabens a innerhalb der dort bezeichneten Frist zurückzuführen.

<sup>3</sup>Satz 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. <sup>4</sup>Satz 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;

...

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

## Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen von § 3 Nr. 40</b>		<b>Erläuterungen zur Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b</b>	
1. Rechtsentwicklung . . . . .	J 06-1	1. Voraussetzungen von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3 . . . . .	J 06-9
2. Zeitlicher Anwendungsbereich		2. Rechtsfolge von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3 . . . . .	J 06-10
a) Zeitliche Anwendung der Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b . . . . .	J 06-2	3. Anwendung bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Nr. 40 Satz 1 Buchst. b) . . . . .	J 06-11
b) Zeitliche Anwendung der Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. d	J 06-3	<b>Erläuterungen zur Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2</b>	
c) Zeitliche Anwendung der Aufhebung von Satz 3 und 4 . . . . .	J 06-4	1. Überblick über die Voraussetzungen . . . . .	J 06-12
3. Grund und Bedeutung der Änderung durch das SEStEG . . . . .	J 06-5	2. Voraussetzungen für die Steuerfreistellung einer verdeckten Gewinnausschüttung	
4. Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2007		a) Sonstige Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2	J 06-13
a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-6	b) Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 . . . . .	J 06-14
b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-7	c) Einkommen der leistungsgemindert . . . . .	J 06-15
5. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie . . . . .	J 06-8	3. Rechtsfolge . . . . .	J 06-16
		<b>Erläuterungen zur Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 3 . . . . .</b>	
			J 06-17

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen von § 3 Nr. 40

**Schrifttum:** HARLE/KULEMANN, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Versteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen, GmbHR 2006, 976; BRIESE, Nochmals: Zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage, GmbHR 2006, 1308; STRNAD, Das Korrespondenzprinzip in § 8, § 8b KStG gemäß JStG 2007, GmbHR 2006, 1321; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; OTT, Änderungen im Körperschaft- und Umwandlungssteuerrecht durch das SEStEG, INF 2007, 97; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG: Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; TETZLAFF/SCHALLOCK, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; WARNKE, Jahressteuergesetz 2007 - Ertragsteuerliche Änderungen, EStB 2007, 98.

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung**

**Rechtsentwicklung bis 2003:** s. § 3 Nr. 40 Anm. 5.

**Rechtsentwicklung bis 2005:** s. § 3 Nr. 40 Anm. J 03-1.

**Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie v. 17.11.2006** (BGBl. I 2006, 2606; BStBl. I 2007, 2): In Satz 5 (jetzt Satz 3) wird wegen einer Änderung des KWG nicht mehr auf § 1 Abs. 12 KWG, sondern auf § 1a KWG verwiesen.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Nr. 40 Satz 1 Buchst. a wird um einen neuen Satz 3 ergänzt, der die hälftige StBefreiung ausschließt, wenn Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind. Nach einem neuen Satz 3 in Buchst. b gilt der Ausschlussstatbestand dort entsprechend. Darüber hinaus werden die Sätze 3 und 4 aufgehoben, weil mit der Neukonzeption des Einbringungs- teils des UmwStG einbringungsgeborene Anteile abgeschafft wurden. Im neuen Satz 4 wird aufgrund der Streichung der alten Sätze 3 und 4 nicht mehr auf Satz 5, sondern auf Satz 3 verwiesen.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die hälftige StFreistellung von laufenden Beteiligungserträgen gem. Satz 1 Buchst. d wird für vGA davon abhängig gemacht, dass das Einkommen der leistenden Körperschaft insoweit nicht gemindert wurde (neuer Satz 2). Die Anwendung des neu eingefügten Satz 2 wird für bestimmte Dreiecksverhältnisse insbes. mit Auslandsbezug wieder ausgeschlossen (neuer Satz 3).

**2. Zeitlicher Anwendungsbereich**J 06-2 **a) Zeitliche Anwendung der Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b**

Die Neuregelung ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 für Anteilsveräußerungen anzuwenden, die ab dem VZ 2006 erfolgen. § 52 Abs. 1 findet Anwendung, weil der Gesetzgeber keine eigenständige Anwendungsregel geschaffen hat (aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [77]; SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“: Veräußerung nach dem 12.12.2006). Die Neuregelung gilt bereits für Veräußerungen im VZ 2006, weil § 52 Abs. 1 zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des SEStEG noch in der Fassung galt, die eine Anwendung des EStG ab dem VZ 2006 vorsah.

*Verfassungsrechtliche Bedenken:* Gegen die rückwirkende Anwendung der Neuregelung auf Anteilsveräußerungen, die vor der Verkündung des Gesetzes im BGBl. I erfolgten, bestehen erhebliche verfassungsrechtl. Bedenken. Zwar hat das BVerfG seine sog. Veranlagungszeitraumrechtsprechung, nach der wegen der Entstehung des StAnspruchs erst zum Ende des Besteuerungszeitraums eine rückwirkende Änderung von StGesetzen innerhalb des laufenden VZ zulässig sei, nicht ausdrücklich aufgegeben (BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [240 ff.]). Bei der rückwirkenden Änderung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b dürfte jedoch die neuere Rspr. des BVerfG einschlägig sein, die die VZ-Rspr. zugunsten eines handlungsorientierten Dispositionsschutzkonzepts eingeschränkt hat (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE



105, 12; s. ausf. Einf. ESt Anm. 523 ff.). Danach sind rückwirkende Änderungen im laufenden VZ unzulässig, wenn der Stpfl. im laufenden Jahr eine abschließende wirtschaftliche Disposition im Vertrauen auf den Fortbestand der bestehenden Rechtslage getroffen hat. Soweit ein Stpfl. also Anteile vor der endgültigen Verkündung der Rechtsänderung veräußert hat, dürfte sein Vertrauen auf die zu diesem Zeitpunkt bestehende stl. Rechtslage schutzwürdig sein, so dass die rückwirkende Änderung uE verfassungsrechtl. höchst bedenklich ist.

#### b) Zeitliche Anwendung der Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. d J 06-3

Nach § 52 Abs. 4b Satz 2 ist die Neufassung des Buchst. d auf Einnahmen und Bezüge anzuwenden, die beim Anteilseigner nach dem 18.12.2006 zufließen. Für die zeitliche Anwendung ist somit allein auf den Zufluss der vGA beim Anteilseigner abzustellen, während es unerheblich ist, wann der Abfluss der Zuwendung bei der leistenden Körperschaft stl. zu erfassen ist (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]).

#### c) Zeitliche Anwendung der Aufhebung von Satz 3 und 4 J 06-4

Die zeitliche Anwendung der Neufassung richtet sich nach der Frage, ob Anteile veräußert werden, die noch nach dem alten UmwStG als einbringungsgeboren gelten. Denn die Aufhebung der Sätze 3 und 4 ist lediglich eine Folgeänderung, nachdem der Einbringungsteil des UmwStG neu konzipiert und dadurch die Rechtsfigur der einbringungsgeborenen Anteile abgeschafft wurde. Werden Anteile veräußert, die noch einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG aF sind, gelten die Sätze 3 und 4 auch in Zukunft fort.

**Abgeschlossene Einbringung bis zum 12.12.2006:** Einbringungsgeboren nach altem Umwandlungssteuerrecht sind jene Anteile, die auf einem Einbringungsvorgang beruhen, für den die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register bis zum 12.12.2006 erfolgt ist. Sollte die Wirksamkeit der Einbringung nicht von einer solchen Eintragung abhängig sein, gilt das alte Recht, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten WG bis zum 12.12.2006 übergegangen ist (§ 27 Abs. 2 UmwStG nF). Unerheblich ist daher, wann die für die Einbringung erhaltenen Anteile auf den Einbringenden übertragen wurden.

**Zeitlich gestreckte Einbringung ohne Eintragung:** Bei einem Einbringungsvorgang ohne Eintragungserfordernis, der vor dem 12.12.2006 beginnt, sich aber über diesen Zeitpunkt erstreckt, ist schon das neue Recht anzuwenden. § 27 Abs. 1 und 2 UmwStG nF stellen uE für die zeitliche Anwendung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an *allen* eingebrachten WG ab. Somit richtet sich die zeitliche Anwendung nach dem Zeitpunkt, in dem das letzte WG auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wurde.

### 3. Grund und Bedeutung der Änderung durch das SEStEG J 06-5

**Grund und Bedeutung der Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b:** Der Gesetzgeber will mit der Einführung der Vorschrift eine Besteuerungslücke schließen. Die Veräußerung oder Entnahme von Anteilen soll nach Buchst. a Satz 3 nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, wenn

und soweit sich Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge in den Vorjahren im vollem Umfang gewinnmindernd ausgewirkt hatten. Diese Einschränkung soll sicherstellen, dass es nicht zu einer unberechtigten Begünstigung kommt, indem sich zwar der Abzug voll, der um den Abzug erhöhte Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme jedoch nur zur Hälfte stl. auswirkt (FÖRSTER, DB 2007, 72 [77]). Der Gesetzgeber wollte wie bei der Wertaufholung also eine mehrfache Begünstigung des Stpfl. ausschließen (BTDrucks. 16/2710, 27), die sich durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ergeben konnte. Auf Vorschlag des FinAussch. wurde eine entsprechende Anwendung der Vorschrift auch für die Veräußerung oder Entnahme von Anteilen im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Ganzen (Buchst. b iVm. § 16) angeordnet (BTDrucks. 16/3369, 5).

**Grund und Bedeutung der Aufhebung von Satz 3 und 4:** Das Umwandlungssteuerrecht wurde mit dem SEStEG grundlegend reformiert. Auch die Besteuerung von Einbringungsvorgängen nach §§ 20 ff. UmwStG hat eine konzeptionelle Neuausrichtung erfahren.

► *Keine einbringungsgeborenen Anteile mehr:* Das bisher geltende Besteuerungssystem für einbringungsgeborene Anteile wurde aufgegeben. Die Neuregelung geht nunmehr zum Grundsatz der nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven beim Einbringen über (BTDrucks. 16/2710, 46). Der durch die Änderung des Besteuerungskonzepts veranlasste Wegfall einbringungsgeborener Anteile hat die Notwendigkeit einer Missbrauchs Klausel im Rahmen des § 3 Nr. 40 entbehrlich gemacht. Die Sätze 3 und 4 konnten daher aufgehoben werden (BTDrucks. 2710, 27).

► *Fortgeltung des alten Rechts:* Allerdings ist zu beachten, dass die Missbrauchs Klauseln auch in Zukunft auf die Veräußerung *alter* einbringungsgeborener Anteile weiter anzuwenden sind (§ 52 Abs. 4b Satz 2). Für Anteile, die aus einer Einbringung bis zum 12.12.2006 hervorgegangen sind, gelten die ursprünglichen Besteuerungsregeln weiter. Damit muss sich die Praxis an ein Nebeneinander verschiedener Besteuerungskonzepte gewöhnen, wobei nur mit einem Blick in die Anwendungsvorschriften des § 52 zu entdecken ist, dass das alte Recht noch weiterhin gilt. Begnügt sich der Rechtsanwender dagegen mit der Lektüre des § 3 Nr. 40, läuft er Gefahr, das für seinen Fall einschlägige Recht nicht aufzufinden.

#### 4. Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2007

##### J 06-6 a) Grund der Änderung

**Verknüpfung der Besteuerung von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft:** Die Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner soll durch die Ergänzung von Buchst. d durch einen neuen Satz 2 besser aufeinander abgestimmt werden. Bei Gewährung einer vGA soll sichergestellt werden, dass dem Anteilseigner die hälftige StBefreiung nur gewährt wird, wenn der (verdeckt) ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Gesellschaft die stl. Bemessungsgrundlage nicht gemindert hat und daher besteuert worden ist (BTDrucks. 16/2712, 40). Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist daher zukünftig ausgeschlossen, wenn zB ein überhöhtes Gehalt eines Ge-

sellschafter-Geschäftsführers bestandskräftig als BA bei der Körperschaft erfasst wurde (BTDrucks. 16/2712, 40). Ohne kstl. Vorbelastung wird der ausgeschüttete Gewinn beim Anteilseigner nunmehr in voller Höhe besteuert. Eine entsprechende Regelung für körperschaftliche Anteilseigner sieht § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 4 KStG vor. Über § 7 GewStG sind die Sätze 2 und 3 auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu beachten.

**Sachverhalte mit Auslandsbezug:** Darüber hinaus soll das Entstehen „weißer Einkünfte“ insbes. bei Sachverhalten mit Auslandsbezug verhindert werden (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [215]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]). „Weiße Einkünfte“ entstehen, wenn die Zuwendung einer ausländ. Körperschaft im Sitzstaat als BA behandelt wird, während sie beim Anteilseigner in Deutschland eine vGA darstellt, die nach bisherigem Recht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt. Dabei soll der Gesetzgeber die sich aus der Anwendung des § 8a KStG ergebenden Qualifikationskonflikte im Auge gehabt haben (BENECKE, NWB 2006, Beratung aktuell, 3429). Bei der Finanzierung ausländ. Gesellschaften vertrat die FinVerw. schon bisher die Auffassung, dass die StBefreiung des § 3 Nr. 40 bzw. § 8b KStG davon abhängig ist, dass die Zinszahlung bei der ausländ. Tochter nicht gewinnmindernd berücksichtigt wurde (BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593). Diese Verwaltungsauffassung erhält nunmehr durch das JStG 2007 eine gesetzliche Grundlage (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [215]).

**Rückausnahme zu Satz 2:** Um eine ungewollte Doppelbelastung einer vGA in bestimmten Dreieckskonstellationen insbes. mit Auslandsbezug zu verhindern, wird Satz 2 unter den besonderen Voraussetzungen des Satzes 3 suspendiert. Die Rückausnahme von Satz 3 greift in Fällen ein, in denen eine vGA das Einkommen einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person erhöht hat und diese StFestsetzung nicht nach § 32a KStG geändert werden kann, weil die nahe stehende Person zB im Ausland ansässig ist (BTDrucks. 16/3368, 37).

#### b) Bedeutung der Änderung

J 06-7

**Materielle Korrespondenz bei verdeckter Gewinnausschüttung:** Für den Bereich der vGA wird mit der Neuregelung eine materielle Korrespondenz zwischen der Besteuerung von Körperschaften und ihren Anteilseignern in das Ertragsteuerrecht eingeführt. Eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner war dem Steuerrecht bislang fremd (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514). Isoliert betrachtet erscheint eine entsprechende materielle Korrespondenz im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens als systemgerecht, weil sich die hälftige StFreistellung beim Anteilseigner durch die Vorbelastung einer Gewinnausschüttung mit KSt. auf Ebene der Körperschaft rechtfertigt (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 12f.). Ist der ausgeschüttete Gewinn tatsächlich nicht mit KSt. vorbelastet, entfällt auch die Rechtfertigung einer hälftigen StFreistellung der Gewinnausschüttung beim Anteilseigner. Der Gesetzgeber stellt durch die Neuregelung also eine noch engere Verbindung zwischen der Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner her. Insoweit handelt es sich um eine konsequente Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens, da dieses dogmatisch auf eine integrierte Betrachtung der verschiedenen Besteue-

rungsebenen hin angelegt ist (s. auch § 3 Nr. 40 Anm. 12 f. und SCHÖN, StuW 2000, 151). Dementsprechend wurde schon kurz nach der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gefordert, dass die nachträgliche Aufdeckung einer vGA bei der Körperschaft eine zutreffende Erfassung der Leistung beim Anteilseigner auch im Fall einer bestandskräftigen EStFestsetzung ermöglichen müsse, um eine ungerechtfertigte Überbesteuerung zu verhindern (s. § 3 Nr. 40 Anm. 159). Diesem Anliegen ist der Gesetzgeber mit der Einführung des § 32a KStG nachgekommen. Eine Verknüpfung der Besteuerungsebenen für die umgekehrte Konstellation, dass die vGA bei der Körperschaft bestandskräftig als BA erfasst wurde, ist daher konsequent.

**Dogmatische Neuausrichtung:** Jedoch ist zu bedenken, dass der Gesetzgeber mit der Einführung einer korrespondierenden Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner isoliert für den Fall der vGA das Halbeinkünfteverfahren dogmatische neu ausrichtet. Der Gesetzgeber hatte bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens bewusst auf eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner verzichtet. Die StBefreiung einer Gewinnausschüttung war bisher nicht davon abhängig, dass der Gewinn tatsächlich bei der Körperschaft besteuert wurde. Eine die hälftige StBefreiung rechtfertigende Vorbelastung wurde sowohl für inländ. als auch für ausländ. Gewinnausschüttungen vom Gesetz unterstellt. Besonders deutlich wird dies bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen ausländ. Körperschaften, weil diese unabhängig von Höhe und Art der Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat hälftig stfrei gestellt wurde (s. § 3 Nr. 40 Anm. 160). Aber auch für reine Inlandssachverhalte war die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nicht von der Herkunft der Mittel, die die Körperschaft ihren Anteilseigner zugewendet hat, abhängig (s. § 3 Nr. 40 Anm. 153). Mit der Einführung einer materiellen Korrespondenz für vGA ändert der Gesetzgeber diese dogmatische Grundausrichtung des Halbeinkünfteverfahrens.

**Keine konsequente Umsetzung:** Der Gesetzgeber hat auf eine konsequente Umsetzung einer materiellen Korrespondenz verzichtet. Er beschränkt sich darauf, eine korrespondierende Besteuerung nur für vGA und nicht für alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vorzuschreiben. Systematisch bedenklich ist eine solche Beschränkung auf vGA, denn die hälftige StFreiheit rechtfertigt sich für alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 mit der Vorbelastung des Gewinns mit KSt., und nicht nur bei vGA kann es zu weißen Einkünften kommen (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]). Konsequenter wäre es daher gewesen, entweder alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 in den Ausschlussstatbestand einzubeziehen oder bei Aufdeckung einer vGA auf Anteilseignerebene eine dem § 32a KStG vergleichbare Änderungsvorschrift für den KStBescheid der leistenden Körperschaft einzuführen. Denn im letzteren Fall könnte eine korrespondierende Besteuerung durch eine rückwirkende stl. Erfassung der vGA bei der Körperschaft sichergestellt werden. Es wäre auch denkbar gewesen, eine korrespondierende Besteuerung dadurch sicherzustellen, dass der KStBescheid mit der Funktion eines Grundlagenbescheids ausgestattet worden wäre. Allerdings muss eingeräumt werden, dass solche Änderungsmöglichkeiten nur bei Inlandssachverhalten eine sachgerechte Lösung ermöglichen würden. Dies legt den Schluss nahe, dass

es dem Gesetzgeber tatsächlich entscheidend um die Erfassung von Sachverhalten mit Auslandsbezug gegangen ist.

**Europarechtliche Bedenken:** Die Neuregelung zielt insbes. auch auf Sachverhalte mit Auslandsbezug. Nicht zuletzt die Ausnutzung von Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht soll verhindert werden (BENECKE, NWB aktuell 2006, 3433). So soll die Verwaltungsauffassung zur Finanzierung ausländ. Tochtergesellschaften iSd. § 8a KStG durch die Neuregelung eine gesetzliche Grundlage erhalten (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]). Diese Zielrichtung des Gesetzes wirft die Frage nach der europarechtl. Zulässigkeit der Änderung auf. Zwar findet die Regelung sowohl auf Inlands- als auch auf Auslandssachverhalte Anwendung. Dennoch werden europarechtl. Bedenken geäußert, weil zumindest faktisch eine Ungleichbehandlung zwischen Inlandsfall und Outbound-Fall bestehe (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]). Die Anwendung des Satzes 2 auf Inlandssachverhalte sei faktisch die Ausnahme, während Hauptanwendungsgebiet der Regelung der Auslandssachverhalt sei. Darin sei eine europarechtl. unzulässige Ungleichbehandlung zu sehen, die auch nicht durch Kohärenzgesichtspunkte zu rechtfertigen wäre (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]). Es muss uE allerdings bezweifelt werden, ob die Regelung sich nicht aus der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens rechtfertigen lässt, die eine kstl. Vorbelastung für eine StBefreiung der vGA voraussetzt (ENGLISCH, IStR 2004, 685; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2004, 47). Europarechtl. zweifelhaft ist die Regelung jedoch insoweit, als sie in Bezug auf Auslandssachverhalte als Missbrauchsklausel verstanden werden kann. Europarechtl. ist eine Regelung, die einen Missbrauchsfall generalisierend ohne Prüfung des Einzelfalls unterstellt, jedoch unzulässig (zB EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, EuGHE 2002, I-11802, Rs. Lankhorst-Hohorst).

**Kein effektiver Rechtsschutz:** Darüber hinaus werden verfassungsrechtl. Bedenken geäußert, weil der Anteilseigner keine Möglichkeit habe, den KStBescheid der leistenden Körperschaft anzufechten, obwohl die Besteuerung bei der Körperschaft entscheidend dafür sei, ob die vGA beim ihm hälftig oder in voller Höhe besteuert wird. Die Bindung an die Besteuerung bei der Körperschaft müsse mit der Möglichkeit des Anteilseigners einhergehen, den KStBescheid anfechten zu können, damit ein verfassungsrechtl. gebotener effektiver Rechtsschutz gewährleistet werde (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [215]).

**Formelle Korrespondenz:** Ergänzt wird die Regelung durch die Einführung einer formellen Korrespondenz gem. § 32a KStG. Danach kann der StBescheid eines Anteilseigners geändert werden, soweit gegenüber einer Körperschaft ein StBescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

## 5. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie J 06-8

Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Änderung, nachdem das KWG geändert wurde. Die bisher in § 1 Abs. 12 KWG enthaltenen Bestim-

mungen über die Führung eines Handelsbuchs durch Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sind nunmehr in einen neuen § 1a KWG überführt worden. Daher wurde der entsprechende Verweis in Satz 3 geändert.

### Erläuterungen zur Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b

#### J 06-9 1. Voraussetzungen von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3

Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens wird nach Buchst. a Satz 3 bei der Veräußerung von Anteilen nunmehr ausgeschlossen, soweit in früheren Jahren auf die AK von Anteilen Rücklagen nach § 6b übertragen worden sind und sich die Übertragung in der Gewinnermittlung voll steuerwirksam ausgewirkt hatte.

**Veräußerung und Entnahme:** Für alle in Buchst. a Satz 1 aufgeführten Gewinnrealisationstatbestände gilt der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens nach Satz 3. Somit ist das Halbeinkünfteverfahren bei einer Veräußerung oder Entnahme von Anteilen ausgeschlossen, soweit auf die Anteile eine Rücklage nach § 6b übertragen wurde. Ausgenommen wird lediglich eine Betriebsvermögensmehrung, die auf einer Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 basiert (zu Einzelheiten s.u.).

**Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge:** Der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens nach Satz 3 setzt voraus, dass von den AK der veräußerten oder entnommenen Anteile ein Abzug nach § 6b vorgenommen worden ist. Nach der Gesetzesbegründung soll zB ein Begünstigung nach § 30 BergbauRatG zur Förderung des Steinkohlebergbaus einen *ähnlichen Abzug* iSd. Satz 3 darstellen. Darüber hinaus dürften auch Rücklagen für Ersatzbeschaffungen zu den ähnlichen Abzügen gehören (krit. IDW-Stellungnahme, WPg. 2006, 749 [750]).

**Voll steuerwirksam vorgenommen:** Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens wird nur ausgeschlossen, wenn der Abzug in der Vergangenheit voll steuerwirksam vorgenommen worden ist. Dies trifft auf alle Abzüge zu, die vor der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens durchgeführt wurden. Durch den Abzug des übertragbaren Gewinns auf die AK der erworbenen Anteile ist es vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zu einer uneingeschränkten StMinderung gekommen.

► *Abzüge nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens:* Satz 3 findet keine Anwendung, wenn die Gewinnübertragungen schon unter dem Regime des Halbeinkünfteverfahrens erfolgt sind (insbes. nach § 6b Abs. 10). Die Einbeziehung dieser Fälle wäre systemwidrig, weil der übertragene Veräußerungsgewinn auch ohne Anwendung des § 6b nur zur Hälfte stpfl. gewesen wäre (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1487; FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]). Somit kann es in diesen Fällen nicht zu einer unberechtigten mehrfachen Begünstigung kommen, die Satz 3 verhindern soll. UE führt eine Rücklagenübertragung nach § 6b Abs. 10 nicht zur Anwendung von Satz 3, weil sich der Abzug des Gewinns von den AK der erworbenen Anteile aufgrund der StBefreiung der Nr. 40 nicht voll, sondern nur hälftig steuermindernd ausgewirkt hat (glA KIRCHHOF/v. BECKERATH VII. § 3 Rn. 117). Dass der ge-

samte Veräußerungsgewinn einschließlich des nach Nr. 40 stfreien Teils auf die AK der erworbenen Anteile übertragen wird (§ 6b Abs. 10 Satz 3), dient allein der technisch zutreffenden Umsetzung der Vorschrift. Ein solches Verständnis dieses Tatbestandsmerkmals deckt sich wohl auch mit dem Willen des Gesetzgebers. In der Gesetzesbegründung wird nämlich ausdrücklich ausgeführt, dass nur Abzüge erfasst werden, die aus Jahren vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens stammen (BTDrucks. 16/2710, 27).

**Ausnahme bei Betriebsvermögensmehrungen aus Wertaufholung:** Für Betriebsvermögensmehrungen aus einer Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 gilt die Suspendierung des Halbeinkünfteverfahrens nicht. Soweit für die Anteile, auf deren AK auch eine Rücklage nach § 6b übertragen wurde, eine Wertzuschreibung erfolgt, ist diese grundsätzlich nur zur Hälfte stpfl. Allerdings ist wiederum der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens für in der Vergangenheit voll gewinnwirksame Teilwertabschreibungen nach Buchst. a Satz 2 zu beachten. Unter den Voraussetzungen von Buchst. a Satz 2 kann die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auch für Wertaufholungen ausgeschlossen sein (s. § 3 Nr. 40 Anm. 115).

## 2. Rechtsfolge von Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3

J 06-10

**Keine Steuerbefreiung der Einnahmen:** Werden Anteile veräußert oder entnommen, ist die hälftige StBefreiung nach Nr. 40 Buchst. a Satz 1 insoweit nicht zu gewähren, als Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam in der Vergangenheit vorgenommen worden sind. Ein Veräußerungserlös ist in Höhe des erfolgten Abzugs voll stpfl. Ein darüber hinausgehender Ertrag ist weiterhin zur Hälfte stfrei.

**Anwendung der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2:** Bei der Ermittlung des stpfl. Gewinns ist die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 zu beachten. Nach § 3c Abs. 2 dürfen Betriebsvermögensminderungen, BA, Veräußerungskosten oder WK, die mit den dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden. Da der Teil des Veräußerungserlöses, der auf den Abzug gem. § 6b entfällt, voll stpfl. ist, sind die Aufwendungen – insbes. der Buchwert der veräußerten Anteile – insoweit auch in voller Höhe abziehbar (FÖRSTER, DB 2007, 72 [77]).

Eine vergleichbare Rechtsfrage stellt sich bei der Veräußerung teilwertberechtigter Anteile. Zur Berechnung der Einkünfte in diesem Fall s. OFD Düsseldorf v. 5.6.2003, FR 2003, 739; SCHIRMER, FR 2003, 1231; ZIEREN/ADRIAN, DB 2006, 299.

## 3. Anwendung bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Nr. 40 Satz 1 Buchst. b)

J 06-11

Der Veräußerungspreis bei einer Betriebsveräußerung im Ganzen iSd. § 16 Abs. 2 wird zur Hälfte stfrei gestellt, soweit er auf Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse entfällt; Entsprechendes gilt im Fall einer Betriebsaufgabe (Buchst. b).

► *Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens:* Die hälftige StFreistellung wird nunmehr auch im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe aus-

geschlossen, soweit Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam in der Vergangenheit vorgenommen worden sind. Der Gesetzgeber vertritt zu Recht die Auffassung, dass nicht nur bei einer Einzelveräußerung von Anteilen iSd. Buchst. a, sondern auch bei Veräußerung oder Entnahme von Sachgesamtheiten iSd. Buchst. b der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens gerechtfertigt ist (BTDrucks. 16/3369, 5).

► *Teilwertberichtigte Anteile:* Weiterhin wird für teilwertberichtigte Anteile iSd. Buchst. a Satz 2 im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe die hälftige StBefreiung gewährt (FÖRSTER, DB 2007, 72 [77]), obwohl eine sachliche Rechtfertigung für diese Differenzierung nicht erkennbar ist (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 128). Der Gesetzgeber hat die seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens bestehende Unterscheidung nicht beseitigt, obwohl es sich aufgrund der Vergleichbarkeit zwischen Teilwertabschreibung und Abzug nach § 6b aufgedrängt hätte, Buchst. b entsprechend zu ergänzen.

### Erläuterungen zur Änderung von Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2

#### J 06-12 1. Überblick über die Voraussetzungen

Satz 2 macht die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nur für den Fall einer vGA davon abhängig, dass der sonstige Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat. Anders als bei einer offenen Gewinnausschüttung (Satz 1) wird die zutreffende stl. Behandlung der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Ebene der leistenden Körperschaft zur tatbestandlichen Voraussetzung für die Gewährung der StFreistellung. Es soll sichergestellt werden, dass die dem Anteilseigner zugeflossenen Bezüge mit KSt. vorbelastet sind. Dabei erfasst Satz 2 neben sonstigen Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 auch Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2.

#### 2. Voraussetzungen für die Steuerfreistellung einer verdeckten Gewinnausschüttung

##### J 06-13 a) Sonstige Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2

Der Anwendungsausschluss nach Buchst. d Satz 2 gilt nur für den Bezug einer vGA iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (zum Begriff der vGA s. § 20 Anm. 220 ff.). Offene Gewinnausschüttungen und andere sonstige Bezüge werden vom Anwendungsausschluss dagegen nicht erfasst (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]). Der die vGA auslösende Vorgang muss auf beiden Besteuerungsebenen auf demselben Sachverhalt beruhen. Dagegen ist es unschädlich, wenn der Vorgang bei der Körperschaft und dem Anteilseigner in verschiedenen VZ stl. zu erfassen ist.

**Ausländische Bezüge:** Bei Bezügen von einer ausländ. Körperschaft ist zunächst zu klären, ob die Einnahmen überhaupt der deutschen Besteuerung unterliegen. Nach dem OECD-MA steht gem. Art. 10 das Besteuerungsrecht für Dividenden dem Wohnsitzstaat des Anteilseigner zu. Gleiches gilt nach Art. 11 OECD-MA für Zinszahlungen. Somit wird idR das



Besteuerungsrecht für eine vGA beim deutschen Staat liegen. Ob die Bezüge als vGA iSd. Buchst. d zu qualifizieren sind, ist nach deutschem Recht zu entscheiden.

**Verhinderte Vermögensmehrung:** Eine vGA kann auch bei einer verhinderten Vermögensmehrung vorliegen. Soweit eine vGA aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung nach den allgemeinen Grundsätzen zu den stl. relevanten Einkünften des Anteilseigners gehört, unterliegt sie auch den Restriktionen des Satzes 2 (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]; KIRCHHOF/V. BECKERATH VII. § 3 Rn. 127; aA STRNAD, GmbHR 2006, 1323; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]).

#### b) Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2

J 06-14

Das Halbeinkünfteverfahren wird auch für Leistungen von nicht von der KSt. befreiten Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG), sonstigen jur. Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) sowie nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) an die hinter dem StSubjekt stehenden Personen ausgeschlossen, wenn die fragliche Leistung das Einkommen des StSubjekts gemindert hat.

► *Komplementärnorm zu § 20 Abs. 1 Nr. 1:* Da die in § 1 Abs. 1 Nr. 3-5 KStG aufgeführten StSubjekte keine Ausschüttungen an ihre Anteilseigner iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vornehmen, wurde mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 ein neuer Einnahmetatbestand geschaffen, um die vollständige Besteuerung von Leistungen an die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen sicherzustellen (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 163). Es handelt sich daher um eine Komplementärnorm zu § 20 Abs. 1 Nr. 1. Dementsprechend ist es gerechtfertigt, den Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens auch auf Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 auszudehnen.

► *Einschränkende Auslegung:* Der Verweis auf Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 ist ungenau, denn danach würden auch vergleichbare Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 2 von Buchst. d Satz 2 erfasst. Jedoch werden uE. nur solche Leistungen vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen, die mit einem sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (vGA) wirtschaftlich vergleichbar sind. Sinn und Zweck der Vorschrift gebieten insoweit eine einschränkende Auslegung des Wortlauts, weil der Gesetzgeber erkennbar lediglich die Fälle einer vGA regeln wollte.

#### c) Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert

J 06-15

**Einkommen nicht gemindert:** Eine Leistung an den Anteilseigner oder eine ihm nahe stehende Person, die als vGA zu qualifizieren ist, darf nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht mindern. Auch eine vGA unterliegt daher bei der Körperschaft der KSt. Die kstl. Vorbelastung der vGA wird bei der Besteuerung des Anteilseigners durch eine hälftige StBefreiung nach Buchst. d Satz 1 berücksichtigt. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze setzt die hälftige StBefreiung einer vGA nach Satz 2 voraus, dass die dem Anteilseigner zugewendete Leistung das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert hat und somit im Ergeb-

nis auf der Ebene der Körperschaft besteuert wurde (BTDrucks. 16/2712, 40). Erfolgt entgegen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG doch eine Einkommensminderung, sind die Einnahmen voll stpfl.

► *Verweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG*: Die einem Anteilseigner zugewendete vGA wird hälftig stfrei gestellt, wenn sie unter Anwendung von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat. Denn das Gesetz verweist in einem Klammerzusatz ausdrücklich auf diese Norm des KStG. Soweit Inlandssachverhalte zu beurteilen sind, ist die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zwingende Folge einer vGA. Dagegen ist der Klammerzusatz bei Leistungen von einer ausl. Körperschaft lediglich als Auslegungshilfe zu verstehen. Käme es auch hier auf eine tatsächliche Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG an, so würde die vGA einer ausl. Körperschaft nie dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, weil eine Norm des deutschen KStG selbstverständlich nicht auf die Einkommensermittlung einer ausl. Körperschaft anzuwenden ist. Ein solches Auslegungsergebnis wäre unsinnig und nicht mit dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers vereinbar. Daher ist es bei Auslandssachverhalten nach Sinn und Zweck der Vorschrift ausreichend, dass die vGA bei der ausl. Körperschaft die stl. Bemessungsgrundlage nicht gemindert hat, so dass eine stl. Vorbelastung der zugewendeten Leistung besteht. Denn die stl. Vorbelastung rechtfertigt die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens. Auch ist es nicht notwendig, dass das Einkommen nach einer dem § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vergleichbaren ausl. Norm nicht gemindert wurde (aA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13] mit Hinweis auf die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2712, 70).

► *Zeitpunkt der Einkommensminderung*: Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist erst ausgeschlossen, wenn für die leistende Körperschaft eine StFestsetzung erfolgt ist, bei der die vGA das Einkommen gemindert hat (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]; aA KIRCHHOF/v. BECKERATH VII. § 3 Rn. 127). Solange eine StFestsetzung für die Körperschaft noch nicht erfolgt ist, liegt eine den Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens rechtfertigende Einkommensminderung noch nicht vor. Denn eine stl. zu beachtende Einkommensminderung ist nur relevant, wenn sie sich bereits auf eine StFestsetzung ausgewirkt hat. Allerdings muss die StFestsetzung nicht bestandskräftig sein (aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [214]). In der Gesetzesbegründung wird dagegen ausgeführt, dass eine stschädliche Minderung des Einkommens schon gegeben ist, wenn für die Körperschaft noch keine erstmalige StFestsetzung ergangen ist (BTDrucks. 16/2712, 40). Mit dem Wortlaut der Vorschrift lässt sich eine solche einschränkende Auslegung nicht begründen (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]). Ist ein StBescheid für die Körperschaft noch nicht ergangen, ist dem Anteilseigner daher die hälftige StBefreiung gem. Buchst. d Satz 1 zu gewähren. Ergeht später ein StBescheid für die Körperschaft, der die vGA einkommensmindernd berücksichtigt, ist der StBescheid des Anteilseigners ggf. nach § 32a KStG zu ändern.

► *Zahlung der Körperschaftsteuerschuld unerheblich*: Unerheblich ist dagegen, ob die auf der vGA beruhende KStSchuld tatsächlich von der Körperschaft gezahlt wurde. Hat die vGA das Einkommen der Körperschaft nicht gemin-

dert, ist den Anteilseigner die hälftige StBefreiung auch zu gewähren, wenn die KSt. nicht entrichtet wurde (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [214]; KIRCHHOF/v. BECKERATH VII. § 3 Rn. 127).

**Leistende Körperschaft:** Bei der leistenden Körperschaft kann es sich sowohl um eine inländ. als auch um eine ausländ. Körperschaft handeln. Wer als leistende Körperschaft anzusehen ist, richtet sich nicht nach dem tatsächlichen Zahlungs- bzw. Lieferweg. Vielmehr ist entscheidend, wer unter stl. Gesichtspunkten als leistende Körperschaft anzusehen ist. Dies kann insbes. fraglich sein, wenn sich die vGA über mehrere Beteiligungsebenen vollzieht.

**Beispiel:** A ist alleiniger Gesellschafter der T-GmbH, die wiederum alle Anteile an der E-GmbH hält. Die Einzelgesellschaft wendet dem A unmittelbar einen Vorteil zu, der als vGA zu qualifizieren ist.

Stl. wird in einer solchen Konstellation angenommen, dass die E-GmbH der T-GmbH und die T-GmbH dem A eine vGA zuwendet (BTDrucks. 16/3036, 3). Leistende Körperschaft im stl. Sinne ist nicht die E-GmbH, sondern die T-GmbH. Somit ist allein zu prüfen, ob die vGA das Einkommen der T-GmbH gemindert hat (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13] mit weiteren Beispielen).

### 3. Rechtsfolge

J 06-16

**Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens:** Hat die vGA das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert, sind die Einnahmen in voller Höhe stpfl. Die hälftige StBefreiung des Halbeinkünfteverfahrens wird nicht gewährt. Wurden die Leistungen bei der Körperschaft nur anteilig stmindernd berücksichtigt, wird die vGA auch nur in dieser Höhe von der StBefreiung ausgenommen. Wird eine zunächst erfolgte Einkommensminderung nachträglich durch Erlass eines geänderten StBescheids für die leistende Körperschaft geändert und die vGA somit auf der Ebene der Körperschaft besteuert, kann der Anteilseigner nachträglich die hälftige StBefreiung in Anspruch nehmen. Sein StBescheid kann nach § 32a KStG geändert werden.

**Anwendung der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2:** Die Abzugsbeschränkung greift nur ein, soweit die Einnahmen nach § 3 Nr. 40 stfrei gestellt werden. Daher können die mit den voll stpfl. Einnahmen aus der vGA in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen unbeschränkt abgezogen werden. Problematisch ist jedoch, wie eine Zuordnung von laufenden Aufwendungen zu den stfreien und stpfl. Einnahmen erfolgen kann. Aufwendungen im Jahr des Zuflusses der vGA können uE. im Verhältnis der stfreien zu den in diesem Jahr stpfl. Einnahmen aufgeteilt werden. Soweit sie danach anteilig auf die voll stpfl. vGA entfallen, können sie auch in voller Höhe abgezogen werden. Da § 3c Abs. 2 aber ausdrücklich eine veranlagungszeitraumübergreifende Anwendung der Abzugsbeschränkung anordnet, stellt sich die Frage, ob auch Aufwendungen anderer Jahre der voll stpfl. vGA zugeordnet werden müssen. Systematisch wäre eine solche Zuordnung zwar zutreffend, würde die Besteuerungspraxis aber vor kaum lösbare Probleme stellen. Daher ist es wohl nur möglich, Aufwendungen des Zuflussjahres der voll stpfl. vGA zuzuordnen.

J 06-17

**Erläuterungen zur Änderung von Nr. 40  
Satz 1 Buchst. d Satz 3**

Satz 3 stellt eine Rückausnahme zu Satz 2 für Dreieckskonstellationen insbes. mit Auslandsbezug dar. Sind die Voraussetzungen von Satz 3 erfüllt, ist eine vGA trotz Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 2 beim Anteilseigner zur Hälfte stfrei. Voraussetzung ist, dass eine vGA das Einkommen einer dem Anteilseigner nahe stehenden Person erhöht hat und diese StFestsetzung nicht mehr nach § 32a KStG geändert werden kann. Damit soll eine ungewollte Doppelbelastung der vGA vermieden werden (BTDrucks. 16/3368, 37).

**Nahe stehende Person:** Eine vGA zugunsten eines Anteilseigners kann auch vorliegen, wenn die Leistung tatsächlich einer dem Anteilseigner nahe stehenden Person zufließt (BFH v. 18.12.1996 - I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). Die vGA wird in diesem Fall stl. dem Anteilseigner zugerechnet (s. § 20 Anm. 231). Die Rückausnahme knüpft an diese Fallkonstellation an. Daher ist für die Frage, ob der Vorteil einer nahe stehenden Person zugeflossen ist, auf die zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG entwickelten Grundsätze abzustellen. Obwohl die Rückausnahme Fälle mit Auslandsbezug betrifft, ist nicht auf die Definition der nahe stehenden Person in § 1 Abs. 2 AStG abzustellen (so aber POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [216]; STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]).

**Einkommen erhöht und Anwendung von § 32a KStG ausgeschlossen:** Die Zuwendung muss das Einkommen der nahe stehenden Person endgültig erhöht haben, damit die Rückausnahme des Satzes 3 eingreift. Dies ist der Fall, wenn die StFestsetzung der nahe stehenden Person nicht nach § 32a KStG geändert werden kann. Die Anwendung des § 32a KStG ist insbes. bei einer nahe stehenden Person ausgeschlossen, die im Ausland ansässig ist (BTDrucks. 16/3368, 37). Denkbar ist aber auch, dass eine Änderung des StBescheids der nahe stehenden Person unterbleiben muss, weil die Festsetzungsfrist auch unter Beachtung von § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG abgelaufen ist. Auch in diesem Fall findet § 32a KStG iSd. Satzes 3 keine Anwendung.

**Zahlung der Körperschaftsteuerschuld unerheblich:** Es kommt nicht darauf an, ob die nahe stehende Person die auf der Leistung beruhende Steuer tatsächlich entrichtet hat. Die Berücksichtigung der Leistung bei der Einkommensermittlung reicht dem Gesetzgeber aus, um dem Anteilseigner die hälftige StBefreiung für die vGA zu gewähren.

**Rechtsfolge:** Die vGA wird beim Anteilseigner nach Buchst. d Satz 1 nur zur Hälfte besteuert, obwohl sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hat. Die stl. Erfassung der Leistung bei der nahe stehenden Person lässt das Gesetz als ausreichende Vorbelastung der Gewinnausschüttung genügen, damit es unter Berücksichtigung einer Gesamtschau nicht zu einer ungewollten Doppelbelastung des (verdeckt) ausgeschütteten Gewinns kommt.

**Beispiel** aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/3368, 38): Der inländ. Anteilseigner B ist alleiniger Gesellschafter der KapGes. X 1 und X 2 mit Sitz im Aus-

land. Die KapGes. X 2 überlässt der KapGes. X 1 ein Grundstück für eine Jahresmiete von 150 000 €, wobei allerdings nur eine Miete von 100 000 € angemessen ist. Die Miete von 150 000 € wurde bei X 1 als BA berücksichtigt, während X 2 die volle Miete als BE erfasst hat.

Die vGA von 50 000 € an den Anteilseigner B wäre grundsätzlich voll zu versteuern, weil die Miete das Einkommen der X 1 gemindert hat. Jedoch wurde das Einkommen der X 2 entsprechend erhöht, so dass im Ergebnis eine Besteuerung erfolgt ist. Da der StBescheid der ausländ. KapGes. X 2 nicht nach § 32a KStG geändert werden kann, wird die vGA bei B gem. Buchst. d Sätze 1 und 3 nur zur Hälfte besteuert.



### § 3 Nr. 44

#### [Stipendien]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

44. Stipendien, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Stipendien, die zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden. <sup>3</sup>Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass
- a) die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
  - b) der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer **bestimmten** Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist;
  - c) *bei Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Fortbildung im Zeitpunkt der erstmaligen Gewährung eines solchen Stipendiums der Abschluss der Berufsausbildung des Empfängers nicht länger als zehn Jahre zurückliegt;*

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3 Nr. 44 durch das JStG 2007

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-1

###### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 3 Nr. 44 Anm. 1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 3 Buchst. b wurde vor dem Wort „Arbeitnehmertätigkeit“ das Wort „bestimmten“ eingefügt, ferner wurde der bisherige Buchst. c aufgehoben.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Starke

E 1

##47##

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Nr. 44 idF des JStG 2007 ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (hier: 1.1.2007, Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

### Grund der Änderungen:

► *Satz 3 Buchst. b:* Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich um eine Parallelregelung zur Änderung von § 3 Nr. 11. Demnach soll die allgemeine Verpflichtung zur (zukünftigen, vgl. § 3 Nr. 11 Anm. 23) Aufnahme einer ArbNTätigkeit der StBefreiung des Stipendiums nicht entgegenstehen (BTDrucks. 16/2712, 40). Deshalb wurde auch in Nr. 44 Satz 3 die Ausschlussklausel in Buchst. b hinsichtlich der Aufnahme einer zukünftigen Erwerbstätigkeit auf die Verpflichtung zur Aufnahme einer bestimmten ArbNTätigkeit begrenzt.

► *Satz 3 Buchst. c aF:* Die Änderung trägt dem tiefgreifenden Wandel des Berufs- und Bildungswesens sowie der gestiegenen Bedeutung des lebenslangen Lernens Rechnung (BTDrucks. 16/2712, 40). Deshalb wurde die bisherige Beschränkung der StBefreiung auf solche Stipendienempfänger, bei denen im Zeitpunkt der erstmaligen Gewährung dieses Stipendiums der Abschluss ihrer Berufsausbildung nicht länger als 10 Jahre zurückliegt, als nicht mehr zeitgemäß aufgehoben.

### Bedeutung der Änderungen:

► *Satz 3 Buchst. b:* Die Neuregelung bewirkt, dass die StFreiheit von Stipendien nur noch dann ausgeschlossen ist, wenn sie im Zusammenhang mit der Verpflichtung zu einer bestimmten ArbNTätigkeit steht. Im Anwendungsbereich der Nr. 44 kann dies (bei Fortbildungsstipendien) sowohl die gegenwärtige Aufnahme einer ArbNTätigkeit betreffen (dann ohnehin Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis gem. § 19) als auch die zukünftige Aufnahme einer ArbNTätigkeit, die den Charakter der Zuwendungen als echtes Stipendium ebenfalls ausschließen würde (vgl. § 3 Nr. 44 Anm. 2). Stellt sich die durch den Stipendienempfänger übernommene Verpflichtung in irgendeiner Weise als Gegenleistung für die Gewährung des Stipendiums dar, ist die StBefreiung in jedem Fall ausgeschlossen, auch dann, wenn es an einer Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung fehlt (§ 3 Nr. 44 Anm. 2).

► *Satz 3 Buchst. c aF* ging noch von der Vorstellung aus, dass auch bei Berufen mit hohen Qualifikationsanforderungen die Lernphase irgendwann beendet sei. Typisierend wurde dies nach 10 Jahren nach Abschluss der Berufsausbildung des Leistungsempfängers angenommen. Gerade für den schon bislang nur erfassten Anwendungsbereich – wissenschaftliche und künstlerische Fortbildung – entspricht dies nicht mehr der Marktrealität. Gleichwohl dürfte die Aufhebung des bisherigen Buchst. c wenig praktische Bedeutung erlangen, weil die Leistungsbeziehungen im Rahmen derartiger Fortbildungsmaßnahmen regelmäßig durch § 19 erfasst sein dürften (zu Ausnahmen mit prakt. Auswirkungen s. allerdings § 3 Nr. 44 Anm. 2 aE).



**§ 3 Nr. 56**

**[Beiträge des Arbeitgebers an Pensionskassen zum  
Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen  
Altersversorgung]**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

56. Zuwendungen des Arbeitgebers nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes) vorgesehen ist, soweit diese Zuwendungen im Kalenderjahr 1 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen. <sup>2</sup>Der in Satz 1 genannte Höchstbetrag erhöht sich ab 1. Januar 2014 auf 2 Prozent, ab 1. Januar 2020 auf 3 Prozent und ab 1. Januar 2025 auf 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung. <sup>3</sup>Die Beträge nach den Sätzen 1 und 2 sind jeweils um die nach § 3 Nr. 53 Satz 1, 3 oder Satz 4 steuerfreien Beträge zu mindern;

...

**§ 52**

**Anwendungsvorschriften**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

...

- (5) § 3 Nr. 56 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf laufende Zuwendungen des Arbeitgebers anzuwenden, die für einen nach dem 31. Dezember 2007 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden und auf Zuwendungen in Form eines sonstigen Bezuges, die nach dem 31. Dezember 2007 geleistet werden.

...

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zur Einfügung des § 3 Nr. 56 durch das JStG 2007

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Gesetzesentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. Erl. zu § 3 Nr. 55 und 56. Die Vorschrift betraf die StBefreiung für Dividenden und Zinsen aus bestimmten von der Internationalen Entwicklungs-Organisation herausgegebenen Schuldverschreibungen und Wertpapieren. Sie wurde durch das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) gestrichen.

► *Jahressteuergesetz 2007* v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Nr. 56 wurde mit neuem Inhalt eingefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Einfügung der Nr. 56 durch Art. 1 Nr. 2 Buchst. d JStG 2007 trat gem. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007 am 19.12.2006 in Kraft. Sie ist nach der ausdrücklichen Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 5 i d F des JStG 2007 erstmals auf laufende Zuwendungen des ArbG anzuwenden, die für einen nach dem 31.12.2007 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, und auf Zuwendungen in Form eines sonstigen Bezugs, die nach diesem Stichtag geleistet werden.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Die Änderung der Nr. 56 steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der gleichzeitigen Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und der Änderung des § 22 Nr. 5 durch das JStG 2007. Im Zusammenspiel dieser Regelungen wird die nachgelagerte Besteuerung auch für nicht kapitalgedeckte (umlagefinanzierte) Versorgungssysteme eingeführt. Der Gesetzgeber will auf diesem Wege der Forderung nach Gleichbehandlung mit der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung im Rahmen der sog. versicherungsförmigen Durchführungswege umsetzen (BTDrucks. 16/2712, 40; s. § 3 Nr. 63 Anm. J 04-2 mwN).

**Bedeutung der Änderung:** Nr. 56 bewirkt – im Grundsatz vergleichbar der StBefreiung für ArbGZuwendungen zur kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung in § 3 Nr. 63 – die (zunehmende) StFreiheit der ArbGZuwendungen in der Ansparphase. Damit korrespondiert die StPflicht der durch die stfreien Zuwendungen erworbenen Versorgungsleistungen gem. § 22 Nr. 5 nF in der Leistungsphase.

► *Arbeitgeberzuwendungen* (Nr. 56 Satz 1 Teilsatz 1): Stfrei gestellt werden Zuwendungen des ArbG nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 nF, allerdings beschränkt auf das erste Dienstverhältnis und auf Zuwendungen an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung (Ansparphase). Zur zeitlichen Erfassung der Zuwendungen s. Anm. J 06-1 „Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung“.

► *Beschränkung der Steuerfreiheit auf vorgesehene Rentenzahlung oder Auszahlungsplan* (Nr. 56 Satz 1 Teilsatz 2): Weitere Voraussetzung der StFreiheit ist, dass in der Leistungsphase monatliche Rentenzahlungen oder ein Auszahlungsplan

gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes vorgesehen sind.

Nach dieser Norm kann in der Leistungsphase eine monatliche, gleich bleibende oder steigende Leistung in Form einer lebenslangen Leibrente oder Ratenzahlungen im Rahmen eines Auszahlungsplans mit einer anschließenden Teilkapitalverrentung ab dem 85. Lebensjahr des Stpfl. kombiniert werden. Bis zu zwölf Monatsleistungen können in einer Auszahlung zusammengefasst, eine Kleinbetragsrente nach § 93 Abs. 3 abgefunden werden. Bis zu 30 % des angesparten Kapitals kann außerhalb der monatlichen Leistungen ausgezahlt werden. Die gesonderte Auszahlung der in der Leistungsphase anfallenden Zinsen und Erträge ist zulässig.

Wie im Rahmen der Nr. 63 ist ein Kapitalwahlrecht stl. unschädlich, da Rentenzahlungen oder ein Auszahlungsplan nur „vorgesehen“ sein müssen. Lediglich Verträge, die ausschließlich Einmalzahlungen oder andere als vorstehend dargestellte kumulierte Auszahlungsmodalitäten vorsehen, sind von der StBefreiung ausgeschlossen. Wird aber die Kapitalauszahlung in der Leistungsphase gewählt, wird der auf stbefreiten ArbGZuwendungen beruhende Anteil in voller Höhe stpfl. (ebenso zu § 3 Nr. 63 Anm. J 04-3 mwN).

► *Obergrenze für die Steuerfreiheit* (Nr. 56 Satz 1 Teilsatz 3, Satz 2): Die Zuwendungen des ArbG sind in steigendem Maße stfrei. Maßstab ist die Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (§ 125 Abs. 1 Satz 1 SGB VI), der sich derzeit einheitlich für alle Bundesländer auf 63000 € beläuft.

Der steuerfreie Anteil beträgt hiervon

vom 1.1.2007 bis 31.12.2013	1 %,
vom 1.1.2014 bis 31.12.2019	2 %,
vom 1.1.2020 bis 31.12.2024	3 %,
ab 1.1.2025	4 %.

Anders als in § 3 Nr. 63 Satz 1 Teilsatz 2 und Satz 3 wird die maximale Obergrenze erst im Jahr 2025 erreicht, ohne dass hierfür eine Begründung ersichtlich wäre. Außerdem ist die Obergrenze nicht um 1800 € angehoben, da für mögliche übersteigende Zuwendungen des ArbG weiterhin die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 40b Abs. 1 und 2 möglich ist (BTDrucks. 16/2712, 41). Die betragsmäßige Begrenzung der StFreiheit soll nach der Gesetzesbegründung einen zumindest teilweisen Ausgleich für den Wegfall der Nichtsteuerbarkeit von sog. Sanierungsgeldern (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 2, 3) darstellen.

BTDrucks. 16/2712, 41, krit. dazu der BRat, BTDrucks. 16/3036, 6, hinsichtlich der Auswirkungen auf bestimmte Sanierungsgelder des Versorgungswerks des Bundes und der Länder (VBL), dagegen die BReg. aus Gründen der Gleichbehandlung (BTDrucks. 16/3036, 20) sowie die Sachverständigen Dr. UEBELHACK und MÜLSTÄDT in der Anhörung des BTFinAussch. in der 30. Sitzung v. 16.10.2006, Protokoll Nr. 16/30, 31 f.).

► *Minderung der steuerfreien Beträge* (Nr. 56 Satz 3): Die danach stfreien Beträge sind um die nach § 3 Nr. 63 Sätze 1, 3 oder 4 stfreien Beiträge des ArbG zu mindern.



### § 3 Nr. 58

#### [Wohngeld nach der Wohngeldgesetzgebung]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das Föderalismusreform-BegleitG v. 5.9.2006  
(BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506)

Steuerfrei sind

...

58. das Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz und dem Wohngeldsondergesetz, die sonstigen Leistungen zur Senkung der Miete oder Belastung im Sinne des § 38 des Wohngeldgesetzes sowie öffentliche Zuschüsse zur Deckung laufender Aufwendungen und Zinsvorteile bei Darlehen, die aus öffentlichen Haushalten gewährt werden, für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im eigenen Haus oder eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung, soweit die Zuschüsse und Zinsvorteile die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung mit öffentlichen Mitteln nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, dem Wohnraumförderungsgesetz **oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung** nicht überschreiten, der Zuschuss für die Wohneigentumsbildung in innerstädtischen Altbauquartieren nach den Regelungen zum Stadtbau Ost in den Verwaltungsvereinbarungen über die Gewährung von Finanzhilfen des Bundes an die Länder nach Artikel 104a Abs. 4 des Grundgesetzes zur Förderung städtebaulicher Maßnahmen;

...

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 58 durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

###### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 3 Nr. 58 Anm. 1.
- ▶ *Föderalismusreform-BegleitG v. 5.9.2006* (BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506): Die Begrenzung der StFreiheit öffentlicher Zuschüsse knüpft nach Art. 19 Nr. 1 Föderalismusreform-BegleitG nicht mehr nur an das WoFG an, sondern auch an die Landesgesetze zur sozialen Wohnraumförderung.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung durch Art. 19 Nr. 1 Föderalismusreform-BegleitG ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.9.2006, Art. 2 Föderalismusreform-BegleitG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2006 anzuwenden.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Seibel

E 1

##53##

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchst. jj des Ges. zur Änderung des GG v. 28.8.2006 (BGBl. I 2006, 2034) ist Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG geändert worden. Die Gesetzgebungskompetenz für die soziale Wohnraumförderung steht nunmehr den Ländern zu (vgl. BTDrucks. 16/813, 13).

Dem trägt die Änderung der Nr. 58 Rechnung. Die StBefreiung gilt nunmehr auch für die Förderung nach den Landesgesetzen zur Wohnraumförderung.

### § 3 Nr. 59

#### [Zusatzförderung nach dem II. Wohnungsbaugesetz und Mietvorteile]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das Föderalismusreform-BegleitG v. 5.9.2006  
(BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506)

Steuerfrei sind

...

59. die Zusatzförderung nach § 88e des Zweiten Wohnungsbaugesetzes und nach § 51f des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland und Geldleistungen, die ein Mieter zum Zwecke der Wohnkostenentlastung nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung erhält, soweit die Einkünfte dem Mieter zuzurechnen sind, und die Vorteile aus einer mietweisen Wohnungsüberlassung im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, nach dem Wohnraumförderungsgesetz **oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung** nicht überschreiten;

...

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 59 durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

###### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 3 Nr. 59 Anm. 1.
- ▶ *Föderalismusreform-BegleitG v. 5.9.2006* (BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506): Die StFreiheit von Geldleistungen zur Wohnkostenentlastung eines Mieters knüpft nach Art. 19 Nr. 2 Föderalismusreform-BegleitG nicht mehr nur an das WoFG an, sondern auch an die Landesgesetze zur sozialen Wohnraumförderung.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Neufassung durch Art. 19 Nr. 2 Föderalismusreform-BegleitG ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.9.2006, Art. 2 Föderalismusreform-BegleitG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2006 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchst. jj des Ges. zur Änderung des GG v. 28.8.2006 (BGBl. I 2006, 2034) ist Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG geändert worden. Die Gesetzgebungskompetenz für die soziale Wohnraumförderung steht nunmehr den Ländern zu (vgl. BTDrucks. 16/813, 13).

Dem trägt die Änderung der Nr. 59 Rechnung. Die Norm erfasst nunmehr auch die Förderung nach den Landesgesetzen zur Wohnraumförderung.



**§ 3 Nr. 65**

**[Beiträge des Trägers der Insolvenzversicherung,  
Leistungen zur Übernahme von Versorgungs-  
anwartschaften und Versorgungsleistungen sowie  
Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer  
gegenüber einem Dritten]**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

- 65.a) Beiträge des Trägers der Insolvenzversicherung (§ 14 des Betriebsrentengesetzes) zugunsten eines Versorgungsberechtigten und seiner Hinterbliebenen an eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung zur Ablösung von Verpflichtungen, die der Träger der Insolvenzversicherung im Sicherungsfall gegenüber dem Versorgungsberechtigten und seinen Hinterbliebenen hat,**
- b) Leistungen zur Übernahme von Versorgungsleistungen oder unverfallbaren Versorgungsanwartschaften durch eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung in den in § 4 Abs. 4 des Betriebsrentengesetzes bezeichneten Fällen und**
- c) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer gegenüber einem Dritten im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder in den Fällen des § 7 Abs. 1 Satz 4 des Betriebsrentengesetzes, soweit der Dritte neben dem Arbeitgeber für die Erfüllung von Ansprüchen auf Grund bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften gegenüber dem Arbeitnehmer und dessen Hinterbliebenen einsteht; dies gilt entsprechend, wenn der Dritte für Wertguthaben aus einer Vereinbarung über die Altersteilzeit nach dem Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt geändert durch Artikel 234 der Verordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407), in der jeweils geltenden Fassung oder auf Grund von Wertguthaben aus einem Arbeitszeitkonto in den im ersten Halbsatz genannten Fällen für den Arbeitgeber einsteht.**

<sup>2</sup>In den Fällen nach Buchstabe a, b und c gehören die Leistungen der Pensionskasse, des Unternehmens der Lebensversicherung **oder des Dritten** zu den Einkünften, zu denen **jene Leistungen** gehören würden, die ohne Eintritt **eines Falles nach Buchstabe a, b und c** zu erbringen wären. <sup>3</sup>Soweit sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 gehören, ist von ihnen Lohnsteuer einzubehalten. <sup>4</sup>Für die

Erhebung der Lohnsteuer gelten die Pensionskasse, das Unternehmen der Lebensversicherung **oder der Dritte** als Arbeitgeber und der Leistungsempfänger als Arbeitnehmer;

...

§ 52

**Anwendungsvorschrift**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

**(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.**

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3 Nr. 65 durch das JStG 2007</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . J 06-1</p>	<p>2. Grund und Bedeutung der Änderungen</p> <p>a) Grund der Änderungen J 06-2</p> <p>b) Bedeutung der Änderungen . . . . . J 06-3</p> <p>c) Kritik an fehlender Regelung zu Schulbeitritt J 06-4</p>

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3 Nr. 65 durch das JStG 2007**

**Schrifttum:** BODE, Innovative Modelle und aktuelle Tendenzen moderner Versorgungswerke, BetrAV 2001, 17; NIEMANN, Flexibilisierung von Vergütungsabreden durch Einrichtung von Arbeitszeitkonten – Aktuelle steuerrechtliche Verwaltungspraxis, DB 2002, 2124; BAUMEISTER, Umsetzung der Pensionsfonds-Richtlinie der EU durch die 7. Novelle des Versicherungsaufsichtsgesetzes, DB 2005, 2076; PASSARGE, Aktuelle Fragen zur Auslagerung von Pensionsverpflichtungen mittels Contractual Trust Agreements, DB 2005, 2746; BERENZ, Contractual Trust Agreements (CTA) und die gesetzliche Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung durch den PSVag, DB 2006, 2125; NIEMANN, Jahressteuergesetz 2007: Lohnsteuerfreie Absicherung von Direktzusagen durch Contractual Trust Agreements, DB 2006, 2595; FISCHER, Änderungen bei der betrieblichen und privaten Altersvorsorge durch das JStG 2007, juris Praxis-Report Steuerrecht 4/2007, Anm. 6; HARTMANN, Die lohnsteuerlichen Änderungen des

Jahressteuergesetzes 2007 – Teil I, INF 2007, 20; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, *SteuStud.* 2007, 60; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, *NWB F.* 2, 9191; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, *NWB F.* 3, 14353; SKORCZYK/KLUPS/JACOBSEN, Die Gestaltung von Lebensarbeitszeitkontenregelungen, *BB-Special* 4/2007, 2; WARNKE, Jahressteuergesetz 2007, *EStB* 2007, 98.

## 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 3 Nr. 65 Anm. J 04–1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):
  - ▷ *Satz 1 Buchst. a und b:* Die Regelungen aus Sätzen 1 und 2 aF wurden inhaltsgleich in Satz 1 Buchst. a und b übernommen.
  - ▷ *Satz 1 Buchst. c:* Buchst. c wurde neu eingefügt.
  - ▷ *Sätze 2–4:* Die bisherige Regelung der Sätze 3–5 aF wurde unter Einschluss der Sicherungsfälle des neu eingefügten Buchst. c in die Sätze 2–4 übernommen.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 7 idF des JStG 2007 ist § 3 Nr. 65 in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die Neuregelung greift somit auch für noch nicht bestandskräftige Fälle aus vor dieser Änderung liegenden VZ.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

### a) Grund der Änderungen

J 06-2

**Satz 1 Buchst. a und b:** Nach der Gesetzesbegründung wurden die Regelungen aus Sätzen 1 und 2 aF inhaltsgleich in Satz 1 Buchst. a und b übernommen.

**Satz 1 Buchst. c Halbs. 1:** Dem Willen des Gesetzgebers entsprechend soll mit dem Einfügen des Buchst. c Halbs. 1 sichergestellt werden, dass das Entstehen eines Dritten für die Erfüllung von Ansprüchen auf Grund bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder in den Fällen des § 7 Abs. 1 Satz 4 des Betriebsrentengesetzes (Gleichstellung mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens) nicht zu stl. Konsequenzen für den ArbN und ggf. dessen Hinterbliebene führt. Denn die Insolvenzsicherung begründet weder neue noch höhere Ansprüche, sondern schützt nur die bereits vorhandenen Ansprüche für den Fall der Insolvenz des ArbG. Zudem könnte eine Besteuerung im Zeitpunkt des Entstehens des Dritten für die Ansprüche beim ArbN und ggf. dessen Hinterbliebene zu Liquiditätsengpässen führen, da Leistungen in Form von Geld zu diesem Zeitpunkt regelmäßig nicht zufließen (BTDrucks. 16/2712, 41).

**Satz 1 Buchst. c Halbs. 2:** Die StFreistellung gilt entsprechend für die Fälle, in denen neben den Ansprüchen der ArbN auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung auch Ansprüche der ArbN bei Altersteilzeitmodellen und aus Arbeitszeitkonten abgesichert wurden.

**Sätze 2–4:** Ausweislich der Gesetzesbegründung wurde die bisherige Regelung, dass die Insolvenzsicherung durch den Pensions-Sicherungs-Verein

(§ 3 Nr. 65 Satz 1 aF) und die Übernahme von Versorgungsleistungen oder Versorgungsanwartschaften im Fall der Einstellung der Betriebstätigkeit und Liquidation (§ 3 Nr. 65 Satz 2 aF) nach den Sätzen 3–5 aF den stl. Charakter der Versorgungsleistungen grundsätzlich nicht berührt, nun unter Einschluss der Sicherungsfälle des neuen Buchst. c in die Sätze 2–4 übernommen (BTDrucks. 16/2712, 41).

#### J 06-3 b) Bedeutung der Änderungen

**Satz 1 Buchst. a und b:** Die Änderung ist lediglich redaktioneller Art und hat keine materiellen Auswirkungen. Sie dient letztlich der übersichtlicheren Gestaltung des § 3 Nr. 65 in seinem Aufbau. Die vom Gesetzgeber gewählte Form der Aufzählung wurde wegen der inhaltlichen Ergänzung des § 3 Nr. 65 (s. Buchst. c) notwendig.

**Satz 1 Buchst. c Halbs. 1:** Diese inhaltliche Ergänzung des § 3 Nr. 65 berücksichtigt den Umstand, dass die ArbG die Ansprüche der ArbN aus einer betrieblichen Altersversorgung in Form der Versorgungszusage (Direktzusage) für den Fall der Insolvenz häufig über die gesetzlich eingerichtete Insolvenzsicherung über den Pensions-Sicherungs-Verein hinaus zusätzlich privatrechtl. absichern (oftmals über sog. „Contractual Trust Agreements – CTA“). Diese privatrechtl. Absicherung geschieht zB über das Modell der doppelseitigen Treuhand. Dabei handelt es sich um Treuhandkonstruktionen, durch die insbes. der Zugriff des Insolvenzverwalters auf die ganz oder teilweise unter „wirtschaftlicher Beteiligung“ des ArbN (zB durch Entgeltumwandlung) erworbenen Ansprüche auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung verhindert wird.

► *CTA-Modell:* Beim klassischen CTA-Modell wird zwischen der Verwaltungstreuhand und der Sicherungstreuhand unterschieden.

▷ *Verwaltungstreuhand:* Der ArbG überträgt als Treugeber Vermögenswerte auf einen Treuhänder. Wirtschaftlich bleibt der ArbG weiterhin Eigentümer dieser Vermögenswerte (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO). Grundlage der Übertragung ist ein Treuhandvertrag zwischen ArbG und Treuhänder. Darin wird der Treuhänder verpflichtet, das Treuhandvermögen als Treuhänder zu halten und nach den Vorgaben des ArbG zu verwalten bzw. verwalten zu lassen. Das gebildete Treuhandvermögen darf ausschließlich zum Zweck der Erfüllung der Verpflichtungen des ArbG aus der Direktzusage verwendet werden. Soweit der ArbG Versorgungsverpflichtungen erfüllt, kann er eine Erstattung aus dem Treuhandvermögen verlangen. Alternativ kann dem Treuhänder auch die Aufgabe zugewiesen werden, aus dem Treuhandvermögen – als Zahlstelle – fällige Versorgungsansprüche zu erfüllen. Bei Insolvenz des ArbG erlischt das Verwaltungstreuhandverhältnis zwischen ArbG und Treuhänder.

▷ *Sicherungstreuhand:* Neben der Verwaltungstreuhand wird durch einen Vertrag zugunsten Dritter (= der versorgungsberechtigte ArbN bzw. dessen begünstigte Hinterbliebenen) eine treuhänderische Verpflichtung des Treuhänders gegenüber dem Versorgungsberechtigten begründet. Der Treuhänder verpflichtet sich, bei der Verwaltung des Treuhandvermögens immer auch die Sicherungsinteressen der versorgungsberechtigten ArbN zu wahren. Aus dem Sicherungstreuhandverhältnis lässt sich

für den Versorgungsberechtigten bei Eintritt des Sicherungsfalls (= Insolvenz des ArbG) ein Anspruch gegen den Treuhänder ableiten. Jeder Versorgungsberechtigte kann ab Eintritt des Sicherungsfalls vom Treuhänder Befriedigung seiner Versorgungsansprüche gegenüber dem ArbG fordern, allerdings nur nach Maßgabe der erteilten Versorgungszusage (dh. erst ab Eintritt des Versorgungsfalls). Bei Insolvenz des ArbG bleibt das Sicherungstreuhandverhältnis der Versorgungsberechtigten gegenüber dem Treuhänder als eigenständiges Rechtsverhältnis davon unberührt und somit weiterhin bestehen. Die Versorgungsberechtigten können deshalb bei Eintritt der Insolvenz ihre aus der Sicherungstreuhand stammenden Ansprüche auf Erfüllung ihrer Versorgungsansprüche nach Maßgabe der vom ArbG erteilten Versorgungszusage gegenüber dem Treuhänder geltend machen.

Zu den Möglichkeiten der privatrechtl. Absicherung der Ansprüche von ArbN aus einer betrieblichen Altersversorgung in Form der Direktzusage auch BODE, BetrAV 2001, 17; PASSARGE, DB 2005, 2746; BAUMEISTER, DB 2005, 2076; BERENZ, DB 2006, 2125.

Die gesetzliche Neuregelung stellt sicher, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht zu unliebsamen Konsequenzen für den gesicherten ArbN in Form einer Lohnbesteuerung vor Auszahlung der Versorgungsleistungen führt. Schließlich ging die FinVerw. nach der Rechtslage vor In-Kraft-Treten des JStG 2007 davon aus, dass im Insolvenzfall dem ArbN in Höhe des beim Treuhänder gebildeten Deckungskapitals ein stpfl. geldwerter Vorteil zufließt, da bei Eintritt der Insolvenz der zunächst aufschiebend bedingte Anspruch gegen den Treuhänder zum Vollrecht erstarkt (so HARTMANN, INF 2007, 20 [23]). In diesem Zeitpunkt waren danach alle Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV erfüllt. Der ArbN erlangte im Zeitpunkt der Insolvenz aufgrund der seinerzeitigen Übertragung von Vermögenswerten des ArbG auf den Treuhänder einen unentziehbaren Rechtsanspruch auf die (späteren) Versorgungsleistungen gegen einen Dritten (den Treuhänder). Hieran knüpfte das Gesetz die LStPflicht an, so die FinVerw. Dem Umstand, dass zu diesem Zeitpunkt noch keine Versorgungsleistungen an den ArbN fließen, wurde stl. keine Bedeutung beigemessen. Schließlich seien auch Beiträge zu den externen Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds bei Überschreiten der Freibeträge des § 3 Nr. 63 bereits im Zeitpunkt der Beitragsleistung stpfl., obwohl die Versorgungsleistungen dem ArbN auch hier unter Umständen erst viele Jahre später zufließen. Andererseits war nicht zu verkennen, dass eine Besteuerung bereits im Zeitpunkt des Entstehens des Treuhänders für die Ansprüche gegenüber dem ArbG beim ArbN und ggf. dessen Hinterbliebenen zu Liquiditätsengpässen führen kann, da Leistungen in Form von Geld zu diesem Zeitpunkt regelmäßig noch nicht zufließen. Diesen Konflikt hat der Gesetzgeber durch den gesetzlich neu aufgenommenen Ausschluss einer Lohnbesteuerung im Zeitpunkt des Insolvenzeintritts gelöst.

**Satz 1 Buchst. c Halbs. 2:** Da neben den Ansprüchen der ArbN auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung unter anderem, zB durch das Modell der doppelseitigen Treuhand, zusätzlich Ansprüche der Beschäftigten aus Altersteilzeitmodellen und aus Arbeitszeitkonten gesichert werden,

gilt die StFreistellung für diese Fälle entsprechend (zu der Einrichtung von Arbeitszeitkonten NIERMANN, DB 2002, 2124).

**Sätze 2–4:** Der Grundsatz, dass die Insolvenzversicherung durch den Pensionsversicherungsverein und die Übernahme von Versorgungsleistungen oder Versorgungsanwartschaften im Fall der Einstellung der Betriebstätigkeit und Liquidation den stl. Charakter der späteren Versorgungsleistungen grundsätzlich nicht berührt, wird nun unter Einschluss der Sicherungsfälle des neu eingefügten Buchst. c übernommen. Somit führt die spätere Zahlung von Versorgungsleistungen durch den Dritten (Treuhänder) an den ArbN oder seine Hinterbliebenen nach Eintritt des Sicherungsfalles – ebenso wie ohne Eintritt des Sicherungsfalles – wegen der Nichtbesteuerung in der „Anspruchsphase“ weiterhin zu Zufluss von Arbeitslohn, von dem der Dritte den LStAbzug vorzunehmen hat.

#### J 06-4 c) Kritik an fehlender Regelung zu Schuldbeitritt

Kritik wird an dem Ergebnis des Gesetzgebungsprozesses zu § 3 Nr. 65 insofern geäußert, als der Gesetzgeber die Gelegenheit nicht wahrgenommen hat, die Fälle des Schuldbeitritts gesetzlich zu regeln (so NIERMANN, DB 2006, 2595 [2596]).

**Auslagerung der Pensionsverpflichtung im Konzern:** Der zusätzlichen privatrechtl. Insolvenzversicherung in Form von CTA-Modellen bei verbundenen Unternehmen wird häufig die Auslagerung der auf Direktzusagen beruhenden Pensionsverpflichtungen auf eine (konzerneigene) Pensionsgesellschaft vorgeschaltet. Bei aktiven ArbN erfolgt dies – falls sich der ArbG nicht für die seit 2002 in § 3 Nr. 66 ausdrücklich geregelte stfreie Übertragung der Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften auf einen Pensionsfonds entscheidet – durch einen entgeltlichen Schuldbeitritt mit im Innenverhältnis vereinbarter Erfüllungsübernahme und bei Werkspensionären durch eine Ausgliederung der Pensionsverpflichtungen. Dabei wird die Pensionsgesellschaft – um die laufenden und künftigen Pensionsverpflichtungen bedienen zu können – von den auslagernden Konzerngesellschaften mit ausreichenden Deckungsmitteln ausgestattet. Sowohl der Schuldbeitritt als auch die Ausgliederung erfolgen ohne Mitwirkung der betroffenen ArbN, die über die Maßnahmen nur informiert werden.

**Steuerfreistellung der Auslagerung angebracht:** Da die ArbN gegenüber der Pensionsgesellschaft einen eigenen Anspruch auf die Versorgungsleistung erhalten, wurde in der Vergangenheit teilweise die Ansicht vertreten, dass die Auslagerung wegen des versicherungsähnlichen Charakters aufgrund der Systematik im Bereich der betrieblichen Altersversorgung bereits im Zeitpunkt der Auslagerung zu stpfl. Arbeitslohn führt. Um eine Lohnbesteuerung zu diesem Zeitpunkt verlässlich auszuschließen, wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens gefordert, die Auslagerung bei verbundenen Unternehmen durch eine Ergänzung des § 3 Nr. 65 ebenfalls lsfrei zu stellen und erst die späteren Versorgungsleistungen als Arbeitslohn zu versteuern (Stellungnahme des BRat v. 13.10.2006, BTDrucks. 16/3036, 3).

Die BReg. ist diesem Anliegen allerdings nicht gefolgt. Sie hält eine gesetzliche Regelung nicht für erforderlich, weil es sich bei der Auslagerung von auf Direktzusagen beruhenden Pensionsverpflichtungen durch den ArbG

auf eine (konzerneigene) Pensionsgesellschaft nach ihrer Einschätzung nicht um einen aus der Sicht des ArbN stl. relevanten Vorgang handelt (BTDrucks. 16/3036, 19). Weder beim Schuldbeitritt noch bei der Ausgliederung liege ein Schuldnerwechsel iSd. § 4 Betriebsrentengesetz vor. Es komme in diesen Fällen – anders als regelmäßig bei den sog. CTA-Modellen und etwa im Fall der Umstellung der Direktzusage auf eine Direktversicherung – nicht zu einem Wechsel des Durchführungswegs und damit auch nicht zu einem Wechsel im System der Besteuerung der späteren Versorgungsleistungen.

Auch wenn diese Sichtweise vertretbar ist, zumal die FinVerw. für den bloßen Schuldnerwechsel die Auffassung vertritt, dass die Übernahme einer Direktzusage durch den neuen ArbG für den ArbN nicht zu einem Istpfl. Vorgang führt (BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065 Tz. 190), wäre es aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert gewesen, auch die Nichtbesteuerung der Auslagerung von Pensionsverpflichtungen in Form des entgeltlichen Schuldbeitritts gesetzlich abzusichern.





### § 3 Nr. 66

#### [Leistungen an Pensionsfonds zur Übernahme von Versorgungsleistungen]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Steuerfrei sind

...

66. Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsleistungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds, wenn ein Antrag nach § 4d Abs. 3 oder § 4e Abs. 3 gestellt worden ist;

...

### § 52

#### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

...

(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.

...

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

#### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 52 Abs. 34c durch das JStG 2007

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2001*: s. § 3 Nr. 66 Anm. J 01-1
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 52 Abs. 34c wird neu gefasst. Wird eine Versorgungsverpflichtung nach § 3 Nr. 66 auf einen Pensionsfonds übertragen und hat der Stpfl. bereits vor dieser Übertragung Leistungen auf Grund dieser Versorgungsverpflichtung erhalten, so sind insoweit auf die Leistungen aus dem Pensionsfonds iSd.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

*Apitz*

E 1

##65##

§ 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.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung tritt zum 1.1.2007 in Kraft und ist erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2007

**Grund der Änderung:** Der bisherige Satz 1 des § 52 Abs. 34c erfasste die Fälle, in denen der Leistungsempfänger bereits vor dem 1.1.2002 eine Leistung auf Grund einer Versorgungszusage in Form einer Direktzusage oder aus einer Unterstützungskasse bezogen hatte und die Ansprüche stfrei nach § 3 Nr. 66 auf einen Pensionsfonds übertragen wurden. Die Leistungen aus dem Pensionsfonds wurden nach § 22 Nr. 5 Satz 1 besteuert; allerdings wurden die Frei- und Pauschbeträge wie bei Einkünften iSd. § 19 gewährt. Hintergrund dieser Regelung war, dass durch die Gewährung der Frei- und Pauschbeträge bei diesen sog. Bestandspensionären die Besteuerung in der gleichen Höhe wie bisher beibehalten wurde (Vertrauensschutz). In allen anderen Fällen des Leistungsbezugs durch einen Pensionsfonds, also auch in den Fällen, in denen nach einer stfreien Übertragung auf den Pensionsfonds der erstmalige Leistungsbezug nach dem 1.1.2002 lag, wurde die Leistung einheitlich nach § 22 Nr. 5 Satz 1 besteuert.

Mit der Änderung wird die zeitliche Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 52 Abs. 34c aufgehoben. Es wird zukünftig nur noch darauf abgestellt, dass der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Übertragung seines Versorgungsanspruchs bereits Leistungen aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskasse bezogen hat.

Der bisherige Satz 2 des § 52 Abs. 34c erfasste die Fälle, in denen der Leistungsempfänger bereits vor dem 1.1.2002 eine Leistung aus einer Pensionskasse oder einer Direktversicherung bezogen hatte und die Ansprüche auf einen Pensionsfonds übertragen wurden. Im Gegensatz zum bisherigen Satz 1 handelte es sich hierbei nicht um einen Fall der StBefreiung des § 3 Nr. 66. Die Leistungen wurden nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb mit dem Ertragsanteil besteuert.

Der bisherige Satz 2 wurde gestrichen, da er infolge der Änderung des § 22 Nr. 5 entbehrlich war. Die Leistungen aus dem Pensionsfonds beruhen ausschließlich auf nicht geförderten Beiträgen; sie werden – unabhängig von der bisherigen Regelung des § 52 Abs. 34 Satz 2 – unmittelbar nach § 22 Nr. 5 Satz 2 idF des JStG 2007 erfasst.

**Bedeutung der Gesetzesänderung:** Mit der Änderung entfällt die zeitliche Begrenzung auf Fälle, in denen der Leistungsempfänger bereits vor dem 1.1.2002 eine Leistung erhalten haben muss. Hinzu kommt, dass die Regelung des § 52 Abs. 34c nur noch Wirkung entfaltet, bis die Frei- und Pauschbeträge bei den Einkünften iSd. § 19 im Jahr 2040 vollständig abgeschmolzen sind.

► *Vereinfachungsregelung:* § 52 Abs. 34c konkretisiert, dass die Vorschrift nur im Fall des § 3 Nr. 66 anwendbar ist und dass der Stpfl. vor der Übertragung schon Leistungen auf Grund der Versorgungsverpflichtung erhalten haben muss. Aus Vereinfachungsgründen ist hiervon auch dann auszugehen, wenn der Zeitpunkt des erstmaligen Leistungsbezugs und der Zeit-

punkt der Übertragung der Versorgungsverpflichtung in ein und demselben Monat liegen (BTDrucks. 16/2712, 63).

Die Anwendung des § 52 Abs. 34c auf Versorgungsanwärter kommt aus steuersystematischer, verfahrensrechtlicher und –technischer Sicht nicht in Betracht.

► *WK-Pauschbetrag*: Des Weiteren wurde klargestellt, dass in Fällen des § 52 Abs. 34c der WK-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 nicht zur Anwendung kommt, denn es wird bereits ein Pauschbetrag für WK nach § 9a Satz 1 Nr. 1 gewährt.



## § 3 Nr. 67

### [Erziehungsgeld, Elterngeld]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das BEEG v. 5.12.2006 (BGBl. I 2006, 2748; BStBl. I 2007, 3)

Steuerfrei sind

...

67. das Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder, **das Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder** sowie Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch und die Zuschläge nach den §§ 50a bis 50e des Beamtenversorgungsgesetzes oder den §§ 70 bis 74 des Soldatenversorgungsgesetzes;

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 67 durch das BEEG

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 3 Nr. 67 Anm. 1.

► *BEEG v. 5.12.2006* (BGBl. I 2006, 2748; BStBl. I 2007, 3): Neu aufgenommen wurden Leistungen nach dem BEEG sowie vergleichbare Leistungen nach Landesrecht.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nr. 67 idF des BEEG ist mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2007, Art. 3 Abs. 1 des BEEG) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 06-2

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1889, 28) handelt es sich um eine Folgeänderung zur Einführung des Elterngelds nach dem BEEG unter gleichzeitigem Bestandsschutz der StBefreiung für Leistungen nach dem BErzGeldG bei Geburten vor dem 1.1.2007.

**Bedeutung der Änderung:** Die Neufassung der Nr. 67 führt zur Einbeziehung des Elterngelds nach Abschn. 1 BEEG. Das Elterngeld ist unter systematischen Gesichtspunkten als klassische Einkommensersatzleistung des Staats anzusehen (s. dazu näher BROSIUS-GERSDORF, NJW 2007, 177 f.), so dass schon unter Gleichheitsaspekten seine Einbeziehung in die StFreiheit angezeigt war (s. auch § 3 Allg. Anm. 12 aE sowie BTDrucks. 16/1889, 14 ff.). Gleiches folgt aus dem Umstand, dass es ab 1.1.2007 an die Stelle der – schon bislang stbefreiten – Leistungen nach dem BErzGeldG tritt. Die stsystematische Einordnung dieser Leistung wird vervollständigt durch die Neueinfügung von § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j, der die Einbeziehung dieser Einkommensersatzleistung in den Progressionsvorbehalt sicherstellt (s. BTDrucks. 16/1889, 28).

Die Erstreckung auf vergleichbare Leistungen der Länder geht derzeit mangels entsprechender landesrechtl. Regelungen ins Leere und wird wohl auch eher als salvatorische Klausel im Gefolge der Föderalismus-Reform zu verstehen sein.

**§ 3c****Anteilige Abzüge**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

(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) <sup>1</sup>Betriebsvermögensminderungen, 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 zur Hälfte 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. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. <sup>3</sup>Satz 1 gilt auch in den Fällen des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4. <sup>4</sup>Soweit § 3 Nr. 40 Satz 3 anzuwenden ist, sind die Sätze 1 und 3 nur auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten anzuwenden, soweit sie die Betriebsvermögensmehrungen, Einnahmen oder Werte im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a oder den Veräußerungspreis im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b übersteigen und mit diesen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des Satzes 1 stehen; Entsprechendes gilt in den Fällen des Satzes 1 Halbsatz 2.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 3c durch das SEStEG

**Schrifttum:** RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392.

#### 1. Rechtsentwicklung

J 06-1

**Rechtsentwicklung bis 2001:** s. § 3c Anm. 2 ff.

**Rechtsentwicklung bis 2002:** s. § 3c Anm. J 02-1.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Die Sonderregelungen der Sätze 3 und 4 für die stl. Berücksichtigung von Aufwendun-

gen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile stehen, werden aufgehoben. Nach § 52 Abs. 8a Satz 2 sind die Sätze 3 und 4 auch noch in Zukunft anzuwenden, wenn einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG aF veräußert werden.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die zeitliche Anwendung der Neufassung richtet sich nach der Frage, ob Anteile veräußert werden, die noch nach dem alten UmwStG als einbringungsgeboren gelten. Denn die Aufhebung der Sätze 3 und 4 stellt eine Folgeänderung zur Neukonzeption des Einbringungsteils des UmwStG dar. Mit der Neukonzeption wurde die Rechtsfigur der einbringungsgeborenen Anteile mit Wirkung für die Zukunft abgeschafft. Daher konnten die Sonderregelungen für die Behandlung von Aufwendungen, die mit der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile im Zusammenhang stehen, aufgehoben werden. Jedoch sind die Sätze 3 und 4 auch in Zukunft anzuwenden, wenn Anteile veräußert werden, die noch einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG aF sind. Einbringungsgeboren nach altem Umwandlungssteuerrecht sind jene Anteile, die auf einem Einbringungsvorgang beruhen, für den die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebenden öffentliche Register bis zum 12.12.2006 erfolgt ist. Sollte die Wirksamkeit der Einbringung nicht von einer solchen Eintragung abhängig sein, gilt das alte Recht, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten WG bis zum 12.12.2006 übergegangen ist (§ 27 Abs. 2 UmwStG nF). Unerheblich ist daher, wann die für die Einbringung erhaltenen Anteile auf den Einbringenden übertragen wurden. Werden dagegen Anteile veräußert, die schon unter dem neuem Besteuerungsregime erworben wurden, haben die Sätze 3 und 4 ihre Bedeutung verloren und sind daher nicht mehr anzuwenden.

**Zeitlich gestreckte Einbringung ohne Eintragung:** Bei einem Einbringungsvorgang ohne Eintragungserfordernis, der vor dem 12.12.2006 begonnen, sich aber über diesen Zeitpunkt erstreckt hatte, ist schon das neue Recht anzuwenden. § 27 Abs. 1 und 2 UmwStG nF stellt für die zeitliche Anwendung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an *allen* eingebrachten WG ab. Somit richtet sich die zeitliche Anwendung nach dem Zeitpunkt, in dem das letzte WG auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wurde.

## J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das SEStEG

Das Umwandlungssteuerrecht wurde mit dem SEStEG grundlegend reformiert. Die Besteuerung von Einbringungsvorgängen nach §§ 20 ff. UmwStG hat eine konzeptionelle Neuausrichtung erfahren. Das bisher geltende Besteuerungssystem für einbringungsgeborene Anteile wurde aufgegeben. Die Neuregelung geht nunmehr zum Grundsatz der nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven beim Einbringenden über (BTDrucks. 16/2710, 46). Veräußert der Einbringende die anlässlich der Einbringung erhaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren, hat er die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven rückwirkend zu versteuern (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG nF). Durch die Ände-



rung des Besteuerungskonzepts sind alle Sonderregelungen für die Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (insbes. § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4, § 8b Abs. 4 KStG) aufgehoben worden. Als Folgeänderung konnten daher auch die Sätze 3 und 4 gestrichen werden.

**Fortgeltung des alten Rechts:** Das alte Besteuerungskonzept hat noch für alle Anteile Bedeutung, die aus einer Einbringung bis zum 12.12.2006 hervorgegangen sind. Eine Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 UmwStG aF kann daher weiterhin den Restriktionen des § 3 Nr. 40 Satz 3 unterliegen, so dass ein Veräußerungserlös nicht zur Hälfte stfrei gestellt wird. Dementsprechend werden die mit der Veräußerung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen auch in Zukunft nur in den Grenzen der Sätze 3 und 4 stmindernd berücksichtigt (§ 52 Abs. 8a Satz 2). Damit muss sich die Praxis an ein Nebeneinander verschiedener Besteuerungskonzepte gewöhnen, wobei nur mit einem Blick in die Anwendungsvorschriften des § 52 zu erkennen ist, dass das alte Recht noch weiterhin gilt. Begnügt sich der Rechtsanwender dagegen mit der Lektüre des § 3c, läuft er Gefahr, das für seinen Fall einschlägige Recht nicht aufzufinden.



## Vorbemerkung: Das neue Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im SEStEG

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

### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
1. Grundlagen des neuen ertragsteuerlichen Entstrickungs- und Verstrickungskonzepts		gestaltete Verstrickungstatbestände . . . . .	J 06-3
a) Kerngedanke der Entstrickung/Verstrickung	J 06-1	2. Einzelfragen zum Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im AStG und UmwStG	
b) Unterschiedlich ausgestaltete Entstrickungstatbestände und Stundungsmöglichkeiten . . .	J 06-2	a) Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im AStG . . . . .	J 06-4
c) Parallelproblematik: Unterschiedlich aus-		b) Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im UmwStG . . . . .	J 06-5

### 1. Grundlagen des neuen ertragsteuerlichen Entstrickungs- und Verstrickungskonzepts

#### a) Kerngedanken der Entstrickung/Verstrickung

J 06-1

Seit Jahren wurde im Schrifttum die Sinnhaftigkeit eines Steuerentstrickungskonzepts bei einem grenzüberschreitenden Vermögenstransfer ins Ausland (Outbound-Investment) diskutiert (s. etwa den Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zu FR 11/2001, 12). Die Parallelproblematik stellt sich bei einer inländ. Steuer-Verstrickung durch Vermögenstransfer aus dem Ausland ins Inland (Inbound-Investment). Das SEStEG v. 7.12.2006 hat durchgängig für das gesamte Ertragsteuerrecht (EStG, KStG, UmwStG und AStG) eine konzeptionelle Neuausrichtung gebracht.

**Realisationsprinzip und punktuelle Ersatzrealisationstatbestände im „alten Recht“:** Eine der Grundlagen deutschen Bilanzsteuerrechts ist das sog. Realisationsprinzip. Gestützt auf die in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG im Rahmen des Maßgeblichkeitsprinzips herangezogenen handelsrechtl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) besagt es: Gewinne dürfen erst ausgewiesen – und damit ertragstl. erfasst – werden, wenn sie realisiert sind, also durch Umsatzakt verwirklicht wurden (Veräußerung, Tausch o. ä.; § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Vor allem auf der Passivseite der Bilanz verlangt das Vorsichtsprinzip auch bereits vor Realisation die Berücksichtigung drohender Verluste. Dies alles gebietet auch der Fundamentalgrundsatz sachgerechter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Eingeschränkt gilt dies gleichermaßen für steuerrelevante Realisationsvorgänge im PV (etwa

Beteiligungen nach § 17 EStG). Diese Grundsätze werden einerseits im Interesse der Erleichterung von Umstrukturierungen, Nachfolgeregelungen oder anderen sozialpolitisch motivierten Gründen durch Zulassung von Buchwertfortführungen oder StFreistellungen durchbrochen (etwa § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG, §§ 11, 15, 20, 24 UmwStG, § 8b Abs. 2 KStG usw.). Zum anderen bestehen seit jeher verschiedenartig ausgestaltete in- und auslandsbezogene Ersatzrealisationstatbestände, die eine Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven bei Ausscheiden aus der inländ. steuerrelevanten Sphäre auch ohne Vorliegen eines Umsatzakts verlangen. Man kann insoweit von „punktuellen Entstrickungsnormen“ sprechen (so FÖRSTER, DB 2007, 72; ähnlich DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648). Stets stellt sich die Frage der Abmilderung einer Sofortversteuerung mangels Vorliegens liquider Mittel zur Begleichung der durch den Vorgang ausgelösten Steuerschuld. Auch die europarechtl. Grundfreiheiten machen uU wegen des Gebots der Inländergleichbehandlung bei EU-grenzüberschreitenden Vorgängen Stundungsregelungen erforderlich. Zu nennen sind: Entnahme aus dem BV zum Teilwert (§ 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 1 EStG), Ausscheiden einer Körperschaft aus der unbeschränkten StPflcht durch Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung ins Ausland (§ 12 Abs. 1 KStG aF), Verlegung und Auflösung einer inländ. Betriebsstätte (§ 12 Abs. 2 KStG aF), Wechsel einer stpfl. Körperschaft in die StFreiheit (§ 13 KStG), Wegzug einer natürlichen Person mit qualifizierten inländ. KapGesAnteilen (§ 6 AStG, § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG aF). Ergänzt wurde dies international-stl. durch den vom BFH entwickelten (und wohl zwischenzeitlich aufgegebenen) finalen Entnahmebegriff zur Gewährleistung der Besteuerung von im Inland entstandenen stillen Reserven. Angesprochen war der Fall der Überführung eines WG des BV eines Stpfl. in eine ausländ. Betriebsstätte, deren Ergebnis auf Grund eines DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt wird (Entnahme zum Fremdvergleichspreis mit Wahlrecht zur aufgeschobenen Gewinnrealisierung mittels Merkposten laut Betriebsstättenerlass v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, über einen maximal 10-jährigen Zeitraum; vgl. grundlegend BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; kritisch WASSERMEYER, DB 2003, 2616 [2622]; zum finalen Einlagebegriff s. ergänzend auch BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, DB 2007, 1113 [1116]). Umgekehrt wurde ebenfalls nur punktuell die Zuführung von WG aus dem PV in den stpfl. Bereich erfasst. „Prototyp“ einer solchen Steuerverstrickung ist die inlandsbezogene Einlage in ein BV, die regelmäßig zum Teilwert erfolgt (§ 4 Abs. 1 Satz 5 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Ein allgemein geltendes Entstrickungs- und Verstrickungskonzept für grenzüberschreitende Vorgänge gab es im „alten Recht“ (bis Ende 2005) nicht.

**Neues vereinheitlichtes Entstrickungs- und Verstrickungskonzept:** Nach der Gesetzesbegründung hat des SEStEG v. 7.12.2006 ua. zum Ziel, für grenzüberschreitende Sachverhalte aufeinander abgestimmte allgemeine Grundtatbestände über die Entstrickung und Verstrickung von betrieblichen EinzelWG, betrieblichen Einheiten und Gesellschaften einzuführen. Dadurch soll das deutsche Besteuerungsrecht konsequent im Rahmen der Vorgaben primären und sekundären Gemeinschaftsrechts (EU/EWR-Raum) gewahrt werden. Rechtsfolge ist die Sofortrealisation zum Entstri-

ckungszeitpunkt, die allerdings während des Verbleibens des WG im Gemeinschaftsgebiet zur Sicherstellung der europäischen Grundfreiheiten bis zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt aufgeschoben werden muss. Die punktuell im „alten Recht“ bestehenden Einzelregelungen sollen dabei systematisch zusammengefasst und fortentwickelt werden. Mit Blick auf das UmwStG soll ein systematisches, in sich geschlossenes und zukunftsfähiges stl. Umstrukturierungsrecht auf Basis eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestands geschaffen werden, das sich auch für die künftigen Weiterentwicklungen des Gesellschaftsrechts öffnet und bei dem EU-rechtswidrige stl. Hemmnisse beseitigt sind. Zu konstatieren ist: Trotz Bemühungen des Gesetzgebers ist das im SEStEG zu findende Entstrickungskonzept steuerartenspezifisch letztlich doch recht zersplittert geblieben. Vor allem die Stundungsregelungen sind sehr unterschiedlich ausgestaltet. Gegenüber dem „alten Recht“ hat die Neukonzeption teils zu Rechtsverschärfungen geführt. Insgesamt handelt es sich nicht um klarstellende (so BTDrucks. 16/2710, 28), sondern um rechtsbegründende Neuregelungen.

► *Begriff der Entstrickung:* Gemeint ist ein grenzüberschreitender Vorgang, durch den stille Reserven eines WG der deutschen Besteuerung bei einem Stpfl. entzogen werden (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 360 „Steuerentstrickung“; FÖRSTER, DB 2007, 72; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1482]). Grundtatbestand der Entstrickung mit dem Gebot einer Gewinnrealisierung bei Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (fiktive Entnahme, einschl. Nutzungsentnahme); die Bewertung erfolgt mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Aber auch bereits bei Wegzug eines Stpfl. aus Deutschland und Beendigung seiner unbeschränkten StPfl. wird von Entstrickung hinsichtlich der betroffenen WG gesprochen (so in § 6 AStG für im PV gehaltene Anteile gem. § 17 EStG). Der Entstrickungsbegriff ist daher im Detail sehr vielschichtig.

► *Begriff der Verstrickung:* Er bezeichnet den umgekehrten Fall der Zuführung stiller Reserven eines WG, die bislang nicht der inländ. Besteuerung unterliegen haben, durch den Stpfl. in ein inländ. BV. Grundtatbestand der Verstrickung ist § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG; auch insoweit erfolgt die Bewertung zum gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG, unabhängig vom ausländ. Wertansatz). Auch bei Zuzug eines Stpfl. nach Deutschland werden die betroffenen WG als Steuersubstrat verstrickt.

#### b) Unterschiedlich ausgestaltete Entstrickungstatbestände und Stundungsmöglichkeiten

J 06-2

Das im SEStEG v. 7.12.2006 neu eingeführte Entstrickungskonzept hat an verschiedenen Stellen im Ertragsteuerrecht seinen Niederschlag gefunden, ist aber letztlich nicht „aus einem Guss“ (ähnlich CARLÉ, KÖSDI 2007, 15401; SCHWENKE, DStZ 2007, 235 [242 f.]; kritisch auch WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455). Zu konstatieren sind eine Reihe von Systembrüchen. Dies betrifft insbes. die europarechtserforderlichen Stundungsmöglichkeiten als Rechtsfolge der Entstrickung, die sehr unterschiedlich ausgestaltet sind und teilweise ergänzend an ein bestehendes EG-rechtl. Amtshilfeabkommen im Vollstreckungsbereich anknüpfen (etwa § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG); voraus-

sichtlich werden insoweit im Hinblick auf die europarechtl. Grundfreiheiten neue Fragen zur Europarechtskonformität aufgeworfen. Aber auch der Tatbestand der Entstrickung selbst weist erhebliche bereichsspezifische Unterschiede auf (etwa Ausschluss bzw. Einschränkung des inländ. Besteuerungsrechts in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf der einen Seite, Beendigung der unbeschränkten StPfl. durch Wohnsitzaufgabe gem. § 6 Abs. 1 AStG auf der anderen Seite). Dies macht Detailprüfung in jedem Einzelfall erforderlich. Ggf. bestehen auch Gesetzeskonkurrenzen, die gestalterisch durch den Stpfl. genutzt werden können.

**Grundtatbestand der Entstrickung** für einzelne WG ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (zeitliche Geltung für alle nach dem 31.12.2005 endenden Wj., § 52 Abs. 8b EStG mit Rückwirkungsproblematik). Danach steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke (zum Teilwert) der Ausschluss oder die Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleich. Musterfall ist die Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte mit DBA-Freistellung oder Anrechnung als gewinnrealisierende Innentransaktion (zu Details s. FÖRSTER, DB 2007, 72). Dahinter steht als gesetzgeberische Zielsetzung die Sicherstellung des inländ. Besteuerungssubstrats (konkret der im Inland gebildeten stillen Reserven) durch fiktive Entnahme als Sofortrealisationstatbestand. Der Wortlaut des neuen Entstrickungsbegriffs wirft eine Reihe von schwierigen Rechtsfragen auf und könnte teilweise zu einem „Leerlaufen“ seines Anwendungsbereichs führen (s. WASSERMEYER, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, DB 2006, 2420; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 371, BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765 [766]). Die Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage auf den Entstrickungsgewinn ist mangels Veräußerung durch eine natürliche Person unzulässig. Keine Entstrickung erfolgt, wenn bereits vor Überführung bzw. Überlassung eines WG kein ausschließ- oder beschränkbares deutsches Besteuerungsrecht bestanden hat.

Für den Entstrickungstatbestand selbst spielt die EU/EWR-Verhaftung der ausländ. Betriebsstätte keine Rolle; hier gilt ein globaler Entstrickungsbegriff. Anstelle des Teilwerts ist entsprechend internationaler Üblichkeit der gemeine Wert zum Entstrickungszeitpunkt anzusetzen, was konkret einen fiktiven Einzelveräußerungspreis oder ein fiktives Nutzungsentgelt bedeutet (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG). Um eine diskriminierungs- und beschränkungsfreie Umsetzung der EU/EWR-Grundfreiheiten beim Entstrickungstatbestand zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber mit § 4g EStG die antragsgebundene, unwiderrufliche Möglichkeit zur Bildung eines (passiven) Ausgleichspostens für WG des Anlagevermögens als Bilanzierungshilfe – ausdrücklich nur für die Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG – eröffnet. § 4g EStG sieht eine fünfjährige, ratierlich abnehmende Stundung der durch die Entstrickung ausgelösten stillen Reserven (Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert zum Entstrickungszeitpunkt) vor; dies gilt auch für den Wegzug eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft. Eine gewinnerhöhende Auflösung des (verbliebenen) Ausgleichspostens erfolgt vor allem dann, wenn das WG aus dem BV des Stpfl. oder aus der Besteuerungshoheit des Mitgliedstaats der EU/EWR ausscheidet (§ 4g Abs. 2 EStG). Ein besonderer Verstrickungswert ist anzu-

setzen bei der Rückführung des WG ins Inland während der Fünfjahresphase. Ob diese doch nur sehr begrenzt wirkende Stundung die Europarechtskonformität der Regelung sicherstellt, muss bezweifelt werden. Zu Details s. § 4g Anm. J 06-2 und J 06-9 f.; vgl. eingehender auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133; HOFFMANN, DB 2007, 652; SCHWENKE, DStZ 2007, 235 (244 f.); LANGE, StuB 2007, 259.

**Entstrickungstatbestand nach § 12 KStG:** Er setzt als kstl. Spezialregelung parallel zum Grundtatbestand (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) voraus, dass vor allem bei einer Körperschaft das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dies soll nach der Gesetzesbegründung (uE zutreffend) auch Entstrickungsfälle mit Rechtsträgerwechsel umfassen (str.; s. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1527). Entsprechendes gilt bei Wegzug einer Körperschaft durch Geschäftsleitungsverlagerung in den EU/EWR-Raum. Rechtsfolge ist insoweit eine fiktive Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert. § 4g EStG ist trotz des Rechtsverweises in § 8 Abs. 1 KStG seinem Wortlaut nach beim Entstrickungstatbestand des § 12 KStG nicht anwendbar, es ist allerdings eine (rückwirkende) gesetzgeberische Nachbesserung geplant. Insoweit erfolgt derzeit eine ungemilderte Sofortbesteuerung, was in EU/EWR-Fällen diskriminierend sein wird. Im Übrigen werden nur betriebliche Entstrickungsvorgänge erfasst, nicht dagegen (systematisch vorrangig) gesellschaftsrechtl. veranlasste Entstrickungstatbestände, die stl. eine vGA darstellen (vgl. CARLÉ, KÖSDI 2007, 15405; DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648; KORN, KÖSDI 2007, 15428 [15439]). Der Wegzug einer Körperschaft aus dem EU/EWR-Raum in einen Drittstaat wird als Liquidation gewertet (§ 12 Abs. 3 KStG); uE gilt dies aber nicht insoweit, als eine inländ. Betriebsstätte verbleibt. Die an den Wegzug von KapGes. anknüpfenden Rechtsfolgen auf Gesellschafterebene werden in § 17 Abs. 5 EStG ergänzend geregelt.

**Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG** betrifft im PV gehaltene Anteile an in- und ausländ. KapGes. iSd. § 17 EStG. Jedwede Beendigung der unbeschränkten StPflcht durch Wegzug des Anteilseigners führt zur Entstrickung; sie kann uU auch Fälle betreffen, in denen das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleibt. Für den Regelungsbereich des § 6 AStG ist ein an den Grundsätzen der Lasteyrie du Saillant-Entscheidung des EuGH (v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, FR 2004, 659) ausgerichtetes Stundungskonzept vorgesehen: Zinslose Stundung bei Wegzug in das Gemeinschaftsgebiet, Widerruf der Stundung mit Effektivierung der Steuerschuld bei späterer Fremdveräußerung oder Wegzug aus dem EU/EWR-Raum. § 6 AStG beinhaltet den „Prototyp“ einer weitgehend europarechtskonformen Lösung. Zu Details s. Anm. J 06-4.

**Entstrickung nach dem UmwStG:** Das neue Umwandlungssteuerrecht deckt neben reinen Inlandssachverhalten im Prinzip nur Vorgänge im EU/EWR-Bereich ab. Eine Buchwertverknüpfung ist hier als Verzicht auf eine sofortrealisierende Entstrickung nur zulässig, falls das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland vollumfänglich erhalten bleibt. Dies ist dann der Fall, wenn bei einer EU/EWR grenzüberschreitenden Umwandlung eine inländ. Betriebsstätte, der die betroffenen WG funktional zuzu-

ordnen sind, verbleibt. In der Praxis macht vor allem das Konzept der Zentralfunktion des Stammhauses Probleme, da Patente, Finanzbeteiligungen und andere immaterielle WG üblicherweise dem dann im Ausland befindlichen Stammhaus zuzurechnen sind; s. eingehender Anm. J 06-5. Im Übrigen haben vor allem die Einbringungsfälle in eine KapGes. (§§ 20–23 UmwStG) mit der 7-jährigen Abschmelzungsfrist eine konzeptionelle Neuausrichtung erfahren.

**Ausnahmen zur Sofortbesteuerung bei Sitzverlegung einer SE/SCE:**

Nach Maßgabe der europäischen Fusionsrichtlinie gilt der Entstrickungsstatbestand für Anteile nicht bei einer grenzüberschreitenden (identitätswahrenden) Sitzverlegung einer SE (Europäische Aktiengesellschaft) oder einer SCE (Europäische Genossenschaft) im EU/EWR-Raum (§ 15 Abs. 1a EStG, § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, § 17 Abs. 5 EStG, § 12 Abs. 1 KStG). Entsprechendes gilt bei EU/EWR-grenzüberschreitender Verschmelzung oder Anteilstausch einer SE/SCE (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG, § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG). Die Besteuerung wird im Rahmen eines nationalen Treaty Override (unabhängig von bestehenden DBA) nachgeholt, und zwar in Fällen der späteren Veräußerung der Anteile im Ausland so, als hätte keine vorherige Sitzverlegung stattgefunden. Insoweit können sich Doppelbesteuerungsfragen ergeben, sofern die stillen Reserven seit Sitzverlegung zusätzlich im Ausland entstanden sind. Bei der SE/SCE selbst führt die Sitzverlegung im EU/EWR-Raum nach Maßgabe des Betriebsstättenvorbehalts zu keiner Gewinnrealisation (Art. 10b der EU-Fusionsrichtlinie, Umkehrschluss aus § 12 Abs. 3 KStG). Darüber hinaus bestehen verschiedene weitere gewinnrealisierende Ersatztatbestände; so führt etwa die Sitzverlegung einer SE/SCE hinaus aus dem EU/EWR-Besteuerungsraum unabhängig von der Steuerverhaftung stiller Reserven im Inland (str.) zu einer Vollrealisation (§ 12 Abs. 3 KStG).

**Besondere Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände** finden sich für Sonderfälle verstreut in Einzelregelungen. Zu nennen sind: Regelungen zum Einlagekonto gem. § 27 Abs. 2 KStG bei erstmaliger Sitz- oder Geschäftsleitungsverlagerung einer ausländ. KapGes. in die unbeschränkte deutsche StPflcht; Entsprechendes gilt bei grenzüberschreitender Hineinverschmelzung, § 40 Abs. 5 und 6 KStG enthalten komplizierte Regelungen zum KStErhöhungspotential (EK 02-Nachversteuerung) bei grenzüberschreitender Umwandlung, Liquidation oder Verlegung des Sitzes einer Körperschaft.

**Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede des Entstrickungskonzepts:** Ein vollständig harmonisiertes Entstrickungskonzept hat das SEStEG v. 7.12.2006 nicht eingeführt. Stattdessen ist ein erheblicher Variantenreichtum in den Details der jeweiligen Ausgestaltung zu beobachten:

► *Der Tatbestand der Entstrickung* ist global, nicht europäisch und knüpft im Regelfall an Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerung des WG oder der betrieblichen Einheit an. Entsprechendes gilt für die Nutzung von WG. Rechtsfolge der Entstrickung ist eine fiktive Entnahme oder eine fiktive Veräußerung. Die veräußerungs-gleiche Entstrickung nach § 6 AStG knüpft im Haupttatbestand an den



Wegzug durch Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht an. Auflösung oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile nach § 17 EStG wirken nur als Ersatztatbestand. Bei der SE/SCE ist der Verzicht auf eine Entstrickung der Anteile zum Sitzverlegungszeitpunkt mit einem Treaty Override bei späterer tatsächlicher Realisation gekoppelt (§ 15 Abs. 1a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, § 12 Abs. 1 Halbs. 2 KStG).

► *Die Bewertung anlässlich der Entstrickung* erfolgt einheitlich zum gemeinen Wert, um eine Angleichung der Wertmaßstäbe an den im internationalen Zusammenhang vorzufindenden Fremdvergleichspreis zu bewirken. Man wird insoweit auf die Definition in § 9 Abs. 2 BewG (= Einzelveräußerungspreis, Verkehrswert) zurückgreifen müssen; ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben unberücksichtigt. Auch bei der Bewertung von Sachgesamtheiten im UmwStG soll der gemeine Wert (eigentlich konzeptionswidrig) zur Anwendung kommen. Entsprechendes gilt für den Firmenwert. Damit erfolgt in Teilbereichen eine Abkehr vom Teilwert als wirtschaftsgutbezogenen Wiederbeschaffungskosten bei Betrachtung des Gesamtbetriebs (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Die Bewertung zum gemeinen Wert kann zur Aufdeckung stiller Reserven, bei Schuldpositionen auch stiller Lasten führen. In umwandlungsstl. Entstrickungsvorgängen wird allerdings für die Bewertung von Pensionsrückstellungen an § 6a EStG (wohl im Interesse der Vermeidung einer Aufdeckung stiller Lasten) angeknüpft (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 2 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

► *Differenzierte Stundungskonzepte*: Entstrickung im EU/EWR-Raum erfordert im Grundsatz zur Wahrung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags Stundung der besteuertwürdigen stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisation. Die europarechtserforderlichen Stundungskonzepte sind allerdings höchst unterschiedlich ausgestaltet. „Prototyp“ einer europarechtskonformen Stundung ist § 6 Abs. 5 AStG bei der Wegzugsbesteuerung (s. auch Anm. J 06-4). Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG bewirkt nur eine sehr begrenzte Stundungsmöglichkeit anlässlich der Entstrickung (5-jährige Verteilung der Entstrickungssteuer) und wird daher europarechtsproblematisch sein. Darüber hinaus fehlen Stundungsmöglichkeiten gänzlich (so bei § 12 KStG mit der Ankündigung einer gesetzlichen Neuregelung oder im UmwStG bei Verlust oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts). Dies ist der Sorge des Gesetzgebers vor fiskalischen Einbußen, späteren Vollzugsdefiziten (schwierige Administrierbarkeit im Ausland) und wohl auch befürchteten gestalterischen Missbräuchen in der Praxis geschuldet. Zu erwarten ist, dass Teile des neuen Stundungskonzepts erneut auf den europarechtl. Prüfstand gelangen werden. Schließlich ist auch eine gestalterische Nutzung der bestehenden Friktionen denkbar.

### c) Parallelproblematik: Unterschiedlich ausgestaltete Verstrickungstatbestände J 06-3

Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers spiegelbildlich konturiert werden. Dies ist im SEStEG v. 7.12.2006 letztlich nur zum Teil erfolgt.

**Grundtatbestand der Verstrickung** ist § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG. Danach steht einer Einlage gleich die Begründung des Besteuerungsrechts der

Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG. Die Bewertung erfolgt mit dem gemeinen Wert, die stl. Behandlung im Herkunftsstaat ist unbeachtlich (vgl. FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]; DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2651]). Klassischer Fall der Verstrickung ist die (Rück-)Überführung eines WG durch einen unbeschränkt Stpfl. aus einer ausländ. Betriebsstätte mit DBA-Freistellung in das deutsche Stammhaus. Die Verstrickung von zur Nutzung überlassenen WG ist ebenso wenig geregelt wie die Verstrickung durch „Erstarkung“ des inländ. Besteuerungsrechts (bspw. durch Änderung doppelbesteuerungsrechtl. Regelungen). Dies stellt einen Systembruch dar (so CARLÉ, KÖSDI 2007, 15403; ähnlich FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]). Im KStG fehlt eine eigenständige Verstrickungsregelung, insoweit gilt über § 8 Abs. 1 KStG die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG.

**Sonderfälle der Verstrickung:** Die grenzüberschreitende Hereinverschmelzung von Körperschaften ist in § 12 Abs. 2 UmwStG geregelt. Insoweit knüpft die übernehmende Körperschaft an die in der stl. Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Werte an. Im Hereinverschmelzungsfall sind dies die der ausländ. Besteuerung zu Grunde gelegten Werte. Insoweit wird der Grundsatz der Anwendung des gemeinen Werts durchbrochen. Vgl. dazu auch DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2704 (2705). Eine besondere, im Detail komplexe Verstrickungsbewertung ergibt sich bei Rücküberführung eines WG aus der EU/EWR-ausländ. Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus während der 5-jährigen Ausgleichsperiode (§ 4g Abs. 3 EStG); s. HOFFMANN, DB 2007, 656 (658); zu Einzelheiten § 4g EStG Anm. J 06-9f.

## 2. Einzelfragen zum Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im AStG und UmwStG

### J 06-4 a) Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im AStG

**Schrifttum:** WASSERMEYER, Die Denkfehler des Gesetzgebers in § 6 AStG-Entwurf, DB 2006, 1390; CARLÉ, Entstrickung im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2007, 15401 (15403); GEBHARDT, Neuregelung der Wegzugsbesteuerung, EStB 2007, 148; GROTHERR, Neuerungen bei der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) durch das SEStEG, IWB 2/2007, 65 (v. 24.1.2007); STÜMPER, Wegzugsbesteuerung durch Tod wesentlich beteiligter Gesellschafter, GmbHR 2007, 358; TÖBEN/RECKWARDT, Entstrickung und Verstrickung privater Anteile an KapGes., FR 2007, 159; WINKELJOHANN, Einschränkungen der Freizügigkeit von Unternehmen durch die Wegzugsbesteuerung, in Festschr. Schneeloch, München 2007, 291.

Veranlasst durch die Lasteyrie du Saillant-Entscheidung des EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (FR 2004, 659) zur französischen Wegzugsbesteuerung und die vermutete Europarechtswidrigkeit der deutschen Parallelregelung ist § 6 AStG (= Wegzugsbesteuerung) in Art. 7 des SEStEG v. 7.12.2006 komplett neu gefasst worden. Ziel des Gesetzgebers ist die europarechtskonforme Ausgestaltung des § 6 AStG bei gleichzeitiger Sicherstellung des inländ. Besteuerungszugriffs (zur Gesetzesbegründung vgl. BTDrucks. 16/3369, 14). In Teilen ist die Vorschrift gegenüber dem alten Recht aber auch verschärft worden (etwa durch Einbeziehung von im PV gehaltenen ausländ. KapGesAnteilen gem. § 17 EStG). Insgesamt erscheint die Regelung höchst komplex; sie ist in ihren diffizilen Details vor allem durch das Bemü-

hen zur Missbrauchsvermeidung und Sicherung des Steuerzugriffs auf die in Deutschland entstandenen stillen Reserven gekennzeichnet. Durch Initiative des BRat wurde das eigentlich von der BReg. auch bei § 6 AStG angestrebte Entstrickungskonzept (= Aufgabe oder Einschränkung des inländ. Besteuerungsrechts) im Grundsatz zu Gunsten eines Wegzugstatbestands verändert (vgl. Stellungnahme des BRat, BRDrucks. 542/06 v. 22.9.2006). Der neue Entstrickungstatbestand des § 6 Abs. 1 AStG (einschließlich seiner Ersatztatbestände) ist erstmals für den VZ 2007 anzuwenden. Vor allem die neu gefasste Stundungsregelung in § 6 Abs. 5 AStG bei Wegzug in das Gemeinschaftsgebiet mit ihren Widerrufsgründen gilt rückwirkend in allen noch nicht bestandkräftigen Fällen, was wegen ihres begünstigenden Charakters nicht zu beanstanden ist (§ 21 Abs. 13 Satz 2 AStG); die Rückwirkung gilt allerdings auch für möglicherweise steuerverschärfende Detailregelungen in § 6 Abs. 2–7 AStG (zu Recht kritisch insoweit GROTHERR, IWB 2/2007, 85). Im Übrigen wird die Wegzugsbesteuerung beim Anteilseigner gem. § 6 AStG durch § 17 Abs. 5 (und auch Abs. 6) EStG flankiert, falls die KapGes. Sitz oder Geschäftsleitung ins Ausland verlegt (außer bei SE/SCE) und das deutsche Besteuerungsrecht für die Anteile beschränkt oder ausgeschlossen wird (zB bei beschränkt stpfl. Anteilseignern mit Ansässigkeit in einem Nicht DBA-Staat; s. auch FÖRSTER, DB 2007, 72 [78 f.]).

*Hinweis:* Der EuGH hat in der Lasteyrie du Saillant-Entscheidung bestimmt, dass die französische Wegzugsbesteuerung (konkret: eines französischen Staatsbürgers nach Belgien) auf Grund der Festsetzung und sofortigen Erhebung der Steuer auf die in den Gesellschaftsanteilen ruhenden stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs ohne tatsächlichen Realisationsakt gegen die europarechtl. Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) verstößt. Ein „Wegzug im Inland“ war von einer solchen Beschränkung nicht betroffen. Das abstrakte Besteuerungsrecht für die im Inland entstandenen stillen Reserven hat der EuGH dagegen nicht in Zweifel gezogen, nur deren vorgezogene Ersatzrealisation. Dies ist von der europäischen Kommission zwischenzeitlich auch klargestellt worden. Mittlerweile hat der EuGH seine Sicht in der Rechtssache „N“ (EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, DStR 2006, 1691) zur niederländischen Wegzugsbesteuerung bestätigt und fortentwickelt (Problem: Erfordernis einer Sicherheitsleistung, Berücksichtigung künftiger Wertminderungen). Wegen der Ähnlichkeit des § 6 AStG aF mit der beanstandeten französischen Regelung hatte die Kommission nach Ergehen der Entscheidung des EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (FR 2004, 659) gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 226 EG eingeleitet; daraufhin hat die FinVerw. interimistisch – bis zur geplanten Gesetzesänderung – im BMF-Schreiben v. 8.6.2005 (BStBl. I 2005, 1056) bei Wegzug innerhalb des EU/EWR-Raums eine zinslose Stundung der Steuerbeträge unter Widerrufsvorbehalt verfügt (kritisch zum Versuch einer Beseitigung von Gemeinschaftsrechtswidrigkeiten durch Verwaltungserlass s. FG München v. 3.8.2006, IStR 2006, 746, rkr.). Die finanzamtliche Billigkeitsregelung ist rückwirkend durch § 6 Abs. 5 AStG abgelöst worden. Der vom EuGH geschaffene Beurteilungsmaßstab ist im Übrigen auch auf die Neufassung des § 6 AStG anzuwenden.

**Entstrickungstatbestand des § 6 AStG:** Scheidet ein Stpfl. aus der unbeschränkten StPfl. nach mindestens zehnjähriger Zugehörigkeit durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts aus, so unterliegen die in in- und ausländ. KapGesAnteilen des PV gem. § 17 Abs. 1 EStG ruhenden stillen Reserven (Differenz gemeiner Wert/Buchwert) zum Wegzugszeitpunkt auch ohne Veräußerung einer inländ. „Schlussbesteuerung“ durch StFestsetzung. Dieser Kerntatbestand des Wegzugs, der gleichermaßen für EU-, EWR- und Drittstaatentatbestände gilt und unabhängig von

Verlust oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ist, wird in § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG durch verschiedene enumerativ aufgelistete Ersatztatbestände erweitert. Dies betrifft (vereinfacht): Unentgeltliche Übertragung der Anteile auf eine nicht unbeschränkt stpfl. natürliche Person, Einlage der Anteile in ein ausländ. BV, Begründung einer Ansässigkeit im Ausland gem. DBA und – als eigentlicher Entstrickungstatbestand – Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts. Ziel ist die umfassende steuerrelevante Sicherstellung der in den Anteilen während ihrer Inlandzugehörigkeit entstandenen stillen Reserven. § 6 AStG rekurriert dabei auf die vollen Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 EStG. Bei Wegzug in einen Drittstaat wird die festgesetzte Steuer im Grundsatz auch erhoben; nur für speziell gelagerte Härtefälle besteht eine auf fünf Jahre befristete, an eine Sicherheitsleistung gebundene Stundungsmöglichkeit (§ 6 Abs. 4 AStG). Handelt es sich bei dem Wegzug in den Drittstaat allerdings nur um eine vorübergehende Abwesenheit (Rückkehr innerhalb von fünf Jahren) und sind die Anteile unverändert dem Stpfl. zuzurechnen, so entfällt die Wegzugssteuer rückwirkend ersatzlos; eine Verlängerung der Frist um weitere fünf Jahre bei beruflich bedingter Abwesenheit ist möglich.

**Stundungskonzept des § 6 AStG:** Europarechtliches Kernstück der Neuregelung ist die umfassende widerrufsbehaltete zinslose Stundung (ohne Sicherheitsleistung) der festgesetzten Steuer bei Wegzug (oder einem gleichgestellten Vorgangs) innerhalb des EU/EWR-Raums (EU/EWR-Staatsangehöriger mit unbeschränkter StPfl. im EU/EWR-Zuzugstaat). Zur Sicherstellung der Schlussbesteuerung muss im Zuzugstaat allerdings die Anwendung der Amtshilfe im Vollstreckungsbereich (abstrakt, nicht zwingend konkret) gewährleistet sein (dies zielt insbes. auf Liechtenstein). Ein zwingender Stundungswiderruf erfolgt vor allem bei Veräußerung und Liquidation der Anteile, Ausscheiden des Stpfl. aus dem EU/EWR-Raum oder Übergang der Anteile auf einen Drittstaatenangehörigen. Insoweit bestehen zur Sicherstellung des Widerrufs umfangreiche und zeitkritische verfahrensrechtl. Mitwirkungspflichten des Stpfl. (§ 6 Abs. 7 AStG); bei Verletzung der Mitwirkungspflicht ist ein Stundungswiderruf möglich.

Ergänzend dazu sind zwei Sonderregelungen zu beachten: Erleiden die Anteile während ihrer „Auslandszugehörigkeit“ eine nicht gesellschaftsrechtl., sondern rein betrieblich veranlasste und bei der ausländ. Besteuerung nicht wirksame Wertminderung, so ist die ursprüngliche Wegzugssteuer gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO rückwirkend zu korrigieren (§ 6 Abs. 6 AStG). Bei Rückkehr des Stpfl. nach Deutschland (ohne zeitliche Begrenzung durch fünf Jahre) und unveränderter Anteilszurechnung entfällt die Wegzugssteuer ersatzlos.

**Europarechtskonformität der AStG-Entstrickung:** Im Grundsatz dürfte das neue Stundungskonzept des § 6 Abs. 5 AStG für EU/EWR-Fälle europarechtskonform sein und den Vorgaben der EuGH-Judikatur entsprechen (wohl auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 372). Ein endgültiger Steuerverzicht bei Wegzug wird weder vom EuGH noch von der europäischen Kommission zur Wahrung der Grundfreiheiten verlangt. Vor allem die strengen verfahrensrechtl. Mitwirkungspflichten, die Variante im Ausland entstehender Wertminderungen und die Verknüpfung der Stundung mit

gleichzeitiger Anwendung der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie könnte allerdings europarechtsproblematisch sein (vgl. auch GROTHERR, IWB 2/2007, 86).

### b) Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im UmwStG

J 06-5

**Schrifttum:** DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des UmwStG, DB 2006, 2704 und 2763; HÖRTNAGL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts – SEStEG, Stbg. 2006, 471; PATT, Die steuerliche Behandlung der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft und des Anteilstauschs nach dem SEStEG, Der Konzern 2006, 730; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil II: Das geplante neue Umwandlungssteuergesetz, DStR 2006, 1525; SCHÄFER/BLUMENBERG u.a., SEStEG: Kommentierung des Regierungsentwurfs, BB-Spezial 8/2006; DAMAS, Einführung in das neue UmwStRecht, DStR 2007, 129; HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBROCK, SEStEG: Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes, NWB-Sonderheft 1/2007; LEY/BODDEN, Verschmelzung und Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG (§§ 11–15 UmwStG nF), FR 2007, 265; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; SCHULZE ZUR WIESCHE, Das neue Umwandlungssteuerrecht nach SEStEG, Wpg. 2007, 162.

Das SEStEG v. 7.12.2006 verfolgt bei der Neufassung des UmwStG in Art. 6 eine doppelte Zielsetzung, die letztlich ambivalent wirkt. Zum einen sollen stl. Hemmnisse für die als Folge der zunehmenden internationalen wirtschaftlichen Verflechtungen immer wichtiger werdenden grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Unternehmen in Europa beseitigt werden; die europäischen Grundfreiheiten, die Fusionsrichtlinie sowie die SE/SCE-Verordnungen erfordern dies. Daraus resultiert die Möglichkeit des Buchwertansatzes auch bei grenzüberschreitenden Vorgängen. Zum anderen sollen im Rahmen der Vorgaben des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts konsequent deutsche Besteuerungsrechte gesichert werden, um steuermindernde Gestaltungen vor allem auf Grund fehlender Harmonisierung der direkten Besteuerung innerhalb des EU/EWR-Raums zu verhindern. Das im UmwStG umgesetzte Entstrickungs- und Verstrickungskonzept will dieser doppelten Zielsetzung genügen, löst sich dabei konzeptionell in Teilen vom „alten Recht“ und auch von ansonsten neu eingeführten europarechtsinduzierten Stundungsmöglichkeiten (vor allem von § 6 Abs. 5 AStG und § 4g EStG; vgl. Begründung zum RegE zum SEStEG v. 25.9.2006, BTDrucks. 16/2710, 37–41).

**Europäisierung des UmwStG als Hintergrund für Entstrickungsvorschriften:** Der Anwendungsbereich des „neuen“ UmwStG mit Wirkung ab 13.12.2006 (§ 27 Abs. 1 UmwStG) erstreckt sich nicht mehr nur auf inländ. Umwandlungen, sondern erfasst (vereinfacht) auch grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen von Körperschaften, soweit an der Umstrukturierung Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR beteiligt sind. Entsprechendes gilt für EU/EWR-grenzüberschreitende Formwechsel (etwa einer KapGes. in eine PersGes. und umgekehrt, derzeit gesellschaftsrechtl. allerdings nicht möglich), Einbringungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine EU/EWR-KapGes., den grenzüberschreitenden Anteilstausch usw. Zu Details der geregelten Umwandlungsvarianten mit euro-

päischem, teils auch globalisiertem Inhalt s. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 369–371; auf die Sonderproblematik sperrfristbehafteter Anteile weist hin SCHWENKE, DStZ 2007, 235 (247). Abgestellt wird stets auf im Verhältnis zur Inlandsumwandlung vergleichbare ausländ. Vorgänge. Dies bedeutet: Der grenzüberschreitende bzw. ausländ. Vorgang muss seinem Wesen nach einer im deutschen UmwStG geregelten Umwandlungsform entsprechen. In Teilen wird der Anwendungsbereich des UmwStG auch „über Europa hinaus“ geöffnet. So ist etwa § 13 UmwStG über § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG auch für den Fall einer Auslandsverschmelzung in Drittstaaten mit inländ. Gesellschafter anwendbar. Die Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts erfordert gleichzeitig eine wirksame Entstrickungskonzeption, um letztlich die Besteuerung von im Inland gebildeten stillen Reserven sicherzustellen. Aus diesem Grund wird im UmwStG für EU/EWR-grenzüberschreitende Vorgänge durchgängig eine Buchwertverknüpfung (und ein Zwischenwertansatz) unter weiteren Voraussetzungen nur für den Fall zugelassen, dass „das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter“ beim Übernehmer weder ausgeschlossen noch beschränkt wird. Dies entspricht konzeptionell dem Grundtatbestand der Entstrickung in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Erfolgt diese Sicherung des inländ. Besteuerungssubstrats in EU/EWR-Fällen nicht, erfolgt eine Zwangsrealisation in Form der Entstrickung ohne jegliche Stundungsmöglichkeit.

**Aufgabe des umwandlungssteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips und Entstrickung zum gemeinen Wert:** Im Zuge der Neufassung und Europäisierung des UmwStG ist das von der FinVerw. zum alten Recht behauptete generelle umwandlungsstl. Maßgeblichkeitsprinzip der HBil. für die StBil. beseitigt worden (zu Details s. PRINZ, StuB 2007, 125; TROSSEN, FR 2006, 617; SCHUMACHER, Wpg. 2006, 518)). Damit löst sich die HBil. in Umwandlungsfällen vollständig von den bestehenden stl. Ansatz- und Bewertungswahlrechten. Ohne Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wäre die nunmehr als Regelrechtsfolge einer Umwandlung anzunehmende Entstrickung zum gemeinen Wert (unter Einschluss auch der nicht entgeltlich erworbenen, selbst geschaffenen immateriellen WG, etwa Patenten, den originären Firmenwert usw.) uU gar nicht realisierbar gewesen. Allerdings ist festzustellen: Eine ausdrückliche Kodifizierung der Nichtgeltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei der Ausübung der diversen umwandlungsstl. Bewertungswahlrechte findet sich im neuen UmwStG nicht. Die Gesetzesbegründung und damit die Vorstellungen des historischen Gesetzgebers sind indes eindeutig. Hinzu kommt für den Fall der Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes.: § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG aF ließ bei einem handelsrechtl. Zwang zu einer Höherbewertung eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips im „alten“ Einbringungsrecht zu. Diese Vorschrift ist bei der Neufassung des UmwStG ersatzlos weggefallen, was ebenfalls klar auf die Aufgabe des umwandlungsstl. Maßgeblichkeitsgrundsatzes hindeutet. Ob die von der Gesetzesbegründung genannte „strikte Anknüpfung“ an die HBil. auch für Umwandlungszwecke in der Vergangenheit überhaupt bestand, ist im Hinblick vor allem auf BFH v. 19.10.2005 – I R 38/04 (BStBl. II 2006, 568) sicherlich streitig. Im Ergebnis ist die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im Rahmen des „neuen“ UmwStG sinnvoll

und auch im Interesse des neuen Entstrickungskonzepts zu begrüßen. Denn ohne handelsbilanzielle Aufstockung hätte ansonsten das Konzept der gemeinen Werte nicht umgesetzt werden können. Für die Gestaltungspraxis entstehen neue Spielräume zur optimierten „Abkopplung“ von HBil. und StBil., die zum einen für Rating-Erfordernisse, zum anderen zur optimierten stl. Verlustnutzung (allerdings bei Berücksichtigung der Mindestbesteuerungsgrundsätze, § 10d Abs. 2 EStG) einsetzbar sind. Im Übrigen entspricht der Gesetzgeber mit der ausdrücklichen Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und der damit einhergehenden Möglichkeit echter stl. Wahlrechte bei Umwandlungen der seit langem auch zum „alten Recht“ vorherrschenden Auffassung im Schrifttum und auch in der jüngeren BFH-Rspr.

**Antragsgebundene Buchwertfortführung oder Zwischenwertansatz nur bei sichergestellter inländischer Besteuerung:** Nur auf Antrag kann in den verschiedenen Umwandlungsvarianten beim übertragenden Rechtsträger (§§ 3–19 UmwStG) oder beim übernehmenden Rechtsträger (§§ 20–25 UmwStG) unter bestimmten Voraussetzungen eine Buchwertverknüpfung initiiert oder ein Zwischenwertansatz gewählt werden (allerdings unzulässig bei § 13 Abs. 2 UmwStG); zum Zwischenwertansatz s. weiterführend DÖRFLER/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 352. Dies stellt im Vergleich zum „alten“ UmwStG einen Konzeptionswechsel dar und kehrt das alte Regel-Ausnahmeverhältnis mit einem Wahlrecht zur Teilwertaufstockung um. Die Buchwertverknüpfung (und auch der Zwischenwertansatz) setzt in den verschiedenen Umwandlungsvarianten (vereinfacht) voraus, dass die Besteuerung der in den entstrickten WG ruhenden stillen Reserven durch die Bundesrepublik Deutschland sichergestellt ist, also weder verloren geht noch beschränkt wird. Dies ist steuersystematisches Kernproblem der Neuregelung und verlangt stets eine verbleibende inländ. Betriebsstätte, der die im Zuge der grenzüberschreitenden Umwandlung betroffenen WG funktional und tatsächlich zugeordnet werden müssen. Im europäischen Hinausverschmelzungsfall einer Körperschaft (§ 11 Abs. 2 UmwStG) stellt sich insoweit das Problem der sog. Zentralfunktion des Stammhauses, wonach bei immateriellen WG, Finanzbeteiligungen sowie gemeinsam durch Betriebsstätte und Stammhaus genutzten WG formell typisierend üblicherweise eine Zuordnung zum Stammhaus erfolgen soll. Bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen kann dies eine ungewollte Entstrickung nach sich ziehen, die im UmwStG durch keinerlei Stundungsmöglichkeiten abgemildert wird. Entsprechendes gilt für EU/EWR-grenzüberschreitende Spaltungsfälle (gesellschaftsrechtl. derzeit noch problematisch). Insoweit werden sich auch im neuen UmwStG erhebliche Europarechtsfragen ergeben.





## 3. Gewinn

## § 4

## Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Gewinn 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. <sup>2</sup>Entnahmen 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. <sup>3</sup>**Einer 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.** <sup>4</sup>**Satz 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).

<sup>5</sup>Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung *nach Absatz 3* oder nach § 13a übergeht. <sup>6</sup>Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung *nach Absatz 3* oder nach § 13a keine Entnahme. <sup>7</sup>Einlagen 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.** <sup>8</sup>Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Geset-

zes nicht entspricht; **diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.** <sup>2</sup>Darüber hinaus ist eine Änderung 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) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, 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. <sup>2</sup>Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). <sup>3</sup>Die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen. <sup>4</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, **für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft 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. <sup>5</sup>Die **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) <sup>1</sup>Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. <sup>2</sup>Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. <sup>5</sup>Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. <sup>6</sup>Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

- (5) <sup>1</sup>Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:
1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten 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. <sup>2</sup>Zum 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. <sup>3</sup>Hat 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. <sup>2</sup>Wird 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 Euroabzuziehen; 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. <sup>3</sup>Wird 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. <sup>4</sup>Bei 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 fest-

gesetzt 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.<sup>5</sup> Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate.<sup>6</sup> Die 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. *Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienbeimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist.*<sup>2</sup> *Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 Satz 1 bis 6 und Abs. 2 entsprechend anzuwenden.*<sup>3</sup> *Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienbeimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 bis 6 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, treten an die Stelle des mit 0,03 oder 0,002 vom Hundert des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienbeimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen;*
  - 6a. (aufgehoben)
  - 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung.<sup>2</sup> Dies 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.<sup>2</sup> Dasselbe 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 ver-

ursachten Schadens dienen. <sup>3</sup>Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. <sup>4</sup>Das 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. <sup>2</sup>Gerichte, 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. <sup>3</sup>Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. <sup>4</sup>Diese 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.**

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

**(5a) <sup>1</sup>Keine Betriebsausgaben sind die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten. <sup>2</sup>Bei 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. <sup>3</sup>Ermittelt 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. <sup>4</sup>§ 9 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.**

- (6) Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Abs. 2) sind keine Betriebsausgaben.
- (7) <sup>1</sup>Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Soweit 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.

Autor: Stefan **Kolbe**, Richter am FG, Berlin  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen  
zu den Änderungen des § 4**

	Anm.		Anm.
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
a) Gesetzesentwicklung . . . . .	J 06-1	a) Verhältnis des Abs. 1 Sätze 3 und 7 zu § 6 Abs. 5 . . . . .	J 06-5
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	b) Verhältnis des Abs. 1 Satz 3 zu § 4g . . . . .	J 06-6
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		c) Verhältnis des Abs. 1 Satz 3 zur Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EGV) . . . . .	J 06-7
a) Grund der Änderungen . . . . .	J 06-3		
b) Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-4		

**Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1**

	Anm.		Anm.
<b>A. Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (Abs. 1 Sätze 3 und 4)</b>		<b>II. Rechtsfolge: Fiktion der Entnahme für betriebsfremde Zwecke</b>	
<b>I. Grundtatbestand: Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 3)</b>	J 06-8	1. Allgemeiner Grundsatz . . . . .	J 06-9
		2. Ausnahmefall: Keine Entnahmefiktion hinsichtlich der Anteile an einer SE oder SCE, die ihren Sitz nach Maßgabe der SE-VO oder der SCE-VO verlegt (Abs. 1 Satz 4) . . . . .	J 06-10

Anm.

Anm.

**B. Streichung des Verweises auf Abs. 3 in Abs. 1 Sätzen 5 und 6** . . . . . J 06-11

**C. Steuerverstrickung bei der Begründung eines Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 7)**

I. Voraussetzung der Verstrickung: Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts . . . . . J 06-12

II. Rechtsfolge: Fiktion einer Einlage . . . . . J 06-13

**Erläuterungen zur Änderung des Abs. 2: Unzulässigkeit der Bilanzberichtigung bei einer Bilanz, die einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung zugrunde liegt (Abs. 2 Satz 1)** . . . . . J 06-14

**Erläuterungen zur Änderung des Abs. 3: Keine sofortige Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Sätze 4 und 5)**

Anm.

Anm.

1. Erweiterung des Tatbestands von Abs. 3 Satz 4 um bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens . . . . . J 06-15

2. Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug erst bei Zufluss

des Veräußerungserlöses oder Entnahme . . . . . J 06-16

3. Verzeichnis für die von Abs. 3 Satz 4 erfassten Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Satz 5) . . . . . J 06-17

**Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5**

Anm.

Anm.

1. Abschaffung der Entfernungspauschale (Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6) . . . . . J 06-18

2. Einschränkung des Abzugs der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

(Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2) . . . . . J 06-19

3. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12) . . . . . J 06-20

**Erläuterungen zur Einfügung des Abs. 5a: Abzugsverbot für Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte, für Familienheimfahrten und Einföhrung einer „Härtefallregelung“** . . . . . J 06-21

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 4

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### J 06-1 a) Gesetzesentwicklung

**Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006** (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Abs. 1 Satz 3 und 4 (nunmehr Satz 5 und 6) wurde der Verweis auf Abs. 3 gestrichen. Ferner wurden Abs. 3 Satz 4 neu gefasst und Satz 5 geändert.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 wurde aufgehoben. Ferner wurden Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 neu gefasst und Satz 3 aufgehoben. Schließlich wurde Abs. 5a neu eingefügt.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): In Abs. 1 wurden die Sätze 3 und 4 eingefügt und in Satz 7 (Satz 5 aF) ein Halbsatz eingefügt.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 1 wurde ein Halbsatz angefügt. Ferner wurde Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 neu in das Gesetz eingefügt.

#### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen:** Nach Art. 4 dieses Gesetzes trat Abs. 3 nF zwar am Tag nach der Verkündung (6.5.2006) in Kraft. Die Streichung des Verweises auf Abs. 3 in Abs. 1 Sätzen 5 und 6 ist jedoch lediglich Ergebnis der ohnehin bestehenden Rechtslage. Abs. 3 Sätze 4 und 5 sind hinsichtlich der bislang von Abs. 3 Satz 4 aF nicht erfassten WG erstmals für WG anzuwenden, die nach dem 5.5.2006 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 10 Satz 2). Für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens, die bereits von Abs. 3 Satz 4 erfasst waren, ist die geänderte Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 4 (Berücksichtigung der AHK als BA erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme) erstmals im VZ 2006 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 iVm. Abs. 10 Satz 3).

**StÄndG 2007:** Die Änderungen in Abs. 5 sowie Abs. 5a gelten erstmals im VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

**SEStEG:** Die Vorschriften des Abs. 1 Sätze 3, 4 und 7 sind erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden (§ 52 Abs. 8b). Es handelt sich um eine zulässige unechte Rückwirkung (s. § 12 KStG Anm. J 06-2).

**JStG 2007:** Abs. 2 Satz 1 ist erstmals für den VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007; vgl. auch BTDrucks. 16/3368, 39). Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 gilt ebenfalls erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 Satz 1; ebenso FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15392 [15396]).



## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

### a) Grund der Änderungen

J 06-3

**Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen:** Aufgrund der jüngeren Rspr. des BFH zur Zulässigkeit der Bildung gewillkürten BV bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist der Verweis in Abs. 1 Sätzen 3 und 4 aF (nunmehr Sätze 5 und 6) überflüssig geworden. Der Verweis konnte daher gestrichen werden (s. BTDrucks. 16/634, 13).

Durch die Änderung des Abs. 3 Satz 4 soll Steuersparmodellen, die von den Besonderheiten der Gewinnermittlung nach Abs. 3 Gebrauch machten, der Boden entzogen werden. Bislang konnten zB die AK von Wertpapieren des Umlaufvermögens im Zeitpunkt der Zahlung (§ 11 Abs. 2 Satz 1) als BA abgezogen werden. Hierdurch konnten erhebliche verrechenbare Verluste generiert werden (s. BTDrucks. 16/634, 10). Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs des Abs. 3 Satz 4 auf weitere WG, insbes. des Umlaufvermögens, erfolgt nunmehr eine Berücksichtigung der AHK erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme. Abweichend von der bisherigen Regelung, die im Fall der Veräußerung die Berücksichtigung der AHK im Zeitpunkt der Veräußerung vorsah, stellt Abs. 3 Satz 4 nun auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses ab. Hierdurch sollen Steuerspareffekte, die durch das Auseinanderfallen des Zeitpunkts der Veräußerung und des Zeitpunkts des Zuflusses des Veräußerungserlöses, zB bei einer Veräußerung am 31.12 und einem Zufluss erst im folgenden Jahr, entstehen, verhindert werden (vgl. BTDrucks. 16/975, 7).

Abs. 3 Satz 5 bestimmt als Folgeänderung, dass die von Abs. 3 Satz 4 erfassten WG in entsprechende Verzeichnisse aufzunehmen sind.

**StÄndG 2007:** Die Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und die Einführung des Abs. 5a beruhen auf der Abschaffung der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten (vgl. BTDrucks. 16/1545, 12). Mit den entsprechenden Regelungen soll zum Zweck der Haushaltskonsolidierung das Werkstorprinzip eingeführt werden. Hiernach ist die Betriebsstätte der betrieblichen und die Wohnung der privaten Sphäre zuzuordnen. Dementsprechend sollen die Fahrten zur Betriebs- bzw. Arbeitsstätte nicht mehr durch den Betrieb iSd. Abs. 4 veranlasst sein (vgl. BTDrucks. 16/1545, 8). Nach Auffassung des Gesetzgebers sind die mit der Abschaffung der Entfernungspauschale verbundenen Belastungen an der individuellen Leistungsfähigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit ausgerichtet und für den Stpfl. zumutbar ausgestaltet (so BTDrucks. 16/1545, 8); die Änderungen seien verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (so BTDrucks. 16/1969, 1 f.). Zur Vermeidung von Härten ist nunmehr die Entfernungspauschale iHv. 0,30 € ab dem 21. Kilometer wie BA abziehbar.

Die Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 soll über die allgemeine Zielsetzung des Gesetzgebers, den Haushalt zu konsolidieren, hinaus der Verwaltungsvereinfachung dienen. Nach der bisherigen Regelung sei die Prüfung der Abgrenzung zwischen der privaten und der betrieblichen Sphäre im Zusammenhang mit den Aufwendungen für ein häusliches Ar-

beitszimmer mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden und streit-anfällig gewesen. Deshalb sei im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Abziehbarkeit der entsprechenden Aufwendungen eingeschränkt worden. Dies sei auch mit der Rspr. des BVerfG vereinbar (s. BTDrucks. 16/1545, 12).

**SEStEG:** Mit dem SEStEG sollen die jüngeren gesellschafts- und strechtl. Entwicklungen sowie die Vorgaben des europäischen Rechts in Bezug auf die Umstrukturierung von Unternehmen strechtl. umgesetzt werden. Ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers ist es dabei, stl. Hemmnisse bei der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen zu beseitigen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 25).

► *Abs. 1 Satz 3* regelt nunmehr eine Steuerentstrickung im Fall des Verlusts oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG. Als Rechtsfolge wird eine Entnahme fingiert. Der Entstrickungstatbestand, bei dem es sich lediglich um eine Klarstellung handeln soll (so BTDrucks. 16/2710, 28), soll die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven, insbes. bei der Überführung eines WG von einem inländ. Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte des Stpfl., sicherstellen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28). Auf Anregung des FinAussch. des BTag wurde durch die Einführung des § 4g eine Stundungslösung ermöglicht (s. BTDrucks. 16/3315, 11).

► *Abs. 1 Satz 4* bestimmt als Ausnahme dazu, dass eine Entnahme aber nicht anzunehmen ist, wenn es sich bei den von Satz 3 erfassten WG um Anteile an einer SE oder SCE handelt und die SE oder SCE ihren Sitz verlegt.

► *Abs. 1 Satz 7* fingiert eine Einlage, wenn hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet wird (Verstrickung).

**JStG 2007:** Mit den Änderungen sollen die wegen des vorzeitigen Endes der 15. Legislaturperiode nicht mehr abgeschlossenen erforderlichen strechtl. Maßnahmen verwirklicht werden (vgl. BTDrucks. 16/2712, 1).

► *Abs. 2 Satz 1* bestimmt nunmehr, dass eine Bilanzberichtigung nicht zulässig ist, wenn die zu berichtigende Bilanz einer bestandskräftigen StFestsetzung zugrunde liegt. Mit dieser Ergänzung sollen die von der Rspr. des BFH entwickelten Grundsätze zur Zulässigkeit der Bilanzberichtigung gesetzlich geregelt werden. Zudem soll durch die Ergänzung eine unzutreffende Besteuerung bei Land- und Forstwirten unterbunden werden. Nach der Auffassung des BFH sei bei der Anwendung des § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 (zeitliche Aufteilung des Gewinns) eine Bilanzberichtigung selbst dann zulässig, wenn nur eine StFestsetzung änderbar ist. Daher bestehe die Möglichkeit, dass eine Bilanzberichtigung nicht vollständig bei der StFestsetzung berücksichtigt werden könne (s. BTDrucks. 16/3368, 38 f.).

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 12* wurde neu eingefügt. Hiernach dürfen Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO den Gewinn nicht mindern.

**b) Bedeutung der Änderungen**

J 06-4

**Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen:** Zwar mag die Regelung des Abs. 3 Satz 4 im Hinblick auf zahlreiche „Steuersparmodelle“ sinnvoll und erforderlich sein. Sie führt jedoch zu einer weiteren Zerfledderung der Prinzipien der Gewinnermittlung durch Einnahme-/Überschussrechnung. Damit wird das von § 4 Abs. 3 verfolgte Ziel, eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung im Wege einer Geldrechnung (s. ausführlich § 4 Anm. 504) zu ermöglichen, weiter erschwert. Bedenklich ist zudem, dass die Regelung nicht auf „Steuersparmodelle“ beschränkt ist.

**StÄndG 2007:**

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 6:* Die Abschaffung der Entfernungspauschale ist ein weiterer Beleg der unsystematischen, nur der Verbesserung der Einnahmesituation dienenden Steuerpolitik der öffentlichen Hand. Besonders bedenklich in diesem Zusammenhang ist, dass der Gesetzgeber zunächst unter Verletzung des objektiven Nettoprinzips eine Regelung einführt, auf deren Grundlage der Stpfl. selbst dann BA geltend machen konnte, wenn ihm keine Aufwendungen erwachsen sind, um sodann unter Hinweis auf den angeblichen Subventionscharakter dieser Regelung die Abschaffung der Entfernungspauschale insgesamt voranzutreiben und schließlich durchzusetzen. Vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips bestehen zwar keine Bedenken gegen die Neuregelung, soweit dem Stpfl. tatsächlich keine Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erwachsen. Im Übrigen ist die Neuregelung aber verfassungswidrig (s. § 9 Anm. 632 und § 9 Anm. J 06-6 ff.; Nds. FG v. 27.2.2007 – 8 K 549/06, EFG 2007, 690; STAHLSCHMIDT, FR 2006, 818; KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303).

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b:* Die Einschränkung hinsichtlich der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer begegnet gleichermaßen Bedenken (zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b im Allgemeinen: § 4 Anm. 1495). Denn entgegen der gesetzgeberischen Absicht, eine steuervereinfachende Regelung einzuführen, führt die Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b lediglich zu einer Verlagerung von Streitigkeiten. Nunmehr werden sich die Auseinandersetzungen mit der FinVerw. um die Frage drehen, ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit bildet (vgl. CHRISTOFFEL, INF 2006, 616).

**SEStEG:** Hinsichtlich der Einführung eines allgemeinen Entstrickungsbestands s. § 12 KStG Anm. J 06-4. Die korrespondierende Verstrickungsregelung des Abs. 1 Satz 7 greift die systematischen Ansätze des Abs. 1 Satz 3 nicht vollständig auf. Denn eine Verstrickung erfolgt nur, wenn das Besteuerungsrecht in der Bundesrepublik Deutschland neu begründet wird. Soweit aber ein bestehendes Besteuerungsrecht „erstarkt“, findet im Gegensatz zur umgekehrten Regelung des Abs. 1 Satz 3 keine Verstrickung statt (s. hierzu BENECKE/SCHNITZER, IStR 2006, 765 [767]).

**JStG 2007:** Die Änderung des Abs. 2 ist im Ergebnis ein weiteres Nichtanwendungsgesetz im Hinblick auf die Rspr. des BFH (s. Anm. J 06-14). Die Einführung der Nr. 12 in Abs. 5 Satz 1 setzt den allgemeinen Gedanken, bestimmte Aufwendungen mit Sanktionscharakter vom BA-Abzug auszuschließen (s. § 4 Anm. 1102), um.

**3. Verhältnis zu anderen Vorschriften****J 06-5 a) Verhältnis des Abs. 1 Sätze 3 und 7 zu § 6 Abs. 5**

Werden WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt (§ 6 Abs. 5), liegt eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 vor, die entsprechend der Vorschrift des § 6 Abs. 5 zu bewerten ist. Da § 4 Abs. 1 Satz 3 als Rechtsfolge lediglich eine Entnahme bzw. Satz 7 eine Einlage fingiert, besteht im Fall einer tatsächlichen Entnahme kein Raum mehr für diese Fiktion. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 7 sind daher in den von § 6 Abs. 5 erfassten Fällen nicht anzuwenden (so im Ergebnis auch HRUSCHKA, StuB 2006, 584 [586 ff.]; aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [73]).

**J 06-6 b) Verhältnis des Abs. 1 Satz 3 zu § 4g**

§ 4g lässt die Bildung eines Ausgleichsposten im Fall der fiktiven Entnahme nach Abs. 1 Satz 3 zu (wegen der Einzelheiten s. die Erl. zu § 4g). Im Fall der Rückführung eines WG geht § 4g Abs. 3 Satz 1 in den von dieser Vorschrift geregelten Fällen § 4 Abs. 1 Satz 7 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a vor.

**J 06-7 c) Verhältnis des Abs. 1 Satz 3 zur Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EGV)**

Die Einführung des § 4g kurz vor Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens hat die sich aus der zuvor beabsichtigten Sofortbesteuerung ergebenden europarechtl. Bedenken nur teilweise beseitigt (s. hierzu allgemein § 12 KStG Anm. J 06-9). Bedenklich ist in diesem Zusammenhang bereits, dass § 6 Abs. 5 AStG, der beschränkt Stpfl. erfasst, eine unbegrenzte zinslose Stundung ermöglicht, hingegen die für unbeschränkt Stpfl. mögliche Steuerstundung nach § 4g auf fünf Jahre begrenzt ist (vgl. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [28]). Soweit darüber hinaus selbst unter der Geltung des § 4g weiterhin eine Sofortversteuerung der stillen Reserven vorzunehmen ist, zB weil im Vergleich zum Inlandsfall die stillen Reserven zeitlich früher zu versteuern sind oder es sich bei dem betreffenden Stpfl. nicht um einen unbeschränkt Stpfl handelt, ist Abs. 1 Satz 3 mit der Niederlassungsfreiheit der Art. 43, 48 EGV nicht vereinbar (ebenso BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [28]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 369 [372]).

**Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1****A. Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (Abs. 1 Sätze 3 und 4)**

**Schrifttum:** WASSERMEYER, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 733; KROPPEL, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 74; BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; DRINHAUSEN/GESELL, Gesellschafts-

rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten grenzüberschreitender Mobilität von Unternehmen in Europa, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 3; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; HAHN, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, IStR 2006, 797; HÖRTNAGL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts - SEStEG, Stbg. 2006, 471; HRUSCHKA, Die Internationalisierung des KStG nach dem SEStEG, StuB 2006, 631; KÖRNER, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; SCHÖNHERR/LEMAITRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, GmbHR 2006, 561; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18; STRUNK, Der Entwurf des SEStEG vom 21.4.2006, Stbg. 2006, 266; Voss, SEStEG: Die vorgesehenen Änderungen im Einkommensteuergesetz, im Körperschaftsteuergesetz und im 1. bis 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes, BB 2006, 411; WASSERMEYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; WERRA/TEICHE, Das SEStEG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; BILITEWSKI, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, 57; CARLÉ, Entstrickung im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2007, 15401; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; NAGEL, Die Europäisierung im Umwandlungssteuerrecht – Ein Überblick, EStB 2007, 53; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369.

**I. Grundtatbestand: Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 3)**

J 06-8

Die Vorschrift stellt auf den Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland ab; es muss also zuvor überhaupt ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestanden haben.

**Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts:** Die Entstrickung setzt zunächst voraus, dass ein Besteuerungsrecht in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG bestanden hat (s. hierzu § 12 KStG Anm. J 07-12 f.).

**Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland:** Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 (Entstrickung) tritt ein, wenn entweder ein Verlust oder eine Beschränkung des entsprechenden Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland vorliegt.

► *Verlust des Besteuerungsrechts:* Eine Entstrickung erfolgt nach Abs. 1 Satz 3, wenn das bestehende Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG durch einen tatsächlichen oder rechtl. Vorgang ausgeschlossen wird. Bleibt

das WG dagegen weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland steuervertickt, erfolgt keine Sofortbesteuerung der stillen Reserven (wegen der Einzelheiten s. § 12 KStG Anm. J 07-14). Ebenso wie § 12 KStG erfasst § 4 Abs. 1 Satz 3 entgegen der gesetzgeberischen Intention (s. BT-Drucks. 16/2710, 26) den Rechtsträgerwechsel nicht (vgl. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1525 [1527]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [26]). Denn Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 ist eine fiktive Entnahme. Hieraus folgt, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass das betreffende WG auch nach dem Verlust oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dem Stpfl., nunmehr aber außerhalb dieses BV, zuzurechnen ist. Ist das WG nach dem Verlust des Besteuerungsrechts einem anderen Rechtsträger, zB aufgrund einer Verschmelzung, zuzuordnen, wird daher das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung des WG iSd. Abs. 1 Satz 3 nicht ausgeschlossen. Wird ein WG in die außerbetriebliche Sphäre überführt, liegt bereits eine Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 2 vor. Die Fiktion der Veräußerung oder Überlassung nach Abs. 1 geht deshalb fehl.

► *Beschränkung des Besteuerungsrechts*: Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland liegt vor, wenn bei der inländ. Besteuerung eine ausländ. Steuer tatsächlich zu berücksichtigen ist (s. hierzu § 12 KStG Anm. J 07-18).

## II. Rechtsfolge: Fiktion der Entnahme für betriebsfremde Zwecke

### J 06-9 1. Allgemeiner Grundsatz

Soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland iSv. Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen oder beschränkt wird, fingiert das Gesetz eine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken. Was der Gesetzgeber allerdings unter einer Entnahme zu *betriebsfremden Zwecken* versteht, ist angesichts der Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2 nicht verständlich. Denn eine Entnahme erfolgt immer zu betriebsfremden Zwecken (siehe hierzu auch *ceterum censeo*, FR 2006, 907). Das Gesetz ordnet hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG die sofortige Entstrickung an. Wurde das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zunächst nur beschränkt und erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt der Ausschluss des Besteuerungsrechts, ist hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG eine nochmalige Versteuerung der in der Zwischenzeit entstandenen stillen Reserven nicht vorzunehmen. Denn Abs. 1 Satz 3 fingiert die Entnahme des WG und damit das endgültige Ausscheiden aus dem BV. Auf der Grundlage dieser Fiktion können also im BV des Stpfl. keine weiteren stillen Reserven angesammelt werden. Die Entnahme ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 mit dem gemeinen Wert zu bewerten (s. hierzu § 6 Anm. J 06-9 ff.).

### J 06-10 2. Ausnahmefall: Keine Entnahmefiktion hinsichtlich der Anteile an einer SE oder SCE, die ihren Sitz nach Maßgabe der SE-VO oder der SCE-VO verlegt (Abs. 1 Satz 4)

Gelten Anteile an einer SE oder einer SCE als iSv. Abs. 1 Satz 3 entnommen, ist diese Vorschrift nach Abs. 1 Satz 4 nicht anzuwenden, wenn die SE

oder SCE ihren Sitz iSv. Art. 7 SE-VO bzw. Art. 6 SCE-VO verlegt hat (Art. 8 SE-VO bzw. Art. 7 SCE-VO). Die Ausnahmeregelung des Satz 4 setzt Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie idF. der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (ABl. EG Nr. L 58/19), der eine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes bei den Gesellschaftern im Fall der Sitzverlegung untersagt, um. Die Anteile bleiben in diesem Fall also weiterhin steuerverhaftet. Bei einer späteren Veräußerung ist der Veräußerungsgewinn nach § 15 Abs. 1a ungeachtet der Bestimmungen eines DBA (treaty override) zu versteuern (vgl. auch Art. 10d Abs. 2 Fusionsrichtlinie; s. hierzu § 15 Anm. J 06-11).

### **B. Streichung des Verweises auf Abs. 3 in Abs. 1 Sätzen 5 und 6** J 06-11

**Schrifttum:** MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; TAUSCH/PLENER, Änderungen durch die Gesetze zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung, DB 2006, 800; WARNKE, Das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, EStB 2006, 217.

Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF (nunmehr Sätze 5 und 6) sahen bislang vor, dass beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zur Gewinnermittlung nach Abs. 3 hinsichtlich der bisher als gewillkürtes BV ausgewiesenen WG eine Entnahme nicht anzunehmen ist (sog. geduldetes gewillkürtes BV). Auf der Grundlage der jüngeren Rspr. des BFH (Urt. v. 2.10.2003 - IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), nach der auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Bildung gewillkürten BV möglich ist, bedurfte es der Ausnahmeregelung in Abs. 1 Sätzen 3 und 4 aF nicht mehr (s. § 4 Anm. 300). Dementsprechend konnte der Verweis auf Abs. 3 gestrichen werden.

### **C. Steuerverstrickung bei der Begründung eines Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 7)**

**Schrifttum:** s. die Nachweise vor Anm. J 06-8.

#### **I. Voraussetzung der Verstrickung: Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts** J 06-12

Abs. 1 Satz 7 stellt das Spiegelbild zum Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 dar. Er setzt voraus, dass erstmals ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet werden muss. Voraussetzung ist daher, dass zuvor überhaupt kein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestand. Bestand also bereits ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland (s. hierzu § 12 KStG Anm. J 06-12 f.), wird ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht begründet (ebenso HRUSCHKA, StuB 2006, 584, 587; BTDrucks. 16/2710, 28).

**Beispiel:** Der unbeschränkt stpfl. A hat im Ausland eine Betriebsstätte. Die ausländ. Steuer ist gem. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA 2003 im Inland anzurechnen. A überführt ein WG von der ausländ. Betriebsstätte in eine inländ. Betriebsstätte. Durch die Überführung in die inländ. Betriebsstätte wird kein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet.

J 06-13

## II. Rechtsfolge: Fiktion einer Einlage

Als Rechtsfolge fingiert Abs. 1 Satz 7 eine Einlage. Diese Einlage ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a mit dem gemeinen Wert zu bewerten (hierzu § 6 Anm. J 06-22f.). In den Fällen der Rückführung eines WG iSd. § 4g Abs. 3 Satz 1 ist jedoch der nach dieser Vorschrift zu errechnende Rückführungswert anstelle des gemeinen Werts des § 6 Abs. 1 Nr. 5a anzusetzen (s. hierzu § 4g Anm. J 06-24).

J 06-14

## Erläuterungen zur Änderung des Abs. 2: Unzulässigkeit der Bilanzberichtigung bei einer Bilanz, die einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung zugrunde liegt (Abs. 2 Satz 1)

**Schrifttum:** FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392.

Abs. 2 Satz 1 betrifft den Fall der sog. Bilanzberichtigung (s. § 4 Anm. 350). Nach der stRspr. des BFH ist Voraussetzung für eine Bilanzberichtigung, dass die Veranlagung des jeweiligen Wj. noch änderbar ist (s. hierzu § 4 Anm. 421 ff.). Dieser Grundsatz wird nun auch gesetzlich festgeschrieben. Aus dem Wortlaut der Neuregelung ergibt sich, dass eine Bilanzberichtigung nicht zulässig ist, wenn die zu berichtigende Bilanz einer bestandskräftigen StFestsetzung zugrunde liegt. Liegt also die zu berichtigende Bilanz im Fall der Gewinnermittlung eines Land- und Forstwirts wegen des Aufteilungsgrundsatzes nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 mehreren StFestsetzungen zugrunde, ist die Bilanzberichtigung abweichend von der bisherigen BFH-Rspr. (zB BFH v. 25.8.2000 - IV B 150/99, BFH/NV 2001, 308 [309]; v. 6.12.1990 - IV R 129/89, BStBl. II 1991, 356 [357]) nur zulässig, wenn sämtliche StFestsetzungen, denen die Bilanz zugrunde liegt, geändert werden können (s. BTDrucks. 16/3368, 38 f.).

## Erläuterungen zur Änderung des Abs. 3: Keine sofortige Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

**Schrifttum:** KORN/STRAHL, Beratungspraktische Hinweise zu den Steueränderungsgesetzen 2006, KÖSDI 2006, 15006; MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; TAUSCH/PLENKER, Änderungen durch die

E 16

*Kolbe*

##104##



Gesetze zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung, DB 2006, 800; WARNKE, Das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, EStB 2006, 217.

### 1. Erweiterung des Tatbestands von Abs. 3 Satz 4 um bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens J 06-15

Die Änderung des Abs. 3 Satz 4 erweitert den Kreis der betroffenen WG über die von der bisherigen Regelung erfassten nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens (hierzu § 4 Anm. 630) hinaus auf die AHK (s. hierzu § 4 Anm. 629) für

- Anteile an KapGes.,
- Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieftete Forderungen und Rechte,
- Grund und Boden und
- Gebäude des Umlaufvermögens.

**Anteile an Kapitalgesellschaften:** Im Anlagevermögen gehaltene Anteile an KapGes. fielen bereits unter Abs. 3 Satz 4 aF (s. § 4 Anm. 630; zum Begriff der Beteiligung an KapGes. § 6 Anm. 790). Nunmehr sind auch Anteile an KapGes., die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, einzubeziehen (zum Begriff des Umlaufvermögens s. § 6 Anm. 255 ff.).

**Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieftete Forderungen und Rechte:** Gleichermaßen fallen nunmehr unter Abs. 3 Satz 4 auch Wertpapiere (zum Begriff s. § 23 Anm. 150) und vergleichbare, nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, die zum Umlaufvermögen gehören. Mit dem Begriff der mit Wertpapieren vergleichbaren, nicht verbrieften Forderungen und Rechte werden insbes. Kapitalanlagen erfasst, die nicht durch eine Urkunde verbrieft sind, zB Derivate oder Finanzinnovationen aller Art sowie Anteile an geschlossenen Immobilienfonds, die Wertpapiere halten (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15006 [15012]).

**Grund und Boden:** Auch der zum Umlaufvermögen gehörende Grund und Boden ist nunmehr in die Regelung des Abs. 3 Satz 4 einzubeziehen (zum Begriff des Grund und Bodens s. § 6 Anm. 780). Anwendungsfälle können sich bei zunächst als Vermögensverwaltung behandeltem gewerblichem Grundstückshandel ergeben.

**Gebäude des Umlaufvermögens:** Zum Begriff des Gebäudes s. § 7 Anm. 320 ff., zum Begriff des UV § 6 Anm. 255 ff.

### 2. Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses oder Entnahme J 06-16

**Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Veräußerung:** Abweichend von Abs. 3 Satz 4 aF, der die Berücksichtigung der AHK im Zeitpunkt der Veräußerung vorsah, sind die AHK nunmehr erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses als BA zu berücksichtigen. Bei einer Veräußerung des betreffenden WG kommt es also entscheidend darauf an, in welchem Zeitpunkt der Veräußerungserlös iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 zugeflossen ist (s. hierzu § 11 Anm. 18 ff.). Im Übrigen s. § 4 Anm. 632.

**Bei der Entnahme** eines von Abs. 3 Satz 4 erfassten WG besteht die bisherige Rechtslage fort (s. hierzu § 4 Anm. 633).

**J 06-17 3. Verzeichnis für die von Abs. 3 Satz 4 erfassten Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Satz 5)**

Nach Abs. 3 Satz 5 ist nunmehr ein Verzeichnis auch für die weiteren, von der Änderung des Abs. 3 Satz 4 betroffenen WG zu führen. Wegen der Einzelheiten s. § 4 Anm. 639 f.

**Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5****J 06-18 1. Abschaffung der Entfernungspauschale (Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6)**

**Schrifttum:** BROCKMANN/HÖRSTER, Überblick über das Steueränderungsgesetz 2007, NWB F. 3, 14107; CHRISTOFFEL, Neuregelungen durch das Steueränderungsgesetz 2007, INF 2006, 616; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, Neuerungen bei der Entfernungspauschale, NWB F. 6, 4761; KARRENBROCK/FEHR, Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, DStR 2006, 1303; MELCHIOR, Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2007 und durch das Erste Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft, DStR 2006, 1301; STAHLSCHEIDT, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, FR 2006, 818; TAUSCH/PLENKER, Steuerliche Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006, das Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse und das Steueränderungsgesetz 2007, DB 2006, 1512; WARNKE, Neue Steuerrechtsänderungen im Überblick, EStB 2006, 291.

Mit der Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 wird die Abschaffung der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten auf der betrieblichen Ebene umgesetzt (wegen der weiteren Einzelheiten s. § 9 Anm. J 06-5 ff.).

**J 06-19 2. Einschränkung des Abzugs der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2)**

**Schrifttum:** s. die Nachweise vor Anm. J 06-21 sowie LEISNER/EGENSPERGER, Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer durch das StÄndG 2007, FR 2006, 1018; HUBERT, Änderungen bei der einkommensteuerlichen Behandlung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, StuB 2007, 413; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Streitfragen beim häuslichen Arbeitszimmer auch und erst recht nach dem StÄndG 2007, FR 2007, 416.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 formuliert die bisherige Ausnahme vom Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 (s. hierzu § 4 Anm. 1509 ff.) neu. Nach der Neuregelung können die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch dann als BA abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Diese Vorschrift entspricht der bisherigen Rückausnahme des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 (s. hierzu § 4 Anm. 1565 ff. sowie BMF, Schr. v. 3.4.2007, DB 2007, 883).

**J 06-20 3. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12)**

**Schrifttum:** FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392.

Das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 setzt zunächst – wie in allen Fällen des Abs. 5 – voraus, dass es sich bei den betreffenden Aufwendungen um BA iSd. Abs. 4 handelt.

**Zuschlag bei Verletzung von Dokumentationspflichten:** Nach § 162 Abs. 4 AO kann die Finanzbehörde einen Zuschlag festsetzen, wenn der Stpfl. seine Dokumentationspflichten bei ausländ. Geschäftsbeziehungen iSd. § 90 Abs. 3 AO verletzt.

**Rechtsfolge:** Ein Abzug des festgesetzten Zuschlags bei der stl. Gewinnermittlung als BA ist nicht zulässig.

**Erläuterungen zur Einfügung des Abs. 5a:  
Abzugsverbot für Aufwendungen für Wege zwischen  
Wohnung und Betriebsstätte, für Familienheimfahrten und  
Einführung einer „Härtefallregelung“**

J 06-21

**Schrifttum:** s. die Nachweise vor Anm. J 06-18.

**Die tatbestandlichen Voraussetzungen** des Abs. 5a Satz 1 entsprechen den Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 aF (s. hierzu § 4 Anm. 1415 ff.).

**Als Rechtsfolge** ordnet Abs. 5a Satz 1 ein absolutes Abzugsverbot für die entsprechenden Aufwendungen als BA an. Die Höhe der nicht abziehbaren BA ist nach Maßgabe des Abs. 5a Sätze 2 und 3 zu ermitteln.

► *Grundsatz der pauschalen Ermittlung:* Nach Abs. 5a Satz 2 ist grundsätzlich der Betrag der nicht abziehbaren BA entsprechend der bisherigen Regelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 aF pauschal zu ermitteln. Bei der Berechnung der nicht abziehbaren BA ist nunmehr jedoch kein Unterschiedsbetrag mehr zu ermitteln. Vielmehr entspricht die Summe der bisherigen Ausgangsgrößen von 0,03 % des inländ. Listenpreises bezüglich der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (s. hierzu § 4 Anm. 1439 ff.) und von 0,002 % des inländ. Listenpreises bezüglich der Familienheimfahrten (s. hierzu § 4 Anm. 1445) den nach neuer Rechtslage nicht abziehbaren BA.

► *Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen:* Entsprechend der bisherigen Regelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 aE darf der Stpfl. anstelle der Listenpreismethode des Abs. 5a Satz 2 die Fahrtenbuchmethode des Abs. 5a Satz 3 zur Ermittlung der nicht abziehbaren BA anwenden (hierzu § 4 Anm. 1448). Dabei entsprechen die tatsächlichen Aufwendungen den nicht abziehbaren BA.

**„Härtefallregelung“:** Abs. 5a Satz 4 ordnet die entsprechende Anwendung des § 9 Abs. 2 an. Dementsprechend können in den Fällen des § 9 Abs. 2 (s. hierzu § 9 Anm. J 06-14) die nach dieser Vorschrift ermittelten Aufwendungen wie BA abgezogen werden. Die hiernach abziehbaren Aufwendungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 innerhalb der StBil. zu berücksichtigen. Denn es handelt sich zwar nicht um BA, jedoch sind diese Aufwendungen wie BA zu behandeln.



**§ 4f**

**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**

idF des StÄndG 2007 v. 24.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

<sup>1</sup>Aufwendungen 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. <sup>2</sup>Im Falle des Zusammenlebens der Elternteile gilt Satz 1 nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind. <sup>3</sup>Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. <sup>4</sup>Ist 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. <sup>5</sup>Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung nachweist.

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

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Neuregelung des § 4f</b>		1. Begünstigte Kinderbetreuungskosten nach Satz 1 . . .	J 06-4
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	J 06-1	2. Zu berücksichtigende Kinder nach Satz 1 . . . . .	J 06-5
2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderungen . . . . .	J 06-2	3. Aufwendungen wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nach Satz 1 . . .	J 06-6
3. Verfahrensfragen und Konkurrenzen . . . . .	J 06-3	4. Höhe der abziehbaren Aufwendungen nach Sätzen 1 und 2 . . . . .	J 06-7
<b>Erläuterungen zu § 4f: Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten</b>		5. Abzugsberechtigter Personenkreis nach Sätzen 1 und 2 . . . . .	J 06-8
<b>HHR Lfg. Jb. 2007</b> Mai 2007	<i>Krömker</i>		<b>E 1</b>

	Anm.		Anm.
6. Einkünfteermittlung und Zuordnung der Aufwendungen . . . . .	J 06-9	8. Abzug für Auslandskinder (Satz 4) . . . . .	J 06-11
7. Abzugsverbot für Aufwendungen für Unterricht und Freizeit (Satz 3) . . . . .	J 06-10	9. Besonderer Nachweis der Aufwendungen (Satz 5) . . .	J 06-12
		10. Keine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags . . . . .	J 06-13

**Allgemeine Erläuterungen zu der Neuregelung des § 4f**

**Schrifttum:** BALLOF, Praktische Hinweise zum steuerlichen Abzug von Kinderbetreuungskosten, EStB 2006, 259; HEY, Der neue Abzug für Kinderbetreuungskosten, NJW 2006, 2001; HILLMOTH, Neuregelung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten ab 2006, INF 2006, 377; MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; SEILER, Freiheits- und gleichheitsrechtliche Förderung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf, FamRZ 2006, 1717; SEILER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, DStR 2006, 1631; TAUSCH/PLENKER, Steuerliche Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006, das Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse und das Steueränderungsgesetz 2007, DB 2006, 1512; BROSIUS-GERSDORFF, Das Elterngeld als Einkommensersatzleistung des Staates, NJW 2007, 177; FUCHSEN, Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten i.S.d. § 4f EStG, EStB 2007, 58.

**Verwaltungsanweisung:** BMF-Anwendungsschreiben zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten v. 19.1.2007 (FR 2007, 257, BStBl. I 2007, 184).

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich**

**Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 5.5.2006 – FördWachstG –** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): § 4f wird neu eingefügt. Bis dahin war der Abzug erwerbsbedingter Aufwendungen für die Betreuung von Kindern in § 33c geregelt, der mit Wirkung ab VZ 2006 aufgehoben wurde. Nach dem Gesetzeszweck sollen die Vereinbarkeit der Kinderbetreuung mit der Erwerbstätigkeit verbessert werden und gleichzeitig arbeitsmarktpolitisch Beschäftigung geschaffen werden. Die Neuregelung bedeutet im Ergebnis eine Abkehr von der bisherigen Beurteilung, dass Kinderbetreuungskosten nicht als BA oder WK abziehbar seien.

**StÄndG 2007 v. 26.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Im Rahmen des § 4f konnten volljährige Kinder berücksichtigt werden, die wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Diese bisherige Altersgrenze für den Eintritt der Behinderung wird entsprechend der Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld bzw. kindbedingten Freibeträgen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 auf die Vollendung des 25. Lebensjahres herabgesetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Vorschrift ist durch das FördWachstG rückwirkend zum 1.1.2006 in Kraft getreten und gilt nach § 52 Abs. 12c erstmals für im VZ 2006 geleistete Aufwendungen, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind. Soweit Leistungen, die in 2005 erbracht

wurden, erst in 2006 bezahlt wurden, besteht insoweit eine Regelungslücke, die uE in der Weise zu schließen ist, dass die verbesserten Abzugsvoraussetzungen nach § 4f auch in dieser Fallkonstellation Anwendung finden (aA SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 33c Rn. 1, der in diesem Fall eine Fortgeltung des § 33c annimmt). Die gleichzeitig rückwirkende Aufhebung des § 33c ist auch verfassungsrechtl. unbedenklich, da die materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzungen für Kinderbetreuungskosten unter Berücksichtigung der § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1 und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 insgesamt erheblich verbessert wurden.

Die Absenkung auf das 25. Lebensjahr für zu berücksichtigende behinderte Kinder iSd. § 32 Abs. 1 erfolgte durch das StÄndG 2007 v. 24.7.2006 und ist im Rahmen der Übergangsregelung nach § 52 Abs. 40 Satz 2 wie folgt anzuwenden: § 4f iVm. § 32 Abs. 1 in der durch das StÄndG 2007 geänderten Fassung ist erstmals für Kinder maßgebend, die im VZ 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 1.1. 2007 in der Zeit ab der Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, ist § 4f iVm. § 32 Abs. 1 in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderungen

J 06-2

**Grund der Gesetzesänderung:** Die Neuregelungen zur Verbesserung der stl. Rahmenbedingungen der Kinderbetreuung in § 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 durch das FördWachstG treten an die Stelle des § 33c, der mit Wirkung zum 1.1.2006 aufgehoben wurde. Durch die Vorschriften sollen die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessert, die frühkindliche Bildung gefördert und Eltern in besonderen Zwangslagen stl. unterstützt werden. Darüber hinaus sollen Anreize gegeben werden, um legale Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten zu schaffen (BTDrucks. 16/643, 9).

**Bedeutung der Gesetzesänderung:** In Abhängigkeit von den persönlichen Verhältnissen der Eltern und dem Alter der Kinder wird ein BA- bzw. WK- oder SA-Abzug eröffnet. Darüber hinaus bleibt die Möglichkeit einer StErmäßigung nach § 35a. Im Überblick sind folgende Abzugsvarianten zu unterscheiden:

- ▷ Erwerbstätige Alleinerziehende und beidseitig erwerbstätige Eltern können für ihre Kinder ab der Geburt bis zum 14. Lebensjahr zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, maximal aber 4000 € pro Jahr und Kind „wie BA oder WK“ absetzen (§ 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1).
- ▷ Ist der Alleinerziehende oder bei zusammenlebenden Eltern ein Elternteil krank, behindert oder in Ausbildung und der andere erwerbstätig oder ebenfalls krank, behindert oder in Ausbildung, so bestehen die gleichen Abzugsmöglichkeiten wie bei erwerbstätigen Eltern, allerdings im Rahmen des SA-Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 8.
- ▷ Alleinerziehende oder zusammenlebende Eltern können unabhängig von einer Berufstätigkeit oder den besonderen Zwangslagen nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 für ihre 3–6jährigen Kinder generell zwei Drittel der Kinderbetreu-

ungskosten, höchstens aber 4000 € pro Jahr und Kind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 geltend machen.

- ▷ Eltern, bei denen ein Abzug der Kinderbetreuungskosten als BA, WK oder SA nicht zulässig ist, können die im eigenen Haushalt angefallenen Aufwendungen für die betreffenden Kinder unter den besonderen Abzugsvoraussetzungen des § 35a geltend machen.

§ 4f ordnet den erwerbsbedingten Kinderbetreuungsaufwand systemgerecht den Vorschriften der Einkünfteermittlung und dem objektiven Nettoprinzip zu, da Kinderbetreuungskosten von berufstätigen Eltern zwangsläufig anfallen, ohne dass sie sich ihnen entziehen können (so auch KANZLER, DStR 2002, Beihefter zu Heft 11, 15; HEY, NJW 2006, 2001 [2002]). Nach bisheriger, wohl überwiegender Auffassung waren leistungsmindernde Belastungen des Einkommens der Eltern durch unvermeidbare Aufwendungen zur Sicherung des Existenzminimums und des typischen Betreuungs- und Erziehungsaufwands für Kinder steuermindernd im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips bzw. des Grundfreibetrags zu berücksichtigen, zB im Rahmen der §§ 32 Abs. 6, 32a, 33c (vgl. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216). Diese Auffassung dürfte seit der Entscheidung des BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00 (BStBl. II 2003, 534) zur doppelten Haushaltsführung zumindest zweifelhaft sein. Bei konsequenter Anwendung der Grundsätze dieses Urteils wäre außer aus Art. 6 GG unmittelbar aus dem objektiven Nettoprinzip und dem Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des EStRechts ein Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als originäre BA oder WK geboten, ohne dass es auf ihre Notwendigkeit oder Angemessenheit ankäme. Allerdings berühren Aufwendungen für Kinder bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips auch immer die Privatsphäre, zumindest bei der Art und Weise der Fremdbetreuung. Dieses Spannungsverhältnis zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip hat der Gesetzgeber mit der Schaffung der neuen Kategorie des Abzugs „wie“ BA einerseits und der Qualifizierung der Kinderbetreuungskosten nach § 4f als grundsätzlich nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung nach § 12 Satz 1 nF andererseits in der Weise gelöst, dass erwerbsbedingte Aufwendungen zur Kinderbetreuung als Fördermaßnahme rechtsbegründend auf der Ebene der Einkünfteermittlung konstituiert werden. Ob erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten originäre BA darstellen, ist im Übrigen höchststrichterlich noch nicht abschließend geklärt (vgl. die beim BFH unter den Az. VI R 42/03 und VI R 60/06 anhängigen Revisionsverfahren ua. zu der Frage, ob im Wege verfassungskonformer Auslegung ein WK-Abzug anzuerkennen ist). Grundsätzlich dürfte es zulässig sein, spezialgesetzlich bestimmte, auch privat mitveranlasste Aufwendungen in einer neuen stl. Kategorie zwischen den BA/WK und den SA anzusiedeln.

**Verfassungsrechtliche Bedenken:** Gegen die Höchstbeträge und die Altersgrenzen bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken.

- ▶ *Nettoprinzip:* Dabei kann offen bleiben, ob erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als originäre BA dem verfassungsrechtl. geschützten objektiven Nettoprinzip zuzuordnen sind oder durch die gewählte gesetzgeberische Lösung in verfassungsrechtl. zulässiger Weise ein BA-Abzug durch



spezialgesetzliche Regelung rechtsbegründend gestaltet werden konnte. Unwiderlegbare Höchstbeträge für BA – wie in § 4f geregelt – sind verfassungskonform, wenn es sich um realitätsgerechte Typisierungen einer privaten Mitveranlassung handelt. Diese verfassungsrechtl. Vorgaben werden durch die getroffene Höchstbetragsregelung von 4000 € und der Begrenzung des Abzugs auf zwei Drittel aller Kosten erfüllt, denn der Höchstbetrag bildet die typischen Kosten für eine Ganztagsbetreuung in kommunalen Kindertagesstätten noch realitätsgerecht ab (kritisch HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Dabei ist zu würdigen, dass bei älteren schulpflichtigen Kindern oder mehreren zu betreuenden Kindern diese Kosten je Kind niedriger sein dürften als der Höchstbetrag und der Gesetzgeber für erwerbstätige Eltern begünstigend auf eine weitere Differenzierung und Staffelung nach Umfang der Erwerbstätigkeit der Eltern und Lebensalter des Kindes und Kinderzahl verzichtet. Auch aus Gründen einer andernfalls drohenden weiteren Komplizierung ist die getroffene typisierende einheitliche Lösung mit einem Höchstbetrag von 4000 € je Kind daher eine vertretbare Kompromisslösung (aA HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Ebenso begegnet die Begrenzung des Abzugs auf zwei Drittel der tatsächlichen Kosten keinen verfassungsrechtl. Bedenken, da ein Kinderbetreuungsaufwand bei allen Eltern besteht und wegen des nach § 32 Abs. 6 Satz 1 abziehbaren, nicht monetären Betreuungsaufwands in Höhe von 1080 € je Kind eine Doppelberücksichtigung vermieden wird. Auch die Altersgrenzen von 14 bzw. 25 Jahren sind verfassungsrechtl. unbedenklich, da bei typisierender Betrachtungsweise eine behütende oder beaufsichtigende Betreuung von Kindern in dieser Altersgruppe zunehmend weniger Bedeutung hat. Insoweit wäre auch eine Altersgrenze von 12 Jahren denkbar gewesen.

► *Benachteiligungsverbot*: Der BA-Abzug für beidseitig berufstätige Eltern verstößt auch nicht gegen das Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG durch Bevorzugung der Doppelverdienerfamilien gegenüber der Einzelverdienerfamilie, denn bei der Alleinverdienerfamilien mit klassischer Aufgabenverteilung fallen typischerweise keine berufsbedingten Betreuungskosten an (vgl. HEY, NJW 2006, 2001 [2003]; kritisch SEILER, DStR 2006, 1631). Eine unterschiedliche Behandlung wäre im Übrigen auch im Hinblick auf das erklärte gesetzgeberische Ziel der besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie gerechtfertigt. Zudem werden auch bei der Einverdienerfamilie in großzügiger Weise Kinderbetreuungskosten für drei- bis sechsjährige Kinder im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 berücksichtigt.

► *Gebot der Normenklarheit*: Die Neuregelungen des stl. abziehbaren Betreuungsaufwands für Kinder verstößt schließlich nicht gegen das verfassungsrechtl. Gebot der Normenklarheit (dazu BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, DStR 2006, 2019). Zwar führen die neuen Abzugstatbestände zu einer weiteren erheblichen Komplizierung und Unübersichtlichkeit der Familienbesteuerung (die fehlende administrative Handhabbarkeit hatte auch der BR erkannt und in einem Entschließungsantrag ohne Erfolg den Abzug von Kinderbetreuungskosten in einer gebündelten Regelung in § 10 Abs. 1 gefordert, vgl. BTDrucks. 16/1859 und BTDrucks. 198/06). Auch ist das Konglomerat von monetärem Betreuungsaufwand in § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 und nicht monetärem Betreuungsaufwand in § 32 Abs. 6 Satz 1 im Rahmen von Fiskal-

zweck- und Lenkungsnormen unsystematisch und nicht aufeinander abgestimmt, mit der Folge, dass objektives und subjektives Nettoprinzip ununterscheidbar mit Fördertatbeständen vermengt werden. Es handelt sich indes um steuermindernde Tatbestände – und nicht um steuerbegründende Regelungen –, die jedenfalls in ihrer Tatbestandsmäßigkeit und ihren Rechtsfolgen noch erschlossen werden können.

### J 06-3 3. Verfahrensfragen und Konkurrenzen

**Veranlagungsverfahren:** Kinderbetreuungskosten sind nur aufgrund eines entsprechenden Antrags zu berücksichtigen. Dabei kann sich eine Antragstellung auch konkludent aus der Beifügung von Rechnungen und Überweisungsbelegen ergeben. Eine unzutreffende rechtl. Einordnung, zB als SA, ist unschädlich. Kinderbetreuungskosten werden von den Einkünften wie BA abgezogen, so dass der in § 37 Abs. 3 Satz 5 genannte Mindestbetrag von 600 € im EStVorauszahlungsverfahren nicht gilt.

**Konkurrenzen:** Das EStG fördert unsystematisch sowohl bei der Einkünfteermittlung („wie BA und WK“) als auch bei den SA und bei den agB in zahlreichen Regelungen Familien und Alleinerziehende mit Kindern. Ferner erhalten Familien weitere zusätzliche finanzielle Zuwendungen durch Lenkungsnormen in Steuer- und Sozialgesetzen. Daraus ergeben sich zahlreiche Konkurrenzprobleme:

- ▶ § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a: § 4f gilt entsprechend auch für die Überschusseinkünfte und ist nicht durch den ArbNPauschbetrag abgegolten.
- ▶ § 10 Abs. 1 Nr. 5: Die Regelung will privat veranlasste Betreuungsaufwendungen, die unabhängig von der Berufstätigkeit der Eltern entstehen und sozial- und bildungspolitisch förderungswürdig sind, insbes. Aufwendungen für den Kindergarten, stl. begünstigen. Trotz dieses besonderen bildungspolitischen Förderungscharakters können solche Aufwendungen nicht zusätzlich zu den erwerbsbedingten Kosten abgezogen werden, da sich § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 5 gegenseitig ausschließen (aA BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 15). Dies folgt aus dem durch das FördWachstG geänderten § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind SA Aufwendungen, wenn sie weder als BA noch als WK abziehbar sind noch „wie BA oder WK“ behandelt werden.
- ▶ § 10 Abs. 1 Nr. 8 enthält eine § 4f vergleichbare Regelung für Stpfl., die sich in Ausbildung befinden, behindert oder krank sind. Leben die Eltern zusammen, greift die Vorschrift ein, wenn eine dieser Voraussetzungen bei beiden Eltern vorliegt oder einer von ihnen erwerbstätig ist. Die beiden Vorschriften schließen sich gegenseitig aus. Dies folgt aus dem durch das FördWachstG geänderten § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind Aufwendungen für Kinderbetreuung vorrangig wie BA oder WK zu berücksichtigen.
- ▶ § 3 Nr. 33: Kindergartenleistungen und Zuschüsse für vergleichbare Einrichtungen, in denen nicht schulpflichtige Kinder untergebracht werden, sind stfrei. Soweit weiterer monetärer Betreuungsaufwand für Kinder nachgewiesen wird, wird deren Abzug weder ausgeschlossen oder eingeschränkt noch erfolgt eine Anrechnung auf den Höchstbetrag von 4000 €.
- ▶ § 24b: Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist neben § 4f abziehbar.

- ▶ § 32 Abs. 6: Der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 kann neben dem Kinderbetreuungsbetrag geltend gemacht werden.
- ▶ § 33: Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 können Aufwendungen, die ihrer Natur nach zu den BA, WK oder SA gehören, nicht als ag. Belastung berücksichtigt werden. Durch den durch das FördWachstG angepassten § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 wird klargestellt, dass auch Aufwendungen, die unter §§ 4f, 9 Abs. 5 fallen, keine agB darstellen. Die Aufwendungen bleiben auch dann als agB außer Betracht, wenn sie sich stl. als BA/WK, wie BA/WK oder SA nicht auswirken. Krankheitsbedingter Betreuungsaufwand ist allerdings zusätzlich als agB abziehbar (BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 17).
- ▶ § 33a Abs. 2 und Abs. 3: Bei behinderten volljährigen Kindern kann ein Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 zusätzlich zu den Kinderbetreuungskosten nach § 4f geltend gemacht werden. Ein einheitliches Entgelt kann nach § 162 AO aufgeteilt werden.
- ▶ § 33a Abs. 3 (*Aufwendungen für Haushaltshilfe*): Da eine Haushaltshilfe im Allgemeinen nicht vorrangig die Kinderbetreuung, sondern vor allem andere Arbeiten umfasst, die bei der Führung eines Haushalts anfallen, können – soweit kein Betreuungsaufwand iSd. § 4f vorliegt – entsprechende Kosten nach § 33a Abs. 3 abziehbar sein. Wird ein einheitliches Entgelt sowohl für typische Hausarbeiten als auch für Betreuungsleistungen erbracht, ist eine Aufteilung im Schätzungsweg vorzunehmen und der auf Haushaltshilfeleistungen entfallende Anteil im Rahmen des § 33a Abs. 3 zu berücksichtigen.
- ▶ § 33b: Pauschbeträge nach § 33b können neben § 4f gewährt werden.
- ▶ § 35a: Erfüllen Kinderbetreuungskosten grundsätzlich die Voraussetzungen für einen Abzug wie BA oder WK bzw. als SA, ist ein Abzug nach § 35a ausgeschlossen (§ 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3). Auf den tatsächlichen Abzug wie BA, WK oder SA kommt es dabei nicht an: Dies gilt sowohl für das nicht abziehbare Drittel der Aufwendungen iSd. § 4f als auch für Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4000 € je Kind übersteigen. Ist ein Abzug weder wie BA/WK noch als SA möglich, kann allerdings ein Abzug im Rahmen des § 35a erfolgen.
- ▶ *Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG)*: Anspruch auf Elterngeld hat, wer mit einem nach dem 1.1.2007 geborenen Kind in einem Haushalt lebt, es selbst betreut und erzieht und keine oder jedenfalls keine volle Erwerbstätigkeit ausübt. Keine volle Erwerbstätigkeit übt aus, wer im Durchschnitt des Monats eine wöchentliche Arbeitszeit von nicht mehr als 30 Stunden hat. Da § 1 Abs. 1 BEEG entsprechend dem Gesetzeszweck, die Vereinbarkeit von Familie und Beruf besser zu fördern, keine ausschließliche Betreuung und Erziehung durch den Anspruchsberechtigten selbst verlangt und erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f auch bei einer Teilzeiterwerbstätigkeit vorliegen können, schließt der Bezug von Elterngeld die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten nicht aus. Allerdings dürfte bei zeitlich geringer Erwerbstätigkeit von weniger als 10 Stunden pro Woche im Regelfall eine berufliche Veranlassung der Kinderbetreuungskosten zu verneinen sein.

## Erläuterungen zu § 4f: Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten

### J 06-4 1. Begünstigte Kinderbetreuungskosten nach Satz 1

Nach Satz 1 sind Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes begünstigt.

**Dienstleistung nach Satz 1** ist jede Tätigkeit, die aufgrund einer Verpflichtung oder freiwillig, jedoch nicht auf familienrechtl. Grundlage erbracht wird. Keine Betreuungskosten sind deshalb Leistungen an eine Person, zu der das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht (zur Abgrenzung von nicht als Dienstleistungen zu wertende, familieninterne Gefälligkeiten vgl. BFH v. 10.4.1992 – III R 184/90, BStBl. II 1992, 814; R 33c Abs. 2 EStR). Ein Dienst- oder ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Stpfl. und der Betreuungsperson ist nicht erforderlich. Es genügt auch eine ernst gemeinte unentgeltliche Geschäftsbesorgung nach § 662 BGB mit der Möglichkeit eines Aufwendungsersatzes.

**Betreuung iSd. des § 4f** und § 9 Abs. 1 iVm. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 ist die behütende oder beaufsichtigende Betreuung, dh. die persönliche Fürsorge für das Kind muss der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen. Berücksichtigt werden können danach Aufwendungen für Kindergärten, Kinderhorte etc., Erzieherinnen und Kinder-schwestern, Babysitter, Tagesmütter, Haushaltshilfen, soweit sie ein Kind betreuen oder häusliche Schulaufgaben beaufsichtigen. Begünstigte Aufwendungen sind daher nicht auf das bloße Aufpassen und Verwahren reduziert (im Übrigen gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 33c aF).

**Betreuung durch Angehörige und Lebenspartner:** Solche Aufwendungen des Stpfl. können berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zu Grunde liegen, die zivilrechtl. wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten, tatsächlich auch durchgeführt werden und die Leistungen nicht üblicherweise auf familienrechtl. Grundlage unentgeltlich erbracht werden. Im Hinblick auf den Charakter als BA findet eine Prüfung der Angemessenheit und Notwendigkeit der Aufwendungen nicht mehr statt. Eine entgeltliche Betreuung durch den nicht im Kindschaftsverhältnis stehenden Lebenspartner im Rahmen einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft oder einer Lebenspartnerschaft ist grundsätzlich stl. anzuerkennen (so schon R § 33c Abs. 2 EStR). In einer eheähnlichen Gemeinschaft mit Kindern, die nicht gemeinsam sind, können grundsätzlich auch wechselseitig bei beidseitiger Berufstätigkeit die jeweils fremden Kinder betreut werden (aA BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 2). Solche Gestaltungen dürften aber unter dem Aspekt der jeweiligen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung und einer missbräuchlichen Gestaltung iSd. § 42 AO zu prüfen sein (zur „steuerlich gut strukturierten Patchworkfamilie“ und weiteren Gestaltungshinweisen vgl. LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 55 f., und HILLMOTH, INF 2006, 377 [382]).

**Begünstigte Aufwendungen:** Zu berücksichtigen sind Ausgaben in Geld oder Geldeswert (Wohnung, Kost etc.) für Dienstleistungen zur Kinder-

betreuung einschließlich der Erstattungen an die Betreuungsperson (zB Fahrtkosten), wenn die Leistungen spezifiziert in der Rechnung oder im Vertrag aufgeführt werden. Für Sachleistungen ist § 8 Abs. 2 entsprechend anwendbar. Eine Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit ist grundsätzlich nicht zulässig, denn durch die Begrenzung auf 4000 € wird die Notwendigkeit und Angemessenheit typisiert.

**Gemischte Aufwendungen**, zB für Haushälterinnen, Au-pairs oder eine Person, die daneben ein über 14 Jahre altes Kind betreut, sind im Schätzungsweg nach § 162 AO aufzuteilen. Das Abzugsverbot nach § 12 steht dem nicht entgegen (zu weiteren Einzelheiten, insbes. zur Aufteilung im Schätzungswege vgl. BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 4f.). Wird ein einheitliches Entgelt für Betreuungsleistungen und für nicht begünstigten Unterricht etc. nach § 4f Satz 3 geleistet, ist eine Aufteilung im Schätzungsweg uE ebenfalls zulässig. Sind Unterrichtsleistung etc. iSd. § 4f Satz 3 von untergeordneter Bedeutung, kann auf eine Aufteilung verzichtet werden (aA wohl BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 3 und 7). Im Übrigen sollte eine Glaubhaftmachung in diesen Fällen auch im Hinblick auf den Schutz der Privatsphäre (Art. 6 GG und Art. 2 Abs. 1 GG) ausreichend sein.

## 2. Zu berücksichtigende Kinder nach Satz 1

J 06-5

**Kindbegriff und Altersgrenze:** Kind iSd. § 4f ist jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Bei älteren Kindern kommt eine Berücksichtigung nur in Betracht, wenn sie wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres bzw. 25. Lebensjahres (ab VZ 2007) eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Neben der Altersgrenze ist der Abzug der Kinderbetreuungskosten daran gekoppelt, dass sie ein Kind iSd. § 32 Abs. 1 betreffen. Begünstigt sind damit nur Aufwendungen für leibliche, eheliche und nichteheliche Kinder, Adoptivkinder und Pflegekinder. Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Enkel- und Stiefkinder, auch wenn den (Groß-)Eltern hierfür ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht.

**Haushaltszugehörigkeit** bedeutet das räumliche Zusammenleben bei gemeinsamer Versorgung (§ 33c Anm. 49). Ein Kind gehört zum Haushalt der Eltern oder eines Elternteils, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter der Leitung der Eltern oder des Elternteils deren oder dessen Wohnung teilt oder sich mit deren oder dessen Einwilligung vorübergehend außerhalb der Wohnung aufhält. Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grundsätzlich die Meldung des Kindes maßgebend. Gleichwohl kann es im Einzelfall ausnahmsweise zum Haushalt des anderen Elternteils gehören, wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass das Kind dort lebt, versorgt und betreut wird. In Ausnahmefällen kann ein Kind auch zu den Haushalten beider getrennt lebender Elternteile gehören (BFH v. 14.4.1999 – X R 11/97, BStBl. II 1999, 594; zu weiteren Einzelfragen der Haushaltszugehörigkeit vgl. R 33c Abs. 1 EStR; BMF-Schreiben v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 10).

### J 06-6 3. Aufwendungen wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nach Satz 1

Begünstigt sind betrieblich/beruflich veranlasste Kinderbetreuungskosten.

**Kausalität:** Die Kosten müssen „durch Erwerbstätigkeit angefallen“ sein. Die Gesetzesformulierung übernimmt insoweit nicht wortgleich die BA-Definition des § 4 Abs. 4 (durch den Betrieb „veranlasste“ Aufwendungen), jedoch muss auch im Rahmen eines Abzugs „wie BA“ nach § 4f die Erwerbstätigkeit Ursache für entstandene Kinderbetreuungskosten sein. Der Ursachennachweis ist unter Zugrundelegung eines großzügigen Maßstabs vorzunehmen, weil § 4f mit dem stark typisierenden § 10 Abs. 1 Nr. 8 abgestimmt ist und beim Betreuungsgrund „Erwerbstätigkeit eines Elternteils zusammenlebender Eltern“ in § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 3 – wie bei der bisherigen Regelung in § 33c aF – ohne Kausalitätsprüfung unterstellt wird, dass Betreuungskosten erwerbsbedingt veranlasst sind, wenn eine Berufstätigkeit ausgeübt wird. Es wäre uE auch systematisch verfehlt, für den gleichen Tatbestand auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips strengere Abzugsvoraussetzungen zu schaffen als beim subjektiven Nettoprinzip. Überdies sollten nach der gesetzgeberischen Zielsetzung die Abzugsbedingungen von Kinderbetreuungsaufwand bei Erwerbstätigkeit verbessert und nicht etwa durch überzogene Anforderungen bei der Kausalitätsprüfung erschwert und somit der Gesetzeszweck gefährdet werden (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 4f Rn. 5; FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 7; LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 73).

**Erwerbstätigkeit** ist jede auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Beschäftigung, die den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Stpfl. erfordert. Auch Aushilfstätigkeiten sind Erwerbsarbeit iSd. § 4f. Dauer und Zeitpunkt der Erwerbstätigkeit sind grundsätzlich unbeachtlich. Allerdings dürfte bei Wochenarbeitszeiten von weniger als 10 Stunden eine erhöhte Nachweispflicht der beruflich Veranlassung geboten sein (dazu s. BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 23). Bei der Prüfung des Ursachenzusammenhangs darf aber auch in einem solchen Fall grundsätzlich nicht unzumutbar in die Privatsphäre des Stpfl. eingedrungen werden. Kürzere Unterbrechungen der Erwerbstätigkeit, zB durch Urlaub, Krankheit oder Arbeitslosigkeit, sind unschädlich. R 33c Abs. 3 EStR typisiert dies in zulässiger Weise dahingehend, dass die Unterbrechung längstens, und zwar zusammenhängend, vier Monate dauern darf (so auch BMF v. 19.1.2007 aaO; vgl. zu weiteren Einzelfragen § 33c Anm. 56 ff.). Zur Erwerbstätigkeit zählen auch vorbereitende und abwickelnde Tätigkeiten. Einkünfte aus einer abgeschlossenen früheren Tätigkeit reichen dagegen nicht aus (LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 77). Das bloße Erzielen von Gewinneinkünften zB als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 reicht ebenfalls nicht aus. Keine Erwerbstätigkeiten sind auch vermögensverwaltende Tätigkeiten und Betätigungen ohne Einkünfteerzielungsabsicht (sog. Liebhaberei). Das Gleiche gilt für Studium und Ausbildung.

Diese Grundsätze gelten auch bei der entsprechenden Anwendung des § 4f im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5). Hier wird typischerweise auf eine Tätigkeit im Rahmen des § 19 abgestellt. Das Erzielen von Einkünften aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und Renten reicht damit grundsätzlich nicht aus, es sei denn, ein der nichtselbständigen

Arbeit vergleichbarer Tätigkeitsaufwand wäre im Einzelfall feststellbar (vgl. FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 7).

#### 4. Höhe der abziehbaren Aufwendungen nach Sätzen 1 und 2

J 06-7

Betreuungskosten sind in Höhe von zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind und Kj. bzw. Wj. abziehbar. Der Höchstbetrag setzt demnach Aufwendungen in Höhe von insgesamt 6000 € voraus. Durch den relativen Anrechnungsbetrag von einem Drittel werden niedrige und höhere Kosten in gleicher Weise gemindert. Haben beide Elternteile Aufwendungen getragen, so können gleichwohl je Kind nur zwei Drittel der Aufwendungen, maximal 4000 € berücksichtigt werden, denn die Höchstbeträge für Betreuungskosten gelten je Kind unabhängig davon, ob die Elternteile zusammenleben, nach § 26b veranlagt werden oder allein erziehend sind. Auch bei einem Elternpaar, das entweder gar nicht oder nur zeitweise zusammengelebt hat, beläuft sich der Höchstbetrag auf 4000 € je Kind für das gesamte Kj. Eine Aufteilung auf Zeiträume des gemeinsamen Haushalts bzw. der getrennten Haushalte ist nicht vorzunehmen. Der Abzugsbetrag ist für jedes Kind eigenständig zu ermitteln. Die Höchstbetragsregelung gilt unabhängig davon, nach welcher Vorschrift – § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder § 10 Abs. 1 Nr. 8 – die Ausgaben zu berücksichtigen sind. Der einheitliche Höchstbetrag von 4000 € ist auch dann zu beachten, wenn die Voraussetzungen für den Abzug von BA, WK und SA im Kj. zeitlich versetzt erfüllt sind und der Höchstbetrag rechnerisch überschritten wird (vgl. instruktives Fallbeispiel bei HILLMOTH, INF 2006, 377 [381]).

**Besondere Pauschalen:** Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, für die eine besondere Betriebsausgabenpauschale – H 18.2. EStH 2005 – in Anspruch genommen wird, können zusätzlich zur Pauschale gesondert abgezogen werden (vgl. BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 26).

#### 5. Abzugsberechtigter Personenkreis nach Sätzen 1 und 2

J 06-8

Der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift erstreckt sich auf unbeschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 1 und 2 und unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 3, § 1a (BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 13). Auf beschränkt Stpfl. ist § 4f nach § 50 Abs. 1 Satz 4 nicht anzuwenden (s. aber § 50 Anm. J 06–2).

**Begünstigte Steuerpflichtige nach Satz 1:** Nach Satz 1 ist ein Elternteil mit haushaltszugehörigen Kindern begünstigt. Ob es sich dabei um Alleinerziehende oder Alleinstehende handelt, ist unerheblich, da Satz 1 solche Einschränkungen nicht regelt. Neben Alleinerziehenden oder alleinstehenden Elternteilen sind deshalb auch solche Elternteile begünstigt, die in einer (eingetragenen oder nicht eingetragenen) Lebenspartnerschaft oder eheähnlichen Lebensgemeinschaft mit einem nicht erwerbstätigen Partner zusammenleben, der nicht mit dem Kind verwandt ist, da nach dem klaren und nicht auslegungsfähigen Wortlaut in Satz 2 nur bei zusammenlebenden (biologischen) Eltern oder Adoptiveltern eine beidseitige Erwerbstätigkeit notwendig ist (so auch FUCHSEN, EStB 2007, 58; LBP/PUST, § 4f Rn. 34). Allerdings wäre in einer solchen Konstellation die erwerbsbedingte Veranlassung der Kinderbetreuungskosten je nach den Fallumständen besonders zu prüfen. Ein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Abs. 2 Satz 1

wäre in diesem Fall im Übrigen ausgeschlossen (vgl. LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 21). Die so verstandene Regelung in Satz 1 verstößt auch nicht gegen Art. 6 GG, da der nicht verheiratete Partner keine Unterhaltspflichten hat und insoweit die sog. Alleinverdiener Ehe nicht schlechter gestellt wird.

**Zusammenlebende Eltern:** Nach Satz 2 sind zusammenlebende, dh. in Haushaltsgemeinschaft lebende Elternteile – unabhängig vom Familienstand und der Veranlagungsform – nur begünstigt, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind. Dabei ist es unerheblich, wessen Erwerbstätigkeit letztlich ursächlich für die Kinderbetreuungskosten ist, wenn nur beide eine wie zuvor beschriebene Erwerbstätigkeit ausüben.

**Abzugsberechtigung:** Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört. Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugsbetrags geltend machen.

Regelmäßig kann aber davon ausgegangen werden, dass beide Eltern die Aufwendungen gemeinsam tragen, so dass der Höchstbetrag jeweils zur Hälfte bei der Einkünfteermittlung der Eltern zu berücksichtigen ist. Trägt ein Elternteil die Aufwendungen allein, kann er auch den Höchstbetrag beanspruchen. Tragen die Eltern jeder mehr als 3000 €, ist der Höchstbetrag bei jedem je zur Hälfte zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/643, 9). Die Eltern können einvernehmlich auch eine andere Aufteilung beantragen (FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 10; BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 16). Die darin liegende (teilweise) Einschränkung des Veranlassungsprinzips ist durch die Neuregelung in § 26a gerechtfertigt, der eine von der Aufwandstragung abweichende Aufteilung zulässt.

Hat der Elternteil die Kosten getragen, der nicht im Haushalt mit dem Kind lebt, ist ein Abzug nicht möglich. Allerdings ist zu prüfen, ob es sich um eine Zahlung an den anderen Elternteil zB in Form von Unterhalt handelt, der auf einem abgekürzten Zahlungsweg erfolgt.

#### J 06-9 6. Einkünfteermittlung und Zuordnung der Aufwendungen

Da die Aufwendungen „wie“ BA abgezogen werden, erfolgt die Einkünfteermittlung nach den allgemeinen Regeln des § 2 Abs. 2, dh. der Gewinn wird gemindert. Bei den Überschusseinkünften – soweit sie eine Erwerbstätigkeit zum Inhalt haben – mindern sie als WK den Überschuss der Einnahmen. Sind die Kinderbetreuungskosten durch mehrere Einkunftsarten veranlasst, zB § 15 und § 18 oder § 18 und § 19, werden nur die Einkünfte gemindert, zu denen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Ist dies bei mehreren Einkünften der Fall, müssen die Aufwendungen im Rahmen des Höchstbetrags ggf. im Schätzungsweg den jeweiligen Einkünften zugeordnet werden. Ein Wahlrecht des Stpfl., zB zur Minderung der GewSt. die Beträge in vollem Umfang bei den gewerblichen Einkünften zu erfassen, besteht uE nicht (so auch FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 12). Allerdings soll nach Verwaltungsauffassung aus Vereinfachungsgründen der Aufteilung und Zuordnung durch den Stpfl. gefolgt werden (BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 28). Soweit Kinderbetreuungskosten im Rahmen einer Tätigkeit geltend gemacht werden, für die der Gewinn durch BV-Vergleich zu er-



mitteln ist, gelten für die zeitliche Zuordnung die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze. Im Übrigen, insbes. bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, gilt das Abflussprinzip des § 11. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten „wie“ BA kann auch zu einem Verlust führen und den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) mindern. Der Abzug „wie“ BA beeinflusst die Buchführungsgrenzen in § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO und ist auch im Rahmen des § 4 Abs. 4a zu beachten. Bei Einkünften als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind die Aufwendungen als SonderBA bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung mit einzubeziehen.

### 7. Abzugsverbot für Aufwendungen für Unterricht und Freizeit (Satz 3) J 06-10

Satz 3 schließt Aufwendungen „für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“ vom Abzug aus. Solche Aufwendungen, wie zB für Sportvereine und andere Vereine, für Tennis- oder Reitunterricht, Musikunterricht, Computerkurse und Nachhilfeunterricht, sind durch den Kinderfreibetrag und die Zusatzfreibeträge des § 32 Abs. 6 abgegolten. Allerdings ist zu beachten, dass Lernelemente wie das vorschulische Lesen und Schreiben, der spielerische Zugang zu Fremdsprachen oder gestalterisches Lernen im Rahmen einer Dienstleistung zur Kinderbetreuung unschädlich sind, wenn der Betreuungs- und Beaufsichtigungszweck wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung ist oder diese Zwecke deutlich überwiegen (vgl. BFH v. 17.11.1978 – VI R 116/78, BStBl. II 1979, 142; zur berechtigten Kritik an der Ausschlussregelung des Satzes 1 in der jetzigen Form s. HEx, NJW 2006, 2001 [2004]).

### 8. Abzug für Auslandskinder (Satz 4)

J 06-11

Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt stpfl., ist der Höchstbetrag von 4000 € zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. In soweit kann auf die Ländergruppeneinteilung nach BMF v. 17.11.2003 (BStBl. I 2003, 637) zurückgegriffen werden. Die Kürzungsvorschrift erfasst auch Kinder, die nur nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, so dass auch für im Ausland lebende Kinder von EU- oder EWR-Staatsangehörigen eine Kürzung nach Satz 4 möglich ist. In der Praxis ergeben sich aber für die meisten EU-Staaten aufgrund vergleichbarer Kostenstrukturen keine Einschränkungen.

### 9. Besonderer Nachweis der Aufwendungen (Satz 5)

J 06-12

Zur Missbrauchsabwehr und zur Förderung legaler Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten statuiert Satz 5 – wie in § 35a Abs. 2 Satz 5 – strenge Nachweiserfordernisse: Die Aufwendungen für die Kinderbetreuung müssen *kumulativ* durch Vorlage einer Rechnung und eines Zahlungs- und Überweisungsbelegs auf das Konto des Leistungserbringers nachgewiesen werden. Der Rechnungs- und Zahlungsnachweis nach Satz 5 ist materielle Voraussetzung für den BA-Abzug, so dass er nicht auf andere Weise geführt werden kann. Barzahlungen und Barschecks sind deshalb generell – auch bei Vorlage von Quittungen – ausgeschlossen.

Allerdings muss es sich bei der Rechnung nach Satz 5 nicht um eine Rechnung iSd. UStG handeln (BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 21). Bei sozi-

alversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnissen oder einem Minijob steht die Vorlage des schriftlichen Arbeitsvertrags einer Rechnung gleich. Bei der Betreuung in einem Kindergarten oder Hort genügt die Vorlage des Bescheids über die zu zahlenden Gebühren als Rechnungersatz (zu Nachweiservereinfachungen bei Au-pair-Verhältnissen und Abrechnungen von Nebenkosten vgl. BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 21).

**Übergangsregelung zum Rechnungs- und Kontenbelegnachweis:** Im Hinblick auf das rückwirkende In-Kraft-Treten des am 26.4.2006 ausgefertigten Gesetzes zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung mit Wirkung zum 1.1.2006 und der gleichzeitigen rückwirkenden Aufhebung des § 33c, der keine formellen Nachweiserfordernisse enthielt, ist bei der Geltendmachung von Aufwendungen, die bis zum 31.12.2006 getätigt wurden, auf die Vorlage der Rechnung und Kontenbelege zu verzichten, wenn ein Nachweis in anderer Form, zB durch Quittung, möglich ist (vgl. BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 37).

#### J 06-13 10. Keine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 4f ist der Höchstbetrag von 4000 € (bei entsprechender Höhe der Aufwendungen) auch dann abziehbar, wenn die Voraussetzungen des § 4f wie Erwerbstätigkeit, Alter oder Haushaltszugehörigkeit nur für einen Teil des Jahres vorgelegen haben. Eine dem § 33c Abs. 3 Satz 2 aF entsprechende Regelung, nach der sich der Abzugsbetrag für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen, um ein Zwölftel ermäßigte, enthält § 4f nicht. Es liegt auch insoweit keine im Wege der Auslegung zu schließende Gesetzeslücke vor, da das Gesetz – anders als § 33c aF – keinen absoluten Betrag als Selbstbehalt vorsieht, sondern nur ein Drittel der Aufwendungen. Dieser relative Anrechnungsbetrag und der Höchstbetrag von 4000 € stehen aber in Relation zu den Aufwendungen, die wirtschaftlich auf den Zeitabschnitt im VZ entfallen, in dem die Abzugsvoraussetzungen erfüllt sind (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 4f Rn. 16; BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 35; im Ergebnis auch BMF v. 19.1.2007, FR 2007, 257 Rn. 18). Daher können bis zu 4000 € ohne Kürzung abgesetzt werden, wenn zB

- das Kind im Laufe des Jahres geboren wird,
- die Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt im Laufe des Jahres beginnt oder endet,
- die Altersgrenze des 3. und 6. Lebensjahres (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 8) oder 14. Lebensjahres überschritten wird,
- die Erwerbstätigkeit oder Ausbildung der Eltern erst im Laufe des Jahres aufgenommen oder beendet wurde,
- Betreuungsaufwand nicht regelmäßig monatlich angefallen ist.

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen nicht für das gesamte Kj. vor, sind aber für das gesamte Jahr Kinderbetreuungskosten angefallen, sind die Kosten den jeweiligen Zeiträumen zuzuordnen. Ist dies nicht möglich, weil zB für das gesamte Kj. nur ein Gesamtbetrag ausgewiesen wird, sind die Aufwendungen im Verhältnis der jeweiligen Zeiträume – ggf. im Wege der Schätzung – aufzuteilen.

## § 4g

**Bildung eines Ausgleichspostens  
bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3**

idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger kann in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz anzusetzenden Wert eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit das Wirtschaftsgut infolge seiner Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 als entnommen gilt. <sup>2</sup>Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. <sup>3</sup>Das Antragsrecht kann für jedes Wirtschaftsjahr nur einheitlich für sämtliche Wirtschaftsgüter ausgeübt werden. <sup>4</sup>Der Antrag ist unwiderruflich. <sup>5</sup>Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt.

(2) <sup>1</sup>Der Ausgleichsposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. <sup>2</sup>Er ist in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen,

1. wenn das als entnommen geltende Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ausscheidet,
2. wenn das als entnommen geltende Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausscheidet oder
3. wenn die stillen Reserven des als entnommen geltenden Wirtschaftsguts im Ausland aufgedeckt werden oder in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts hätten aufgedeckt werden müssen.

(3) <sup>1</sup>Wird die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Sinne des Absatzes 1 innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer, spätestens jedoch vor Ablauf von fünf Jahren nach Änderung der Zuordnung, aufgehoben, ist der für dieses Wirtschaftsgut gebildete Ausgleichsposten ohne Auswirkungen auf den Gewinn aufzulösen und das Wirtschaftsgut mit den fortgeführten Anschaffungskosten, erhöht um zwischenzeitlich gewinnerhöhend berücksichtigte Auflösungsbeträge im Sinne der Absätze 2 und 5 Satz 2 und um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückführungswert und dem Buchwert im Zeitpunkt der Rückführung, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. <sup>2</sup>Die Aufhebung der geänderten Zuordnung ist ein Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung.

(4) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 4 finden entsprechende Anwendung bei der Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebs-

ausgaben gemäß § 4 Abs. 3. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, für die ein Ausgleichsposten nach Absatz 1 gebildet worden ist, sind in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige hat darüber hinaus Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bildung und Auflösung der Ausgleichsposten hervorgeht. <sup>4</sup>Die Aufzeichnungen nach den Sätzen 2 und 3 sind der Steuererklärung beizufügen.

(5) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, der zuständigen Finanzbehörde die Entnahme oder ein Ereignis im Sinne des Absatzes 2 unverzüglich anzuzeigen. <sup>2</sup>Kommt der Steuerpflichtige dieser Anzeigepflicht, seinen Aufzeichnungspflichten nach Absatz 4 oder seinen sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 der Abgabenordnung nicht nach, ist der Ausgleichsposten dieses Wirtschaftsguts gewinnerhöhend aufzulösen.

Autor: Stefan **Kolbe**, Richter am FG, Berlin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Einführung des § 4g durch das SStEG</b>		2. Ausnahme: Sofortige gewinnerhöhende Auflösung (Abs. 2 Satz 2) . . . .	J 06-8
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . .	J 06-1	<b>Erläuterungen zu Abs. 3: Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens bei Aufhebung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte</b>	
2. Grund und Bedeutung der Einführung des § 4g . . . . .	J 06-2	1. Sachliche und zeitliche Voraussetzungen des Satz 1 . . . . .	J 06-9
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	J 06-3	2. Rechtsfolge des Satz 1: Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens und abweichende Bewertungsregel für die Einlage. . . . .	J 06-10
<b>Erläuterungen zu Abs. 1: Bildung eines Ausgleichspostens bei fingierter Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3</b>		3. Verfahrensrechtliche Behandlung als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Satz 2) . . . . .	J 06-11
1. Antragsgebundener Ausgleichsposten (Satz 1) . .	J 06-4	<b>Erläuterungen zu Abs. 4: Bildung eines Ausgleichspostens bei Gewinnermittlung nach § Abs. 3 . . . . .</b>	J 06-12
2. Weitere formelle Voraussetzungen (Sätze 2–4) . . . .	J 06-5		
3. Vorrang des UmwStG (Satz 5) . . . . .	J 06-6		
<b>Erläuterungen zu Abs. 2: Gewinnwirksame Auflösung des Ausgleichspostens</b>			
1. Grundsatz: Gleichmäßige Auflösung des Ausgleichsposten über einen Zeitraum von fünf Jahren (Abs. 2 Satz 1) . . . .	J 06-7		

Anm.

Anm.

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Mitwirkungspflichten des  
Steuerpflichtigen**

1. Anzeigepflichten  
(Abs. 5 Satz 1) ..... J 06-13

2. Pflichtverletzungen  
und deren Rechtsfolge  
(Abs. 5 Satz 2) ..... J 06-14

**Allgemeine Erläuterungen zur Einführung  
des § 4g durch das SEStEG**

**Schrifttum:** BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des Umw-StG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; HOFFMANN, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG i.d.F. des SEStEG, DB 2007, 652; KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, Überführung und Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG, DStR 2007, 133; NAGEL, Die Europäisierung im Umwandlungssteuerrecht – Ein Überblick, EStB 2007, 53; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369.

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich  
der Neuregelung** J 06-1

**Gesetzesentwicklung:** § 4g wurde auf Initiative des BRat (s. BTDrucks. 16/2710, 57) durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) neu in das EStG eingefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Vorschrift ist erstmals im VZ 2006 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79).

**2. Grund und Bedeutung der Einführung des § 4g** J 06-2

**Grund der Einführung:** Im ursprünglichen Gesetzentwurf zum SEStEG hatte die BReg. eine Stundungslösung in den Fällen der Entstrickung abgelehnt (vgl. BTDrucks. 16/2710, 26f.). Gegen das Prinzip der Sofortversteuerung erhob jedoch der BRat europarechtl. Bedenken (s. BTDrucks. 16/2710, 57f.). Diesen Einwendungen ist der FinAussch. des BTag gefolgt.

**Bedeutung der Einführung:** Die Vorschrift lehnt sich an die Grundsätze in dem BMF-Schreiben v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) an. Nach Rn. 2. 6. 1 dieses Schreibens durfte der Stpfl. bei der Überführung von WG einen Merkposten bilden, der innerhalb von zehn Jahren aufzulösen war. Diese Grundsätze greift § 4g nunmehr auf (vgl. BTDrucks. 16/2710, 57). Allerdings ist der Anwendungsbereich des § 4g beschränkt. Es werden insbes. nur Entnahmen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 eines unbeschränkt Stpfl. erfasst. Hingegen darf zB ein beschränkt Stpfl. einen Ausgleichsposten nach § 4g nicht bilden. Damit bestehen die europarechtl. Bedenken gegen die Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 fort, soweit mangels Zulässigkeit der Bildung eines Ausgleichspostens die stillen Reserven sofort zu versteuern

sind (s. hierzu § 4 Anm. J 06-7). Darüber hinaus ist Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 mit erheblichen Problemen verbunden. Denn die Frage, ob der Ausgleichsposten aufzulösen ist, hängt entscheidend vom jeweiligen ausländ. Steuerrecht ab.

### J 06-3 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätzen 3 und 4 und zu § 12 KStG:** § 4g ergänzt die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3. Zwar sollte die Stundungslösung auf die Entstrickungsregel des § 12 KStG erstreckt werden (s. BTD Drucks. 16/2710, 57). Jedoch wurde im Gesetzgebungsverfahren ein entsprechender Verweis auf § 12 KStG „vergessen“ (s. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]).

**Verhältnis zum UmwStG:** § 4 Abs. 1 Satz 3 erfasst den stl. Rechtsträgerwechsel nicht (s. § 4 Anm. J 06-8). Daher ist im Fall einer Umwandlung die Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht denkbar und die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g nicht möglich.

**Verhältnis zum Handelsrecht:** § 4 Abs. 1 Satz 3 fingiert lediglich eine Entnahme für stl. Zwecke, obwohl das betreffende WG weiterhin im Vermögen des Unternehmens verbleibt. Dementsprechend ist handelsrechtl. das WG weiterhin auszuweisen und sind daher die stillen Reserven handelsrechtl. nicht aufzudecken. Vor diesem Hintergrund ist die Bildung eines Ausgleichspostens in der HBil. nicht denkbar. Der Ausgleichsposten kann folglich nur außerhalb der StBil. gebildet werden (so auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [134]). Damit findet auch § 5 Abs. 1 Satz 2 (umgekehrte Maßgeblichkeit) keine Anwendung.

## Erläuterungen zu Abs. 1:

### Bildung eines Ausgleichspostens bei fingierter Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3

#### J 06-4 1. Antragsgebundener Ausgleichsposten (Satz 1)

Satz 1 des Abs. 1 regelt die Bildung eines Ausgleichspostens, wenn ein WG aufgrund einer veränderten Zuordnung als iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 entnommen gilt.

**Anknüpfung an Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3:** Die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens knüpft an den Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 an. Ein Ausgleichsposten darf dem Grunde nach nur gebildet werden, wenn ein WG iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 als entnommen gilt (s. hierzu § 4 Anm. J 06-8 ff.). Dabei muss es sich bei dem als entnommen geltenden WG um ein WG des Anlagevermögens handeln (Abs. 1 Satz 1).

**Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte:** Die Bildung eines Ausgleichspostens ist nicht in allen Fällen einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 zulässig. Vielmehr ist die Bildung nur möglich, wenn das WG aufgrund der Zuordnung zu einer anderen Betriebsstätte iSd. § 12 AO als entnommen gilt. Dementsprechend werden die Fälle der Entnahme-

fiktion bei der Nutzungsüberlassung von WG nicht erfasst. Denn im Fall der Fiktion der Entnahme hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines WG besteht die Zuordnung zu einer inländ. Betriebsstätte und damit die Steuerverstrickung dieses WG fort (ebenso KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [134]; s. aber zum Anwendungsbereich dieser Tatbestandsalternative § 12 KStG Anm. J 06-13).

► **Betriebsstätte in anderem EU-Mitgliedsstaat:** Weitere Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens ist, dass das WG nunmehr einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der EU zugeordnet wird. Gilt also ein WG als entnommen, weil es einer Betriebsstätte in einem Staat außerhalb der EU zuzuordnen ist, darf ein Ausgleichsposten nicht gebildet werden.

► **Betriebsstätte desselben Stpfl.:** Ein Ausgleichsposten darf ferner nur gebildet werden, wenn es sich bei der entsprechenden Betriebsstätte um eine Betriebsstätte desselben Stpfl. handelt.

**Nur unbeschränkt Steuerpflichtige** iSd. §§ 1, 1a dürfen einen Ausgleichsposten bilden. Bei beschränkt Stpfl. ist daher selbst in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 eine Sofortversteuerung vorzunehmen.

**Ein Antrag des Steuerpflichtigen** ist Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens. Der Antrag ist weder form- noch fristgebunden und kann insbes. durch den Ausweis eines Ausgleichspostens in der StBil. auch konkludent gestellt werden. Darüber hinaus sind aber die weiteren formellen Voraussetzungen des Abs. 4 zu beachten (s. hierzu Anm. J 06-12).

**Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Bildung eines Ausgleichspostens:** Sind die materiellen und formellen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, kann der Stpfl. einen Ausgleichsposten bilden. Bei dem Ausgleichsposten handelt es sich um eine Bilanzierungshilfe, also um einen Passivposten, der zur Vermeidung einer sofortigen Gewinnerhöhung gebildet wird (ebenso BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]).

Der Ausgleichsposten ist in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert des WG vor der Entnahme und dem Entnahmewert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 (gemeiner Wert) zu bewerten.

## 2. Weitere formelle Voraussetzungen (Sätze 2-4)

J 06-5

**Getrennter Ausweis:** Nach Abs. 1 Satz 2 ist der Ausgleichsposten für jedes WG getrennt auszuweisen.

**Einheitliche Ausübung des Antragsrechts:** Ein Ausgleichsposten darf nur gebildet werden, wenn das Antragsrecht für alle als iSd. §§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4g Abs. 1 Satz 1 entnommen geltenden WG einheitlich ausgeübt wird. Allerdings ist das Antragsrecht nur für das jeweilige Wj. einheitlich auszuüben.

**Unwiderruflichkeit:** Der Antrag ist nach Abs. 1 Satz 4 unwiderruflich.

## 3. Vorrang des UmwStG (Satz 5)

J 06-6

Abs. 1 Satz 5 konstituiert zwar den Vorrang der Vorschriften des UmwStG. Indessen kann ein Ausgleichsposten bei einer Umwandlung nicht gebildet werden (s.o. Anm. J 06-3).

## Erläuterungen zu Abs. 2: Gewinnwirksame Auflösung des Ausgleichspostens

### J 06-7 1. Grundsatz: Gleichmäßige Auflösung des Ausgleichspostens über einen Zeitraum von fünf Jahren (Abs. 2 Satz 1)

Der Ausgleichsposten ist nach Abs. 2 Satz 1 im Wj. der Bildung und in den vier folgenden Wj. gleichmäßig, also jeweils mit einem Fünftel, gewinnerhöhend aufzulösen. Eine zeitanteilige Aufteilung des Auflösungs Betrags ist nicht vorgesehen.

### J 06-8 2. Ausnahme: Sofortige gewinnerhöhende Auflösung (Abs. 2 Satz 2)

Abweichend von der Regel des Abs. 2 Satz 1 ordnet Abs. 2 Satz 2 die sofortige gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens in drei Fällen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-3) an. Soweit die Voraussetzungen der Nr. 1-3 erfüllt sind, ist nur der Ausgleichsposten für das jeweilige WG aufzulösen. Daher sind nicht alle Ausgleichsposten, die in einem Wj. gebildet wurden, aufzulösen, wenn für ein WG die in Nr. 1-3 genannten Auflösungsgründe eintreten. Der Ausgleichsposten ist nur in den in Abs. 2 Satz 2 genannten Fällen aufzulösen. Dementsprechend ist der Ausgleichsposten insbes. dann nicht aufzulösen, wenn der Stpfl. aus der unbeschränkten StPfl. ausscheidet (offen gelassen von BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]).

**Sofortauflösung bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1):** Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ist der Ausgleichsposten in vollem Umfang aufzulösen, wenn das WG aus dem BV des Stpfl. ausscheidet, zB aufgrund einer Veräußerung.

**Sofortauflösung bei Ausscheiden aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedstaaten (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2):** Der Ausgleichsposten ist aufzulösen, wenn das WG aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedstaaten ausscheidet. Dies ist der Fall, wenn das WG einer Betriebsstätte in einem Nicht-EU-Staat zugeordnet wird (glA BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]). Denn nach Abs. 1 Satz 1 darf ein Ausgleichsposten nur gebildet werden, wenn das WG einer Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedstaat zugeordnet wird.

**Sofortauflösung bei Aufdeckung der stillen Reserven (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3):** Der Ausgleichsposten ist nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 in zwei Fällen in vollem Umfang aufzulösen, nämlich wenn die stillen Reserven des als entnommen geltenden WG

- im Ausland aufgedeckt werden oder
- nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts hätten aufgedeckt werden müssen.

► *Tatsächliche Aufdeckung der stillen Reserven im Ausland:* Werden die stillen Reserven im Ausland, zB bei einer Entnahme oder einer Veräußerung des WG, tatsächlich aufgedeckt, ist bereits Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 anwendbar. Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Alt. 1 erfasst daher vor allem den Fall der fiktiven Aufdeckung der stillen Reserven im Ausland, insbes. auf der Grundlage einer § 4 Abs. 1 Satz 3 vergleichbaren Entstrickungsregelung.



► *Fiktive Aufdeckung der stillen Reserven bei entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts:* Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Alt. 2 ist der Ausgleichsposten auch gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die stillen Reserven zwar im Ausland tatsächlich nicht aufgedeckt werden, aber nach den Regelungen des deutschen Steuerrechts hätten aufgedeckt werden müssen. Diese Alternative betrifft mithin den Fall, dass das ausländ. Recht eine § 4 Abs. 1 Satz 3 entsprechende Entstrickungsregelung nicht vorsieht. Liegen also die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 vor – und ist § 4 Abs. 1 Satz 4 nicht anwendbar – und wären daher die stillen Reserven nach deutschem Steuerrecht aufzudecken, ist der Ausgleichsposten aufzulösen. Dabei ist für die Frage des Verlusts oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts auf das Besteuerungsrecht des ausländ. Staates abzustellen.

### **Erläuterungen zu Abs. 3: Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens bei Aufhebung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte**

#### **1. Sachliche und zeitliche Voraussetzungen des Satz 1**

J 06-9

**Sachlich** betrifft Abs. 3 Satz 1 den Fall eines WG, das nach der Zuordnung zu einer ausländ. Betriebsstätte des Stpfl., die in einem EU-Mitgliedstaat belegen ist, als entnommen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 galt und nunmehr wieder der inländ. Betriebsstätte des Stpfl. zugeordnet wird.

**In zeitlicher Hinsicht** setzt Abs. 3 Satz 1 zum einen voraus, dass das WG innerhalb seiner tatsächlichen Nutzungsdauer rückgeführt wird. Zum anderen muss das WG vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums des Abs. 2 Satz 1 in eine inländ. Betriebsstätte rückgeführt werden. Dabei beginnt der Fünfjahreszeitraum im Zeitpunkt der fiktiven Entnahme, also der veränderten Zuordnung des WG (so auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [135]).

#### **2. Rechtsfolge des Satz 1: Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens und abweichende Bewertungsregel für die Einlage**

J 06-10

Die Rückführung iSd. Abs. 3 hat zwei Rechtsfolgen. Zum einen wird die Behandlung des bestehenden Ausgleichspostens und zum anderen die Bewertung des rücküberführten WG geregelt (aA KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [135]), die von einer einheitlichen Rechtsfolge auch im Fall der Rückführung innerhalb des Fünfjahreszeitraums, aber nach Ablauf der Nutzungsdauer ausgehen).

**Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens:** Der bestehende Ausgleichsposten ist nach der Rückführung gewinnneutral aufzulösen. Hinsichtlich weiterer WG, für die ein Ausgleichsposten gebildet wurde, die jedoch nicht rückgeführt wurden, ist der Ausgleichsposten fortzuführen.

**Bewertung des rückgeführten Wirtschaftsguts:** Abs. 3 Satz 1 enthält eine von § 6 Abs. 1 Nr. 5a abweichende Bewertungsregelung. Hiernach ist das rücküberführte WG wie folgt zu bewerten:

fiktiv fortgeführte Anschaffungskosten

- + gewinnerhöhend berücksichtigte Auflösungsbeträge iSd. Abs. 2 Satz 2 und 5 Satz 2
- + Rückführungswert

./. Buchwert im Zeitpunkt der Rückführung

Einlagewert, höchstens gemeiner Wert.

► *Die fortgeführten AK* entsprechen dem auf der Grundlage dieser AK nach deutschem Steuerrecht ermittelten (fiktiven) Buchwert des WG im Rückführungszeitpunkt (ebenso KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [135]).

► *Rückführungswert und Buchwert des Wirtschaftsguts:* Abs. 3 stellt für die Bewertung des rückgeführten WG auf den nach dem Recht des Staates, in dem die ausländ. Betriebsstätte belegen ist, ermittelten Rückführungs- und Buchwert des WG ab. Ist nach ausländ. Recht ein Rückführungswert nicht anzusetzen, besteht also eine Entstrickungsregelung nach ausländ. Recht nicht, entfällt der Ansatz des Rückführungswerts (vgl. auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]). In diesem Fall sollte in Erwägung gezogen werden, auf die Bildung eines Ausgleichspostens zu verzichten oder das WG erst nach dem Ablauf des Fünfjahreszeitraums rückzuführen, um die Einlage mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a zu ermöglichen (so KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]). Im Übrigen kann die Regelung zu stl. Nachteilen führen, wenn die Nutzungsdauer des WG nach dem ausländ. Recht länger als nach deutschem Recht ist (s. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23 f.]).

**Beispiel:** Ein WG, das am 1.1.01 für 100000 € (Nutzungsdauer = 10 Jahre) angeschafft wurde, wird am 31.12.02 iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 entnommen. Nach ausländ. Recht ist das WG mit 100000 € zu bewerten und über 10 Jahre abzuschreiben. Am 31.12.05 wird das WG rückgeführt. Die fortgeführten AK betragen am 31.12.05 50000 €. Der Buchwert nach ausländ. Steuerrecht beträgt am 31.12.05 70000 €. Bei einem (angenommenen) Rückführungswert nach ausländ. Steuerrecht von 80000 € beträgt der Einlagewert 50000 € + 80000 € *./. 70000 € = 60000 €*. Damit bleibt der Differenzbetrag zwischen dem Buchwert nach ausländ. Recht und den fortgeführten AK (= 20000 €) unberücksichtigt.

Ist jedoch die Nutzungsdauer nach deutschem Recht länger, verhindert die Begrenzung auf den gemeinen Wert eine für den Stpfl. vorteilhafte Bewertung (s. hierzu auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]).

► *Verhältnis zur Rechtsfolge der gewinnneutralen Auflösung:* Die abweichende Bewertung nach Abs. 3 Satz 1 ist auch vorzunehmen, wenn der Ausgleichsposten bereits aufgelöst war, das WG aber spätestens innerhalb des Fünfjahreszeitraums rückgeführt wird. Denn nach Abs. 3 Satz 1 sind auch Auflösungsbeträge bei der Bewertung zu berücksichtigen.

**Beispiel:** Fiktive Entnahme am 30.12.01. Der zum 31.12.01 gebildete Ausgleichsposten ist zum 31.12.05 aufgelöst. Wird das WG zwischen dem 1.1. und 29.12.06, also innerhalb des Fünfjahreszeitraums rückgeführt, gilt Abs. 3 Satz 1.

### 3. Verfahrensrechtliche Behandlung als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Satz 2) J 06-11

Abs. 3 Satz 2 bestimmt, dass im Fall der Rückführung nach Satz 1 ein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) vorliegt. Indessen schreibt Abs. 3 Satz 1 abweichend von der bisherigen Rechtslage (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 2. 6. 2) nicht die Rückgängigmachung der Entstrickung vor. Denn Abs. 3 Satz 1 ordnet ausdrücklich die Auflösung eines bestehenden Ausgleichspostens an. Daher geht Abs. 3 Satz 2 ins Leere (ebenso BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [24]; aA KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [136]).

### Erläuterungen zu Abs. 4: Bildung eines Ausgleichspostens bei Gewinnermittlung nach § Abs. 3 J 06-12

**Entsprechende Anwendung der Abs. 1–3:** Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3, sind nach Abs. 4 Satz 1 die Abs. 1–4 entsprechend anzuwenden. Bei dem Verweis auf Abs. 4 handelt es sich offenbar um ein redaktionelles Versehen, da Abs. 4 bereits unmittelbar für Stpfl. gilt, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln.

**Führen eines Verzeichnisses (Satz 2):** Nach Abs. 4 Satz 2 muss der Stpfl. der einen Ausgleichsposten nach Abs. 4 Satz 1 iVm. Abs. 1 bildet, die entsprechenden WG in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen (s. hierzu allgemein § 4 Anm. 639). In das Verzeichnis sind nur die WG, mit einer entsprechenden Bezeichnung, aufzunehmen. Darüber hinausgehende Angaben, wie sie zB § 4 Abs. 3 Satz 5 vorsieht, sind nicht erforderlich.

**Aufzeichnung über die Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens (Satz 3):** Der Stpfl. muss weiterhin Aufzeichnungen führen, aus denen sich die Bildung und die Auflösung des Ausgleichspostens ergibt.

**Vorlagepflicht für die Aufzeichnungen (Satz 4):** Die nach Abs. 4 Sätzen 2 und 3 zu führenden Aufzeichnungen sind der StErklärung beizufügen. Dabei handelt es sich um eine stl. Mitwirkungspflicht iSd. § 90 Abs. 1 AO. Die Verletzung dieser Mitwirkungspflicht führt dementsprechend zur Anwendung des Abs. 5. Allerdings kann der Stpfl. uE die Aufzeichnungen bis zur Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung nachreichen.

### Erläuterungen zu Abs. 5: Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

#### 1. Anzeigepflichten (Abs. 5 Satz 1) J 06-13

Abs. 5 Satz 1 ordnet eine Pflicht zur Anzeige einer Entnahme oder eines Ereignisses iSd. Abs. 2 Satz 2 an.

**Unter einer Entnahme** in diesem Sinne ist nicht jede Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Sätzen 2 und 3 zu verstehen. Vielmehr ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang und der Überschrift des § 4g, dass unter einer Ent-

nahme nur eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 zu verstehen ist. Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang allerdings die systematische Einordnung der Anzeigepflicht in § 4g. Denn § 4g betrifft die Bildung eines Ausgleichspostens. Es wäre daher sinnvoller gewesen, die Anzeigepflicht in § 4 Abs. 1 zu verankern.

**Zuständige Finanzbehörde** iSd. Abs. 5 Satz 1 ist das für die Veranlagung des Betriebs des Stpfl. zuständige FA iSd. §§ 17 ff. AO.

**Pflicht zur unverzüglichen Anzeige:** Die Anzeige muss unverzüglich, dh. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), erfolgen. Dabei bedeutet unverzüglich nicht sofort (s. RG v. 22.2.1929, RGZ 124, 115 [118]). Vielmehr steht dem Stpfl. eine angemessene Überlegungsfrist zu und er darf den Rat eines Rechtskundigen einholen (vgl. KRAMER in Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl. 2006, § 121 Rn. 6 mwN). Allerdings muss die Anzeige spätestens zwei Wochen nach der Entnahme erfolgen (so auch KRAMER aaO).

## J 06-14 2. Pflichtverletzungen und deren Rechtsfolge (Abs. 5 Satz 2)

Verletzt der Stpfl. die in Abs. 5 Satz 2 genannten Pflichten, ist der Ausgleichsposten gewinnerhöhend aufzulösen. Dies betrifft nur Posten für diejenigen WG, für die eine Pflichtverletzung nach Abs. 5 Satz 2 vorliegt.

**Verletzung der Anzeigepflicht nach Abs. 5 Satz 1:** Der Stpfl. verletzt die Anzeigepflicht iSd. Abs. 5 Satz 1, wenn er eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 oder ein Ereignis iSd. Abs. 2 Satz 2 nicht oder nicht unverzüglich bei der zuständigen Finanzbehörde anzeigt. Dabei besteht insbes. hinsichtlich der Frage, ob der Stpfl. seiner Anzeigepflicht unverzüglich nachgekommen ist, ein erhöhtes Streitpotenzial. Für die Frage, ob die Anzeige unverzüglich erfolgte, trägt der Stpfl. die Beweislast. Daher empfiehlt es sich ggf., die Gründe für eine Verzögerung beweissicher zu dokumentieren.

**Verletzung der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4:** Eine Pflichtverletzung liegt auch vor, wenn der Stpfl. die nach Abs. 4 Satz 2 und 3 zu erstellenden Aufzeichnungen nicht führt. Die Vorschrift stellt nicht auf ein Verschulden des Stpfl. ab.

**Verletzung der sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 AO:** Zwar stellt der Wortlaut des Abs. 5 Satz 2 allgemein auf jede Verletzung der sonstigen Mitwirkungspflichten nach § 90 AO ab. Aus der systematischen Verknüpfung mit der Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 ergibt sich aber, dass Abs. 5 Satz 2 nur solche Mitwirkungspflichten erfasst, die in einem unmittelbaren Zusammenhang zu einer Entnahme nach § 4 Abs. 3 Satz 1 stehen (s. hierzu auch BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 5.1. f.). Die Vorschrift stellt zudem nicht auf ein Verschulden des Stpfl. ab.

## § 5

**Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten  
anderen Gewerbetreibenden**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. <sup>2</sup>Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.

**(1a) Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.**

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

(3) <sup>1</sup>Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn

1. der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder
2. mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

<sup>2</sup>Eine nach Satz 1 Nr. 2 gebildete Rückstellung ist spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

(4a) <sup>1</sup>Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden. <sup>2</sup>**Das gilt nicht für Ergebnisse nach Absatz 1a.**

(4b) <sup>1</sup>Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden. <sup>2</sup>Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebaute oder abgebaute radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

- (5) <sup>1</sup>Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen
1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
  2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.
- <sup>2</sup>Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen
1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,
  2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen.
- (6) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.

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.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 5</b>		
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		
a) Rechtsentwicklung ...	J 06-1	
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen .....	J 06-2	
2. Grund und Bedeutung der Rechtsänderungen		
a) Erweiterung der Kernvorschrift der steuerlichen Gewinnermittlung um einen Abs. 1a ....	J 06-3	
		b) Ausnahme von dem Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz (Abs. 4a Satz 2) .....
		J 06-4
		<b>Erläuterungen zu dem eingefügten Abs. 1a: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten</b>
		1. Maßgeblichkeit der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten

	Anm.		Anm.
a) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten als Grundlage für die Steuerbilanz.....	J 06-5	a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz.....	J 06-8
b) Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten strahlen aus in die Steuerbilanz.....	J 06-6	b) Bildung und Abbildung einer Bewertungseinheit	J 06-9
2. Berücksichtigung der Ergebnisse von in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten in der steuerlichen Gewinnermittlung ..	J 06-7	c) Auflösung von Bewertungseinheiten.....	J 06-10
3. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz		<b>Erläuterungen zur Erweiterung des Abs. 4a: Ausnahme vom Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen</b>	
		1. Berücksichtigung der negativen Ergebnisse finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten als steuerwirksame Drohverlustrückstellung .....	J 06-11
		2. Abbildung des Ergebnisses einer laufenden Bewertungseinheit .....	J 06-12

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 5

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

##### a) Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2001:** s. § 5 Anm. 2.

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 1018; BStBl. I 2002, 4): Neufassung des Abs. 4b Satz 1 (s. § 5 Anm. J 01-1).

**Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006** (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Erweiterung des § 5 als Kernvorschrift der stl. Gewinnermittlung um einen Abs. 1a. Die Änderung dient der Übernahme der Ergebnisse der in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten. Mit der Erweiterung des Abs. 4a um einen Satz 2 wurde eine Ausnahme von dem Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. in das Gesetz aufgenommen. Die Ausnahme betrifft die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Neufassung der Überschrift: „§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden“. Die bisherige Formulierung „Vollkaufleute“ stand im Zusammenhang mit dem bis zur Änderung durch das Handelsrechtsreformgesetz (HRefG) v. 22.6.1998 (BGBl. I 1998, 1474) geltenden Kaufmannsrecht. Der Begriff des Vollkaufmanns war bislang zur Abgrenzung vom Minderkaufmann erforderlich. Der Begriff des Minderkaufmanns ist im Rahmen des HRefG entfallen.

J 06–2 **b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

**Neufassung der Überschrift zu § 5:** Die Änderung ist nach § 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

**Abs. 1a:** Die Vorschrift tritt nach dem Tag der Verkündung in Kraft (6.5.2006) und ist damit erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden (Art. 4 des Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006, das am 5.5.2006 verkündet wurde). Eine Übergangsregelung ist insoweit nicht vorgesehen. Für die VZ vor 2006 sind die Voraussetzungen für eine kompensatorische Bewertung ausschließlich auf der Grundlage der GoB (Abs. 1 Satz 1) und dem stl. Bewertungsvorbehalt (Abs. 6) zu beurteilen.

**Abs. 4a Satz 2:** Die Ausnahme von dem Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste ist erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden und ist insoweit auf die erstmalige Anwendung des Abs. 1a abgestimmt (Art. 4 des Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006).

**2. Grund und Bedeutung der Rechtsänderungen**J 06-3 **a) Erweiterung der Kernvorschrift der steuerlichen Gewinnermittlung um einen Abs. 1a**

**Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung:** Eine mit § 5 Abs. 1a vergleichbare Vorschrift weist das EStG bislang nicht auf. Ausdrücklich wird das Maßgeblichkeitsprinzip unter Bezugnahme auf die handelsrechtl. Rechnungslegung für den Fall der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken (sog. Micro-, Macro- und Portfolio-Hedging-Geschäfte) kodifiziert. Der Gesetzgeber knüpft an die Vorschrift die Zielsetzung, eine streng imparitätische Bewertung von Hedginggeschäften (Antizipation drohender Verluste ohne Gegenrechnung erwarteter Gewinne) durch eine gleichlaufende Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten in HBil. und StBil. einzuschränken. Konkret sollen durch die Regelung Steuermindereinnahmen verhindert werden, die aus einer Einzelbewertung isolierbarer Grund- und Sicherungsgeschäfte resultieren könnten. Nach der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung die Möglichkeit des Ausweises von Verlusten in Milliardenhöhe unterbinden (BTDrucks. 16/634, 1).

**Nutzung des Maßgeblichkeitsprinzips zur Sicherung des Steueraufkommens:** Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerrecht entgegenwirken. Zudem soll die Regelung den Unternehmen Verwaltungsaufwand ersparen, der aus einer Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften für stl. Zwecke resultieren würde (BTDrucks. 16/634, 10). Bislang hat sich die jüngere Steuer-gesetzgebung dadurch ausgezeichnet, die Bedeutung der materiellen Maßgeblichkeit durch häufig rein fiskalisch motivierte stl. Sonderregelungen einzuschränken. Als Rechtfertigungsgrund hat der Gesetzgeber häufig die gebotene Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen und die Sicherung des Steueraufkommens angeführt. Im Fall des Abs. 1a soll der Grundsatz der Maßgeblichkeit nun umgekehrt eine Minderung der stl. Bemessungsgrundlage durch Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften verhin-



dern. Nur vordergründig soll nach der Gesetzesbegründung einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerbilanz entgegengewirkt werden; die eigentliche Zielsetzung des Gesetzgebers ist rein fiskalisch motiviert.

**Der „verloren gegangene“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 als Anlass der Rechtsänderung:** Gemäß der Gesetzesbegründung v. 2.2.2006 (BTDrucks. 16/520, 8) hat sich der Gesetzgeber zu der Einführung der Regelung durch den „verloren gegangenen“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00 veranlasst gesehen. Dagegen wird in der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf v. 30.12.2005 (BRDrucks. 937/05, 9) der Regelung lediglich eine klarstellende Funktion beigemessen.

Der Hintergrund ist: Über die Revision der Kläger gegen das Urteil des FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 (EFG 2000, 1057) hat der BFH durch Gerichtsbescheid v. 19.3.2002 – I R 87/00 entschieden. Nach Antrag auf mündliche Verhandlung hat das FA durch geänderten Bescheid der Klage abgeholfen, so dass der BFH lediglich noch über die Kosten des Verfahrens entscheiden musste. Der BFH hat in dem Gerichtsbescheid v. 19.3.2002 – I R 87/00 die Bildung von Bewertungseinheiten in der StBil. eines Kreditinstituts nur bei sog. geschlossenen Positionen im Rahmen eines Micro-Hedge für zulässig gehalten (vgl. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 ff.; HAHNE, BB 2003, 1943 ff.). Nur bei einem betrags-, fristen- und zeitkongruenten Zusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft hält der BFH ein Abweichen von dem Grundsatz der Einzelbewertung iVm. dem Imparitäts- und Realisationsprinzip als begründeten Ausnahmefall iSd. § 252 Abs. 2 HGB für zulässig. Für die bei einem Macro- bzw. Portfolio-Hedge lediglich global abgesicherten Risiken hat der BFH eine Übernahme der in der HBil. gebildeten Bewertungseinheiten abgelehnt. Die Vorinstanz (FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000, EFG 2000, 1057) ist dagegen von einer Pflicht zu einer kompensatorischen Bewertung in der StBil. ausgegangen.

In dem Gerichtsbescheid vertritt der BFH, dass mit § 6 Abs. 1 Satz 1 der Grundsatz der Einzelwertung für die stl. Gewinnermittlung ausdrücklich festgeschrieben wird. Da die Bildung von Bewertungseinheiten nur bedingt auf die handelsrechtl. GoB gestützt werden kann, soll auch keine mittelbare Bindungswirkung für die StBil. bestehen.

Der letztlich nicht wirksam gewordenen BFH-Rspr. will der Gesetzgeber mit § 5 Abs. 1a entgegenwirken. Dabei geht die Änderung auf eine Initiative des Landes Hessen zurück (WAGNER, INF 2006, 538). Bereits in dem Gesetzesantrag des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen (BRDrucks. 45/05) – war vorgesehen, mit der Einführung eines § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b eine gesetzliche Grundlage für die steuerbilanzielle Behandlung von Bewertungseinheiten zu schaffen, wobei sich der Gesetzgeber an Stelle der Einführung einer Bewertungsvorschrift zur Einführung einer Ansatzvorschrift entschlossen hat.

#### **b) Ausnahme von dem Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz (Abs. 4a Satz 2)** J 06-4

Die Erweiterung des Abs. 4a um einen Satz 2 steht im Zusammenhang mit der Einführung des Abs. 1a, durch den eine streng imparitatische Bewertung von Hedginggeschäften (Antizipation drohender Verluste ohne Ge-

genrechnung erwarteter Gewinne) durch eine gleichlaufende Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten in HBil. und StBil. eingeschränkt werden soll. Damit hat der Gesetzgeber erstmals eine Ausnahme zu dem durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) eingeführten Verbot der stl. Berücksichtigung von Rückstellungen für drohende Verluste eingeführt (vgl. Gesetzentwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BRDrucks. 207/97, 16). Für Verluste aus betrieblich veranlassten Termingeschäften gem. § 15 Abs. 4 Satz 3 gilt weiterhin das Abzugs- und Ausgleichsverbot.

Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/634, 10) soll durch Abs. 4a Satz 2 sichergestellt werden, dass ein nach der Bildung der Bewertungseinheit in der HBil. verbleibendes negatives Ergebnis, für das in der HBil. eine Rückstellung für drohende Verluste gebildet wurde, nicht dem stl. Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 unterliegt.

Die Ausnahme der Ergebnisse finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten von dem Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. war während des Gesetzgebungsverfahrens nicht unumstritten. So hatte sich der BRat in seiner Stellungnahme zu dem RegE zunächst gegen die Einführung ausgesprochen (vgl. BTDrucks. 16/634, Anlage 2) und als Begründung mögliche Steuerausfälle angeführt. In der Gegenäußerung (BTDrucks. 16/749) hat die BReg. das Festhalten an der geplanten Regelung damit gerechtfertigt, dass ansonsten die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten nur unvollständig in die stl. Gewinnermittlung übernommen werden könnten.

### **Erläuterungen zu dem eingefügten Abs. 1a: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten**

**Schrifttum:** PRAHL/NAUMANN, Zur Bilanzierung von portfolio-orientierten Handelsaktivitäten der Kreditinstitute, WPg. 1991, 729; GRÜNEWALD, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluß, Düsseldorf 1993; KUPSCH, Abgrenzung der Bewertungseinheit in Handels- und Steuerbilanz – Grenzbereich Einzelbewertung und Saldierungsverbot, StJb. 1994/95, 131; SCHUMACHER, Kompensatorische Bewertung bei der Sicherung von Bilanzpositionen durch Finanztermingeschäfte in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1995, 1473; HERZIG, Derivatebilanzierung und GoB-System, in Festschrift Baetge, Düsseldorf 1997, 37; HERZIG/MAURITZ, Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg. 1997, 141; TÖNNIS/SCHIERSMANN, Die Zulässigkeit von Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz, DStR 1997, 714 (Teil I), 756 (Teil II); ANSTETT/HUSMANN, Die Bildung von Bewertungseinheiten bei Derivatgeschäften, BB 1998, 1528; REICHEL/KÜTTER/BEDAU, Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, 2001; GÜNKEL, Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts, StJb. 2001/02, 343 (361); CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz – Analyse des BFH-Gerichtsbescheids vom 19.3.2002, BB 2003, 1943; Löw, Verlustfreie Bewertung antizipativer Sicherungsgeschäfte nach HGB – Anlehnung an internationale Rechnungslegungsvorschriften, WPg. 2004, 1109; CHRISTIANSEN, Anmerkung zum BFH-Gerichtsbescheid vom 19.3.2002, DStR 2005, 1488;

HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden – Auswirkungen der gesetzlichen Spezialregelung bei wegfallenden Sicherungsbeziehungen und Anschlusssicherungsgeschäften, BB 2006, 2291; HERZIG/BRECKHEIMER, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Abs. 1a EStG, DB 2006, 1451; KORN/STRAHL, Beratungspraktische Hinweise zu den Steueränderungsgesetzen 2006, KÖSDI 2006, 15006; KÜTTER/PRAHL, Die handelsrechtliche Bilanzierung der Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten, WPg. 2006, 9; PRINZ/HICK, Der neue § 5 Abs. 1a EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, DStR 2006, 771; SCHICK/INDENKÄMPEN, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, BB 2006, 655; SCHIFFERS, Steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten bei der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken – der neue § 5 Abs. 1a EStG, DStZ 2006, 400; WAGNER, Die Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Ursache und Wirkung der neuen Rechtslage, INF 2006, 538; HAHNE, Bewertungseinheiten – Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 5 Abs. 1a EStG n. F., StuB 2007, 18.

## 1. Maßgeblichkeit der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten

### a) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten als Grundlage für die Steuerbilanz

J 06-5

**Keine Definition des Begriffs „Bewertungseinheit“:** Mit dem Begriff der Bewertungseinheit geht der Gesetzgeber unkritisch um. So lässt sich weder dem Gesetz noch der Gesetzesbegründung entnehmen, welcher Inhalt dem Begriff beizumessen ist. Mangels eigenständiger Definition für Zwecke des Steuerrechts hat der aus dem Gesetzeswortlaut resultierende Verweis auf die nach Handelsrecht gebildeten Bewertungseinheiten zur Folge, dass für die Anwendung der Vorschrift von zentraler Bedeutung ist, unter welchen Voraussetzungen nach der handelsrechtl. Rechnungslegung isolierbare Grund- und Sicherungsgeschäfte einzeln zu bewerten sind oder vielmehr Bewertungseinheiten „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ gebildet werden dürfen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist das zusammengefasste Ergebnis dann auch der stl. Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz des Abs. 1 Satz 1 wird insoweit durch eine spezielle Maßgeblichkeit für Zwecke der Berücksichtigung des Ergebnisses nach Handelsrecht gebildeter Bewertungseinheiten ergänzt.

► *Handelsrechtlicher Einzelbewertungsgrundsatz versus Bewertungseinheit:* Nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind im Jahresabschluss ausgewiesene Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung als kodifizierter GoB). Im Grundsatz ist damit nach den handelsrechtl. GoB eine Verrechnung der Wertentwicklung verschiedener Vermögensgegenstände unzulässig. Bis zum Stichtag entstandene unrealisierte Verluste sind nach dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu berücksichtigen. Unrealisierte Gewinne dürfen dagegen nach dem Realisationsprinzip keine Berücksichtigung finden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Ausnahmen von den genannten Grundsätzen sind nach § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Fällen zulässig. Bei streng wortlautorientierter Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Vorsichtsprinzips müssen erfolgskompensierende Sicherungszusammenhänge zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft unbeachtet bleiben. Realisations- und Imparitätsprinzip finden auf jede einzelne formalrechtl. abgegrenzte Bewer-

tungseinheit Anwendung. Der Grundsatz der Einzelbewertung reguliert damit die Reichweite von Realisations- und Imparitätsprinzip (vgl. KUPSCH, StbJb. 1994/95, 131 [132]).

Eine strenge Einzelbewertung steht zumindest dann in Widerspruch zu der nach § 264 Abs. 2 HGB gebotenen Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wenn negative Wertveränderungen einer Bilanzposition zwangsläufig mit einer positiven Wertänderung einer anderen Bilanzposition verbunden sind. Die Vermögens- und Ertragslage würde in diesem Fall durch das Imparitätsprinzip verfälscht.

► *Handelsbilanzielles Konzept zur Bildung von Bewertungseinheiten:* Im Zusammenhang mit der Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente kommt der Bildung von Bewertungseinheiten die Funktion zu, die Erfassung aus einem Grund- bzw. Gegengeschäft resultierender gegenläufiger Ergebnisauswirkungen zu vermeiden. Bei derivativen Finanzinstrumenten handelt es sich in Anlehnung an § 2 Abs. 2 Wertpapierhandelsgesetz um an einem Markt gehandelte Rechte, deren Börsen- oder Marktpreis unmittelbar oder mittelbar von den Entwicklungen des Börsen- oder Marktpreises von Devisenkursen, Zinssätzen oder Eigenkapitaltiteln abhängt. Im Wesentlichen trifft dies auf unbedingte (Futures und Forwards) sowie bedingte Termingeschäfte (Optionen) zu. Folge der Bildung einer Bewertungseinheit ist, dass Imparitäts- und Realisationsprinzip nicht mehr auf ein abgegrenztes Bewertungsobjekt, sondern auf eine aggregierte Bewertungseinheit zur Anwendung gelangen (vgl. HERZIG, Festschr. Baetge, 1997, 37 [40]).

Die Verlustantizipation wird auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen tatsächlich ein Verlust droht. Resultiert aus der kompensatorischen Bewertung ein positives Ergebnis, so steht einem Ausweis § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB entgegen. Ein negatives Ergebnis mindert dagegen den Gewinn; bei schwebenden Geschäften erfolgt eine Verlustantizipation durch die Bildung von Drohverlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Durch die Bildung von Bewertungseinheiten erfolgt insoweit ein Eingriff in zwei zentrale Grundsätze handelsrechtl. Rechnungslegung. Umstritten ist daher auch, ob es sich bei der kompensatorischen Bewertung um ein aus einer sachgerechten Auslegung der GoB resultierendes Wahlrecht handelt oder vielmehr um einen verpflichtenden Ausnahmetatbestand iSd. § 252 Abs. 2 HGB (vgl. BALLWIESER, in: Münchener Kommentar zum HGB, 2001, § 252 HGB Rn. 26; PRAHL/NAUMANN, WPg. 1991, 729).

► *Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten:* Eine eigenständige Vermögens- oder Schulddisposition entsteht durch die Zusammenfassung von grundsätzlich selbständigen Bewertungsobjekten zu einer Bewertungseinheit im Rahmen einer kompensatorischen Bewertung nicht. Vielmehr bleiben Vermögenswerte und Schulden erhalten, die lediglich nach Maßgabe einer saldierenden Betrachtungsweise für Zwecke der Bewertung gedanklich zusammengefasst werden (vgl. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]). Abzugrenzen ist der Begriff der Bewertungseinheit daher von sog. Bilanzierungseinheiten, bei denen einzelne Bilanzierungsobjekte auf Grund eines einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhangs zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst werden (vgl. hierzu BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991,

187; TÖNNIS/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714). Der Grundsatz der Einzelbewertung kommt in diesem Fall erst auf der Ebene der zusammengefassten Bilanzierungsobjekte zur Anwendung. Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung erfolgt daher nicht.

**Bewertungseinheiten zur „Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“:** Was unter finanzwirtschaftlichen Risiken zu verstehen ist, definiert der Gesetzgeber nicht. Nach der Gesetzesbegründung zählen hierzu Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Kursrisiken (BTDrucks. 16/634, 10). Die Gesetzesbegründung lässt den weiten Spielraum erahnen, den der Gesetzgeber der Bildung von Bewertungseinheiten nach Art und Umfang einräumt. Die Kompensation von Risiken bestimmter Geschäfte durch Chancen bei gegenläufigen Geschäften (Hedging) resultiert aus der unternehmerischen Zielsetzung, sich gegen nachteilige Entwicklungen von Warenpreisen, Währungskursen, Zinssätzen oder Aktienkursen zu schützen (Marktwertänderungsrisiken). Nach Abschluss eines bestimmten Geschäfts wird ein Gegengeschäft mit einem entgegengesetzten Risiko getätigt, um die Angriffsfläche für Marktrisiken zu vermindern (weitergehend TÖNNIS/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [715]). Ausgenommen aus dem Anwendungsbereich des Abs. 1a ist damit die Bildung von Handelsportfolien, die ausschließlich Handelszwecken und nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienen (vgl. HAHNE, StuB 2007, 18 [22]).

► *Finanzwirtschaftliche Sicherungskonzeptionen im Handelsrecht:* In Anlehnung an die Terminologie finanzwirtschaftlicher Sicherungskonzeptionen wird im Handelsrecht die Bildung von Bewertungseinheiten für Micro-, Macro- und Portfolio-Hedges diskutiert. Erfolgen kann eine Unterscheidung von Bewertungseinheiten anhand des Aggregationsgrads der Sicherungsbeziehung:

- ▷ *Micro-Hedge:* Bei einem Micro-Hedge wird ein Grundgeschäft durch ein Deckungsgeschäft unmittelbar betrags- und zeitidentisch abgesichert. Bspw. wird eine Fremdwährungsforderung durch ein gegenläufiges und fristenidentisches Termingeschäft abgesichert. Für diesen Fall dürften bereits die GoB die kompensatorische Bildung einer Bewertungseinheit verlangen. Auch werden Bewertungseinheiten zur Absicherung von Währungsrisiken zwischen Auslandsbeteiligungen und einem kurssichernden Geschäft gebildet (vgl. REICHEL/KÜTTER/BEDAU, Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, 2001, Rn. 532).
- ▷ *Macro-Hedge:* Beim Macro-Hedging werden mehrere in ihrer Struktur homogene Forderungen und Verbindlichkeiten gebündelt und innerhalb eines organisatorisch abgegrenzten Verantwortungsbereichs global abgesichert. Eine Identifikation oder konkrete Verknüpfung von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht gegeben.
- ▷ *Portfolio-Hedge:* Das Portfolio-Hedging geht über die homogene Zusammenfassung von Geschäften hinaus und bündelt unterschiedliche Grundgeschäftstypen hinsichtlich einer möglichst kostengünstigen Absicherung.

Mangels einer Definition des Begriffs der Bewertungseinheit und der Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen im HGB besteht hinsichtlich Auslegung und Anwendung vor allem bei Macro- und Portfolio-Hedging in einem hohen Maße Interpretationsbedarf. Nach HGB ist lediglich für die Bilanzierung der Fremdwährungsgeschäfte von Kreditinstituten

nach § 340h HGB wahlweise die Bildung einer Bewertungseinheit ausdrücklich zugelassen; möglich ist danach auch die Bildung eines Macro-Hedge. Für alle Kaufleute geltende handelsrechtl. GoB stellen diese Sonderregelungen nicht dar. Rechtssicherheit hinsichtlich der Zulässigkeit und der konkreten Anwendungsvoraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten bestehen nicht (vgl. HERZIG/MAURITZ, WPg. 1997, 141 [145]). Dies ist insoweit problematisch, als durch die Bildung von Bewertungseinheiten ein Eingriff in grundlegende Prinzipien der Rechnungslegung erfolgt.

Folgende Kriterien zur handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten lassen sich abgrenzen: hohe Risikohomogenität, vollständige, zumindest partielle Fristen- und Betragskongruenz sowie eine fortwirkende Dokumentation des gewünschten Sicherungszusammenhangs. Die Übergänge im Einzelnen sind fließend.

► *Praxisbeispiele für die Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken:*

- ▷ *Transaktionsbezogene Absicherung:* Ein Unternehmen passiviert am Tag der Lieferung eine Verbindlichkeit aus einer Warenlieferung im Wert von 50 000 US-\$ mit 40 000 €. Die Verbindlichkeit ist sechs Monate nach der Lieferung fällig. Zur Absicherung des Fremdwährungsgeschäfts erwirbt das Unternehmen am Tag der Lieferung 50 000 US-\$. Zum Bilanzstichtag ist der Wert des Fremdwährungsguthabens auf 35 000 € gesunken.

*Lösung:* Bei Einzelbewertung müsste auf den Bestand des Fremdwährungsguthabens eine Abschreibung von 5 000 € erfolgen. Eine Minderung der Verbindlichkeit wäre auf Grund des Verbots des Ausweises unrealisierter Gewinne unzulässig. Im vorliegenden Fall ist eine geschlossene Position gegeben, da dem Grundgeschäft (Verbindlichkeit) ein gegenläufiges Sicherungsgeschäft (Fremdwährungsguthaben) gegenübersteht. Die Abschreibung des Fremdwährungsguthabens muss daher unterbleiben.

- ▷ *Bereichsbezogene Absicherung:* Ein Wertpapierhandelsunternehmen fasst zur Abbildung des Wertpapiergeschäfts Aktien im Vorratsbestand, Terminverkäufe und Optionen zu einer Bewertungseinheit zusammen. Ergibt sich aus der Summe der saldierten Gewinne und Verluste aus dem Aktienbestand und den schwebenden Geschäften zum Bilanzstichtag ein Verlustüberhang, wird dieser durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste in der HBil. berücksichtigt.

*Lösung:* Mangels eines direkten wirtschaftlichen Zusammenhangs von Grund- und Sicherungsgeschäft können die „Kongruenzkriterien“ nur aufgeweicht zur Anwendung gelangen. Hieraus resultiert ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten. Die in der HBil. gebildete Bewertungseinheit ist in die StBil. zu übernehmen, die Drohverlustrückstellung kann nach Abs. 4a Satz 2 in der StBil. berücksichtigt werden.

J 06-6 **b) Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten strahlen aus in die Steuerbilanz**

**Beschränkung kompensatorischer Bewertung auf geschlossene Positionen:** Nach der hM muss eine strenge Einzelbewertung und ein sich aus dem Realisationsprinzip ergebender Ausweis eines Verlusts dann unterbleiben, wenn einem Grundgeschäft ein konkretes gegenläufiges Sicherungsgeschäft gegenübersteht. In diesem Fall liegt eine sog. geschlossene Position

vor (vgl. ADS, § 246 HGB Rn. 363; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]; SCHUMACHER, DB 1995, 1473 [1474]; IDW, WP-Handbuch, Band I, 2006, E Rn. 54; IDW, BFA 2/1995, WPg. 1995, 422, FÖRSCHLE, in: Beck-BilKomm. VI. § 246 HGB Rn. 153; WAGNER, INF 2006, 538 [540]). Das Handelsrecht verlangt insoweit die Bildung einer Bewertungseinheit im Interesse eines fairen Vermögens- und Ertragsausweises. Allerdings bleibt unklar, anhand welcher Kriterien der direkte wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft objektiviert werden kann (vgl. SCHUMACHER, DB 1995, 1473 [1474]; BALLWIESER, in: Münchener Kommentar zum HGB, 2001, § 252 HGB Rn. 28).

Allgemein setzt ein wirtschaftlicher Zusammenhang voraus, dass sich Ansprüche und Verpflichtungen aus Aktiv- und Passivposten sowie aus schwebenden Verpflichtungen in derselben Währung betrags- und laufzeitkongruent ausgleichen müssen (Löw, WPg. 2004, 1109 [1111]). Die Kongruenzkriterien sind in der Praxis allerdings häufig unscharf, was zur Folge hat, dass ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten besteht. Auch ist unbestimmt, ob und in welcher Form eine Dokumentation des Sicherungszusammenhangs erfolgen muss.

**Unklarer Meinungsstand zur Zulässigkeit eines Macro- bzw. Portfolio-Hedge:** Die Meinungen hinsichtlich der Zulässigkeit eines Macro- bzw. Portfolio-Hedge gehen hingegen weit auseinander (für ein Wahlrecht FÖRSCHLE, in: Beck-BilKomm. VI. § 246 HGB Rn. 153; ablehnend HERZIG/MAURITZ, WPg. 1997, 141 [152]; GÜNKEL, StbJb. 2001/02, 343 [361]). Im Fall eines Macro-Hedge werden häufig aus einer Vielzahl eingegangener Geschäfte resultierende Zinsänderungs-, Währungs- oder sonstige Preisrisiken begrenzt. Dies hat zur Folge, dass die Kongruenzkriterien nur „aufgeweicht“ zur Anwendung kommen können, verbunden mit hohen Unschärfen und gestalterisch nutzbaren Wahlrechten (TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 756). Im Ergebnis erfolgt für jede Risikoart eine Absicherung von Netto-Risikopositionen.

Noch weitergehend ist der Anwendungsbereich eines Portfolio-Hedge, bei dem mehrere Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbarer Risikostruktur zusammengefasst werden. Mangels der Erfüllbarkeit des Kriteriums der Risikohomogenität bzw. der Fristenkongruenz wird die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes abgelehnt (IDW, WP-Handbuch, Band I, 2006, E Rn. 54).

## 2. Berücksichtigung der Ergebnisse von in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten in der steuerlichen Gewinnermittlung J 06-7

**Verankerung einer Spezialmaßgeblichkeit für Bewertungseinheiten:** Mit Abs. 1a wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz für den Spezialfall der kompensatorischen Bewertung finanzwirtschaftlicher Sicherungsgeschäfte im EStG konkret gesetzlich verankert (vgl. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [772]). Der Wortlaut der Vorschrift lässt eine Anbindung an die handelsrechtl. GoB vermissen. Auf diese Anbindung hat der Gesetzgeber verzichtet, um den Anwendungsbereich der Vorschrift nicht auf enge (GoB-konforme) Sicherungsbeziehungen eines Micro-Hedges zu beschränken. Eingang in

die StBil. sollen auch handelsrechtl. umstrittene Bewertungseinheiten für Macro- und Portfolio-Hedges finden. So wird das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Gesetzeswortlaut unter Hinweis auf die handelsrechtl. Rechnungslegung und nicht unter Hinweis auf die handelsrechtl. GoB festgeschrieben. Dies entspricht nicht dem aus Abs. 1 resultierenden Verweis auf die handelsrechtl. GoB als deduktiv ermitteltes, offenes und rechtsformunabhängiges Regelungssystem (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, FR 2006, 929; zur Maßgeblichkeit weiterführend PRINZ, Festschr. Raupach, 2006, 279). Der Begriff der handelsrechtl. GoB ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der handelsrechtl. Rechnungslegung. Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass für die Abgrenzung der Reichweite der aus Abs. 1a resultierenden Spezialmaßgeblichkeit auf die „handelsrechtliche Praxis“ und die „tatsächlichen Gegebenheiten der Praxis“ abzustellen ist (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Der Regelungsgehalt des Abs. 1a geht insoweit über eine gesetzliche Klarstellung hinaus (so aber BTDrucks. 16/634, 10). In der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten sind in die StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen (vgl. HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451 [1453]; PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [774]; WAGNER, INF 2006, 538 [541]; wohl aA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 231a). Die handelsrechtl. GoB werden insoweit durch die konkreten Ergebnisse der handelsrechtl. Rechnungslegung verdrängt.

**Keine gesicherten handelsrechtlichen Grundsätze:** Nach dem Verständnis des Gesetzgebers beschränkt sich eine kompensatorische Bewertung nicht auf enge Sicherungszusammenhänge iS. eines Micro-Hedges, sondern erfasst auch Macro- und Portfolio-Hedges (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Dies ist problematisch, da im Handelsrecht die Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen nicht klar abgegrenzt sind (vgl. HERZIG/MAURITZ, WPg, 1997, 141; PATEK, FR 2006, 714 [719]). Selbst für den Fall eines Micro-Hedge ist (abgesehen von den klaren Kongruenzfällen) umstritten, welche Kriterien der Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft zugrunde zu legen sind (TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [717]). Infolge der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen besteht in der HBil. ein faktisches Wahlrecht für die Bildung von Bewertungseinheiten (WAGNER, INF 2006, 538 [540]).

Mit dem Verweis auf die handelsrechtl. „Ergebnisse“ trägt Abs. 1a zu keiner Klärung der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen für die stl. Gewinnermittlung bei. Der Gesetzeswortlaut vermittelt vielmehr den Eindruck, dass auf der Ebene des Handelsrechts die Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten abschließend geklärt sind. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, dem Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00 entgegenzuwirken, bleibt zweifelhaft, ob sich diese Zielsetzung mit der nun erfolgten Ergänzung des § 5 erreichen lässt. Mangels einer Konkretisierung der Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen in der StBil. bleiben die unbestimmten handelsrechtl. Vorgaben maßgeblich. Damit bleiben rechtl. und faktisch weite Gestaltungsspielräume.



Zur Umsetzung der vom Gesetzgeber in der Regierungsbegründung genannten Zielsetzungen hätte es der Einführung spezieller stl. Bewertungsregelungen für Grund- und Sicherungspositionen bedurft.

**Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung:** Der Begriff der handelsrechtl. Rechnungslegung ist uE eng auszulegen und auf die handelsrechtl. Gewinnermittlung im Einzelabschluss des Unternehmens zu beschränken (HAHNE, StuB 2007, 18 [19]). Werden in der (nach deutschen oder internationalen Grundsätzen aufgestellten) Konzernbilanz zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken Bewertungseinheiten gebildet, die zulässigerweise nicht im handelsrechtl. Einzelabschluss erfolgt sind, greift die spezielle Ausschnittsmaßgeblichkeit des Abs. 1a nicht ein (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15006 [15013]). Dies ist gerechtfertigt, da der Konzernabschluss keinerlei Verknüpfung zur strechtl. Gewinnermittlung aufweist; im Konzernabschluss werden Informations-, nicht Ausschüttungsbemessungszwecke verfolgt.

Zudem betrifft Abs. 1a nach der Gesetzssystematik nur Stpfl., die als Vollkaufleute zur Führung von Büchern nach §§ 238 ff. HGB gesetzlich verpflichtet sind (HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451 [1453]; KORN/SCHIFFERS, § 6 Rn. 447). Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt das Verrechnungsgebot durch Bildung von Bewertungseinheiten somit nicht.

**Verdrängung des steuerlichen Bewertungsvorbehalts (Abs. 6):** Ist in der HBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt, so ist die Bewertung in die StBil. zu übernehmen. Im Hinblick auf die durch den Gesetzgeber beabsichtigte Übernahme der Ergebnisse der in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten in die stl. Gewinnermittlung, wird der Bewertungsvorbehalt des Abs. 6 und damit der aus § 6 Abs. 1 resultierende Einzelbewertungsgrundsatz durch § 5 Abs. 1a verdrängt (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2293]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400 [401]; aA SCHICK/INDENKÄMPEN, BB 2006, 655, die den Bewertungsvorbehalt als vorrangig erachten).

**Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschrift?** Die Erweiterung des § 5 um einen Abs. 1a deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber die Vorschrift als Bilanzierungsvorschrift einstuft. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt der Vorschrift, der sich ausschließlich auf die Bewertung von Bilanzpositionen bezieht, handelt es sich uE jedoch um eine Bewertungsvorschrift. Zwar werden durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz iSd. Abs. 1 nicht nur Ansatz-, sondern auch Bewertungsfragen geklärt. Die im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten auftretenden Fragestellungen befassen sich allerdings nicht mit der Frage des Ausweises von Bilanzpositionen, sondern mit deren Bewertung. Gleichmaßen wie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB regelt § 6 Abs. 1 EStG die Bewertung einzelner WG. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt des Abs. 1a wäre die Vorschrift uE in § 6 systematisch besser angesiedelt, zumal § 6 Abs. 1 Nr. 3a bei der Bewertung von Rückstellungen ebenfalls schon „Kompensationsgedanken“ enthält (vgl. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [774]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400 [401]). Im Hinblick auf die beabsichtigte Verknüpfung des Regelungsgehalts der Vorschrift mit dem Maßgeblichkeitsprinzip hat der Gesetzgeber hierauf aber verzichtet.

### 3. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz

#### J 06-8 a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz

Ist in der HBil. auf Grund der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen eine kompensatorische Bewertung unterblieben, so bleibt es dabei auch für die stl. Gewinnermittlung. Die spezielle und konkrete „Ausschnittsmaßgeblichkeit“ des Abs. 1a verdrängt insoweit den allgemeinen Grundsatz der Maßgeblichkeit handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung. Auf der anderen Seite kann der wahlweise handelsbilanzielle Verzicht auf die Bildung einer Bewertungseinheit nun nicht mehr ein steuerbilanzielles Gebot zur Verrechnung auslösen. Auf Grund des Abs. 1a ist eine „Abkopplung“ von Handels- und Steuerbilanz nunmehr nicht mehr möglich.

**Übernahme der Ergebnisauswirkungen der Bewertungseinheit in der Handelsbilanz:** Die in Abs. 1a angeordnete Bindung an die HBil. greift nicht nur für die Frage „ob“ eine Bewertungseinheit zu bilden ist, sondern auch hinsichtlich der Ergebnisauswirkung der Bildung, Fortführung und Auflösung der Bewertungseinheit. Die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten finden so unmittelbar Eingang in die stl. Gewinnermittlung.

#### J 06-9 b) Bildung und Abbildung einer Bewertungseinheit

**Bildung einer Bewertungseinheit:** Die Bildung einer Bewertungseinheit ist erfolgsneutral möglich. Auf den Wertansatz der abgesicherten WG ergeben sich keine Auswirkungen.

**Abbildung einer laufenden Bewertungseinheit:** Diskutiert wird die Methode der Festwertbilanzierung sowie die Methode der eingeschränkten Marktbewertung (vgl. ANSTETT/HUSMANN, BB 1998, 1528; PATEK, FR 2006, 714 [716]). In der Praxis hängt die konkrete Ausgestaltung der Methoden davon ab, ob eine Anwendung bei engen (Micro-Hedge) oder weiten Sicherungszusammenhängen (Macro-, Portfolio-Hedge) erfolgt. Auf Grund des Verweises des Abs. 1a auf die handelsbilanziellen Ergebnisse der Bewertungseinheit sind beide Methoden zulässig:

- ▷ *Festwertbilanzierung:* Grund- und Sicherungsgeschäft werden ab dem Schließen der Position nicht mehr bewertet, sondern mit unveränderten Werten fortgeführt (gebräuchlich ist die Methode vor allem, falls eine sog. „geschlossene Position“ vorliegt). Im Fall von Marktpreisschwankungen tritt eine Kompensation ein. Die GuV wird am Bilanzstichtag nur dann berührt, wenn der ursprünglich erwartete Wertausgleich nicht eintritt.
- ▷ *Eingeschränkte Marktbewertung:* Am Bilanzstichtag erfolgt eine ergebniswirksame Bewertung in die Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte zu Marktwerten. Nach Abgleich der Marktpreise mit den Buchwerten werden in einem zweiten Schritt die ermittelten Einzelergebnisse (Aufwertung begrenzt auf die AK) einander gegenübergestellt und verrechnet (vgl. ANSTETT/HUSMANN, BB 1998, 1528; HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]). Bei einer perfekten Risikoabsicherung ist das Bewertungsergebnis null, da sich gegenläufige Werterhöhungen und Wertminderungen aus den einzelnen Geschäften kompensierend gegenüberstellen.

Für das Sicherungsgeschäft braucht bspw. keine Wertberichtigung bzw. Bildung einer Drohverlustrückstellung zu erfolgen, soweit das Grundgeschäft Bewertungsreserven aufweist. Ein positiver Bewertungsüberhang aus der Verrechnung unrealisierter Gewinne und unrealisierter Verluste aus Grund- und Sicherungsgeschäft bleibt unberücksichtigt (Realisationsprinzip). Verluste bei dem Grundgeschäft werden durch Abwertung und beim Sicherungsgeschäft durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste oder durch direkte aufwandswirksame Behandlung berücksichtigt, soweit keine Verrechnung mit unrealisierten Gewinnen aus dem jeweils anderen Geschäft möglich ist (vgl. TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [716]).

### c) Auflösung von Bewertungseinheiten

J 06-10

Abs. 1a spricht ausschließlich die Bildung von Bewertungseinheiten an. Aussagen zu der Vorgehensweise bei der Auflösung der Bewertungseinheit trifft das Gesetz nicht. Ein bestehender Sicherungszusammenhang wird dadurch aufgelöst, dass entweder das Grund- oder das Sicherungsgeschäft endet. Folge des Wegfalls des Sicherungszusammenhangs ist, dass sich künftige Änderungen der relevanten Risikoparameter ergebniswirksam auswirken. Fraglich ist die Behandlung im Zusammenhang mit der Auflösung einer Bewertungseinheit realisierter Ergebnisse. Unterschieden wird zwischen Brutto- und Nettobilanzierung:

► *Bruttobilanzierung*: Im Fall der Bruttobilanzierung sind Erfolgsbeiträge aus beiden Geschäften vollständig GuV-wirksam auszuweisen, dh. es wird sowohl Aufwand als auch Ertrag gebucht (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]; KÜTTER/PRAHL, WPg. 2006, 9 [16]). Wird aus dem auslaufenden Geschäft bspw. ein Gewinn realisiert, so steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Der Verlust des gegenläufigen Geschäfts ist durch erfolgswirksame Zuschreibungen bei Verbindlichkeiten bzw. eine stl. wirksame Teilwertabschreibung zu realisieren. Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so ein ausgeglichenes Ergebnis, da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht. Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

► *Nettobilanzierung*: Bei der Nettobilanzierung findet nur ein Gewinn- bzw. Verlustüberhang Eingang in die GuV. In der Bilanz sind ggf. bei Grund- und Sicherungsgeschäft Zu- bzw. Abschreibungen erforderlich, die im Rahmen des Kompensationsbereichs nicht GuV-wirksam sind. Möglich ist insoweit bei einer perfekten Risikoabsicherung eine erfolgsneutrale Auflösung der Bewertungseinheit.

► *Stellungnahme*: Der Nettobilanzierung ist der Vorzug einzuräumen, da die Bruttobilanzierung dem wirtschaftlichen Charakter einer Bewertungseinheit nicht gerecht wird (vgl. GRÜNEWALD, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1993, 268; REICHEL/KÜTTER/BEDAU, Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, 2001, Rn. 532). So bleibt durch die Bruttomethode unberücksichtigt, dass in einer Bewertungseinheit zusammengefasste Geschäfte in einem Sicherungszusammenhang stehen. Dieser

Grundsatz muss auch bei der Auflösung der Bewertungseinheit beachtet werden. Durch die Bruttobilanzierung wird dieser Sicherungszusammenhang durchbrochen.

### **Erläuterungen zur Erweiterung des Abs. 4a: Ausnahme vom Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen**

#### **J 06-11 1. Berücksichtigung der negativen Ergebnisse finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten als steuerwirksame Drohverlustrückstellung**

Auf Grund der Erweiterung des Abs. 4a um einen Satz 2 kann eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB infolge der Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a Satz 2 EStG) auch in der StBil. Berücksichtigung finden. Die Vorschrift knüpft unmittelbar an die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten iSd. Abs. 1a an.

Im Vergleich zur vor der Einführung des Abs. 4a Satz 2 geltenden Rechtslage ergibt sich eine möglicherweise durch den Gesetzgeber nicht beabsichtigte Verbesserung, da bislang zur Berücksichtigung negativer Salden finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellungen das stl. Ergebnis nicht mindern durften.

**Sicherer Verlust nach Art einer Verbindlichkeit:** Die Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen in der StBil. ist gerechtfertigt, da ein voller Gleichklang zwischen HBil. und StBil. bei Bewertungseinheiten angestrebt wird und es letztlich wirtschaftlich um „einen sicheren Verlust“ nach Art einer Verbindlichkeit geht (vgl. BTDrucks. 16/749, 2).

#### **J 06-12 2. Abbildung des Ergebnisses einer laufenden Bewertungseinheit**

Die Frage der Berücksichtigung des Ergebnisses einer Bewertungseinheit durch Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung stellt sich für den Fall der Abbildung einer „laufenden Bewertungseinheit“. Im Fall der Auflösung einer Bewertungseinheit sind während des Sicherungszusammenhangs entstandene Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft durch Zu- bzw. Abschreibungen zu realisieren, so dass für die Bildung einer Rückstellung für Verluste aus einem schwebenden Geschäft kein Raum ist (Fristenkongruenz von Grund- und Sicherungsgeschäft). Nach der Nettomethode ergibt sich innerhalb des Kompensationsbereichs keine GuV-Auswirkung (s. Anm. J 06-10). Diskutiert werden für die Abbildung einer laufenden Bewertungseinheit das Verfahren der Festwertbilanzierung sowie die Methode der eingeschränkten Marktbewertung (vgl. ANSTETT/HUSMANN, BB 1998, 1528). Ein Vorrang eines Verfahrens lässt sich aus dem Wortlaut des Abs. 4a Satz 2 nicht ableiten.

**Festwertbilanzierung:** Bei der Festwertbilanzierung stellt sich die Frage der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste dann, wenn der ursprünglich erwartete Wertausgleich nicht eintritt. Dies ist zB der Fall, wenn der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft die Bewertungsreserven des Grundgeschäfts übersteigt.

**Eingeschränkte Marktbewertung:** Die aus der isolierten Bewertung von Grund- und Sicherungsgeschäft gewonnenen Ergebnisse sind zu saldieren. Steht einem Grundgeschäft ein gegenläufiges Sicherungsgeschäft gegenüber, so können vier unterschiedliche Konstellationen unterschieden werden:

- ▶ *Saldo beträgt Null:* Dem Gewinn des Sicherungsgeschäftes steht ein Verlust des Grundgeschäfts in entsprechender Höhe gegenüber. Der Bilanzansatz von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht zu verändern, eine Rückstellung für drohende Verluste ist nicht zu bilden.
- ▶ *Positiver Saldo:* Ein positiver Saldo der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft darf auf Grund des Imparitätsprinzips nicht berücksichtigt werden.
- ▶ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Grundgeschäft den Gewinn des Sicherungsgeschäfts übersteigt:* Der Verlust ist durch die Vornahme einer Abschreibung in Höhe des negativen Saldos zu berücksichtigen.
- ▶ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt:* In diesem Fall ist in Höhe des negativen Saldos eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Vor allem bei weit gefassten Bewertungseinheiten entsteht ein interessantes Gestaltungspotenzial zur Einschränkung des Verbots der Drohverlustrückstellung.

**Bildung einer Drohverlustrückstellung in „technischer Hinsicht“:** Bei der zur Berücksichtigung des negativen Saldos einer Bewertungseinheit gebildeten Drohverlustrückstellung handelt es sich häufig nur technisch gesehen um eine Rückstellung. Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Bilanzposition „Drohverlustrückstellung“ um die Zusammenfassung einer Vielzahl unterschiedlichster Aufwendungen und Erträge (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Für den Fall der Bildung eines Macro- bzw. Portfolio-Hedge bringt der Gesetzgeber damit zum Ausdruck, dass ein negativer Saldo aus einer Vielzahl in eine Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte resultiert, der durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften abzubilden ist. Tatsächlich sind ggf. Teilwertabschreibungen auf das Grundgeschäft mit Drohverlustrückstellungen für schwebende Geschäfte vermischt (vgl. GÜNKEL, StbJb. 2001/02, 343 [361]).



## § 6

**Bewertung**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

- (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. <sup>2</sup>Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Teilwert 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. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter, 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). <sup>2</sup>Zu 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. <sup>2</sup>Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Nummer 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. <sup>2</sup>Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit

seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres.  
<sup>3</sup>Von 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** abzutinsen. <sup>2</sup>Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 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. <sup>2</sup>Rückstellungen 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. <sup>3</sup>Rückstellungen 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** abzutinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. <sup>3</sup>Für 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 gemei-**



nen Wert anzusetzen.<sup>2</sup> Die 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.<sup>3</sup> Bei der Ermittlung der Nutzung im Sinne des Satzes 2 gelten die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung.<sup>4</sup> Die 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.<sup>5</sup> Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme 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.<sup>6</sup> Dies gilt für Zuwendungen im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 3 entsprechend. Die 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 Abs. 6** beteiligt ist; § 17 Abs. 2 Satz 4 gilt entsprechend.

<sup>2</sup>Ist 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.<sup>3</sup> Ist 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) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nr. 5 oder 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung

fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, 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 410 Euro nicht übersteigen.<sup>2</sup> Ein 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.<sup>3</sup> Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(3)<sup>1</sup> Wird 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.<sup>2</sup> Satz 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.<sup>3</sup> Der 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 Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5)<sup>1</sup> Wird 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.<sup>2</sup> Satz 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.<sup>3</sup> Satz 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. <sup>4</sup>Wird 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. <sup>5</sup>Der 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. <sup>6</sup>Soweit 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) <sup>1</sup>Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegabenen Wirtschaftsguts. <sup>2</sup>Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. <sup>3</sup>In 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. <sup>4</sup>Absatz 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, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(16) <sup>1</sup>§ 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.

...  
<sup>15</sup>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 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.  
 ...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater,  
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6</b>			
<b>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</b>			
1. Rechtsentwicklung . . .	J 06-1	1. Folgen der Bewertung steuerentstrickter Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert	
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	a) Abgrenzung des gemeinen Werts zu den Bewertungsmaßstäben Teilwert und Fremdvergleichspreis . . . . .	J 06-9
<b>II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderungen</b>			
1. Änderung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2		b) Unterschiedliche Bewertung „normaler“ und „fiktiver“ Entnahmen . . . . .	J 06-10
a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-3	c) Keine Abstimmung mit dem „Zuzugswert“ im Ausland . . .	J 06-11
b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-4	2. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Entstrickung von Einzelwirtschaftsgütern . . . . .	J 06-12
2. Einfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 4 Satz 3		3. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Entstrickung von Sachgesamtheiten . . . . .	J 06-13
a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-5	<b>II. Beschränkung der Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2)</b>	
b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-6	1. Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung . .	J 06-14
3. Änderungen in § 6 durch das SEStEG		2. Abgrenzung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen . . . . .	J 06-15
a) Grund der Änderungen . . . . .	J 06-7	3. Keine Auswirkungen auf die Kraftfahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer . . . . .	J 06-16
b) Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-8		
<b>Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1 Nr. 4</b>			
<b>I. Bewertung von Entstrickungstatbeständen mit dem gemeinen Wert (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2)</b>			

	Anm.		Anm.
4. Nachweis des Umfangs der betrieblichen Nutzung .....	J 06-17	2. Erläuterungen zu der Einfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 5a	
5. Rechtsfolgen in Abhängigkeit vom Umfang der betrieblichen Nutzung .....	J 06-18	a) Festschreibung des gemeinen Werts in Fällen der Verstrickung .....	J 06-22
<b>III. Zurechnung von Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten zur betrieblichen Nutzung (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3) . . . .</b>	J 06-19	b) Auswirkungen des Ansatzes mit dem gemeinen Wert .....	J 06-23
<b>IV. Redaktionelle Anpassung von Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 .....</b>	J 06-20	<b>Erläuterungen zu den Änderungen der Abs. 2 und 4</b>	
<b>Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 5a</b>		1. Sicherstellung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter in Fällen der Verstrickung (§ 6 Abs. 2 Sätze 1 und 4) .....	J 06-24
1. Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b .....	J 06-21	2. Unentgeltlicher Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsguts außerhalb von Einlagen (Abs. 4) .....	J 06-25

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6

### I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### 1. Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2002:** s. § 6 Anm. 2.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Erweiterung des § 6 Abs. 1 um eine Nr. 1a, wonach zu den HK eines Gebäudes auch solche Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zählen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne USt. 15 % der AK des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe HK).

**Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006** (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Mit der Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wird die sog. Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen BV beschränkt.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4, mit dem die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten der betrieblichen Nutzung zugeordnet werden.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):

- ▷ Erweiterung des Abs. 1 Nr. 4 um einen Halbsatz, wonach in Fällen, in denen hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG das deutsche Besteuerungsrecht iSd. § 4 Abs. 1 Sätze 3–5 ausgeschlossen oder beschränkt wird, eine (fiktive Entnahme) zum gemeinen Wert angenommen wird.
- ▷ In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b ist die Angabe „§ 17 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 1 oder 6“ und in dem Halbs. 2 die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 3“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ ersetzt worden. Hierbei handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung an die Änderungen des § 17.
- ▷ Die neu eingefügte Nr. 5a regelt die Bewertung von WG, an denen ein deutsches Besteuerungsrecht durch Verstrickung begründet wird. Vorgeschrieben ist eine Bewertung mit dem gemeinen Wert.
- ▷ In Abs. 2 Sätze 1 und 4 ist jeweils die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 und 6“ durch die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 bis 6“ ersetzt worden. Durch die Änderung soll sichergestellt werden, dass auch in den von Abs. 1 Nr. 5a erfassten „Verstrickungsfällen“ eine Sofortabschreibung für gWG in Anspruch genommen werden kann.
- ▷ In Abs. 4 ist die Angabe „§ 4 Abs. 1 Satz 5“ durch die Angabe „§ 4 Abs. 1 Satz 7“ ersetzt worden. Hierbei handelt es sich um eine Änderung redaktioneller Art Infolge der Verankerung eines allg. Entstrickungsabstands in § 4.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 ist die Angabe „Sätze 4 und 5“ durch die Angabe „Sätze 5 und 6“ ersetzt worden. Hierbei handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung im Zusammenhang mit der Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 im Rahmen des StÄndG 2007 v. 19.7.2006. Die nachfolgenden Sätze verschieben sich entsprechend.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006:** Nach § 52 Abs. 16 Satz 15 ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 iF des Art. 1 des Ges. v. 28.4.2006 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 beginnen. Die am 6.5.2006 in Kraft getretene Einschränkung der Ein-Prozent-Regelung entfaltet insoweit eine unechte Rückwirkung (vgl. Art. 4 des Ges. v. 28.4.2006, das am 5.5.2006 verkündet wurde). Für Wj., die zwischen dem 1.1. und dem In-Kraft-Treten der Neuregelung beginnen, stellt sich die Frage einer echten Rückwirkung. Für das Vorliegen einer echten Rückwirkung spricht, dass die Stpfl. für ihre getroffenen Dispositionen uE von dem Fortbestand der bislang geltenden Rechtslage ausgehen konnten.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006:** § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 ist nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG idF des StÄndG 2007 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden. In zeitlicher Hinsicht ist die erstmalige Anwendung der Vorschrift an die erstmalige Anwendung der geänderten Systematik zur Berücksichtigung von Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten angepasst (§ 4 Abs. 5a iVm. § 9 Abs. 2).

**SEStEG v. 7.12.2006:**

► *Änderungen von Abs. 1:* Die durch das SEStEG erfolgten Änderungen des § 6 Abs. 1 sind nach § 52 Abs. 16 Satz 1 idF des SEStEG erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden;

► *Änderung von Abs. 2:* Für die erstmalige Anwendung des geänderten Abs. 2 besteht keine besondere Anwendungsregelung. Die Rechtsänderung ist nach Art. 14 des SEStEG mangels einer eigenständigen Anwendungsregelung am Tag nach der Verkündung, dh. am 13.12.2005 in Kraft getreten. Nach § 52 Abs. 8b idF des SEStEG ist die Regelung zur Verstrickung von WG iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden. Der Umstand, dass es sich bei der Änderung des § 6 Abs. 2 um eine Annexregelung handelt, spricht für eine erstmalige Anwendung auf bereits im VZ 2006 steuerverstrickte WG.

► *Änderung von Abs. 4:* Für die erstmalige Anwendung des geänderten § 6 Abs. 4 besteht keine eigenständige Anwendungsregelung. Die Rechtsänderung ist nach Art. 14 des SEStEG am Tag nach der Verkündung, dh. am 13.12.2005 in Kraft getreten. Als Annexregelung gilt die Vorschrift bereits für den VZ 2006.

**JStG 2007 v. 13.12.2006:** Die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 erfolgte Änderung ist nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

## II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderungen

### 1. Änderung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2

#### a) Grund der Änderung

J 06-3

**Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:** Ausweislich der Gesetzesbegründung ist die Rechtsänderung durch das Urteil des BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03 (BStBl. II 2004, 985) veranlasst (BTDrucks. 16/634, 11). Darin entschied der BFH, dass die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 der Bildung gewillkürten BV nicht entgegensteht (zur bislang anders lautenden Rspr. vgl. nur BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101); die Finanzverwaltung wendet die Rspr. an (vgl. R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005). Nach der Auffassung des BFH findet die bisherige unterschiedliche Behandlung von notwendigem und gewillkürtem BV bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten keine Stütze durch das Gesetz.

**Verhinderung der Erzielung ungerechtfertigter steuerlicher Vorteile:** Mit der Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung will der Gesetzgeber Gestaltungen entgegenwirken, die darauf abzielen, durch die Abgeltung der privaten Nutzung eines dem BV zugeordneten Kfz. im Rahmen der Ein-Prozent-Regelung ungerechtfertigte stl. Vorteile zu erzielen. Der Ein-Prozent-Regelung liegt die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, dass die durchschnittliche private Nutzung des Kraftfahrzeugs zwischen 30 % und 35 % beträgt (BTDrucks. 16/634, 11). Im Blick hat der Gesetzgeber die Fälle, in denen bei einem relativ hohen Anteil der privaten Nutzung (zwischen 50 % und 90 %) die für das Kfz. anfallenden

Aufwendungen BA darstellen und der auf die private Nutzung entfallende Anteil lediglich durch die Ein-Prozent-Regelung abgegolten wird. Bereits im Gesetzgebungsverfahren wurde bemängelt, dass durch die Regelung Freiberufler, Einzelunternehmer sowie Gesellschafter von PersGes. gegenüber ArbN – insbes. angestellten GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern – benachteiligt werden (BTD Drucks. 16/975, 10; vgl. hierzu auch JAHNDORF, DB 2006, 2537).

#### J 06-4 b) Bedeutung der Änderung

Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 aF unterschied für die Anwendung der sog. Ein-Prozent-Regelung nicht danach, ob es sich um ein Fahrzeug des notwendigen oder des gewillkürten BV oder um Umlaufvermögen handelt. Mit der Änderung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wird die Anwendung der sog. Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen BV beschränkt. Nach der Ein-Prozent-Regelung ist die private Nutzung eines betrieblichen Kfz. für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländ. Listenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer zu versteuern. Es handelt sich um eine stark typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung (vgl. BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472). Der nach Maßgabe der Ein-Prozent-Regelung ermittelte Betrag ist um die nach § 4 Abs. 5a anzusetzenden Werte für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten zu erhöhen (aA BLUT, DStR 2007, 572; bis zum VZ 2006 nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6; zu der im Rahmen des StÄndG 2007 eingeführten und erstmals ab dem VZ 2007 anzuwendenden Neuregelung s. § 4 Anm. J 06-21). Darüber hinaus sind keine weiteren Werte für die private Nutzung anzusetzen.

### 2. Einfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 4 Satz 3

#### J 06-5 a) Grund der Änderung

Die Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 steht im Zusammenhang mit der aus fiskalischen Gründen geänderten Systematik der Berücksichtigung von Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betrieb im Rahmen des StÄndG 2007. Auf Grund der gesetzgeberischen Entscheidung beginnt ab VZ 2007 die Arbeitssphäre erst am Werkstor, während das Wohnen und die Wege von und zur Arbeit der stl. unbeachtlichen Privatsphäre zugerechnet werden (zu Einzelheiten s. BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778; vgl. hierzu NIERMANN, DB 2007, 18). Mit der Aufhebung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und der Einfügung des § 4 Abs. 5a im Rahmen des StÄndG 2007 hat der Gesetzgeber die geänderte Einordnung der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten gem. § 9 Abs. 2 nachvollzogen. Nach § 4 Abs. 5a sind die Aufwendungen nicht mehr als BA, sondern nur noch wie BA nach Maßgabe des § 9 Abs. 2 abziehbar (vgl. § 4 Anm. J 06-21 zu § 4 Abs. 5a sowie HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, NWB F. 6, 4777; NIERMANN, StuW 2006, 339). Der nach § 4 Abs. 5a Sätze 2 und 3 ermittelte Betrag der nicht als BA abzugsfähigen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte je Kalendermonat ist um die nach Maßgabe



der Entfernungspauschale iSd. § 9 Abs. 2 ermittelten Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu kürzen. Ab dem VZ 2007 ist der geldwerte Vorteil bezüglich der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erst ab dem 21. Entfernungskilometer zu kürzen (Entsprechendes gilt bei der Fahrtenbuchmethode).

### b) Bedeutung der Änderung

J 06-6

Um die Vereinfachungswirkung der sog. Ein-Prozent-Regelung (Beschränkung auf Fälle der betrieblichen Nutzung zu mehr als 50 %) nicht weiter einzuschränken, wird nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 die Nutzung des Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten auch für die ersten 20 Entfernungskilometer (wie bislang) der betrieblichen Nutzung zugerechnet. Nach der Regierungsbegründung soll durch Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 sichergestellt werden, dass die Vereinfachungswirkung der Ein-Prozent-Regelung über die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Fahrzeuge des notwendigen BV nicht weiter eingeschränkt wird (vgl. BTDrucks. 16/1545, 12).

## 3. Änderungen in § 6 durch das SEStEG

### a) Grund der Änderungen

J 06-7

**Einführung allgemeiner Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände (Abs. 1):** Mit dem SEStEG v. 7.12.2006 (s. Anm. J 06-1) hat der Gesetzgeber erstmals den Versuch unternommen, für das Ertragsteuerrecht (EStG, KStG, UmwStG, AStG) vereinheitlichte allgemeine Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände einzuführen (zu den konzeptionellen Grundlagen des neuen ertragstl. Entstrickungs- und Verstrickungskonzepts s. Vor § 4 Anm. J 06-1 ff.). Im Mittelpunkt des neuen ertragstl. Entstrickungs- und Verstrickungskonzepts stehen § 4 Abs. 1 Sätze 3-5 und 7. Die Bewertung hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 für den Fall der Entstrickung bzw. in Abs. 1 Nr. 5a für den Fall der Verstrickung geregelt.

**Sicherstellung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter in Fällen der Verstrickung (Abs. 2 Sätze 1 und 4):** Die Änderungen in Abs. 2 Sätzen 1 und 4 stehen im Zusammenhang mit der Bewertung steuerverstrickter WG iSv. § 4 Abs. 1 Satz 7 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a. In Abs. 2 Sätzen 1 und 4 ist jeweils die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 und 6“ durch die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 bis 6“ ersetzt worden.

**Unentgeltlicher Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsguts außerhalb von Einlagen (Abs. 4):** Im Zuge der Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestands in das EStG ist § 4 Abs. 1 nach dem Satz 2 um die Sätze 3-5 erweitert worden. Der bisherige Satz 5 wurde Satz 7 und um einen Halbsatz ergänzt (s. § 4 Anm. J 06-12). In § 6 Abs. 4 ist die Angabe „§ 4 Abs. 1 Satz 5“ durch die Angabe „§ 4 Abs. 1 Satz 7“ ersetzt worden.

### b) Bedeutung der Änderungen

J 06-8

**Erweiterung des Abs. 1 Nr. 4 um einen Halbsatz:** In den von § 4 Abs. 1 Satz 3 erfassten Fällen des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG, wird eine (fiktive Entnahme) zum gemeinen

Wert angenommen (zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Vorschrift s. § 4 Anm. J 06-8 zu Abs. 1 Satz 3). Dies führt zu einer Verpflichtung zur Versteuerung gebildeter stiller Reserven. Flankiert wird die Entstrickungsregelung durch die Stundungsregelung iSd. § 4g (s. hierzu § 4g Anm. J 06-4 ff.).

**Änderungen in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b:** Im Rahmen des SEStEG v. 7.12.2006 (s. Anm. J 06-1) ist in Nr. 5 Satz 1 Buchst. b die Angabe „§ 17 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 1 oder 6“ und in dem Halbs. 2 die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 3“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ ersetzt worden. Hierbei handelt es sich um Folgeänderungen im Hinblick auf die Anpassung des § 17 an die Neufassung des UmwStG im Rahmen des SEStEG. Die Gesetzesbegründung spricht von Anpassungen redaktioneller Art (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28).

**Einfügung eines Abs. 1 Nr. 5a:** Auch im Fall der Verstrickung (§ 4 Abs. 1 Satz 7), dh. der Begründung eines deutschen Besteuerungsanspruchs an den stillen Reserven eines WG, hat eine Bewertung mit dem gemeinen Wert zu erfolgen (s. Anm. J 06-22 f. zu Abs. 1 Nr. 5a). Für den Fall einer Verstrickung wird die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts einer Einlage gleichgestellt, nicht jedoch die bloße Verstärkung eines deutschen Besteuerungsanspruchs (zB durch die Änderungen abkommensrechtl. Vorschriften); zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Vorschrift s. § 4 Anm. J 06-12. Nach der Gesetzesbegründung soll durch einen Ansatz steuerverstrickter WG mit dem gemeinen Wert ein Anreiz geschaffen werden, WG nach Deutschland zu verlagern und hier produktiv einzusetzen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 27).

**Änderungen in Abs. 2 Sätze 1 und 4:** Durch die Änderung in Abs. 2 Sätzen 1 und 4 soll sichergestellt werden, dass auch im Fall der Steuerverstrickung eines WG nach § 4 Abs. 1 Satz 7 eine Sofortabschreibung für gWG des Anlagevermögens in Anspruch genommen werden kann (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28).

**Änderungen in Abs. 4:** Bei der Anpassung des § 6 Abs. 4 handelt es sich um eine Änderung redaktioneller Art.

### Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1 Nr. 4

**Schrifttum:** ERNST/YOUNG, Stellungnahme zur Abschaffung des Teilwerts des Wissenschaftlichen Bereichs des Fachbereichs Steuer der Ernst&Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, BB 2005, Beilage 3, Heft 24; KLINGBERG/VAN LISHAUT, Die Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts, Der Konzern 2005, 698; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG - Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG - Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; SCHÖNHERR/LEMAITRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz - Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2006, 561; DILLER/GROTTKE, Die Konzeption von Teilwert und gemeiner Wert - dargestellt am Beispiel des Wechsels vom Teilwert zum gemeinen Wert im Rahmen des SEStEG, StuSt. 2007, 69; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; STADLER/ELSER, Einführung eines allgemei-

nen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG durch das SEStEG, in BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg.), Das SEStEG, 2007, 54.

### I. Bewertung von Entstrickungstatbeständen mit dem gemeinen Wert (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2)

#### 1. Folgen der Bewertung steuerentstrickter Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert

##### a) Abgrenzung des gemeinen Werts zu den Bewertungsmaßstäben Teilwert und Fremdvergleichspreis J 06-9

**Abgrenzung der Bewertungsmaßstäbe:** Als Bewertungsmaßstäbe gelangen im deutschen Steuerrecht der Teilwert (vgl. ua. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 4), der Fremdvergleichspreis (vgl. § 1 Abs. 1 AStG) und der gemeine Wert (vgl. ua. § 6 Abs. 6 Satz 1, § 16 Abs. 3 Satz 7) zur Anwendung. Rechtsfolge des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ist die Gleichstellung mit einer Entnahme, die den stpfl. Gewinn erhöht (§ 4 Abs. 1 Satz 2). Für die Bewertung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 steuerentstrickter WG hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 einheitlich eine Bewertung mit dem gemeinen Wert vorgeschrieben. Die Vorschrift hat Vorrang vor § 6 Abs. 5 Satz 1 (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1015; a. A. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER [Hrsg.], Das SEStEG, 2007, 50). Im Fall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die Nutzung eines WG besteht die Rechtsfolge ebenfalls in der Überlassung zum gemeinen Wert (Ansatz des Nutzungsentgelts zum gemeinen Wert, nicht des WG); vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1485. Der Vorgehensweise liegt die Zielsetzung des Gesetzgebers zugrunde, eine Angleichung an den bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gebräuchlichen Fremdvergleichspreis zu bewirken (vgl. KLINGBERG/VAN LISHAUT, Der Konzern, 2005, 704). Kurzgefasst kommt den Bewertungsmaßstäben folgende Bedeutung zu (für eine weitergehende Abgrenzung s. ERNST/YOUNG, BB 2004, Beil. 3 Heft 24, 4 ff.; DILLER/GROTTKE, StuSt. 2007, 69):

**Teilwert** ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Nach dem allg. Teilwertverständnis wird der Betrag regelmäßig mit den Wiederbeschaffungskosten konkretisiert, höchstens mit dem Einzelveräußerungspreis. Bei der Ermittlung des Teilwerts ist daher zu beachten, dass der Wert eines WG nicht isoliert, sondern in seiner Verbundenheit mit den anderen WG des BV zu ermitteln ist (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 604).

**Gemeiner Wert** ist nach § 9 Abs. 2 BewG der Betrag, der für das WG nach seiner Beschaffenheit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung bzw. marktüblichen Überlassung zu erzielen wäre (= Einzelveräußerungspreis, Verkehrswert). Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 BewG); ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben unberücksichtigt. Der gemeine Wert ist danach ein rein objektiver Wert, den eine Sache nach dem Grad ihrer Beschaffen-

heit für den Besitzer hat (zu Einzelheiten s. GÜRSCHING/STENGER, BewG, § 9 Rn. 7; KREUTZIGER in KREUTZIGER/LINDBERG/SCHAFFNER, BewG, § 9 Rn. 10; HALACZINSKY in RÖSSLER/TROLL, BewG, § 9 Rn. 2 ff.). Unterschiede zwischen gemeinem Wert und Teilwert ergeben sich insbes. dann, wenn WG im Rahmen eines lebenden Betriebes einen anderen Wert haben als außerhalb desselben (vgl. auch FG Düss. v. 12.5.2006, DStRE 2006, 1522, nrkr., Az. des BFH I R 77/06).

**Fremdvergleichspreis** ist der Preis, den fremde Dritte unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen vereinbart hätten und der regelmäßig auch einen Gewinnaufschlag umfasst (zu Einzelheiten s. FWB/WASSERMAYER, § 1 AStG Rn. 107.3 ff.). Dabei ist zu beachten, dass der Fremdvergleichspreis stets „aus einer Bandbreite von Preisen besteht“ (vgl. BFH v. 17.10.2001 - I R 103/00, DStR 2001, 2149).

J 06-10 **b) Unterschiedliche Bewertung „normaler“ und „fiktiver“ Entnahmen**

Für die Bewertung normaler Entnahmen ist in Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 nach wie vor eine Bewertung mit dem Teilwert vorgesehen. Insoweit kommt es zukünftig zu einer unterschiedlichen Bewertung „normaler“ Entnahmen und „fiktiver“ Entnahmen, für die Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 einheitlich eine Bewertung mit dem gemeinen Wert vorschreibt. Bei einer Bewertung mit dem Teilwert fließt anders als bei einer Bewertung mit dem gemeinen Wert die Zugehörigkeit eines WG zum BV mit in die Bewertung ein. Auf Grund der Zugehörigkeit zum BV kann sich ein höherer oder auch niedrigerer Wert ergeben als bei der Einzelveräußerung des betreffenden WG (vgl. ERNST/YOUNG, BB 2004, Beil. 3 Heft 24). Der für die Bewertung einer „fiktiven“ Entnahme anzusetzende gemeine Wert dürfte aber wegen des enthaltenen Gewinnaufschlags regelmäßig den für eine „normale“ Entnahme anzusetzenden Teilwert überschreiten.

J 06-11 **c) Keine Abstimmung mit dem „Zuzugswert“ im Ausland**

Der Ansatz des gemeinen Werts für steuerentstrickte WG ist nicht mit dem „Zuzugswert“ im Ausland abgestimmt. Insoweit kann es zu Doppelbesteuerungen kommen, wenn auf Ebene des ausländ. aufnehmenden BV ein geringerer Wert als der gemeine Wert angesetzt wird. Auch stellt sich in den Fällen der Steuerentstrickung durch Nutzungsüberlassung die Frage, ob der ausländ. Staat eine Minderung seiner Steuerbemessungsgrundlage um eine fiktive Nutzungsvergütung zulässt (vgl. FÖRSTER, DB 2007, 74).

J 06-12 **2. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Entstrickung von Einzelwirtschaftsgütern**

**Entstrickungsbedingte Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter:** Bezugsobjekt einer zu bewertenden „fiktiven“ Entnahme ist nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich das einzelne WG (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1485). Durch die Bewertung steuerentstrickter WG mit dem gemeinen Wert soll der Besteuerung ein Wert zugrunde gelegt werden, den das WG nach rein objektiven Kriterien für jeden Besitzer hat (vgl. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER [Hrsg.], Das SEStEG, 2007, 54). Die Bewertung steuerentstrickter WG mit dem gemeinen Wert bedeutet eine Abkehr

von dem Teilwert als den wirtschaftsgutbezogenen Wiederbeschaffungskosten in Verbundenheit mit den anderen WG des BV (vgl. ERNST/YOUNG, BB 2004, Beil. 3 Heft 24, 9 ff.). Deutlich werden die Rechtsfolgen der neuen Bewertungskonzeption in Fällen, in denen die FinVerw. bereits in der Vergangenheit die Voraussetzungen für eine Realisation stiller Reserven auf Grund des Verlusts eines deutschen Besteuerungsanspruchs angenommen hat. Dies trifft auf den grenzüberschreitenden BV-Transfer zwischen Stammhaus und ausländ. Betriebsstätte zu:

**Steuerentstrickung bei Überführung von Anlagevermögen in Auslandsbetriebsstätten:** Die Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte, deren Einkünfte nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt sind, hat die FinVerw. in der Vergangenheit nach dem Konzept des aufgeschobenen Gewinnausweises behandelt (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 2. 6. 1). Den Bewertungsmaßstab bildete der Fremdvergleichspreis des WG im Überführungszeitpunkt, dh. ein Wertansatz, der auch einen Gewinnaufschlag umfasst. Zukünftig schreibt Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 den Ansatz des gemeinen Werts vor (auch für den Fall, dass bei der Besteuerung der Gewinne der Betriebsstätte die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt). Vor diesem Hintergrund sind die Ausführungen der Regierungsbegründung zu sehen, dass der gemeine Wert auch einen Gewinnaufschlag umfasst (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28). Denn der gemeine Wert schließt den Unternehmergewinn – im Unterschied zum Teilwert – ein. Hinzu kommt, dass bei der Ermittlung des gemeinen Werts im Unterschied zum Fremdvergleichspreis ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse unberücksichtigt bleiben.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage einer Ungleichbehandlung zwischen ausländ. Betriebsstätte und KapGes. (vgl. SCHÖNHERR/LEMAITRE, GmbHR 2006, 564). Scheidet ein WG durch verdeckte Einlage in eine ausländ. KapGes. aus der deutschen Besteuerungshoheit aus, ist die verdeckte Einlage auf Ebene des einlegenden Gesellschafters mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 6 Satz 2 iVm. § 8 Abs. 1 KStG).

**Steuerentstrickung bei Überführung von Umlaufvermögen:** Liefert das Stammhaus Waren zur Weiterveräußerung an die Betriebsstätte, wurde der Vorgang bislang so behandelt, als wäre die Lieferung durch das Stammhaus an einen unabhängigen Vertriebshändler erfolgt, dh. eine Realisation der Gewinnmarge erfolgt erst bei Weiterveräußerung der Waren durch die Betriebsstätte an den Endkunden. Zukünftig hat eine Bewertung zur Weiterveräußerung bestimmter WG mit dem gemeinen Wert zur Folge, dass bereits im Zeitpunkt der Lieferung ein Gewinn des Stammhauses der Besteuerung zugeführt wird, obwohl es an einer gewinnrealisierenden Außentransaktion des Unternehmens fehlt (vgl. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER [Hrsg.], Das SEStEG, 2007, 55).

### 3. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Entstrickung von Sachgesamtheiten

J 06-13

**Keine isolierte Übertragung eines Geschäftswerts:** Im Fall der Entstrickung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) ist nach der Gesetzesbegründung der gemeine Wert der Sachgesamtheit maß-

gebend, der auch selbstgeschaffene immaterielle Anlagegegenstände einschließlich eines eventuell vorhandenen Geschäfts- oder Firmenwerts mit umfasst (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28). Das Anliegen des Gesetzgebers besteht darin, bei der Verlagerung ganzer Betriebsteile in das Ausland die nicht in einzelnen WG ruhenden stillen Reserven in Deutschland der Besteuerung zuzuführen. Es stellt sich dann die Frage, wie der ausländ. Staat den Geschäfts- und Firmenwert bewertet („Zuzugswert“) und ob ein Ausweis als BV erfolgen kann. Die Ausführungen der Gesetzesbegründung sind vor dem Hintergrund zu sehen, dass eine isolierte Übertragung eines Geschäfts- und Firmenwerts nach der BFH-Rspr. nicht möglich ist (vgl. BFH v. 27.3.2001 - I R 42/00, BStBl. II 2001, 772; v. 14.1.1998 - X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160). Isoliert kann der Geschäfts- und Firmenwert daher auch nicht den Gegenstand einer nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 zu bewertenden Entstrickung bilden.

**Entstrickungsbedingte Realisation eines Geschäftswerts im Rahmen einer Sachgesamtheit:** Von der nicht zulässigen isolierten Übertragung eines Geschäfts- und Firmenwerts ist der Fall zu unterscheiden, in dem ein Unternehmen den Betrieb eines anderen Unternehmens ganz oder teilweise übernimmt und hierbei geschäftswertbildende Faktoren von dem übertragenden auf das übernehmende Unternehmen übergehen. In diesem Fall folgt der Geschäftswert denjenigen geschäftswertbildenden Faktoren, durch die er verkörpert wird (vgl. BFH v. 27.3.2001 - I R 42/00, BStBl. II 2001, 772). Die BFH-Rspr. hat im Fall der Veräußerung eines Betriebsteils den Übergang eines Geschäftswerts im Rahmen eines einzelnen organisatorisch geschlossenen und allein lebensfähigen Betriebsteils zugelassen (vgl. BFH v. 27.3.1996 - I R 60/95, BStBl. II 1996, 576). Vor dem Hintergrund, dass nach dem Gesetzeswortlaut das einzelne WG Bezugsobjekt der fiktiven Entnahme bildet und es sich zudem bei dem gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG um einen Bewertungsmaßstab handelt, der grundsätzlich von der Einzelveräußerung des jeweiligen WG ausgeht, erscheint eine entstrickungsbedingte Realisation eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht zweifelsfrei.

**Entstrickungsbedingte Realisation stiller Lasten:** Der Gesetzgeber äußert sich nicht zur Realisation stiller Lasten und zur Aufdeckung eines negativen Geschäftswerts im Fall der Ermittlung des gemeinen Werts einer Sachgesamtheit. Hierzu ist festzustellen, dass eine Aufdeckung stiller Lasten im Rahmen der Entstrickung einer Sachgesamtheit folgerichtig ist (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1485). Sollte eine Aufdeckung stiller Lasten unterbleiben (bspw. durch den Ansatz von Pensionsrückstellungen mit dem § 6a EStG-Wert), besteht die Gefahr, dass im Fall der Entstrickung eine höhere Steuerlast entsteht als im Fall einer Veräußerung, bei der wertmindernde Umstände in die Ermittlung des Kaufpreises einfließen.

## II. Beschränkung der Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2)

**Schrifttum:** BECKER, Die private Nutzung im Betriebsvermögen befindlicher Kraftfahrzeuge – Standortbestimmung zu einem Dauerthema der steuerlichen Außenprüfung, StBp. 2006, 221; HEGEMANN/QUERBACH, Steuergesetzänderungen 2006, Stbg. 2006, 317; JAHNDORF, Die neue 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) für privatge-

nutzte betriebliche Kfz – Verfassungswidrige Typisierung oder strukturelles Vollzugsdefizit, DB 2006, 2537; NOLTE, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs – Listenpreismethode, Fahrtenbuchmethode und geplante Beschränkung der 1-vH-Regelung, NWB F. 3, 13847; NOLTE, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs – BMF nimmt zur Beschränkung der 1 vH-Regelung und zu den Nachweispflichten Stellung, NWB F. 3, 14183; RÜSCH/HOFFMANN, Die 1 %-Steuerfälle bei der privaten Pkw-Nutzung, DStR 2006, 399; SPANIOL/BECKER, Aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderung zur Nutzungswertbesteuerung nach der 1 %-Methode, INF 2006, 421; BECKER, Private Nutzung im Betriebsvermögen befindlicher Kraftfahrzeuge – Neujustierung bei einem Dauerthema in der steuerlichen Außenprüfung – Teil I, StBp. 2007, 83; BLUT, Auswirkungen des sog. „Werkstorprinzips“ auf die 1 %-Regelung und die Anwendbarkeit des neuen § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG, DStR 2007, 572.

### 1. Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung

J 06-14

**Ein-Prozent-Regelung nur für Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens:** Mit der Neufassung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 beschränkt der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der mit dem JStG 1996 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) eingeführten und erstmals ab dem VZ 1996 anzuwendenden Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen BV, dh. der Anteil der betrieblichen Nutzung des Kfz. muss mehr als 50 % betragen. Anders als bislang ist allein die Zugehörigkeit des Kfz. zum BV des Stpfl. für die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung nicht mehr ausreichend. Die Vorschrift ist im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit bei der Gewinnermittlung zu beachten. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt die Ein-Prozent-Regelung bei der Gewinnermittlung von Körperschaften entsprechend. Die Neufassung führt zu einer Verkomplizierung und konterkariert den Vereinfachungseffekt der Ein-Prozent-Regelung.

**Betroffene Fahrzeuge:** Die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung setzt voraus, dass das Fahrzeug zum BV gehört. Für nach dem 31.12.2005 endende Wj. wird zusätzlich eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % verlangt. Damit erstreckt sich die Einschränkung der Ein-Prozent-Regelung auch auf Fahrzeuge, die bereits vor dem 1.1.2006 zum BV gehört haben. Für gemietete oder geleaste Fahrzeuge ergeben sich aus der Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung keine Auswirkungen. Nach der BFH-Rspr. sind Miet- und Leasingverhältnisse bei einer betrieblichen Nutzung bis zu 50 % in keinem Fall dem BV zuzuordnen (vgl. BFH v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV, 2006, 1277; Bestätigung von Rn. 1 des BMF-Schreibens v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148); wirtschaftliches Eigentum muss nicht vorliegen. Dh. bereits für vor dem 1.1.2006 endende Wj. war die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung auf gemietete oder geleaste Fahrzeuge an eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % geknüpft (vgl. BECKER, INF 2006, 221; SPANIOL/BECKER, INF 2006, 421).

### 2. Abgrenzung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen

J 06-15

**Keine Bedeutung für die Abgrenzung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen:** Die Änderung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 hat keine Bedeutung für die Frage, ob ein Fahrzeug zum notwendigen BV

oder zum gewillkürten BV zählt. Der Begriff des notwendigen BV ist durch die Rspr. des BFH geprägt worden. Hierzu gehören WG, die unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind (stRspr., vgl. zB BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399, und v. 10.9.2003 – XI R 26/02, DStRE 2004, 185). Wird die Grenze einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % nicht überschritten und rechnet das Kfz. zum BV des Stpfl. (betriebliche Nutzung mindestens 10 %), zählt das Kfz. zum gewillkürten BV (vgl. BFH v. 2.10.2003 – V R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

**Betriebliche Nutzung eines Kraftfahrzeugs:** Ob ein Fahrzeug betrieblich genutzt wird, ist nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips (§ 4 Abs. 4) zu bestimmen (vgl. BMF v. 7.7.2006, BStBl. I 2006, 446). Entscheidend ist demnach, dass die Fahrten in einem tatsächlichem oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten werden der betrieblichen Nutzung nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 nur zugerechnet (vgl. hierzu Anm. J 06-19 zu Abs. 1 Nr. 4 Satz 3).

### J 06-16 3. Keine Auswirkungen auf die Kraftfahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer

Bedeutung entfaltet die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung nur für Kfz., die im Rahmen der Gewinneinkunftsarten eingesetzt werden. Ausgenommen von der Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung ist die Überlassung von Kfz. an ArbN, denen das Kfz. auch zu privaten Zwecken zur Verfügung steht (eingeschlossen die Überlassung von Kfz. an Gesellschafter-Geschäftsführer von KapGes.). Bei der Ermittlung des von dem ArbN zu versteuernden geldwerten Vorteils (§ 8 Abs. 2 Satz 2) ergeben sich damit keine Änderungen (BTDrucks. 16/634, 11). An ArbN überlassene Fahrzeuge zählen beim ArbG stets zu dessen notwendigem BV (vgl. NOLTE, NWB F. 3, 13847). Für die Einstufung des Fahrzeugs als notwendiges BV kommt es nicht auf den Umfang der Nutzung durch den ArbN zu betrieblichen bzw. privaten Zwecken an (vgl. BMF v. 7.7.2006, BStBl. I 2006, 446).

### J 06-17 4. Nachweis des Umfangs der betrieblichen Nutzung

**Vermeidung unangemessener administrativer Mehraufwendungen:** Der Gesetzeswortlaut enthält keine Aussagen, wie der Nachweis der betrieblichen Nutzung des Kfz. zu führen ist. In der Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 15.3.2006 (BTDrucks. 16/975, 10) haben die Koalitionsfraktionen erklärt, dass aus der Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung für Stpfl. und die Steuerverwaltung kein unangemessener administrativer Mehraufwand resultieren soll. Bei der praktischen Umsetzung der Regelung sollten daher die vereinfachenden Instrumente berücksichtigt werden, die im Februar 2006 von der Arbeitsgruppe der Länder Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein im Bericht zur Evaluation des administrativen Mehraufwands der vorgeschlagenen Änderung der Ein-Prozent-Regelung als Vorschläge aufgelistet werden (vgl. hierzu BTDrucks. 16/975, 10, Anlage 2). Der BRat hat die BReg. daher aufgefor-



dert, zeitnah zum In-Kraft-Treten der Beschränkung der Ein-Prozent-Regelung eine Verwaltungsanweisung zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils vorzulegen (BRDrucks. 199/06, 1). In dem am 7.7.2006 (BStBl. I 2006, 446) veröffentlichten BMF-Schreiben ist die FinVerw. den Empfehlungen der Arbeitsgruppe gefolgt.

**Praktische Umsetzung der Nachweisverpflichtung:** Nach dem BMF-Schr. v. 7.7.2006 (BStBl. I 2006, 446) hat der Stpfl. die betriebliche Nutzung des Kfz. darzulegen und glaubhaft zu machen. Die Erstellung eines Fahrtenbuchs ist hierzu nicht erforderlich. Nach der Verwaltungsauffassung kann der Nachweis in jeder geeigneten Form erfolgen, die FinVerw. nennt beispielhaft folgende Nachweismöglichkeiten: Eintragungen in Terminkalendern, Abrechnung gefahrener Kilometer gegenüber Auftraggebern, Reisekostenaufstellungen, andere Abrechnungsunterlagen sowie formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten (hierzu im Einzelnen NOLTE, NWB F. 3, 14184; BECKER, StBp. 2007, 86). UE wird die Auswahl des repräsentativen Zeitraums durch den Stpfl. in der Form erfolgen müssen, dass die Realität angemessen widerspiegelt wird (vgl. HEGEMANN/QUERBACH, Stbg. 2006, 319). Dies ist insbes. bei einem nur unregelmäßigen Anfall betrieblicher Fahrten der Fall.

Letztlich wird die FinVerw. anhand der genannten Unterlagen vielfach nur grobe Plausibilitätskontrollen vornehmen können. Die FinVerw. beabsichtigt, die im Rahmen einer Außenprüfung erlangten Kenntnisse bestimmter betrieblicher Verhältnisse des Stpfl. in den Jahren des Prüfungszeitraums sowie in den Folgejahren der Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils zugrunde zu legen (vgl. BMF v. 7.7.2006, BStBl. I 2006, 446). In der Praxis dürften daher zahlreiche Streitbehaftete Einzelfragen auftreten. Um ein nachteiliges Schätzungsergebnis durch die FinVerw. zu vermeiden, sollte Vorsorge getroffen werden, dass sich die betriebliche Nutzung zumindest grob rekonstruieren lässt (vgl. KORN/KORN/STRAHL, § 6 Rn. 404.6).

**Überwiegend betriebliche Nutzung bei typischer Reisetätigkeit:** Aus Vereinfachungsgründen unterstellt die FinVerw. bei Stpfl., die einer betrieblich bedingten „typischen Reisetätigkeit“ nachgehen, eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % (vgl. BMF v. 7.7.2006, BStBl. I 2006, 446). Die in dem Erlass getroffene Abgrenzung ist nicht abschließend, hierzu zählen ua.: Handelsvertreter, Taxiunternehmer, Landärzte und Landtierärzte sowie Handwerker im Bau- und Baunebengewerbe.

**Erforderlichkeit eines erneuten Nachweises der betrieblichen Nutzung:** Ist der Umfang der betrieblichen Nutzung eines Kfz. einmal nachgewiesen und ändern sich die Verhältnisse des Stpfl. in Bezug auf die Nutzung des Kfz. nicht, kann auf den erneuten Nachweis der betrieblichen Nutzung in den folgenden VZ verzichtet werden. Nach der Verwaltungsauffassung bildet der Wechsel der Fahrzeugklasse einen Anhaltspunkt für den erneuten Nachweis der betrieblichen Nutzung.

## 5. Rechtsfolgen in Abhängigkeit vom Umfang der betrieblichen Nutzung

J 06-18

**Betriebliche Nutzung beträgt mehr als 50 %:** Bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % besteht ein Wahlrecht zwischen Anwendung

der Ein-Prozent-Regelung und Führung eines Fahrtenbuchs (als Ausnahme-Regelung).

**Ein-Prozent-Regelung:** Ohne Führung eines Fahrtenbuchs gelangt zwangsweise die Ein-Prozent-Regelung zur Anwendung. Der unter Berücksichtigung der Ein-Prozent-Regelung ermittelte Pauschalwert kann im Einzelfall die tatsächlich angefallenen Kosten für das Fahrzeug übersteigen. In diesem Fall bilden die tatsächlich angefallenen Kosten die Obergrenze für die Ermittlung des Werts der Nutzungsentnahme; ggf. einschließlich der Werte nach § 4 Abs. 5a für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten (vgl. BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 14).

**Fahrtenbuchmethode als gesetzlich vorgesehene Ausnahme zur Ein-Prozent-Regelung:** Der Nachweis auf die private Nutzung eines betrieblichen Kfz. entfallender Aufwendungen kann nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 auch bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % durch die Vorlage eines Fahrtenbuchs geführt werden (zuvor Abs. 1 Nr. 4 Satz 3). Dadurch ermöglicht es der Gesetzgeber dem Stpfl., eine stl. Schlechterstellung durch die typisierte Nutzungswertbesteuerung zu vermeiden. Unverzichtbare Voraussetzung für die individuelle Nutzungswertbesteuerung ist dann neben einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ein belegmäßiger Einzelnachweis der Kfz.-Kosten (die Rspr. stellt hohe Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs, vgl. BFH v. 16.3.2006 – VI R 87/04, DStR 2006, 749; v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410). Bei einem hohen Anteil der betrieblichen Nutzung kann es sich als vorteilhaft erweisen, den Nachweis der privaten Nutzung durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen (zu Optimierungüberlegungen vgl. RÜSCH/HOFFMANN, DStR 2006, 399).

**Betriebliche Nutzung beträgt mindestens 10 %, aber nicht mehr als 50 %:** Auch bei Fahrzeugen des gewillkürten BV sind sämtliche für das Fahrzeug anfallenden Aufwendungen BA. Bei einem Anteil der betrieblichen Nutzung zwischen 10 % und nicht mehr als 50 % ist die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung ausgeschlossen (gewillkürtes BV). Der auf die private Nutzung entfallende Teil ist als Nutzungsentnahme nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 zu erfassen. Nach Auffassung des BMF ist auf den Anteil der nicht betrieblichen Fahrten an den Gesamtaufwendungen für das Kfz. abzustellen (BMF v. 7.7.2006, BStBl. I 2006, 446). Genauere Vorgaben zur Ermittlung der Höhe der Nutzungsentnahme enthält das BMF-Schreiben insoweit nicht. Für die praktische Rechtsanwendung kommt daher die Fahrtenbuchmethode und zum anderen das prozentuale Herausrechnen des Privatanteils mittels Schätzung in Frage.

Die gesetzliche Neuregelung führt damit zu zusätzlichen Gestaltungsspielräumen bei der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils. Bei einer betrieblichen Nutzung von weniger als 50 % bleibt dem Stpfl. zukünftig die aufwendige Führung eines Fahrtenbuchs erspart, da nach dem BMF-Schr. v. 7.7.2006 (aaO) der Nachweis der betrieblichen Nutzung des Kfz. nicht zwingend an die Führung eines Fahrtenbuchs geknüpft ist.

**Betriebliche Nutzung beträgt weniger als 10 %:** Beträgt der Anteil der betrieblichen Nutzung weniger als 10 %, kann die Höhe des BA-Abzugs nach R 4.12 Abs. 2 EStR 2005 ermittelt werden (sog. Nutzungseinlage, vgl.

SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 307). Betrieblich gefahrene Kilometer können entweder mit den tatsächlichen Aufwendungen (Ermittlung des individuellen Kilometersatzes anhand von Belegen incl. AfA) oder mit 0,30 € pro Fahrkilometer (Kilometerpauschbetrag nach H 38 LStH 2005) erfasst werden.

**Keine umsatzsteuerlichen Folgeänderungen:** Für die ustl. Behandlung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. ergeben sich aus der ertragstl. Änderung keine Folgeänderungen. Bei einer unternehmerischen Nutzung von mindestens 10 % kann das Fahrzeug in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet werden, dh. aus den AK und den laufenden Betriebskosten kann der Vorsteuerabzug in vollem Umfang in Anspruch genommen werden. Erfolgt eine Zuordnung in vollem Umfang zum Unternehmen, handelt es sich bei der Privatnutzung um eine stpfl. sonstige Leistung iSd. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG gegen Entgelt (zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage vgl. BMF v. 27.8.2004, BStBl. I 2004, 864).

### III. Zurechnung von Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten zur betrieblichen Nutzung (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3)

J 06-19

**Schrifttum:** NIERMANN, Die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten ab 2007 – Nur eine Maßnahme zur Aufkommenssicherung oder auch ein Beitrag zur Steuervereinfachung?, in: StuW 2006, 339; RÜSCH/HOFFMANN, Die 1 %-Steuerfalle bei der privaten Pkw-Nutzung, DStR 2006, 399; PEETZ, Die Krux der Missbrauchsbekämpfung oder die private Nutzung, StB 2006, 450; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler – Die Geister, die ich rief, FR 2006, 807; NIERMANN, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten – Die neue Entfernungspauschale ab 2007 unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 1.12.2006, DB 2007, 17; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, Neuerungen bei der Entfernungspauschale – Erhebliche Einschnitte bei den Arbeitnehmern und Mehraufwand bei den Arbeitgebern, NWB F. 6, 4761.

**Betriebliche Nutzung eines Kraftfahrzeugs:** Mit Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 idF des Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen wurde der Anwendungsbereich der Ein-Prozent-Regelung für Wj., die nach dem 31.12.2005 beginnen, auf Fahrzeuge begrenzt, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Wesentlich für die Abgrenzung des verbleibenden Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung ist daher, wann betrieblich veranlasste Fahrten vorliegen.

**Fiktion betrieblicher Fahrten iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2:** Zu den betrieblich veranlassten Fahrten zählen alle Fahrten, die in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (betrieblich veranlasste Fahrten iSd. § 4 Abs. 4). Die Zuordnung von Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten zur Privatsphäre (Werkstorprinzip) hat auch Einfluss auf die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Aus systematischen Gründen wäre die Nutzung eines Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten nicht der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Das BMF-Schr. v. 7.7.2006 (BStBl. I 2006, 446) enthält die Regelung, dass Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

sowie Familienheimfahrten als betriebliche Fahrten gelten. Dies hat der Gesetzgeber mit Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 nun ausdrücklich klargestellt. Wäre die Fiktion einer betrieblichen Nutzung unterblieben, hätte dies zur Folge gehabt, dass in zahlreichen Fällen der Anteil der betrieblichen Nutzung des Kfz. weniger als 50 % betragen hätte. Dies hätte eine weitere Einschränkung des Anwendungsbereichs der Ein-Prozent-Regelung zur Folge gehabt.

**Reichweite der Fiktion einer betrieblichen Nutzung:** Die aus Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 resultierende Fiktion einer betrieblichen Nutzung ist auch dann zu beachten, wenn sich das Fahrzeug auf Grund einer betrieblichen Nutzung von weniger als 10 % nicht bereits im BV des Stpfl. befindet (vgl. WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 814; RÜSCH/HOFFMANN, DStR 2006, 399; aA PEETZ, StB 2006, 452). Eine Beschränkung der Reichweite der Fiktion auf Fahrzeuge, die bereits auf Grund einer anderweitigen betrieblichen Nutzung dem BV zuzuordnen sind, lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Der Umfang der Nutzung des Fahrzeugs für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist dann entscheidend, ob die Möglichkeit einer BV-Willkürung besteht.

J 06-20

#### IV. Redaktionelle Anpassung von Abs. 1 Nr. 4 Satz 7

**Grund der Änderung:** Im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 (s. Anm. J 06-1) ist in Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 die Angabe „Sätze 4 und 5“ durch die Angabe „Sätze 5 und 6“ ersetzt worden. Die Änderung steht im Zusammenhang mit der Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 im Rahmen des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 mit Wirkung für den VZ 2007. Infolge der Einfügung eines neuen Satzes 3 haben sich die nachfolgenden Sätze entsprechend verschoben. Dies hat der Gesetzgeber im Rahmen des StÄndG 2007 zunächst übersehen.

**Bedeutung der Änderung:** Die aus der Einfügung des neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 resultierende Folgeänderung ist erst im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 nachgeholt worden. Rechtliche Folgen ergeben sich aus dem Versehen des Gesetzgebers nicht.

J 06-21

#### Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 5a

**1. Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b**  
Hinsichtlich der Bedeutung der in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b erfolgten Änderungen ist wie folgt zu differenzieren:

**Begrenzung des Einlagewerts:** Die aus Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 resultierende Begrenzung des Einlagewerts auf die AK soll auf Grund des geänderten Verweises in Nr. 5 Satz 1 Buchst. b auf „§ 17 Abs. 1 oder 6“ auch für die von § 17 Abs. 6 erfassten Fälle gelten. Durch § 17 Abs. 6 wird die Anwendbarkeit von § 17 in Fällen geregelt, in denen der Stpfl. im Rahmen eines Einbringungsvorgangs für Anteile iSd. § 17 Abs. 1 als Gegenleistung Anteile er-

E 22

*Hick*

##172##

hält, die nicht zu einer Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 führen (zu Einzelheiten s. § 17 Anm. J 06-20).

**Folgeänderung im Hinblick auf die Änderung von § 17:** Bei dem in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Halbs. 2 geänderten Verweis auf § 17 Abs. 2 Satz 4 handelt es sich um eine Folgeänderung im Hinblick auf die Einfügung eines neuen Satzes 3 nach § 17 Abs. 2 Satz 2 im Rahmen des SEStEG.

## 2. Erläuterungen zu der Einfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 5a

**Schrifttum:** HÖRTNAGEL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts - SEStEG, Stbg. 2006, 471; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungsstatbestandes und anderer Änderungen des EStG, BB-Special 8 2006, 18; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; HAGEMANN/JAKOB/ROPHOL/VIÉBROCK, Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungsteuergesetzes, NWB 2007, Sonderheft 1; TÖBEN/RECKWARDT, Entstrickung und Verstrickung privater Anteile an Kapitalgesellschaften – Änderungen durch das SEStEG, FR 2007, 159.

### a) Festschreibung des gemeinen Werts in Fällen der Steuer- verstrickung

J 06-22

In Abs. 1 Nr. 5a hat der Gesetzgeber die Bewertung steuerverstrickter WG – insoweit spiegelbildlich zur Bewertung steuerentstrickter WG – mit dem gemeinen Wert festgeschrieben (zu dem Bewertungsmaßstab und seiner Auslegung s. Anm. J 06-9 ff. und das dort zitierte Schrifttum). Die Regelung ist über § 8 Abs. 1 KStG auch bei der Gewinnermittlung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu beachten.

### b) Auswirkungen des Ansatzes mit dem gemeinen Wert

J 06-23

**Vereinheitlichung der Bewertung:** Nach der bislang geltenden Rechtslage war im Fall der Einlage eines WG in ein inländ. BV der Teilwert (§ 4 Abs. 1 Satz 5 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5) anzusetzen (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 360), für den Sonderfall der Überführung eines von einer Betriebsstätte in einem DBA-Staat angeschafften bzw. hergestellten WG in das inländ. Stammhaus der Fremdvergleichspreis, wenn nach dem DBA für diese Betriebsstätte die Freistellungsmethode anzuwenden war (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2. 6. 2). Ein allgemeines Verstrickungskonzept für grenzüberschreitende Vorgänge bestand nicht. Abs. 1 Nr. 5a schreibt nunmehr einheitlich eine Bewertung mit dem gemeinen Wert vor.

**Unterschiede zum Ansatz des Teilwerts:** Unterschiede zum Ansatz des Teilwerts können sich bspw. im Fall der Steuerverstrickung abnutzbarer WG des Anlagevermögens ergeben. Hier ist der Teilwert (= Wiederbeschaffungskosten) eines WG regelmäßig höher als der gemeine Wert (= Verkehrswert) des WG. Zukünftig ist dann nur noch der Ansatz des niedrigeren gemeinen Werts als Einlagewert zulässig (dies hat in bestimmten Konstellationen den Verlust von Abschreibungsvolumen in Deutschland zur Folge).

**Wertansatz des Wirtschaftsguts im Ausland unmaßgeblich:** Für die Bewertung steuerverstrickter WG mit dem gemeinen Wert auf Ebene des aufnehmenden inländ. BV ist die Bewertung auf Ebene des ausländ. abgebenden BV unmaßgeblich (vgl. FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]; HAGEMANN/JAKOB/ROPHOL/VIÉBROCK, NWB Sonderheft 1 2007, 3). Bewertet der ausländ.

Staat das in die deutsche Steuerhoheit überführte WG mit einem niedrigeren Betrag als dem gemeinen Wert, besteht die Möglichkeit zur Erzielung eines stfreien „step-up“ (vgl. HÖRTNAGEL, Stbg. 2006, 474). Andererseits kann sich auch die Problematik einer Doppelbesteuerung ergeben, soweit der ausländ. Staat das WG mit einem höheren Wert als dem (deutschen) gemeinen Wert ansetzt (vgl. STADLER/ELSER, BB-Special 8, 2006, 23).

**Vornahme einer Teilwertabschreibung:** Zu beachten bleibt, dass der allgemeine steuerbilanzielle Bewertungsmaßstab der Teilwert ist. Liegt der Teilwert eines steuerverstrickten WG über dem gemeinen Wert, kann sich nach einem Verstrickungsvorgang die Frage einer Teilwertabschreibung stellen.

**Bewertung der Verstrickung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen:** Im Fall der Einlage von Anteilen an KapGes. in ein inländ. BV stellt sich die Frage, ob sich die Bewertung der Einlage nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 oder nach Abs. 1 Nr. 5a richtet. Diese Frage stellt sich dann, wenn nach ihrem Wortlaut beide Normen erfüllt sind (vgl. TÖBEN/RECKWARDT, FR 2007, 159). Die Sondervorschrift für die Bewertung von Verstrickungstatbeständen iSd. Nr. 5a verdrängt die allgemeinere Vorschrift Abs. 1 Nr. 5 ua. in folgenden Fällen:

▶ *Einlage eines Anteils an einer ausländ. KapGes. von weniger als 1 % am Kapital der Gesellschaft bei einer Haltedauer von weniger als drei Jahren durch einen In- oder Ausländer:* Bislang Ansatz der AK - Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a (bei Haltedauer von mehr als drei Jahren, Ansatz des Teilwerts, Abs. 1 Nr. 5 Satz 1). Zukünftig Ansatz des gemeinen Werts – § 6 Abs. 1 Nr. 5a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 7.

▶ *Einlage eines Anteils an einer ausländ. KapGes. von 1 % oder mehr am Kapital der Gesellschaft durch einen Ausländer:* Bislang Ansatz der AK – Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b (bei Haltedauer von mehr als drei Jahren, Ansatz des Teilwerts, Abs. 1 Nr. 5 Satz 1). Zukünftig Ansatz des gemeinen Werts – Abs. 1 Nr. 5a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 7.

#### Erläuterungen zu den Änderungen der Abs. 2 und 4

##### J 06-24 1. Sicherstellung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter in Fällen der Verstrickung (§ 6 Abs. 2 Sätze 1 und 4)

Besondere Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sofortabschreibung steuerverstrickter gWG bestehen nicht. Nach § 4 Abs. 1 Satz 7 steuerverstrickte gWG des Anlagevermögens werden insoweit mit erworbenen bzw. in das BV eingelegten WG gleich behandelt.

##### J 06-25 2. Unentgeltlicher Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsguts außerhalb von Einlagen (Abs. 4)

Bei der Anpassung des § 6 Abs. 4 handelt es sich um eine Änderung redaktioneller Art im Hinblick auf die Erweiterung des § 4 Abs. 1 um die Sätze 3–5.

## § 6b

**Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, 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. <sup>2</sup>Der 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, oder
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.**

<sup>3</sup>Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. <sup>4</sup>Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) <sup>1</sup>Gewinn 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. <sup>2</sup>Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist.

(3) <sup>1</sup>Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. <sup>2</sup>Bis 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. <sup>5</sup>Ist 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) <sup>1</sup>Voraussetzung 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.

<sup>2</sup>Der 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) <sup>1</sup>Ist 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 im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. <sup>2</sup>In 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 abgezogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage auf-



gelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um **6 Prozent** des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(8) <sup>1</sup>Werden 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.

<sup>2</sup>Erwerber 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) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500000 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. <sup>2</sup>Wird 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. <sup>3</sup>Wird 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 Betrags. <sup>4</sup>Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. <sup>5</sup>Soweit 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 Betrags bilden. <sup>6</sup>Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. <sup>7</sup>Im 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. <sup>8</sup>Ist eine Rücklage am Schluss des vierten

auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup> *Die Sätze 1 bis 10 sind bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt sind.*

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

### **Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6b durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, das SEStEG und das JStG 2007**

**Schrifttum:** HEGEMANN/QUERBACH, Steuergesetzänderungen 2006, Stbg. 2006, 317; HÖRSTER/MERKER, Steuerrechtsänderungen ab 2006, NWB F. 3, 14001 ff.; MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; MERKER, Überblick über das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, StWa. 2006, 209; MERKER, Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung verabschiedet, SteuerStud. 2006, 223 ff.; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; SCHUKA, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, sj 2006, 116 ff.; WARNKE, Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, EStB 2006, 182; ZENKE, Die wichtigsten steuerlichen Änderungen 2006 im Überblick, StB 2006, 91.

#### J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

##### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002:* s. § 6b Anm. J 02–1.
- ▶ *Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Abs. 1 Satz 1 werden die Wörter „oder Gebäude“ durch die Wörter „Gebäude oder Binnenschiffe“ ersetzt. In Satz 2 wurde eine neue Nr. 4 angefügt. Danach können die bei der Veräußerung eines Binnenschiffs aufgedeckten stillen Reserven auf erworbene Binnenschiffe übertragen werden.
- ▶ *SEStEG v. 7.12.2006* (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 10 Satz 11 wurde auf Grund der Neukonzeption des Einbringungsteils in § 20 ff. UmwStG aufgehoben.

► *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 7 und in Abs. 10 Satz 9 wurden jeweils die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ ersetzt.

#### **Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:**

► *Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf erworbene Binnenschiffe*: § 52 Abs. 18b Satz 1 regelt, dass die Möglichkeit der Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven aus der Veräußerung eines Binnenschiffs auf erworbene Binnenschiffe erstmals auf Veräußerungen nach dem 31.12. 2005 und letztmals auf Veräußerungen vor dem 1.1.2011 anzuwenden ist. Für Veräußerungen, die vor dem 1.1.2006 vorgenommen wurden, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

**Veräußerung:** Der Begriff der Veräußerung ist gesetzlich nicht definiert. Im Allgemeinen versteht man im EStG unter Veräußerung die entgeltliche Übertragung des rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an einem WG vom bisherigen Eigentümer auf ein anderes Rechtssubjekt (BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145; s. auch § 4 Anm. 632). Diese Grundsätze gelten auch im Rahmen des Abs. 1 Satz 1.

► *Folgeänderung auf Grund der Neukonzeption des Einbringungsteils in § 20 ff. UmwStG*: § 52 Abs. 18b Satz 3 regelt, dass § 6b Abs. 10 Satz 11 in der am 12.12.2006 geltenden Fassung für Anteile, die einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG in der am 12.12.2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden ist.

## **2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

J 06-2

**Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf erworbene Binnenschiffe:** Um die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Binnenschiffahrt flotte im europäischen Vergleich zu gewährleisten, ist eine Verjüngung der deutschen Binnenschiffahrt flotte nach Auffassung der BReg. unumgänglich (BTDrucks. 16/753, 7 [10]). Die Möglichkeit der Übertragung von stillen Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b wurde daher auf Binnenschiffe erweitert. Für einen begrenzten Zeitraum von 5 Jahren können die bei der Veräußerung von Binnenschiffen aufgedeckten stillen Reserven auf angeschaffte bzw. hergestellte Binnenschiffe übertragen werden.

Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Binnenschiffen mit geringfügigen, nicht bezifferbaren Steuermindereinnahmen (BTDrucks. 16/753, 8).

**Folgeänderung auf Grund der Neukonzeption des Einbringungsteils in § 20 ff. UmwStG:** Bei der Aufhebung des Abs. 10 Satz 11 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Neukonzeption des Einbringungsteils in § 20 ff. UmwStG (s. Vor § 4 Anm. J 06-5). Die bisherigen Sonderregelungen für die Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (§ 21 UmwStG, § 8b Abs. 4 KStG, § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG) und die bisherige Missbrauchsklausel (§ 26 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG) wurden durch eine nachträgliche Besteuerung des zu Grunde liegenden Einbringungsvorgangs abgelöst, wenn in den Fällen der Betriebseinbringung die erhaltenen Anteile oder in den Fällen des Anteilstauschs die eingebrachten Anteile innerhalb einer Frist von 7 Jahren nach der Einbringung veräußert

§ 6b Anm. J 06-2 Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung

werden. Die Regelung des § 6b Abs. 10 Satz 11 konnte auf Grund dieser Neuregelung aufgehoben werden.

E 6

*Apitz*

**##180##**

## § 7

**Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bei 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). <sup>2</sup>Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. <sup>3</sup>Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. <sup>4</sup>Im 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. <sup>5</sup>Bei 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. <sup>6</sup>Bei 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. <sup>7</sup>Absetzungen 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) <sup>1</sup>Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. <sup>2</sup>Die 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. <sup>3</sup>**Abweichend 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.** <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 und § 7a Abs. 8 gelten entsprechend. <sup>5</sup>Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

(3) <sup>1</sup>Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. <sup>2</sup>In 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. <sup>3</sup>Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.

(4) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Beträgt 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. <sup>3</sup>Absatz 1 letzter Satz bleibt unberührt. <sup>4</sup>Bei 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) <sup>1</sup>Bei 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.<sup>2</sup>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.<sup>3</sup>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 Substanzverzehrns zulässig (Absetzung für Substanzverringerung).

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

### **Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 7 durch das Gesetz zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung und das JStG 2007**

**Schrifttum:** HEGEMANN/QUERBACH, Steuergesetzänderungen 2006, Stbg. 2006, 317; HÖRSTER/MERKER, Steuerrechtsänderungen ab 2006, NWB F. 3, 14001 ff.; MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; MERKER, Überblick über das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, StWa. 2006, 209; MERKER, Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung verabschiedet, SteuerStud. 2006, 223 ff.; SCHUKA, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, sj 2006, 116 ff.; WARNKE, Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, EStB 2006, 182; ZENKE, Die wichtigsten steuerlichen Änderungen 2006 im Überblick, StB 2006, 91.

#### J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

##### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005:* s. § 7 Anm. J 05-1.
- ▶ *Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Abs. 2 wurde ein neuer Satz 3 eingefügt. Danach erhöht sich für bewegliche WG des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, der Höchstsatz für die degressive AfA von 20 % auf 30 %.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Sätzen 2 und 3, Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a und Buchst. b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 wurden jeweils die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ sowie in Abs. 2 Sätzen 2 und 3 jeweils das Wort „Hundert-satz“ bzw. „Hundertsatzes“ durch das Wort „Prozentsatz“ bzw. „Prozentsatzes“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Nach Art. 3 des Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft. Der zeitliche Anwendungsbereich ergibt sich unmittelbar aus § 7 Abs. 2 Satz 3. Danach sind WG des beweglichen Anlagevermögens begünstigt, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind. Die erhöhte degressive AfA kann damit bereits für das ganze Kj. 2006 genutzt werden.



**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., 454).

**Anschaffung** ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (§ 6 Anm. 272, 273 ff. sowie § 5 Anm. 1730).

Eine Weitergeltung des bisherigen AfA-Satzes von 20 % ist vorgesehen, wenn das bewegliche WG des Anlagevermögens vor dem 1.1.2006 angeschafft oder hergestellt wurde.

**Weitere Reformvorhaben:** Nach dem RegE für ein UntStRefG 2008 (BTDrucks. 16/4841, 6) sollen § 7 Abs. 2 und 3 mit Wirkung für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte WG gestrichen werden.

**2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

J 06-2

**Grund der Änderungen:** Um schnell die Investitionstätigkeit zu beleben, wurden auf dem Weg zu einer grundlegenden Unternehmenssteuerreform zeitlich begrenzt bis zum 31.12.2007 die Bedingungen der degressiven Abschreibung für bewegliche WG des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, verbessert. Mit der Erhöhung der degressiven Abschreibung für Investitionsgüter sollen Investitionsanreize geschaffen und so für ein beschleunigtes Wachstum gesorgt werden (BTDrucks. 16/753, 7 [10]).

Die zweijährige Befristung der Maßnahme ist darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber zum 1.1.2008 eine grundlegende Unternehmenssteuerreform beabsichtigt.

**Bedeutung der Gesetzesänderung:** Die Regelungen über eine degressive AfA bleiben dem Grunde nach erhalten (vgl. § 7 Anm. 240 ff.). Abs. 2 Satz 3 wird dergestalt neu gefasst, dass der Höchstsatz der degressiven AfA für bewegliche WG auf das Dreifache des bei der AfA in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Betrags, höchstens 30 %, erhöht wird.

Eine Gegenüberstellung der bisher und künftig geltenden Höchstsätze der degressiven AfA sieht wie folgt aus:

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Jahren	Höchstsatz Herstellung/Anschaffung bis 31.12.2005	Höchstsatz für Herstellung/Anschaffung ab 1.1.2006 bis 31.12.2007
1-10	20,00 %	30,00 %
11	18,18 %	27,27 %
12	16,67 %	25,00 %
13	15,38 %	23,08 %
14	14,29 %	21,43 %
15	13,33 %	20,00 %
16	12,50 %	18,75 %
17	11,76 %	17,65 %
18	11,11 %	16,67 %
19	10,53 %	15,79 %

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Jahren	Höchstsatz Herstellung/Anschaffung bis 31.12.2005	Höchstsatz für Herstellung/Anschaffung ab 1.1.2006 bis 31.12.2007
20	10,00 %	15,00 %
25	8,00 %	12,00 %
30	6,67 %	10,00 %
40	5,00 %	7,50 %
50	4,00 %	6,00 %
100	2,00 %	3,00 %

Ein Vergleich der Höchstsätze der Buchwertabsetzung der degressiven AfA gegenüber einer AfA nach linearen Sätzen führt zu folgendem Ergebnis:

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Jahren	Lineare AfA in %	Höchstsatz in % degressive AfA bei AHK ab 1.1.2006 bis 31.12.2007
1	100,00	100,00
2	50,00	30,00
3	33,33	30,00
4	25,00	30,00
5	20,00	30,00
6	16,67	30,00
7	14,29	30,00
8	12,50	30,00
9	11,11	30,00
10	10,00	30,00
11	9,09	27,27
12	8,33	25,00
13	7,69	23,08
14	7,14	21,43
15	6,67	20,00
16	6,25	18,75
17	5,88	17,65
18	5,56	16,67
19	5,26	15,79
20	5,00	15,00
25	4,00	12,00
30	3,33	9,99
40	2,50	7,50
50	2,00	6,00
100	1,00	3,00

**Praktische Bedeutung der Höchstgrenzen ab 1.1.2006:** Bei einer Nutzungsdauer von

- 1–3 Jahren liegt der lineare AfA-Satz über dem Höchstsatz von 30 vH;
- 4–10 Jahren gilt der Höchstsatz von 30 vH;
- mehr als 10 Jahren gilt der Höchstsatz des Dreifachen des linearen AfA-Satzes.

▶ *Möglichkeit des Übergangs* von der degressiven AfA zur linearen AfA besteht weiterhin (§ 7 Abs. 3; s. § 7 Anm. 360 ff.). Unzulässig bleibt ein umgekehrter Wechsel von der linearen zur degressiven AfA. Ein Wechsel zur linearen AfA bietet sich in dem Moment an, in dem die lineare Abschreibung betragsmäßig höher ist als die degressive.

▶ *Ansparrücklage* (§ 7g): Im Hinblick auf die 2-jährige Begrenzung des Anwendungszeitraums der verbesserten Abschreibungsmöglichkeiten hat der Gesetzgeber von einer Anpassung der höchstmöglichen Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 (50 % statt 40 % der voraussichtlichen AK des neuen, beweglichen WG) abgesehen.

▶ *Fiskalische Bedeutung*: Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Anhebung der degressiven AfA für bewegliche WG auf 30 % und max. das Dreifache der linearen AfA befristet auf 2 Jahre für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermindereinnahmen von 2,41 Mrd. € (BTDrucks. 16/753, 8).

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

E 8

*Apitz*

**##188##**

## § 8

**Einnahmen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652;  
BStBl. I 2006, 432)

(1) Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 zufließen.

(2) <sup>1</sup>Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. <sup>2</sup>Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend. <sup>3</sup>Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. <sup>4</sup>Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. <sup>5</sup>Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; dies gilt nicht, wenn für diese Fahrt ein Abzug **wie Werbungskosten nach § 9 Abs. 2** in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>6</sup>Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend. <sup>7</sup>Die Werte nach Satz 6 sind auch bei Steuerpflichtigen anzusetzen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen. <sup>8</sup>Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen. <sup>9</sup>Sachbezüge, die nach Satz 1 zu bewerten sind, bleiben außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.

(3) <sup>1</sup>Erhält ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 pauschal versteuert wird, so gelten als deren Werte abweichend von Absatz 2 die um 4 Prozent geminderten Endpreise,

zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.<sup>2</sup> Die sich nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile sind steuerfrei, soweit sie aus dem Dienstverhältnis insgesamt 1080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 8 durch das StÄndG 2007

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 8 Anm. 2.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Redaktionelle Anpassung von Abs. 2 Satz 5 Halbs. 2.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des Abs. 2 Satz 5 durch das StÄndG 2007 ist mangels besonderer Änderungsvorschrift hierzu gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden (s. auch § 8 Anm. 111).

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das StÄndG 2007

Der Verweis in Abs. 2 Satz 5 Halbs. 2 auf den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung wurde redaktionell an die Neuregelung in § 9 Abs. 2 angepasst (s. § 8 Anm. 2, 111).

## § 9

## Werbungskosten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. <sup>2</sup>Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. <sup>3</sup>Werbungskosten sind auch

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>2</sup>Bei 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. *Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.* <sup>2</sup>Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. <sup>3</sup>Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32. <sup>4</sup>Für 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. <sup>5</sup>Nach § 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. <sup>6</sup>Hat 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;
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. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäfti-

gungsort wohnt. <sup>3</sup>Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. <sup>4</sup>Zur 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. <sup>5</sup>Nummer 4 Satz 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden. <sup>6</sup>Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;

6. Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung. <sup>2</sup>Nummer 7 bleibt unberührt;
7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen. <sup>2</sup>§ 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. <sup>2</sup>Zur 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Für 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. <sup>5</sup>Nach § 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. <sup>6</sup>Hat 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. <sup>7</sup>Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. <sup>8</sup>Zur 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. <sup>9</sup>Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. <sup>10</sup>Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. <sup>11</sup>Behinderte 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. <sup>12</sup>Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7 entsprechend.

(4) (weggefallen)

(5) <sup>1</sup>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 4f gelten sinngemäß. <sup>2</sup>§ 6 Abs. 1 Nr. 1a gilt entsprechend.

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen  
zu den Änderungen des § 9**

	Anm.		Anm.
<b>A. Rechtswicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</b>		<b>III. Bedeutung der Änderungen durch das StÄndG 2007</b>	
I. Rechtswicklung . . . . .	J 06-1	1. Überblick . . . . .	J 06-5
II. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	2. Veranlassung	
		a) Einordnung . . . . .	J 06-6
		b) Ausschließlich berufliche Veranlassung dem Grunde nach . . . . .	J 06-7
<b>B. Grund und Bedeutung der Änderungen</b>		c) Ausschließlich berufliche Veranlassung der Höhe nach . . . . .	J 06-8
I. Grund der Änderungen . . . . .	J 06-3	d) Gemischte Veranlassung . . . . .	J 06-9
II. Bedeutung der Änderungen durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung . . . . .	J 06-4	3. Rechtfertigung von Abs. 2 Satz 2 nF	
		a) als „Härtefallregelung“? . . . . .	J 06-10

	Anm.		Anm.
b) Als Subventionsnorm? . . . . .	J 06-11	IV. Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007 . . . . .	
4. Folgerichtigkeit . . . . .	J 06-12		J 06-13

Erläuterungen zu den Änderungen des § 9 J 06-14
---

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 9

**Schrifttum:** KIRCHHOF, Einkommensteuer-Gesetzbuch, Heidelberg 2003; HENNRICH, Die Fahrtkostenpauschale – ein willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus? – Anmerkungen zur Diskussion über eine Reform der Einkommensteuer und zum Beschluss des BVerfG v. 4.12.2002, BB 2004, 584; DRESECK, Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, in: Gedächtnisschrift für Chr. Trzaskalik, Köln 2005, 283; CHRISTOFFEL, Neuregelungen durch das Steueränderungsgesetz 2007, INF 2006, 618; KARRENBROCK/FEHR, Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – Stellungnahme zur Einschränkung der Entfernungspauschale und Vorschlag für eine verfassungskonforme Neuregelung, DStR 2006, 1303; LENK, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig? – Erwiderung zum Diskussionsbeitrag von Offerhaus (BB 2006, 129), BB 2006, 1305; OFFERHAUS, Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, BB 2006, 129; STAHLSCHEIDT, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, FR 2006, 818; TIPKE, Hütet das Nettoprinzip!, in: Festschrift für A. Raupach, Köln 2006, 177; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler – Die Geister, die ich rief, FR 2006, 807; DRESECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – Lohnsteuer-Merkblatt 2007, DB 2007, Beil. 2. zu Heft 9; HARDER-BUSCHNER/GOYDTKE, Neuerungen bei der Entfernungspauschale – Erhebliche Einschnitte bei den Arbeitnehmern und Mehraufwand bei den Arbeitgebern, NWB F. 6, 4761 (22.1.2007); NIERMANN, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten – Die neue Entfernungspauschale ab 2007 unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 1.12.2006, DB 2007, 17.

### A. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-1

#### I. Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s. § 9 Anm. 2.

**Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Abs. 5 Satz 1 wurde um die Bezugnahme auf § 4f ergänzt.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 3–6 wurden aufgehoben, Abs. 2 neu gefasst und in Abs. 3 die Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 gestrichen.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 2 Satz 3 wurde um einen Halbs. 2 ergänzt und in Abs. 5 Satz 1 ein Rechtsverweis auf § 4 Abs. 5 Nr. 12 aufgenommen.

E 4

*Starke*

**II. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

J 06-2

**Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung:** Die Änderung des Abs. 5 Satz 1 ist gem. § 52 Abs. 23c Satz 3 erstmals für im VZ 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind; s. dazu näher § 4f Anm. J 06-1.

**StÄndG 2007:** Die Änderungen des § 9 sind mangels besonderer Anwendungsregelung gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

**JStG 2007:** Die Änderungen des § 9 sind mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (hier: 1.1.2007, Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

**B. Grund und Bedeutung der Änderungen****I. Grund der Änderungen**

J 06-3

**Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung:** Die Ergänzung von Abs. 5 Satz 1 soll die Abziehbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten iSd. § 4f im Bereich der Überschusseinkünfte wie WK sicherstellen (BTDrucks. 16/643, 9).

**StÄndG 2007:** Die Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und die Neufassung des Abs. 2 sollen ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1545, 13) die Umsetzung des sog. „Werkstorprinzips“ bewirken. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeit seien wegen der Verbindung nicht nur zur Arbeit, sondern auch zur Wohnung im stl. Sinne gemischt veranlasst. Demnach sei der Gesetzgeber in seiner Entscheidung frei, in welchem Umfang er derartige Aufwendungen zum Abzug als Erwerbsaufwendungen zulasse. Dies schließe auch die Möglichkeit ein, derartige Aufwendungen grundsätzlich vom Abzug auszuschließen. Dies sei aus Gründen der Haushaltskonsolidierung erforderlich; die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würden deshalb der stl. unbeachtlichen Privatsphäre zugeordnet. Da es allerdings eine Reihe von Stpfl. gebe, bei denen die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überdurchschnittlich groß sei, werde in Abs. 2 für diese sog. Fernpendler eine Härtefallregelung eingeführt, indem für Wegstrecken von mehr als 20 Entfernungskilometern eine Entfernungspauschale von 0,30 €/km ab dem 21. Entfernungskilometer wie WK abgezogen werden kann. Die bisherigen Regelungen zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung und betr. den Abzug von Fahrtaufwendungen behinderter Menschen sollten als weitere Härtefallregelungen gesetzestechnisch umgegliedert, aber inhaltlich unverändert beibehalten werden (BTDrucks. 16/1545, 13 f.).

**JStG 2007:** Durch die Anfügung des neuen Halbs. 2 in Abs. 2 Satz 3 sollen auch bei Flugstrecken bzw. Strecken mit stfreier Sammelbeförderung wirtschaftlich vergleichbare Rechtsfolgen eintreten wie bei allen anderen von

der Neuregelung zur Entfernungspauschale erfassten Fällen. Zuzahlungen des ArbN bei stfreier Sammelbeförderung sollen deshalb ab dem 21. Entfernungskilometer wie WK berücksichtigt werden. Für Flugreisen wurde eine derartige Aufteilung für entbehrlich gehalten, da man typisierend davon ausgehen könne, dass der Ausschluss von An- und Abfahrtstrecken zum Flughafen einer Nichtberücksichtigung von 20 Entfernungskilometern entspreche (BTDrucks. 16/3368, 17; dazu entgegengesetzt aber BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778).

## J 06-4 II. Bedeutung der Änderungen durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

Die Ergänzung von Abs. 5 Satz 1 bewirkt, dass die rechtstechnisch im Bereich der Gewinnermittlung (§ 4f) geregelte Abziehbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten auch bei den Überschusseinkünften zur Anwendung kommt (s. auch § 4f Anm. J 06-3).

## III. Bedeutung der Änderungen durch das StÄndG 2007

### J 06-5 1. Überblick

Kernstück der Neuregelung ist der weitgehende Ausschluss der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vom WKAbzug. Dieser ist uE konzeptionell verfehlt, in der technischen Umsetzung fehlerhaft, in den Einzelheiten nicht folgerichtig und insgesamt verfassungswidrig.

### 2. Veranlassung

#### J 06-6 a) Einordnung

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll es sich bei den v. g. Aufwendungen „nach überwiegender Auffassung um gemischte Aufwendungen, also um Aufwendungen, die auch die Lebensführung betreffen“ handeln (BTDrucks. 16/1545/13). STAHLSCHMIDT (FR 2006, 818) hat bereits darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber Argumente für das Bestehen einer derartigen überwiegenden Auffassung schuldig geblieben ist.

#### J 06-7 b) Ausschließlich berufliche Veranlassung dem Grunde nach

UE handelt es sich bei den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um ausschließlich beruflich veranlasste Aufwendungen (glA zB TIPKE in Festschr. Raupach, 2006, 177 [187]; DRENSECK in Gedächtnisschr. Trzaskalik, 2005, 283 [292]; HENNRICHS, BB 2006, 584 [586]; § 9 Anm. 632 mwN aus der Rspr. des BFH). Die dagegen vorgebrachten Argumente treffen uE weitestgehend nicht zu.

**Rückfahrt privat veranlasst?** Soweit vorgetragen wird, die Fahrt zur Arbeitsstätte sei zwar beruflich veranlasst, die Rückfahrt diene aber dem Ziel, wieder nach Hause zu kommen, sei also privat veranlasst, so dass insgesamt gemischt veranlasste Aufwendungen vorlägen (KIRCHHOFF, Einkommensteuer-

Gesetzbuch, 2003, 148 f.), überzeugt dies uE nicht. Denn die Erwerbstätigkeit ist auch die wesentliche Bedingung für die Rückfahrt, ohne die Erwerbstätigkeit gäbe es keine Rückfahrt (s. näher TIPKE in Festschr. Raupach, 2006, 177 [184]). Beendet der ArbN seine Erwerbstätigkeit, zB wegen Arbeitslosigkeit oder Eintritt in den Ruhestand, so entfällt nicht nur die Hinfahrt zur, sondern auch die Rückfahrt von der Arbeitsstätte.

**Wohnortwahl privat veranlasst?** Teilweise wird auch vorgetragen, die Wahl des Wohnorts sei maßgeblich privat veranlasst, zB durch persönliche Beziehungen, höhere Lebensqualität beim Leben auf dem Lande und niedrigere Lebenshaltungskosten (KIRCHHOF, DStR 2003, Beihefter 5, 4; OFFERHAUS, BB 2006, 129 [130]). Ob das in dieser Allgemeinheit zutrifft, ist schon rein tatsächlich fraglich (vgl. instruktiv STAHLSCHEIDT, FR 2006, 818 [819]). Vor allem aber ist ein Zusammenhang mit der Frage der Veranlassung von Aufwendungen nur schwer ersichtlich. Soweit darin die Auffassung zum Ausdruck kommt, es sei gewissermaßen eine strechtl. Obliegenheit des ArbN, in einer Entfernung vom Arbeitsort zu wohnen, die Fahrtaufwendungen entbehrlich macht, wäre deren Befolgung schon tatsächlich unmöglich. In Gewerbe- und Industriegebieten zB, die sich vielfach über viele km<sup>2</sup> erstrecken und gerade nicht in innerstädtischen Bereichen belegen sind, ist aus Gründen des Immissionsschutzes eine Nutzung von Gebäuden zu Wohnzwecken regelmäßig bauplanungsrechtl. unzulässig (Ausnahmen gelten nur für Hausmeisterwohnungen uä.). Angrenzende Wohnbebauung existiert idR nicht und ist häufig auch nicht zu erstellen, weil es sich bei den angrenzenden Flächen um Außenbereich iSd. § 35 BauGB handelt, in dem die Errichtung von Wohngebäuden unzulässig ist. In all diesen Fällen ist dem ArbN im strechtl. Sinne eine Befolgung des sog. „Werkstorprinzips“ unmöglich (glA KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303 [1304]), so dass seine Wohnortwahl unter stl. Gesichtspunkten auch keine Auswirkungen haben kann.

### c) Ausschließlich berufliche Veranlassung der Höhe nach

J 06-8

Bei den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt es sich uE auch der Höhe nach um ausschließlich beruflich veranlasste Aufwendungen. Grundsätzlich erfolgt jenseits der Grenzen von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 auch in anderen Fällen des Abzugs von Aufwendungen, die dem Grunde nach durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind, keine Prüfung der Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit, sondern wird dies vielmehr der ökonomischen Rationalität des Stpfl. überlassen (s. auch TIPKE in Festschr. Raupach, 2006, 177 [185]; DRENECK in Gedächtnisschr. Trzaskalik, 2005, 283 [287 f.]). Es ist nicht ersichtlich, warum dies allein bezüglich der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anders zu beurteilen wäre (differenzierend allerdings DRENECK, DB 2007 Beil. 2 zu Heft 9, 8, der eine Abstufung nach dem Grad der Erforderlichkeit für zulässig hält). Zudem hat bereits LENK (BB 2006, 1305 [1307]) eindrucksvoll dargelegt, dass die mobilitätsbedingten Mehrkosten selbst bei vergleichsweise überschaubaren Entfernungen (10 km gegenüber 30 km) rasch Größenordnungen erreichen, die etwaige Vorteile durch niedrigere Lebenshaltungskosten im ländlichen Raum rasch mehr als aufzehren. Da der ArbN bei seiner Kostenkalkulation nicht von den Kilometersätzen einer Entfernungspauschale ausgehen kann, sondern seine tatsächlichen Kosten veranschlagen

muss, gewinnt insbes. bei Pkw.-Nutzung mit zunehmender Entfernung der technisch bedingte Wertverzehr des Kfz. dramatische Auswirkungen auf das Kalkulationsergebnis, so dass die Inkaufnahme höherer Mobilitätskosten allein aufgrund geringerer Lebenshaltungskosten abwegig erscheint.

**Beispiel:** Wohnt der Stpfl. 100 km von seiner Arbeitsstätte entfernt und pendelt an 230 Tagen/Jahr, so ergibt sich allein berufsbedingt eine jährliche Fahrleistung von 46 000 km. Selbst bei Nutzung eines Kfz. der Oberklasse mit entsprechender Haltbarkeit (und entsprechenden Anschaffungs- und Betriebskosten) bedeutet dies, dass sogar Neufahrzeuge innerhalb weniger Jahre technisch verschlissen sind und ausgetauscht werden müssen. Kalkuliert der Stpfl. seinen Aufwand nicht nur mit den Treibstoffkosten, sondern mit den gesamten Betriebskosten zzgl. einer gedachten AfA auf die vorraussichtliche Nutzungsdauer des Kfz., resultiert eine mobilitätsbedingte Mehrkostenbelastung, die ihn ökonomisch nicht veranlassen wird, deshalb eine Entfernungspauschale von 0,30 €/Entfernungskilometer in Anspruch zu nehmen.

Allerdings können im Einzelfall gerade solche erhöhten Aufwendungen den Schluss nahelegen, dass deren Inkaufnahme durch den Stpfl. auch von nicht erwerbsbezogenen Erwägungen geleitet ist. Wer – wie im Beispielfall – 100 km von seiner Arbeitsstätte entfernt wohnt, hat – auch bei Gewährung einer Entfernungspauschale in der bisherigen Größenordnung – eine so erhebliche Mehrkostenbelastung zu tragen, dass er wirtschaftlich weitaus günstiger stünde, wenn er in die Nähe seiner Arbeitsstätte umziehen würde. Tut er dies nicht, mag dies im Einzelfall von privaten Motiven mit getragen sein. Allerdings ist uE schon zweifelhaft, ob und inwieweit dies einer gesetzgeberischen Würdigung zugänglich ist. Die Gründe mögen in der Bewahrung des privaten Wohn- und Lebensumfelds liegen, können aber ebenso ökonomischer Rationalität entspringen. Wer eine neue, weit entfernte Arbeitsstelle antritt (wozu er, sofern zuvor arbeitslos, sogar arbeitsförderungsrechtl. verpflichtet ist, s. näher WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 [816]), wird vernünftigerweise einen Umzug in die Nähe des neuen Arbeitsplatzes nicht nur bis zum Ablauf der Probezeit vertagen, sondern bis zum Zeitpunkt der Erkenntnis, ob er an seiner neuen Wirkungsstätte tatsächlich reüssiert. Ähnliches gilt im Fall von Betriebsverlegungen, auch zB infolge von Umstrukturierungsmaßnahmen. Im Lichte des Grundrechts auf Freizügigkeit im Bundesgebiet (Art. 11 Abs. 1 GG) erschiene es unzumutbar, vom ArbN jederzeitige Umzugsbereitschaft zu erwarten (glA TIPKE in Festschr. Raupach, 2006, 177 [185 f.]; DRENSACK in Gedächtnisschr. Trzaskalik, 2005, 283 [292]; HENNRICHS, BB 2004, 584 [586]), die zum einen die Entstehung von Fahraufwendungen überhaupt kaum verhindern könnte (s.o.) und bei der zum anderen in konsequenter Umsetzung des „Werkstorprinzips“ auch die entsprechenden Umzugskosten vom WKAbzug ausgeschlossen sein müssten (krit. dazu mit Recht TIPKE in Festschr. Raupach, 2006, 177 [186]). Schließlich würde in einer Vielzahl von Fällen auch eine derartige jederzeitige Umzugsbereitschaft des ArbN nichts an der Entstehung von Aufwendungen ändern. Übt etwa der ArbN mehrere Erwerbstätigkeiten an unterschiedlichen Orten aus (was angesichts der zunehmenden Pauperisierung von ArbN im Niedriglohnsektor in diesem Arbeitsmarktsektor mehr und mehr Realität wird), würde der Hinzug zur einen Arbeitsstätte denknotwendig den Wegzug von einer anderen Arbeitsstätte bedeuten. Im Fall beidseits erwerbstätiger Ehegatten würde eine strechtl. Obliegenheit des einen Ehe-

gatten, in die Nähe des Arbeitsplatzes umzuziehen, regelmäßig für den anderen Ehegatten die Notwendigkeit bedeuten, von seinem Arbeitsplatz wegzuziehen. Unter Berücksichtigung des verfassungsrechtl. verbürgten (strikten) Benachteiligungsverbots für Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) dürfte dieses Dilemma unter Anwendung eines sog. „Werkstorprinzips“ verfassungskonform nicht aufzulösen sein.

#### d) Gemischte Veranlassung

J 06-9

Auch wenn man aufgrund einer möglichen privaten Mitveranlassung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Höhe nach insgesamt zu einer Beurteilung dieser Aufwendungen als gemischt veranlasst gelangt, führt dies jedoch entgegen der Gesetzesbegründung nicht zu einer Befugnis des Gesetzgebers zur beliebigen Disposition über die Abziehbarkeit derartiger Aufwendungen nach Kassenlage.

BTDrucks. 16/1545, 13: „Es ist dem Gesetzgeber darüber hinaus aber auch möglich, die Aufwendungen grundsätzlich als nicht abzugsfähige Ausgaben zu qualifizieren. Die notwendige Haushaltskonsolidierung erfordert eine derartige Einordnung. Die Wege zwischen Wohnung und Berufsstätte oder Arbeitsstätte werden der Privatsphäre zugeordnet; ...“.

Vielmehr führt auch die gemischte Veranlassung von Aufwendungen nicht automatisch zur (möglichen) Nichtabziehbarkeit. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00 (BStBl. II 2003, 534) hat entschieden, dass auch in Fällen gemischt veranlasster Aufwendungen der Gesetzgeber jedenfalls die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits beachten muss. Ausdrücklich stellt das BVerfG fest: „Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers“ (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00 aaO unter C. I. aE). Jedenfalls für Fälle beidseits erwerbstätiger Ehegatten und bei fehlender Absehbarkeit einer dauerhaften Zuordnung des ArbN zu einer Arbeitsstätte (zB infolge sog. „Kettenabordnungen“) hat es deshalb unter ausdrücklicher Betonung der „Bedingungen hoher Mobilität“ sogar nach einer Übergangsfrist von 2 Jahren die Gleichsetzung derartigen zwangsläufigen Aufwands mit beliebiger disponibler privater Einkommensverwendung für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00 aaO unter C. II. 2. und 3.; zust. zB HENNRICHS, BB 2004, 584 [587 f.]; i. Erg. glA KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303 [1305 f.]; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 [817]; DRENSECK in Gedächtnisschr. Trzaskalik, 2005, 283 [288 f.]; STAHL-SCHMIDT, FR 2006, 818 [821]).

Rspr. und Schrifttum sind daher weitgehend einig in der Beurteilung der Neuregelung als verfassungswidrig auch dann, wenn die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als gemischt veranlasst beurteilt werden (Nds. FG v. 27.2.2007 – 8 K 549/06, nv.; Nds. FG v. 2.3.2007 – 7 V 21/07, nv.; FG Saarl. v. 22.3.2007 – 2 K 2442/06, nv.; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 [817]; KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303 [1305 f.]; DRENSECK in Gedächtnisschr. Trzaskalik, 2005, 283 [288 f.]; STAHL-SCHMIDT, FR 2006, 818 [821]; aA allerdings zB FG Ba.-Württ. v. 7.3.2007 – 13 K 283/06, nv.; FG Köln v. 29.3.2007 – 10 K 274/07, nv., die § 9 Abs. 2.

Satz 2 nF als Subventionsnorm beurteilen, uE unzut., da kein Subventionszweck erkennbar; s.u.).

### 3. Rechtfertigung von Abs. 2 Satz 2 nF

#### J 06-10 a) Als „Härtefallregelung“?

Gem. Abs. 2 Satz 2 ist „zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen“ ab dem 21. Entfernungskilometer eine Entfernungspauschale von 0,30 €/Entfernungskilometer „wie“ WK abziehbar. Die systematische Einordnung dieser Neuregelung ist unklar und jedenfalls auf Basis der bislang vorgenommenen Versuche nicht schlüssig möglich. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1545, 13) soll es sich um „Härtere Regelungen“ handeln. IVm. Abs. 2 Satz 1 („Keine WK sind ...“) widerspricht dies den Denkgesetzen. Wenn Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem Grunde nach keine WK sind, können sie nicht durch ihre außergewöhnliche Höhe zu WK vergleichbaren Aufwendungen werden. Das wäre so, also ob man Bewirtungsaufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen erklärte, bei gehörigem Verzehr von Kaviar, Trüffeln und Champagner aber zur Vermeidung von Härten den Abzug „wie“ Erwerbsaufwendungen zulassen würde.

#### J 06-11 b) Als Subventionsnorm?

FG Ba-Württ. v. 7.3.2007 – 13 K 283/06, nv., und dem folgend FG Köln v. 29.3.2007 – 10 K 274/07, nv., verstehen Abs. 2 Satz 2 nF als Subventionsnorm. Derartige Normen bedürfen nach überkommener (und von den genannten FG auch nicht in Frage gestellten) Dogmatik des Steuerverfassungsrechts einer Rechtfertigung hinsichtlich ihrer Gestaltungswirkungen (grundlegend BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 194 ff.). Für die Gestaltungswirkung sollte mithin ein Gestaltungszweck benennbar sein, technischer formuliert, für die Subventionswirkung ein Subventionszweck. Der ist für Abs. 2 Satz 2 im Kontext der Neuregelung nicht denkbar. Wenn leitender Grundsatz der Neuregelung ein sog. „Werkstorprinzip“ ist (so ausdrücklich BTDrucks. 16/1545, 13), also die Erwartung an den ArN, in unmittelbarer Nähe seiner Arbeitsstätte zu ziehen, dann ist es dazu widersprüchlich, die Wohnsitznahme oder -beibehaltung in mehr als 20 km Entfernung durch die Gewährung einer Entfernungspauschale zu subventionieren.

Darüber hinaus würde eine Rechtfertigung von Abs. 2 Satz 2 nF als Subventionsnorm auf grundsätzliche Bedenken stoßen. In der bisherigen Diskussion wurde die Abschaffung der Entfernungspauschale immer wieder unter Hinweis auf deren angeblichen Charakter als nicht gerechtfertigte Subvention gefordert (krit. und differenzierend dazu mit Recht HENNRICHS, BB 2004, 584 [587]). Ließe sich die weitestgehend unveränderte Übernahme von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 aF nach Abs. 2 Satz 2 nF, lediglich unter Wegfall der Abziehbarkeit der Aufwendungen für die ersten 20 Entfernungskilometer, tatsächlich nunmehr als gerechtfertigte Subvention einordnen, würde dies uE eine nur schwer erklärable Beliebigkeit stsystematischer Rechtfertigungsargumente indizieren, die so weder gewollt noch wünschenswert sein kann.



#### 4. Folgerichtigkeit

J 06-12

Der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstands einen weiten Entscheidungsspielraum. Jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Stpfl. bei der Ausgestaltung die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd. Belastungsgleichheit umsetzen (stRspr. des BVerfG, zB BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl. II 2003, 534 unter C. I.1. b der Entscheidungsgründe mwN). Ausnahmen von dieser folgerichtigen Umsetzung bedürfen – insbes. für den Bereich des EStRechts – eines besonderen sachlichen Grundes.

Diesen Anforderungen genügt die Neuregelung nicht. Ausgangspunkt ist nunmehr die Grundentscheidung des Gesetzgebers für das sog. „Werkstorprinzip“, also die Zuordnung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur stl. unbeachtlichen Privatsphäre (so ausdrücklich BMF v. 4.5.2007, FR 2007, 610; s. auch NIEMANN, DB 2007, 17 [18]) des Stpfl. gem. Abs. 2 Satz 1. Dazu steht bereits im Widerspruch die Regelung des Abs. 2 Sätze 2 und 3, die für Entfernungen von mehr als 20 km dem Stpfl. in Fortführung der bisherigen Rechtslage den Abzug einer Entfernungspauschale (Satz 2) bzw. der tatsächlichen Kosten (Satz 3) gestattet (s. dazu NIEMANN, DB 2007, 17 [18]). Zwar versucht der Gesetzgeber, sich mit der Einordnung „wie“ WK einer systematischen Einordnung der entsprechenden Abzugsbeträge zu entziehen. Aus dem systematischen Zusammenhang ergibt sich jedoch eindeutig, dass es sich insoweit nur um Erwerbsaufwendungen handeln kann. Hätte der Gesetzgeber die entsprechenden Aufwendungen als unvermeidbare Privataufwendungen angesehen, hätte deren Abzug ohne Systembruch nur im Bereich der Regelungen über SA oder agB erfolgen können. Ein besonderer Rechtfertigungsgrund dafür, grundsätzlich nicht als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst angesehene Aufwendungen ab einer bestimmten Entfernung doch wieder als erwerbsbedingt anzusehen, ergibt sich aber weder aus der Gesetzesbegründung noch wäre er sonst erkennbar (s.o. „Härtefallregelung“). Gleiches gilt für den Ansatz einer Entfernungspauschale im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bereits ab dem 1. Entfernungskilometer (krit. deshalb auch § 9 Anm. 632 aE); auch hier ist weder in der Gesetzesbegründung vorgetragen noch sonst ersichtlich, warum die Familienheimfahrten gegenüber anderen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte privilegiert werden. Schließlich ist die mangelnde Folgerichtigkeit durch den Ansatz einer – schon bisher verfehlten (HENNRICH, BB 2004, 584 [587]) – „Entfernungs“pauschale, also unabhängig von der Entstehung tatsächlicher Kosten, durch die Neuregelung noch verschärft worden. Nunmehr wird demjenigen, der wenige Kilometer von seiner Arbeitsstätte entfernt wohnt, der Abzug sämtlicher Fahrtaufwendungen abgeschnitten, während dem Mitglied einer Fernpendler-Fahrgemeinschaft der Abzug einer Entfernungspauschale zugebilligt wird, die möglicherweise sogar seine tatsächlichen Aufwendungen übersteigt (krit. deshalb DRENECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 8 f.). Und schließlich ist auch die Regelung in Satz 11, nach der behinderte Menschen unter bestimmten Voraussetzungen anstelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ansetzen können, rechtstechnisch durch die weitgehend unveränderte Über-

nahme der bisherigen Regelung aus Abs. 2 Satz 3 aF misslungen und systematisch verfehlt, da nicht erkennbar ist, warum und wie die Grundentscheidung des Gesetzgebers, die Fahrtaufwendungen nicht der Erwerbssphäre zuzuordnen, durch den Umstand der Behinderung modifiziert werden kann. Wenn richtig ist, dass der Gesetzgeber „diese Aufwendungen dem Anwendungsbereich des objektiven Nettoprinzips entzogen“ hat (so ausdrücklich BMF v. 4.5.2007, FR 2007, 610), widerspricht es den Denkgesetzen, sie im Wege von Härtefallregelungen wieder in dessen Anwendungsbereich zurückzuführen. Härtefallregelungen können nicht die objektive Veranlassung von Aufwendungen modifizieren, sondern allenfalls deren Berücksichtigung im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips. Von einer folgerichtigen Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung iSd. Rspr. des BVerfG kann mithin keine Rede sein (glA zB DRENSECK, DB 2007, Beil 2 zu Heft 9, 4: „Widersinnigkeit offensichtlich“, „nicht durch Folgerichtigkeit, sondern durch Willkür geprägt“; § 9 Anm. 632: „Bruch der Rechtsordnung“).

J 06-13

#### IV. Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

Bei der Anfügung des Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 handelt es sich um eine „Reparatur“ der Änderung durch das StÄndG 2007 (DRENSECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 4). Die ursprüngliche Regelung durch das StÄndG 2007 mit der wortgleichen Übernahme von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 aF nach Abs. 2 Satz 3 hätte dazu geführt, dass entgegen der gesetzgeberischen Intention Aufwendungen für Flugstrecken überhaupt nicht mehr zu berücksichtigen gewesen wären, dgl. Zuzahlungen des ArbN bei stfreier Sammelbeförderung gem. § 3 Nr. 32 auch nicht, soweit sie auf Streckenanteile ab dem 21. Entfernungskilometer entfallen. Das hätte zu weiteren Verwerfungen innerhalb der Neuregelungen des Abzugs der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geführt.

J 06-14

#### Erläuterungen zu den Änderungen des § 9

Zu den Änderungen durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 und durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 s. vorstehend Anm. J 06-4 und Anm. J 06-6.

**StÄndG 2007:** Wesentlicher Inhalt der Änderungen ist die Abschaffung der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zum 20. Entfernungskilometer (s. dazu grundsätzlich Anm. J 06-5) unter weitestgehender Beibehaltung der bisherigen Regelung im Übrigen. Im Einzelnen ist auf Folgendes hinzuweisen (s. ausführl. § 9 Anm. 635 ff.):

► *Berechnung der Entfernungspauschale (Abs. 2 Sätze 2–6 und 10):* Der Satz beträgt nach wie vor 0,30 €/Entfernungskilometer, ist aber erst ab dem 21. Entfernungskilometer anzusetzen, der Höchstbetrag liegt weiterhin grundsätzlich bei 4500 €/Kj., ein höherer Betrag kann nur bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kfz. angesetzt werden. Höhere tatsächliche Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sind

E 12

*Starke*

##202##

wegen des Wegfalls von Abs. 2 Satz 2 aF und der in Abs. 2 Satz 10 nF geregelten umfassenden Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nicht mehr zu berücksichtigen (glA HARDER-BUSCHNER/GOYDTKE, NWB F. 6, 4761 [4772]; CHRISTOFFEL, INF 2006, 616 [618]), ebensowenig wie Unfallkosten. Die Regelung zur Ermittlung der maßgeblichen Entfernung wurde unverändert von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 aF und – bei mehreren Wohnungen des ArbN – von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 nach Abs. 2 Sätze 4 und 6 nF übernommen, ebenso die Sonderregelung zur Berücksichtigung (ggf. stfreier) ArbGLEistungen von Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 nach Abs. 2 Satz 5. Aufgrund der Ausgestaltung des Abzugstatbestands als „Entfernungs“pauschale und nicht als „Kosten“pauschale verbleibt es auch nach der Neuregelung beim Ansatz einer Entfernungspauschale auch dann, wenn dem ArbN tatsächlich keine Aufwendungen entstanden sind (BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778).

► *Doppelte Haushaltsführung (Abs. 2 Sätze 7–9)*: Die bisher in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 enthaltene Regelung zur Berücksichtigung von notwendigen Mehraufwendungen bei einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung wurde aufgespalten. Während die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung selbst weiterhin gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 und 2 als WK abziehbar sind, werden die Aufwendungen für die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anfallenden Familienheimfahrten nunmehr über Abs. 2 Sätze 7–9 nF dem Anwendungsbereich der Entfernungspauschale zugeordnet und sind nur noch „wie“ WK abziehbar (krit. zu dieser Inkonsequenz mit Recht DRENSECK, DB 2007, Beil. 2 zu Heft 9, 4). Im Unterschied zur Regelung der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist diese für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung allerdings bereits ab dem 1. Entfernungskilometer anzusetzen (krit. dazu § 9 Anm. 632 aE und Anm. J 06-5 „Folgerichtigkeit“); auch die Begrenzung auf 4500 €/Kj. gilt hier nicht (BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778).

► *Behinderte Menschen (Abs. 2 Sätze 11 und 12)*: Die Berücksichtigung der Aufwendungen behinderter Menschen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist sachlich unverändert aus Abs. 2 Sätzen 3 und 4 aF nach Abs. 2 Sätze 11 und 12 übernommen worden. Aufgrund des geänderten systematischen Zusammenhangs hat diese Änderung aber erhebliche materielle Auswirkungen, die der Gesetzgeber wohl nicht gesehen hat, aber nach dem Gesetzeswortlaut zwingend sind. Abs. 2 Satz 11 nF besagt (ebenso wie bisher Abs. 2 Satz 3 aF), dass behinderte Menschen unter bestimmten weiteren Voraussetzungen an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen können. Aus der systematischen Einordnung in Abs. 2 ergibt sich, dass das Gesetz auch die Wegeaufwendungen behinderter Menschen nicht mehr dem WKBereich zuordnet, sondern lediglich deren technische Behandlung „wie“ WK zulässt. Dieser Abzug ist auch nicht uneingeschränkt möglich, sondern nur „an Stelle“ der Entfernungspauschale; die Formulierung „an Stelle der Entfernungspauschale“ bedeutet, dass der Abzug der tatsächlichen Aufwendungen sachlich nur in dem Rahmen möglich ist, in dem auch eine Entfernungspauschale anzusetzen wäre.

Gem Abs. 2 Satz 2 ist die Entfernungspauschale aber nur „zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen“ ab dem 21. Entfernungskilometer anzusetzen. Daraus folgt zwingend, dass auch behinderte Menschen die tatsächlichen Aufwendungen nur noch in dem sachlichen Umfang ansetzen können, in dem auch eine Entfernungspauschale anzusetzen wäre, also erst ab dem 21. Entfernungskilometer.

Bei dieser Rechtswirkung handelt es sich zwar offensichtlich um die Auswirkung eines gesetzgeberischen Versehens, indem die bisher in Abs. 2 Satz 3 aF enthaltene Formulierung „an Stelle der Entfernungspauschale“ unbeachtet in Abs. 2 Satz 11 nF übernommen wurde. Nach dem bisherigen Regelungszusammenhang führte dies zum vollständigen Ansatz der tatsächlichen Kosten, da auch die Entfernungspauschale ab dem 1. Entfernungskilometer anzusetzen war. Nach dem neuen Regelungszusammenhang ist unausweichliche und durch Auslegung nicht zu überwindende Folge, dass auch behinderten Menschen der Abzug der tatsächlichen Aufwendungen erst ab dem 21. Entfernungskilometer zusteht.

AA zB HARDER-BUSCHNER/GOYDTKE, NWB F. 6, 4761 (4772); NIERMANN, DB 2007, 17 (22); BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778 (warum danach in diesen Fällen sogar Unfallkosten entgegen dem klaren Wortlaut von Abs. 2 Satz 10 und der gesetzgeberischen Zielsetzung zusätzlich abziehbar sein sollen, bleibt unerfindlich; in Bezug auf die Berücksichtigung von Unfallkosten sind behinderte Menschen uE unter keinem denkbaren stl. Gesichtspunkt schutzbedürftiger als andere Stpfl.); unklar CHRISTOFFEL, INF 2006, 616 (619); krit. aber zu Recht § 9 Anm. 639 mwN unter Hinweis auf den klaren Gesetzeswortlaut.

## § 9a

### Pauschbeträge für Werbungskosten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und  
Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

<sup>1</sup>Für 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;
3. von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1, 1a und 5:  
ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

<sup>2</sup>Der 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 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. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis einschl. VZ 2005:* s. § 9a Anm. J 04–1 mit Hinweisen zum AltEinkG v. 5.7.2004.

► *Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a betrifft den Abzug des ArbN-Pauschbetrags von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Es wurde ein zweiter Halbsatz angefügt, wonach Aufwendun-

gen gem. § 4f (= erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten) neben dem ArbN-Pauschbetrag im Zusammenhang mit Einkünften aus § 19 gesondert abzuziehen sind. Weitere Änderungen hat § 9a nicht erfahren. Die Ergänzung des § 9a ist Bestandteil der umfassenden Neuregelung des Abzugs für Kinderbetreuungskosten.

**Zeitliche Anwendung der Neuregelung** erstmals für ab dem VZ 2006 geleistete Aufwendungen, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind (§ 52 Abs. 1, Abs. 12c). Für im VZ 2006 geleistete erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten lässt die FinVerw. in BMF v. 19.1.2007 (BStBl. I 2007, 184 Tz. 37) wegen rückwirkender Anwendung ab Beginn des Kj. (also bereits vor Verkündung des Gesetzes) bestimmte Nachweiserleichterungen zu.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

Die Ergänzung des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a um einen zweiten Halbsatz bewirkt, dass bestimmte erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten neben dem ArbN-Pauschbetrag bei den Einkünften aus § 19 abgezogen werden können (ähnlich Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/643, 9). Es erfolgt ein direkter Rechtsverweis auf die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten gem. § 4f, die „wie Betriebsausgaben“ behandelt werden. Der erwerbsbedingte Aufwendungsbezug bei § 19 wird damit erweitert; eine Anrechnung auf den ArbN-Pauschbetrag erfolgt nicht.

**Steuersystematische Bedeutung:** Es handelt sich um eine Sozialzwecknorm mit familienpolitischer Zielsetzung. Denn durch die Möglichkeit der stl. Berücksichtigung bestimmter erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten neben dem ArbN-Pauschbetrag (= typisierte Abgeltung sämtlicher Erwerbsaufwendungen eines ArbN) wird die Vereinbarkeit von Familie und Beruf auch im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung (§ 19) verbessert. Daneben bezweckt die Erweiterung der Erwerbsabzüge gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a als beschäftigungspolitische Maßnahme Anreize für legale Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten. Der Vereinfachungszweck des ArbN-Pauschbetrags wird dadurch (jedenfalls teilweise) konterkariert; die Abzugserweiterung um erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten ist ein „steuersystematischer Fremdkörper“.

*Hinweis:* Für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit Einkünften gem. § 19 ist die Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte möglich (§ 39a Abs. 1 Nr. 1), wobei die Mindestgrenze des § 39a Abs. 2 Satz 4 in Höhe von 600 € zu beachten ist. Steuersystematisch sind die Regelungen im LStErmäßigungsverfahren nicht vollumfänglich an die Ergänzung des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a angepasst worden; denn ein Überschreiten des ArbN-Pauschbetrags von 920 € ist zur Geltendmachung der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten gerade nicht erforderlich.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Für den einzelnen ArbN bewirkt die Möglichkeit zur Geltendmachung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten neben dem Pauschbetrag (920 €) eine jährliche zusätzliche maximale StEntlastung von 1800 € zzgl. SolZ und KiSt. (45 % von maximal 4000 €). Gesamtwirtschaftlich betrachtet löst die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten über die verschiedenen Regelungsbereiche hinweg ins-

gesamt rd. 460 Mio. € Mindereinnahmen für Bund, Länder und Gemeinden bei voller Jahreswirkung aus.

### Erläuterungen zur Änderung des § 9a

J 06-3

Die Regelung weist trotz ihrer Kürze verschiedene Ungereimtheiten auf. Erläuterungen aus Sicht der FinVerw. enthält das BMF-Schreiben v. 19.1.2007 (BStBl. I 2007, 184, insbes. in Tz. 25–27, 30).

**Abziehbarkeit neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag („daneben“):** Die Neuregelung enthält eine Bereichsausnahme von der Abgeltungswirkung des ArbN-Pauschbetrags bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für bestimmte erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten; Entsprechendes gilt nach Auffassung der FinVerw. bei bestehender Betriebsausgabenpauschale. Die anderen Überschusseinkunftsarten (§§ 20, 21, 22) sind nicht von § 9a Nr. 1 betroffen. Technisch betrachtet erfolgt bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 19 zunächst der Abzug des ArbN-Pauschbetrags in Höhe von 920 € von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit; erst anschließend sind die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten bis zur Höhe von max. 4000 € abzuziehen. Dies ergibt sich zwar nicht zwingend aus dem Gesetzeswortlaut, aber aus der Systematik von Pauschbetrag und Bereichsausnahme. Das Verlustentstehungsverbot gem. § 9a Satz 2 Halbs. 2 gilt nur für den ArbN-Pauschbetrag, nicht für die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten; insoweit können demnach auch negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entstehen. Die Bereichsausnahme für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten gilt ausdrücklich nicht für Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2; die Abgrenzung zwischen § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. b gewinnt damit an Bedeutung. Schließlich erkennt die FinVerw. in BMF v. 19.1.2007 (BStBl. I 2007, 184 Tz. 30) ausdrücklich an: Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten können auch bei einer Ausbildung im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses anfallen und neben § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Berücksichtigung finden.

**Abziehbarkeit von „Aufwendungen nach § 4f“:** Neben dem ArbN-Pauschbetrag sind nur „Aufwendungen nach § 4f“ gesondert bei den Einkünften aus § 19 abziehbar. Die Tatbestandsvoraussetzungen und Nachweiserfordernisse (Rechnung und Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers) des § 4f müssen damit auch für Zwecke der Bereichsausnahme des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a vollumfänglich erfüllt sein. Dies bedeutet (vereinfacht): Es muss sich um Betreuungskosten erwerbstätiger Alleinerziehender oder beiderseits erwerbstätiger Eltern für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres handeln, die in Höhe von zwei Dritteln der Betreuungskosten, höchstens 4000 € pro VZ, „wie Werbungskosten“ neben dem ArbN-Pauschbetrag abziehbar sind; die Betreuungskosten sind dann beruflich veranlasst (= erwerbsbedingt). Begünstigt sind auch entsprechende Aufwendungen für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres (ab VZ 2007: 25. Lebensjahres) eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande sind, sich selbst zu unterhalten. Der direkte Rechtsverweis auf § 4f, der steuersystematisch im Bereich der

betrieblichen Einkünfteermittlung angesiedelt ist, erscheint missverständlich. Gemeint ist wohl in Anlehnung an § 9 Abs. 5 eine sinngemäße Geltung des § 4f; denn Erwerbsaufwendungen in der Kategorie „wie Betriebsausgaben“ sind im Bereich der Einkünfte nach § 19 nicht vorstellbar. Da die Höchstbetragsbegrenzung des § 4f und seine sinngemäße Geltung im Bereich der Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5) inhaltlich eine (unwiderlegbare) Typisierung beinhaltet, enthält § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a nunmehr eine Art „Doppelpauschale“: Zum einen den typisierten Erwerbsabzug in Gestalt des ArbN-Pauschbetrags, der nur bei individuellem Nachweis höherer WK überschreitbar ist, zum anderen die Höchstbetragstypisierung für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f. Kritisch zum Abzugssystem für Kinderbetreuungskosten unter einfachgesetzlichen und verfassungsrechtl. Aspekten s. HEY, NJW 2006, 2001; vgl. ergänzend auch MELCHIOR, DStR 2006, 681; HILLMOTH, Inf. 2006, 377; NOLTE, NWB 17/2007, 1423 (v. 23.4.2007). Aus der Rspr. mit verfassungskonformer Auslegung des § 9 Abs. 1 s. FG Köln v. 1.8.2006, DStRE 2007, 349, nrkr., Az. BFH VI R 60/06.

**Bestimmte Kinderbetreuungskosten „sind ... gesondert abzuziehen“:** § 4f selbst regelt, dass erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als Erwerbsaufwendungen bei den Gewinneinkünften abgezogen werden „können“. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2 beinhaltet dagegen vom Wortlaut her eine Abzugspflicht. Dies bedeutet: Sofern der Stpfl. bei seiner Einkunftsermittlung nach § 19 erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten geltend machen will und ansonsten keine weiteren über dem ArbN-Pauschbetrag liegenden individuellen WK nachweisen kann, müssen die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten abgezogen werden.



## 5. Sonderausgaben

## § 10

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(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 13 805 Euro im Kalenderjahr. <sup>2</sup>Der Antrag kann jeweils nur für ein Kalenderjahr gestellt und nicht zurückgenommen werden. <sup>3</sup>Die Zustimmung ist mit Ausnahme der nach § 894 Abs. 1 der Zivilprozessordnung als erteilt geltenden bis auf Widerruf wirksam. <sup>4</sup>Der Widerruf ist vor Beginn des Kalenderjahres, für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 4 gelten für Fälle der Nichtigkeit oder der Aufhebung der Ehe entsprechend;
- 1a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. <sup>2</sup>Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, Doppelbuchstabe bb ergibt;
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 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.

<sup>2</sup>Zu 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. 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;
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.** <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. <sup>3</sup>Ist 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. <sup>4</sup>Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung nachweist;
6. (weggefallen);
7. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 4000 Euro im Kalenderjahr. <sup>2</sup>Bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen, gilt Satz 1 für jeden Ehegatten. <sup>3</sup>Zu den Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung. <sup>4</sup>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und 6b, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 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 Ausbil-**

ung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. <sup>2</sup>Erwachsen 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. <sup>3</sup>Bei 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. <sup>4</sup>Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. <sup>5</sup>Ist 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. <sup>6</sup>Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung nachweist;

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) <sup>1</sup>Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 Satz 2 sind bis zu 20 000 Euro zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich der Höchstbetrag. <sup>3</sup>Der Höchstbetrag nach Satz 1 oder 2 ist bei Steuerpflichtigen, die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 gehören oder 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. <sup>4</sup>Im Kalenderjahr 2005 sind 60 **Prozent** der nach den Sätzen 1 bis 3 ermittelten Vorsorgeaufwendungen anzusetzen. <sup>5</sup>Der 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. <sup>6</sup>Der **Prozentsatz** in Satz 4 erhöht sich in den folgenden Kalenderjahren bis zum Kalenderjahr 2025 um je 2 **Prozentpunkte** je Kalenderjahr.

(4) <sup>1</sup>Vorsorgeaufwendungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 können je Kalenderjahr bis 2400 Euro abgezogen werden. <sup>2</sup>Der Höchstbetrag beträgt 1500 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. 62 oder § 3 Nr. 14 erbracht werden. <sup>3</sup>Bei zusammenveranlagten Ehegatten bestimmt sich der gemeinsame Höchstbetrag aus der Summe der jedem Ehegatten unter den Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 zustehenden Höchstbeträge.

(4a) <sup>1</sup>Ist in den Kalenderjahren 2005 bis 2019 der Abzug der Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 **Buchstabe a und Nr. 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. <sup>2</sup>Mindestens ist bei Anwendung des Satzes 1 der Betrag anzusetzen.

zen, 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.<sup>3</sup> 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: Dipl.-Finanzwirt Dr. Alexander **Kratzsch**, Richter am FG, Bünde  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen  
 zu den Änderungen des § 10

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Gesetzesänderungen</b>		5. Änderung des Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 . . . . .	J 06-8
1. Rechtentwicklung . . .	J 06-1	6. Änderung in Abs. 1 Nr. 8	
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Gesetzesänderungen . .	J 06-2	a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-9
		b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-10
<b>II. Grund und Bedeutung der Änderungen des § 10</b>		7. Änderung des Abs. 1 Nr. 9	
1. Änderung des Einleitungssatzes in § 10 Abs. 1 . . . . .	J 06-3	a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-11
2. Änderung des Abs. 1 Nr. 2 . . . . .	J 06-4	b) Bedeutung der Neuregelung . . . . .	J 06-12
3. Änderung des Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b . . . . .	J 06-5	8. Abs. 2 Nr. 1	
4. Änderung des Abs. 1 Nr. 5		a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-13
a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-6	b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-14
b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-7	9. Änderung des Abs. 4a (Günstigerprüfung)	
		a) Grund der Änderung . . . . .	J 06-15
		b) Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-16

## Erläuterungen zu § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8 und Abs. 4a

	Anm.		Anm.
<b>I. Kinderbetreuungskosten für Kinder vom 3. bis zum 6. Lebensjahr (Abs. 1 Nr. 5)</b>		<b>II. Kinderbetreuungskosten bei Krankheit der Eltern (Abs. 1 Nr. 8)</b>	J 06-23
1. Überblick über die von Abs. 1 Nr. 5 erfassten Aufwendungen . . . . .	J 06-17	<b>III. Günstigerprüfung (Abs. 4a)</b>	
2. Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung . . . . .	J 06-18	1. Neuregelung der Günstigerprüfung ab dem VZ 2006 „zuzüglich des Erhöhungsbetrages nach Satz 3“ (Abs. 4a Satz 1) . . . . .	J 06-24
3. Zum Haushalt gehörendes Kind iSd. § 32 Abs. 1, welches das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet hat . . .	J 06-19	2. Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 1) . . . . .	J 06-25
4. Nicht unbeschränkt steuerpflichtige Kinder (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3) . .	J 06-20	3. Entsprechende Geltung von Abs. 3 Sätze 4 und 6 (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2) . . . . .	J 06-26
5. Rechnung und Nachweis (Abs. 1 Nr. 5 Satz 4) . . . . .	J 06-21	4. Mindestbetrag (Abs. 4a Satz 2) . . . . .	J 06-27
6. Abzugsumfang . . . . .	J 06-22	5. Auswirkung der Neuregelung bei anderen Fallgruppen (insbesondere Arbeitnehmer) . . .	J 06-28

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10

**Schrifttum:** BALLOF, Die Neuregelung der Kinderbetreuungskosten, EStB 2006, 259; HILLMOTH, Neuregelung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten ab 2006, INF 2006, 377; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 4273 (2006); MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, DStR 2006, 681; RISTHAUS, JStG 2007: Günstigerprüfung innerhalb der Günstigerprüfung für Rürup-Rentenbeiträge, DB 2006, 2773; SEILER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, DStR 2006, 1631; TAUSCH/PLENKER, Steuerliche Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006, das Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse und das Steueränderungsgesetz 2007, DB 2006, 1512; WARNKE, Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, EStB 2006, 182; CHRISTOFFEL, Neuregelungen durch das Steueränderungsgesetz 2007, Inf. 2007, 616; GUNSENHEIMER, Schema für die Ermittlung der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen nach dem JStG 2007, Steuer und Studium 2007, 218; KRATZSCH, Konfliktstoff beim häuslichen Arbeitszimmer, PFB 2007, 9.

## I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Gesetzesänderungen

### 1. Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2006:** s. § 10 Anm. 4.

**Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 5.5.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Der Einleitungssatz in § 10 wurde den anderen Änderungen durch das Ges. v. 5.5.2006 angepasst, indem für einen SA-Abzug Aufwendungen zugelassen werden, wenn sie weder BA noch WK sind oder *wie* BA oder WK behandelt werden.

Abs. 1 Nr. 5 wurde neu eingefügt und trat an die Stelle des bisherigen § 33c, der für Aufwendungen für Rahmen der Kinderbetreuung bis einschließlich VZ 2005 galt. Abs. 1 Nr. 8 ist – wie Abs. 1 Nr. 5 (für Kinder ab dem 3. bis zum 6. Lebensjahr) – ebenfalls neu in § 10 eingefügt worden.

**StÄndG 2007 v. 26.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Nr. 7 Satz 4 wurde die Angabe „§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Abs. 2“ durch die Angabe „§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 2“ ersetzt. In Abs. 1 Nr. 8 wurde die Altersgrenze von 27 auf 25 Jahre gesenkt und in § 52 Abs. 24 der Satz 2 ergänzt, wonach § 10 Abs. 1 Nr. 8 erstmals für Kinder anzuwenden ist, die im VZ 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):

► *In Nr. 2 Buchst. b* wurde der Halbsatz „für die er Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 *erhält*“ durch den Halbsatz „für die er *Anspruch* auf Kindergeld oder auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 *hat*“ ersetzt.

► *In Nr. 3 Buchst. b* wurde die Angabe „Satz 2 bis 5“ durch die Angabe „Satz 2 bis 6“ ersetzt.

► *Abs. 1 Nr. 9* wurde insoweit geändert, als nunmehr Aufwendungen für den Besuch einer Schule für ein Kind gefördert werden, für das der Stpfl. Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat, unabhängig davon, ob tatsächlich Kindergeld gezahlt wird.

► *In Abs. 2 Nr. 1* wurde in Buchst. c nach dem Wort „Sozialversicherungsträger“ das Wort „oder“ eingefügt, um in Abs. 1 Nr. 2 den Buchst. d mit dem Zusatz „an einen Anbieter im Sinne des § 80“ anfügen zu können.

► *In Abs. 4a* wurde die Angabe „Absatz 1 Nr. 2 und 3“ durch die Angabe „Absatz 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3“ ersetzt und vor dem Wort „günstiger“ wurden die Wörter „zuzüglich des Erhöhungsbetrags nach Satz 3“ eingefügt. Außerdem wurden Satz 2 (sog. Mindestabzug) und Satz 3 (Erhöhungsbetrag) angefügt.

### 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Gesetzesänderungen

J 06-2

**Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung:** Der zeitliche Anwendungsbereich von § 10 Abs. 1 idF des Ges. v. 5.5.2006 korrespondiert zwangsläufig – auch wenn in § 52 Abs. 24 keine ausdrückliche Regelung für den Einleitungssatz in § 10 Abs. 1 enthalten ist – mit dem zeitlichen Anwendungsbereich des neu eingefügten § 4f und des

geänderten § 9 Abs. 5. Die Vorschrift ist somit erstmals für im VZ 2006 geleistete Aufwendungen anwendbar, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind.

Die Neuregelung in Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 gilt nach § 52 Abs. 24 ebenso wie § 4f erstmals für im VZ 2006 geleistete Aufwendungen, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind. Problematisch ist dies, wenn Leistungen bereits in 2005 erbracht, aber erst in 2006 bezahlt worden sind. Hier gilt § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 noch nicht, § 33c aber bereits nicht mehr, so dass insoweit eine planwidrige Lücke besteht. Denn ein Abzug von Kinderbetreuungskosten sollte nicht erschwert, sondern erleichtert werden. Daher muss § 33c, um diese Lücke zu schließen, weiterhin auf diese Fälle angewendet werden (vgl. auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 33c Rn. 1; FROTSCHER, § 10 Rn. 123). Ebenso dürften etwaige im Jahr 2005 geleisteten Vorauszahlungen für Leistungen des Jahres 2006 nicht nach Abs. 1 Nr. 5, sondern noch nach § 33c EStG und den aus dieser Vorschrift folgenden Einschränkungen abziehbar sein.

§ 10 Abs. 1 Nr. 8 setzt nach § 52 Abs. 24 neben der Entstehung von Aufwendungen ab dem VZ 2006 nach Satz 2 voraus, dass eine körperliche, geistige oder seelische Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Für Kinder, die wegen einer vor dem 1.1.2007 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 Abs. 1 Nr. 8 weiterhin in der für die Zeit vom 1.1. bis zum 31.12.2006 gültigen Fassung anzuwenden (§ 52 Abs. 24 Satz 2).

**StÄndG 2007:** Die Änderung in Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 trat – einhergehend mit der Änderung zur Entfernungspauschale (und zum häuslichen Arbeitszimmer, dazu s.u. Anm. J 06-8) – zum 1.1.2007 in Kraft (§ 52 Abs. 1).

§ 10 Abs. 1 Nr. 8 idF des StÄndG 2007 mit der abgeänderten Altersgrenze von nur 25 Jahren statt 27 Jahren ist erstmals für Kinder anzuwenden, die im VZ 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 1.1.2007 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 31.12.2006 gültigen Fassung anzuwenden.

**JStG 2007:** Nach Art. 20 Abs. 1 des JStG 2007 traten die Regelungen des JStG am Tage nach Verkündung des JStG 2007 (18.12.2006) in Kraft. Sie ist daher gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden.

Auch § 10 Abs. 4a (Günstigerprüfung) trat rückwirkend zum 1.1.2006 in Kraft, allerdings nicht schon zum 1.1.2005, obwohl das AltEinkG bereits zum 1.1.2005 eingeführt wurde.



## II. Grund und Bedeutung der Änderungen des § 10

### 1. Änderung des Einleitungssatzes in § 10 Abs. 1

J 06-3

**Grund der Änderung:** Die Ergänzung in Abs. 1 stellt sicher, dass für Aufwendungen, die bereits nach § 4f oder § 9 Abs. 5 begünstigt sind, eine Berücksichtigung als SA ausscheidet (BTDrucks. 16/643, 9).

**Bedeutung der Änderung:** Die Ergänzung von Abs. 1 ist im Zusammenhang mit der Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten als WK bzw. BA zu betrachten. Neu ist, dass ein SA-Abzug auch hinsichtlich Aufwendungen ausscheidet, die „wie“ WK bzw. BA abgezogen werden können. Dies ist nur konsequent. Die Regelung stellt sicher, dass auch für die Aufwendungen, die unter § 4f oder § 9 Abs. 5 fallen und zwar keine WK oder BA darstellen, aber abgezogen werden *wie* derartige Aufwendungen, eine Berücksichtigung als SA ausscheidet. Es soll also klarstellend eine Doppelbegünstigung – einerseits einkünftermindernd, andererseits einkommensmindernd (SA-Abzug) – vermieden werden.

### 2. Änderung des Abs. 1 Nr. 2

J 06-4

**Grund der Änderung:** Durch die Neufassung in § 31 Satz 4 wollte der Gesetzgeber verdeutlichen, dass bei der Vergleichsberechnung (Kindergeld oder Kinderfreibetrag) der gesamte VZ einzubeziehen ist (vgl. auch KÖHLER/BROCKMANN, NWB 2006, 4273 [4279]). Dementsprechend waren die sonstigen Regelungen im EStG an diese Änderung redaktionell anzugleichen, ebenso waren neben Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b auch Abs. 1 Nr. 9 (s. Anm. J 06-11 f.), § 33 Abs. 3 Satz 2 und § 33b Abs. 5 Satz 1 anzupassen.

**Bedeutung der Änderung:** Durch die Änderung wird redaktionell (KÖHLER/BROCKMANN, NWB 2006, 4273 [4279]) klargestellt, dass es für eine Begünstigung der Aufwendungen nicht auf eine tatsächliche Auszahlung von Kindergeld oder Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 32 Abs. 6 ankommt, sondern ein Anspruch auf diese Vergünstigungen ausreicht.

### 3. Änderung des Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b

J 06-5

**Grund der Änderung:** Der Verweis auf Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2–5 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung des EStG war unvollständig. Durch die Ergänzung wird sichergestellt, dass die bis zum 31.12.2004 geltenden Regelungen für die Berücksichtigung von Beiträgen an eine Kapitallebensversicherung für die in Nr. 3 Buchst. b genannten Fälle weiter anzuwenden sind (BTDrucks. 16/974).

**Bedeutung der Änderung:** Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 aF war ein SA-Abzug ausgeschlossen bei Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall, bei denen der Stpfl. Ansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben hat, es sei denn, es werden aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtl., erbrechtl. oder familienrechtl. Art durch Übertragung von Ansprüchen aus Lebensversicherungsverträgen erfüllt. Durch die Gesetzesänderung wird diese Einschränkung des SA-Abzugs nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 in der bis zum VZ 2004 geltenden Fassung auch für die neue Rechtslage klargestellt. Da der (zunächst) nicht vorgenommene Hinweis auf Abs. 1

Nr. 2 Satz 6 lediglich auf einem redaktionellen Versehen beruhte, war bereits die alte Fassung des AltEinkG erweiternd so auszulegen, dass der Verweis in Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b auch Satz 6 erfasste. Aufwendungen für entgeltlich erworbene Lebensversicherungen sollten nämlich nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers nicht begünstigt sein (so auch § 10 Anm. 178). Die erweiternde Auslegung widerspricht damit auch nicht dem im Steuerrecht geltenden Tatbestandsmäßigkeitssprinzip. Somit hat die Änderung von Nr. 3 Buchst. b durch das JStG 2007 eine rein klarstellende Funktion.

#### 4. Änderung des Abs. 1 Nr. 5

##### J 06-6 a) Grund der Änderung

Bis einschließlich VZ 2005 waren nach § 33c Aufwendungen über 1548 €, maximal 1500 € (bei Alleinerziehenden über 774 €, max. 750 €) je Kind als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Aufwendungen für eine haushaltsnahe Kinderbetreuung konnten nur über diese Beträge hinaus nach § 35a geltend gemacht werden. Der mit Wirkung zum 31.12.2005 aufgehobene § 33c wurde nahezu inhaltsgleich durch § 10 Abs. 1 Nr. 8 ersetzt (s. Anm. J 06-23). Beide Vorschriften setzen voraus, dass der Stpfl. sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. § 33c ließ darüber hinaus noch die Erwerbstätigkeit bei alleinerziehenden Stpfl. genügen, bei der nunmehr § 4f bzw. § 9 Abs. 5 anwendbar ist. § 10 Abs. 1 Nr. 5 erweitert in sachlicher Hinsicht die Möglichkeit zum Abzug von Kinderbetreuungskosten, indem – bei Kindern ab dem 3. bis zum 6. Lebensjahr – ein Abzug von Kinderbetreuungskosten ohne weitere Voraussetzungen möglich ist, soweit entsprechende Nachweise beigebracht werden. Die Aufhebung des § 33c gilt ab dem VZ 2006.

##### J 06-7 b) Bedeutung der Änderung

Abs. 1 Nr. 5 wurde ergänzend zu § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 8 eingefügt, um einen typisierenden Abzug von Kinderbetreuungskosten in der „Kindergartenzeit“, also vom 3. bis zum 6. Lebensjahr, zu ermöglichen. Mit der neuen Nr. 5 sollen alle Eltern mit Kindern, die das 3. Lebensjahr vollendet, das 6. Lebensjahr aber noch nicht vollendet haben, zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, höchstens 4000 € je Kind als SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen können. Damit wird typischerweise berücksichtigt, dass bei allen Eltern mit Kindern in dieser Altersgruppe Kinderbetreuungskosten (im Wesentlichen Kindergartenbeiträge) anfallen, unabhängig von Erwerbstätigkeit, Behinderung, Krankheit oder Ausbildung der Eltern (Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 16/643).

**Steuersystematisch** stellt Abs. 1 Nr. 5 einen Anwendungsfall des allgemeinen SA-Abzugs dar.

Vgl. BALLOF, EStB 2006, 259; WARNKE, EStB 2006, 182; HILLMOTH, INF 2006, 377; SEILER, DStR 2006, 1631; MELCHIOR, DStR 2006, 681.

Es gelten die allgemeinen Grundsätze zur Anerkennung von SA.

**Verhältnis zu anderen kindbedingten Steuererleichterungen:** Da Abs. 1 Nr. 5 nur subsidiär nach § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 8 anwendbar ist, ist die Vorschrift bei Alleinverdiener-Eltern oder nicht berufstätigen Eltern oder

Alleinerziehenden bei Kindern vom 3. Lebensjahr bis zur Vollendung des 6. Lebensjahres einschlägig.

**Verhältnis zu § 33a und § 35a:** Erst subsidiär ist § 35a wegen Aufwendungen für eine haushaltsnahe Beschäftigung anwendbar, insbes. bei Kindern von der Geburt bis zur Vollendung des 3. Lebensjahres und ab der Vollendung des 6. Lebensjahres, wenn auch die Voraussetzungen der §§ 4f und 10 Abs. 1 Nr. 8 nicht vorliegen. Ist also ein Abzug dem Grunde nach weder als WK noch als SA möglich, kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung (§ 33a Abs. 3) oder im Rahmen des § 35a als haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis bzw. haushaltsnahe Dienstleistung in Betracht. Der SA-Abzug für Kinderbetreuungskosten kann allerdings neben dem Hausgehilfenabzug nach § 33a Abs. 3 und der StErmäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen nach § 35a in Anspruch genommen werden, soweit derselbe Aufwand nicht mehrfach berücksichtigt wird (BLÜMICH/HUTTER, § 10 Rn. 491a).

**Verhältnis zu § 4f und § 9 Abs. 5:** Abs. 1 Nr. 5 regelt die SA-Qualifikation für Kinderbetreuungskosten. Die Vorschrift ist subsidiär zu § 4f (Kinderbetreuungskosten als WK, vgl. Erl. zu § 4f) sowie § 10 Abs. 1 Nr. 8, wonach für Kinder zwischen 0 und (grundsätzlich, s. Anm. J 06-23) 14 Jahren bei Ausbildung, Krankheit oder Behinderung ein SA-Abzug möglich ist. Durch Abs. 1 Nr. 5 wird typisierend berücksichtigt, dass bei allen Eltern mit Kindern in der Altersgruppe von 3 bis 6 Jahren (sog. Kindergartenkinder) Kinderbetreuungskosten anfallen, unabhängig von Erwerbstätigkeit, Behinderung, Krankheit oder Ausbildung der Eltern, insbes. hinsichtlich der Kosten für einen Kindergarten. Abs. 1 Nr. 8 berücksichtigt demgegenüber Kinderbetreuungskosten als SA, die durch Ausbildung oder körperliche, geistige oder seelische Behinderung oder dauerhafte Krankheit eines Elternteils entstehen (s. Anm. J 06-23). Die Verwaltung hat bereits ein Anwendungsschreiben (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184) zur Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten erlassen.

Eine Erwerbstätigkeit, die einen (vorrangigen) Abzug als WK bzw. BA ermöglicht, liegt auch bei einem sog. „Mini-Job“ bei einer Arbeitszeit von mindestens 10 Wochenstunden vor, soll aber – so BMF v. 19.1.2007 (BStBl. I 2007, 184 Rn. 23) – nicht bei (umfangreicher) Vermögensverwaltung (§§ 20, 21 EStG) oder einem Studium vorliegen.

Ob Einkünfte nach §§ 20, 21 tatsächlich in keinem Fall zu einer Erwerbstätigkeit iSd. Vorschrift führen können, ist uE allerdings fraglich. Ein Stpfl., der zB 40 Wohnungen verwaltet und hierdurch Einkünfte gem. § 21 erzielt, ist in erheblicherem Umfang eingebunden als die Tätigkeit eines „Mini-Jobbers“, die – jedenfalls bei einer Wochenarbeitszeit von mindestens 10 Stunden – begünstigt sein soll (s.o.).

**Verfassungsmäßigkeit:** Die Begrenzung auf zwei Drittel der Aufwendungen und 4000 € jährlich je Kind ist verfassungsgemäß. Die typisierende Betrachtung, wonach ein Drittel der Aufwendungen auf solche entfällt, die auch bei nicht erwerbstätigen Eltern regelmäßig anfallen, bewegt sich im Rahmen des Einschätzungsspielraums des Gesetzgebers. Zudem handelt es sich bei den Aufwendungen um solche der Privatsphäre, so dass ein voller Abzug der Aufwendungen auch nicht aufgrund des objektiven Nettoprinzips geboten ist (BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 7).

## J 06-8 5. Änderung des Abs. 1 Nr. 7 Satz 4

**Grund der Änderung:** Die Änderung wurde aus redaktionellen Gründen notwendig, um die im Einkünftebereich vollzogenen Änderungen zur Abzugshöhe bei Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Streichung § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) auch im SA-Bereich umzusetzen (BTDrucks. 16/2028, 10).

**Bedeutung der Änderung:** Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 idF des StÄndG 2007 sind § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und Nr. 6b, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 2 bei der Ermittlung der als SA abziehbaren Ausbildungskosten anzuwenden (zur generellen Auslegung von § 10 Abs. 1 Nr. 7 und zu BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955, vgl. auch KRATZSCH, GStB 2006, 262 ff.).

► *Wege zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte:* Insoweit sind nunmehr ebenfalls die für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltenden Einschränkungen zu beachten (Verweis auf § 9 Abs. 2), so dass die Aufwendungen seit dem VZ 2007 erst ab dem 21. km abziehbar sind, und zwar mit 0,30 € je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale). Zu beachten ist, dass die Abzugsbeschränkung nur bei Fahrten zur regelmäßigen Ausbildungsstätte gilt, also zB nicht bei Fahrten zu privaten Arbeitsgemeinschaften bei Studenten; insoweit gelten weiterhin Dienstreisegrundsätze. Die Einschränkungen der Entfernungspauschale galten schon vor Einfügung des Satzes 4. Insoweit bestehen uE – wie auch im Einkünftebereich – erhebliche verfassungsrechtl. Bedenken.

Vgl. Nds. FG v. 27.2.2007, DStR 2007, 481, Az. des BVerfG 2 BvL 5/07, sowie Finanzgericht des Saarlandes v. 22.3.2007, DStRE 2007, 540; TIPKE in: Festschrift für Raupach, 2006, 177 (185); WIELAND, Verfassungsfragen der geplanten Streichung der Pendlerpauschale im Einkommensteuerrecht, Gutachten für die Hans-Böckler-Stiftung Oktober 2006, www.dgb.de, „Themen A-Z“, „Steuerpolitik“; DRESECK, FR 2006, 1; LENK, BB 2006, 1305; KARRENBROCK/FEHR, DStR 2006, 1303; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2006, 807 (817), jeweils zur Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale erst ab dem 21. km.; aA FG Köln v. 29.3.2007, StEd. 2007, 308, und FG Baden-Württemberg v. 7.3.2007, DStRE 2007, 538.

► *Arbeitszimmer:* Die Regelungen im StÄndG 2007 haben allerdings nicht nur Auswirkung auf die Entfernungspauschale, sondern aufgrund der Änderung von § 4 Abs. 5 Nr. 6b durch das StÄndG 2007 auch auf die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Arbeitszimmer. Auf § 4 Abs. 5 Nr. 6b wird in § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 verwiesen. Entsprechend zum Einkünftebereich sind Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur noch anzusetzen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Hierzu s. die Erl. zu § 4 Abs. 5 Nr. 6b (vgl. zur Abzugsbeschränkung ab 2007 KRATZSCH, PFB 2007, 9 ff., und CHRISTOFFEL, Inf. 2007, 616 [617]). Dies müsste – auf § 10 Abs. 1 Nr. 7 übertragen – zur Folge haben, dass für einen SA-Abzug das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Ausbildung darstellen muss und demgemäß unter Berücksichtigung der qualitativen Betrachtung (vgl. zB BFH v. 13.11.2002 – VI R 104/01, BFH/NV 2003, 691) ein SA-Abzug ausscheidet, wenn man bei Studenten die Universität bzw. bei Auszubildenden die Ausbildungsstätte des ArbG als Mittelpunkt der Ausbildung ansieht. Maßgeblich ist nicht, wo der Stpfl. quantitativ tätig ist, sondern wo die prägenden Tätigkeiten ausgeübt werden. Dies kann bei einem herkömmlichen Studium die Universität sein, bei einem Fernstudium wird

dies aber regelmäßig die Wohnung des Stpfl. sein, wenn er seinem Studium im Wesentlichen zu Hause nachgeht (BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749). Lediglich beim Fernstudium und vergleichbaren Ausbildungen dürfte somit oftmals nur noch unproblematisch ein Abzug in Betracht kommen. Im Übrigen kommt es allerdings bei Studenten auf die Umstände des Einzelfalls an; zB in der unmittelbaren Vorbereitungsphase auf ein Examen, in der im Wesentlichen nur im Arbeitszimmer gelernt wird und keine Vorlesungen mehr besucht werden, befindet sich uE der Mittelpunkt der Ausbildung auch im Arbeitszimmer. Ebenso wie bei der Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b dürfte die Einschränkung auf Arbeitszimmer, die den Mittelpunkt der Ausbildung darstellen, trotz der Entscheidung des BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98 (BVerfGE 101, 297) allerdings verfassungsrechtl. Bedenken (vgl. Nds. FG v. 27.2.2007, DStR 2007, 481; Az. des BVerfG 2 BvL 5/07) unterliegen. Insoweit können die für die Entfernungspauschale seit 2007 angeführten Erwägungen – jedenfalls zum Teil – übertragen werden, wobei allerdings zu prüfen ist, ob die örtliche Nähe zum Privatbereich (Wohnen) beim häuslichen Arbeitszimmer eine von der Beurteilung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abweichende Wertung erfordert.

## 6. Änderung in Abs. 1 Nr. 8

### a) Grund der Änderung

J 06-9

Mit der neuen Nr. 8 sollen zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, höchstens 4000 € je Kind, die dadurch entstehen, dass ein Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder dauerhaft krank ist, als SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können. Bei zusammenlebenden Eltern ist es nach der Gesetzesbegründung notwendig, dass eine der genannten Voraussetzungen bei beiden Elternteilen vorliegt oder der Elternteil, bei dem dies nicht der Fall ist, erwerbstätig ist. Die Ausweitung der stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten stellt die unterschiedlichen Formen der Betreuungsangebote gleich und soll darüber hinaus Anreize geben, legale Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten zu schaffen. Um Missbrauch vorzubeugen und zur Bekämpfung von Schwarzarbeit in diesem Bereich wird eine Rechnung und als zusätzlicher Nachweis der Zahlung ein Kontobeleg gefordert (Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 16/643).

Die Übergangsregelung in § 52 Abs. 24 Satz 2 wurde eingefügt, um die Vorschrift an die geänderten Altersgrenzen für Kindergeld (ab 2007 bis zum 25. statt – wie bisher – zum 27. Lebensjahr) anzupassen sowie bei Behinderung, die vor dem 1.1.2007 und Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist, weiterhin einen Abzug zu ermöglichen (CHRISTOFFEL, INF 2006, 616 [621]). Außerdem wurde – parallel hierzu – in § 52 Abs. 40 Sätze 7 und 8 – die Altersgrenze für Rürup-Verträge, die ab dem 1.1.2007 geschlossen wurden, auf das 25. Lebensjahr herabgesetzt. Für vor dem 1.1.2007 geschlossene Verträge bleibt es bei der Altersgrenze von 27 Jahren (§ 52 Abs. 40 Sätze 7 und 8; TAUSCH/PLENKER, DB 2006, 1512 [1517]).

J 06-10 **b) Bedeutung der Änderung**

Eine Vorläuferregelung zu § 10 Abs. 1 Nr. 8 enthielt § 33c. Danach waren bis einschließlich VZ 2005 Aufwendungen über 1 548 €, maximal 1 500 € (bei Alleinerziehenden über 774 €, max. 750 €) je Kind als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Aufwendungen für eine haushaltsnahe Kinderbetreuung konnten über diese Beträge hinaus lediglich unter den Voraussetzungen des § 35a geltend gemacht werden. Der mit Wirkung zum 31.12. 2005 aufgehobene § 33c wurde nahezu inhaltsgleich durch den jetzigen § 10 Abs. 1 Nr. 8 ersetzt. Eine Begünstigung nach Abs. 1 Nr. 8 setzt voraus, dass der Stpfl. sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. Die Erwerbstätigkeit ist bei Alleinerziehern – anders als noch bei § 33c – nicht begünstigt, da sie bereits unter § 4f bzw. § 9 Abs. 5 fällt; lediglich bei zusammenlebenden Eltern kann ein Elternteil erwerbstätig sein, wenn der andere sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist (Abs. 1 Nr. 8 Satz 3 nF).

Die Übergangsregelung in § 52 Abs. 24 Satz 2 durch das StÄG 2007 wurde eingefügt, um die Vorschrift an die geänderten Altersgrenzen für Kindergeld (ab 2007 bis zum 25. statt – wie bisher – zum 27. Lebensjahr) anzupassen (vgl. auch CHRISTOFFEL, INF 2006, 616 [621]). Aufwendungen für diese Kinder bleiben also auch ab dem VZ 2007 berücksichtigungsfähig, soweit die weiteren materiellen Abzugsvoraussetzungen vorliegen.

**7. Änderung des Abs. 1 Nr. 9**J 06-11 **a) Grund der Änderung**

Es handelt sich insoweit um redaktionelle Anpassungen an § 31 Satz 4. Durch die Neufassung in § 31 Satz 4 wollte der Gesetzgeber verdeutlichen, dass bei der Vergleichsberechnung (Kindergeld oder Kinderfreibetrag) der gesamte VZ einzubeziehen ist (vgl. auch KÖHLER/BROCKMANN, NWB 2006, 4273 [4279]). Dementsprechend waren die sonstigen Regelungen im EStG an diese Änderung redaktionell anzugleichen, ebenso waren neben § 10 Abs. 1 Nr. 9 zB auch § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, § 33 Abs. 3 Satz 2 und § 33b Abs. 5 Satz 1 anzupassen.

J 06-12 **b) Bedeutung der Neuregelung**

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 sind 30 % des Entgelts als SA abziehbar, das der Stpfl. für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat, für den Besuch einer gem. Art. 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. Ausreichend ist zukünftig also der Anspruch auf Kindergeld bzw. den Kinderfreibetrag.

**8. Abs. 2 Nr. 1**J 06-13 **a) Grund der Änderung**

Im Rahmen des AltEinkG wurde der Kreis der begünstigten Altersvorsorgeprodukte um eine an die gesetzliche Rentenversicherung angelehnte pri-

vate Rentenversicherung (Basisrente) ergänzt. Beiträge zugunsten einer den Vorgaben des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b entsprechenden Basisrente sind allerdings nur begünstigt, wenn sie an ein Versicherungsunternehmen geleistet werden. Um den Kreis der möglichen Produktanbieter zu erweitern, mussten „Anbieter“ iSd. § 80 mit in den Kreis der Beitragsempfänger aufgenommen werden. § 80 definiert den Anbieterbegriff unter Verweis auf § 82 Abs. 2 (bestimmte betriebliche Versorgungseinrichtungen) und auf § 1 Abs. 2 AltZertG (Anbieter zertifizierter privater Altersvorsorgeprodukte). Hierbei handelt es sich um diejenigen Einrichtungen, die bereits die nach § 10a bzw. Abschnitt XI EStG begünstigten Altersvorsorgeprodukte anbieten können. Der Verweis auf § 80 führt somit zu einer Vereinheitlichung des Kreises derjenigen Anbieter, die stl. geförderte Altersvorsorgeprodukte anbieten können (BTDrucks. 16/2712). Der Kreis derjenigen Einrichtungen, an die steuerwirksam Vorsorgeaufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 geleistet werden können, wurde mithin durch § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d erweitert um betriebliche Versorgungseinrichtungen iSd. § 82 Abs. 2 und um Anbieter zertifizierter privater Altersvorsorgeprodukte.

#### b) Bedeutung der Änderung

J 06-14

Der Anbieterkreis in § 10 Abs. 2 für die sog. Basisrente ist nunmehr deckungsgleich mit demjenigen, der auch stl. geförderte Altersvorsorgeprodukte anbieten kann. Die Anbietereigenschaft iSv. § 10 Abs. 2 ist notwendig, damit Aufwendungen als Vorsorgeaufwendungen iSv. § 10 Abs. 3 oder 4 eingeordnet werden können. Inkonsequent ist es allerdings, die Regelung erst ab dem 1.1.2006 und nicht schon ab dem 1.1.2005, also ab dem Zeitpunkt der Geltung des AltEinkG, in Kraft treten zu lassen.

### 9. Änderung des Abs. 4a (Günstigerprüfung)

#### a) Grund der Änderung

J 06-15

Die im Jahre 2005 noch geltende Günstigerprüfung konnte bei bestimmten Personengruppen (insbes. bei ledigen Selbständigen, die nicht in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung pflichtversichert sind, und bei „geringverdienenden“ ArbN) dazu führen, dass eine zusätzliche Beitragszahlung zugunsten einer Rentenversicherung iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Basisrente in Form einer „Rürup-Rente“) die als SA zu berücksichtigenden Beträge nicht erhöht. *Die Altfassung von § 10 Abs. 4a* – die noch für den VZ 2005 gilt – benachteiligte insbes. Selbständige, die eine eigene Altersversorgung aufbauen, ArbN mit geringem Arbeitslohn und Personen im Ruhestand mit hohen Krankenversicherungsbeiträgen. Im Rahmen der Günstigerprüfung wurde und wird ermittelt, ob das sich für die Vorsorgeaufwendung ergebende Abzugsvolumen nach Abs. 3 und 4 (Abzugsvolumen nach neuem Recht) für den Stpfl. günstiger ist als das Abzugsvolumen, das sich unter Anwendung des Abs. 3 in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung mit den in Abs. 4a Satz 1 genannten Höchstbeträgen für den Vorwegabzug (Abzugsvolumen altes Recht) ergibt. Der sich hierbei ergebende höhere Betrag wird bei der Ermittlung der estl. Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Da der schrittweise Übergang zur vollständigen Freistellung der Altersvorsorgeaufwendungen in Einzelfällen dazu führen kann, dass der SA-Abzug geringer

ist als nach der Regelung vor dem In-Kraft-Treten des AltEinkG, war in Abs. 4a die Günstigerprüfung eingefügt worden, nach der mindestens ein Abzug in der Höhe wie noch im VZ 2004 möglich sein sollte. Betroffen von dieser waren zB

- ▷ ArbN mit kleineren Einkommen, die nach der bisherigen Regelung die gesamten Sozialversicherungsbeiträge als SA abziehen können, da der sog. Vorwegabzug (§ 10 Abs. 3 Nr. 1 aF) bei Ihnen kaum vermindert wurde (iHv. 16 % des Arbeitslohnes),
- ▷ Selbständige, die (sogar) einen ungekürzten Vorwegabzug in Anspruch nehmen können. Nach der Neuregelung durch das AltEinkG wäre ein zunächst nur 60%iger Abzug (VZ 2005) der Gesamtbeiträge für sie ungünstiger.

Abs. 4a aF regelte deshalb bereits eine vorherige Günstigerprüfung zwischen dem höchstmöglichen Abzug der Vorsorgeaufwendungen nach neuem und nach altem Recht, die in den Jahren 2005–2019 vorzunehmen ist. Dabei war nach der in dieser Vorschrift enthaltenen Tabelle für die Jahre 2005–2010 zunächst der bisherige Vorwegabzug von 3068 € (im Fall der Zusammenveranlagung 6136 €) bei der Ermittlung der abziehbaren SA nach altem Recht zu berücksichtigen. Ab dem Jahr 2011 verringert sich der zu berücksichtigende Vorwegabzug pro Jahr um 300 €/600 €.

In den genannten Fallgruppen wirkten sich Beiträge für eine Rürup-Versicherung in vielen Fällen nicht aus, insbes. wenn die im Rahmen des SA-Abzugs zulässige Höchstgrenze der begünstigungsfähigen Aufwendungen schon durch die sonstigen Vorsorgeaufwendungen erreicht wurde. Um auch hier den Anreiz für eine zusätzliche Altersabsicherung in Form einer Basisrente zu erhöhen, wurde die zur Günstigerprüfung bestehende Regelung dergestalt angepasst, dass zusätzliche Beiträge für eine Basisrente immer mit mindestens dem sich nach § 10 Abs. 3 Sätze 4 und 6 ergebenden Prozentsatz als Vorsorgeaufwendungen bei der Ermittlung der estl. Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

#### J 06-16 b) Bedeutung der Änderung

Da – entgegen der Vorstellung des Gesetzgebers – sog. „Rürup-Rentenversicherungen“ im Rahmen der Günstigerprüfung unzureichend bei der Berechnung berücksichtigt wurden (DOMMERMUTH/HAUER, FR 2005, 57), wurde durch das JStG 2007 eine verbesserte Abziehbarkeit von Beiträgen zur „Rürup-Rentenversicherung“ eingeführt (RISTHAUS, DB 2006, 2773 ff.). Technisch soll dies erreicht werden, indem der sog. Erhöhungsbetrag in Abs. 4a Satz 3 eingefügt wurde. Nach Abs. 4a Satz 3 werden Beiträge für (sog.) Rürup-Renten iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b nicht mehr bei der Berechnung nach Abs. 4a Satz 1, sondern nur bei dem Erhöhungsbetrag nach Abs. 4a Satz 3 (und beim Mindestansatz nach Abs. 4a Satz 2) berücksichtigt. Die Beiträge für eine Rürup-Rente werden nunmehr – solange die Höchstbeträge nicht überschritten werden – mindestens mit dem im jeweiligen VZ geltenden Prozentsatz für den SA-Abzug (zB 2006: 62 %) berücksichtigt. Dies ergibt sich, wie sich erst nach mehrmaligem Lesen der Norm erschließt, aus dem Verweis auf Abs. 3 Sätze 4 und 6 („Absatz 3 Satz 4 und 6 gilt entsprechend“, vgl. BTDrucks. 16/2712, 43).



**Verbesserte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für eine Rürup-Versicherung für Selbständige und Arbeitnehmern mit geringem Einkommen:** Die Einführung des Erhöhungsbetrags in Abs. 4a Satz 3 ab dem VZ 2006 kann insbes. bei Selbständigen ohne (höhere) Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, aber auch bei anderen Personengruppen zu einer verbesserten Berücksichtigung von Beiträgen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b führen. Dies gelingt allerdings im Ergebnis nur vereinzelt (s. hierzu Berechnungsbeispiele bei der gesetzessystematischen Kommentierung sowie Verfügung der OFD-Frankf. v. 26.1.2007 – S 2221 A - 102 - St 218, StEK EStG § 10 Abs. 4a Nr. 1). Der neu angefügte Satz 2 in Abs. 4a (Mindestabzugsbetrag) soll darüber hinaus sicherstellen, dass die Neuregelung nicht zu Schlechterstellungen führt, da im Rahmen der Günstigerprüfung mindestens derjenige Betrag als SA anzusetzen ist, der sich ergeben würde, wenn die Günstigerprüfung nach dem bis zum 31.12.2005 geltenden Recht durchgeführt worden wäre.

Allerdings wird es (wohl) nur theoretische Fälle geben, in denen sich der Mindestabzug nach Satz 2 tatsächlich auswirkt.

► *Kritik/Verfassungsrechtliche Bedenken:* Auch nach Änderung des Abs. 4a verpuffen in vielen Fällen die Beiträge zu einer Rürup-Versicherung. Statt einer derart komplizierten Regelung hätte der Gesetzgeber besser eine eigene Begünstigungsvorschrift für Aufwendungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b schaffen sollen. Die Vorschrift ist viel zu kompliziert gefasst und für einen stl. Laien nicht ansatzweise durchschaubar und damit unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten problematisch. Wenigstens hätte der Gesetzgeber bei der Berechnung des nun neu geschaffenen Erhöhungsbetrags stets einen bestimmten Höchstbetrag (zB 10 000 € bei Ledigen) zulassen können. Durch die Minderung des Höchstbetrags um sonstige Vorsorgeaufwendungen bleiben Beiträge zur Rürup-Versicherungen ohne Wirkung, wenn bereits weitere Vorsorgeaufwendungen in erheblichem Ausmaß aufgewendet werden (s. auch die Berechnungsbeispiele), insbes. auch bei „gut“ verdienenden ArbN, die allein aufgrund der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung schon einen erheblichen Teil des Vorsorgepotenzials ausgeschöpft haben (12 285 € = Höchstbeitrag). Außerdem hätte zB die spätere Auszahlung stets zu 100 % besteuert werden können und ein Abzug zu 100 % und nicht nur (gestaffelt) zu 62 % im VZ 2006, 64 % im VZ 2007 zugelassen werden können.

Insoweit wäre auch die verfassungsrechtl. Problematik vermieden worden, ob es zulässig ist, die Auszahlungen aus einer Rürup-Versicherung ab 2040 zu 100 % der Besteuerung zu unterwerfen, obwohl in der Ansparphase nicht 100 % der Aufwendungen abziehbar sind. Überdies ist weiterhin fraglich, ob die lediglich begrenzte Abziehbarkeit von Krankenkassenbeiträgen verfassungsgemäß ist. BFH v. 14.12.2005 – X R 20/04 (BStBl. II 2006, 312) hat für die bis zum VZ 2004 geltende Rechtslage Zweifel angemeldet, die auch für die ab 2005 geltende Rechtslage gelten dürften, da Krankenversicherungsbeiträge ab dem VZ 2005 nach Abs. 4 ebenfalls nur beschränkt abziehbar sind. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Vorschrift – wie auch der BRat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf feststellte (BTDrucks. 16/3036 zu Drucks. 16/2712) – aufgrund des komplex formulierten Wortlauts kaum noch nachvollziehbar ist. Durch die erneute Erweiterung ist die Vorschrift noch komplexer und weniger nachprüfbar geworden.

## Erläuterungen zu § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8 und Abs. 4a

### I. Kinderbetreuungskosten für Kinder vom 3. bis zum 6. Lebensjahr (Abs. 1 Nr. 5)

#### J 06-17 1. Überblick über die von Abs. 1 Nr. 5 erfassten Aufwendungen

Tatbestandsvoraussetzung von Abs. 1 Nr. 5 ist, dass die Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes iSd. § 32 Abs. 1, welches das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet hat, getätigt werden. Die Vorschrift erlaubt einen Abzug von  $\frac{2}{3}$  der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind. Außerdem müssen (ebenfalls Tatbestandsvoraussetzung) die formalen Voraussetzungen (Abs. 1 Nr. 5 Satz 4, Rechnung und Zahlung auf Konto des Leistenden) erfüllt werden (zur Übergangsregelung im VZ 2006 s. Anm. J 06-21).

#### J 06-18 2. Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung

Abziehbar sind Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes.

**Begriff der Aufwendungen:** Aufwendungen liegen begrifflich nur bei Kosten durch die Kinderbetreuung vor. Der etwaige Einkommensverlust aufgrund einer Reduzierung der Arbeitszeit führt – auch nach Sinn und Zweck des Gesetzes – nicht zu Aufwendungen.

**Gegenstand der Aufwendungen:** Hierunter fallen Aufwendungen für Kindergärten, Erzieher, Tagesmütter, Babysitter und Haushaltshilfen, aber auch Krankenschwestern, die auch das Kind betreuen (vgl. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 1). Kosten der Verpflegung während der Betreuungszeit sind nicht abziehbar, sofern sie nicht in einem einheitlichen Entgelt bezahlt werden und geringfügig sind (vgl. BALLOF, EStB 2006, 259 [260]). Nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen nicht als SA abziehbar. Letzteres sind zB Nachhilfestunden, Mal-, Musik-, Tanz- und PC-Unterricht, Klassenfahrten, Sprachreisen, Beiträge zu Sportvereinen sowie Sportunterricht wie bei Tennis- oder Reitunterricht und Sportreisen (vgl. auch die Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 16/643), nicht aber Fahrtkosten auf dem Weg zur Kinderbetreuung. Auch Sachaufwendungen mit Geldeswert sind begünstigt (Bewertung nach § 8 Abs. 2: Ansatz mit üblichen Endpreisen am Abgabeort), ebenso wie die Erstattung von Aufwendungen an Betreuungspersonal.

BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 15, leitet aus der Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 1 Nr. 5 (BTDrucks. 16/643, 9) und dem Wortlaut in § 4f („wegen einer Erwerbstätigkeit“) die Auffassung ab, dass Kosten für den Besuch des Kindergartens generell keine erwerbsbedingten Aufwendungen darstellen, da diese unabhängig von der Berufstätigkeit idR allen Eltern erwachsen und sozialpolitisch erwünscht seien. Dies bedeute, dass Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 zusätzlich zu erwerbsbedingten Kosten abgezogen werden können. Dem dürfte nicht zu folgen sein. Vielmehr liegen bei Erwerbstätigkeit entsprechend dem Wortlaut von § 4f bzw. § 9 Abs. 5 die Voraussetzungen eines WK- bzw. BA-Abzugs vor. Überdies sollen nach der Systeme-

matik der §§ 4f, 9 Abs. 5 (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten) und den § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 nur insgesamt 4000 € pro Kind als Kinderbetreuungskosten abziehbar sein (so auch BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 14). Ein Abzug über einen Betrag von 4000 € pro Kind hinaus war gerade nicht beabsichtigt, auch wenn ein solcher wünschenswert wäre.

**Aufteilung bei gemischten Aufwendungen:** Soweit die Aufwendungen auch auf andere – nicht betreuende – Leistungen entfallen, ist im Schätzungswege aufzuteilen. Das BMF (Schr. v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 5) geht bei sog. „Au-Pairs“ von einem Betreuungsanteil von 50 % aus, verneint aber – uE zu weitgehend – bei Nachmittagsbetreuung, bei der auch Nachhilfe oder Verpflegung angeboten wird und eine Aufschlüsselung nicht vorliegt, eine Abzugsmöglichkeit. Eine Schätzung ist uE zulässig, wenn nachgewiesen werden kann, dass auch (nicht unerhebliche) begünstigte Hausaufgabenbetreuung erbracht wird. Den Bedenken der FinVerw. kann eher beim Abzugsumfang als bei der Abzugsberechtigung dem Grunde nach Rechnung getragen werden.

**Verträge unter Angehörigen** sind unter den allgemeinen Voraussetzungen (ernsthafte und klare Vereinbarung, Fremdvergleich, tatsächliche Durchführung) anzuerkennen. Nicht anzuerkennen sind Verträge mit nahen Angehörigen, die in häuslicher Gemeinschaft mit dem Kind leben (vgl. auch BFH v. 6.11.1997 – III R 27/91, BStBl. II 1998, 187). Das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern ist geprägt von einem Geflecht höchstpersönlicher Pflichten und Rechte, so dass insoweit – eventuell zusätzlich oder ergänzend – gegenüber dem anderen Elternteil übernommenen vertraglichen Pflichten grundsätzlich keine eigenständige Bedeutung (mehr) zukommt. Vergleichbares gilt für den (nichtehelichen) Lebenspartner, der auf das in die Beziehung „mitgebrachte“ Kind aufpasst. Ebenso wohl für (ältere) Geschwister, die im üblichen Umfang auf ein Kind aufpassen und hierfür ein Entgelt erhalten.

### 3. Zum Haushalt gehörendes Kind iSd. § 32 Abs. 1, welches das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet hat

J 06-19

**Kinder** sind Inlands- und AuslandsKinder iSv. § 32 Abs. 1, also leibliche Kinder, eheliche und nichteheliche, Adoptivkinder und Pflegekinder, nicht aber Stiefkinder und Enkelkinder. Als Altersgrenze werden Aufwendungen für Kinder vom 3. bis zum Tag vor dem 6. Geburtstag begünstigt. Ältere oder jüngere Kinder können ggf. nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 berücksichtigt werden.

**Haushaltszugehörigkeit:** Das Kind muss zum Haushalt des Stpfl. gehören. Eine Haushaltszugehörigkeit liegt vor, wenn das Kind dort lebt oder mit Einwilligung des Stpfl. vorübergehend auswärtig untergebracht ist. Auch wenn Stpfl. mit ihrem Kind in der Wohnung der Eltern wohnen, liegt eine Haushaltszugehörigkeit vor. Grundsätzlich ist bei nicht zusammenlebenden Ehegatten die melderechtl. Situation maßgeblich, ein anderweitiger Nachweis/Glaubhaftmachung kann aber erfolgen (vgl. hierzu auch die Altcommentierungen zu § 33c und BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 10). Bei nicht zusammenlebenden Eltern muss derjenige Elternteil, in dessen Haushalt das Kind lebt, die Aufwendungen getragen haben, um die

Aufwendungen abziehen zu können; bei zusammen veranlagten Eheleuten ist es demgegenüber unerheblich, welcher der Elternteile die Aufwendungen getragen hat (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 11, 29).

J 06-20 **4. Nicht unbeschränkt steuerpflichtige Kinder (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3)**

Bei Auslandskindern ist eine Kürzung des Höchstbetrags von 4000 € nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates vorzunehmen, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. Hierzu ist die Ländergruppeneinteilung in BMF v. 17.11.2003 (BStBl. I 2003, 637) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF v. 9.2.2005 (BStBl. I 2005, 369) zu beachten (vgl. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 19).

J 06-21 **5. Rechnung und Nachweis (Abs. 1 Nr. 5 Satz 4)**

**Nachweis im VZ 2006:** Da das Gesetz erst am 26.4.2006 beschlossen worden ist, beanstandet die FinVerw. es nicht, wenn bei getätigten Kinderbetreuungskosten bis zum 31.12.2006 keine Rechnungen und Kontobelege vorgelegt werden, aber ein anderweitiger Nachweis erfolgt (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 37).

**Ab dem VZ 2007** kann der Nachweis über die Aufwendungen nur durch Vorlage einer Rechnung und eines Zahlungs- bzw. Überweisungsbelegs auf das Konto des Leistenden erfolgen. Der Nachweis kann nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht auf andere Weise geführt werden, stellt also eine materielle Abzugsvoraussetzung dar. Barzahlungen scheiden daher in jedem Fall aus, so dass strengere Anforderungen als bei Verträgen unter Angehörigen gelten, bei denen im Einzelfall eine Anerkennung auch bei Barzahlung möglich ist. Das Erfordernis dürfte dennoch sachgerecht sein, um Missbräuche zu verhindern. Als Rechnung gilt auch

- der Bescheid über die Kindergartengebühren (BTDrucks. 16/974, 18),
- ein Arbeitsvertrag oder „Au-Pair-Vertrag“, wenn aus diesem der Betreuungsanteil hervorgeht,
- eine Quittung, zB über Nebenkosten, wenn die Quittung genaue Angaben über die Art und Höhe der Nebenkosten enthält; grundsätzlich müssen Nebenkosten aber im Betreuungsvertrag selbst erwähnt sein.

**Nachträgliche Vorlage von Belegen:** Bei nachträglicher Ausstellung einer Rechnung oder eines Zahlungsbelegs – nach StFestsetzung – lägen zwar grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor; die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt allerdings gem. § 175 Abs. 2 Satz 2 AO nicht (mehr) als rückwirkendes Ereignis, so dass eine Durchbrechung der Bestandskraft nicht durch nachträgliche Vorlage entsprechender Bescheinigungen erreicht werden kann. Bei Rechnungsausstellung vor StFestsetzung ist dem Grunde nach – wenn die Aufwendungen versehentlich nicht geltend gemacht wurden – § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO einschlägig; eine Änderung wird allerdings im Fall einer bestandskräftigen Festsetzung regelmäßig am groben Verschulden des Stpfl. scheitern, da auf die Nachweisvoraussetzungen in den Erläuterungen zur StErklärung hingewiesen wird. Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass eine Durchbrechung der Bestandskraft bei nach-

träglichem Nachweis von Kinderbetreuungskosten regelmäßig nicht möglich sein wird.

## 6. Abzugsumfang

J 06-22

**Der Höhe nach** abziehbar sind – anders als bei § 33c – vom ersten Euro an zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind. Auch einmalige oder unregelmäßige Zahlungen sind abziehbar. Der Höchstbetrag von 4000 € wird unabhängig von der Veranlagungsart pro Kind gewährt. Bei getrennt lebenden Eltern sind die Aufwendungen trotz § 26a Abs. 2 Satz 1 nicht hälftig zu teilen, vielmehr ist ein Abzug nur für den Elternteil möglich, in dessen Haushalt das Kind lebt.

**Zeitanteilige Zuordnung:** Eine Zwöftelung des Höchstbetrags bei Vollendung des 3. oder 6. Lebensjahres ist nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht vorzunehmen.

Vgl. auch MELCHIOR, DStR 2006, 681, und BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 16f.

Ebenso ist bei Trennung der Eltern im Laufe des Jahres keine Aufteilung des Höchstbetrags notwendig, da jeder nur die selbst getragenen Aufwendungen abziehen kann – bis zu dem Höchstbetrag bzw. bei Anspruchsberechtigung beider Elternteile zum hälftigen Höchstbetrag, also 2000 € (vgl. auch BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 16).

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen (zB Altersgrenzen) nicht während des gesamten Kj. vor, sind die Aufwendungen primär den Zeitabschnitten zuzuordnen. Ist eine genaue Zuordnung nicht möglich oder wurde sie nicht nachgewiesen, kann im Zweifel zeitanteilig geschätzt werden (BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 18). Für die Zeiträume, in denen die Voraussetzungen vorliegen, ist ein Abzug iHv. 2/3, maximal aber 4000 € je Kj., und zwar bezogen auf Kinderbetreuungskosten insgesamt (unabhängig davon, ob ein Abzug nach § 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder Nr. 8 erfolgt), möglich.

**Getrennte Veranlagung:** Bei Durchführung einer getrennten Veranlagung werden die SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 nF in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrags bei beiden Veranlagungen jeweils zur Hälfte abgezogen, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen (§ 26a Abs. 2 Satz 1 nF).

## II. Kinderbetreuungskosten bei Krankheit der Eltern (Abs. 1 Nr. 8) J 06-23

Nach Abs. 1 Nr. 8 sind als SA abziehbar zwei Drittel der Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes iSd. § 32 Abs. 1, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahrs eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Die Vorschrift ist vorrangig vor Abs. 1 Nr. 5 – Vorschrift für sog. Kindergartenkinder – zu prüfen.

Vgl. auch BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 35.

Zum Begriff des Kindes und zur *Haushaltszugehörigkeit* s. § 10 Anm. 255.

**Altersgrenze:** Berücksichtigt werden Kinder bis zur Vollendung des dritten Lebensjahrs und ab 6 Jahren bis zur Vollendung des 14. Lebensjahrs. Bei älteren Kindern kommt eine Berücksichtigung nur in Betracht, wenn sie wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahrs eingetretenen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Unter diesen Voraussetzungen ist das Kind auch noch über das 25. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen.

**Persönliche Abzugsvoraussetzungen:** Voraussetzung für einen Abzug ist nach Abs. 1 Nr. 8 Satz 1, dass der Stpfl. (also keine andere Person) sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig behindert oder krank ist (Nr. 8 Satz 1).

► *Krankheit* – durch Attest nachzuweisen – iSv. Nr. 8 liegt nur vor, wenn die Krankheit in einem zusammenhängenden Zeitraum von mindestens drei Monaten bestanden hat oder im Anschluss an eine Erwerbstätigkeit oder Ausbildung eingetreten ist (Nr. 8 Satz 2). Eine Behinderung ist durch Bescheid gem. § 65 EStDV nachzuweisen.

► *Ausbildung:* Eine Ausbildung ist zu Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung (zB idR Entspannungskurse und Geschichtskurse) abzugrenzen. Eine Ausbildung liegt vor, wenn sie ernsthaft betrieben wird und zielgerichtet im Hinblick auf einen Abschluss oder eine Zertifizierung vorgenommen wird. Autodidaktisches Lernen ohne eine feste Einbindung in einen geordneten Ausbildungsgang ist daher nicht ausreichend; anders beim Fernstudium. Volkshochschulkurse sind bei konkretem Bezug zum Beruf begünstigt (zB Sprach- oder Computerkurs für Betriebswirt). Entspannungskurse sind demgegenüber nur begünstigt, wenn sie berufsmäßig (am Arbeitsplatz) an Dritte weitervermittelt werden sollen. Geschichtsseminare haben im Zweifel keinen ausreichenden Zusammenhang zu einer beruflichen Tätigkeit. Ebenfalls der nicht begünstigten Persönlichkeitsentwicklung zuzuordnen sind therapeutische Maßnahmen. Reguläre Unterbrechungen der Ausbildung wie Urlaub oder Semesterferien sind – in Anlehnung an das Kindergeldrecht – unschädlich, wenn sie 4 Monate nicht überschreiten. Der Übergang zwischen Ausbildung und Aufnahme einer Erwerbstätigkeit ist im Zweifel der Erwerbstätigkeit zuzurechnen, so dass ein Abzug nach § 4f bzw. § 9 Abs. 5 möglich ist.

► *Behinderung:* Menschen gelten nach § 2 Abs. 2 SGB IX als behindert, wenn ihre körperlichen Funktionen, geistigen Fähigkeiten oder seelische Gesundheit mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweicht und dadurch ihre Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt ist. Damit ist die Behinderung insoweit gegenüber einer zeitlich begrenzten Beeinträchtigung durch vorübergehende Erkrankung oder Verletzung abzugrenzen. Hierfür ist in Zweifelsfällen auf eine ärztliche Prognose abzustellen. Im Übrigen kann auf die Altcommentierung zu § 33c EStG verwiesen werden.

► *Zusammenlebende Eltern:* Leben beide Eltern in einem Haushalt zusammen, müssen beide die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllen. ZB liegen die Voraussetzungen nach Abs. 1 Nr. 8 vor, wenn einer sich in Ausbildung befindet und der andere krank ist. Die Erwerbstätigkeit eines Elternteils ist aber nach Abs. 1 Nr. 8 Satz 3 sowie Sinn und Zweck der Vorschrift ebenfalls nicht schädlich. Unschädlich ist es daher auch, wenn ein Elternteil erwerbs-

tätig ist und der andere sich in Ausbildung befindet oder körperlich, geistig behindert oder krank ist. Sind allerdings beide Elternteile erwerbstätig, greift § 4f bzw. § 9 Abs. 5 Satz 1 ein.

**Begünstigte Aufwendungen:** Berücksichtigt sind Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes wie in Nr. 5, nicht begünstigt sind auch hier – wie bei Nr. 5 – die Dienstleistungen iSd. Nr. 5, Nr. 8 Satz 4, also Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. Insbes. Nachhilfestunden werden hierdurch vom Abzug ausgenommen, während die bloße Hausaufgabenbetreuung ohne eine inhaltliche Hilfestellung begünstigt ist. Entscheidend ist, ob der Schwerpunkt der Tätigkeit in der Betreuung oder der Unterrichtung liegt (BALLOF, EStB 2006, 259 [261]). Die Vorschrift begünstigt also die reine Kinderbetreuung ohne Vermittlung besonderer Fähigkeiten. Auch Sachaufwendungen mit Geldeswert sind begünstigt, ebenso wie die Erstattung von Aufwendungen an Betreuungspersonal. Soweit die Aufwendungen auch auf andere – nicht betreuende – Leistungen entfallen, ist im Schätzungswege aufzuteilen (vgl. Anm. J 06-18; zu eng hingegen BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 7: nur bei Aufschlüsselung).

**Abzugsumfang:** Abziehbar sind – wie bei Abs. 1 Nr. 5 – vom ersten Euro an zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens aber 4000 €. Bei Auslandskindern sind die Aufwendungen – wie bei Abs. 1 Nr. 5 – ggf. nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates zu kürzen (Ländergruppeneinteilung in BMF v. 17.11.2003, BStBl. I 2003, 637 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF v. 9.2.2005, BStBl. I 2005, 369).

**Nachweis als materielle Voraussetzung:** Zum Nachweis ist ebenso wie bei Nr. 5 die Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Leistenden zwingend erforderlich; es handelt sich um materielle Voraussetzungen (s. Anm. J 06-21). Wie bei Abs. 1 Nr. 5 wird im Fall einer bereits bestandskräftigen Festsetzung eine nachträgliche Berücksichtigung nach Maßgabe der § 173 Abs. 1 Nr. 2 oder § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ausscheiden (s. Anm. J 06-21).

**Nachweis in 2006:** Da das Gesetz erst am 26.4.2006 beschlossen worden ist, beanstandet die FinVerw. es – wie bei § 10 Abs. 1 Nr. 5 und § 4f – nicht, wenn bei getätigten Kinderbetreuungskosten bis zum 31.12.2006 keine Rechnungen und Kontobelege vorgelegt werden, die Aufwendungen aber anderweitig nachgewiesen werden (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 37).

### III. Günstigerprüfung (Abs. 4a)

**Schrifttum:** RISTHAUS, DB 2006, 2773–2779.

#### 1. Neuregelung der Günstigerprüfung ab dem VZ 2006

J 06-24

##### „zuzüglich des Erhöhungsbetrages nach Satz 3“ (Abs. 4a Satz 1)

Ab dem VZ 2006 (also nicht schon ab 2005) sind die Beiträge für eine Rürup-Versicherung nicht mehr in die bisherige Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a Satz 1 einzubeziehen. Dies ergibt sich aus der Formulierung im neuen Satz 1, wonach lediglich die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1

Nr. 2 Buchst. a in die Prüfung nach Satz 1 einzubeziehen sind, während die Beiträge für eine Rürup-Versicherung, also solche iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei der Berechnung des Erhöhungsbetrages einzubeziehen sind. Im Rahmen der noch bis zum Kj. 2019 durchzuführenden Günstigerprüfung werden bei der Berechnung der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach früherem Recht die Beiträge zu einer Rente gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (sog. Rürup-Rente) stets mit dem sich aus Abs. 3 Sätzen 4 und 6 ergebenden Prozentsatz (VZ 2006: 62 %) steuermindernd berücksichtigt.

J 06-25 **2. Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 1)**

Bei der Anwendung des Erhöhungsbetrags begünstigte Beiträge sind Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, soweit sie nicht den um die Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und den nach § 3 Nr. 62 steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen diesem gleichgestellten stfreien Zuschuss verminderten Höchstbetrag nach Abs. 3 Sätze 1–3 überschreiten. Somit wird ab dem VZ 2006 sichergestellt, dass die Beiträge für eine Rürup-Versicherung bis zur Höhe von 20 000 € (einzeln veranlagte Personen) bzw. 40 000 € (bei Zusammenveranlagung) berücksichtigt werden können. Die Höchstbeträge (20 000 € bzw. 40 000 €), also nicht etwa die im Rahmen des Erhöhungsbetrages begünstigten Aufwendungen, sind um den um die Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und den nach § 3 Nr. 62 stfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen diesem gleichgestellten stfreien Zuschuss zu kürzen.

J 06-26 **3. Entsprechende Geltung von Abs. 3 Sätze 4 und 6 (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2)**

Durch die Regelung, dass Abs. 3 Sätze 4 und 6 entsprechend gelten sollen, wird sichergestellt, dass die Beiträge für eine Rürup-Versicherung maximal in Höhe des prozentualen Betrags berücksichtigt werden, in dem andere Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a abgezogen werden dürfen (also z. B. 62 % im VZ 2006). Der so genannte Erhöhungsbetrag nach Abs. 4a Satz 3, der zusätzlich zum bisher nach altem Recht ermittelten Betrag bei Aufwendungen für eine Rürup-Versicherung anzusetzen ist, kommt insbes. zur Anwendung, wenn das Abzugsvolumen nach altem Recht für die Vorsorgeaufwendungen nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 höher ist als das Abzugsvolumen nach neuem Recht für die Vorsorgeaufwendungen nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b sowie Nr. 3. In diesem Fall erhöht sich der anzusetzende Betrag um den Erhöhungsbetrag. Bemessungsgrundlage für den Erhöhungsbetrag nach Abs. 4a Satz 3 sind die Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b für eine Rürup-Versicherung. Diese werden allerdings nur insoweit in die Bemessungsgrundlage einbezogen, als sie im Rahmen des Höchstbetrags nach Abs. 3 angesetzt worden wären. Die Begrenzung wird dadurch erreicht, dass in die Bemessungsgrundlage die Beiträge zu einer Basisrente nur insoweit einbezogen werden, wie sie den um die Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und den nach § 3 Nr. 62 stfreien ArbGAnteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen diesem gleichgestellten stfreien Zuschuss verminderten Höchstbetrag nicht überschreiten (s.o.). Wird der Höchstbetrag nach Abs. 3 Satz 3 gekürzt, dann ist auch nur der gekürzte Höchstbetrag bei der Berechnung des Abzugsvolumens



mens für den Erhöhungsbetrag zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/2712, 43). Durch den Erhöhungsbetrag wird sichergestellt, dass Beiträge für Rürup-Versicherungen sich grundsätzlich mit dem jeweiligen Anteil auswirken (in 2006: 62 %, 2007: 64 % usw.). Beiträge für eine Rürup-Versicherung sollen somit in Bezug auf den grundsätzlichen Abzugsumfang nicht besser gestellt werden als Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung.

Beispielsweise konnte ein lediger Selbständiger, der nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegt, im VZ 2005 grundsätzlich – bei entsprechend hohen Vorsorgeaufwendungen – maximal 5069 € nach Abs. 4a iVm. Abs. 3 nach alter Rechtslage im Rahmen der Günstigerregelung geltend machen, nämlich

- 3068 € (Vorwegabzug)
- zzgl. 1334 € (Grundhöchstbetrag)
- zzgl. 667 € (Erhöhungsbetrag),

also Gesamtabzug im VZ 2005 nach Abs. 4a aF: 5069 €.

Wenn beispielsweise 10000 € für die Rürup-Rente gezahlt wurden und 5000 € für übrige Vorsorgeaufwendungen, schied demgemäß ein Abzug über einen Betrag von 5069 € hinaus nach der im VZ 2005 geltenden Rechtslage im Rahmen der Günstigerregelung aus. Dieser Umstand wird durch die Neuregelung wie folgt beseitigt:

Zusätzliche Beiträge für eine Basisrente werden nunmehr immer mit mindestens dem sich nach Abs. 3 Sätze 4 und 6 ergebenden Prozentsatz als Vorsorgeaufwendungen bei der Ermittlung der estl. Bemessungsgrundlage angesetzt.

**Beispiel 1:** Lediger Gewerbetreibender, „Rürup-Rentenzahlung“: 10000 € im VZ 2005 und 2006, übrige Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 4 EStG: 5000 €

(1) Nach Abs. 3 konnten in 2005 lediglich 60 % von 10000 € und in 2006 62 % von 10000 € als SA geltend gemacht werden. Da die übrigen Vorsorgeaufwendungen iSv. Abs. 4 nur bis zur Höhe von 2400 € abziehbar sind, war ein Abzug nach Abs. 3 für 2005 iHv. 8400 € (6000 € + 2400 €) und für 2006 iHv. 8600 € (6200 + 2400 €) möglich.

Ergebnis nach Günstigerregelung (Abs. 4a) für den VZ 2005:

übrige Vorsorgeaufwendungen:	5000 €	
Beiträge Rürup:	10000 € (in 2005 noch	hier einzubeziehen)
Gesamt		15000 €
Vorwegabzug		3068 €
Rest:		11032 €
Grundhöchstbetrag		1334 €
Rest	9698 €	
Zzgl. Häftiger Höchstbetrag		667 €
Gesamtabzug		5069 €

Für 2005 verbleibt es also beim Abzug von 8400 € (höherer Betrag gem. Abs. 3, 4)

(2) Ergebnis nach der neuen Günstigerregelung für den VZ 2006 (Abs. 4a Sätze 1–3 nF):

Abs. 4a Satz 1:	begünstigt nur 5000 €	
Vorwegabzug	3068 €	3068 €

Rest:	1 032 €	
Grundhöchstbetrag	1 334 €	
Max	1 032 €	1 032 €
Gesamtabzug		4 100 €
Abs. 4a Satz 3 (Erhöhungsbetrag):		
Beiträge Rürup-Rente: 10 000 € (max. 20 000 € bei Ledigen)		
Davon abziehbar 2006: 62 %:		6 200 €
Abziehbar nach Abs. 4a Sätze 1, 3: 10 300 €. Dieser Betrag ist höher als der nach Abs. 3 (8 600 €).		

Der Vorteil durch den neuen Erhöhungsbetrag gem. Abs. 4a Satz 3 erhöht sich entsprechend, wenn die Beiträge zur „Rürup-Rente“ steigen. Bei Selbständigen können bis zu 20 000 € zusätzlich für eine „Rürup-Versicherung“ geleistet werden. Soweit auch Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und nach § 3 Nr. 62 stfreie ArbG-Anteile zur gesetzlichen Rentenversicherung oder ein diesen gleichgestellter stfreier Zuschuss geleistet wird, vermindert sich allerdings der Höchstbetrag von 20 000 € entsprechend (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2). Werden zB in größerem Umfang Beiträge nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a geleistet (zB Beiträge zur berufsständischen Versorgungseinrichtung), wirkt sich die Neuregelung daher oftmals nicht aus.

**Beispiel 2:** Wie oben (Rürup-Aufwendungen 10 000 €, sonstige Vorsorgeaufwendungen: 5 000 €), aber der Stpfl. (Rechtsanwalt) leistet iHv. 12 000 € Zahlungen ins berufsständische Versorgungswerk.

Nach Abs. 3 konnten in 2005 lediglich 60 % von 22 000 €, max. 20 000 € (Höchstbetrag) und in 2006 62 % von 20 000 € als SA geltend gemacht werden. Da die übrigen Vorsorgeaufwendungen (5 000 €) iSv. Abs. 4 nur bis zur Höhe von 2 400 € abziehbar sind, war ein Abzug nach Abs. 3, 4

für den VZ 2005 iHv. 14 400 € (12 000 € + 2 400 €) und

für den VZ 2006 iHv. 14 600 € (12 400 € + 2 400 €) möglich.

(1) Ergebnis nach Günstigerregelung (Abs. 4a) für den VZ 2005

übrige Vorsorgeaufwendungen:	5 000 €	
berufsständische Versorgungseinrichtung:	12 000 €	
Beiträge Rürup:	10 000 €	
(in 2005 noch hier einzubeziehen)		
Gesamt		27 000 €
Vorwegabzug	3 068 €	
Rest:		23 932 €
Grundhöchstbetrag	1 334 €	
Rest	22 598 €	
Hälftiger Höchstbetrag	667 €	
Gesamtabzug	5 069 €	

Für 2005 verbleibt es also beim Abzug von 14 400 € (höherer Betrag nach Abs. 3)

(2) Ergebnis nach Günstigerregelung für den VZ 2006 (Abs. 4a Sätze 1–3):

Abs. 4a Satz 1 (siehe VZ 2005): 5 069 €

(im VZ 2005 sind die Aufwendungen für die Rürup-Versicherung nicht einzubeziehen, dennoch werden die Höchstbeträge voll ausgeschöpft)

Abs. 4a Satz 3 (Erhöhungsbetrag):

Beiträge Rürup-Rente: 10 000 €

Max. 20000 € bei Ledigen ./.. 12000 € (berufsständisches Versorgungswerk): 8000 €  
 Davon abziehbar 2006: 62 % von 6000 € = 4960 €  
 Abziehbar nach Abs. 4a Sätze 1, 3: 10029 €. Dieser Betrag ist niedriger als der nach Abs. 3, 4 (14600 €).  
 (3) Nach Abs. 4a Satz 2 (Mindestabzugsbetrag, dazu unten) sind lediglich 5069 € abziehbar, da die Höchstbeträge voll ausgeschöpft werden (Insoweit sind dem Grunde nach alle Vorsorgeaufwendungen begünstigt: 12000 €+ 10000 €+ 5000 €).  
 Ergebnis: Es bleibt im Beispiel also beim Abzug von 14600 € für den VZ 2006.

#### 4. Mindestbetrag (Abs. 4a Satz 2)

J 06-27

Mindestens ist bei Anwendung des Satzes 1 der Betrag anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn zusätzlich noch die Vorsorgeaufwendungen nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b in die Günstigerprüfung einbezogen werden würden. Damit wurde ein weiteres Korrektiv eingefügt, um sicherzustellen, dass die nach alter Fassung abziehbaren Vorsorgeaufwendungen auch weiterhin abziehbar bleiben. Anderenfalls hätte die Neuregelung nämlich zu einer Verschlechterung führen können, weil die Beiträge für eine Rürup-Versicherung aus dem Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1 herausgenommen wurden und dadurch nicht in die Vergleichsberechnung mit den nach alter Gesetzeslage bis VZ 2004 geltenden Abzugsbeträgen einzubeziehen waren.

**Beispiel:** Nach Abs. 4a Satz 2 (Mindestabzugsbetrag) ergibt sich im obigen Beispiel 1

Beitrag Rürup-Rente:	10 000 €	
Übrige Vorsorgeaufwendungen:	5 000 €	
Summe		15 000 €
Vorwegabzug:	3 068 €	3 068 €
Verbleibend	11 932 €	
Grundhöchstbetrag:	1 334 €	1 334 €
Verbleibend:	10 598 €	
Davon 1/2	5 299 €	
Max. hälftiger Höchstbetrag: 667 € (50 % von 1 334 €)	667 €	
Abziehbar insgesamt nach Abs. 4a Satz 2:		5 069 €

Es bleibt also beim Abzug von 10 300 €, da der Mindestabzug den nach § 10 Abs. 4a Satz 1, 3 abziehbaren Betrag nicht erreicht.

#### 5. Auswirkung der Neuregelung bei anderen Fallgruppen (insbesondere Arbeitnehmer)

J 06-28

„Geringverdiener“: Bei „Geringverdienern“ kann sich die Neuregelung ab VZ 2006 ebenfalls vorteilhaft auswirken, insbes. wenn der Arbeitslohn so gering ist, dass der Vorwegabzug iHv. derzeit (bis 2011) 3068 € (bei Ehegatten 6136 €) nicht bis auf 0 € gekürzt wird, also bis zu einem Arbeitslohn iHv. 19175 € ( $19175 € \times 1 \% = 3068 €$ ). Ähnlich wie bei Selbständigen mit Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen wirkt sich der Erhöhungsbetrag nach Abs. 4a Satz 3 nur aus, soweit der Betrag von 20000 € (40000 €) durch die Gesamtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung nicht zu hoch gemindert wird (vgl. auch das Berechnungsbeispiel der OFD Frankf. v. 26.1.2007 – S 2221 A - 102 - St 218, StEK EStG § 10 Abs. 4a Nr. 1).

**Arbeitnehmer mit „höherem“ Einkommen:** Bei „gut“ verdienenden ArbN ist demgegenüber regelmäßig bereits der Abzugsbetrag nach Abs. 3 idF des AltEinkG (62 % der Arbeitnehmerbeiträge im VZ 2006) so hoch, dass sich die Neuregelung oft nicht auswirken wird.

**Beispiel:** Rürup-Rentenzahlung eines ledigen ArbN (Arbeitslohn 100 000 €, Sozialversicherungsbeiträge, also Höchstbeitrag 2006: 12 285 € = 6 143 € × 2) iHv. 10 000 € im VZ 2006, übrige Vorsorgeaufwendungen nach Abs. 4: 5 000 €.

Nach Abs. 3 können in 2006 62 % von 20 000 € (10 000 € + 12 285 €, max. 20 000 €), also 12 400 € ./.. ArbGAnteil (6 143 €) = 6 257 €, als SA geltend gemacht werden. Da die übrigen Vorsorgeaufwendungen iSv. Abs. 4 nur bis zur Höhe von 1 500 € abziehbar sind, war ein Abzug nach Abs. 3, 4 für 2006 iHv. 7 757 € (6 257 € + 1 500 €) möglich.

Ergebnis nach Günstigerregelung für den VZ 2006 (Abs. 4a Sätze 1–3):

Abs. 4a Satz 1: begünstigt sind nur die ArbNAnteile: 6 143 € + 5 000 € = 11 143 €		
Vorwegabzug	3 068 €	
Kürzung um 16 % × 100 000 €, max. 3 068 €	0	
Rest:		11 143 €
Grundhöchstbetrag	1 334 €	1 334 €
Rest	9 809 €	
Davon 1/2, max. aber	667 €	<u>667 €</u>
Gesamtabzug		2 001 €
Abs. 4a Satz 3 (Erhöhungsbetrag):		
Beiträge Rürup-Rente:	10 000 €	
Maximal aber bei Ledigen		20 000 €
Abzüglich Gesamtbeitrag gesetzliche Rentenversicherung ./..		<u>12 285 €</u>
		<u>7 715 €</u>
Davon abziehbar 2006: 62 %		4 783 €
Abziehbar nach Abs. 4a Sätze 1, 3: 4 783 + 2 001 =		6 784 €.

Dieser Betrag ist niedriger als der nach Abs. 3, 4 (7 757 €).

Nach Abs. 4a Satz 2 (Mindestabzugsbetrag) ergibt sich:

Beitrag Rürup-Rente:	10 000 €	
Beiträge RV (Arbeitnehmer)	6 143 €	
Übrige Vorsorgeaufwendungen:	5 000 €	
Summe		21 143 €
Vorwegabzug:	3 068 €	
Vermindert um 16 % × 100 000 €, max. 3 068 €		0
Verbleibend	21 143 €	
Grundhöchstbetrag:	1 334 €	1 334 €
Verbleibend:	19 809 €	
Davon 1/2, maximal hälftiger Höchstbetrag:	667 €	
Abziehbar insgesamt nach Abs. 4a Satz 2:	2 001 €	

Es bleibt also beim Abzug von 7 757 € nach den Abs. 3, 4.

**Beamte und Richter:** Aktive Beamte und Richter gehören zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 und erwerben ohne eigene Beitragsleistungen einen Anspruch auf Altersversorgung. Deren Höchstbetrag iSv.

Abs. 3 ist um den Betrag zu kürzen, der, bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zum genannten Personenkreis begründen, dem Gesamtbeitrag (ArbG- und ArbN Anteil) zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht (Abs. 3 Satz 3). Da sich bei dieser Gruppe auch der Vorwegabzug wie bei sozialversicherungspflichtigen ArbN mindert, gilt das für sozialversicherungspflichtige ArbN Gesagte entsprechend. Abs. 4a Satz 3 verweist auch auf Abs. 3 Satz 3, so dass auch im Rahmen der Günstigerprüfung nach Abs. 4a bei der Berechnung des Erhöhungsbetrags die fiktiven Sozialversicherungsbeiträge von dem Höchstbetrag abzuziehen sind.

**Pensionäre und Rentner:** Empfänger von Versorgungsbezügen iSv. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (Beamtenpensionen) und Bezieher von Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung stand der ungekürzte Vorwegabzug nach alter Rechtslage zu. Krankenversicherungsbeiträge gehören nach neuer Rechtslage allerdings nur noch zu den übrigen Vorsorgeaufwendungen iSv. Abs. 4. Daher kann die neu gefasste Günstigerregelung (insbes. bei der Leistung von Einmalbeiträgen und kurzfristigem Rentenbeginn, da in diesem Fall ein prozentual höherer SA-Abzug möglich ist, als die Rente der Besteuerung unterliegt) für diese Personengruppe vorteilhaft sein, wenn (noch im Rentenalter) Aufwendungen für eine Rürup-Rente getätigt werden. Beiträge für eine Rürup-Rente sind nämlich auch begünstigt, wenn der Stpfl. das 60. Lebensjahr bereits vollendet hat. Lediglich die Rentenzahlung darf nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres erfolgen (s. auch § 10 Anm. 133). UE sind derartige Beiträge auch nach Eintritt der Rentenregelaltersgrenze nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b begünstigt, da die Vorschrift – anders als die Parallelnorm bei Riester-Verträgen – kein Höchstalter vorsieht. Allerdings werden vergleichbare Produkte, soweit ersichtlich, derzeit kaum angeboten.

**Beispiel:** Pensionierter Beamter, Versorgungsbezüge 30 000 €. Krankenversicherungsbeiträge 4 000 €, „Rürup-Aufwendungen“ 5 000 €.

Nach Abs. 3 können in 2006 62 % von 5 000 € (max. 20 000 €), also 3 100 € als SA geltend gemacht werden. Da die übrigen Vorsorgeaufwendungen iSv. Abs. 4 Satz 2 (Krankenversicherungsbeiträge, Anspruch auf teilweise Erstattung von Krankheitsaufwendungen) nur bis zur Höhe von 1 500 € abziehbar sind, ist ein Abzug nach Abs. 3, 4 für 2006 iHv. 4 600 € (3 100 € + 1 500 €) möglich.

Ergebnis nach Günstigerregelung für den VZ 2006 (Abs. 4a Sätze 1–3):

Abs. 4a Satz 1:	4 000 €	
Vorwegabzug	3 068 €	
(keine Kürzung, da nicht unter Personenkreis von § 10c Abs. 3 Nr. 1, 2 fallend)		
Rest:		932 €
Grundhöchstbetrag	1 334 €, also Ansatz:	932 €
Rest	0 €	
Gesamtabzug		4 000 €
Abs. 4a Satz 3 (Erhöhungsbetrag):		
Beiträge Rürup-Rente:		5 000 €
Maximalbetrag bei Ledigen 20 000 €		
(keine Kürzung, da nicht unter Personenkreis von § 10c Abs. 3 Nr. 1, 2 fallend)		

§ 10 Anm. J 06-28

Sonderausgaben

Davon abziehbar 2006:	62 %	3 100 €
Abziehbar nach Abs. 4a Sätze 1, 3: 4000 + 3100 =	7 100 €.	
Dieser Betrag ist höher als der nach Abs. 3, 4 (4 600 €).		
Nach Abs. 4a Satz 2 (Mindestabzugsbetrag) ergibt sich:		
Beitrag Rürup-Rente:	5 000 €	
Übrige Vorsorgeaufwendungen:	4 000 €	
Summe		9 000 €
Vorwegabzug:	3 068 €	3 068 €
Verbleibend	5 932 €	
Grundhöchstbetrag:	1 334 €	1 334 €
Verbleibend:	4 598 €	
Davon $\frac{1}{2}$ , maximal hälftiger Höchstbetrag:		667 €
Abziehbar insgesamt nach Abs. 4a Satz 2:	5 069 €	
Es bleibt also beim Abzug von 7 100 € nach Abs. 4a Sätze 1, 3.		

## § 10a

## Zusätzliche Altersvorsorge

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

- (1) <sup>1</sup>In 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,
  2. Empfänger von Amtsbezügen aus einem Amtsverhältnis, deren Versorgungsrecht die entsprechende Anwendung des § 69e Abs. 3 und 4 vorsieht,
  3. die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch von der Versicherungspflicht befreiten 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 § 69 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 wegen der Erziehung eines Kindes 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. <sup>2</sup>Bei der Erteilung der Einwilligung ist der Steuerpflichtige darauf hinzuweisen, dass er die Einwilligung vor Beginn des Kalender-

jahres, für das sie erstmals nicht mehr gelten soll, gegenüber der zuständigen Stelle widerrufen kann. <sup>3</sup>Versicherungspflichtige nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte sowie Personen, die wegen Arbeitslosigkeit bei einem inländischen Arbeitsamt 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) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>In den anderen Fällen scheidet der Sonderausgabenabzug aus. <sup>3</sup>Die Günstigerprüfung wird von Amts wegen vorgenommen.

(3) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Gehört 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. **<sup>3</sup>Gehören 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) <sup>1</sup>Im 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. <sup>2</sup>Sind Altersvorsorgebeiträge zugunsten von mehreren Verträgen geleistet worden, erfolgt die Zurechnung im Verhältnis der nach Absatz 1 berücksichtigten Altersvorsorgebeiträge. <sup>3</sup>Ehegatten 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. <sup>4</sup>Werden 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. <sup>5</sup>Die Übermittlung an die zentrale Stelle erfolgt unter Angabe der Vertrags- und Steuernummer sowie der Zulage- oder Versicherungsnummer nach § 147 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch.

(5) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige hat die zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge durch eine vom Anbieter auszustellende Bescheinigung nach amtlich



vorgeschriebenem Vordruck nachzuweisen. <sup>2</sup>Diese Bescheinigung ist auch auszustellen, wenn im Falle der mittelbaren Zulageberechtigung (§ 79 Satz 2) keine Altersvorsorgebeiträge geleistet wurden. <sup>3</sup>Die übrigen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach den Absätzen 1 bis 3 werden im Wege der Datenerhebung und des automatisierten Datenabgleichs nach § 91 überprüft.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10a durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das JStG 2007

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2001:** s. § 10a Anm. 1.

**Gesetzesentwicklung bis 2003:** s. § 10a Anm. J 02-1 und J 03-1.

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 10a Anm. J 03-1.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 werden die Wörter „wegen der Erziehung eines Kindes“ gestrichen und in Abs. 3 wird der neue Satz 3 zur Günstigerprüfung bei der Ehegattenveranlagung angefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist aufgrund der besonderen Anwendungsregelung in Art. 20 Abs. 4 JStG 2007 zum 1.1.2006 in Kraft getreten. Die Neuregelung in Abs. 3 Satz 3 ist nach Art. 20 Abs. 6 JStG 2007 und § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

J 06-2

**Abs. 1 Satz 1 Nr. 5:** Die Regelung war durch das AltEinkG eingefügt worden und hatte weitgehend klarstellende Bedeutung (BTDrucks. 15/2150): Wegen Kindererziehung beurlaubte Personen iSv. Nr. 1–4 mit versorgungsrechtl. zu berücksichtigenden Kindern blieben förderungsberechtigt. Nunmehr ist dieser Personenkreis unabhängig vom formalen Grund der Beurlaubung begünstigt. Allerdings müssen weiterhin versorgungsrechtl. zu berücksichtigende Kinder vorhanden sein. Die Änderung dürfte von geringer praktischer Bedeutung sein. Begünstigt könnten ua. bestimmte von der Versicherungspflicht befreite Personen und bestimmte versicherungsfrei Beschäftigte sein (s. BKSt./RISTHAUS, § 10a EStG Rn. 16).

**Abs. 3 Satz 3:** Es handelt sich um eine Klarstellung, dass bei der Veranlagung von beidseitig anspruchsberechtigten Ehegatten auf Alterszulage im Rahmen der getrennten Veranlagung (§ 26a) oder der Zusammenveranlagung (§ 26b) die den beiden Ehegatten zustehenden Ansprüche auf Altersvorsorgezulage bei der Günstigerprüfung nach Abs. 2 berücksichtigt werden (vgl. BTDrucks. 16/2712, 43). Bei der Zusammenveranlagung nach § 26b

werden systembedingt keine getrennten Günstigerprüfungen vorgenommen (zu Einzelheiten s. § 10a Anm. 9). Vielmehr wird bei der Günstigerprüfung der gemeinsame Vorteil bei Berücksichtigung der Altersvorsorgebeiträge beider Ehegatten im Rahmen ihres jeweiligen Höchstbetrags nach § 10a Abs. 1 mit den beiden Ehegatten insgesamt zustehenden Zulageansprüchen verglichen. Bei einer getrennten Veranlagung ist für jeden Ehegatten eine eigene Günstigerprüfung im Rahmen seiner Veranlagung durchzuführen. Hierzu werden jedem Ehegatten die von ihm geleisteten Altersvorsorgebeiträge und die ihm zustehenden Zulageansprüche zugerechnet und verglichen.

## § 10c

**Sonderausgaben-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(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) <sup>1</sup>Hat 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. <sup>2</sup>Die 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.

<sup>3</sup>Arbeitslohn im Sinne der Sätze 1 und 2 ist der um den Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24a) verminderte Arbeitslohn. <sup>4</sup>In 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) <sup>1</sup>Im 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 sind.

**§ 10c**

## Sonderausgaben-Pauschbetrag,

<sup>2</sup>Wenn 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 3 000 Euro.

<sup>3</sup>Satz 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	3 068	1 334	667	1 134
2006	3 068	1 334	667	1 134
2007	3 068	1 334	667	1 134
2008	3 068	1 334	667	1 134
2009	3 068	1 334	667	1 134
2010	3 068	1 334	667	1 134
2011	2 700	1 334	667	1 134
2012	2 400	1 334	667	1 134
2013	2 100	1 334	667	1 134
2014	1 800	1 334	667	1 134
2015	1 500	1 334	667	1 134
2016	1 200	1 334	667	1 134
2017	900	1 334	667	1 134
2018	600	1 334	667	1 134
2019	300	1 334	667	1 134

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

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 10c durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung und durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 10c Anm. 3.
- ▶ *Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Abs. 1 wird die Angabe „nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 6, 7, und 9 und“ durch die Angabe „nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 5, 7 bis 9 und“ ersetzt.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 und Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 werden jeweils die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“, in Abs. 2 Satz 4 das Wort „Vomhundertersatz“ durch das Wort „Prozentsatz und in Abs. 2 Satz 4 die Wörter „vom-Hundert-Punkte“ durch das Wort „Prozentpunkte“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderung:** Nach Art. 3 des Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft; damit findet die geänderte Verweisung in Abs. 1 erstmals für den VZ 2006 Anwendung. Die Änderung der Verhältnisangabe von „vom Hundert“ in „Prozent“ mit sprachlichen Folgeänderungen ist 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.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 06-2

Die Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) und die Einfügung der Nr. 5 und Nr. 8 (Kinderbetreuungskosten als SA) in § 10 Abs. 1 erforderten die redaktionelle Folgeänderung des § 10c Abs. 1, um den Umfang der Abgeltungswirkung des SA-Pauschbetrags anzupassen.

**Abgeltungswirkung:** Der SA-Pauschbetrag gilt nach der ausdrücklichen Neuregelung des Abs. 1 ab dem VZ 2006 insgesamt folgende SA iSd. § 10 Abs. 1 ab, wenn der Stpfl. nicht höhere Aufwendungen nachweist: Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (Nr. 1); Renten und dauernde Lasten (Nr. 1a); Kirchensteuern (Nr. 4); Kinderbetreuungskosten wegen Kindern, die das dritte, aber noch nicht das sechste Lebensjahr vollendet haben (Nr. 5); Ausbildungskosten (Nr. 7); Kinderbetreuungskosten wegen Ausbildung, Körperbehinderung oder Krankheit (Nr. 8); Schuldgeldzahlungen (Nr. 9); Spenden gem. § 10b.

**Höhe des Pauschbetrags:** Der SA-Pauschbetrag beträgt unverändert 36 €.

§ 10c

Sonderausgaben-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale

E 4

*Apitz*

**##246##**

## § 10d

## Verlustabzug

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 511 000 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). <sup>2</sup>Ist 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. <sup>3</sup>Das 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. <sup>4</sup>Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. <sup>5</sup>Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Nicht 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 vom Hundert des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). <sup>2</sup>Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. <sup>3</sup>Der 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) <sup>1</sup>Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen. <sup>2</sup>Verbleibender 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. <sup>3</sup>Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. <sup>4</sup>Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. <sup>5</sup>Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuer-

licher Auswirkungen unterbleibt. **Die Feststellungsfrist 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.**

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

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 10d durch das JStG 2007</b>		a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 . . . . .	J 06-4
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . .	J 06-1	b) Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 . . . . .	J 06-5
2. Grund und Bedeutung der Neuregelung . . . . .	J 06-2	2. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2	
3. Verhältnis zu § 46 Abs. 2 Nr. 8 . . . . .	J 06-3	a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 . . . . .	J 06-6
<b>Erläuterungen zu Abs. 4 Satz 6</b>		b) Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 . . . . .	J 06-7
1. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1			

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 10d durch das JStG 2007**

**Schrifttum:** GRÜTZNER, Zu erwartende ertragsteuerliche Regelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, StuB 2006, 675; GRÜTZNER, Ertragsteuerliche Regelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, StuB 2006, 899; KÖHLER, Überblick über das JStG 2007 – Umfangreiche Änderungen quer durch das Steuerrecht, NWB 2006, 4273; HÖRSTER/BROCKMANN, Steuerrechtsänderungen – Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, NWB 2006, 2567; KORN/STRAHL, Handlungsbedarf und weitere steuerliche Hinweise zum Jahresende 2006, KÖSDI 2006, 15312 ff.; MELCHIOR, Steuerrechtliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, DStR 2006, 2233; MERKER, Weitere vorgesehene Regelungen des Jahressteuergesetzes 2007, StuB 2006, 711; SEIFERT, Jahressteuergesetz 2007: Erste Praxishinweise zu den ertragsteuerlichen Neuerungen, GStB 2006, 382; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392.



## 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 10d Anm. 2 und 3.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I, 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 4 wird ergänzt um einen Satz 6, der die zeitliche Zulässigkeit der Verlustfeststellung regelt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** § 52 Abs. 25 Satz 5 enthält für den zeitlichen Anwendungsbereich die Regelung, dass Abs. 4 Satz 6 für alle bei In-Kraft-Treten des JStG 2007 noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen gilt. Dies heißt zunächst, dass die gesonderte Feststellung von Verlusten, die in Jahren entstanden sind, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, grundsätzlich möglich ist bis zum Ablauf des VZ, für den der Verlust gesondert festzustellen ist. Diese Verluste können nach Ablauf dieses Zeitraums nach § 181 Abs. 5 AO nur noch festgestellt werden, wenn die FinVerw. die Feststellung pflichtwidrig unterlassen hat. Für Verlustfeststellungen aus Jahren, für die die Festsetzungsfrist zum 1.1.2007 bereits abgelaufen ist, ergeben sich keine Einschränkungen. Diese (auch soweit es um einen eventuellen Verbrauch des Verlusts geht) können nach inzwischen stRspr. des BFH (zB BFH v. 2.8.2006 – XI R 65/05, BFH/NV 2006, 2345; v. 1.3.2006 – XI R 33/04, BFH/NV 2006, 1204; v. 6.7.2005 – XI R 27/04, BFH/NV 2006, 16) auch in Zukunft unter Anwendung des § 181 Abs. 5 AO erfolgen, soweit die Feststellung für eine StFestsetzung von Bedeutung ist. Verlustfeststellungen kommen danach beispielsweise bei den Aufwendungen für ein Erststudium oder eine erstmalige Berufsausbildung in Betracht, soweit sie bis einschließlich VZ 2003 vorweggenommene WK darstellten (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 26.7.2006 – VI R 63/05, BFH/NV 2006, 2250).

## 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

J 06-2

**Grund der Neuregelung:** Die Neuregelung soll ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2712, 43 f.) eine zeitnahe Entscheidung über den noch verbleibenden Verlust ermöglichen. Diese zeitnahe Feststellung sieht der Gesetzgeber durch die Rspr. des BFH gefährdet, nach der auf die Verlustfeststellung § 181 Abs. 5 AO anzuwenden ist, wenn im Verlustentstehungsjahr entweder keine EStVeranlagung durchgeführt wurde (BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, BFH/NV 2006, 1204) oder ein bestandskräftiger Nullbescheid vorliegt (BFH v. 12.6.2002 – XI R 26/01, BStBl. II 2002, 681). Rechtsfolge ist, dass auch nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für den StBescheid Verluste festgestellt werden können, wenn dies für eine StFestsetzung von Bedeutung ist (BFH v. 6.7.2005 – XI R 27/04, BFH/NV 2006, 16).

**Bedeutung der Neuregelung:** Die Neuregelung stellt einen weiteren Fall der rechtsprechungsbrechenden Gesetzesänderung dar (vgl. auch KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15312 [15329]). Sie räumt der formellen Festsetzbarkeit Vorrang vor der materiellen Richtigkeit des StBescheids ein. Soweit sie formell die Verrechnung eines vorhandenen Verlusts ausschließt, verletzt sie das Leistungsfähigkeitsprinzip in Gestalt des objektiven Nettoprinzips, dürf-

te jedoch angesichts der langen Erklärungsfristen, die für alle Stpfl. gleichermaßen gelten, gerechtfertigt sein. Die Regelung betrifft überwiegend Stpfl., die keine erklärungspflichtigen Einnahmen erzielt haben, aber vorweggenommene WK oder BA getragen haben. Diese Stpfl. werden in Zukunft vermehrt die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags beantragen, um die Abziehbarkeit dieser Verluste sicherzustellen. Dies wird den Aufwand für die FinVerw. erhöhen (vgl. bereits Empfehlung bei KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15312 [15329]).

### J 06-3 3. Verhältnis zu § 46 Abs. 2 Nr. 8

Nach Ablauf der Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 ist auch in Zukunft nach der Rspr. des BFH (Urt. v. 1.3.2006 – XI R 33/04, BFH/NV 2006, 1204) eine Verlustfeststellung möglich, wenn die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO erfüllt sind. Die Neuregelung begrenzt lediglich die Dauer der Festsetzung nach Ablauf der Antragsfrist auf die Dauer der Festsetzungsfrist für das Jahr, in dem der Verlust entstanden ist.

## Erläuterungen zu Abs. 4 Satz 6

### 1. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1

#### J 06-4 a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1

Die Neuregelung setzt die Feststellungsfrist für die Verlustfeststellung mit der allgemeinen Festsetzungsfrist gleich. Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 spricht von Festsetzungsfrist, ohne diese näher zu präzisieren. Gemeint ist die Festsetzungsfrist für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs. Diese knüpft durch die Neuregelung an die allgemeine Festsetzungsfrist für den VZ an, auf dessen Ende der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist. Entsprechend § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO läuft die Frist vier Jahre nach ihrem Beginn gem. § 170 AO und beträgt damit einschließlich der Anlaufhemmung wegen Nichtabgabe der StErklärung regelmäßig sieben Jahre. Verlängert sich die Frist für die StFestsetzung, so verlängert sich nach der Neuregelung automatisch auch die Frist für die Verlustfeststellung.

#### J 06-5 b) Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1

Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 regelt nicht das Ende der Frist für die Verlustfeststellung, sondern die Mindestdauer. Die Frist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist, abgelaufen ist. Dieser Halbs. stellt sicher, dass auch der verbleibende Verlustvortrag noch festgestellt werden kann, solange die Veranlagung für den jeweiligen VZ noch nicht festsetzungsverjährt ist. Die Regelung verknüpft die Verlustfeststellung lediglich hinsichtlich ihrer Mindestdauer mit dem Zeitraum, innerhalb dessen die jeweilige ertragstl. Festsetzung noch nicht verjährt ist. Keine Aussage wird darüber getroffen, dass die Verlustfeststellung an die Änderbarkeit der zugrundeliegenden Bescheide gebunden ist. Die Rspr. des BFH, nach der ein Feststellungsbescheid grundsätzlich auch ergehen kann, wenn die ertragstl. Festsetzung nicht mehr möglich ist, wird durch Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 nicht eingeschränkt, mit der

Folge, dass auch der Ablauf der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Satz 8 den Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids grundsätzlich nicht hindert.

## 2. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2

### a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2

J 06-6

**Unterlassen der Verlustfeststellung:** Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 begrenzt die Verlustfeststellung nach Ablauf der Festsetzungsfrist, die nach der Rspr. des BFH über § 181 Abs. 5 AO zeitlich unbeschränkt möglich war.

Die Regelung setzt voraus, dass die FinVerw. die Verlustfeststellung unterlassen hat. Grundsätzlich nicht erfasst ist der Fall, in dem die FinVerw. es unterlassen hat, eine Veranlagung durchzuführen und einen festgesetzten Verlust nicht verbraucht hat (vgl. BFH v. 2.8.2006 – XI R 65/05, BFH/NV 2006, 2345; s.u. Anm. J 06-7).

**Der Begriff der Pflichtwidrigkeit** ist in Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 nicht definiert. Bezugspunkt für die Pflichtverletzung ist grundsätzlich die unterlassene Verlustfeststellung, zu der die FinVerw. ebenso verpflichtet ist, wie zur Veranlagung nach § 25. Ausweislich der Gesetzesbegründung liegt eine Pflichtverletzung vor, wenn die FinBeh. trotz eingereicherter StErklärung keine Verlustfeststellung vornimmt (BTDrucks. 16/2712, 44). Dies setzt in jedem Fall Kenntnis des relevanten Sachverhalts voraus (vgl. MERKER, StuB 2006, 677). UE kann die FinBeh. jedoch auch dann pflichtwidrig handeln, wenn der Stpfl. objektiv seine Erklärungspflicht erfüllt hat, die FinBeh. aber weitere Unterlagen benötigt, die sie nicht anfordert. Wurde pflichtwidrig eine Veranlagung nicht durchgeführt und unterblieb deswegen die Verlustfeststellung, so ist uE ebenfalls die Anwendung des § 181 Abs. 5 AO nicht ausgeschlossen (s.u. Beispiel in Anm. J 06-7).

**Zuständige Finanzbehörde** ist diejenige, die nach Abs. 4 Satz 3 zuständig ist; dies ist das VeranlagungsFA, das sich aus §§ 19 und 20 AO ergibt (vgl. hierzu § 10d Anm. 126).

### b) Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2

J 06-7

Nach Ablauf der Feststellungsfrist gem. Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 ist die Verlustfeststellung auch in den Fällen, in denen sie für eine StFestsetzung von Bedeutung ist, idR nicht mehr möglich.

**Beschränkung auf die Verlustfeststellung:** Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 schränkt die Anwendbarkeit des § 181 Abs. 5 AO auf die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags ein. Rechtsfolge ist ausschließlich, dass der nach Abs. 4 Satz 1 verbleibende Verlustvortrag nicht mehr festgestellt werden darf. Diese formell-rechtl. Rechtsfolge beinhaltet noch keine Aussage darüber, ob ein nicht festgestellter Verlust materiell-rechtl. noch verrechnet werden kann oder ob ein festgestellter Verlust durch eine fiktive (weil verfahrensrechtl. nicht mehr zulässige) Veranlagung verbraucht werden kann.

**Verrechnung nicht festgestellter Verluste:** Materiell-rechtl. lässt Abs. 2 auch die Nutzung von Verlusten aus der Vergangenheit zu, die nicht festgestellt wurden (vgl. BFH v. 2.8.2006 - XI R 65/05, BFH/NV 2006, 2345, unter II. 2. für den Fall des nicht veranlagten Gesamtbetrags der Einkünfte). Liegen keine EStBescheide für das Verlustentstehungsjahr vor oder enthal-

ten sie keinen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, so verstößt diese Rechtsfolge auch nicht gegen Bestandskraftregeln (BFH v. 2.8.2006 - XI R 65/05, BFH/NV 2006, 2345). Abs. 4 Satz 6 schließt lediglich die Festsetzung eines verbleibenden Verlustvortrags aus, wenn das zuständige FA nicht pflichtwidrig gehandelt hat. In den Fällen, in denen eine Verlustfeststellung nicht erfolgt ist, ist daher eine Verrechnung von Verlusten grundsätzlich möglich.

**Beispiel:** A hat im VZ 1999 eine Pilotenausbildung gemacht (Kosten 120 000 €); eine StErklärung wurde nicht abgegeben. Danach hat A wegen Elternzeit nicht gearbeitet, der Ehepartner wurde nach § 46 nicht veranlagt. In 2007 beginnt A eine selbständige Tätigkeit, die Einkünfte betragen 50 000 €, die Einkünfte des Ehepartners ebenfalls 50 000 €. Der Verlust kann bis 100 000 € verrechnet werden, eine Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in Höhe von 20 000 €, die materiell-rechtlich erforderlich wäre, scheidet aufgrund der Neuregelung in Abs. 4 Satz 6 aus, weil für das Jahr der Verlustentstehung Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

**Vollständiger Verbrauch des Verlusts durch fiktive Veranlagung:** Keinen Einfluss auf die bestehende Rechtslage hat die Neuregelung in den Fällen, in denen ein bereits festgestellter Verlustvortrag aufgrund einer fiktiven Veranlagung eines Jahres mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte, der aufgrund Festsetzungsverjährung nicht mehr veranlagt werden kann (vgl. BFH v. 2.8.2006 – XI R 65/05, BFH/NV 2006, 2345), vollständig „verbraucht“ wird. Der Verbrauch ist materiell-rechtlich zulässig (s. § 10d Anm. 125). Eine Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags entfällt, weil kein Verlust mehr vorhanden ist.

**Teilweiser Verbrauch des Verlusts durch fiktive Veranlagung:** Wird der festgestellte Verlust in einem VZ, der bereits festsetzungsverjährt ist, aufgrund einer fiktiven Veranlagung nur zum Teil verbraucht, so steht die Neuregelung einer Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags über § 181 Abs. 5 AO idR nicht entgegen. In diesen Fällen wird die FinVerw. (wenn keine Steuerhinterziehung vorliegt, die die Rechtslage grundlegend ändert) die Veranlagung pflichtwidrig unterlassen haben. In der Folge der pflichtwidrig nicht durchgeführten Veranlagung wurde auch der Verlust pflichtwidrig nicht festgestellt.

**Beispiel:** A hatte zum Schluss des VZ 01 einen verbleibenden Verlustvortrag von 100 000 €. Im VZ 02 hatte er positive Einkünfte von 50 000 €, die aufgrund eines Versehens der FinVerw. nicht veranlagt wurden. In VZ 08 wird dies bemerkt. Einerseits ist es materiell-rechtlich zulässig, den nicht verrechneten Verlust aufzubreuchen, andererseits ermöglicht die zulässige Anwendung des § 181 Abs. 5 AO die Feststellung des Verlusts.

## 6. Vereinnahmung und Verausgabung

## § 11

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

- (1) <sup>1</sup>Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. <sup>2</sup>Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige kann Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung im Sinne des Absatzes 2 Satz 3 beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. <sup>4</sup>Für Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit gilt § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 und § 40 Abs. 3 Satz 2. <sup>5</sup>Die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5) bleiben unberührt.
- (2) <sup>1</sup>Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. <sup>2</sup>Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Absatz 1 Satz 2 entsprechend. <sup>3</sup>Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. <sup>4</sup>**Satz 3 ist auf ein Damnum oder Disagio nicht anzuwenden, soweit dieses marktüblich ist.** <sup>5</sup>§ 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt. <sup>6</sup>Die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5) bleiben unberührt.

## § 52

## Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

...

(30) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>**§ 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.**

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 11 durch das JStG

**Schrifttum:** FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 1/2007, 15397; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuStud. 2007, 60; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14353; WARNKE, Jahressteuergesetz 2007, EStB 2007, 139.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 30.10.2003, BStBl. I 2003, Rn. 15; BMF v. 5.4.2005, BStBl. I 2005, 617.

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 11 Anm. 2.
- ▶ *JStG v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):
  - ▷ *Abs. 2 Satz 4:* Satz 4 wurde neu eingefügt.
  - ▷ *Abs. 2 Satz 5:* Der bisherige Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 wurde ohne inhaltliche Änderung zu Abs. 2 Satz 5.
  - ▷ *Abs. 2 Satz 6:* Der bisherige Abs. 2 Satz 4 wurde ohne inhaltliche Änderung zu Abs. 2 Satz 6.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** § 11 Abs. 2 Satz 4 ist nach § 52 Abs. 30 Satz 2 idF des JStG 2007 erstmals auf ein Damnum oder Disagio im Zusammenhang mit einem Kredit für ein Grundstück anzuwenden, das nach dem 31.12.2003 geleistet wurde, in anderen Fällen für ein Damnum oder Disagio, das nach dem 31.12.2004 geleistet wurde.

▶ *Unzulässige Rückwirkung:* Nach Auffassung des Gesetzgebers liegt keine unzulässige Rückwirkung vor, weil „die bisherige Verwaltungsregelung unverändert in das Gesetz übernommen wird“. Die Änderung soll für die gesamte Geltungsdauer des bereits durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) geänderten § 11 Abs. 2 aF gelten und zum gleichen Zeitpunkt in Kraft treten (BTDrucks. 16/2712, 44).

▶ *Weitere Berücksichtigung des Wahlrechts:* Problematisch ist allerdings, dass nach der Verwaltungsregelung ein Wahlrecht zur Anwendung von Abs. 2 Satz 3 aF bestand (vgl. BMF v. 5.4.2005, BStBl. I 2005, 617). Wurde in der Vergangenheit die Nichtanwendung von Abs. 2 Satz 3 gewählt, ist diese Wahlrechtsausübung uE aus Gründen des Vertrauensschutzes anzuerkennen. Hierfür spricht bereits die Gesetzesbegründung, nach der die bisherige Verwaltungsregelung übernommen wird.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

#### J 06-2 a) Grund der Änderungen

**Abs. 2 Satz 4:** Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei dem neu eingefügten Satz 4 um eine klarstellende Ergänzung des Abs. 2 Satz 3 aF (BTDrucks. 16/2712, 44). Ohne materiell-rechtl. Änderung wird die geltende Verwaltungsregelung aus dem BMF-Schreiben v. 20.10.2003 (BStBl. I 2003, 546) in das Gesetz übernommen. Diese Ausnahme zum Damnum

und Disagio von der Regel, dass für mehr als fünf Jahre im Voraus geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen sind, für den die Vorauszahlung geleistet wird, entspricht danach dem einvernehmlichen Willen des Gesetzgebers des EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158).

**Abs. 2 Sätze 5 und 6:** Die Änderungen sind lediglich redaktioneller Art.

**b) Bedeutung der Änderungen**

J 06-3

**Abs. 2 Satz 4:** Nach der Neuregelung sind die Aufwendungen für ein Damnum oder ein Disagio wie bisher in Höhe des vom jeweiligen Darlehensnehmer an das Kreditinstitut gezahlten Betrags als WK abziehbar, soweit unter Berücksichtigung der jährlichen Zinsbelastung die marktüblichen Beträge nicht überschritten werden. Der über die marktüblichen Beträge hinausgehende Teil ist auf den Zinsfestschreibungszeitraum oder bei dessen Fehlen auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen. Eine Zinsvorauszahlung ist regelmäßig anzunehmen, wenn der Nominalzins ungewöhnlich niedrig und das Damnum entsprechend hoch bemessen ist. Aus Vereinfachungsgründen kann von der Marktüblichkeit ausgegangen werden, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum in Höhe von bis zu 5 % vereinbart worden ist. Abs. 2 Satz 3 aF hatte bislang lediglich vorgeschrieben, dass in den Fällen, in denen Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, diese insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen sind, für den die Vorauszahlung geleistet wird.





## 7. Nicht abzugsfähige Ausgaben

## § 12

idF des EStG v. 19.12.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

Soweit in den §§ 4f, 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 5, 7 bis 9, §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. <sup>2</sup>Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;
2. freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen;
3. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot der Nummer 1 oder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 7 oder Abs. 7 gilt; das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen;
4. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen;
5. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 12 durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 12 Anm. J 04-1.

► *Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Die Verweisung im Einleitungssatz wurde um § 4f sowie § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 ergänzt. Die Verweisung auf § 10 Abs. 1 Nr. 6 und § 33c ist entfallen.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Nach Art. 3 des Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft und findet erstmals für den VZ 2006 Anwendung.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

Die im Einleitungssatz eingefügten § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 sind redaktionelle Folgeänderungen aus der Einführung des § 4f (Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten), des § 10 Abs. 1 Nr. 5 (Kinderbetreuungskosten wegen Kindern, die das dritte, aber noch nicht das sechste Lebensjahr vollendet haben) und des § 10 Abs. 1 Nr. 8 (Kinderbetreuungskosten wegen Ausbildung, Körperbehinderung oder Krankheit).

Die Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 (Steuerberatungskosten) durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) sowie die Aufhebung des § 33c (Kinderbetreuungskosten) erforderte die redaktionelle Folgeänderung des Einleitungssatzes (vgl. BTDrucks. 16/643, 10).

Der Vorrang des Abzugs wie BA bzw. SA vor den Abzugsverboten des § 12 gilt demzufolge auch für Aufwendungen für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (§ 4f), Kinderbetreuungskosten wegen Kindern, die das dritte, aber noch nicht das sechste Lebensjahr vollendet haben (§ 10 Abs. 1 Nr. 5) und Kinderbetreuungskosten wegen Ausbildung, Körperbehinderung oder Krankheit (§ 10 Abs. 1 Nr. 8).

## 8. Die einzelnen Einkunftsarten

## a) Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

## § 13

## Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

- (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind
1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. <sup>2</sup>Zu diesen Einkünften gehören auch die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn im Wirtschaftsjahr
    - für die ersten 20 Hektar nicht mehr als 10 Vieheinheiten,
    - für die nächsten 10 Hektar nicht mehr als 7 Vieheinheiten,
    - für die nächsten 20 Hektar nicht mehr als 6 Vieheinheiten,
    - für die nächsten 50 Hektar nicht mehr als 3 Vieheinheiten,
    - und für die weitere Fläche nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten
 je Hektar der vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen erzeugt oder gehalten werden. <sup>3</sup>Die Tierbestände sind nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umzurechnen. <sup>4</sup>§ 51 Abs. 2 bis 5 des Bewertungsgesetzes ist anzuwenden. <sup>5</sup>Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, gehören zu den Einkünften im Sinne des Satzes 1, wenn die Voraussetzungen des § 51a des Bewertungsgesetzes erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;
  2. Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 62 des Bewertungsgesetzes);
  3. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht;
  4. Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden im Sinne des § 3 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes.
- (2) Zu den Einkünften im Sinne des Absatzes 1 gehören auch
1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. <sup>2</sup>Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist;
  2. der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet

und das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist;

3. die Produktionsaufgaberente nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit.

(3) <sup>1</sup>Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 670 Euro übersteigen. <sup>2</sup>Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn die Summe der Einkünfte 30700 Euro nicht übersteigt. <sup>3</sup>Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich die Beträge der Sätze 1 und 2.

(4) <sup>1</sup>Absatz 2 Nr. 2 findet nur Anwendung, sofern im Veranlagungszeitraum 1986 bei einem Steuerpflichtigen für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung die Voraussetzungen für die Anwendung des § 13 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) vorlagen. <sup>2</sup>Der Steuerpflichtige kann für einen Veranlagungszeitraum nach dem Veranlagungszeitraum 1998 unwiderruflich beantragen, dass Absatz 2 Nr. 2 ab diesem Veranlagungszeitraum nicht mehr angewendet wird. <sup>3</sup>§ 52 Abs. 21 Satz 4 und 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Im Fall des Satzes 2 gelten die Wohnung des Steuerpflichtigen und die Altenteilerwohnung sowie der dazugehörige Grund und Boden zu dem Zeitpunkt als entnommen, bis zu dem Absatz 2 Nr. 2 letztmals angewendet wird. <sup>5</sup>Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz. <sup>6</sup>Werden

1. die Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden entnommen oder veräußert, bevor sie nach Satz 4 als entnommen gelten, oder
2. eine vor dem 1. Januar 1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers entnommen,

bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz; Nummer 2 ist nur anzuwenden, soweit nicht Wohnungen vorhanden sind, die Wohnzwecken des Eigentümers des Betriebs oder Wohnzwecken eines Altenteilers dienen und die unter Satz 4 oder unter Nummer 1 fallen.

(5) Wird Grund und Boden dadurch entnommen, dass auf diesem Grund und Boden die Wohnung des Steuerpflichtigen oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird, bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz; der Steuerpflichtige kann die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.

(6) <sup>1</sup>Werden einzelne Wirtschaftsgüter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden Betrieb im Sinne des § 34 Abs. 6a des Bewertungsgesetzes einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines Vereins gegen Gewährung von Mitgliedsrechten übertragen, so ist die auf den dabei entstehenden Gewinn entfallende Einkommensteuer auf Antrag in jährlichen Teilbeträgen zu entrichten. <sup>2</sup>Der einzelne Teilbetrag muss mindestens ein Fünftel dieser Steuer betragen.

(7) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, **Abs. 1a**, Abs. 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 13 durch das SEStEG

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 13 Anm. J 05-1.
- ▶ *SEStEG v. 7.12.2006* (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 7 wurde um eine Verweisung auf § 15 Abs. 1a ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 30a ist die Neuregelung des § 13 Abs. 7 idF des SEStEG erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderung J 06-2

Bei der Ergänzung der Verweisung in § 13 Abs. 7 auf § 15 Abs. 1a handelt es sich um eine Folgeänderung aufgrund der Einfügung des neuen § 15 Abs. 1a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4.

§ 4 Abs. 1 Satz 4 regelt den Sonderfall der Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft. Die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft kann auch hinsichtlich der Anteile, die einer inländ. Betriebsstätte zuzurechnen sind, zur Entstrickung führen, da das Besteuerungsrecht Deutschlands an dem Betriebsstättenvermögen beschränkt wird. Nach Art. 10d Abs. 1 FusionsRL ist jedoch eine Besteuerung der Gesellschafter aufgrund der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft nicht zulässig (vgl. insoweit § 4 Anm. J 06-13). Auf dieser rechtl. Ausgangslage aufbauend enthält § 15 Abs. 1a Satz 1 für den Bereich der betrieblichen Einkünfte entsprechend Art. 10d Abs. 2 FusionsRL eine Regelung zur Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung dieser Anteile.

Entsprechendes gilt nach § 15 Abs. 1a Satz 2, wenn – anstelle einer späteren Veräußerung – die Anteile später verdeckt in eine KapGes. eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

§ 13 Abs. 7 erklärt diese Grundsätze für den Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für entsprechend anwendbar.



**b) Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)****§ 15****Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. <sup>2</sup>Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z.B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. <sup>2</sup>Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind;
3. die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

<sup>2</sup>Satz 1 Nr. 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2) bezogen werden. <sup>3</sup>§ 13 Abs. 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehört hat.

**(1a) <sup>1</sup>In den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn später die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem steu-**

**erlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.**

(2) <sup>1</sup>Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

<sup>2</sup>Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1. <sup>3</sup>Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 **ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht**,

2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). <sup>2</sup>Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich.

(4) <sup>1</sup>Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. <sup>2</sup>Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. <sup>4</sup>Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen. <sup>5</sup>Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. <sup>6</sup>Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbe-



betrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. <sup>7</sup>Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht. <sup>8</sup>Satz 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

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

### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 15</b>		<b>Erläuterungen zu den Änderungen des § 15</b>	
<b>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen</b>		<b>I. Abs. 1a</b>	
1. Abs. 1a .....	J 06-1	1. Beschränkung des Besteuerungsrechts für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft (§ 4 Abs. 1 Satz 4) .....	J 06-9
2. Abs. 3 Nr. 1 .....	J 06-2	2. Gewinn aus späterer Veräußerung der Anteile	J 06-10
<b>II. Grund und Bedeutung der Änderungen</b>		3. Besteuerung unabhängig von den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens .....	J 06-11
1. Abs. 1a .....	J 06-3	4. Fiktion der unterlassenen Sitzverlegung .....	J 06-12
2. Abs. 3 Nr. 1		5. Besteuerung der stillen Reserven in weiteren Fällen (Satz 2) .....	J 06-13
a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs .....	J 06-4	<b>II. Abs. 3 Nr. 1</b> .....	J 06-14
b) Die Neuregelung durch das JStG 2007	J 06-5		
c) Stellungnahme ....	J 06-6		
<b>III. Verfassungsmäßigkeit und EG-Rechtskonformität der Änderungen</b>			
1. Abs. 1a .....	J 06-7		
2. Abs. 3 Nr. 1 .....	J 06-8		

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 15

**Schrifttum:** BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, Beilage 8, 18; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirt-

schaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; BENECKE, Internationalisierung des Ertragsteuerrechts durch das SEStEG – ein Überblick, StuB 2007, 3; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72.

### I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen

#### J 06-1 1. Abs. 1a

**SEStEG v. 7.12.2006:** Abs. 1a wird durch Art. 1 Nr. 10 SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingeführt. Nach dem Gesetzesentwurf war die Regelung zunächst in § 4 Abs. 1 Satz 5 enthalten (BTDrucks. 16/2710, 5), wurde aufgrund der Beschlussempfehlung des FinAussch. dann aber in § 15 Abs. 1a übernommen (vgl. BTDrucks. 16/3315, 13 und 16/3369, 12).

**Die Neuregelung gilt** nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (idF des SEStEG) erstmals für die nach dem 31.12.2005 endenden Wj.

#### J 06-2 2. Abs. 3 Nr. 1

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die durch das StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) eingeführte und seitdem unverändert geltende Regelung in Abs. 3 Nr. 1 wird dahingehend geändert, dass der Halbsatz „oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht“ angehängt wird (zum Grund der Änderung s. Anm. J 06-4f.).

**Die Neuregelung gilt** nach § 52 Abs. 32a idF des JStG 2007 auch für VZ vor 2006 (zum Grund dieser Regelung s. Anm. J 06-5 und zur Verfassungsmäßigkeit Anm. J 06-8).

### II. Grund und Bedeutung der Änderungen

#### J 06-3 1. Abs. 1a

Ziel des SEStEG ist, stl. Hemmnisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen zu beseitigen, um so sowohl der zunehmenden Bedeutung dieser grenzüberschreitenden Umstrukturierungen als auch den gesellschaftsrechtl. und stl. Entwicklungen des europäischen Rechts Rechnung zu tragen (BTDrucks. 16/2710, 25). Abs. 1a hängt dabei mit der ebenfalls durch das SEStEG eingeführten Neuregelung in § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 zusammen.

**§ 4 Abs. 1 Satz 3** fingiert eine Entnahme für den Fall, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt ist. Dies kann zB der Fall sein, wenn der Stpfl. ein WG von seinem inländ. Betrieb in eine ausländ. Betriebsstätte überführt (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28 und § 4 Anm. J 06-3).

**Nach § 4 Abs. 1 Satz 4** greift die Entnahmefiktion allerdings dann nicht ein, wenn das deutsche Besteuerungsrecht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eingeschränkt wird und diese ihren Sitz verlegt. Eine solche Sitzverlegung kann zwar auch hinsichtlich der Anteile, die einer inländ. Betriebsstätte zuzurechnen sind, zur Entstrickung führen, weil das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an dem Betriebsstättenvermögen beschränkt wird (BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12). Da Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) aber im Fall der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Gesellschaftern untersagt, darf die in § 4 Abs. 3 Satz 3 enthaltene allg. Regelung einer Entnahmefiktion in diesen Fällen nicht gelten. Folglich bleiben die Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft steuererstrickt (s. § 4 Anm. J 06-21).

**Abs. 1a Satz 1 greift ein**, wenn die im BV gehaltenen Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft später veräußert werden. Der durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehende Gewinn ist dann nach Abs. 1a Satz 1 so zu versteuern, wie er auch ohne die Sitzverlegung zu versteuern gewesen wäre, und zwar unabhängig von den Bestimmungen eines DBA (werden die Anteile nicht im BV gehalten, greift § 17 Abs. 5 ein; BTDrucks. 16/3369, 12). Dies lässt Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) ausdrücklich zu.

**Abs. 1a Satz 2** soll Umgehungen verhindern. Daher ist die durch Satz 1 vorgeschriebene Besteuerung nach Satz 2 auch dann durchzuführen, wenn die Anteile in eine KapGes. eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

## 2. Abs. 3 Nr. 1

### a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

J 06-4

Zweck der Neuregelung von Abs. 3 Nr. 1 ist es, die neuere Rspr. des BFH zu eliminieren.

**Die frühere Rechtsprechung des BFH:** Nach Abs. 3 Nr. 1 aF galt eine mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen PersGes. nur dann in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübte. Diese Voraussetzung sollte nach der früheren Rspr. des BFH bereits dann erfüllt sein, wenn sich eine PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. beteiligte. Die gesamten Einkünfte der sich beteiligenden PersGes. sollten in diesem Fall zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden, selbst wenn die sich beteiligende PersGes. selbst keine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübte (BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264; v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; s. auch R 138 Abs. 5 Satz 4 EStR 1999). Der BFH begründete dies damit, dass andernfalls die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nicht eingreifen würde. Denn wenn die nicht ge-

werblich tätige PersGes. (Obergesellschaft) durch die Beteiligung an der gewerblich tätigen PersGes. (Untergesellschaft) nicht auch ihrerseits zu einem gewerblichen Unternehmen würde, könnten die von dem Obergesellschafter der Untergesellschaft zur Verfügung gestellten WG nicht als SonderBV und die von der Untergesellschaft empfangenen Vergütungen nicht als Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 angesehen werden (BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 266; s. auch zur Begründung des BFH GROH, DB 2005, 2430 [2432]; ausführlich § 15 Anm. 1428).

**Die neuere Rechtsprechung des BFH** hat diese Auffassung jedenfalls zT aufgegeben. Dabei unterscheidet der BFH danach, ob es sich bei der sich beteiligenden PersGes. um eine vermögensverwaltende PersGes. handelt, also eine solche, die keine Gewinneinkünfte iSv. § 2 Abs. 2 Nr. 1 erzielt, sondern nur Überschusseinkünfte iSv. § 2 Abs. 2 Nr. 2, oder um eine mitunternehmerische PersGes. (auch sog. betriebliche PersGes.), die ausschließlich Gewinneinkünfte erzielt (s. auch BFH v. 6.11.2003 – IV ER - S - 3/03, BStBl. II 2005, 376, sowie HEUERMANN, DB 2004, 2548 [2551]).

► *Beteiligt sich eine vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft*, so liegen die Voraussetzungen von Nr. 1 aF nach der neueren Rspr. des BFH nicht vor.

BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383; aA BMF v. 18.5.2005, BStBl. I 2005, 698 mit einem Nichtanwendungserlass zur Entscheidung des BFH; s. auch R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005.

Die vermögensverwaltende PersGes. erziele zwar im Rahmen ihrer Beteiligung an der gewerblich tätigen PersGes. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1. Diese Einkünfte seien aber nicht geeignet, die übrigen Einkünfte der vermögensverwaltenden PersGes. zu infizieren, weil Nr. 1 dafür gerade voraussetze, dass die vermögensverwaltende PersGes. selbst (auch) eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübe, also eine solche Tätigkeit, die die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 Satz 1 erfülle (s. § 15 Anm. 1424). Gerade das sei bei dem bloßen Halten einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. aber nicht der Fall (BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01 aaO). Dieser Rspr.-Änderung haben der IV. und der VIII. Senat des BFH zugestimmt (vgl. BFH v. 6.11.2003 – IV ER -W- 3/03, BStBl. II 2005, 376; dazu FISCHER, FR 2005, 143, und ausführlich § 15 Anm. 1428).

► *Beteiligt sich eine mitunternehmerische Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft*, so ist die Rspr. uneinheitlich.

▷ *Nach der Auffassung des IX. Senats des BFH* begründet die bloße Beteiligung einer PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. keine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, die die Rechtsfolgen von Abs. 3 Nr. 1 aF auslösen könnte, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei der sich beteiligenden PersGes. um eine vermögensverwaltende oder um eine nicht vermögensverwaltende PersGes. handelt (s. einerseits BFH v. 6.11.2003 – IV ER -W- 3/03, BStBl. II 2005, 376, und andererseits BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383).

▷ *Dem hat der IV. Senat des BFH nicht zugestimmt.* Er hält für die sich beteiligende mitunternehmerische PersGes. an seiner früheren Rspr. (vgl. BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264 [266]) fest und begründet dies damit, dass in den Fällen der Beteiligung einer mitunterneh-

merischen PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. ohne die Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nicht eingreifen würde (s. dazu und zur Kritik an der Auffassung des IV. Senats § 15 Anm. 1428).

#### b) Die Neuregelung durch das JStG 2007

J 06-5

Indem das JStG 2007 der bisherigen Regelung des Abs. 3 Nr. 1 den Halbs. „oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht“ anhängt, soll die Rechtslage vor der Rspr.-Änderung – und damit auch die Verwaltungsauffassung (vgl. R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005) – wiederhergestellt werden (ausdrücklich BTDrucks. 16/2712, 44).

**Zur Begründung beruft sich der Gesetzgeber darauf**, dass die nur am Wortlaut von Abs. 3 Nr. 1 orientierte Auffassung des BFH nicht mit Sinn und Zweck der Norm vereinbar sei, weil diese verhindern solle, dass bei einer PersGes. neben gewerblichen Einkünften auch Einkünfte anderer Einkunftsarten entstünden. Abgesehen davon sei auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen iSv. Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, so dass dem nunmehrigen Hinweis in Abs. 3 Nr. 1 auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in diesen Fällen nur deklaratorische Bedeutung zukomme, dieser aus Gründen der Rechtsklarheit aber geboten sei. Die Neuregelung solle ferner schwierige Übergangsfragen vermeiden, die als Folge der neueren Rspr. des BFH entstünden. Dies gelte insbes. für den Umstand, dass das Gesellschaftsvermögen der sich beteiligenden PersGes. bei konsequenter Anwendung der neueren Rspr. des BFH als PV zu qualifizieren sei und nicht mehr – wie nach der bisherigen Auffassung von Rspr. und Verwaltung – als BV. Damit müssten in früheren Jahren getätigte Übertragungen von BV auf die sich beteiligende Gesellschaft nachträglich als Entnahmen berücksichtigt werden, was nur durch eine komplizierte und umfangreiche Vertrauensschutzregelung aufgefangen werden könne, die es zu verhindern gelte (ausführlich zur Begründung BTDrucks. 16/2712 aaO).

**Die Geltung der Neuregelung für Veranlagungszeiträume vor 2006** (§ 52 Abs. 32a) ist aufgrund der Beschlussempfehlung des FinAussch. aufgenommen worden; der Gesetzentwurf sah zunächst eine Geltung für VZ vor 2005 vor (BTDrucks. 16/2712, 14 und 16/3325, 27). Dadurch soll sichergestellt werden, dass die „gesetzliche Klarstellung“ der langjährigen Verwaltungsauffassung auch ununterbrochen für die Vergangenheit anzuwenden ist. Bei der Umsetzung des ursprünglichen Gesetzesentwurfs wäre dies für den VZ 2005 nicht der Fall gewesen (BTDrucks. 16/3325, 47; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. J 06-8).

#### c) Stellungnahme

J 06-6

UE war die neuere Rspr. des BFH auf der Grundlage des Abs. 3 Nr. 1 aF konsequent. Denn nach dem klaren Wortlaut dieser Norm griff die Abfärbewirkung nur dann ein, wenn die sich beteiligende Gesellschaft selbst eine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübte, wozu die bloße Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. uE nicht zählte (s. § 15 Anm. 1428 und STAPPERFEND, StuW 2006, 303 [308]). Ebenso konsequent hat nun der Ge-

setzgeber reagiert, indem er auch solche PersGes. in den Anwendungsbereich von Abs. 3 Nr. 1 aufgenommen hat, die zwar keine eigene Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausüben, die aber aufgrund der Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 beziehen. Damit wird ein Leerlaufen der Regelung über die doppelstöckigen PersGes. in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 verhindert. Danach steht – bei ununterbrochener Mitunternehmerkette (s. § 15 Anm. 623) – der mittelbar über eine oder mehrere PersGes. beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich, so dass Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter bei der Gesellschaft erzielt, bei der er mittelbar beteiligt ist, in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2). Vertritt man mit dem IX. Senat des BFH die Auffassung, dass die Beteiligung einer mitunternehmerischen PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. nicht zur Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 und damit bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft nicht zu gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 führt, so ließe sich die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 normierte Rechtsfolge dadurch umgehen, dass die mitunternehmerische Obergesellschaft nur die Beteiligung an der gewerblich tätigen PersGes. hält und nicht auch selbst gewerblich tätig wird. Dies war nach der bisherigen Rechtslage konsequent, wird durch die Neufassung von Abs. 3 Nr. 1 nunmehr aber vermieden.

### III. Verfassungsmäßigkeit und EG-Rechtskonformität der Änderungen

#### J 06-7 1. Abs. 1a

**Verfassungsmäßigkeit:** Die Neuregelung ist verfassungskonform.

► *Leistungsfähigkeitsprinzip:* Der Gesetzgeber darf aufgedeckte stille Reserven versteuern. Auch die Tatsache, dass die Besteuerung so vorzunehmen ist, wie sie auch ohne die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft vorzunehmen gewesen wäre, dürfte kaum zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip führen, da de facto eine Gewinnrealisierung stattfindet.

► *Verstoß gegen Völkerrecht:* Die Besteuerung ist nach Abs. 1a ungeachtet der Bestimmungen eines DBA vorzunehmen. Dies führt uU zu einer Verletzung des Völkerrechts, weil es sich bei DBA um völkerrechtl. Verträge handelt. Eine solche Verletzung des Völkerrechts führt aber nicht zwangsläufig auch zu einer Verfassungswidrigkeit (VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Einl. Rn. 200). Hierfür müssen andere Umstände hinzutreten, die uE aber nicht ersichtlich sind (aA ohne weitere Begründung WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457 f.]).

► *Rückwirkung von Gesetzen:* Es ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass Abs. 1a nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (idF des SEStEG) erstmals für die nach dem 31.12.2005 endenden Wj. gilt. Damit gilt die Regelung zwar bereits für den gesamten VZ 2006. Da das SEStEG aber vom 7.12.2006 datiert, liegt nach der Rspr. des BVerfG eine zulässige unechte Rückwirkung

vor, da der VZ 2006 zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes noch nicht abgeschlossen war.

BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274 (278); v. 23.3.1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392 (404); v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (307); v. 5.5.1987 – 1 BvR 724/81 ua., BVerfGE 75, 246 (280); v. 30.9.1987 – 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (345).

**EG-Rechtskonformität:** Bei der Frage nach der EG-Rechtskonformität ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Besteuerungsrecht für die bis zur Sitzverlegung entstandenen stillen Reserven:* § 4 Abs. 1 Satz 4 berücksichtigt zunächst, dass Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) im Fall der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Gesellschaftern untersagt. Auf dieser Grundlage verschiebt Abs. 1a die Besteuerung des durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehenden Gewinns auf den Zeitpunkt, zu dem die im BV gehaltenen Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft veräußert werden. Soweit die Besteuerung die bis zur Sitzverlegung entstandenen stillen Reserven betrifft, ist dies mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar. Zum einen lässt Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (aaO) es ausdrücklich zu, dass die Mitgliedstaaten den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft besteuern. Zum anderen hat EuGH v. 27.9.1988 – Rs. 81/87 (Daily Mail), EuGHE 1988, 5483 Rn. 18 ff. ausdrücklich betont, dass es ein legitimes Recht der Mitgliedstaaten sei, im Fall einer identitätswahrenden Sitzverlegung, um die es auch bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft geht (BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Beilage 8, 25 [29]), die Besteuerung der bislang angefallenen stillen Reserven vorzunehmen. Dann kann es einem Mitgliedstaat auch nicht verwehrt sein, einerseits als Zeitpunkt für die Besteuerung an die Anteilsveräußerung anzuknüpfen und andererseits die Besteuerung auch in solchen Fällen vorzunehmen, in denen eine Umgehung der die Besteuerungsfolge nach sich ziehenden Anteilsveräußerung droht, wie Satz 2 dies vorsieht. Dem steht uE auch das Urt. des EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant) (EuGHE 2004, I-2409) nicht entgegen, weil es dort – anders als im Fall des Abs. 1a – um nicht realisierte Gewinne ging (aA wohl SCHÖNHERR/LEMAITRE, GmbHR 2006, 561 [563]; zweifelnd ohne weitere Begründung STRUNK, Stbg. 2006, 266 [267]).

► *Besteuerungsrecht für die nach der Sitzverlegung entstandenen stillen Reserven:* Abs. 1a nimmt eine Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung der Anteile vor. Damit erfasst er nicht nur die stillen Reserven, die bis zur Verlegung des Sitzes der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft angefallen sind, sondern auch diejenigen stillen Reserven, die nach diesem Zeitpunkt entstanden sind und für die der Bundesrepublik Deutschland idR kein Besteuerungsrecht zusteht. Dies führt nach FROTSCHER (IStR 2006, 65 [68]) zu einer EG-Rechtswidrigkeit des Abs. 1a, weil es insoweit zu einer Doppelbesteuerung komme, als die nach der Sitzverlegung entstandenen und im Rahmen der späteren Anteilsveräußerung auf-

gedeckten stillen Reserven auch von dem Staat besteuert würden, dem das Besteuerungsrecht nach der Sitzverlegung zustehe (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1486]). Dem ist iErg. zuzustimmen. UE handelt es sich dabei zwar nicht in erster Linie um ein Problem der Doppelbesteuerung, zumal die ausländ. Steuer nach § 34c auf die deutsche Steuer anzurechnen sein dürfte. Die Regelung dürfte aber – worauf FROTSCHER (aaO) ebenfalls hinweist – gegen den Zweck des Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (aaO) verstoßen, wonach den Staaten lediglich ein bereits bestehendes Besteuerungsrecht nicht genommen werden soll. Ausgehend von der in Abs. 1a verwendeten Formulierung, dass der Gewinn so zu besteuern ist, wie die Veräußerung der Anteile zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte, ist die Vorschrift uE EG-rechtskonform dahingehend auszulegen, dass der Gewinn nur insoweit besteuert werden darf, als er bei einer Veräußerung der Anteile zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre.

## J 06-8 2. Abs. 3 Nr. 1

Verfassungsrechtl. Bedenken ergeben sich in zweierlei Hinsicht:

**Verstoß gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung:** Die FinVerw. hat die neuere Rspr. des BFH zunächst mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF v. 18.5.2005, BStBl. I 2005, 698) und nunmehr durch die Gesetzesänderung die frühere Verwaltungsauffassung „wiederhergestellt“ (ausdrücklich BTDrucks. 16/2712, 44). Diese in den letzten Jahren immer häufiger auftretende Praxis kann im Einzelfall wegen eines Verstoßes gegen den in Art. 20 GG normierten Grundsatz der Gewaltenteilung verfassungsrechtl. bedenklich sein, wenn nämlich die Rspr. des BFH allein aus fiskalischen Gründen eliminiert werden soll (vgl. dazu SCHAUMBURG in BRANDT [Hrsg.], Für eine bessere Steuerrechtskultur, 2004, 73 [85 ff. und 94 f.]). Diese Voraussetzungen sind uE hier aber nicht erfüllt, weil es dem Gesetzgeber bei der Änderung darum ging, den Wortlaut von Abs. 3 Nr. 1 an den Sinn und Zweck der Norm anzupassen. Eine solche Fehlerkorrektur ist dem Gesetzgeber gestattet.

**Rückwirkung von Gesetzen:** Verfassungsrechtl. bedenklich ist es uE, dass die Änderung von Abs. 3 Nr. 1 nach § 52 Abs. 3a auch für VZ vor 2006 gilt (zur Begründung s. Anm. J 06-5). Damit greift die Neuregelung in bereits abgeschlossene Tatbestände ein, so dass ein Verstoß gegen den aus Art. 20 Abs. 2 GG (Rechtsstaatsprinzip) abgeleiteten Grundsatz des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen vorliegt.

Vgl. dazu BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 118/62 und 104/63, BVerfGE 24, 203 (229); v. 23.3.1971 – 1 BvL 25/61 und 3/62, BVerfGE 30, 336 (386); v. 8.2.1977 – 1 BvF 1/76 ua., BVerfGE 43, 291 (390); v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (353 ff.); v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241); v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (78).

Dieser lässt sich uE auch nicht mit den Umstellungsschwierigkeiten (s. BTDrucks. 16/2712, 44) rechtfertigen. Denn insoweit liegt kein durch das BVerfG anerkannter Rechtfertigungsgrund vor (s. dazu BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [258 ff.]).



## Erläuterungen zu den Änderungen des § 15

### I. Abs. 1a

#### 1. Beschränkung des Besteuerungsrechts für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft (§ 4 Abs. 1 Satz 4)

J 06-9

Abs. 1a greift nur in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 ein, also dann, wenn eine Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft ihren Sitz verlegt und es dadurch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die einer inländ. Betriebsstätte zuzurechnenden Anteile an dieser Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft kommt (BTDrucks. 16/2710, 28; s. auch § 4 Anm. J 06-21; vgl. allg. zum Verlust des Besteuerungsrechts WASSERMEYER, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, DB 2006, 2420 sowie RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1483 f.] mit Beispielsfällen). Dabei ist uE (ungeschriebene) Voraussetzung, dass es im Zusammenhang mit der Sitzverlegung nicht zu einer (nach Art. Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 [Abl. EG L 58/19] unzulässigen) Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven kommt. Denn Abs. 1a hat das Ziel, die einmalige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven sicherzustellen (s. BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12 und Anm. J 06-3).

#### 2. Gewinn aus späterer Veräußerung der Anteile

J 06-10

Die Veräußerung der der inländ. Betriebsstätte zuzurechnenden Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft muss zu einem Gewinn führen. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt (s. zu im PV gehaltenen Anteilen § 17 Abs. 2 Satz 1). Mit diesem Gewinn realisieren sich die bereits vor der Sitzverlegung vorhandenen stillen Reserven, deren Besteuerung Abs. 1a erreichen will. Abs. 1a erfasst aber zudem diejenigen stillen Reserven, die erst nach der Sitzverlegung entstanden sind (FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]; zur EG-Rechtskonformität s. Anm. J 06-7).

#### 3. Besteuerung unabhängig von den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens

J 06-11

Die Besteuerung ist unabhängig von den Bestimmungen eines DBA vorzunehmen. Das bedeutet, dass der Gewinn aus der Anteilsveräußerung auch dann in voller Höhe in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern ist, wenn ein DBA das Besteuerungsrecht für die Anteilsveräußerung eigentlich einem anderen Staat zuweist oder eine Anrechnung der im Ausland auf den Gewinn aus der Anteilsveräußerung gezahlten ESt. vorsieht. Abs. 1a stellt damit den klassischen Fall eines treaty overriding dar, der zu einer (DBA-rechtl. unzulässigen) Doppelbesteuerung führen kann (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1486]; STADLER/ELSER, BB 2006, Beilage 8, 18 [23]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457 f.], die dies für verfassungswidrig halten, s. dazu Anm. J 06-7; s. zum treaty overriding allg. und zur Möglich-

keit der DBA-Kündigung durch den anderen Vertragsstaat VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Einl. Rn. 193 ff. [199]).

#### J 06-12 4. Fiktion der unterlassenen Sitzverlegung

Die Besteuerung ist so vorzunehmen, als hätte die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft ihren Sitz nicht verlegt. Damit schaltet Abs. 1a – entsprechend seinem Zweck (s. Anm. J 06-3) – alle durch die Sitzverlegung entstehenden Beschränkungen des Besteuerungsrechts aus. Der Gewinn ist nach den Vorschriften des EStG uneingeschränkt zu besteuern (s. aber Anm. J 06-7 aE zur Beschränkung des Besteuerungsrechts auf den Gewinn, der auch zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre).

#### J 06-13 5. Besteuerung der stillen Reserven in weiteren Fällen (Satz 2)

Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) lässt es zu, dass die Mitgliedstaaten den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft besteuern. Hierüber geht Satz 2 hinaus, indem er die dort aufgezählten Fälle der Anteilsveräußerung gleichstellt (zum Zweck s. Anm. J 06-3 und zur EG-Rechtskonformität s. Anm. J 06-7).

##### Die Regelung ist § 17 nachgebildet.

► *Verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft:* Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 steht die verdeckte Einlage von Anteilen (dort an einer KapGes.) in eine KapGes. der Veräußerung gleich. Dies beruht auf der früheren Rspr. des BFH (BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494). Nachdem der BFH diese Rspr. aufgegeben hatte und die verdeckte Einlage fortan als unentgeltliche Übertragung qualifizierte (BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271), kodifizierte der Gesetzgeber zur Verhinderung von Umgehungen des § 17 die Gleichstellung der Vorgänge in § 17 Abs. 1 Satz 2 (s. auch § 17 Anm. 140). Dieser Gedanke liegt auch der nunmehrigen Regelung in Abs. 1a Satz 2 zugrunde.

► *Übrige der Veräußerung gleichgestellte Fälle:* Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 sind – ebenso wie nun in Abs. 1a – die Regelungen zur Gewinnbesteuerung bei Anteilsveräußerung entsprechend anzuwenden, wenn die Gesellschaft aufgelöst oder ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden. Diese Gleichstellung beruht auf dem Gedanken, dass sich Vermögensmehrungen oder -minderungen in den genannten Fällen auf der Ebene des Anteilseigners ebenso realisieren, wie im Fall der Anteilsveräußerung (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 17 Rn. 210 mwN).

**Hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsmerkmale** wird auf die Erläuterungen zu den wortgleichen Regelungen in § 17 Abs. 1 Satz 2 (§ 17 Anm. 140 ff.) und in § 17 Abs. 4 Satz 1 (§ 17 Anm. 286 ff.) verwiesen.

J 06-14

#### II. Abs. 3 Nr. 1

Die Abfärbewirkung von Abs. 3 Nr. 1 tritt nach der Neuregelung nicht nur dann ein, wenn die PersGes. (auch) eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

E 12

*Stapperfend*

ausübt, sondern auch dann, wenn sie aufgrund einer Beteiligung an einer anderen PersGes. gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht.

**Gewinnanteil und Sondervergütungen:** Das kann zum einen der Fall sein, weil ihr ein Gewinnanteil zugewiesen wird (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1), zum anderen aber auch, weil sie Vergütungen für eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezieht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2).

**Sondervergütungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften:** Da die Neuregelung auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 insgesamt verweist, ist auch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 in den Verweis miteinbezogen. Das bedeutet, dass die Rechtsfolge von Abs. 3 Nr. 1 auch dann eintritt, wenn die PersGes. ausschließlich Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 von einer PersGes. bezieht, an der sie – im Rahmen einer geschlossenen Mitunternehmerkette (s. zu diesem Erfordernis § 15 Anm. 623) – nur mittelbar beteiligt ist.

**Beispiel:** Die nicht gewerblich tätige A-OHG ist an der ebenfalls nicht gewerblich tätigen B-OHG beteiligt, die ihrerseits an der gewerblich tätigen C-OHG beteiligt ist. Die A-OHG ist weder am Gewinn der B-OHG beteiligt (zur Möglichkeit einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung s. § 15 Anm. 322, 325) noch bezieht sie von dieser Sondervergütungen. Von der C-OHG erhält die A-OHG aber eine Vergütung für die Hingabe von Darlehen. Diese Vergütung führt wegen der Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bei der A-OHG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, die ihrerseits nach Abs. 3 Nr. 1 dazu führen, dass alle Einkünfte der A-OHG als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.



## § 16

## Veräußerung des Betriebs

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

1. des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs. <sup>2</sup>Als Teilbetrieb gilt auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; im Fall der Auflösung der Kapitalgesellschaft ist § 17 Abs. 4 Satz 3 sinngemäß anzuwenden;
2. des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2);
3. des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

<sup>2</sup>Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils im Sinne von Satz 1 Nr. 2 oder 3 erzielt werden, sind laufende Gewinne.

(2) <sup>1</sup>Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Absatz 1 Satz 1 Nr. 1) oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) übersteigt. <sup>2</sup>Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln. <sup>3</sup>Soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn insoweit jedoch als laufender Gewinn.

(3) <sup>1</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3. <sup>2</sup>Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden. <sup>3</sup>Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. <sup>4</sup>Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder

mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen.<sup>5</sup> Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn.<sup>6</sup> Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen.<sup>7</sup> Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.<sup>8</sup> Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) <sup>1</sup>Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45 000 Euro übersteigt. <sup>2</sup>Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. <sup>3</sup>Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 Euro übersteigt.

**(5) Werden bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden, Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen unmittelbar oder mittelbar von einem nicht von § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Mitunternehmer übertragen, ist abweichend von Abs. 3 Satz 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 des Umwandlungssteuergesetzes weiter überträgt; § 22 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.**

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(34) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 16 Abs. 5 in der Fassung des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist.

...

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

### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 16 durch das SEStEG</b>		schaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .	J 06-6
1. Rechtsentwicklung . . . . .	J 06-1	c) Anteilsübertragung von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer . . .	J 06-7
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . .	J 06-2	d) Veräußerung der Anteile nach Realteilung . . . .	J 06-8
3. Grund und Bedeutung der Änderung . . . . .	J 06-3	e) Der Veräußerung gleichgestellte Vorgänge nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG . . . . .	J 06-9
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	J 06-4	2. Rechtsfolge . . . . .	J 06-10
<b>Erläuterungen zur Einführung von Abs. 5</b>		3. Besteuerung der steuer-schädlichen Übertragung . .	J 06-11
1. Voraussetzungen			
a) Übertragung eines Teilbetriebs durch Realteilung . . . . .	J 06-5		
b) Übertragung eines Anteils an einer Körper-			

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 16 durch das SEStEG

**Schrifttum:** RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil II: Das geplante neue Umwandlungsgesetz; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; OTT, Änderungen im Körperschaft- und Umwandlungssteuerrecht durch das SEStEG, INF 2007, 97; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG: Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369.

#### 1. Rechtsentwicklung

J 06-1

**Rechtsentwicklung bis 2003:** s. § 16 Anm. 2.

**Rechtsentwicklung bis 2005:** s. § 16 Anm. J 03-1.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Intemann

E 3

##279##

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): § 16 wird um einen neuen Abs. 5 ergänzt, der die Übertragung von Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die im Rahmen einer Realteilung erworben wurden, unter weiteren Voraussetzungen einer Sonderbehandlung unterwirft. Es handelt sich um eine Folgeänderung aufgrund der Neukonzeption des Einbringungsteils des UmwStG.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

**Erstmalige Anwendung:** Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 34 Satz 7 erstmals auf Anteilsveräußerungen oder der Veräußerung gem. § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG nF gleichgestellte Vorgänge anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der Anteile nach dem 12.12.2006 erfolgt ist. Für die Anwendung von Abs. 5 wird somit nicht auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile, sondern auf den Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile im Rahmen einer Realteilung abgestellt. Übertragen ist der Anteil, wenn der jeweilige Mitunternehmer das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen erlangt hat. Dabei ist uE nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Übergangsvorschrift darauf abzustellen, wann der fragliche Anteil übertragen wurde. Unerheblich ist dagegen, wann der Vorgang der Realteilung begonnen oder beendet wurde. Somit ist die Neuregelung auch anzuwenden, wenn die Realteilung zwar vor dem 12.12.2006 begonnen, der Anteil jedoch erst nach dem 12.12.2006 auf die mitunternehmerisch beteiligte Körperschaft übertragen wurde.

**Fortgeltung des alten Rechts:** Anteile, die bis zum 12.12.2006 durch Realteilung erworben wurden, unterliegen noch den Restriktionen der Missbrauchsklausel nach § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG aF (§ 34 Abs. 7a KStG). Daher ist die Missbrauchsklausel auch in Zukunft zu beachten.

## J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Die Einführung des neuen Abs. 5 steht in engem Zusammenhang mit der Neukonzeption des Einbringungsteils des UmwStG (§§ 20 ff. UmwStG). Das bisher geltende System der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile wurde aufgegeben und durch eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns ersetzt. Als Folge der Abschaffung einbringungsgeborener Anteile wurde § 8b Abs. 4 KStG aufgehoben (BTDrucks. 16/2710, 30). § 8b Abs. 4 KStG enthielt allerdings nicht nur Regelungen für die stl. Behandlung von Einbringungsvorgängen. Vielmehr sah § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG den Ausschluss der StBefreiung des § 8b Abs. 2 KStG auch für den Fall vor, dass eine Körperschaft auf anderem Wege Anteile von einer natürlichen Person unter dem gemeinen Wert erworben hat. Die Missbrauchsklausel erfasste dabei auch die Übertragung von Anteilen im Rahmen einer Realteilung, wenn bei der Realteilung ein Teilbetrieb übertragen wurde (GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER, § 8b KStG Rn. 206; STRECK/BINNEWIES VI. § 8b KStG Anm. 11; KRÖNER in ERNST&YOUNG, § 8b KStG Rn. 183). Denn in diesem Fall können die Anteile auf die Körperschaft zum Buchwert übergehen. Trotz Streichung von § 8b Abs. 4 KStG wollte der Gesetzgeber einen Anteilsübergang zu Buchwerten von einer nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten auf eine nach § 8b Abs. 2 KStG



begünstigte Person zur missbräuchlichen Nutzung des Veräußerungsprivilegs des § 8b Abs. 2 KStG sperren. Daher wird diese Fallkonstellation nunmehr mit dem neu eingefügten Abs. 5 geregelt (BTDrucks. 16/3369, 6). Als Rechtsfolge einer stschädlichen Veräußerung ordnet Abs. 5 eine nachträgliche Besteuerung der zugrunde liegenden Übertragung der Anteile im Rahmen der Realteilung an.

**Bedeutung der Änderung:** Eine Realteilung nach Abs. 3 Satz 2 kann zum Übergang stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern führen. Damit erlaubt der Gesetzgeber bewusst eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips. Der zunächst durch Abs. 3 Satz 2 ermöglichte stfreie Übergang von stillen Reserven auf einen anderen Stpfl. wird durch Abs. 5 wieder eingeschränkt. Die Vorschrift soll verhindern, dass das Veräußerungsprivileg des § 8b Abs. 2 KStG ungerechtfertigt in Anspruch genommen wird (BTDrucks. 16/3369, 6). Einen Fall der unberechtigten Inanspruchnahme des Veräußerungsprivilegs nimmt der Gesetzgeber an, wenn durch eine Anteilsübertragung von einer natürlichen Person auf eine Körperschaft ein Veräußerungsgewinn statt zur Hälfte nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 nach der Übertragung zu 95 % nach § 8b KStG stfrei gestellt wird. Ziel der Neuregelung ist somit allein die Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen. Deshalb ist der Anwendungsbereich von Abs. 5 nur für Übertragungen zwischen nach § 8b Abs. 2 KStG nicht begünstigten Mitunternehmern und nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmern eröffnet. Denn nur in dieser Konstellation kann es zu einer unberechtigten Inanspruchnahme des Veräußerungsprivilegs des § 8b Abs. 2 KStG kommen.

► *Keine Missbrauchsabsicht:* Obwohl es sich bei Abs. 5 um eine reine Missbrauchsabwehrregelung handelt, ist eine Missbrauchsabsicht kein Tatbestandsmerkmal der Norm. Eine Missbrauchsabsicht wird vielmehr vom Gesetz unterstellt, wenn die übertragenen Anteile innerhalb einer siebenjährigen Sperrfrist veräußert werden. Der Stpfl. hat nicht die Möglichkeit, die gesetzlich unterstellte Missbrauchsabsicht zu widerlegen. Da der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die Vermutung des Missbrauchs mit der Zeit abnimmt, wird der rückwirkend zu versteuernde Realteilungsgewinn jährlich um ein Siebtel abgeschmolzen (BTDrucks. 16/2710, 46).

► *Steuersystematisch bedenklich* ist die Regelung, weil sie zu dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung im Widerspruch steht. Die stschädliche Veräußerung innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist durch die übernehmende Körperschaft führt dazu, dass alle Mitunternehmer entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis rückwirkend einen Realteilungsgewinn aus der Übertragung der Anteile zu versteuern haben, obwohl die Gewinnrealisation ohne eigenes Zutun der abgebenden Mitunternehmer erfolgt (zur Gewinnverteilung s. Anm. J 06-10). Die Durchbrechung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung könnte dadurch gerechtfertigt werden, dass der Gesetzgeber Gestaltungen zur missbräuchlichen Inanspruchnahme des § 8b Abs. 2 KStG verhindern wollte. Solche Gestaltungen setzen zumindest die Billigung der späteren Veräußerung der Anteile durch den abgebenden Mitunternehmer voraus, so dass seine rückwirkende stl. Inanspruchnahme gerechtfertigt werden könnte. Jedoch setzt die Anwendung der Vorschrift nicht voraus, dass die Mitunternehmer eine missbräuchliche

Inanspruchnahme des Veräußerungsprivilegs des § 8b Abs. 2 KStG geplant hatten. Vielmehr werden alle Anteilsübertragungen generalisierend diskriminiert. Damit dürften in einer Vielzahl von Fällen Vorgänge betroffen sein, die nicht auf die missbräuchliche Ausnutzung des § 8b Abs. 2 KStG ausgerichtet waren. Auch die lange Sperrfrist von sieben Jahren wird dazu führen, dass ausschließlich wirtschaftlich motivierte Anteilsveräußerungen stschädlich sind. Daher bestehen uE Zweifel, ob aufgrund des überschießenden Anwendungsbereichs der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit noch gewahrt wird.

Vergleichbare Bedenken bestehen schon gegen die Missbrauchsvorschriften von Abs. 3 Sätze 3 und 4 und § 6 Abs. 5 Satz 4, die von ihrer dogmatischen Grundausrichtung mit Abs. 5 vergleichbar sind (s. § 16 Anm. 462; CREZELIUS, FR 2002, 805, und zu § 6 Abs. 5 Satz 4 s. § 6 Anm. 1443a).

**Missbrauch fraglich:** Ob in dem von Abs. 5 geregelten Fall schon dem Grunde nach überhaupt eine missbräuchlich Gestaltung zu sehen ist, muss bezweifelt werden. Denn die Besteuerung bleibt auch nach der Übertragung der Anteile auf eine Körperschaft gesichert. Veräußert die Körperschaft später die Anteile und schüttet den Veräußerungsgewinn aus, wird der Gewinn auf der Ebene der Anteilseigner dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen, soweit diese natürliche Personen sind. Somit wird im Ergebnis der Veräußerungsgewinn so besteuert, als wenn der Gewinn von dem abgebenden Mitunternehmer versteuert wird. Insoweit tritt nur ein Steuerstundungseffekt ein. Als Begründung für die Annahme eines Missbrauchs kann uE nicht angeführt werden, dass der Gewinn von einer anderen Person als dem abgebenden Mitunternehmer zukünftig versteuert werden wird, weil das Überspringen von stillen Reserven auf andere Personen im Rahmen einer Realteilung bewusst vom Gesetzgeber in Kauf genommen wird.

#### J 06-4 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Abs. 3 Sätze 3 und 4:** Zwischen Abs. 5 und Abs. 3 Sätzen 3 und 4 kann es zu keinen Überschneidungen im sachlichen Anwendungsbereich kommen, weil Abs. 3 Sätze 3 und 4 nur bei der Übertragung einzelner WG anzuwenden sind (s. § 16 Anm. 461 und 465), während Abs. 5 die Übertragung eines Teilbetriebs voraussetzt.

**§ 8b Abs. 4 KStG aF** ist noch auf Anteile anzuwenden, die bis zum 12.12. 2006 durch Realteilung unter dem gemeinen Wert erworben wurden. Für einen Übergangszeitraum gelten beide Vorschriften nebeneinander, wobei sich ihr Anwendungsbereich danach richtet, zu welchem Zeitpunkt die Anteile übertragen wurden (zu Einzelheiten s. Anm. J 06-2).

### Erläuterungen zur Einführung von Abs. 5

#### 1. Voraussetzungen

##### J 06-5 a) Übertragung eines Teilbetriebs durch Realteilung

**Realteilung:** Zwar wird der Begriff der Realteilung gesetzlich nicht definiert, jedoch besteht Einigkeit, dass eine Realteilung nur vorliegt, wenn eine

Mitunternehmerschaft durch Verteilung des BV auf die einzelnen Mitunternehmer aufgelöst und beendet wird (BFH v. 10.12.1991 - VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 441 ff.). Die Realteilung kann stfrei durchgeführt werden, wenn die verteilten WG in das BV der Mitunternehmer übergehen und die Besteuerung der stillen Reserven in Zukunft bei dem übernehmenden Mitunternehmer gesichert ist.

**Übertragung zu Buchwerten:** Liegt eine Realteilung vor, sind die übertragenen WG nach Abs. 3 Satz 2 zwingend zu Buchwerten in der stl. Gewinnermittlung anzusetzen. Ein Wahlrecht der Mitunternehmer besteht nicht (s. § 16 Anm. 450). Auch die Anwendung von Abs. 5 setzt dementsprechend voraus, dass der Teilbetrieb zu Buchwerten auf die Mitunternehmerkörperschaft übergegangen ist. Fehlt es an einer Voraussetzung zur stneutralen Abwicklung der Realteilung nach Abs. 3 Satz 2, findet auch Abs. 5 keine Anwendung.

**Übertragung eines Teilbetriebs:** Die Vorschrift greift nur ein, wenn der Mitunternehmer einen Teilbetrieb erhält. Nicht ausreichend ist die Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder nur einzelner WG. Die Übertragung eines einzelnen WG ist nur ausreichend, wenn es sich um eine 100%ige Beteiligung an einer KapGes. handelt, da eine solche Beteiligung als Teilbetrieb anzusehen ist (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228). Zum Begriff des Teilbetriebs s. § 16 Anm. 140 ff.

#### b) Übertragung eines Anteils an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse J 06-6

Zum BV des Teilbetriebs müssen Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gehören, die durch Realteilung zu Buchwerten auf einen Mitunternehmer übertragen werden.

**Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse:** Gegenstand der Übertragung müssen Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören. Die Eigenschaft, Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 vermitteln zu können, lässt sich nicht dem Wortlaut des Abs. 5 entnehmen. Dennoch ergibt sich dieses Tatbestandsmerkmal aus dem systematischen Zusammenhang, in den die Vorschrift gestellt wurde. Denn Abs. 5 soll die missbräuchliche Ausnutzung des Veräußerungsprivilegs des § 8b Abs. 2 KStG verhindern, so dass Gegenstand einer Übertragung nur Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG sein können. Der Anwendungsbereich der beiden Vorschriften ist insoweit deckungsgleich. Zu Einzelheiten des Anteilsbegriffs s. daher § 8b KStG Anm. 43 f. Zu Bezugsrechten und Anteilsbegriff s. BFH v. 27.10.2005 – IX R 15/05 (BStBl. II 2006, 171); krit. INTEMANN, DStR 2006, 1447.

**Unmittelbare und mittelbare Übertragung:** Nicht nur eine unmittelbare Übertragung auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer, sondern auch eine nur mittelbare Übertragung reicht für die Anwendung von Abs. 5 aus. Eine mittelbare Übertragung liegt vor, wenn ein Teilbetrieb auf eine PersGes. übergeht und an dieser wiederum eine Körperschaft beteiligt ist.

J 06-7 **c) Anteilsübertragung von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer**

Die Anteile müssen von einem nach § 8b Abs. 2 KStG nicht begünstigten auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer übertragen werden. Nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt ist eine natürliche Person, für die im Fall einer Anteilsveräußerung die hälftige StBefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung kommt (s. § 3 Nr. 40 Anm. 31). Zu den nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmern gehören insb. KapGes., also vor allem AG und GmbH (zu weiteren Einzelheiten s. § 8b KStG Anm. 16).

**Ausländische Gesellschaft:** Auch ausl. Gesellschaften fallen in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG, wenn ein Rechtstypenvergleich ergibt, dass sie materiell mit einer deutschen KapGes. vergleichbar sind (s. § 8b KStG Anm. 16). Sie können daher auch von Abs. 5 erfasst werden. Voraussetzung ist jedoch, dass die Realteilung unter Einbeziehung einer ausl. Gesellschaft nach Abs. 3 Satz 2 überhaupt zu Buchwerten erfolgen konnte, denn dies ist nur zulässig, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (s. § 16 Anm. 12).

**Körperschaft auf Seiten der abgebenden Mitunternehmer:** Sind auf der Seite der abgebenden Mitunternehmer sowohl solche, die nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt sind, als auch solche, die nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt sind, stellt sich die Frage, ob und in welcher Form Abs. 5 Anwendung findet. UE schließt es die Anwendung von Abs. 5 nicht aus, wenn auf der Seite der abgebenden Mitunternehmer neben einem nach § 8b Abs. 2 nicht begünstigten auch ein nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigter Mitunternehmer vorhanden ist. Auch in diesem Fall ist der gemeine Wert in voller Höhe nach Abs. 3 Satz 2 anzusetzen, obwohl ein Missbrauch insoweit nicht vorliegen kann, als ein nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigter Mitunternehmer vor der Realteilung an den Anteilen beteiligt war (zu Einzelheiten s. Anm. J 06-10).

J 06-8 **d) Veräußerung der Anteile nach Realteilung**

**Unmittelbare oder mittelbare Veräußerung:** Die Körperschaft muss die übernommenen Anteile nach der Realteilung veräußern. Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums auf eine andere Person (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 229). Neben der unmittelbaren reicht auch die mittelbare Veräußerung der Anteile aus.

**Innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung:** Die Veräußerung ist stschädlich, wenn sie innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung erfolgt (Sperrfrist).

► *Missbrauchsabsicht wird unterstellt:* Bei einer Veräußerung innerhalb dieser Sperrfrist unterstellt das Gesetz, dass die Übertragung in der Absicht erfolgte, das Veräußerungsprivileg des § 8b Abs. 2 KStG missbräuchlich in Anspruch nehmen zu wollen. Die gesetzliche Vermutung kann nicht widerlegt werden. Da nach Auffassung des Gesetzgebers die Vermutung des Missbrauchs mit der Zeit abnimmt, wird der rückwirkend zu versteuernde Gewinn jährlich um ein Siebtel abgeschmolzen (BTDrucks. 16/2710, 46).

► *Beginn der Sperrfrist:* Für den Beginn der Sperrfrist ist uE auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den veräußerten Anteilen abzustellen. Dies lässt sich der gesetzlichen Formulierung allerdings nicht eindeutig entnehmen, denn das Gesetz spricht von einer Übertragung innerhalb von sieben Jahren „nach der Realteilung“. Auf den ersten Blick spricht die Formulierung dafür, auf den Beginn des Vorgangs der Realteilung abzustellen. Da Abs. 5 aber konkret wirtschaftsgutbezogen ausgestaltet ist, sollte uE auch allein auf die Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile abgestellt werden. Für diese Auslegung spricht auch, dass für die zeitliche Anwendung der Norm konkret auf die Übertragung der Anteile abgestellt wird (s. Anm. J 06-2). Damit macht auch der Gesetzgeber deutlich, dass Abs. 5 wirtschaftsgutbezogen zu betrachten ist. Allerdings wird nur bei einer Abwicklung der Realteilung über einen längeren Zeitraum entscheidungserheblich, ob auf den Übergang der Anteile oder auf den Vorgang der Realteilung abzustellen ist. Werden alle WG zum selben Zeitpunkt im Rahmen der Realteilung übertragen, lässt sich der Fristbeginn zweifelsfrei bestimmen.

### e) Der Veräußerung gleichgestellte Vorgänge nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG J 06-9

**Vorgänge iSd. § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG:** Einer Veräußerung werden die Vorgänge nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG gleichgestellt. Zu den Vorgängen iSd. § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG gehören insbes. die unentgeltliche Übertragung auf eine KapGes., die entgeltliche Übertragung, die Liquidation einer KapGes. sowie Fälle der Ketteneinbringung.

**Weiter übertragen:** Die übernehmende Körperschaft muss die Anteile durch Vorgänge iSd. § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG weiter übertragen. Es muss somit zu einem Rechtsträgerwechsel kommen, der auf einem in § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG beschriebenen Vorgang beruht. Dabei sind auch die einschränkenden Voraussetzungen, die nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG einer schädlichen rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsvorgangs entgegenstehen, für die Anwendung des Abs. 5 zu beachten. So findet keine rückwirkende Besteuerung trotz entgeltlicher Übertragung der Anteile statt, wenn die Übertragung nach § 20 Abs. 1 UmwStG oder § 21 Abs. 1 UmwStG zu Buchwerten erfolgt.

### 2. Rechtsfolge J 06-10

Die stschädliche Veräußerung innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist löst eine rückwirkende Besteuerung der Realteilung insoweit aus, als Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer übertragen wurden.

**Ansatz des gemeinen Werts:** Nach einer stschädlichen Veräußerung der durch Realteilung übertragenen Anteile wird statt des bisher nach Abs. 3 Satz 2 angesetzten Buchwerts der gemeine Wert der Besteuerung zu Grunde gelegt.

► *Zwingende Gewinnrealisierung:* Der Ansatz des gemeinen Werts der Anteile führt zu einer zwingenden Gewinnrealisierung, die den Gewinn der real geteilten Mitunternehmerschaft erhöht. Aus dem Zusammenspiel zwischen Abs. 5 und Abs. 3 Satz 2 ist zu folgern, dass ein Gewinn auch insoweit auf-

zudecken ist, als die übernehmende Mitunternehmerkörperschaft schon vor der Realteilung an den Anteilen beteiligt war (aA SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 556).

► *Buchwertansatz für andere WG bleibt unberührt*: Der Buchwertansatz für die übrigen im Rahmen der Realteilung übertragenen WG bleibt von der stschädlichen Veräußerung unberührt. Nur für die stschädlich veräußerten Anteile entfällt rückwirkend die Möglichkeit des Buchwertansatzes. Dem Wortlaut lässt sich diese Rechtsfolge nicht zweifelsfrei entnehmen, da der Ansatz des gemeinen Werts im Rahmen der Realteilung nicht ausdrücklich auf die übertragenen Anteile beschränkt wurde. Jedoch ist der Wortlaut uE unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks einschränkend auszulegen, so dass nur für die fraglichen Anteile der gemeine Wert anzusetzen ist.

Zum Begriff des gemeinen Werts s. Vor § 4 Anm. J 06-2.

**Rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung**: Der gemeine Wert ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung anzusetzen, so dass der Gewinn im VZ der Realteilung zu versteuern ist.

► *Zeitpunkt der Realteilung*: Der Zeitpunkt der Besteuerung richtet sich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den sperrfristbehafteten Anteilen. Wie für die Bestimmung des Fristbeginns ist trotz der unpräzisen Formulierung des Gesetzes nicht auf den Beginn oder das Ende eines Realteilungsvorgangs, sondern auf die Übertragung der Anteile abzustellen, weil Abs. 5 wirtschaftsgutbezogen ausgestaltet ist (s. Anm. J 06-8). Praktische Relevanz erhält die Frage aber nur, wenn sich die Realteilung über das Ende eines VZ erstreckt.

► *Anwendung des § 175 AO*: Die Änderung der ursprünglichen StFestsetzung kann nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen, weil die Veräußerung innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ein rückwirkendes Ereignis darstellt (BTDrucks. 16/3369, 6). Da die Voraussetzungen des § 175 AO erfüllt sind, war ein vergleichbarer Verweis, wie ihn § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG nF enthält, entbehrlich.

**Abschmelzung des Gewinns entsprechend § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG**: Der nachträglich anzusetzende Gewinn ist in entsprechender Anwendung des § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG für jedes seit der ursprünglichen Übertragung abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel zu vermindern. Die Abschmelzung des Gewinns erfolgt, weil der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die Vermutung eines Missbrauchs mit zunehmendem Abstand zum Übertragungszeitpunkt abnimmt (BTDrucks. 16/2710, 46). Er hat sich daher dazu entschieden, den Gewinn aus dem ursprünglichen Übertragungsvorgang linear abzuschmelzen (BTDrucks. 16/2710, 46; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 473). Dieser für die Einbringung entwickelte Grundsatz soll auch für den Gewinn aus der Anteilsübertragung im Rahmen einer Realteilung gelten. Seine entsprechende Anwendung ist uE systematisch gerechtfertigt, da auch Abs. 5 eine reine Missbrauchsklausel darstellt.

**Verteilung des Gewinns auf die Mitunternehmer**: Die Vorschrift trifft keine Regelung über die Verteilung des rückwirkend anzusetzenden Gewinns der aufgelösten Mitunternehmerschaft. Die Frage nach der Zurechnung eines Realteilungsgewinns hat sich bereits bei der Missbrauchsvor-

schrift des Abs. 3 Satz 3 gestellt, der in seiner dogmatischen Grundausrichtung mit Abs. 5 vergleichbar ist, weil auch hier ein Realteilungsgewinn für die aufgelöste PersGes. entsteht, wenn ein Mitunternehmer innerhalb einer bestimmten Sperrfrist ein WG veräußert (zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 460 ff.).

► *Die FinVerm.* will den Gewinn nach Abs. 3 Satz 3 den Mitunternehmern grundsätzlich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zurechnen (so auch KORN/STAHL, § 16 Rn. 333; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 197x), es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag oder einer schriftlich getroffenen Realteilungsabrede allein dem veräußernden Mitunternehmer zugewiesen wurde (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228). Nach anderer Auffassung soll der Gewinn unter entsprechender Anwendung von Abs. 3 Satz 8 allein demjenigen Mitunternehmer zugerechnet werden, der das sperrfristbefangene WG veräußert hat (s. § 16 Anm. 462).

► *Stellungnahme:* Die zu Abs. 3 Satz 3 vertretenen Lösungen können nicht auf die Regelung von Abs. 5 übertragen werden. Der Gewinn ist uE ausnahmslos auf die im Zeitpunkt der Realteilung an der PersGes. beteiligten Mitunternehmer entsprechend dem Beteiligungsverhältnis zu verteilen (FÖRSTER, DB 2007, 72). Denn eine Zuweisung des Gewinns allein an den Mitunternehmer, der die stschädliche Veräußerung vornimmt, würde dem Gesetzeszweck zuwider laufen. Es käme nämlich zu der kuriosen Lösung, dass den gesamten Realteilungsgewinn nur die übernehmende Körperschaft versteuern müsste, so dass der Gewinn doch in voller Höhe nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt werden würde. Ein solches Ergebnis soll die Regelung von Abs. 5 aber gerade vermeiden. Diese am Zweck der Norm orientierte Auslegung deckt sich mit den Vorstellungen des Gesetzgebers. Ausweislich der Gesetzesbegründung geht er nämlich auch davon aus, dass der abgebende Mitunternehmer einen Gewinn aus dem Ansatz des gemeinen Werts entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis rückwirkend versteuern muss (BTDrucks. 16/3369, 6).

► *Vertragliche Vorkehrungen:* Diese Rechtsfolge sollten die Mitunternehmer bei den vertraglichen Vereinbarungen über die Realteilung berücksichtigen.

**Realteilung unter Beteiligung mehrerer Körperschaften:** Der gemeine Wert ist auch in voller Höhe anzusetzen, wenn neben natürlichen Personen mehrere nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Körperschaften an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind und nur eine Mitunternehmerkörperschaft Anteile übernimmt (aA SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 556: Ansatz nur, soweit nat. Pers. beteiligt war). In diesem Fall gehen nicht nur von der natürlichen Person, sondern auch von einer anderen Körperschaft anteilig stille Reserven auf die die Anteile übernehmende Körperschaft über. Soweit die stillen Reserven von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft übergehen, kann eine missbräuchliche Gestaltung iSv. Abs. 5 nicht vorliegen. Dennoch ist uE nach dem insoweit nicht einschränkend auslegungsfähigen Wortlaut der gemeine Wert in voller Höhe rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung anzusetzen (glA KIRCHHOF/REISS VII. § 16 Rn. 347n).

**Beispiel:** An der X-OHG sind die natürliche Person A sowie die B-GmbH und die C-GmbH je zu einem Drittel beteiligt. Im Rahmen einer Realteilung wird ein Teilbetrieb mit Anteilen an der Y-GmbH (Buchwert 90000 €) allein auf die B-GmbH

übertragen. Der gemeine Wert der Anteile beträgt 120 000 €. Anschließend veräußert die B-GmbH die Anteile an der Y-GmbH.

Die Anteile sind zum Zeitpunkt der Realteilung mit 120 000 € anzusetzen, so dass ein Realteilungsgewinn von 30 000 € entsteht, der zu je ein Drittel auf die drei Mitunternehmer zu verteilen ist.

**Anwendung von § 3 Nr. 40 und § 8b KStG:** Der den Mitunternehmern zugewiesene Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 und § 8b KStG begünstigt (BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 471). Soweit der Gewinn auf eine natürliche Person entfällt, wird er zur Hälfte stfrei gestellt (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b), während bei Körperschaften die Stfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG greift (FÖRSTER, DB 2007, 72). Die Anwendung der allgemeinen Besteuerungsregelungen ist systematisch konsequent, weil Abs. 5 lediglich verhindern soll, dass durch die Anteilsübertragung der gesamte Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG besteuert wird. Die Mitunternehmer sind durch die rückwirkende Besteuerung also so zu stellen, wie sie bei einer Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Realteilung gestanden hätten.

### J 06-11 3. Besteuerung der steuerschädlichen Übertragung

**Veräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt:** Die nach der Realteilung erfolgte Veräußerung der Anteile ist bei der übernehmenden Körperschaft nach den allgemeinen Regeln zu besteuern. Ein bei der Veräußerung entstehender Gewinn ist nach § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG im Ergebnis zu 95 % stfrei gestellt (KIRCHHOF/REISS VII. § 16 Rn. 347n).

**Ermittlung des Veräußerungsgewinns:** Nach Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 hat der übernehmende Mitunternehmer das übernommene WG mit dem Wert anzusetzen, mit dem das WG bei der Realteilung anzusetzen war. Folgt man dem Wortlaut der Vorschrift, hat die Mitunternehmerkörperschaft im Fall des Abs. 5 die übernommenen Anteile also mit dem gemeinen Wert in ihrer Gewinnermittlung anzusetzen (FÖRSTER, DB 2007, 72). Dabei bliebe aber unberücksichtigt, dass der zu versteuernde Realteilungsgewinn in entsprechender Anwendung von § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG jährlich um ein Siebtel abgeschmolzen wird (s. Anm. J 06-10). Würde bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert ungekürzt anzusetzen sein, käme es jedoch zu einer unzutreffenden Besteuerung, weil der gemeine Wert nicht in voller Höhe besteuert wurde.

► *Analoge Anwendung von § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG:* Um eine zutreffende Ermittlung des Veräußerungsgewinns sicherzustellen, ist uE § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG analog anzuwenden (ablehnend KIRCHHOF/REISS VII. § 16 Rn. 347n). Nach § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG hat der Einbringende nur in Höhe des abgeschmolzenen Einbringungsgewinns II nachträgliche AK. Bei entsprechender Anwendung bedeutet dies für Abs. 5, dass die Mitunternehmerkörperschaft die durch Realteilung erhaltenen Anteile bei einer stschädlichen Veräußerung innerhalb der Sperrfrist in ihrer Gewinnermittlung auch nur mit dem abgeschmolzenen Wert berücksichtigen kann.



## § 17

**Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 **Prozent** beteiligt war. <sup>2</sup>Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. <sup>3</sup>Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. <sup>4</sup>Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, so gilt Satz 1 entsprechend, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger oder, sofern der Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen worden ist, einer der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre im Sinne von Satz 1 beteiligt war.

(2) <sup>1</sup>Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. <sup>2</sup>In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert. <sup>3</sup>**Weist der Veräußerer nach, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 zuzurechnen waren und dass der bis zu diesem Zeitpunkt entstandene Vermögenszuwachs auf Grund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer unterlegen hat, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert, den der Wegzugsstaat bei der Berechnung der der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer angesetzt hat, höchstens jedoch der gemeine Wert.** <sup>4</sup>**Satz 3 ist in den Fällen des § 6 Abs. 3 des Außensteuergesetzes nicht anzuwenden.** <sup>5</sup>Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil unentgeltlich erworben, so sind als Anschaffungskosten des Anteils die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgebend, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat. <sup>6</sup>Ein Veräußerungsverlust ist nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt,

- a) die der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben hatte. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, soweit der Rechtsvorgänger an Stelle des Steuerpflichtigen den Veräußerungsverlust hätte geltend machen können;
- b) die entgeltlich erworben worden sind und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer Beteiligung des Steuerpflichtigen im Sinne

von Absatz 1 Satz 1 gehört haben. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für innerhalb der letzten fünf Jahre erworbene Anteile, deren Erwerb zur Begründung einer Beteiligung des Steuerpflichtigen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 geführt hat oder die nach Begründung der Beteiligung im Sinne von Absatz 1 Satz 1 erworben worden sind.

(3) <sup>1</sup>Der Veräußerungsgewinn wird zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er den Teil von 9060 Euro übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. <sup>2</sup>Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von 36100 Euro übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht.

(4) <sup>1</sup>Als Veräußerung im Sinne des Absatzes 1 gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft, die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird, und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugewiesenen oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen. <sup>3</sup>Satz 1 gilt nicht, soweit die Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören.

(5) <sup>1</sup>Die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat stehen der Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich. <sup>2</sup>Dies gilt nicht in den Fällen der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und der Sitzverlegung einer anderen Kapitalgesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen einer Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. <sup>4</sup>§ 15 Abs. 1a Satz 2 ist entsprechend anzuwenden.

(6) <sup>1</sup>Als Anteile im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 gelten auch Anteile an Kapitalgesellschaften, an denen der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft nicht unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war, wenn

1. die Anteile auf Grund eines Einbringungsvorgangs im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes, bei dem nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam, erworben wurden und
2. zum Einbringungszeitpunkt für die eingebrachten Anteile die Voraussetzungen von Absatz 1 Satz 1 erfüllt waren oder die Anteile auf einer Sacheinlage im Sinne von § 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung beruhen.

(7) <sup>1</sup>Als Anteile im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 gelten auch Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft.

**§ 54**

**Übersendung von Urkunden durch die Notare**

idF der EStDV 2000 v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596),  
geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

(1) Die Notare übersenden dem in § 20 der Abgabenordnung bezeichneten Finanzamt eine beglaubigte Abschrift aller auf Grund gesetzlicher Vorschrift aufgenommenen oder beglaubigten Urkunden, die die Gründung, Kapitalerhöhung oder -herabsetzung, Umwandlung oder Auflösung von Kapitalgesellschaften oder die Verfügung über Anteile an Kapitalgesellschaften zum Gegenstand haben.

(2) <sup>1</sup>Die Abschrift ist binnen zwei Wochen, von der Aufnahme oder Beglaubigung der Urkunde ab gerechnet, einzureichen. <sup>2</sup>Sie soll mit der Steuernummer gekennzeichnet sein, mit der die Kapitalgesellschaft bei dem Finanzamt geführt wird. <sup>3</sup>Die Absendung der Urkunde ist auf der zurückbehaltenen Urschrift der Urkunde beziehungsweise auf einer zurückbehaltenen Abschrift zu vermerken.

(3) Den Beteiligten dürfen die Urschrift, eine Ausfertigung oder beglaubigte Abschrift der Urkunde erst ausgehändigt werden, wenn die Abschrift der Urkunde an das Finanzamt abgesandt ist.

(4) **Im Fall der Verfügung über Anteile an Kapitalgesellschaften durch einen Anteilseigner, der nicht nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes unbeschränkt steuerpflichtig ist, ist zusätzlich bei dem Finanzamt Anzeige zu erstatten, das bei Beendigung einer zuvor bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners oder bei unentgeltlichem Erwerb dessen Rechtsvorgängers nach § 19 der Abgabenordnung für die Besteuerung des Anteilseigners zuständig war.**

Autor: Dr. Richard **Schmidt**, Rechtsanwalt, Diplom-Finanzwirt,  
Picot Rechtsanwaltsgesellschaft, Köln  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 17</b>		2. Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-4
<b>I. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</b>		<b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
1. Rechtentwicklung . . . . .	J 06-1	1. Verhältnis zu § 6 AStG . . . . .	J 06-5
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	2. Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3 . . . . .	J 06-6
<b>II. Grund und Bedeutung der Änderungen</b>		3. Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb, Nr. 8 Buchst. c Doppelbuchst. bb . . . . .	J 06-7
1. Grund der Änderungen . . . . .	J 06-3	4. Verhältnis zu § 12 KStG . . . . .	J 06-8
<b>HHR Lfg. Jb. 2007</b> Mai 2007	<i>R. Schmidt</i>		<b>E 3</b>

	Anm.		Anm.
5. Verhältnis zu §§ 20 ff. UmwStG . . . . .	J 06-9		
6. Verhältnis zu § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG . . .	J 06-10		
<b>Erläuterungen zu den Änderungen des § 17</b>			
<b>I. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 2</b>			
1. Erläuterungen zur Einfügung von Abs. 2 Satz 3			
a) Geltungsbereich . . .	J 06-11		
b) Voraussetzungen . . .	J 06-12		
c) Rechtsfolge . . . . .	J 06-13		
2. Erläuterungen zur Einfügung von Abs. 2 Satz 4 . . . . .	J 06-14		
<b>II. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 4 . . .</b>			
	J 06-15		
		<b>III. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 5</b>	
		1. Anwendungsbereich . . .	J 06-16
		2. Entstrickung nach Satz 1 (Grundregel) . . .	J 06-17
		3. Ausnahmen und Rückausnahmen nach den Sätzen 2–4	
		a) Ausnahme nach Satz 2 . . . . .	J 06-18
		b) Rückausnahmen nach den Sätzen 3 und 4 . . . . .	J 06-19
		<b>IV. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 6 . . .</b>	J 06-20
		<b>V. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 7 . . .</b>	J 06-21

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 17

**Schrifttum:** BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuregelungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, Special zu BB 2006, 25; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; HÖRTNAGL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts – SEStEG, Stbg. 2006, 471; LAUSTERER, Die Wegzugsbesteuerung nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, Special zu BB 2006, 80; PFLÜGER, Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH nach dem „neuen“ SEStEG, GStB 11/2006, 395; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; SCHÄFER/BLUMENBERG, Der Regierungsentwurf des SEStEG im Überblick, Special zu BB 2006, 1; SCHÖNHERR/LEMAITRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, GmbHR 2006, 561; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, Special zu BB 2006, 18; Voss, SEStEG: Die vorgesehenen Änderungen im Einkommensteuergesetz, im Körperschaftsteuergesetz und im 1. bis 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes, BB 2006, 411; SCHMIDT/v. BUSEKIST/DRESCHER, Rechtsentwicklungen zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG, FR 2007, 1; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; BILITEWSKI, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) – Ein erster Überblick, FR 2007, 57; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; FORST/RADMER, Einbringung von

Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Anteilstausch), EStB 2007, 112; LEY, Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG, FR 2007, 109; LEY/BODDEN, Verschmelzung und Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG (§§ 11–15 UmwStG n.F.), FR 2007, 265; LUTTERMANN, Normenklarheit im Steuerrecht und „unbestimmte“ Rechtsbegriffe?, FR 2007, 18; NAGEL, Die Europäisierung im Umwandlungssteuerrecht, EStB 2007, 105; OLBING, Neuerungen für nationale Umwandlungen nach dem SEStEG, GmbH-StB 2007, 51; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; TÖBEN/RECKWARDT, Entstrickung und Verstrickung privater Anteile an Kapitalgesellschaften, FR 2007, 159.

## I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

### 1. Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 17 Anm. 1.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):

► § 17 wurde wie folgt geändert:

- ▷ *Abs. 2:* Der Gewinnermittlungstatbestand des Abs. 2 wurde um die Sätze 3 und 4 ergänzt. Satz 3 sieht bei Begründung der unbeschränkten EStPflcht nach § 1 Abs. 1 (insb. Zuzug von Stpfl. vom Ausland in das Inland) besondere Bewertungsmaßstäbe für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns vor. Satz 4 schränkt dies in Fällen des § 6 Abs. 3 AStG einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Stpfl. ausnahmsweise ein. Entsprechendes gilt für Steuerausländer bzw. beschränkt Stpfl., die steuerverstrickte Anteile an inländ. KapGes. halten und damit einer beschränkten EStPflcht iSv. § 1 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e unterliegen (Einzelheiten zur Erweiterung der beschränkten StPflcht s. § 49 Anm. J 06-9).
- ▷ *Abs. 4:* Abs. 4 Satz 1, der die veräußerungsgleichen Tatbestände auf-führt, wurde neu gefasst.
- ▷ *Abs. 5* regelt – neben den in § 6 AStG geregelten Wegzugsfällen auf Gesellschafterebene – einen weiteren besonderen Fall der Entstrickung und damit Besteuerung der Wertsteigerung von KapGesAnteilen in Fällen des Wegzugs von KapGes. (Wegzug auf Gesellschaftsebene).
- ▷ *Abs. 6* enthält eine Regelung über die weitere Behandlung von (ehemals) gem. § 21 UmwStG aF einbringungsgeborenen Anteilen.
- ▷ *Abs. 7* bezieht ausdrücklich Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften als relevante Gesellschaftsformen iSv. § 17 ein.

► § 54 *EStDV*: Die Neuregelung in Abs. 4 erweitert die Mitteilungspflichten der Notare im Hinblick auf Verfügungen über Anteile an KapGes. durch Anteilseigner, die nicht nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt stpfl. sind.

Der RegE (BTDrucks. 16/2710) hatte noch vorgesehen, dass bei Beurkundungen in ausländ. Sprache generell eine Übersetzung ins Deutsche beizulegen ist. Davon wurde allerdings im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens auf Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 8.11.2006 (BTDrucks. 16/3315) abgesehen.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2006, 28): Die Formulierung „vom Hundert“ in Abs. 1 Satz 1 wurde durch „Prozent“ ersetzt.

**UntStRG 2008 v. 30.5.2007 (BT-Beschluss):** Durch das UntStRG 2008 werden voraussichtlich Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften iSd. § 17 EStG im sog. „Teileinkünfteverfahren“ mit 60 % des jeweiligen Veräußerungsgewinns besteuert (§ 3 Nr. 40 Einleitungssatz idF des UntStRG 2008).

Durch die vorgesehene Zinsabschlagssteuer mit Abgeltungswirkung nach § 32d idF des UntStRG 2008 wird der sachliche Anwendungsbereich des § 17 EStG voraussichtlich nicht eingeschränkt. Dies ergibt sich aus § 32d Abs. 1 S. 1 iVm. der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8, wonach gewerbliche Einkünfte vom Anwendungsbereich ausgenommen sind.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**§ 17:** In Ermangelung einer besonderen Anwendungsregelung gilt für den zeitlichen Anwendungsbereich der Änderungen durch das SEStEG die Grundregel des § 52 Abs. 1 zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens am 13.12.2006. Maßgeblich ist damit die Fassung des § 52 Abs. 1 zu diesem Zeitpunkt durch das Gesetz zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79). Somit ist die durch das SEStEG geänderte Fassung des geänderten § 17 erstmals für den VZ 2006 anzuwenden. Zweifelhaft ist, ob dies vom Gesetzgeber gewollt war. Schließlich entstehen auf diese Weise die bereits bekannten verfassungsrechtlichen Rückwirkungsproblematiken (s. dazu § 17 Anm. 9).

Da Steuertatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 die „Veräußerung“ oder ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang ist, kommen die Änderungen und Ergänzungen dann zur Anwendung, wenn der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen (dazu § 17 Anm. 70) oder der veräußerungsgleiche Vorgang ab dem VZ 2006 bzw. ab dem 1.1.2006 stattfindet.

**§ 54 Abs. 4 EStDV** ist gem. § 84 Abs. 3b EStDV erstmals auf Verfügungen über Anteile an KapGes. anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 beurkundet werden.

## II. Grund und Bedeutung der Änderungen

### J 06-3 1. Grund der Änderungen

**SEStEG v. 7.12.2006:** Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. RegE v. 25.9.2006, BTDrucks. 16/2710) das Besteuerungssubstrat in Deutschland sicherstellen. Im Einzelnen wurde diese Zielsetzung wie folgt umgesetzt und jeweils begründet:

► **§ 17 Abs. 2:** Die neu in Abs. 2 eingeführten Sätze 2 und 3 regeln die Gewinnermittlung in Zuzugsfällen. Durch diese Regelung soll in Fällen des Zuzugs eines Stpfl. sichergestellt werden, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung von nunmehr verstrickten Anteilen nicht die ursprünglichen AK, sondern der Wert, den der Wegzugsstaat einer § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsbesteuerung unterworfen hat, Berücksichtigung findet (sog. Wertverknüpfung). Der Wert ist hierbei auf den gemeinen Wert begrenzt. Zu beachten ist, dass sich die Zuzugsfälle nur auf den Gesellschafter und nicht auf die Gesellschaft beziehen.

Hintergrund der Neuregelung des Abs. 2 Satz 2 ist, dass sich der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis der Anteile und den AK darstellt. Nach bisheriger Rechtslage bis einschließlich 31.12.2005 wird auf die historischen AK auch dann abgestellt, wenn der im Ausland ansässige Anteilseigner im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht oder nur beschränkt estpfl. war (ausführlich zur bisherigen Rechtslage § 17 Anm. 207). Dies führt insbes. in Fällen des Zuzugs von Stpfl. vom Ausland in das Inland zu einer rückwirkenden Wertzuwachsbesteuerung für Vermögenswerte oder -steigerungen, die bis zum Eintritt in die deutsche StPflcht nicht dem deutschen Besteuerungsrecht unterlegen haben. Der gemeine Wert der Anteile wurde bis zum 31.12.2005 bzw. für den VZ 2005 nur ausnahmsweise im Rahmen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG für solche Anteile angesetzt, die dem Stpfl. nachweislich bei der erstmaligen Begründung der unbeschränkten deutschen StPflcht gehört haben.

§ 17 Abs. 2 Satz 4 stellt eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Neuregelung in § 6 Abs. 3 AStG dar. Eine sachliche Anwendungskonkurrenz zu den in § 6 Abs. 3 AStG tatbestandlich neu geregelten Fällen der Wegzugsbesteuerung bei nur vorübergehender Abwesenheit soll vermieden werden.

► § 17 Abs. 4 formuliert die veräußerungsgleichen Tatbestände in dem geänderten Satz 1 neu, ohne an diesen jedoch inhaltlich etwas zu ändern. Die Formulierung des Satzes 1 stellt nunmehr klar, dass die dort genannten Tatbestände einer Veräußerung gleichstehen (Veräußerungsfiktion).

► § 17 Abs. 5: Der neu eingefügte Abs. 5 dient der Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland in Fällen der identitätswahrenden Sitzverlegung.

► § 17 Abs. 6 dient – neben dem neuen § 22 UmwStG – als weiteres Korrelat für den Wegfall des in § 21 UmwStG aF zuvor geregelten Konzepts der Steuerverstrickung und Besteuerung von „einbringungsgeborenen Anteilen“. Ziel des § 17 Abs. 6 ist es zu verhindern, dass die StPflcht durch einen Einbringungsvorgang umgangen werden kann. War der Einbringungsgegenstand ursprünglich steuerverhaftet – entweder als Anteil iSd. § 17 oder als BV iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG – soll unabhängig von der Beteiligungsquote dauerhaft eine Steuerverstrickung nach § 17 vorliegen.

► § 17 Abs. 7: Mit der in Abs. 7 ausdrücklich verankerten Einbeziehung von (europäischen) Genossenschaften will der Gesetzgeber das Besteuerungssubstrat sichern. Er trägt hierbei insbes. dem Umstand Rechnung, dass Anteile an nicht nach deutschem Recht gegründeten Genossenschaften und der Europäischen Genossenschaft ebenfalls veräußerbar sind.

► § 54 Abs. 4 EStDV: Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/2710, 29) den mit der Einfügung des neuen § 6 Abs. 5 AStG verbundenen Änderungen Rechnung tragen.

**JSStG 2007 v. 13.12.2006:** Der Grund für die Ersetzung der Formulierung in Abs. 1 Satz 1 „vom Hundert“ durch „Prozent“ liegt darin, dass der Gesetzgeber grundsätzlich gehalten ist, veraltete oder ungebräuchliche Ausdrücke durch eine zeitgemäße Wortwahl zu ersetzen.

J 06-4 **2. Bedeutung der Änderungen**

**SEStEG v 7.12.2006:** Die mit dem SEStEG eingeführten Gesetzesänderungen zu § 17 stehen überwiegend mit Fragen der (Steuer-)Entstrickung und (Steuer-)Verstrickung für im PV gehaltene Anteile an KapGes. im Zusammenhang. Grundsätzlich lassen sich hierbei folgende Fallgruppen unterscheiden (vgl. im Einzelnen TÖBEN/RECKWARDT, FR 2007, 159 f.):

- der Gesellschafter „bewegt“ sich (Wegzugsfall des § 6 AStG oder Zuzugsfall des § 17 Abs. 2 Satz 3)
- die Gesellschaft „bewegt“ sich (Sitz- oder Geschäftsleitungsverlegung nach Abs. 5)
- die Anteile „bewegen“ sich (Fälle des § 17 oder des § 6 AStG)
- der Gesetzgeber wird tätig bzw. „bewegt“ sich (Fälle des § 17 oder des § 6 AStG)

## ▶ § 17 Abs. 2:

- ▷ *Steuerverstrickung* von Anteilen an KapGes. iSv. § 17 bedeutet einen Sachverhalt, bei dessen Verwirklichung eine – teilweise – Veräußerung des Anteils (oder die Erfüllung eines in § 17 gleichgestellten Tatbestands), die zuvor nicht zu stpfl. Einkünften geführt hätte, nunmehr nach § 17 (unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens) zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. In diesem Zusammenhang stehen Abs. 2 Sätze 3 und 4 sowie Abs. 6. Durch den neuen Abs. 2 Satz 3 soll nunmehr verhindert werden, dass Deutschland den vor einem Zuzug nach Deutschland entstandenen und bereits im Auslandsstaat besteuerten Wertzuwachs ein zweites Mal bzw. doppelt besteuert. Sofern allerdings der Wegzugsstaat tatsächlich einen höheren als den gemeinen Wert ansetzt, kommt es zu einer partiellen Doppelbesteuerung. Der neue Abs. 2 Satz 4 möchte dagegen unerwünschte Gestaltungen in den Fällen einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Stpfl. verhindern. Deshalb ist § 6 Abs. 3 AStG gegenüber § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG vorrangig anzuwenden.
- ▷ *Steuerentstrickung* von Anteilen an KapGes. bedeutet, dass stille Reserven von Anteilen, die der deutschen Besteuerung unterliegen, dieser Besteuerung entzogen („entstrickt“) werden, etwa durch Wegverlagerung des Vermögens aus dem inländ. Besteuerungsbereich, Betriebsverlegung oder Beendigung der unbeschränkten StPfl.
- ▶ *Abs. 4* führt die veräußerungsgleichen Tatbestände auf, nämlich die Auflösung einer KapGes., die Rückzahlung von Kapital aus einer Kapitalherabsetzung und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG. Als veräußerungsgleicher Tatbestand gilt auch die verdeckte Einlage (§ 17 Abs. 1 Satz 2). Aus diesem Grunde hätte es sich für den Gesetzgeber angeboten, in die Neufassung des Abs. 4 Satz 1 auch die verdeckte Einlage als Veräußerungsfiktion aufzunehmen und § 17 Abs. 1 Satz 2 zu streichen.
- ▶ *Die in Abs. 5* vorgesehene Veräußerungsfiktion führt zu einer erheblichen Erweiterung der Besteuerung von Gewinnen aus Anteilen im PV. Aus gesetzs-systematischer Sicht hätte sich allerdings eine Aufnahme in den Tatbestand des Abs. 4 aufgedrängt, der eine Aufzählung der veräußerungsgleichen Tatbestände enthält. Erfasst von dem neuen Abs. 5 wird beispielsweise



der Fall, dass ein beschränkt Stpfl. in einem Nicht-DBA-Staat Anteile an einer inländ. KapGes. hält, die ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt. Unter dem Einfluss europarechtl. Normen und durch die dadurch bedingte Novellierung des GmbHG und AktG, nach der die Verlegung des statutarischen Verwaltungssitzes in das Ausland ohne Liquidation möglich wird (vgl. hierzu Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen, MoMiG; In-Kraft-Treten nach Art. 19 des Referentenentwurfs: 1.10.2007), werden derartige Wegzüge aber künftig erleichtert. Für unbeschränkt Stpfl. wird die in § 17 Abs. 5 normierte Neuregelung im Regelfall geringere praktische Relevanz haben. In den meisten Fällen wird aufgrund einer Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnorm bereits Deutschland das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer wegziehenden Gesellschaft zugewiesen sein. Nur wenn aufgrund einer Ausnahmeregelung des jeweils einschlägigen DBA dem neuen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht an den Gesellschaftsanteilen nach dem Wegzug aus Deutschland zukommt, findet Abs. 5 Anwendung.

Mit Abs. 5 Satz 2 sowie den Sätzen 3 und 4 normiert der Gesetzgeber die unter bestimmten Voraussetzungen möglichen Ausnahmen (Satz 2) sowie Rückausnahmen (Sätze 3 und 4) zu dem in Satz 1 des neuen Abs. 5 geregelten Entstrickungsstatbestand. Der in den Sätzen 3 und 4 geregelten Treaty-Override kann allerdings – mangels einer Begrenzung des deutschen Besteuerungsrechts auf die stillen Reserven bzw. Vermögenssteigerungen im Zeitpunkt der Sitzverlegung – zu einer DBA-rechtl. unzulässigen Doppelbesteuerung führen.

► *Mit der in Abs. 6* verankerten Neuregelung besteht – trotz des Wegfalls des § 21 UmwStG – weiterhin eine Vorschrift für die Bildung von „einbringungsgeborenen“ Anteilen iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 6.

► *Die in Abs. 7* normierte Neuregelung ist systematisch dem Abs. 1 zuzuordnen und hätte besser als Ergänzung in Abs. 1 Satz 3 Platz gefunden.

► *§ 54 Abs. 4 EStDV*: Bei der Neuregelung des § 54 Abs. 4 handelt es sich um eine Erweiterung der Mitteilungspflichten von Notaren gegenüber den Finanzbehörden im Zusammenhang mit dem neu eingefügten § 6 Abs. 5 AStG. Die Mitteilungspflichten der Notare werden insoweit erweitert, als bei Verfügungen über Anteile an KapGes. von nicht unbeschränkt Stpfl. auch dem FA Mitteilung zu machen ist, das im Zeitpunkt der Beendigung einer zuvor bestehenden unbeschränkten StPfl. zuständig war. Die Erweiterung ist nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/2710, 29) insbes. in den Fällen erforderlich, in denen der Anteilseigner seinen Wohnsitz in der Vergangenheit ins Ausland verlegt hat und eine Steuer nach § 6 AStG festgesetzt wurde, die nunmehr mit dem tatsächlichen Verkauf auch zu zahlen ist. Durch die erweiterte Meldepflicht soll es dem FA möglich sein, in der Vergangenheit ausgesprochene Stundungen im Fall einer nach Wegzug erfolgten Anteilsveräußerung aufheben.

Sofern der nicht (mehr) unbeschränkt estpfl. Anteilseigner seine Anteile von seinem Rechtsvorgänger unentgeltlich erwarb, hat der Notar zusätzlich eine Mitteilung an dasjenige FA zu richten, das im Zeitpunkt des Wegzugs nach § 19 AO für den Rechtsvorgänger des Anteilseigners zuständig war.

**JStG 2007 v. 13.12.2006:** Die Ersetzung der Formulierung „vom Hundert“ durch „Prozent“ soll der Verständlichkeit und Bürgernähe dienen.

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### J 06-5 1. Verhältnis zu § 6 AStG

Die in § 6 AStG normierte Wegzugsbesteuerung dient der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts an dem im Inland entstandenen Wertzuwachs, weil im Wegzugsfall die meisten deutschen DBA das Besteuerungsrecht für Gewinne aus Anteilen an KapGes. dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zuweisen. Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG wird im Fall des Wegzugs einer seit mindestens zehn Jahren unbeschränkt stpfl. natürlichen Person (oder bei Verwirklichung gleichgestellter Tatbestände), die Anteile an einer KapGes. hält, eine Veräußerung der Anteile iSv. § 17 in diesem Zeitpunkt fingiert, wenn die Person zu mindestens 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre mittelbar oder unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt war. In diesen Fällen gilt gem. § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG der gemeine Wert der Anteile als Veräußerungspreis iSd. § 17 Abs. 2. Dies zeigt, dass es sich bei § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG um eine spezielle Entstrickungsvorschrift für stille Reserven in Anteilen an KapGes. iSd. § 17 für die in § 6 Abs. 1 AStG verankerten Sachverhalte handelt. Das Halbeinkünfteverfahren findet Anwendung.

Zum Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im AStG s. Vor § 4 Anm. J 06-4.

#### J 06-6 2. Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3

Mit § 4 Abs. 1 Satz 3 ist ein allgemeiner Entstrickungstatbestand der Aufdeckung der stillen Reserven bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts auf WG des BV eingeführt worden. Diese Vorschrift dient der Sicherstellung der Aufdeckung und Besteuerung der in der Bundesrepublik Deutschland entstandenen stillen Reserven von zum BV gehörenden WG. § 4 stellt daher eine mit der Zielsetzung des § 17 Abs. 5 und § 6 AStG korrespondierende Vorschrift dar, bezieht sich allerdings nur auf WG im BV. Demgegenüber erfassen § 17 und § 6 AStG nur Anteile im PV. Zu den Einzelheiten der Neuregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 vgl. Vor § 4 Anm. J 06-2.

#### J 06-7 3. Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb, Nr. 8 Buchst. c Doppelbuchst. bb

Nach der durch das SEStEG erweiterten Fassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e fallen in die beschränkte EStPflicht auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. unter den Voraussetzungen des § 17, wenn es sich um Anteile an einer KapGes. handelt,

- die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder
- bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 dUmwStG nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war.

Die zuletztgenannte Variante des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e wurde auf Anregung des FinAussch. (vgl. Bericht des FinAussch. v. 9.11.2006, BTDrucks. 16/3369) eingeführt. Die Erweiterung verdeutlicht, dass § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e den geänderten Regelungen des UmwStG zum Anteilstausch angepasst wurde. Zu den Einzelheiten der Neuregelung vgl. § 49 Anm. J 06-9.

#### 4. Verhältnis zu § 12 KStG

J 06-8

Mit § 12 KStG wird korrespondierend zu § 4 EStG ein allgemeiner Entstrickungsstatbestand im KStRecht eingeführt. § 12 KStG bezieht sich insoweit ebenfalls nur auf WG im BV, während § 17 und § 6 AStG nur Anteile im PV erfassen. Zu den Einzelheiten der Neuregelung vgl. § 12 KStG Anm. J 06-10 ff.

#### 5. Verhältnis zu §§ 20 ff. UmwStG

J 06-9

Die Änderung der §§ 20 ff. UmwStG (für Einbringungs- und Umwandlungsvorgänge bereits mit Wirkung ab dem 13.12.2006, vgl. § 27 Abs. 1 UmwStG) haben zu einer erheblichen Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs von § 17 geführt (instruktiv zu den neuen Einbringungstatbeständen der §§ 20 ff. UmwStG zB LEY, FR 2007, 109 ff.). Für die Einbringung von Unternehmensteilen (Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen) und von KapGesAnteilen in andere KapGes. (Anteilstausch) unterhalb des gemeinen Werts wurde das Rechtsinstitut der (ewig) einbringungsgeborenen Anteile (vgl. dazu § 21 UmwStG aF) abgeschafft. Hat ein Einbringungsvorgang iSv. §§ 20, 21 UmwStG unterhalb des gemeinen Werts stattgefunden, unterliegen die daraus „erhaltenen“ Anteile des PV im Fall ihrer späteren Veräußerung, verdeckten Einlage (§ 17 Abs. 2 Satz 2) oder Entstrickung nach einem anderen veräußerungsgleichen Tatbestand (s. § 17 Abs. 4, Abs. 5) generell nur noch einer Besteuerung nach § 17 (und nicht nach § 16). Dies gilt insbes. auch für die aus einer Einbringung von Unternehmensteilen (Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen) „erhaltenen Anteile“, und zwar auch innerhalb der ersten 7 Jahre nach Durchführung des unterhalb des gemeinen Werts durchgeführten Einbringungs- bzw. Umwandlungsvorgangs. Aufgrund des Wegfalls des Konzepts einbringungsgeborener Anteile hat der Gesetzgeber die Einfügung des § 17 Abs. 6 für notwendig erachtet (Einzelheiten dazu s. Anm. J 06-20)

Zum Entstrickungs- und Verstrickungskonzept im UmwStG s. Vor § 4 Anm. J 06-5.

#### 6. Verhältnis zu § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG

J 06-10

Nach Maßgabe des neu eingefügten § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG (vgl. BGBl. I 2006, 2805) findet § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG nicht (mehr) für ertragstl. Zwecke Anwendung. Bis zum 31.12.2005 war die Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG für Zwecke der Bewertung von (nicht notierten) Anteilen an KapGes. noch möglich. Demgegenüber vertrat die FinVerw. auch schon vor dem 1.1.2007 zunehmend die Auffassung, dass der gemeine Wert von Anteilen an KapGes. im Ertragsteuerrecht nicht nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG, sondern nach anerkannten Methoden der Unternehmensbewertung im Er-

tragswertverfahren zu ermitteln sei (vgl. zB Bewertungsleitfaden der OFD-Düsseldorf und OFD-Münster, 3. Fassung, Stand: September 2002, letzte Anpassung Juni 2005). Diese gesetzlich bisher nicht fundierte Meinung wurde mit der Ergänzung des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG nunmehr gesetzlich angeordnet. Danach ist auch im Anwendungsbereich des § 17 sowie der §§ 6 AStG, 20 UmwStG eine Wertermittlung im Wege der Ableitung aus Verkäufen innerhalb des letzten Jahres oder des Stuttgarter Verfahrens vom Gesetzgeber für Anteile an KapGes. ausgeschlossen worden.

## Erläuterungen zu den Änderungen des § 17

### I. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 2

#### 1. Erläuterungen zur Einfügung von Abs. 2 Satz 3

##### J 06-11 a) Geltungsbereich

Im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns ist die Ermittlung der AK der Beteiligung erforderlich. Für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 2 ist der neue Satz 3 eingefügt worden, der die Gewinnermittlung in Zuzugsfällen regelt. Als Zuzug iS dieses Absatzes ist lediglich der Zuzug eines Gesellschafters zu verstehen, nicht der Zuzug der Gesellschaft. Abs. 2 Satz 3 erfordert ferner einen Zuzug des Gesellschafters vom Ausland ins Inland (Deutschland) durch Begründung der unbeschränkten StPfl. iSd. § 1 Abs. 1. Letztere setzt die Begründung eines Wohnsitzes (§ 8 AO) oder eines gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9) im Inland voraus.

Abs. 2 Satz 3 erfasst hingegen nicht den Umzug vom Ausland ins Ausland. Im Fall des Umzugs eines an einer inländ. KapGes. beteiligten Anteilseigners von einem ausländ. Staat (mit oder ohne DBA-Schutz) in einen anderen ausländ. Staat (mit oder ohne DBA-Staat) besteht somit die Gefahr einer Doppelbesteuerung im Hinblick auf die im jeweiligen Wegzugsstaat gebildeten stillen Reserven. Die Doppelbesteuerung kann beispielsweise dadurch verursacht werden, dass die im Wegzugsstaat gebildeten stillen Reserven zum einen im ausländ. Wegzugsstaat kraft einer Wegzugsbesteuerung, zum anderen in Deutschland kraft der beschränkten StPfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e als Gewinn besteuert werden. Damit entsteht durch § 17 Abs. 2 Satz 3 nicht nur eine Überlagerung von DBA-Besteuerungs- bzw. Freistellungsregelungen (treaty override), sondern auch eine doppelte Besteuerung der gleichen stillen Reserven durch den ausländ. Wegzugsstaat und durch Deutschland. Die im Rahmen des § 17 Abs. 2 Satz 3 verbleibende sinnwidrige Gesetzeslücke kann uE auch nicht ohne weiteres im Wege der Auslegung, insbes. auch nicht durch eine erweiternde Auslegung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e geschlossen werden.

##### J 06-12 b) Voraussetzungen

Die Neuregelung des Satzes 3 setzt zunächst einen Nachweis seitens des StPfl. voraus, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung der

unbeschränkten StPfl. (Zuzugs) stl. zuzurechnen waren. Die stl. Zurechnung der Anteilseignerschaft richtet sich nach § 39 AO.

Weiterhin muss der StPfl. nachweisen, dass der bis zum Zeitpunkt des Zuzugs entstandene Vermögenszuwachs aufgrund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer Wegzugsbesteuerung unterlegen hat, die § 6 AStG vergleichbar ist. Nach dem Gesetzeswortlaut bleibt zweifelhaft, ob im Wegzugsstaat lediglich der gesetzliche Tatbestand für eine Wegzugsbesteuerung vorliegen muss oder aber die entsprechende ausländ. Steuer von dem Wegzugsstaat auch tatsächlich festgesetzt und gezahlt worden sein muss. Die Gesetzesbegründung enthält hierzu ebenfalls keine Anhaltspunkte. Unter Berücksichtigung der in Satz 3 angeordneten Rechtsfolge (vgl. Anm. J 06-13) spricht das dort erwähnte Merkmal „den der Wegzugsstaat bei der Berechnung der ... vergleichbaren Steuer angesetzt hat“ eher dafür, vom StPfl. den Nachweis zu verlangen, dass er die vom Wegzugsstaat wegen seines Wegzugs nach Deutschland festgesetzten und erhobenen Steuern gezahlt hat. Dies schließt erforderlichenfalls auch den konkreten Nachweis darüber ein, dass der Wegzugsstaat „... auf Grund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats ...“ die Steuern festgesetzt und erhoben hat. Allerdings kann uE vom StPfl. nicht mehr ein Nachweis über die Rechtmäßigkeit der vom ausländ. Staat festgesetzten Steuer verlangt werden.

### c) Rechtsfolge

J 06-13

Rechtsfolge des neuen Satzes 3 in Fällen des Zuzugs nach Deutschland ist, dass im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 Satz 1 an die Stelle der historischen AK für die Anteile grundsätzlich der Wert tritt, den der Wegzugsstaat bei seiner Wegzugsbesteuerung zugrunde gelegt hat (Prinzip der Wertverknüpfung). Höchstens ist allerdings der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Zuzugs anzusetzen.

Nach erfolgtem Zuzug eines Anteilseigners verbleiben für die spätere Anteilsveräußerung und Gewinnermittlung nach Abs. 2 Satz somit zwei Möglichkeiten: Es können zum einen die historischen AK des Gesellschafters (bzw. bei unentgeltlichen Erwerb die des Rechtsvorgängers) anzusetzen sein (Abs. 2 Satz 1). In diesem Fall werden jegliche stille Reserven versteuert, und zwar sowohl die vor als auch die nach dem Zuzug bzw. der Verstrickung gebildeten stillen Reserven der Beteiligung bei einer späteren Veräußerung. Zum anderen ist es möglich, die AK nach dem gemeinen Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Zuzugs bzw. der Verstrickung zu bestimmen (Abs. 2 Satz 3). Dies bedeutet, dass im Fall einer Veräußerung der Beteiligung nur der Wertzuwachs, der nach der Verstrickung gebildet wurde, der deutschen Besteuerung unterliegt.

### 2. Erläuterungen zur Einfügung von Abs. 2 Satz 4

J 06-14

Die Einfügung des Satzes 4 stellt eine Folgeänderung aufgrund der Neufassung des § 6 Abs. 3 AStG dar. Danach findet abweichend von § 17 Abs. 2 Satz 3 eine Wertanhebung bzw. Wertaufstockung („step-up“) bis zur Höhe des gemeinen Werts nicht statt, wenn der StPfl. im Rahmen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG vorübergehend aus Deutschland abwesend ist (regelmäßig bis 5 Jahre, max. 10 Jahre bei berufli-

cher Abwesenheit) und innerhalb diesen Zeitraums wieder nach Deutschland zuzieht. Diese Einschränkung war im Referenten- und Regierungsentwurf des SEStEG noch nicht enthalten, sondern wurde im Zuge des weiteren Gesetzgebungsverfahrens erst später in das Gesetz aufgenommen. Ohne Einfügung des Satzes 4 wäre im Falle des Wegzugs und anschließendem (Wieder-)Zuzugs ein „step-up“ um jegliche stille Reserven möglich gewesen. Nunmehr wird durch die Einfügung des Satzes 4 umgekehrt eine doppelte Besteuerung der stillen Reserven in Kauf genommen (in diesem Sinne wohl auch TÖBEN/RECKWARDT, FR 2007, 159 [168]).

J 06-15

## II. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 4

Abs. 4 Satz 1, der die veräußerungsgleichen Tatbestände definiert, wurde sprachlich neu gefasst. Eine tatbestandliche Erweiterung ist mit der Neufassung des Abs. 4 Satz 1 nicht verbunden. Abs. 4 führt nunmehr lediglich die veräußerungsgleichen Tatbestände auf (Auflösung einer KapGes., die Rückzahlung von Kapital aus Kapitalherabsetzungen, die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG). Als veräußerungsgleiche Tatbestände gelten auch die verdeckte Einlage (Abs. 1 Satz 2) und die mit dem SEStEG neu eingefügten Entstrickungstatbestände für den Wegzug von KapGes. (Abs. 5).

Die im Einleitungssatz der bisherigen Gesetzesfassung angeordnete entsprechende Anwendung von Abs. 1-3 hat der Gesetzgeber durch die Fiktion der „Veräußerung“ ersetzt. Der Gesetzgeber hat die veräußerungsgleichen Tatbestände der Auflösung einer KapGes., der Rückzahlung von Kapital aus Kapitalherabsetzungen und der Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 unmittelbar gleichgesetzt. Damit bestätigt der Gesetzgeber, dass Abs. 4 Satz 1 lediglich eine eingeschränkte Rechtsgrundverweisung bzw. Verweisung auf das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 darstellt (vgl. dazu im Einzelnen § 17 Anm. 265).

## III. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 5

### J 06-16 1. Anwendungsbereich

Die Vorschrift kommt dann zur Anwendung, wenn eine identitätswahrende Sitzverlegung durchgeführt wird (so ausdrücklich die Regierungsbegründung zum SEStEG v. 25.9.2006, BTDrucks. 16/2710,29; zur Frage der Europarechtskonformität vgl. FROTSCHER, IStR 2006, 65 [71 f.]).

Angesichts der bisher nach deutschem Recht noch nicht generell abgeschafften sog. Sitztheorie und der damit verbundenen Risiken wird ein identitätswahrender Wegzug für eine nach deutschem Recht errichtete KapGes. in der Praxis nicht häufig umgesetzt werden. Unter dem Einfluss europarechtl. Normen und durch die daraus folgende Novellierung des GmbHG und des AktG (vgl. hierzu Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen, MoMiG; Inkrafttreten nach Art. 19 des Referentenentwurfes: 1.10.2007), nach

der die Verlegung des statutarischen Verwaltungssitzes in das Ausland ohne Liquidation möglich wird, werden derartige Wegzüge aber erleichtert werden (in diesem Sinne vgl. BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765 [767]).

Abs. 5 ist dagegen nicht anwendbar, sofern die Änderung des Sitzes zivilrechtl. durch Liquidation und Neugründung vollzogen wird. In einem solchen Fall greift bereits die Veräußerungsfiktion des Abs. 4 aufgrund Auflösung der KapGes. ein. Daher führen nicht identitätswahrende Sitzverlegungen, die zur Auflösung der KapGes. führen, zur Anwendung des Abs. 4 (dazu im Einzelnen § 17 Anm. 288, 289 mwN).

## 2. Entstrickung nach Satz 1 (Grundregel)

J 06-17

**Tatbestandsvoraussetzungen:** Abs. 5 Satz 1 setzt voraus, dass die Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung einer KapGes. in einen anderen Staat das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an dieser KapGes. ausschließt oder zumindest beschränkt. Der Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 erfasst grundsätzlich auch die Sitzverlegung von KapGes. mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland, sofern dadurch ein (zuvor vorhandenes) Besteuerungsrecht der Bundesrepublik ausgeschlossen oder beschränkt wird. Danach kann auch schon der bloße Umzug einer ausländ. KapGes. von einem ausländ. Staat in einen anderen ausländ. Staat zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung nach Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 für den unbeschränkt estpfl. Anteilseigner führen. Damit bedürfen nicht nur die Umstrukturierung bzw. Umwandlung im Hinblick auf Abs. 4, sondern auch bloße Sitzverlegungen von ausländ. Gesellschaften im Hinblick auf Abs. 5 besonderer Aufmerksamkeit.

**Rechtsfolge:** Auf der Rechtsfolgenseite sieht Abs. 5 Satz 1 vor, dass die Anteile an der KapGes. als zum gemeinen Wert veräußert gelten (Veräußerungsfiktion). Die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 stellt damit sowohl die Beschränkung als auch den Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts durch Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung der Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich („Entstrickung“).

## 3. Ausnahmen und Rückausnahmen nach den Sätzen 2–4

### a) Ausnahme nach Satz 2

J 06-18

Nach Satz 2 findet Satz 1 keine Anwendung, sofern eine im Inland errichtete Societas Europaea (SE) oder auch jede andere KapGes. ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt. Nach dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 werden auch Fälle des Umzugs der Gesellschaft von einem ausländ. EU-Staat in einen anderen EU-Staat erfasst (so auch TÖBEN/RECKWARDT, FR 2007 159 f. [166 f.]). Dies liegt darin begründet, dass nach Art. 10d Abs. 1 Fusionsrichtlinie eine Besteuerung der Gesellschafter auf Grund der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft nicht zulässig ist.

### b) Rückausnahmen nach den Sätzen 3 und 4

J 06-19

**Tatbestände:** Die Sätze 3 und 4 stellen Rückausnahmen zu Abs. 5 Satz 2 dar. Sie überlagern die DBA-Besteuerungs- bzw. Freistellungsregelungen (treaty override). Satz 3 sieht in der Rechtsfolge eine definitive Besteuerung

einer späteren (der Sitzverlegung nachfolgenden) Veräußerung der Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft vor, und zwar in der gleichen Art und Weise, wie die Veräußerung dieser Anteile zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. Satz 4 erweitert den Tatbestand der Rückausnahme des Satz 3 um die in § 15 Abs. 1a Satz 2 normierten Fälle, dh. auf die nach Sitzverlegung erfolgte verdeckte Einlage (§ 17 Abs. 2 Satz 2), Auflösung der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft, Kapitalrückzahlungen aus Kapitalherabsetzungen und Ausschüttungen und Rückzahlungen aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG.

**Differenzierung zwischen „Sitzverlegung“ und „Verlegung des Orts der Geschäftsleitung“:** Abs. 5 Sätze 2 und 3 unterscheiden tatbestandlich zwischen der Sitzverlegung und der Verlegung des Orts der Geschäftsleitung innerhalb der EU (hierzu mit zutreffender Kritik und Beispielen im einzelnen TÖBEN/RECKWARDT, FR 2007 159 f. [166 f.]):

- ▶ *Im Fall der Sitzverlegung* erfolgt eine Besteuerung erst bei der späteren tatsächlichen Veräußerung gem. Abs. 5 Satz 2 iVm. Satz 3. Die Besteuerung erfolgt dann allerdings in Höhe aller stillen Reserven. Gleiches gilt, wenn sowohl der (statutarische) Sitz als auch die Geschäftsleitung verlegt werden.
- ▶ *Bei ausschließlicher Verlegung des Orts der Geschäftsleitung* erfolgt hingegen schon zu diesem Zeitpunkt eine Entstrickung gem. Abs. 1 Satz 1. Dies ist dadurch bedingt, dass Abs. 5 Satz 2 die Geschäftsleitungsverlegung für sich genommen nicht als Tatbestandmerkmal aufgreift. Der Höhe nach unterliegen dann allerdings nur die in die im Zeitpunkt der Geschäftsleitungsverlegung vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung.

J 06-20

#### IV. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 6

Die in Abs. 6 normierte Neuregelung sieht als Rechtsfolge vor, dass auch Anteile unterhalb der Beteiligungsgrenze von 1 % generell einer StPflcht nach § 17 als steuerverstrickte Anteile unterliegen. Tatbestandliche Voraussetzungen dafür sind, dass die

- Anteile auf Grund eines Einbringungsvorgangs iSd. UmwStG erworben wurden, bei dem nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam und
- zum Einbringungszeitpunkt für die eingebrachten Anteile die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 erfüllt waren oder die Anteile auf einer Sacheinlage iSv. § 20 Abs. 1 UmwStG beruhen.

Die Steuerverstrickung gilt ohne zeitliche Beschränkung, wie dies auch für einbringungsgeborene Anteile nach Maßgabe des § 21 UmwStG aF der Fall war. Es kommt somit nicht darauf an, ob der relevante Einbringungsvorgang innerhalb oder außerhalb der 5-Jahres-Frist iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 liegt.

Durch Abs. 6 wird verhindert, stfreie Gewinne unterhalb der Beteiligungsgrenze von 1 % durch Gestaltungen erzielen zu können, die durch die Einbringung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Anteilen an KapGes. in KapGes. unterhalb des gemeinen Werts bewirkt werden.

E 16

R. Schmidt

##304##



**Beispiel:** A hat einen Betrieb in Köln (Buchwerte 100, gemeiner Wert 1000). A bringt seinen Teilbetrieb im Wege einer Kapitalerhöhung in eine KapGes. zu Buchwerten nach Maßgabe des § 20 UmwStG ein, an der er nach der Kapitalerhöhung zu 0,5 % beteiligt ist. A veräußert seinen Anteil nach 6 Jahren zu einem Kaufpreis von 2000. Lösung: Die Veräußerung des im Zuge der Kapitalerhöhung erhaltenen Anteils von 0,5 % ist stpfl. gem. Abs. 1 iVm. Abs. 6, und zwar unabhängig vom Ablauf der 5-Jahresfrist.

#### V. Erläuterungen zu den Änderungen in Abs. 7

J 06-21

Mit dem neu eingefügten Abs. 7 wird ausdrücklich klargestellt, dass auch Anteile an Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaft als Anteile iSd. § 17 gelten. Damit trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass Anteile an ausländ. Genossenschaften ebenfalls veräußerbar sind.



## § 18

## Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

- (1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind
1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. <sup>2</sup>Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstat-ter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. <sup>3</sup>Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. <sup>4</sup>Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen;
  2. Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind;
  3. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied;
  4. Einkünfte, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben; § 15 Abs. 3 ist nicht anzuwenden.
- (2) Einkünfte nach Absatz 1 sind auch dann steuerpflichtig, wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt.
- (3) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. <sup>2</sup>§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 1 Satz 2 sowie Abs. 2 bis 4 gilt entsprechend.
- (4) <sup>1</sup>§ 13 Abs. 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem der selbständigen Arbeit dienenden Betriebsver-

mögen gehört hat. <sup>2</sup>§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, **Abs. 1a**, Abs. 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 18 durch das SEStEG

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 18 Anm. J 05-1.
- ▶ *SEStEG v. 7.12.2006* (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 4 Satz 2 wurde um eine Verweisung auf § 15 Abs. 1a ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 30a ist die Neuregelung des § 18 Abs. 4 Satz 2 idF des SEStEG erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Bei der Ergänzung der Verweisung in § 18 Abs. 4 Satz 2 auf § 15 Abs. 1a handelt es sich um eine Folgeänderung aufgrund der Einfügung des neuen § 15 Abs. 1a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4.

§ 4 Abs. 1 Satz 4 regelt den Sonderfall der Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft. Die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft kann auch hinsichtlich der Anteile, die einer inländ. Betriebsstätte zuzurechnen sind, zur Entstrickung führen, da das Besteuerungsrecht Deutschlands an dem Betriebsstättenvermögen beschränkt wird. Nach Art. 10d Abs. 1 FusionsRL ist jedoch eine Besteuerung der Gesellschafter aufgrund der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft nicht zulässig (vgl. insoweit § 4 Anm. J 06-13; § 18 Anm. 474). Auf dieser rechtl. Ausgangslage aufbauend enthält § 15 Abs. 1a Satz 1 für den Bereich der betrieblichen Einkünfte entsprechend Art. 10d Abs. 2 FusionsRL eine Regelung zur Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung dieser Anteile.

Entsprechendes gilt nach § 15 Abs. 1a Satz 2, wenn – anstelle einer späteren Veräußerung – die Anteile später verdeckt in eine KapGes. eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

§ 18 Abs. 4 Satz 2 erklärt diese Grundsätze für den Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 für entsprechend anwendbar.

## § 19

**d) Nichtselbständige Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

- (1) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören
1. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst;
  2. Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen;
  3. **laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung.** <sup>2</sup>Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Sonderzahlungen, die der Arbeitgeber neben den laufenden Beiträgen und Zuwendungen an eine solche Versorgungseinrichtung leistet, mit Ausnahme der Zahlungen des Arbeitgebers zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach den §§ 53c und 114 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, Zahlungen des Arbeitgebers in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Sanierungsgelder; Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind insbesondere Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich
    - a) seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung oder
    - b) des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung.

<sup>3</sup>Von Sonderzahlungen im Sinne des Satzes 2 Buchstabe b ist bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf nur auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers in das Versorgungssystem nach dem Wechsel die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt des Wechsels übersteigt. <sup>4</sup>Sanierungsgelder sind Sonderzahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse anlässlich der Systemumstellung einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung auf der Finanzierungs- oder Leistungsseite, die der Finanzierung der zum Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften dienen; bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf ist nur von Sanierungsgeldern auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungs-

**verpflichtungen des Arbeitgebers in das Versorgungssystem nach der Systemumstellung die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Systemumstellung übersteigt.**

<sup>2</sup>Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht.

(2) <sup>1</sup>Von Versorgungsbezügen bleiben ein nach einem Vomhundertsatz ermittelter, auf einen Höchstbetrag begrenzter Betrag (Versorgungsfreibetrag) und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei. <sup>2</sup>Versorgungsbezüge sind

1. das Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, der Unterhaltsbeitrag oder ein gleichartiger Bezug
  - a) auf Grund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften,
  - b) nach beamtenrechtlichen Grundsätzen von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtlichen Verbänden von Körperschaften
 oder
2. in anderen Fällen Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen wegen Erreichens einer Altersgrenze, verminderter Erwerbsfähigkeit oder Hinterbliebenenbezüge; Bezüge wegen Erreichens einer Altersgrenze gelten erst dann als Versorgungsbezüge, wenn der Steuerpflichtige das 63. Lebensjahr oder, wenn er schwerbehindert ist, das 60. Lebensjahr vollendet hat.

<sup>3</sup>Der maßgebende **Prozentsatz**, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
bis 2005	40,0	3 000	900
ab 2006	38,4	2 880	864
2007	36,8	2 760	828
2008	35,2	2 640	792
2009	33,6	2 520	756
2010	32,0	2 400	720
2011	30,4	2 280	684
2012	28,8	2 160	648
2013	27,2	2 040	612
2014	25,6	1 920	576
2015	24,0	1 800	540
2016	22,4	1 680	504
2017	20,8	1 560	468
2018	19,2	1 440	432
2019	17,6	1 320	396

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungs- freibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
2020	16,0	1 200	360
2021	15,2	1 140	342
2022	14,4	1 080	324
2023	13,6	1 020	306
2024	12,8	960	288
2025	12,0	900	270
2026	11,2	840	252
2027	10,4	780	234
2028	9,6	720	216
2029	8,8	660	198
2030	8,0	600	180
2031	7,2	540	162
2032	6,4	480	144
2033	5,6	420	126
2034	4,8	360	108
2035	4,0	300	90
2036	3,2	240	72
2037	2,4	180	54
2038	1,6	120	36
2039	0,8	60	18
2040	0,0	0	0

<sup>4</sup>Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag ist

- a) bei Versorgungsbeginn vor 2005  
das Zwölfwache des Versorgungsbezugs für Januar 2005,  
b) bei Versorgungsbeginn ab 2005  
das Zwölfwache des Versorgungsbezugs für den ersten vollen Monat,

jeweils zuzüglich voraussichtlicher Sonderzahlungen im Kalenderjahr, auf die zu diesem Zeitpunkt ein Rechtsanspruch besteht. <sup>5</sup>Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag geminderten Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. <sup>6</sup>Bei mehreren Versorgungsbezügen mit unterschiedlichem Bezugsbeginn bestimmen sich der insgesamt berücksichtigungsfähige Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach dem Jahr des Beginns des ersten Versorgungsbezugs. <sup>7</sup>Folgt ein Hinterbliebenenbezug einem Versorgungsbezug, bestimmen sich der Vomhundertsatz, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag für den Hinterbliebenenbezug nach dem Jahr des Beginns des Versorgungsbezugs. <sup>8</sup>Der nach den Sätzen 3 bis 7 berechnete Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gelten für die gesamte Laufzeit des Versorgungsbezugs. <sup>9</sup>Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs führen nicht zu einer Neuberechnung. <sup>10</sup>Abweichend hiervon

sind der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag neu zu berechnen, wenn sich der Versorgungsbezug wegen Anwendung von Anrechnungs-, Ruhens-, Erhöhungs- oder Kürzungsregelungen erhöht oder vermindert.<sup>11</sup> In diesen Fällen sind die Sätze 3 bis 7 mit dem geänderten Versorgungsbezug als Bemessungsgrundlage im Sinne des Satzes 4 anzuwenden; im Kalenderjahr der Änderung sind der höchste Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag maßgebend.<sup>12</sup> Für jeden vollen Kalendermonat, für den keine Versorgungsbezüge gezahlt werden, ermäßigen sich der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in diesem Kalenderjahr um je ein Zwölftel.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 19 durch das JStG 2007

**Schrifttum:** GEGUSCH, Lohnsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, sj 2006, Heft 25-26 S. 19 ff; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191, 9201 f; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14353, 14361; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuerStud. 2007, 60.

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000:* s. § 19 Anm. 1.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 19 Anm. J 04-1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird der Satz abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt und eine neue Nr. 3 angefügt. Mit der Ergänzung wird klargestellt, dass alle Beiträge und Zuwendungen des ArbG in Form von laufenden Leistungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung für die betriebliche Altersversorgung seiner ArbN bei diesen zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

In Abs. 2 Satz 3 wird das Wort „Vomhundertersatz“ durch das Wort „Prozentsatz“ und in der Tabellenüberschrift die Angabe „v.H.“ durch die Angabe „%“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Neuregelung ist gem. § 52 Abs. 35 idF des JStG 2007 erstmals anzuwenden auf Sonderzahlungen, die nach dem 23.8.2006, dem Tag des Kabinettsbeschlusses, geleistet werden.

#### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2007

**Grund der Änderung:** Der BFH (Urt. v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532, sowie v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528)



hatte entgegen der bisherigen Rechtsauffassung der FinVerw. entschieden, dass die Sonderzahlungen des ArbG, die dieser anlässlich der Systemumstellung auf das Kapitaldeckungsverfahren, der Überführung einer Mitarbeiterversorgung auf eine andere Zusatzversorgungskasse ohne Umstellung des Finanzierungssystems oder anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungskasse leistet, nicht zu stpfl. Arbeitslohn führt. Er sah in diesen Sonder- und Gegenwertzahlungen in der Hauptsache lediglich eine Erfüllung einer eigenen Verpflichtung des ArbG (BTDrucks. 16/2712, 45 f).

Um zu verhindern, dass infolge der BFH-Rspr. Finanzierungsbeiträge, die vom ArbG zur Sicherung der Altersversorgung seiner ArbN geleistet werden, in großem Umfang vollständig unbesteuert bleiben, und um die sogenannte vorgelagerte Besteuerung im Bereich der umlagefinanzierten Versorgungssysteme für diesen Teil der erworbenen Versorgungsansprüche grundsätzlich aufrechtzuerhalten, wurde der Begriff des „Arbeitslohns“ gesetzlich um diese Arbeitgeberzahlungen per Legaldefinition erweitert. Hierdurch wurde der BFH-Rspr. entgegengewirkt iS einer Besteuerung aller Finanzierungsleistungen in der Ansparphase und Ertragsanteilsbesteuerung der Versorgungsleistungen in der Auszahlphase bei den nicht kapitalgedeckten Versorgungssystemen.

**Bedeutung der Änderung:** Der Begriff des Arbeitslohns wird durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 geändert und ausdrücklich erweitert. Satz 1 stellt klar, dass laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung zum Arbeitslohn gehören. Diese Leistungen wurden bisher über § 19 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV erfasst.

► *Sonderzahlungen*, die der ArbG an eine vorbezeichnete Versorgungseinrichtung leistet, gehören nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 ebenfalls zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dabei werden Zahlungen des ArbG zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach den §§ 53c und 114 VAG, Zahlungen des ArbG in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a VAG oder Sanierungsgelder explizit von der Besteuerung ausgenommen. Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbs. 2 gehören auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung insbes. Zahlungen des ArbG an eine Pensionskassen zu den Sonderzahlungen anlässlich

- seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung oder
- des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung.

Im Fall des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung ist von Sonderzahlungen im vorstehenden Sinne bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf nur auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des ArbG in das Versorgungssystem nach dem Wechsel die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt des Wechsels übersteigt.

► *Sanierungsgelder* werden ebenfalls ausdrücklich aus der Besteuerung ausgenommen und nicht als Arbeitslohn behandelt. Eine zeitliche Begrenzung für die Begünstigung ist – anders als in der ursprünglichen Gesetzesfassung – nicht mehr vorgesehen. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 enthält die Legaldefinition für Sanierungsgeld. Dies sind danach Sonderzahlungen des ArbG an eine Pensionskasse anlässlich der Systemumstellung einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung auf der Finanzierungs- oder Leistungsseite, die der Finanzierung der zum Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften dienen. Bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf ist nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Halbs. 2 nur von Sanierungsgeldern auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des ArbG in das Versorgungssystem nach der Systemumstellung die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Systemumstellung übersteigt.

► *Verfassungsrechtliche Bedenken:* Bedenklich erscheint die zwingende Übernahme der pauschalen LSt. durch den ArbG gem. § 40b. Im Schrifttum wird hierzu die Auffassung vertreten, dass dies ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei (vgl. GLASER, BB 2006, 2217). Bis zur abschließenden Klärung der Rechtsfrage sollten einschlägige Fälle offen gehalten werden.

### J 06-3 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 3 Nr. 56:** Zuwendungen des ArbG nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz) vorgesehen ist (Umlagezahlungen), sind ab 2008 begrenzt steuerfrei.

**Verhältnis zu § 3 Nr. 63:** Zahlungen für eine kapitalgedeckte Altersversorgung sind stfrei.

**Verhältnis zu § 40b Abs. 4:** In den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 hat der ArbG die LSt. mit einem Pauschsteuersatz iHv. 15 % der Sonderzahlungen zu erheben.

## § 20

## e) Kapitalvermögen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)  
 zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

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 KapGes. verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben.<sup>2</sup>Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen.<sup>3</sup>Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit die aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beiträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gelten.<sup>4</sup>**Als sonstige Bezüge gelten Einnahmen, die anstelle der Bezüge im Sinne des Satzes 1 von einem anderen als dem Anteilseigner nach Abs. 2a bezogen werden, wenn die Aktien mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden.**
2. Bezüge, die nach der Auflösung einer *unbeschränkt steuerpflichtigen* Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nummer 1 anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen; Nummer 1 Satz 3 gilt entsprechend.<sup>2</sup>Gleiches 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 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.<sup>2</sup>Auf Anteile des stillen Gesellschafters am Verlust des Betriebs sind **§ 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 und § 15a** sinngemäß anzuwenden;
5. Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden und Renten aus Rentenschulden.<sup>2</sup>Bei 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.<sup>2</sup>Wird

die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt, ist die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen.<sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 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 gewährt worden ist, auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt.<sup>2</sup>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 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**.<sup>2</sup>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**.<sup>3</sup>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.<sup>4</sup>Die Sätze 1 und 2 sind bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der von der Körperschaftsteuer befreiten

Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entsprechend anzuwenden. <sup>5</sup>Nummer 1 Satz 3 gilt entsprechend.

- (2) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch
1. besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden;
  2. Einnahmen aus der Veräußerung
    - a) von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden. <sup>2</sup>Die 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. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für die Einlösung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung;
  3. Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen mitveräußert werden und das Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung der Schuldverschreibung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums (Stückzinsen) besonders in Rechnung gestellt ist.
  4. Einnahmen aus der Veräußerung oder Abtretung von
    - a) abgezinsten oder aufgezinsten Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen durch den ersten und jeden weiteren Erwerber,
    - b) Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen ohne Zinsscheine und Zinsforderungen oder von Zinsscheinen und Zinsforderungen ohne Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstige Kapitalforderungen durch den zweiten und jeden weiteren Erwerber zu einem abgezinsten oder aufgezinsten Preis,
    - c) Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen mit Zinsscheinen oder Zinsforderungen, wenn Stückzinsen nicht besonders in Rechnung gestellt werden oder bei denen die Höhe der Erträge von einem ungewissen Ereignis abhängt,
    - d) Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen mit Zinsscheinen oder Zinsforderungen, bei denen Kapitalerträge in unterschiedlicher Höhe oder für unterschiedlich lange Zeiträume gezahlt werden,soweit sie der rechnerisch auf die Besitzzeit entfallenden Emissionsrendite entsprechen. <sup>2</sup>Haben die Wertpapiere und Kapitalforderungen keine Emissionsrendite oder weist der Steuerpflichtige sie nicht nach, gilt der Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung als Kapitalertrag; bei Wertpapieren und Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung ist der Unterschied in dieser Währung zu ermitteln. <sup>3</sup>Die Besteuerung der Zinsen und Stückzinsen nach Absatz 1 Nr. 7 und Satz 1 Nr. 3 bleibt unberührt; die danach der Einkommensteuer unterliegenden, dem Veräuße-

rer bereits zugeflossenen Kapitalerträge aus den Wertpapieren und Kapitalforderungen sind bei der Besteuerung nach der Emissionsrendite abzuziehen.<sup>4</sup> Die Sätze 1 bis 3 gelten für die Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen bei deren Endfälligkeit entsprechend.<sup>5</sup> Die Sätze 1 bis 4 sind nicht auf Zinsen aus Gewinnobligationen und Genussrechten im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 2 anzuwenden.<sup>2</sup> Die Nummern 2 und 3 gelten sinngemäß für die Einnahmen aus der Abtretung von Dividenden- oder Zinsansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne der Nummer 2, wenn die dazugehörigen Anteilsrechte oder Schuldverschreibungen nicht in einzelnen Wertpapieren verbrieft sind.<sup>3</sup> Satz 2 gilt auch bei der Abtretung von Zinsansprüchen aus Schuldbuchforderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind.

(2a) <sup>1</sup>Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 bis 3 erzielt der Anteilseigner. <sup>2</sup>Anteilseigner 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. <sup>3</sup>Sind einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 oder 2 zuzurechnen, gilt er als Anteilseigner.

**(2b) <sup>1</sup>§ 15b ist sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup>Ein vorgefertigtes Konzept im Sinne des § 15b Abs. 2 Satz 2 liegt auch dann vor, wenn die positiven Einkünfte nicht der tariflichen Einkommensteuer unterliegen.**

(3) Soweit Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 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.

(4) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nach Abzug der Werbungskosten ein Betrag von 750 Euro abzuziehen (Sparer-Freibetrag). <sup>2</sup>Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Sparer-Freibetrag von 1500 Euro gewährt. <sup>3</sup>Der gemeinsame Sparer-Freibetrag ist bei der Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen; sind die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge eines Ehegatten niedriger als 750 Euro, so ist der anteilige Sparer-Freibetrag insoweit, als er die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge dieses Ehegatten übersteigt, beim anderen Ehegatten abzuziehen. <sup>4</sup>Der Sparer-Freibetrag und der gemeinsame Sparer-Freibetrag dürfen nicht höher sein als die um die Werbungskosten einschließlich einer abzuziehenden ausländischen Steuer geminderten Kapitalerträge.

## § 52

## Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

...

(36) ...<sup>6</sup>§ 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 2006 I S. 2878) sind erstmals auf Verkäufe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 getätigt werden. <sup>7</sup>§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl 2006 I S. 2878) ist auf Erträge aus Versicherungsverträgen, die nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen werden, anzuwenden. <sup>8</sup>§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl 2006 I S. 2878) ist erstmals anzuwenden auf Versicherungsleistungen im Erbensfall bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden, und auf Versicherungsleistungen bei Rückkauf eines Vertrages nach dem 31. Dezember 2006.

...

(37a) ...<sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl 2006 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 2006 I S. 2782) anzuwenden ist. <sup>7</sup>§ 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 2006 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.“

(37d) <sup>1</sup>§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 2b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl 2006 I S. 2878) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden. <sup>2</sup>Absatz 33a gilt entsprechend.

(55 f) <sup>1</sup>Für 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:

<sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Sind in dem Freistellungsauftrag der gesamte Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl 2006 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 2006 I S. 1652) angegeben, ist der Werbungskosten-Pauschbetrag in voller Höhe zu berücksichtigen.

...

Autor: Dr. Friedrich E. **Harenberg**, Vors. Richter am FG, Barsinghausen  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 20</b>	
1. Rechtsentwicklung . . . . . J 06-1	b) Grundfall einer Aktienveräußerung und Dividendenzurechnung . . . . . J 06-8
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	c) Sonderfall des Leerverkaufs ohne Wertpapierleihgeschäft . . . . . J 06-9
a) Anwendung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 . . . . . J 06-2	d) Besteuerung nach altem Recht . . . . . J 06-10
b) Anwendung der Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2b . . . . . J 06-3	e) Umfang der Neuregelung . . . . . J 06-11
c) Anwendung von Abs. 1 Nr. 6, 9, 10 Buchst. a und Abs. 4 . . . . . J 06-4	2. Änderung in Abs. 1 Nr. 2 . . . . . J 06-12
d) Anwendung des Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 . . . . . J 06-5	3. Änderung in Abs. 1 Nr. 4 . . . . . J 06-13
3. Grund und Bedeutung der Änderungen . . . . . J 06-6	4. Änderung in Abs. 1 Nr. 6 . . . . . J 06-14
<b>Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen des § 20</b>	
<b>I. Änderungen in Abs. 1</b>	
1. Änderung in Abs. 1 Nr. 1	5. Änderung in Abs. 1 Nr. 9 . . . . . J 06-15
a) Überblick . . . . . J 06-7	6. Änderung in Abs. 1 Nr. 10 . . . . . J 06-16
	<b>II. Einfügung des Abs. 2b . . . . . J 06-17</b>
	<b>III. Änderung des Abs. 4 . . . . . J 06-18</b>

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 20**

**Schrifttum:** CHRISTOFFEL, Neuregelungen durch das Steueränderungsgesetz 2007, INF 2006, 616; MAIER/WENGENROTH, Besteuerung privater Kapitalerträge, Auswirkungen des StÄndG 2007 und des JStG 2007, ErbStB 2006, 296; RÖNIG, Steuerstundungsmodelle und Einkünfte aus Kapitalvermögen, NWB F. 3, 14333 (2007); RÖDEL, Kapitaleinkünfte im Spiegel der neueren Rechtsprechung und Gesetzgebung, INF 2006, 577.

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung**

**Gesetzesentwicklung bis 1999:** s. § 20 Anm. 4.

**Gesetzesentwicklung bis 2006:** s. § 20 Anm. J 03-1, Anm. J 04-1 und Anm. J 05-1.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Sparer-Freibeträge werden in Abs. 4 auf 750 € für Ledige und 1 500 € für zur ESt. zusammenveranlagte Ehegatten gesenkt.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Der in Abs. 1 Nr. 1 neu eingefügte Satz 4 regelt die Abwicklung von Aktiengeschäften an der Börse in zeitlicher Nähe zum Ausschüttungstermin (manufactured dividends). Abs. 1 Nr. 6 Sätze 1 und 3 wurden ergänzt und präzisiert. In Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a wird klargestellt, dass auch Bezüge/Leistungen bei Auflösung der Körperschaft als Kapitalerträge erfasst werden. In Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 wird geregelt, dass die Ein-



bringung eines Betriebs gewerblicher Art in eine KapGes. eine Verwendung der Rücklagen für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art darstellt. Ferner wurde Abs. 2b neu eingefügt.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): In Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 wurden die Worte „unbeschränkt steuerpflichtigen“ gestrichen. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 wurde um eine Bezugnahme auf § 28 Abs. 2 Sätze 2 und 4 KStG ergänzt. Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b wurde an die Neukonzeption des UmwStG angepasst und in Satz 2 um einen zweiten Halbs. ergänzt, der die Auflösung von Rücklagen bei Einbringung und Formwechsel unter Hinweis auf das UmwStG fingiert.

## 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

### a) Anwendung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4

J 06-2

Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 idF des JStG 2007 ist gem. § 52 Abs. 36 Satz 6 erstmals auf Verkäufe anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 getätigt werden. Maßgeblich ist der Abschluss des schuldrechtlichen Geschäfts.

### b) Anwendung der Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2b

J 06-3

Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 idF des JStG 2007 und Abs. 2b sind erstmals für den VZ 2006 anzuwenden. Da das JStG erst am 23.8.2006 vom Kabinett beschlossen wurde, ergeben sich aus der rückwirkenden Anwendung verfassungsrechtl. Bedenken. Der Referentenentwurf sah noch eine zeitliche Anwendung der Neuregelung erst für Investitionen nach dem Tag des Kabinettsbeschlusses vor. Dem ist der Gesetzgeber mit der Begründung, das StAufkommen müsse gesichert werden, nicht gefolgt. Zudem entstehe die ESt. erst am Ende des VZ und der Gesetzgeber habe bereits bei der Einführung des § 15b im Jahre 2005 zu erkennen gegeben, dass Steuerstundungsmodelle generell beschränkt und keine neuen Modelle mehr akzeptiert werden sollten. Allerdings werden wohl die betroffenen geschlossenen Fonds rückabgewickelt (RONIG, NWB F. 3, 14333), was zur Folge hätte, dass es zu keinen gerichtlichen Verfahren und keinen Entscheidungen wegen der möglicherweise unzulässigen Rückwirkung kommen würde.

### c) Anwendung von Abs. 1 Nr. 6, 9, 10 Buchst. a und Abs. 4

J 06-4

Die Ergänzungen des Abs. 1 Nr. 6 sollen nur klarstellenden Charakter haben, weshalb bereits alle ab 1.1.2005 abgeschlossenen Versicherungsverträge betroffen sind (BTDrucks. 16/2712, 49). Sollten nach dem 31.12.2004 abgeschlossene Verträge keine „lebenslangen“ Rentenzahlungen vorsehen, sondern in Form der abgekürzten Leibrente oder Zeitrente vereinbart worden sein, sind sie den allgemeinen Regeln der Nr. 6 unterworfen. Eine spätere Besteuerung nur des Ertragsanteils ist nicht mehr möglich. Verträge, die zwischen dem 31.12.2004 und 31.12.2006 abgeschlossen und nach dem 31.12.2006 zurückgekauft wurden, unterliegen ebenfalls der Besteuerung aus Nr. 6.

### d) Anwendung des Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2

J 06-5

Die Neufassung des Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 Halbs. 2 ist erstmals auf Einbringungen oder Formwechsel anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maß-

gebende öffentliche Register nach dem 12.12.2006 erfolgt ist (§ 52 Abs. 37a Satz 6 iVm. § 27 Abs. 1 UmwStG).

### J 06-6 3. Grund und Bedeutung der Änderungen

**Abs. 1 Nr. 1 Satz 4:** Das JStG 2007 verfolgt das Ziel, eine Reihe „fachlich zwingend erforderlicher steuerrechtlicher Maßnahmen“ durchzuführen, die aufgrund der verkürzten 15. Legislative nicht mehr verwirklicht werden konnten (BTDrucks. 16/2712, 1). Dazu gehört auch die Verringerung von Steuerausfällen, die bei der Abwicklung von Aktiengeschäften um den Termin der Hauptversammlung herum getätigt werden und bei denen doppelt KapErtrSt. bescheinigt, aber nur einmal gezahlt wird. Das führte in der Vergangenheit zu einer doppelten Anrechnung und damit zu Steuerausfällen, die mit der Einführung des neuen Satzes 4 und der Einführung von Folgeänderungen in §§ 43 ff. verhindert werden sollen. Die Ergänzung in Satz 4 erweitert den Bezügebegriff um Einnahmen („künstliche Dividenden“), die anstelle der Bezüge aus Satz 1 von einem anderen als dem Anteilseigner nach Abs. 2a bezogen werden, wenn Aktien mit Dividendenberechtigung („cum“) erworben, aber ohne Dividendenanspruch („ex“) geliefert werden. Zum Abzug der KapErtrSt. wird die das Geschäft ausführende Bank oder das Finanzdienstleistungsunternehmen verpflichtet

**Abs. 1 Nr. 2:** Aufgrund der erweiterten Anwendung des § 27 KStG musste Satz 1 angepasst werden, indem die Worte „unbeschränkt steuerpflichtigen“ gestrichen wurden. Die Änderung in Satz 2 ist ebenfalls nur redaktionell. Sie wurde notwendig aufgrund der Neukonzeption des UmwStG.

**Abs. 1 Nr. 4:** Folgeänderung aus der Einführung eines neuen Abs. 2b. Die Bezugnahme auf § 15b in Nr. 4 konnte entfallen, da § 15b nunmehr auf alle Arten der Kapitalerträge anwendbar ist.

**Abs. 1 Nr. 6:** Mit den Änderungen aus dem JStG 2007 werden teilweise Probleme gelöst, die sich aufgrund des BMF-Schr. v. 22.12.2005 (BStBl. I 2006, 92) ergeben hatten. Dieses Schreiben enthielt Regelungen, die sich aus dem Gesetz nicht ohne Weiteres ableiten ließen (dazu RISTHAUS, DB 2006, 232). Der Nr. 6 war bisher nicht zu entnehmen, ob nur Verträge mit einer lebenslange Rentenzahlung den Anwendungsbereich ausschlossen oder ob dafür auch eine abgekürzte Leibrente oder bereits eine Zeitrente genügte. Die Ergänzung des Satzes 1 um die Worte „lebenslang“ und „und erbracht“ soll redaktionell klarstellen, dass eine StFreiheit der Leistungen aus Rentenversicherungen voraussetzt, dass die Rente auf Lebenszeit vereinbart ist und tatsächlich die Rentenzahlungen auch erbracht werden.

Die Änderung in Satz 3 schließt eine Lücke im Gesetz, das bisher Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht nicht erfasste. Nunmehr sind Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht den bisher schon in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallenden Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gleichgestellt. Damit wird gewährleistet, dass die StFreiheit der Versicherungsleistungen nur dann eintritt, wenn durch die Versicherung sichergestellt ist, dass der Stpfl. eine lebenslange Absicherung erhält.

**Abs. 1 Nr. 9:** Die Erweiterung bei der Bezugnahme soll klarstellen, dass auch Bezüge (Leistungen), die bei Auflösung der Körperschaft als Kapitalertrag anfallen, von der Besteuerung nach Nr. 9 erfasst werden. Damit wird

eine (wirtschaftliche) Vergleichbarkeit nicht nur zu Abs. 1 Nr. 1, sondern auch zu Nr. 2 hergestellt.

**Abs. 1 Nr. 10:** Mit der Ergänzung des Buchst. a wird – wie in Nr. 9 – die Vergleichbarkeit zu den Kapitalerträgen, die in Abs. 1 Nr. 1 und 2 genannt sind, hergestellt und sprachlich zum Ausdruck gebracht, dass auch Zahlungen bei Auflösung der Körperschaft zu den stpfl. Kapitalerträgen gehören. Die Ergänzung des Buchst. b Satz 2 soll klarstellen, dass die Einbringung eines Betriebs gewerblicher Art in eine KapGes. eine Verwendung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art darstellt. Die Rücklagen stehen nach Einbringung der KapGes. zur Verfügung. Satz 1 wird an die neue Struktur des UmwStG angepasst.

**Abs. 2b:** Die Herausnahme der sinngemäßen Anwendung des § 15b aus Abs. 1 Nr. 4 und Einfügung eines neuen Abs. 2b soll gewährleisten, dass die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 15b nicht nur im Rahmen der typisch stillen Gesellschaft, sondern für alle Einnahmearten aus Kapitalvermögen Anwendung finden. Die Regelung soll generell Steuerstundungsmodellen entgegenwirken, die aus einer Kombination von Verlusten vor Einführung einer Abgeltungsteuer und positiven Erträgen nach Einführung bestehen. Im Rahmen des § 20 sollen wirtschaftlich als unangemessen angesehene Steuerstundungen, die auf vorgefertigten Modellen beruhen, unterbunden werden.

**Abs. 4:** Mit dem StÄndG 2007 wollte der Gesetzgeber einen Beitrag zur dauerhaften Sanierung der öffentlichen Haushalte leisten, Sonderregelungen abschaffen oder einschränken und Steuervergünstigungen so weit wie möglich abbauen. Diesem Ziel diene auch die Reduzierung des Sparer-Freibetrags.

## Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen des § 20

### I. Änderungen in Abs. 1

**Schrifttum:** RAU, Dividendenstripping und echte Pensionsgeschäfte, DB 2004, 1600; SEIP/FÜLLBIER, Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen über den Dividendenstichtag, BB 2007, 477; STORG, Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen, NWB F. 3, 14327 (2007); RAU/SAHL, Dividendenstripping, BB 2000, 1112.

#### 1. Änderung in Abs. 1 Nr. 1

##### a) Überblick

J 06-7

Die Einfügung des neuen Satzes 4 hat zu einer Erweiterung des Bezügebegriffs und zur Besteuerung sog. künstlicher Dividenden (manufactured dividends) geführt. Stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen bezieht nunmehr nicht nur derjenige, der im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses der Hauptversammlung wirtschaftlich oder rechtl. iSd. Abs. 2a Anteilseigner ist, sondern auch derjenige, der Aktien mit Dividendenberechtigung erwirbt, die Aktien aber nur ohne Dividendenanspruch geliefert erhält. Mit dieser Ergänzung und den Folgeänderungen bei den kapertrstl. Vorschriften der §§ 43 ff. sollen systembedingte Steuerausfälle bei der KapErtrSt. im Zusammenhang mit Leerverkäufen von Aktien verhindert werden.

J 06-8 **b) Grundfall einer Aktienveräußerung und Dividendenzurechnung**

Nach Abs. 2a Satz 2 bezieht Dividenden und sonstige Bezüge iSd. Abs. 1 Nr. 1 derjenige, dem die Aktien nach § 39 AO im Zeitpunkt der Gewinnverwendungsbeschlusses der KapGes. zuzurechnen sind. Diese Zurechnungsvorschrift ist unproblematisch, wenn ein Aktiengeschäft in einigem zeitlichen Abstand zum Gewinnverwendungsbeschluss durchgeführt wird oder der Aktienverkäufer bei Veräußerung kurz vor dem Hauptversammlungstermin Inhaber der Aktien ist. In diesen Normalfällen kann es aufgrund der Börsensancen zu keinem „Überausweis“ von Dividenden und zu keinen Steuerausfällen bei der Anrechnung von KapErtrSt. kommen.

**Beispiel 1:** V verteilt seiner Depotbank am 19.3.2007 den Auftrag, seinen Bestand an Aktien der X-AG aus der Girosammelverwahrung zu veräußern. Mit Eingang der Verkaufs-Order setzt die Depotbank einen Sperrvermerk hinsichtlich dieser Aktien. Gleichzeitig erteilt E einen Kaufauftrag über diese Aktien. Am 20.3.2006 fasst HV der X-AG den Gewinnverwendungsbeschluss. Die Aktien werden den Börsensancen entsprechend (Lieferung zwei Tage nach Kauf-Order; Nr. 1 der Sonderbedingungen für den Wertpapierhandel) am 21.3.2007 geliefert und die Dividende am Tag nach der HV dem Depot des E gutgeschrieben.

*Rechtliche Situation des E:* Mit Abschluss des schuldrechtl. Geschäfts am 19.3.2006 wird E bereits strechtl. wirtschaftlicher Eigentümer (Inhaber) der Aktien und aller damit verbundenen Rechte, insbes. des Gewinnbezugsrechts (vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 572; kritisch dazu RAU/SAHL, BB 2000, 1112). Als wirtschaftlichem Eigentümer steht E bereits die Dividende der X-AG zu. Ihm ist die Dividendeneinnahme auch strechtl. zuzurechnen (Abs. 2a). E erhält die (Netto)Dividenden ausgezahlt, die AG behält 20 % der Bruttodividende als KapErtrSt. (zzgl. SolZ) ein und führt sie an das FA ab (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Nr. 1). Über die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. erhält E von seiner Depotbank eine zur Anrechnung bzw. Erstattung berechtigende StBescheinigung (§§ 45a Abs. 2, 36 Abs. 2 Nr. 2). In diesem Grundfall stimmen die Höhe der in der StBescheinigung ausgewiesenen Dividendenzahlung mit der von der AG gezahlten Dividende und die Höhe der bescheinigten und abgeführten KapErtrSt. mit der anrechenbaren bzw. erstattungsfähigen KapErtrSt. überein.

J 06-9 **c) Sonderfall des Leerverkaufs ohne Wertpapierleihgeschäft**

Mit dem Begriff „Leerverkauf“ werden alle Handlungen bezeichnet, die darauf ausgerichtet sind, Aktien, Effekten oder Derivate zu verkaufen, ohne im Besitz der Wertpapiere zu sein. Leerverkäufe von Aktien durch Privatanleger sind in Deutschland gesetzlich zwar nicht untersagt, gleichwohl aber tatsächlich weitgehend ausgeschlossen, da nur sehr wenige Banken und Finanzdienstleistungsunternehmen – wegen des damit verbundenen Risikos – solche Geschäfte zulassen. Bei Leerverkäufen von Aktien um den Termin der HV herum kann es zu Steuerausfällen kommen, wenn die Aktien „leer“ mit Dividendenberechtigung („cum“) verkauft, aber nach dem HV-Termin – wegen des Dividendenabschlags – nur ohne Dividendenanspruch („ex“) geliefert werden können. Da die AG als Schuldner der Dividende im Regelfall zwar ihre Aktionäre nicht kennt, aber die Anzahl der ausgegebenen Aktien, überweist sie den darauf entfallenden gesamten Dividendenbetrag reduziert um die abzuführende KapErtrSt. und den SolZ bereits am Vorabend der HV an eine Hauptzahlstelle (Emissionsbank, Hausbank der AG), die den gesamten Dividendenbetrag ihrerseits an die Clearstream AG (Abwicklungsunternehmen) überweist. Die Einzelüberweisungen der Dividenden erfolgen gegen Vorlage der entsprechenden Dividendenscheine am

Abend nach der HV durch die Clearstream AG an die einzelnen Depotbanken der Anteilseigner. Hat ein Anteilseigner seine Aktien kurz vor dem HV-Termin „cum“ verkauft, erfolgt die Lieferung der Aktien – börsenüblich – erst zwei Tage nach Kauf-Order „ex“, also ohne Dividendenanspruch.

**Beispiel 2:** V verteilt seiner Depotbank den Verkaufsauftrag über die X-Aktien (mit Dividendenberechtigung) am 19.3.2007. Gleichzeitig erteilt auch E seiner Bank einen Kaufauftrag über die X-Aktien (mit Dividendenberechtigung). Da V noch nicht im Besitz der Aktien ist, und sich diese Aktien auch nicht im Wege einer Wertpapierleihe verschaffen will, erteilt er am 21.3.2007 zum Ausgleich des Leer-Verkaufs einen Kaufauftrag (Deckungsgeschäft) über entsprechende X-Aktien. Diese befinden sich zu diesem Zeitpunkt im Eigentum (Girosammelverwahrung) des D, der gleichzeitig, also am 21.3.2006, eine Verkaufs-Order erteilt. Der Gewinnverwendungsbeschluss der X-AG wird auf der HV am 20.3.2007 gefasst. Die Lieferung der Aktien erfolgt nach der HV ohne Dividendenanspruch („ex“) an E.

*Rechtliche Situation des V (Leer-Verkäufer):* Im Zeitpunkt der HV am 20.3.2007 ist V weder wirtschaftlicher noch zivilrechtl. Eigentümer (Inhaber) der X-Aktien. Wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien ist am HV-Tag nach den Börsenansätzen bereits E, da nur das Verpflichtungsgeschäft maßgeblich ist. Zivilrechtl. Eigentümer der Aktien am 20.3.2007 ist dagegen noch D.V als Leerverkäufer ist nach Abs. 2a nicht als Anteilseigner anzusehen. Ihm werden keine Dividenden gutgeschrieben. V erhält auch keine StBescheinigung über abgeführte KapErtrSt. Da er die Aktien mit Dividendenberechtigung vor dem HV-Termin veräußert hat, hat er einen höheren Verkaufskurs realisiert als die Aktien bei Lieferung nach dem HV-Termin wegen des Dividendenabschlags wert sein werden. *Rechtliche Situation des E (Erwerber):* E als Enderwerber ist in einer dem Ausgangsfall vergleichbaren Situation. Er wird am 19.3.2007 wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien iSd. § 39 AO. Er erhält am 21.3.2007 eine von der Depotbank ausgehende Gutschrift über die sog. künstliche Dividende (manufactured dividends) und dazu eine Bescheinigung über erstattungsfähige bzw. anrechnungsberechtigte KapErtrSt. Zudem werden seinem Depot die Aktien, allerdings mit einem um den Dividendenabschlag reduzierten Wert, gutgeschrieben. *Rechtliche Situation des D (Verkäufer):* Am Tag der HV (20.3.2007) ist D noch zivilrechtl. (dinglicher) Eigentümer der Aktien. Da sein Aktienbestand die veräußerten Aktien noch ausweist, erhält er von seiner Depotbank eine Gutschrift über die (echte) Netto-Dividende und eine StBescheinigung über die von der X-AG abgeführte KapErtrSt. und den SolZ. *Ergebnis:* Da sowohl E als auch D Dividendengutschriften und jeweils eine gleichlautende StBescheinigung erhalten haben, die X-AG als Schuldner der (echten) Dividenden aber nur einmal die Netto-Dividende gezahlt und nur einmal KapErtrSt. (SolZ) abgeführt hat, sind das in den StBescheinigungen für E und D ausgewiesene Dividendenvolumen und die zur Anrechnung bzw. Erstattung berechtigende KapErtrSt. (SolZ) zu hoch. Während D seine Netto-Dividendenzahlung aus dem von der AG gezahlten Dividendenvolumen (echte Dividende) erhält, erhält E seine künstliche (Netto)Dividendengutschrift von der Depotbank des Leer-Verkäufers V. Diese Bank belastet deshalb ihren Kunden V einerseits mit der Netto-Dividende und andererseits mit der dem E bescheinigten KapErtrSt. Damit wird der wirtschaftliche Vorteil des V aus dem Verkauf der Aktien mit Dividendenberechtigung zu einem höheren Preis ausgeglichen, denn die Aktien werden dem Erwerber E nur ohne Dividendenanspruch (Dividendenabschlag am Tag nach der HV) geliefert. V steht wirtschaftlich am Ende der Transaktionen so da, als hätte er die Aktien ohne Dividendenanspruch veräußert.

#### d) Besteuerung nach altem Recht

J 06-10

Vor Einfügung des Satzes 4 hat im Beispiel 2 nur D als Anteilseigner iSd. Abs. 2a die von der AG gezahlten (echten) Dividenden als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 zu versteuern. Die Zahlung an E konnte nicht nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 erfasst werden, da er seine Dividen-

den nicht vom Schuldner der Dividenden, der X-AG, sondern von der Bank des Leer-Verkäufers erhalten hatte. Aufgrund der ihm zugleich erteilten StBescheinigung war er aber gleichwohl in der Lage, sich die KapErtrSt. anrechnen bzw. erstatten zu lassen.

#### J 06-11 e) Umfang der Neuregelung

Mit der Erweiterung des Bezügebegriffs durch Satz 4 hat nicht nur der zivilrechtl. Inhaber der Aktien D iSd. Abs. 2a Einnahmen aus Dividendenbezügen zu versteuern, sondern auch derjenige, der anstelle der Bezüge iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Einnahmen erzielt, wenn Aktien mit Dividendenberechtigung erworben (E), aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden. Damit werden Einnahmen von einem Dritten (Depotbank des V) als solche aus Kapitalvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 fingiert und echten Dividenden gleichgestellt. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 ist zudem Grundlage für den KapErtrStAbzug (§§ 43 ff.).

**Anwendung auf vergleichbare Fälle:** Die von Nr. 1 Satz 4 erfassten Verkaufsvorgänge sind idR Leerverkäufe. Erfasst werden aber auch alle Geschäftsvorgänge, bei denen Aktien „cum Dividende“ veräußert, aber aus einem Wertpapierdarlehen „ex Dividende“ geliefert werden. Dieser Geschäftsart bedienen sich oft Abwicklungsbanken, wenn sie feststellen, dass bei ihnen kein Lieferbestand vorhanden ist. Ein weiterer Anwendungsfall sind fehlerhafte abgewickelte Aktiengeschäfte, bei denen sich durch Bearbeitungsfehler von Bankmitarbeitern die Belieferung von Aktienveräußerungen „cum“ über den HV-Termin hinaus verzögern, sodass nur eine Lieferung der Aktien „ex“ möglich ist.

**Keine Anwendung der Nr. 1 Satz 4 auf Wertpapierleihgeschäfte:** Durch die Formulierung des Satz 4 „... mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden“ wird sichergestellt, dass nur tatsächliche Leerverkäufe von der Regelung erfasst werden. Aktienveräußerungen mit Dividendenberechtigung, bei denen die Aktien aus einem Wertpapierleihbestand heraus gegen Zahlung einer „Leihgebühr“ „cum“ geliefert werden, fallen nicht unter den neuen Satz 4.

**Beispiel 3:** Die britische Bank B verkauft am 10.1. an die deutsche Bank A 40 000 X-Aktien zum Kurs von 52,50 € mit einem Gegenwert von 2 100 000 €. Als Tag der Lieferung wird der 17.1. vereinbart. Gleitfähig kauft die deutsche Bank C diese Aktien zum Kurs von 52,60 € mit einem Gegenwert von 2 104 000 €. Liefertag ist der 12.1. Da die Bank A noch nicht im Besitz der Aktien ist, leiht sie sich von der Bank D 40 000 X-Aktien vom 12. bis 16.1. gegen eine „Leihgebühr“ von 1 %. Die Abwicklung der Geschäfte geschieht wie folgt:

##### 12.1.

- Bank A erhält von Bank D 40 000 X-Aktien aus der Leihe.
- Bank A beliefert das Verkaufsgeschäft mit Bank C usancegemäß und erhält dafür von Bank C 2 104 000 €.

##### 17.1

- Bank A erhält von Bank B 40 000 X-Aktien gegen Zahlung von 2 100 000 €.
- Bank A liefert die Aktien gleitfähig an D zur Schließung der Entleihe.
- Bank A zahlt Bank D mit dem „Leihentgelt“ von 291,67 €.

In diesem Beispiel werden die X-Aktien jeweils mit Dividendenberechtigung veräußert und mit Dividendenanspruch geliefert, so dass keine Kompensati-

onzahlungen an einen Erwerber wegen der Lieferung von Aktien unter Vornahme des Dividendenabschlags notwendig werden, auch wenn zwischen dem 12. und 17.1. ein HV-Termin liegen sollte. Die von der Bank D vereinnahmte „Leihgebühr“ ist nicht in die Neuregelung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 einbezogen. KapErtrSt. fällt somit nicht an.

## 2. Änderung in Abs. 1 Nr. 2

J 06-12

Die Streichung der Worte „unbeschränkt steuerpflichtigen“ beruht auf der Änderung des § 27 KStG und seines erweiterten Anwendungsbereich. Nach § 27 Abs. 7 KStG sind die Vorschriften des § 27 Abs. 1–6 KStG auf andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften, die Leistungen iSd. Abs. 1, 9 und 10 gewähren, sinngemäß anzuwenden. Materiell-rechtl. Änderungen ergeben sich daraus nicht.

## 3. Änderung in Abs. 1 Nr. 4

J 06-13

Die Streichung der entsprechenden Anwendung des § 15b ist lediglich eine Folgeänderung zur Neueinführung des Abs. 2b, mit dem die Anwendung des § 15b und eine Beschränkung der Verlustverrechnung auf alle Arten von Einnahmen aus Kapitalvermögen – nicht nur auf stille Beteiligungen – ausgeweitet wird.

## 4. Änderung in Abs. 1 Nr. 6

J 06-14

**Schrifttum:** RISTHAUS, Beseitigung einiger Ungereimtheiten in § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, DStZ 2007, 30; RISTHAUS, Neuregelung der Besteuerung von Kapitallebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, DB 2006, 232; BEHLAU, Neuregelung zur Besteuerung von Lebensversicherungen, sj 2006, Nr. 23. 20; KRACHT, Die Steuerpflicht bei Versicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, BBV 2006, 95.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 22.12.2006, betr. Neuregelung der Besteuerung der Erträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, BStBl. I 2006, 92.

**Ergänzungen in Satz 1:** Mit der Umstellung der Besteuerung von Versicherungsleistungen durch das AltEinkG wurden Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht im Erlebensfall - soweit die Rentenzahlung gewählt wird – insoweit privilegiert, als bei ihnen nur die Ertragsanteile in der Auszahlungsphase der Besteuerung unterworfen werden (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb), während die Zinserträge aus der Anspar- oder Aufschubphase stfrei belassen sind. Unklar war bisher, ob nur eine lebenslange Rente die Anwendung der Nr. 6 ausschloss oder ob auch eine abgekürzte Leibrente oder eine Zeitrente genügen würde. Insoweit dient die Ergänzung des Begriffs „Rentenzahlung“ um das Wort „lebenslange“ der Klarstellung, dass Rentenzahlungen nur dann durch den Ausschluss der Nr. 6 privilegiert sind, wenn gleich bleibende oder steigende wiederkehrende Bezüge zeitlich unbeschränkt, also auf die Lebenszeit der versicherten Person vereinbart werden.

► *Nicht privilegierte Versicherungen:* Mit der Ergänzung des Satz 1 ist nunmehr deutlich, dass Versicherungsleistungen aus Leibrenten-Verträgen mit einer vertraglich vereinbarten Höchstlaufzeit (abgekürzte Leibrenten) und wiederkehrende Bezüge, die nicht auf Lebenszeit, sondern auf eine vorher festgelegte Dauer zu zahlen sind (Zeitrenten), nicht privilegiert, sondern nach Abs. 1 Nr. 6 stpfl. sind.

► *Beendigung der Rentenzahlung durch Ausübung des Kapitalwahlrechts:* Die weitere Ergänzung in Satz 1 durch Einfügung der Worte „und erbracht“ macht deutlich, dass die stl. Privilegierung der lebenslangen Rentenversicherung nur dann eintritt, wenn die Rentenzahlungen auch tatsächlich an den Bezugsberechtigten geleistet werden. Übt der Bezugsberechtigte dagegen bei einer Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht die Option aus und kündigt die Rentenzahlungen gegen Zahlung einer Kapitalleistung, ist die Versicherungsleistung nach den Regeln des Abs. 1 Nr. 6 stpfl. Es muss demnach zu einer lebenslang vereinbarten Rentenzahlung auch die tatsächliche Rentenzahlung hinzukommen, um die Versteuerung nur des Ertragsanteils zu erreichen. Die schlichte Vereinbarung einer lebenslangen Rentenzahlung allein reicht nicht.

► *Beendigung der Rentenzahlungen durch Tod des Bezugsberechtigten:* Wird die lebenslang angelegte Rentenzahlung durch den Tod des Bezugsberechtigten innerhalb der Rentengarantiezeit beendet, bleiben Kapitalzahlungen zur Abfindung der Rentengarantiezeit weiterhin begünstigt. Insoweit handelt es sich um Todesfalleistungen, die nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 6 fallen (BMF v. 22.12.2005, BStBl. I 2006, 92; RISTHAUS, DStZ 2007, 30).

**Unsicherheiten bei Mindestzeitrenten:** Trotz der Ergänzung bleiben weiter Unsicherheiten hinsichtlich der Anwendung des Abs. 1 Nr. 6 auf Mindestzeitrenten. Problematisch ist, ob auch diese Versicherungsform – wie teilweise im Schrifttum vertreten (BIERGANS, Renten und Raten, 4. Aufl. 1993, 74; RICHTER, HdR, F. 3.2., Rn. 106) – als lebenslange Rentenversicherung einzustufen ist. Folgt man dem, kommt aufgrund der gesetzlichen Änderung beim Bezugsberechtigten nicht Abs. 1 Nr. 6, sondern nur die Ertragsanteilsbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb iVm. § 55 EStDV zur Anwendung. Beim Rechtsnachfolger führt die restliche Mindestlaufzeit zu einer Zeitrente, die nach § 22 Nr. 1 Satz 1 in vollem Umfang der Besteuerung unterliegen würde (s. RISTHAUS, DB 2006, 232).

**Ergänzungen in Satz 3:** Rentenversicherung ohne Kapitalwahlrecht waren nach der bisherige Formulierung der Nr. 6 nicht erfasst. Erträge aus dieser Versicherungsart blieben folglich unbesteuert. Diese Lücke ist mit der Änderung in Satz 3 geschlossen. Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht sind jetzt den Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gleichgestellt. Sind die Versicherungsverträge nach dem 31.12.2004 abgeschlossen, wird im Erlebensfall der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Versicherungsbeiträge nach Abs. 1 Nr. 6 besteuert. Etwas Anderes gilt freilich, wenn lebenslange Rentenzahlungen vereinbart und tatsächlich erbracht werden.

► *Rückkauf von Verträgen:* Versicherungsverträge, die zwischen dem 31.12.2004 und dem 31.12.2006 abgeschlossen wurden, unterliegen nach § 52 Abs. 36 im Fall des Rückkaufs ebenfalls der Besteuerung aus Abs. 1 Nr. 6, wenn der Rückkauf nach dem 31.12.2006 erfolgt ist.

► *Rentenversicherung mit Teilkapitalauszahlung* sind Versicherungen, die für den Erlebensfall vorsehen, dass ein Teil der Ablaufleistung verrentet, der andere Teil in einer Summe ausbezahlt wird (RISTHAUS, DB 2006, 323). Diese Produkte fallen nunmehr unter die Neuregelung in Satz 3, wenn die Verträge nach dem 31.12.2006 abgeschlossen wurden. Es fehlt allerdings eine gesetz-



liche Anwendungsregelung für Verträge, die nach dem 31.12.2004 und vor dem 1.1.2007 abgeschlossen wurden.

**Offene Fragen:** Trotz der im JStG 2007 vorgenommenen Anpassungen an die Auslegung der Nr. 6 durch die Verwaltung verbleiben einige offene Fragen, die auch mit den jetzt vorgenommenen Änderungen nicht gelöst sind.

► *Besteuerung der Erträge aus der Ansparphase:* Erträge aus der Ansparphase aus Kapitalversicherungen mit Rentenwahlrecht unterliegen im Erlebensfall eindeutig der Besteuerung aus Nr. 6. Hingegen sind die Erträge aus der Ansparphase von Rentenversicherungen mit oder ohne Kapitalwahlrecht auch nach den Ergänzungen durch das JStG 2007 nicht der Besteuerung unterworfen. Beide Versicherungsprodukte gewähren dem Stpfl. im Erlebensfall ein Wahlrecht. Er kann bei beiden Versicherungsarten zwischen Rente oder Kapitalauszahlung entscheiden. Mögen sich auch die versicherungsrechtl. Regelungen für beide Versicherungsarten unterscheiden, so ist dennoch eine unterschiedliche Besteuerung beider Fälle uE nicht sachgerecht (so auch RISTHAUS, DStZ 2007, 30).

► *Rentenversicherung gegen Einmalbeitrag auf Lebenszeit mit garantierter Grundrente und nicht garantierte „Bonusrente aus der Überschussbeteiligung“:* Die FinVerw. vertrat zu diesem Versicherungsprodukt bislang die Auffassung, dass sowohl der Sockelbetrag (Grundrente) als auch die variable Überschussbeteiligung der Ertragsanteilbesteuerung aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb unterliegen, während der BFH bereits im Ur. v. 15.6.2005 – X R 64/01 (BStBl. I 2006, 245) für eine einheitliche Besteuerung der Erträge nach Abs. 1 Nr. 7 plädierte. Das JStG 2007 trifft dazu keine gesetzgeberische Entscheidung. Nunmehr hat allerdings BFH v. 20.6.2006 – X R 3/06 (BFH/NV 2006, 1958) entschieden, dass beide Bestandteile der wiederkehrenden Bezüge (Sockelbetrag und Überschussbeteiligung) einheitlich zu beurteilen seien und trotz der durch die fehlende Gleichmäßigkeit der Leistungen bedingten Nichterfüllung des Leibrentenbegriffs lediglich mit ihrem Ertrags- bzw. Zinsanteil der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen seien. Offengelassen hat der BFH in dieser Entscheidung mangels Entscheidungserheblichkeit, ob die Renteneinnahmen dem § 22 Nr. 1 oder Abs. 1 Nr. 7 zuzuordnen sind. In jedem Fall kommt eine Anwendung des Abs. 1 Nr. 6 nicht in Betracht.

► *Investmentrente:* Die Anwendung der Nr. 6 auf Vermögensanlageverträge, die eine Auszahlung in Form einer gleichbleibende Anzahl von Investmentanteilen vorsehen, ist weiterhin ungeklärt. Mangels gleichbleibender Leistungen kommt eine Rentenbesteuerung nach § 22 Nr. 1 nicht in Betracht. Fraglich ist, ob es sich bei diesen Produkten um eine Kapitalversicherung mit den Folgen aus Abs. Nr. 6, oder um eine Kapitalforderung mit den Folgen aus Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 2 InvStG handelt. Es wird zu differenzieren sein nach dem wirtschaftlichen Risiko, das mit den Verträgen abgedeckt wird. Vermögensanlageverträge decken gerade kein biometrisches Risiko ab, sondern lediglich die Dauer und Höhe der bei Vertragsablauf zu leistenden Auszahlungen, weshalb die Erträge nach Abs. 1 Nr. 7 zu besteuern sein werden (so auch RISTHAUS, DStZ 2007, 30). Ausnahme: die Auszahlungen sind auf Lebenszeit vereinbart. In diesem Fall dürfte richtigerweise von einer Ka-

pitalebensversicherung mit Teilleistung auszugehen sein (BMF v. 22.12.2005, BStBl. I 2006, 92, Tz. 61).

#### J 06-15 5. Änderung in Abs. 1 Nr. 9

Die Aufnahme der Nr. 2 in den letzten Halbsatz des Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a Satz 1 dient lediglich der Klarstellung, Leistungen und Bezüge iSd. Nr. 9 sind Einnahmen aus Kapitalvermögen, wenn sie wirtschaftlich mit den Bezügen der Nr. 1 Satz 1 vergleichbar sind. Einnahmen aus Kapitalvermögen liegen aber nicht nur bei laufenden Zahlungen vor, sondern auch bei Einmalzahlungen zB aus der Auflösung einer Körperschaft (Nr. 2). Insoweit ist es folgerichtig, auch in Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a Satz 1 nicht nur auf die Vergleichbarkeit zu Nr. 1 Satz 1, sondern auch auf Nr. 2 zu verweisen.

#### J 06-16 6. Änderung in Abs. 1 Nr. 10

**Schrifttum:** ORTH, Einbringung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft nach dem UmwStG i.d.F. des SESStG, DB 2007, 419.

**Nr. 10 Buchst. a Satz 1 letzter Halbsatz:** s. Anm. J 06-15.

**Nr. 10 Buchst. b Satz 1:** Folgeänderung aus der Umstrukturierung des Einbringungsteils in §§ 20 ff. UmwStG. Keine materiell-rechtl. Auswirkungen.

**Nr. 10 Buchst. b Satz 2:** Laufende Gewinne eines Betriebs gewerblicher Art können nicht nur an die Trägerkörperschaft ausgekehrt, sondern auch zulässigerweise in Rücklagen überführt werden. In diesem Fall ist die KapErtrSt. erst dann abzuführen, wenn die Rücklagen für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art (Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2) verwendet werden, da erst in diesem Zeitpunkt den Gewinnausschüttungen nach Abs. 1 Nr. 1 vergleichbare Leistungen (Ausschüttungs-Ersatztatbestand) vorliegen. Satz 2 enthält nunmehr im Hinblick auf die Vorschriften über die Einbringung im achten Teil des UmwStG eine Ergänzung dahin, dass eine Verwendung der Rücklagen für Zwecke außerhalb des Betriebs auch dann vorliegt, wenn ein Betrieb gewerblicher Art in eine KapGes. eingebracht wird. Jede Verwendung von Rücklagen für Zwecke außerhalb eines Betriebs gewerblicher Art soll aber wie die Ausschüttung von Gewinnen einer KapGes. an ihre Anteilseigner behandelt werden. Die Gewinnrücklagen stehen nach der Einbringung nicht mehr dem Betrieb gewerblicher Art, sondern der KapGes. zu. In den Fällen der Einbringung nach dem UmwStG gelten die Rücklagen somit als aufgelöst. Im RegE wird diese Ergänzung als Klarstellung bezeichnet, weil die FinVerw. bereits vor der gesetzlichen Regelung von einer Auflösungsfiktion ausgegangen ist (OFD Chemnitz v. 12.7.2004 – S 2407 - 3/1 - St 21)

► **Kapitalertragsteuer:** Die StPflcht dieser „Als-ob-Ausschüttungen“ beschränkt sich auf die KapErtrSt. (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c) mit einem StSatz von 10 % (§ 43a Nr. 6). Die KapErtrSt. hat abgeltende Wirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 2 Nr. 2 KStG). Bei gemeinnützigen Körperschaften, Stiftungen des öffentlichen Rechts mit gemeinnützigen oder mildtätigen

Zwecken und juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit kirchlichen Zwecken als Einbringenden wird allerdings kein StAbzug vorgenommen.

► *Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:* Die neue Regelung gilt nach Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmassen entsprechend.

## II. Einfügung des Abs. 2b

J 06-17

**Schrifttum:** RONIG, Steuerstundungsmodelle und Einkünfte aus Kapitalvermögen, NWB F. 3, 14333 (2007).

**Umfang der Neuregelung:** Die Regelungen zur beschränkten Verlustverrechnung in § 15b hatte der Gesetzgeber bereits mit dem Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit StStundungsmodellen v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80) eingeführt; s. dazu § 20 Anm. J 05-2. Diese Regelungen waren zum Teil auch auf Überschusseinkünfte wie den Einnahmen aus stiller Beteiligung iSd. Abs. 1 Nr. 4 anzuwenden. Im Bereich der Lebensversicherungen konnte die Beschränkung der Verlustverrechnung aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 6 nicht greifen. Deshalb wurde der Verweis auf § 15b in Nr. 4 nunmehr gestrichen und stattdessen der neue Abs. 2b als Rechtsgrundverweisung eingeführt. Damit ist § 15b sinngemäß auf alle Einnahmearten aus Kapitalvermögen anzuwenden. In Satz 2 ist bestimmt, dass ein vorgefertigtes Konzept iSd. § 15b Abs. 2 Satz 2 auch dann vorliegt, wenn positive Einkünfte nicht der tariflichen ESt. unterliegen.

**Betroffene Stundungsmodelle:** In den Anwendungsbereich der Neuregelung fallen nur solche Kapitalanlagen, die aufgrund eines vorgefertigten Konzepts auf die Erzielung negativer Einkünfte ausgerichtet sind (Steuerstundungsmodelle). Die Abschaffung des § 2b ermöglichte es Anbietern wieder, Verluste in Aussicht zustellen und eine mehr als doppelte Nachsteuerrendite in Anlagemodellen zu erreichen, auf die § 15b keine Anwendung findet. Dazu bot sich insbes. der Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen an. Denkbare Modelle waren

- Stückzinsmodelle (Ausnutzung des Zu- und Abflusses unter Berücksichtigung des Sparer-Freibetrags),
- Finanzierungsmodelle (Damnum, Schuldzinsen) bei Kapitalanlagen wie zB Zerobonds, Garantie-Zertifikate und Kapital-Lebensversicherungen.

Auf diese Modelle ist § 15b nicht unmittelbar anzuwenden, da er eine Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften voraussetzt, Einzelinvestitionen aber nicht erfasst. Diese Lücke ist mit dem neuen Abs. 2b nun geschlossen.

**Verfassungsrechtliche Bedenken:** Die sinngemäße Anwendung des § 15b im Bereich der Kapitaleinkünfte begegnet ebenso wie die unmittelbare Anwendung des § 15b verfassungsrechtl. Bedenken. Abs. 2b ist zu unbestimmt; es fehlt im Gesetz eine hinreichend genaue Beschreibung der tatbestandlichen Voraussetzungen; s. dazu SCHMIDT/WÄCKER XXV. § 15b Rn. 10 mwN. Kapitalanleger werden mit der Einführung des Abs. 2b erheblichen Unsi-

cherheiten ausgesetzt. Bei langfristigen Kapitalinvestitionen ist aber gerade Planungssicherheit von großer Bedeutung, diese ist nicht mehr gewährleistet. Diese Unsicherheiten werden durch Satz 2 noch verstärkt, wonach ein solches vorgefertigtes Modell auch dann vorliegen soll, wenn positive Einkünfte nicht der tariflichen ESt. unterliegen. Unklar ist nach der Gesetzesformulierung, ob § 15b nur dann zur Anwendung gelangen soll, wenn tatsächlich ein vorgefertigtes Modell vorliegt, oder bereits dann, wenn ein einzelner Anleger seine Kapitalanlage fremdfinanziert oder festverzinsliche Wertpapiere unter Ausweis von Stückzinsen (negative Einkünfte) kauft und in späteren VZ wiederum mit Stückzinsausweis (positive Einkünfte) verkauft (Stückzinsmodell). Der Ausweis von Stückzinsen beim Verkauf eines Wertpapiers während der Zinszahlungsperiode entspricht den Marktusancen. Er ist erforderlich, damit der bisherige Inhaber des Wertpapiers den Gegenwert des ihm zustehenden, anteiligen Zinsanspruchs realisieren kann. Der hierfür vom Käufer aufgewendete Preis ist bei diesem als negativer Kapitalertrag zu berücksichtigen. Dies ist Folge des Einnahme-Ausgabe-Prinzips (Zu- und Abfluss-Prinzip) des § 2 Abs. 2 Nr. 2. Sollte in diesen Fällen bereits § 15b zur Anwendung kommen, sind ernste Folgen für den Handel mit festverzinslichen Wertpapieren und Störungen des gesamten Kapitalmarkts zu befürchten.

J 06-18

### III. Änderung des Abs. 4

Die nunmehr dritte Herabsetzung der Sparer-Freibeträge seit 2003 auf 750 € für Ledige und 1 500 € für zur ESt. zusammen veranlagte Ehegatten ab 2007 dient der Einschränkung von Sonderbedingungen bei der Einkunftsart Kapitalvermögen und ist rein fiskalisch motiviert. Materiell-rechtl. Änderungen sind damit nicht verbunden. Das Freistellungsvolumen im Rahmen der Freistellungsaufträge beträgt nunmehr ab VZ 2007 einschließlich des unveränderten WK-Pauschbetrags 801 € für Ledige und 1 602 € für zusammen veranlagte Ehegatten. In Folge der Herabsetzung der Sparer-Freibeträge aus der Zeit vor VZ 2007 sind die Freistellungsvolumina regelmäßig zu hoch und müssen auf die neuen Beträge angepasst. Das geschieht durch die Banken, die aufgrund der Übergangsregelung in § 52 Abs. 55 f Satz 1 das bisherige Freistellungsvolumen ihrer Kunden nur noch in Höhe von 56,37 % (Verhältnis neues zu altem Freistellungsvolumen) berücksichtigen dürfen. Dies führt dazu, dass auch Freistellungsaufträge mit Freistellungsvolumina unterhalb der Höchstbeträge nur noch anteilig berücksichtigt werden dürfen. Zu einem überhöhten Freistellungsvolumen kann es jetzt – anders als bei früheren Herabsetzungen – nicht mehr kommen, wenn der Stpfl. bei verschiedenen Kreditinstituten Freistellungsaufträge gestellt und diese nicht der neuen Gesetzeslage angepasst hat.

**Beispiel 1:** A, ledig, hat bei der X-Bank 2005 einen Freistellungsauftrag über 1 421 €. Ab VZ 2007 darf die Bank nur noch Kapitalerträge von 801 € vom StAbzug freistellen.

**Beispiel 2:** B hat bei der X-Bank 2005 einen Freistellungsauftrag über 950 € und bei der Y-Bank über 471 € gestellt. Die Übergangsregel macht eine Änderung der Aufträge durch A und B entbehrlich und verhindert, dass die Banken ab VZ 2007 Kapitalerträge von 801 € und 471 € weiterhin freistellen.

E 18

*Harenberg*

##332##

## § 22

**Arten der sonstigen Einkünfte**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Sonstige Einkünfte sind

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören. <sup>2</sup>Werden 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 einkommensteuerverpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerverpflichtig 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.

<sup>3</sup>Zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften gehören auch

- a) Leibrenten und andere Leistungen,
  - aa) die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Altersklassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. <sup>2</sup>Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil ist der Jahresbetrag der Rente. <sup>3</sup>Der der Besteuerung unterliegende Anteil ist nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden **Prozentsatz** aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %
bis 2005	50	2017	74	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

<sup>4</sup>Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente ist der steuerfreie Teil der Rente. <sup>5</sup>Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. <sup>6</sup>Abweichend 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. <sup>7</sup>Regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente führen nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht. <sup>8</sup>Folgen nach dem 31. Dezember 2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, gilt für die spätere Rente Satz 3 mit der Maßgabe, dass sich der Prozentsatz nach dem Jahr richtet, das sich ergibt, wenn die Laufzeit der vorhergehenden Renten von dem Jahr des Beginns der späteren Rente abgezogen wird; der Prozentsatz 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. <sup>2</sup>Dies 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. <sup>3</sup>Als 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. <sup>4</sup>Der 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		

<sup>5</sup>Die 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;
  2. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23;
  3. <sup>1</sup>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, zB Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. <sup>2</sup>Solche Einkünfte sind nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als

256 Euro im Kalenderjahr betragen haben. <sup>3</sup>Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden; er darf auch nicht nach § 10d abgezogen werden. <sup>4</sup>Die 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. <sup>2</sup>Werden zur Abgeltung des durch das Mandat veranlassten Aufwandes Aufwandsentschädigungen gezahlt, so dürfen die durch das Mandat veranlassten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. <sup>3</sup>Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europäischen Parlament oder im Parlament eines Landes dürfen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. <sup>4</sup>Es 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 von § 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.** <sup>2</sup>Soweit 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 Buchstabe 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.



<sup>3</sup>In 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. <sup>4</sup>Dies 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. <sup>5</sup>Bei 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: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 22 durch das JStG 2007</b>		b) Besteuerung von Rentenleistungen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. a . . . . .	J 06-7
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		c) Besteuerung von anderen Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. b . . . . .	J 06-8
a) Rechtsentwicklung . . . . .	J 06-1	d) Besteuerung von anderen Leistungen aus anderen Verträgen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. c . . . . .	J 06-9
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	3. Besteuerung in Fällen der schädlichen Verwendung (Satz 3) . . . . .	J 06-10
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		4. Keine Besteuerung nach Nr. 5 in den Fällen des § 95 (Satz 4 alt) . . . . .	J 06-11
a) Grund und Bedeutung der Änderung in Nr. 3 . . . . .	J 06-3	5. Besteuerung in den Fällen des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags (Satz 4) . . . . .	J 06-12
b) Grund und Bedeutung der Änderung in Nr. 5 . . . . .	J 06-4	6. Bescheinigungspflicht der Anbieter (Satz 5) . . . . .	J 06-13
<b>Erläuterungen zur Änderung der Nr. 5</b>			
1. Grundtatbestand Nr. 5 Satz 1 . . . . .	J 06-5		
2. Ausnahmetatbestand Nr. 5 Satz 2			
a) Grundsätze . . . . .	J 06-6		

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 22 durch das JStG 2007

**Schrifttum:** MYSSSEN/BERING, Private Altersvorsorge – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14293.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### J 06-1 a) Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 22 Anm. 4.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Nr. 3 wurde um einen Verweis auf § 10d Abs. 4 ergänzt, um zu regeln, dass auch Verluste nach dieser Vorschrift gesondert festzustellen sind. Nr. 5 wurde redaktionell neu gefasst, um die Vorschrift verständlicher zu machen; in einzelnen Bereichen haben sich dabei auch materielle Änderungen ergeben. Der bisherige Satz 6 wurde in diesem Zusammenhang gestrichen. Gleiches gilt für die zugehörige Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 38 Satz 2.

#### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Änderung in Nr. 3:** Die Änderung ist gem. § 52 Abs. 38 Satz 3 in allen Fällen anzuwenden, in denen am 1.1.2007 die Feststellungsfrist für die gesonderte Verlustfeststellung noch nicht abgelaufen war.

**Änderungen in Nr. 5:** Die Neufassung der Nr. 5 ist gem. Art. 20 Abs. 5 JStG 2007 mit Wirkung zum 1.1.2007 in Kraft getreten und damit gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 ab dem VZ 2007 anzuwenden. Gleiches gilt für die Streichung des § 52 Abs. 38 Satz 2.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

#### J 06-3 a) Grund und Bedeutung der Änderung in Nr. 3

**Bedarf für gesonderte Feststellung:** Da § 22 Nr. 3 Satz 4 den gleichen Wortlaut aufwies wie § 23 Abs. 3 Satz 9 und der BFH mit Urt. v. 22.9.2005 – IX R 21/04 (BStBl. II 2007, 158) entschieden hat, dass über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, im Jahr der Verrechnung zu entscheiden sei, stand zu vermuten, dass der BFH zu § 22 Nr. 3 Satz 4 ein gesondertes Feststellungsverfahren ebenfalls ablehnen würde.

**Begründung des BFH:** Der BFH führt aus, dass nach § 23 Abs. 3 Satz 9 diese Verluste nach Maßgabe des § 10d die (positiven) Einkünfte *mindern*, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden VZ aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt habe oder erziele. Der Wortlaut der Regelung ordne damit lediglich an, dass die im Entstehungsjahr nicht ausgleichsfähigen Verluste als Minderungsposten bei positiven Einkünften aus solchen Geschäften in anderen VZ zu berücksichtigen seien. *Nach Maßgabe des § 10d* erfolge eine solche Minderung schon dann, wenn der Verlust bis zu einem Betrag von 511 500 € im Vorjahr der Verlustentstehung bei entsprechenden positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften angesetzt und im Übrigen vorgetragen werde. Ein gesondertes

Feststellungsverfahren für negative Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sei im Übrigen – anders als in § 15a Abs. 4 für Verluste bei beschränkter Haftung – weder in § 23 noch in § 10d geregelt.

**Neuregelung ab 2007:** Im Vorgriff auf eine solche mögliche Entscheidung zu § 22 Nr. 3 und im Interesse der Beibehaltung einer reibungslosen Handhabung in der Praxis wurde auch in § 22 Nr. 3 für alle bei In-Kraft-Treten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen ein gesonderter Feststellungsverfahren ausdrücklich gesetzlich verankert.

Andernfalls hätten Verluste uU viele Jahre nach der Entstehung noch geltend gemacht werden können – zumal BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04 (BFH/NV 2006, 1204) und v. 2.8.2006 – XI R 65/05 (DStR 2006, 2082) entschieden hat, dass eine Verlustfeststellung – unabhängig davon, ob die EStFestsetzung im Verlustentstehungsjahr noch geändert werden kann – so lange erfolgen kann, als der Verlust für ein nicht festsetzungsverjährtes Veranlagungsjahr noch von Bedeutung ist (§ 181 Abs. 5 AO) – bei einem unbegrenzten Verlustvortrag also unendlich lang.

**Nichtanwendung der BFH-Rechtsprechung:** Mit BMF v. 14.2.2007 (BStBl. I 2007, 268) hat die FinVerw. zudem klargestellt, dass sie das Urteil des BFH v. 22.9.2005 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwendet.

**Wirkung der Änderung des § 10d Abs. 4 auf Nr. 3 Satz 4:** Durch die Bezugnahme in Nr. 3 Satz 4 auf § 10d Abs. 4 wird zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Regelungen in § 10d Abs. 4 entsprechend gelten. Damit schlägt auch die im Rahmen des JStG 2007 vorgenommene Änderung dieser Vorschrift auf die gesonderte Verlustfeststellung nach Nr. 3 Satz 4 durch. Auch eine Verlustfeststellung nach Nr. 3 Satz 4 kann folglich für Verlustfeststellungen, für die die Feststellungsfrist am 1.1.2007 noch nicht abgelaufen war, nur dann vorgenommen werden, wenn die EStVeranlagung im Verlustentstehungsjahr noch änderbar ist (zu den weiteren Einzelheiten hierzu vgl. § 10d Anm. J 06-4 ff.).

#### b) Grund und Bedeutung der Änderung in Nr. 5

J 06-4

**Vorrangige Spezialvorschrift:** Durch die Änderung wurde bezweckt, ausdrücklich klarzustellen, dass Nr. 5 gegenüber anderen Vorschriften eine vorrangige Spezialvorschrift für die stl. Erfassung der Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen, aus betrieblichen Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen ist (*lex specialis*). Im Zuge dessen wurde die Vorschrift neu strukturiert, um sie verständlicher zu machen und bestehende Unsicherheiten und unklare bzw. ungenaue Gesetzesformulierungen zu bereinigen. Nr. 5 Satz 1 bezieht sich daher ab dem VZ 2007 auf sämtliche Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Es wird nicht mehr darauf abgestellt, dass es sich um nach § 3 Nr. 63, § 10a oder Abschn. XI geförderte Leistungen bzw. um Leistungen handeln muss, die auf Zulagen iSd. Abschnitt XI oder auf stfreien Leistungen iSd. § 3 Nr. 66 beruhen. Damit fallen ab 2007 nicht nur Leistungen aus kapitalgedeckten Versorgungssystemen der betrieblichen Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung unter Nr. 5, sondern auch Leistungen aus um-

lagefinanzierten Versorgungssystemen (zB aus der VBL oder kommunalen Zusatzversorgungskassen).

**Ausnahmetatbestand für Leistungen, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen:** Die bisherigen Grundprinzipien der Besteuerung wurden allerdings beibehalten. Dh., Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen sowie Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, soweit sie auf nicht nach § 3 Nr. 56 (neu ab VZ 2008), § 3 Nr. 63, § 3 Nr. 66, § 10a oder Abschn. XI begünstigten Beiträgen bzw. Zuwendungen beruhen, sind nach wie vor nicht in vollem Umfang nachgelagert zu besteuern. Da es sich insoweit um Rentenleistungen, Kapitalauszahlungen oder Zahlungen im Rahmen eines Auszahlungsplans (zB bei zertifizierten Fondssparplänen) handeln kann, wurde Nr. 5 Satz 2 in Buchst. a–c untergliedert. Für lebenslange Rentenleistungen, Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten regelt Nr. 5 Satz 2 Buchst. a, dass Nr. 1 Satz 3 Buchst. a entsprechend anzuwenden ist. Für Kapitalauszahlungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die keine Renten iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. a sind, regelt Nr. 5 Satz 2 Buchst. b, dass § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden ist. Für andere Leistungen regelt Nr. 5 Satz 2 Buchst. c, dass der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung unterliegt und dass § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 entsprechend anzuwenden ist. Die bisher in Satz 3 enthaltenen Tatbestände sind in Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c eingeflossen.

**Erfolgte Klarstellungen:** Mit der lex specialis-Regelung in Nr. 5 Satz 1 und der Untergliederung der Nr. 5 Satz 2 in Buchst. a–c wurde zum einen erreicht, dass nunmehr auch Renten aus umlagefinanzierten Versorgungssystemen, die bislang mangels Fördermöglichkeiten für umlagefinanzierte Systeme insgesamt auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, über Nr. 5 Satz 2 Buchst. a der Besteuerung unterliegen und nicht mehr originär über Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Im Ergebnis bleibt es aber bei der Besteuerung mit dem Ertragsanteil. Neu ist, dass diese Leistungen ab dem VZ 2007 – wie bereits die Leistungen aus kapitalgedeckten betrieblichen Versorgungssystemen – der Mitteilungspflicht nach Nr. 5 Satz 5 unterliegen. Zum anderen sind nunmehr zB Kapitalauszahlungen aus Direktversicherungen, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. b zu besteuern und nicht mehr – wie bisher von der FinVerw. angenommen (vgl. BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065 Rn. 217 f.) – originär nach § 20 Abs. 1 Nr. 6. Hier bleibt es im Ergebnis dabei, dass bei vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Verträgen und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen das Kapitallebensversicherungsprivileg weiter anwendbar bleibt. Für nach dem 31.12.2004 abgeschlossene Verträge unterliegt der – ggf. hälftige – Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und den auf sie entrichteten Beiträgen der Besteuerung. Durch die Zuordnung der stpfl. Beträge zu Nr. 5 entfällt allerdings der KapErtrStAbzug. Stattdessen unterliegen die stpfl. Beträge der Mitteilungspflicht nach Nr. 5 Satz 5. Für Fondsauszahlungen, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, ist ab dem VZ 2007 erstmals geregelt, dass bei nicht geförderten Leistungen der – ggf. hälft-

tige – Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und den auf sie entrichteten Beiträgen der Besteuerung unterliegt. Bislang sah Nr. 5 Satz 3 diesbezüglich nur vor, dass Erträge der Besteuerung unterliegen, ohne näher auszuführen, was darunter zu verstehen ist.

**Schädliche Verwendung:** In den Fällen der schädlichen Verwendung von gefördertem Altersvorsorgevermögen (§ 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2) regelt Nr. 5 Satz 3 nunmehr, dass die Besteuerung der Erträge nach Nr. 5 Satz 2 statt nach Nr. 5 Satz 1 erfolgt. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass die Auszahlung aufgrund der Rückzahlung der Altersvorsorgezulagen und der stl. Vorteile als nicht gefördertes Vermögen anzusehen ist mit der Folge, dass die Besteuerung nach dem Ausnahmetatbestand erfolgt. Außerdem sieht Nr. 5 Satz 3 in den Fällen des § 95 (Beendigung der unbeschränkten StPfl.) keine nachgelagerte Besteuerung mehr vor, weil mangels Aufnahme der Vorschrift der Nr. 5 in § 49 keine beschränkt stpfl. Einkünfte gegeben sind und die Regelung damit bereits unabhängig von DBA leer lief. Die bisher in Nr. 5 Satz 6 nach Auffassung der FinVerw. vermeintlich geregelte entsprechende Anwendung des Kapitallebensversicherungsprivilegs (vgl. BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065 Rn. 87) ist in der Regelung der Nr. 5 Satz 3 iVm. Satz 2 aufgegangen. Satz 6 konnte daher ab dem VZ 2007 entfallen.

**Mitteilungspflicht:** Die Mitteilungspflicht ist – bis auf den Wegfall des Verweises auf § 95 – unverändert geblieben, durch den Wegfall von Satz 6 jedoch nunmehr in Satz 5 statt in Satz 7 geregelt. Ein Verweis auf § 95 ist ab dem VZ 2007 entbehrlich, weil es in den einschlägigen Fällen nicht mehr zu einer nachgelagerten Besteuerung kommt.

## Erläuterungen zur Änderung der Nr. 5

### 1. Grundtatbestand Nr. 5 Satz 1

J 06-5

**Lex specialis:** Leistungen aus

- zertifizierten Altersvorsorgeverträgen (§ 5 AltZertG) und
- der umlagefinanzierten und kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung – und zwar auch dann, wenn der Vertrag gem. § 1b Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, § 2 Abs. 2 BetrAVG ganz oder teilweise privat fortgeführt wird –,

werden erst in der Auszahlungsphase besteuert. Zu Einzelheiten s. § 22 Anm. 493.

Nach der im Rahmen des JStG 2007 klargestellten gesetzlichen Formulierung in Nr. 5 gilt dies auch, wenn zugunsten des Vertrags ausschließlich Beiträge bzw. Zuwendungen geleistet wurden, die nicht nach § 3 Nr. 56, 63 oder 66, § 10a oder Abschn. XI gefördert worden sind. Denn in Nr. 5 Satz 1 spricht der Gesetzgeber allgemein von Leistungen aus den og. Verträgen – ohne im Einzelnen auf die Förderungen Bezug zu nehmen – und Nr. 5 Satz 2 enthält Regelungen bezüglich Leistungen, soweit sie aus nicht geförderten Altersvorsorgebeiträgen stammen. Damit richtet sich zB auch bei

zertifizierten Fonds die Besteuerung in allen Fällen nach Nr. 5, der kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung allen anderen Vorschriften – zB auch dem Investmentsteuergesetz – vorgeht.

► *Betriebliche Altersversorgung*: Gleiches gilt für Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung über einen der genannten betrieblichen Durchführungswege, hier uneingeschränkt aber erst mit Wirkung ab dem 1.1.2007. Bis einschließlich 31.12.2006 ist die FinVerw. insoweit bei Kapitalauszahlungen aus kapitalgedeckten Versorgungssystemen, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, von Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 ausgegangen (BMF v. 17.11.2004, BStBl. II 2004, 1165 Rn. 217 und 222 iVm. Rn. 87). Leistungen aus umlagefinanzierten Versorgungskassen unterlagen gar nicht der Besteuerung nach Nr. 5, sondern originär nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb, da zum einen die einschlägigen Fördermöglichkeiten nicht in Anspruch genommen werden konnten und die Leistungen nicht „auf Kapital“ beruhten. Mit Wirkung ab 2007 ist die Bezugnahme auf kapitalgedeckte Systeme gestrichen worden. Durch die klarstellende Regelung des Besteuerungsvorrangs der Nr. 5 ist für die Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung allerdings keine Änderung im Hinblick auf den Besteuerungsumfang eingetreten – gemessen an dem, was der Gesetzgeber schon vor 2007 beabsichtigt hat.

► *Keine Kapitalertragsteuer*: Damit fallen im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverträgen keine kapitalertragstpf. Einkünfte an. In der Ansparphase fallen keine stpfl. Kapitalerträge an und die Leistungen in der Auszahlungsphase unterliegen nach Nr. 5 der Besteuerung. Da dies mit Wirkung ab dem 1.1.2007 auch für Kapitalauszahlungen aus der betrieblichen Altersversorgung gilt, soweit sie auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, ist mit Wirkung ab dem 1.1.2007 auch für diese Fälle der KapErtrStAbzug entfallen. Soweit nicht das Kapitallebensversicherungsprivileg in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 zum Tragen kam, ist die FinVerw. bis einschließlich 2006 davon ausgegangen, dass diese Leistungen dem KapErtrStAbzug unterlagen. Stattdessen unterliegen die entsprechenden Leistungen ab 2007 der Mitteilungspflicht nach Nr. 5 Satz 5 (s. Anm. J 06-13).

## 2. Ausnahmetatbestand Nr. 5 Satz 2

### J 06-6 a) Grundsätze

**Abgrenzung zum Grundtatbestand (Satz 1)**: Der Umfang der Besteuerung der Leistungen aus einem zertifizierten Altersvorsorgevertrag, aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder einer Direktversicherung in der Auszahlungsphase richtet sich danach, ob die in der Ansparphase eingezahlten Beiträge in vollem Umfang, nur teilweise oder gar nicht gefördert worden sind.

Soweit die Leistungen in der Auszahlungsphase auf geförderten Beiträgen, auf gutgeschriebenen Zulagen und den erzielten Erträgen und Wertsteigerungen beruhen, unterliegen sie in vollem Umfang der Besteuerung nach Satz 1.

Soweit die Beiträge nicht gefördert worden sind, unterliegen die Leistungen – wenn es sich um lebenslange Renten, Berufsunfähigkeits-, Erwerbsmin-

derungs- oder Hinterbliebenenrenten handelt – nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a, in den übrigen Fällen nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und Buchst. c nur teilweise der Besteuerung.

**Neue Fördermöglichkeit § 3 Nr. 56:** Fördermöglichkeiten in diesem Sinne waren bis einschließlich 2006 die StFreiheiten nach §§ 3 Nr. 63 oder 66, der SA-Abzug nach § 10a oder die Altersvorsorgezulage nach Abschn. XI.

Diese Fördermöglichkeiten gelten allerdings nur für kapitalgedeckte Versorgungssysteme. Zuwendungen an umlagefinanzierte Versorgungseinrichtungen waren bislang nicht begünstigt.

Mit § 3 Nr. 56 hat der Gesetzgeber für Zuwendungen, die nach dem 31.12.2007 zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse geleistet werden, unter vergleichbaren Voraussetzungen wie bei § 3 Nr. 63 ebenfalls eine StFreistellungsmöglichkeit geschaffen. Allerdings beträgt die StFreiheit zunächst maximal 1 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (West) und wird bis zum Jahr 2025 stufenweise auf maximal 4 % angehoben (zum 1.1.2014 auf 2 %, zum 1.1.2020 auf 3 % und zum 1.1.2025 auf 4 %). Außerdem kommt die Anwendung des § 3 Nr. 56 nur in Betracht, soweit die entsprechenden Beträge nicht bereits nach § 3 Nr. 63 für eine kapitalgedeckte Altersversorgung ausgeschöpft werden. Ein zusätzlicher Erhöhungsbetrag iHv. 1800 € wurde nicht vorgesehen, da für mögliche übersteigende Zuwendungen des ArbG – anders als bei der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung – weiterhin die Pauschalversteuerung nach § 40b Abs. 1 und 2 möglich ist. Soweit ab 2007 Beiträge nach § 3 Nr. 56 stfrei gestellt werden, gelten diese als geförderte Beiträge iSd. Nr. 5 mit der Folge, dass die darauf beruhenden Leistungen nach Nr. 5 Satz 1 voll nachgelagert zu besteuern sind.

#### **b) Besteuerung von Rentenleistungen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. a** J 06-7

Soweit lebenslange Renten, Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- oder Hinterbliebenenrenten auf nicht geförderten Beiträgen und den darauf entfallenden Erträgen und Wertsteigerungen aus der Ansparphase beruhen, erfolgt die Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a grundsätzlich in entsprechender Anwendung des Ertragsanteils nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Handelt es sich um Leistungen aus einer betrieblichen Versorgungszusage, die nach dem 31.12.2004 erteilt worden ist und erfüllt die Zusage die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, erfolgt die Besteuerung der Leistungen in entsprechender Anwendung der Kohortenbesteuerung der Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa.

Damit hat sich am Besteuerungsumfang gegenüber den VZ vor 2007 insoweit nichts geändert, allerdings kann die Besteuerung mit dem Ertragsanteil nunmehr auch für Renten aus anderen Altersvorsorgeverträgen als Versicherungsverträgen oder aus der betrieblichen Altersversorgung eindeutig aus dem Gesetz abgeleitet werden.

J 06-8 c) **Besteuerung von anderen Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen iSd.**

**Nr. 5 Satz 2 Buchst. b**

**Neuregelung ab VZ 2007:** Wird auf nicht geförderten Beiträgen beruhendes Kapital aus einem zertifizierten Versicherungsvertrag, einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder aus einer Direktversicherung in anderer Form als als lebenslange Rente, Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- oder Hinterbliebenenrente ausgezahlt, ist gem. Nr. 5 Satz 2 Buchst. b § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der jeweils für den Vertrag maßgebenden Fassung entsprechend anzuwenden.

Erfolgt bei einem vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Vertrag die Auszahlung erst nach Ablauf von zwölf Jahren seit Vertragsabschluss und erfüllt der Vertrag die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b in der am 31.12.2004 geltenden Fassung, unterliegt folglich die Kapitalauszahlung insgesamt nicht der Besteuerung (§ 52 Abs. 36 Satz 5). Bei nach dem 31.12.2004 abgeschlossenen Verträgen unterliegt der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung. Erfolgt die Auszahlung erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Stpfl. und hat der Vertrag im Zeitpunkt der Auszahlung mindestens zwölf Jahre bestanden, ist nur die Hälfte dieses Unterschiedsbetrags der Besteuerung zugrunde zu legen.

Durch die Neuregelung in Nr. 5 Satz 2 Buchst. b hat der Gesetzgeber die Verwaltungsregelungen abgesichert, die sich bislang aufgrund der Differenzierung zwischen Versicherungsverträgen (Satz 2 aF) und anderen Verträgen (Satz 3 aF) nicht klar aus dem Gesetz ergaben.

**Bisherige Besteuerungslücke:** Soweit die Leistungen aus einem zertifizierten Altersvorsorgevertrag, aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse, einer Direktversicherung auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, unterlagen die Leistungen bis 2006 der Besteuerung nach Nr. 5 Sätzen 2 und 3. Satz 2 erfasste insoweit die Leistungen aus Lebensversicherungsverträgen einschließlich der Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen und bestimmte, dass Nr. 1 Satz 3 Buchst. a anzuwenden war. Satz 3 erfasste insoweit Leistungen aus allen anderen Altersvorsorgeverträgen und bestimmte, dass die in den Leistungen enthaltenen Erträge stpfl. waren.

Damit ermöglichten die Normen keine lückenlose Erfassung, wenn es zu Kapitalauszahlungen kam. Nicht geförderte Kapitalauszahlungen aus Lebensversicherungsverträgen einschließlich der Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen konnten dem Wortlaut nach nicht erfasst werden. Über Satz 2 war eine Erfassung im Ergebnis ausgeschlossen, da Kapitalauszahlungen nicht der Ertragsanteilsbesteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb unterliegen können. Über Satz 3 konnte eine Erfassung nicht erfolgen, da es sich nicht um eine Leistung aus einem anderen Vertrag als einem Lebensversicherungsvertrag handelte.

Bei vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen war diese gesetzliche Regelungslücke nicht ganz so entscheidend, da bei derartigen Kapitalauszahlungen im Regelfall das Kapitallebensversicherungsprivileg des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 gegriffen haben dürfte mit der Folge, dass die Zahlungen auch bei lückenloser gesetzlicher Formulierung nicht der



Besteuerung unterlegen hätten. Für nach dem 31.12.2004 abgeschlossene Verträge hätte sich aber eine stl. Auswirkung ergeben, da hier nach dem Gesetzeszweck der Unterschiedsbetrag zwischen der ungeforderten Kapitalauszahlung und den auf sie entrichteten Beiträgen – zumindest zur Hälfte – der Besteuerung unterliegen müsste (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 in der geltenden Fassung). Die FinVerw. hatte dies auch im BMF-Schreiben v. 17.11.2004 (BStBl. I 2004, 1065) entsprechend geregelt. Gesichert war diese Handhabung gemessen am Gesetzeswortlaut aber nicht.

**d) Besteuerung von anderen Leistungen aus anderen Verträgen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. c** J 06-9

**Ab 2007 Besteuerung des Unterschiedsbetrags:** Erhält der Stpfl. in der Auszahlungsphase andere Leistungen als die in Anm. J 06-8 genannten Rentenleistungen aus anderen Verträgen als Lebensversicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen, Direktversicherungen, zB gleichbleibende oder steigende monatliche (Teil-)Raten oder variable Teilraten aus zertifizierten Fondssparplänen, sind mit Wirkung ab dem 1.1.2007 die auf die nicht geförderten Beiträge entfallenden Leistungen in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge zu versteuern (Nr. 5 Satz 2 Buchst. c). Erfolgt die Auszahlung erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres und nach Ablauf von 12 Jahren seit Vertragsabschluss, ist nur der hälftige Unterschiedsbetrag anzusetzen.

**Regelung bis 2006:** Bis einschließlich VZ 2006 war gem. Nr. 5 Satz 3 in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung davon auszugehen, dass in diesen Fällen die Erträge stpfl. waren. Dies konnte man in dem Sinne verstehen, dass es sich um die Erträge handelte, die ohne die Regelung der Nr. 5 nach den allgemeinen Vorschriften – zB nach §§ 20, 23, §§ 38 ff. KAGG, §§ 17 ff. AuslInvestmG bzw. dem InvStG – steuerbar gewesen wären. Dabei wäre dann § 3 Nr. 40 (ggf. iVm. § 3c Abs. 2) zu berücksichtigen gewesen, soweit die Beträge auf entsprechenden Erträgen beruhten. Handelte es sich bei den Erträgen um Veräußerungsgewinne, die auf der Ebene eines Fonds erzielt wurden, hätte die StFreiheit nach § 40 Abs. 1 KAGG, § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AuslInvestmG bzw. § 2 Abs. 3 InvStG gelten müssen. Der Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4) und der WKPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 2 wären hingegen wohl nicht anzuwenden gewesen, da es sich auch vor 2007 um Einkünfte aus Nr. 5 und nicht um solche aus § 20 gehandelt hat. Gesetzlich normiert war die Ermittlung der Erträge jedoch nicht.

Vor diesem Hintergrund dürfte die Bestimmung des Unterschiedsbetrags als stpfl. Ertrag der Rechtsklarheit und auch der Steuervereinfachung dienen. Insbes. bei Ansatz nur des hälftigen Unterschiedsbetrags dürfte sich auch keine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht ergeben.

**3. Besteuerung in Fällen der schädlichen Verwendung (Satz 3)** J 06-10

**Leistung iSd. Nr. 5 Satz 2:** In den Fällen der schädlichen Verwendung von gefördertem Altersvorsorgevermögen (vgl. § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2) hat der Stpfl. zusätzlich zur Rückzahlung der Altersvorsorgezulagen nach Abschn. XI und der zusätzlich gewährten Steuervorteile (§ 10a) die bis dahin auf dem Vertrag angesammelten Zuwächse (zB Zinserträge, Kursgewin-

ne) als sonstige Einkünfte für das Jahr der Fehlverwendung des Altersvorsorgevermögens zu versteuern (bisher Nr. 5 Satz 4, ab 2007 Nr. 5 Satz 3).

Da die Förderungen in diesem Fall zurückzuzahlen sind, geht der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem 1.1.2007 konsequenterweise davon aus, dass es sich nunmehr um Leistungen handelt, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen. Folglich wird in diesen Fällen ab dem 1.1.2007 in Nr. 5 Satz 3 bestimmt, dass das ausgezahlte (einstmals geförderte) Altersvorsorgevermögen nach Abzug der Zulagen iSd. Abschn. XI als Leistung iSd. Nr. 5 Satz 2 anzusehen ist. Je nachdem, ob ein Lebensversicherungsvertrag (einschließlich Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung) schädlich verwendet worden ist oder ein anderer Vertrag, richtet sich die Ermittlung des stpfl. Betrags nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. b oder Buchst. c.

Damit dürfte in diesen Fällen im Regelfall der (ggf. hälftige) Unterschiedsbetrag zwischen dem fehlverwendeten Altersvorsorgevermögen vermindert um die zurückgezahlten Altersvorsorgezulagen iSd. Abschn. XI und den auf sie entrichteten Beiträgen der Besteuerung unterliegen. Die ebenfalls zurückgezahlten gesondert festgestellten Steuervorteile iSd. § 10a Abs. 4 dürfen den Auszahlungsbetrag hingegen nicht mindern, da sie nie dem Vertrag gutgeschrieben, sondern immer direkt an den Stpfl. ausgezahlt worden sind. Handelt es sich bei dem fehlverwendeten Vertrag um einen vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Vertrag, greift ggf. das Kapitallebensversicherungsprivileg iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung.

**Gesetzliche Klarstellung:** Damit bringt die Regelung in Nr. 5 Satz 3 in der Fassung des JStG 2007 das zum Ausdruck, was der Gesetzgeber vor 2007 offensichtlich mit dem Zusammenspiel von Nr. 5 Sätzen 4 und 6 regeln wollte, was ihm aber sprachlich nicht gelungen war. Nach Nr. 5 Satz 6 gehörten bei Altersvorsorgeverträgen iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 AltZertG zu den Leistungen iSd. Nr. 5 Satz 1 in den Fällen des § 93 Abs. 1 Sätzen 1 und 2 (und des § 95) auch die bei diesen Verträgen angesammelten noch nicht besteuerten Erträge. § 52 Abs. 38 Satz 2 regelte ergänzend dazu, dass bei zertifizierten Altersvorsorgeverträgen, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen worden sind, Nr. 5 Satz 6 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden war. Nach dieser Fassung gehörten in den genannten Fällen die Erträge aus Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall zu den Leistungen iSd. Nr. 5 Satz 1, wenn vor dem Zeitpunkt der schädlichen Verwendung die Laufzeit des Versicherungsvertrags insgesamt weniger als zwölf Jahre betragen hatte oder die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag entgeltlich erworben worden waren, und bei anderen Verträgen angesammelte, noch nicht besteuerte Erträge. Die Regelungen erschienen damit als doppelte Absicherung, denn wenn gem. Nr. 5 Satz 4 aF bereits in sämtlichen Fällen der schädlichen Verwendung das gesamte ausgezahlte Kapital abzüglich der zurückgeforderten Altersvorsorgezulagen der nachgelagerten Besteuerung unterlag, bedurfte es keiner Sonderregelungen. Es waren keine unversteuerten gebliebenen Erträge vorstellbar, die nicht bereits über Nr. 5 Satz 4 aF der Besteuerung unterlegen hätten. Die FinVerw. hatte diesbezüglich klargestellt, dass für schädlich verwendete Altersvorsorgeverträge das Kapitallebensversicherungsprivileg des § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung analog anzuwenden sein sollte, wenn der Vertrag vor dem 1.1.2005 abgeschlossen worden ist. Für Verträge, die nach dem

31.12.2004 abgeschlossen worden sind, sollte nur der hälftige Unterschiedsbetrag der Besteuerung unterliegen für den Fall, dass der Stpfl. im Zeitpunkt der Kapitalauszahlung das 60. Lebensjahr vollendet und der Vertrag in diesem Zeitpunkt eine Laufzeit von mindestens 12 Jahren hat (BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065).

Eine derartige Regelung wurde nunmehr im JStG 2007 in Nr. 5 Satz 3 iVm. Satz 2 integriert und eindeutig formuliert. Der bisherige Satz 6 konnte daher mit Wirkung zum 1.1.2007 gestrichen werden. Gleiches gilt für § 52 Abs. 38 Satz 2.

#### 4. Keine Besteuerung nach Nr. 5 in den Fällen des § 95 (Satz 4 alt) J 06-11

**Besteuerung vor 2007:** Wird mit dem Wegzug das Altersvorsorgevermögen ausgezahlt, sollte vor 2007 neben der Rückforderung bzw. Stundung der Altersvorsorgezulagen nach Abschn. XI und der Steuervorteile nach § 10a das ausgezahlte Kapital abzüglich Eigenbeiträge und Rückforderungsbetrag der nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 5 Satz 4 unterliegen. Allerdings hatte der Gesetzgeber versäumt, die Vorschrift der Nr. 5 in den § 49 aufzunehmen mit der Folge, dass die Besteuerung in der Praxis nicht erfolgen konnte, da mit dem Wegzug die unbeschränkte StPfl. entfallen ist. Eine Besteuerung im Inland wäre folglich nur noch in Betracht gekommen, wenn eine beschränkte EStPfl. vorgelegen hätte, weil im Inland Einkünfte iSd. § 49 erzielt worden wären. Dies war nicht der Fall. Aber selbst wenn der Gesetzgeber § 49 entsprechend erweitert hätte, wäre die Besteuerung vielfach ausgeschlossen gewesen, weil Deutschland für derartige Einkünfte laut DBA kein Besteuerungsrecht zusteht.

**Wegfall der Regelung ab 2007:** Aus diesem Grund ist Nr. 5 mit Wirkung ab dem 1.1.2007 entsprechend geändert worden. Nr. 5 Satz 3 sieht in den Fällen des § 95 keine nachgelagerte Besteuerung mehr vor. Es erfolgt in diesen Fällen nur eine Rückforderung der gewährten Zulagen nach Abschn. XI und der gewährten Steuervorteile nach § 10a bzw. die Stundung des Rückforderungsbetrags nach § 95.

#### 5. Besteuerung in den Fällen des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags (Satz 4) J 06-12

**Grundsätzlich nachgelagerte Besteuerung:** Gem. §§ 92a, 92b hat der Anleger eines zertifizierten Altersvorsorgevertrags die Möglichkeit, einen Betrag von mindestens 10 000 € und höchstens 50 000 € – den sog. Altersvorsorge-Eigenheimbetrag – förderunschädlich aus einem oder mehreren begünstigten Altersvorsorgeverträgen zu entnehmen, wenn er diesen unmittelbar zur Herstellung oder Anschaffung einer zu eigenen Wohnzwecken dienenden Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken dienenden, eigenen Eigentumswohnung verwendet.

Da der Anleger verpflichtet ist, den Altersvorsorge-Eigenheimbetrag – ohne Aufzinsung – in monatlichen, gleichbleibenden Raten bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres in einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag zurückzuzahlen, ergibt sich grundsätzlich hinsichtlich der nachgelagerten Besteuerung keine Besonderheit. Es erfolgt im Alter eine regelmäßige Renten- bzw. Ratenzahlung, die gem. Nr. 5 der Besteuerung unterliegt.

**Schädliche Verwendung des Entnahmebetrags:** Kommt es jedoch zur schädlichen Verwendung des Entnahmebetrags, weil der Anleger zB mit der Rückzahlung in Rückstand gerät oder das mit dem Entnahmebetrag finanzierte Objekt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und den Restbetrag auch nicht in ein anderes begünstigtes Objekt investiert, erfolgt unter bestimmten Voraussetzungen eine Rückforderung der gewährten Zulagen und ggf. in Anspruch genommenen Steuervorteile durch den SA-Abzug nach § 10a (§ 92a Abs. 4 Satz 1 iVm. Abs. 3). Außerdem sind die im Restbetrag enthaltenen Wertzuwächse sowie darüber hinaus ein fiktiver Zinsbetrag (einschließlich Zinseszins) von 5 % des Restbetrags für jedes volle Kj. zwischen Entnahme und schädlicher Verwendung (Beendigung der Eigennutzung) als sonstige Einkünfte gem. Nr. 5 Satz 4 (bis 2006 Satz 5) der Besteuerung zu unterwerfen. Damit sollen im Ergebnis die in der Ansparphase vor der Entnahme zunächst unbesteuert gebliebenen Erträge und Wertsteigerungen erfasst werden, sowie die Zuwächse, die durch die Entnahme des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags nicht erzielt werden konnten. Durch die schädliche Verwendung gehen diese Beträge nämlich nicht in die nachgelagerte Besteuerung der Rentenleistungen ein.

Bis 2006 erfolgte die Erfassung der Erträge, indem der Restbetrag abzüglich der darin enthaltenen Eigenbeiträge und Zulagen aus der Ansparphase (vor der Entnahme) zzgl. fiktivem Zinsbetrag der Besteuerung unterlag.

**Änderung ab 2007:** Mit Wirkung ab dem 1.1.2007 führt der Restbetrag nach Abzug der Zulagen iSd. Abschn. XI zu einer Leistung iSd. Nr. 5 Satz 2 und der fiktive Zinsbetrag zu einer Leistung iSd. Nr. 5 Satz 1. Aufgrund der Bezugnahme auf Satz 2 ist folglich danach zu differenzieren, ob der Restbetrag aus einem zertifizierten Versicherungsvertrag stammt oder aus einem sonstigen zertifizierten Altersvorsorgevertrag (zB Fondssparplan). Entsteht der Restbetrag einem Versicherungsvertrag, ermittelt sich der stpfl. Betrag in entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung, wobei uE die schädliche Verwendung einem Rückkauf des Vertrags gleichzustellen ist. Entsteht der Restbetrag einem anderen Vertrag, unterliegt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Restbetrag abzüglich Zulagen und den auf ihn entrichteten Eigenbeiträgen der Besteuerung – bei schädlicher Verwendung nach Vollendung des 60. Lebensjahres und 12-jähriger Vertragslaufzeit zur Hälfte.

#### J 06-13 6. Bescheinigungspflicht der Anbieter (Satz 5)

Nach Nr. 5 Satz 7 aF hatte der Anbieter beim erstmaligen Bezug von Leistungen, in den Fällen des § 93 Abs. 1 (schädliche Verwendung) und des § 95 (Beendigung der unbeschränkten StPfl.) sowie bei Änderung der im Kj. auszahlenden Leistungen dem Stpfl. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck den Betrag der im abgelaufenen Kj. zugeflossenen Leistungen zu bescheinigen. In dieser Bescheinigung waren die unterschiedlich zu besteuern den Leistungen gesondert auszuweisen (vgl. hierzu BMF v. 11.11.2004, BStBl. I 2004, 1061).

Diese Bescheinigungspflicht ergibt sich mit Wirkung ab dem 1.1.2007 aus Nr. 5 Satz 5. Außerdem wurde der Verweis auf § 95 gestrichen, da es in den einschlägigen Fällen nicht zu einer nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 5 kommt (s. hierzu Anm. J 06-11).

## § 22a

**Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle**

idF des Gesetzes zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809), geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006, (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, der Gesamtverband der landwirtschaftlichen Alterskassen 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, 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. <sup>2</sup>Der 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.

<sup>2</sup>Die Datenübermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz *auf amtlich vorgeschriebenen automatisch verarbeitbaren Datenträgern oder durch Datenfernübertragung* zu erfolgen. <sup>3</sup>Im Übrigen ist § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>*Die zentrale Stelle kann auf Antrag eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zulassen, wenn eine Übermittlung nach Satz 2 eine unbillige Härte mit sich bringen würde.*

(2) <sup>1</sup>Der Leistungsempfänger hat dem Mitteilungspflichtigen seine Identifikationsnummer mitzuteilen. <sup>2</sup>Teilt 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. <sup>3</sup>In der Anfrage dürfen nur die in § 139b Abs. 3 der Abgabenordnung genannten Daten des Leistungsempfängers angegeben werden, soweit sie dem Mitteilungspflichtigen bekannt sind. <sup>4</sup>**Für die Abfrage gilt Absatz 1 Satz 2 entsprechend.** <sup>5</sup>Der Mittei-

lungspflichtige 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: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 22a durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### J 06-1 a) Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s. § 22a Anm. J 04-1 und Anm. J 05-1.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 wurde der Abgabetermin auf den 1.3. des Jahres vorverlegt, in Abs. 1 Satz 2 wurden die technischen Anforderungen an die Datenübermittlung geändert, Abs. 1 Satz 4 wurde aufgehoben und in Abs. 2 ein neuer Satz 4 eingefügt.

#### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Sämtliche Änderungen sind gem. Art. 20 Abs. 5 JStG 2007 zum 1.1.2007 in Kraft getreten.

Es ist jedoch weiterhin zu berücksichtigen, dass das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 52 Abs. 38a den Zeitpunkt für die erstmalige Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen für die VZ ab 2005 durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen wird. Dies ist bislang nicht erfolgt, da das für die Übermittlung notwendige Identifikationsmerkmal nach § 139b AO noch nicht vergeben ist. Es wird damit gerechnet, dass die erstmalige Übermittlung frühestens 2009 erfolgen kann.

#### J 06-3 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

**Abs. 1 Satz 1** sah bisher vor, dass die Mitteilungspflichtigen die Daten der im Vorjahr an den Stpfl. ausgezahlten Renten und die entsprechenden sonstigen Leistungen der zentralen Stelle bis zum 31.5. eines Jahres zu übermitteln haben. Da das Rentenbezugsmitteilungsverfahren der zutreffenden stl. Erfassung von Alterseinkünften dienen soll, führt eine Datenübermittlung bis zum 31.5. allerdings dazu, dass zu diesem Zeitpunkt die betreffenden EStVeranlagungen zu einem großen Teil bereits durchgeführt sind. Abweichungen zwischen den übermittelten und den in der EStVeranlagung berücksichtigten Daten führen folglich zu einer zusätzlichen verfahrenstechnischen Belastung auf Seiten der FÄ. Damit die Daten bereits in der

ursprünglichen Veranlagung zutreffend berücksichtigt werden können, wurde der Termin zur Übermittlung der Daten auf den 1.3. vorverlegt.

**Abs. 1 Sätze 2 und 4:** Die Wörter „auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern“ wurden gestrichen. Diese Form der Mitteilungspflicht war als Übertragungsmöglichkeit für Mitteilungspflichtige gedacht, die nur eine geringe Anzahl von Datensätzen haben. Da sich zwischenzeitlich herausgestellt hat, dass die Verarbeitung der per Datenträger zu übermittelnden Daten für die zentrale Stelle besonders aufwändig ist, wird stattdessen eine Datenfernübertragung mit Hilfe eines von der zentralen Stelle zu entwickelnden Webformulars ermöglicht, um das datentechnische Verfahren auch für die genannten Mitteilungspflichtigen effizient abzuwickeln. Vor diesem Hintergrund wurde auch die Möglichkeit gestrichen, die Daten auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu übermitteln (Abs. 1 Satz 4).

**Abs. 2 Satz 4:** Um eine automatisierte Abwicklung des Verfahrens sicherzustellen, wird in Abs. 2 Satz 4 nF klargestellt, dass auch die Anfrage des Mitteilungspflichtigen an das Bundeszentralamt für Steuern zur Abfrage der Identifikationsnummer nach § 139b AO per Datenfernübertragung zu erfolgen hat.





## § 23

## Private Veräußerungsgeschäfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Private 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 denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. <sup>2</sup>Gebäude 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. <sup>3</sup>Ausgenommen 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. <sup>2</sup>Bei 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. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge;
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. <sup>2</sup>Zertifikate, die Aktien vertreten, und Optionsscheine gelten als Termingeschäfte im Sinne des Satzes 1.

<sup>2</sup>Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe sowie der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes.

<sup>3</sup>Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung, die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen, der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes oder der Erwerb eines Rechts aus Termingeschäften durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. <sup>4</sup>Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft

gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.<sup>5</sup> Als 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 Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt, und
2. die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.

(2)<sup>1</sup> Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der in Absatz 1 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.<sup>2</sup> § 17 ist nicht anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 vorliegen.

(3)<sup>1</sup> Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.<sup>2</sup> In 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.<sup>3</sup> In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3 oder nach den §§ 20, 21 des Umwandlungssteuergesetzes angesetzte Wert.<sup>4</sup> Die 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.<sup>5</sup> Gewinn 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.<sup>6</sup> Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 512 Euro betragen hat.<sup>7</sup> In 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.<sup>8</sup> Verluste 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.<sup>9</sup> Die 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.**

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(39)<sup>1</sup> § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des

**Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402)** ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. <sup>2</sup>§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. <sup>3</sup>§ 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 erfolgt. <sup>4</sup>§ 23 Abs. 1 Satz 5 ist erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen werden. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 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.

...

Autor: Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 23 durch das SEStEG und das JStG 2007</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung . . . . . J 06-1</p> <p>2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</p> <p>    a) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung durch das SEStEG . . . . . J 06-2</p> <p>    b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung durch das JStG 2007 . . . . . J 06-3</p> <p>3. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das SEStEG . . . . . J 06-4</p> <p>4. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007</p>	<p>a) Änderung des Abs. 3 Satz 9 . . . . . J 06-5</p> <p>b) Änderung des § 52 Abs. 39 Satz 2 . . . . . J 06-6</p> <p><b>Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 3 Satz 9</b></p> <p>1. Verweisung auf § 10d Abs. 4 (Satz 9 Halbs. 2) . . . . . J 06-7</p> <p>2. Rechtsfolge</p> <p>    a) Erlass eines Feststellungsbescheids ab dem VZ 2007 . . . . . J 06-8</p> <p>    b) Rechtmäßigkeit bereits erlassener Feststellungsbescheide . . . . . J 06-9</p> <p>    c) Verluste bisher nicht festgestellt . . . . . J 06-10</p>

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 23 durch das SEStEG und das JStG 2007

**Schrifttum:** CÖSTER/INTEMANN, INF 2007, 106; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392.

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung**

**Rechtsentwicklung bis 2002:** s. § 23 Anm. 4.

**Rechtsentwicklung bis 2005:** s. § 23 Anm. J 04-1.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Der Verweis auf einen Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG wurde in Abs. 1 Sätzen 2 und 3 sowie in Abs. 3 Satz 3 der Verweis auf den nach §§ 20, 21 UmwStG aF anzusetzenden Wert gestrichen, weil nach der konzeptionelle Neuausrichtung der §§ 20 ff. UmwStG durch das SEStEG die Möglichkeit einer Antragsbesteuerung nach § 21 UmwStG aF für einbringungsgeborene Anteile entfallen ist. Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 39 Satz 6 sieht vor, dass die bisher geltenden Regelungen für einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG aF für Altfälle auch in Zukunft anzuwenden sind.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 3 Satz 9 wurde dahingehend ergänzt, dass § 10d Abs. 4 für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften entsprechend anzuwenden ist. Darüber hinaus wurde in § 52 Abs. 39 ein neuer Satz 2 eingefügt, nach dem die Fifo-Methode für Wertpapiere in Girosammelverwahrung und für gleichartige Fremdwährungsbeträge erst ab dem VZ 2005 anzuwenden ist.

**2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**J 06-2 **a) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung durch das SEStEG**

**Anwendungszeitpunkt der Neuregelung:** Die Anwendung der Neuregelung richtet sich denknötwendig nach der Frage, unter welchem Besteuerungsregime die Anteile im Rahmen einer Einbringung erworben wurden. Ist auf die Einbringung bereits das neue Umwandlungssteuerrecht anzuwenden, ist eine Antragsbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG aF nicht möglich, so dass die Anschaffungsfiktion des § 23 Abs. 1 Satz 2 keine Bedeutung mehr hat.

► *Anknüpfung an Eintragung:* Die Neuregelungen der §§ 20 ff. UmwStG sind nach § 27 Abs. 1 UmwStG nF auf alle Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Einbringung maßgebenden öffentlichen Register nach dem 12.12.2006 erfolgt ist. Sollte die Wirksamkeit der Einbringung nicht von einer solchen Eintragung abhängig sein, gilt das alte Recht, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten WG bis zum 12.12.2006 übergegangen ist (§ 27 Abs. 2 UmwStG nF). Unerheblich ist daher, wann die für die Einbringung erhaltenen Anteile auf den Einbringenden übertragen wurden.

► *Zeitlich gestreckte Einbringung ohne Eintragung:* Bei einem Einbringungsverfahren ohne Eintragungserfordernis, der vor dem 12.12.2006 begonnen, sich aber über diesen Zeitpunkt erstreckt hatte, ist schon das neue Recht anzuwenden. § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG nF stellen für die zeitliche Anwendung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an *allen* eingebrachten WG ab. Somit richtet sich die zeitliche Anwendung nach dem Zeitpunkt, in dem das letzte WG auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wurde.

**Fortgeltung des alten Rechts:** Für Einbringungsvorgänge bis zum 12.12.2006 ist das alte Umwandlungssteuerrecht noch von Bedeutung. Daher hat der Gesetzgeber auch Abs. 1 Sätze 2 und 3 sowie Abs. 3 Satz 3 in der alten Fassung weiterhin für anwendbar erklärt (§ 52 Abs. 39 Satz 6). Die Fortgeltung der alten Rechtslage ist zeitlich nicht befristet. Solange noch einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG aF existieren, kann für alte einbringungsgeborene Anteile auch ein Antrag auf Besteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG aF gestellt werden (§ 27 Abs. 2 UmwStG nF). Eine entsprechende Antragstellung gilt auch in Zukunft als Anschaffung iSd. § 23 EStG und kann bei Veräußerung innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 Satz Nr. 2 ein stpfl. privates Veräußerungsgeschäft auslösen.

**b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung durch das JStG 2007** J 06-3

**Zeitliche Anwendung des Abs. 3 Satz 9:** Abs. 3 Satz 9 Halbs. ordnet die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags aus privaten Veräußerungsgeschäften in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 an. Nach § 52 Abs. 39 Satz 7 ist die Neuregelung auch in den Fällen anzuwenden, in denen die Feststellungsfrist am 1.1.2007 noch nicht abgelaufen ist. Somit kann ein Feststellungsbescheid auch für Verluste aus Vorjahren erlassen werden, soweit die Feststellungsfrist am 1.1.2007 nicht abgelaufen war. Bei der Berechnung der Feststellungsfrist ist die Neuregelung des § 10d Abs. 4 Satz 6 zu beachten (s. § 10d Anm. J 06-4 ff.). Fraglich ist jedoch, ob die Neuregelung auch Auswirkungen auf Verlustfeststellungsbescheide hat, die in der Vergangenheit bereits erlassen worden waren (zu Einzelheiten s.u. Anm. J 06-9). Darüber hinaus sieht das Gesetz keine Regelung für die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften vor, für die die Feststellungsfrist bereits abgelaufen war (zu Einzelheiten s.u. Anm. J 06-10).

**Zeitliche Anwendung der Fifo-Methode (§ 52 Abs. 39 Satz 2):** Mit dem EURLUMsG v. 9.12.2004 wurde § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dahingehend ergänzt, dass für Zwecke der Besteuerung von Wertpapieren, die sich in Giro-sammelverwahrung befinden, davon auszugehen ist, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert werden (Fifo-Methode). Gleiches gilt für gleichartige Fremdwährungsbeträge. Für die zeitliche Anwendung der Fifo-Methode sah das EURLUMsG versehentlich keine besondere Regelung vor, so dass der Anwendungszeitpunkt umstritten war. Zur Beseitigung dieser Rechtsunsicherheit hat der Gesetzgeber § 52 Abs. 39 um einen Satz 2 ergänzt, nach dem die Fifo-Methode erstmals für den VZ 2005 anzuwenden ist. Jedoch soll das durch die FinVerw. eingeräumte Wahlrecht zwischen Durchschnitts- und Fifo-Methode für den VZ 2004 (BMF v. 5.4.2005, BStBl. I 2005, 617) durch die Neuregelung unberührt bleiben (BTDrucks. 16/2712, 64).

**3. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das SEStEG** J 06-4

**Neuregelung:** Das Umwandlungssteuerrecht wurde mit dem SEStEG grundlegend reformiert (s. ausführlich Vor § 4 Anm. J 06-5). Die Besteuerung von Einbringungsvorgängen nach §§ 20 ff. UmwStG hat eine konzeptionelle Neuausrichtung erfahren. Das bisher geltende Besteuerungssystem für einbringungsgeborene Anteile wurde aufgegeben. Die Neuregelung geht

nunmehr zum Grundsatz der nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven beim Einbringenden über (BTDrucks. 16/2710, 46). Veräußert der Einbringende die anlässlich der Einbringung erhaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren, hat er die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven rückwirkend zu versteuern (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG nF). Durch die Änderung des Besteuerungskonzepts ist die Möglichkeit zur Antragsbesteuerung von einbringungsgeborenen Anteilen nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG aF entfallen. Als Folgeänderung konnte daher bei § 23 darauf verzichtet werden, den Antrag nach § 21 UmwStG aF als Anschaffungsvorgang zu fingieren (BTDrucks. 16/3369, 6). Dementsprechend wurden alle Verweise auf § 21 UmwStG in § 23 ersatzlos gestrichen.

**Fortgeltung des alten Rechts:** Das alte Besteuerungskonzept hat weiterhin für alle Anteile Bedeutung, die aus einer Einbringung bis zum 12.12.2006 hervorgegangen sind. Damit muss sich die Praxis an ein Nebeneinander verschiedener Besteuerungskonzepte gewöhnen, wobei nur mit einem Blick in die Anwendungsvorschriften des § 52 zu erkennen ist, dass das alte Recht noch weiterhin gilt. Begnügt sich der Rechtsanwender dagegen mit der Lektüre des § 23, läuft er Gefahr, das für seinen Fall einschlägige Recht nicht auffinden zu können.

#### 4. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

##### J 06-5 a) Änderung des Abs. 3 Satz 9

**Grund der Änderung:** Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können gem. Abs. 3 Satz 8 nur innerhalb dieser Einkunftsart ausgeglichen werden; ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ist dagegen nicht zulässig. Ein im Entstehungsjahr nicht ausgeglichener Verlust mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden VZ aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat oder erzielt (Abs. 3 Satz 9). Die FinVerw. ging in der Vergangenheit davon aus, dass ein verbleibender Verlustvortrag in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen ist (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383 Tz. 42; so auch § 23 Anm. 321; glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 23 Rn. 97; BLÜMICH/GLENK § 23 Rn. 234; RAUPACH/BÖCKENSTIEGEL, FR 1999, 557). Dieser Verwaltungsauffassung hat BFH v. 22.9.2005 - IX R 21/04 (BFH/NV 2006, 1185) mit der Begründung widersprochen, Abs. 3 Satz 9 sehe ein gesondertes Feststellungsverfahren nicht vor. Über die Verrechenbarkeit von privaten Veräußerungsverlusten sei daher erst im Jahr der Verrechnung zu entscheiden (zur Kritik an der Entscheidung s. CÖSTER/INTEMANN, INF 2007, 106; POHL, DStR 2006, 1308). Die FinVerw. hat auf die Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 14.2.2007, BStBl. I 2007, 268).

Mit der Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 10d Abs. 4 wird die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags aus privaten Veräußerungsgeschäften gesetzlich nunmehr ausdrücklich vorgeschrieben. Im Interesse einer reibungslosen Handhabung in der Praxis und aus Gründen der Rechtssicherheit hielt es der Gesetzgeber für dringend gebo-

ten, an einem gesonderten Feststellungsverfahren weiterhin festzuhalten (BTDrucks. 16/3036, 7).

**Bedeutung der Änderung:** Die Gesetzesänderung ist zu begrüßen. Denn ohne eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags würde die Besteuerungspraxis vor schwerwiegende Vollzugsprobleme gestellt werden. Ohne zeitnahe Entscheidung über einen vortragsfähigen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften müsste sowohl die FinVerw. als auch der Stpfl. alle Informationen und Nachweise über einen längeren Zeitraum vorhalten, um in Zukunft eine Verlustverrechnung sicherstellen zu können. Da der Verlustvortrag nach § 23 Abs. 3 Satz 9 zeitlich nicht befristet ist, wäre also Beweisvorsorge über Jahre oder gar Jahrzehnte notwendig gewesen. Da Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 häufig auch nicht regelmäßig erzielt werden, würde es in einer Vielzahl von Fällen zu keiner zeitnahen Verrechnung der Verluste kommen. Die damit verbundenen Schwierigkeiten, eine Verrechnung von Verlusten administrieren zu können, werden mit der Durchführung eines (zeitnahen) Feststellungsverfahrens vermieden. Fraglich ist aber, ob die Neuregelung auch die bereits erlassenen Feststellungsbescheide nachträglich legitimieren kann (zu Einzelheiten s. Anm. J 06-9).

#### b) Änderung des § 52 Abs. 39 Satz 2

J 06-6

**Grund der Änderung:** Die Veräußerung von Wertpapieren, die sich in Girosammelverwahrung nach § 5 DepotG befinden, stellte die Besteuerungspraxis vor erhebliche Schwierigkeiten, weil sich die für § 23 notwendige Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem WG nicht zweifelsfrei feststellen ließ (s. § 23 Anm. 154). Nach der Rspr. durften bei der Girosammelverwahrung nur die Wertpapierverkäufe nach § 23 besteuert werden, bei denen nach Art und Stückzahl ausgeschlossen werden konnte, dass die veräußerten Wertpapiere außerhalb der Spekulationsfrist angeschafft wurden (BFH v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591). Darüber hinaus waren die AK der Wertpapiere nach einer Durchschnittsmethode zu ermitteln.

► *Änderung des § 23 durch das EURLUMsG:* Um die damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten zu beseitigen, hat der Gesetzgeber § 23 mit dem EURLUMsG v. 9.12.2004 dahingehend ergänzt, dass für vertretbare Wertpapiere in Girosammelverwahrung und für gleichartige Fremdwährungen die Fifo-Methode anzuwenden ist (zu Einzelheiten s. § 23 Anm. J 04-3 ff.).

► *Feblende eigenständige Anwendungsregel:* Jedoch sah das EURLUMsG keine eigenständige Regelung bezüglich der zeitlichen Anwendung der Fifo-Methode vor. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte die Regelung erstmals für den VZ 2005 gelten. Im Gesetzgebungsverfahren wurde aber übersehen, dass § 52 Abs. 39 noch eine gültige „alte“ Regelung für die zeitliche Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthält. Danach ist die Vorschrift auf alle nach dem 31.12.1998 abgeschlossenen obligatorischen Rechtsgeschäfte anzuwenden. Nach Auffassung des Gesetzgebers war diese Regelung auch für die neu eingeführte Fifo-Methode von Bedeutung (BTDrucks. 16/2712, 64). Eine rückwirkende Anwendung der Fifo-Methode war aber nicht beabsichtigt, was aufgrund des Gesetzgebungsverfahrens

zum EURLUMsG erkennbar gewesen sei (BTDrucks. 16/2712, 64). Daher hat der Gesetzgeber mit dem JStG 2007 klargestellt, dass die Fifo-Methode erst ab dem VZ 2005 gelten soll (BTDrucks. 16/2712, 64).

**Bedeutung der Änderung:** Die Neuregelung war uE nicht auf Wertpapierveräußerungen nach dem 31.12.1998, sondern erst auf solche ab dem VZ 2004 anzuwenden (str.; § 23 Anm. J 04-1; glA BLÜMICH/GLENK, § 23 Rn. 4; KORN/CARLÉ, § 23 Rn. 51; aA LBP, § 23 Rn. 151; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 23 Rn. 22: ab VZ 2005). Die „alte“ Anwendungsregel des § 52 Abs. 39 Satz 2 aF erfasste nicht die Einführung der Fifo-Methode, obwohl sie nach ihrem Wortlaut anzuwenden wäre. Jedoch war die Norm einschränkend auszulegen, weil der Gesetzgeber erkennbar deren Bedeutung bei der Einfügung der Sätze 2 und 3 übersehen hatte. Aber auch eine Anwendung der Fifo-Methode auf alle Wertpapiergeschäfte des VZ 2004 hätte zu einer verfassungsrechtl. bedenklichen Rückwirkung geführt, soweit Veräußerungen betroffen gewesen wären, die vor der Verkündung des EURLUMsG am 15.12.2004 bereits abgeschlossen waren (§ 23 Anm. J 04-1).

► *Änderung zulässig:* Die rückwirkende Beschränkung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Fifo-Methode durch das JStG 2007 ist uE gerechtfertigt. Mit der Anwendung der Regelung auf Veräußerungen ab dem 1.1.2005 wird eine verfassungsrechtl. bedenkliche Rückwirkung vermieden. Darüber hinaus war die Rechtslage nach der ursprünglichen Gesetzesfassung zweifelhaft, so dass der Gesetzgeber sein Versehen zur Beseitigung einer unklaren Rechtslage ausnahmsweise nachträglich korrigieren durfte (BVerfG v. 25.5.1993 – 1 BvR 1509, 1648/91, BVerfGE 88, 384; BFH v. 13.12.2006 – VIII R 79/03, BFH/NV 2007, 579).

► *Wahlrecht im VZ 2004:* Die FinVerw. hatte dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen Durchschnitts- und Fifo-Methode eingeräumt (BMF v. 5.4.2005, BStBl. I 2005, 617). Von diesem Wahlrecht konnten auch die Banken für die Ausstellung der Bescheinigung nach § 24c Gebrauch machen (zu Einzelheiten s. § 23 Anm. J 04-5). Nach Auffassung des Gesetzgebers soll die Neuregelung des zeitlichen Anwendungsbereichs durch § 52 Abs. 39 Satz 2 diese Vereinfachungs- und Übergangsregelung unberührt lassen (BTDrucks. 16/2712, 64).

## Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 3 Satz 9

### J 06-7 1. Verweisung auf § 10d Abs. 4 (Satz 9 Halbs. 2)

**Gesetzeszweck des Satz 9 Halbs. 2:** Der Verweis auf § 10d Abs. 4 soll sicherstellen, dass ein verbleibender Verlustvortrag gesondert festgestellt werden kann. Die FinVerw. vertrat schon seit Einführung des § 23 Abs. 3 Satz 9 die Auffassung, dass ein im Entstehungsjahr nicht ausgeglichener Verlust gesondert festzustellen ist (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383 Tz. 42). Jedoch hat der BFH entschieden, dass der bisherigen Gesetzesfassung eine Ermächtigung zur Durchführung eines Feststellungsverfahrens nicht zu entnehmen sei (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BFH/NV 2006, 1185). Diese Entscheidung veranlasste den Gesetzgeber, die Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens ausdrücklich anzuordnen.



§ 10d Abs. 4 ist in seiner jeweils gültigen Fassung auch auf Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften anzuwenden. Die Durchführung eines Feststellungsverfahrens setzt voraus, dass am Schluss eines VZ ein Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 verblieben ist, der vorgetragen werden kann.

**„Entsprechende“ Geltung:** Bei der Durchführung des Feststellungsverfahrens sind die Besonderheiten der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 zu beachten. Daher gilt § 10d Abs. 4 nur *entsprechend*. So sind bei der Ermittlung des festzustellenden Verlustvortrags abweichend von § 10d Abs. 4 Satz 2 selbstverständlich nur die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 zu berücksichtigen. Die mit dem JStG 2007 eingefügte Neuregelung der Feststellungsfrist nach § 10d Abs. 4 Satz 6 ist auch beim Erlass eines Feststellungsbescheids nach Abs. 3 Satz 9 zu beachten (zu Einzelheiten s. § 10d Anm. J 06-4 ff.).

## 2. Rechtsfolge

### a) Erlass eines Feststellungsbescheids ab dem VZ 2007

J 06-8

Ein verbleibender Verlustvortrag ist somit gesondert festzustellen. Die Neuregelung soll dabei nach § 52 Abs. 39 Satz 7 auch in den Fällen angewandt werden, in denen die Feststellungsfrist am 1.1.2007 noch nicht abgelaufen ist. Werden Feststellungsbescheide nach dem 1.1.2007 erlassen, findet sich somit die Rechtsgrundlage in der Neuregelung des Abs. 3 Satz 9 Halbs. 2, auch wenn Verluste festgestellt werden, die schon in den Vorjahren entstanden sind. Die Möglichkeit, Verluste für Vorjahre gesondert festzustellen, wird nur durch den Ablauf der Feststellungsfrist begrenzt.

### b) Rechtmäßigkeit bereits erlassener Feststellungsbescheide

J 06-9

Den Verlustfeststellungsbescheiden, die die FinVerw. entsprechend der bisher geltenden Verwaltungsauffassung erlassen hat, fehlt eine Rechtsgrundlage, nachdem der BFH entschieden hat, dass § 23 Abs. 3 Satz 9 keine Entscheidung des Gesetzgebers für ein gesondertes Feststellungsverfahren entnommen werden kann (BFH v. 22.9.2005 - IX R 21/04, BFH/NV 2006, 1185). Auch bestandskräftige Verlustfeststellungsbescheide entfalten daher keine Bindungswirkung iSd. § 182 AO. Denn ein Feststellungsbescheid bindet nach § 182 nur insoweit, als er Feststellungen trifft, die noch zum zulässigen Inhalt eines Grundlagenbescheids gehören können (BFH v. 8.11.2005 - VIII R 11/02, BStBl. II 2006, 254; v. 12.7.1989 - X R 32/86, BFH/NV 1990, 366). Zwar kann auch ein Grundlagenbescheid binden, wenn er unter Verletzung der Kompetenzverteilung zwischen Grundlagen- und Folgebescheid rechtswidrig Feststellungen trifft, die nicht hätten festgestellt werden dürfen (BFH v. 8.5.1985 - I R 108/81, BStBl. II 1985, 523; TIPKE/KRUSE, § 182 AO Rn. 3). Bindungswirkung setzt in solchen Fällen aber voraus, dass ein Feststellungsverfahren überhaupt zulässig ist (BFH v. 13.7.1994 - X R 7/91, BFH/NV 1995, 303; v. 12.7.1989 - X R 32/86, BFH/NV 1990, 366; PAHLKE/KOENIG, AO, 2004, § 182 AO Rn. 9). An dieser Voraussetzung fehlt es jedoch bei den in der Vergangenheit erteilten Verlustfeststellungsbescheiden, weil der BFH entschieden hat, dass ein Feststellungsverfahren

grundsätzlich unzulässig ist. Somit können die Bescheide trotz Bestandskraft keine Bindungswirkung entfalten.

**Keine rückwirkende Bedeutung:** Die fehlende Bindungswirkung kann durch die Neuregelung des Abs. 3 Satz 9 nicht wiederhergestellt werden. Ihr kommt insoweit keine rückwirkende Bedeutung zu. Zwar soll die Neuregelung auch auf alle Fälle angewendet werden, in denen die Feststellungsfrist am 1.1.2007 noch nicht abgelaufen war. Dies führt aber nur dazu, dass nach dem 1.1.2007 auch für Verluste, die vor dem VZ 2007 entstanden sind, noch ein gesondertes Feststellungsverfahren durchgeführt werden darf. Bereits ergangene Feststellungsbescheide können dadurch aber nicht nachträglich legitimiert werden. Zum Zeitpunkt ihres Ergehens fehlte ihnen die Rechtsgrundlage, die nicht rückwirkend durch die Gesetzesänderung geschaffen werden kann.

**Auswirkung auf bereits erlassene Feststellungsbescheide:** Da den Feststellungsbescheiden die Bindungswirkung fehlt, ist über die Verrechenbarkeit eines Verlusts erst im EStVeranlagungsverfahren des VZ zu entscheiden, in dem der Verlust mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden soll. Verbleibt nach der Verrechnung noch ein Verlust, kann er uE auf den Schluss des VZ der Verrechnung gesondert festgestellt werden, wenn der Feststellungsbescheid nach dem 31.12.2006 erlassen wird. Ebenso ist er bei der Ermittlung eines vortragsfähigen Verlusts zu berücksichtigen, wenn ab dem VZ 2007 zunächst wieder nur Verluste entstehen, für die ein Feststellungsverfahren nach neuem Recht durchzuführen ist. Da nach der Rspr. des BFH Verluste nicht gesondert festgestellt werden durften, ist die heutige Situation mit der erstmaligen Einführung eines Verlustfeststellungsverfahrens zum VZ 1990 nach § 10d vergleichbar. Auch damals wurden die vor dem VZ 1990 nicht genutzten Verluste im ersten Verlustfeststellungsbescheid nach neuem Recht berücksichtigt. Dementsprechend kann ein noch nicht genutzter Verlust im ersten ab dem VZ 2007 erlassenen Feststellungsbescheid aufgenommen werden. Will die FinVerw. diese Konsequenz verhindern, könnte sie die vor dem VZ 2007 erlassenen Feststellungsbescheide erneut bekannt geben, soweit Feststellungsverjährung noch nicht eingetreten ist.

#### J 06-10 c) Verluste bisher nicht festgestellt

Keine ausdrückliche Regelung enthält das Gesetz für den Fall, dass bereits entstandene Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften bisher entgegen der Verwaltungsanweisung nicht festgestellt wurden und die Feststellungsfrist am 1.1.2007 abgelaufen war. Nach § 52 Abs. 39 Satz 7 kann für diese Verluste nicht auf den Schluss des VZ ihres Entstehens nachträglich ein gesondertes Feststellungsverfahren durchgeführt werden. Dennoch können die Verluste noch mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften anderer VZ verrechnet werden.

**Verrechnung weiter möglich:** Die Verluste gehen nicht verloren, sondern sind in dem EStVerfahren geltend zu machen, in dem sie erstmals mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden können (aA wohl FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15392). Die nachträgliche Einführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens darf unter verfassungsrechtl. Ge-

sichtspunkten nicht dazu führen, dass die Verluste ungenutzt untergehen. Da die Anwendungsregel des § 52 Abs. 39 Satz 7 keine Regelung für diesen Fall vorsieht, steht sie einer solchen Auslegung nicht entgegen.

**Berücksichtigung im ersten Verlustfeststellungsbescheid:** Verbleibt nach den Verrechnung noch ein Verlust oder entstehen ab dem VZ 2007 zunächst nur Verluste, ist der „alte“ Verlust bei der Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrags auf den Schluss des VZ der Verlustverrechnung bzw. Verlustentstehung zu berücksichtigen. § 52 Abs. 39 Satz 7 steht der Berücksichtigung nicht entgegen, denn danach ist nur der rückwirkende Erlass eines Feststellungsbescheids für die Vergangenheit unzulässig.



**§ 26a****Getrennte Veranlagung von Ehegatten**

idF des Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung  
v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

(1) <sup>1</sup>Bei getrennter Veranlagung von Ehegatten in den in § 26 bezeichneten Fällen sind jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen. <sup>2</sup>Einkünfte eines Ehegatten sind nicht allein deshalb zum Teil dem anderen Ehegatten zuzurechnen, weil dieser bei der Erzielung der Einkünfte mitgewirkt hat.

(2) <sup>1</sup>**Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b)** werden in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrags bei beiden Veranlagungen jeweils zur Hälfte abgezogen, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen. <sup>2</sup>Die nach § 33b Abs. 5 übertragbaren Pauschbeträge stehen den Ehegatten insgesamt nur einmal zu; sie werden jedem Ehegatten zur Hälfte gewährt. <sup>3</sup>Die nach § 34f zu gewährende Steuerermäßigung steht den Ehegatten in dem Verhältnis zu, in dem sie erhöhte Absetzungen nach § 7b oder Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1 bis 5 oder nach § 15b des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch nehmen. <sup>4</sup>Die nach § 35a zu gewährende Steuerermäßigung steht den Ehegatten jeweils zur Hälfte zu, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen.

(3) Die Anwendung des § 10d für den Fall des Übergangs von der getrennten Veranlagung zur Zusammenveranlagung und von der Zusammenveranlagung zur getrennten Veranlagung, wenn bei beiden Ehegatten nicht ausgeglichene Verluste vorliegen, wird durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates geregelt.

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

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 26a  
durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum  
und Beschäftigung**

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der  
Neuregelung**

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s. § 2 Anm. 2.

**Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Abs. 2 wird Satz 1 geändert und die Aufteilungsregelung auf den Abzug von Kinderbetreuungskosten als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 erweitert.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Der geänderte Satz 1 des Abs. 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 26a gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/974, 9) handelt es sich um eine Folgeregelung wegen des neu gestalteten Abzugs von Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 und des gleichzeitig aufgehobenen § 33c. Maßgebend für die Anordnung der grundsätzlich hälftigen Aufteilung waren Vereinfachungsüberlegungen und Gesichtspunkte einer Verbrauchsgemeinschaft.

**Bedeutung der Änderung:** Für den Abzug von Kinderbetreuungskosten als SA im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 kommt es bei verheirateten Eltern, die nach § 26b zusammen zur ESt. veranlagt werden, nicht darauf an, wer die Aufwendungen geleistet hat (R 10.1 EStR). In den Fällen, in denen die Ehegatten die getrennte Veranlagung nach § 26a beantragen, muss dagegen eine Zuordnung erfolgen. Nach dem Regelungsmodell des Abs. 2 Satz 1 ist die Aufteilung von Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 – wie die in Abs. 2 Satz 1 genannten agB nach §§ 33–33b – grundsätzlich hälftig vorzunehmen. Wie bei der Zusammenveranlagung gilt insoweit für die Ehegatten das *Einheitsprinzip*, dh. die Berücksichtigung hängt nicht davon ab, welcher Ehegatte die Aufwendungen geleistet oder wirtschaftlich getragen hat und bei welchem Ehegatten die tatbestandlichen Abzugsvoraussetzungen gegeben sind.

Eine hiervon abweichende Aufteilung setzt einen gemeinsamen Antrag der Ehegatten voraus. Bei Betreuungskosten für mehrere Kinder kann der Höchstbetrag dabei unterschiedlich aufgeteilt werden. Es muss aber ein gemeinsamer einvernehmlicher Antrag für alle Kinder gestellt werden. Allerdings sind die in § 61 EStDV geregelten besonderen Antragsvoraussetzungen nach dem Wortlaut nur bei agB anwendbar. Die Nichtanpassung des § 61 EStDV an die neu in Abs. 2 Satz 1 geregelten SA beruht uE auf einem offensichtlichen redaktionellen Versehen (so auch BLÜMICH/HEUERMAN, § 26a Rn. 25). Deshalb müssen die in § 61 EStDV geregelten Antragsanforderungen auch auf SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 angewandt werden (zu den Antragsvoraussetzungen im Übrigen s. § 26a Anm. 61).

Die Neuregelung in Abs. 2 Satz 1 ist auf Kinderbetreuungskosten als BA oder WK nach § 4f und § 9 Abs. 5 Satz 1 nicht entsprechend anwendbar. Diese können nicht abweichend vom Grundsatz der Individualbesteuerung unter den Eheleuten aufgeteilt werden.

Den Grundgedanken des § 26a Abs. 2 Satz 1 übernimmt BMF v. 19.1.2007 (FR 2007, 257 Rn. 33) auch für nicht verheiratete Eltern. Danach kann jeder berechnete Elternteil seine tatsächlichen Aufwendungen im Rahmen eines SA-Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrags geltend machen. Eine andere Aufteilung ist aber dann anzuerkennen, wenn die Eltern einvernehmlich eine andere Aufteilung wählen. Für diese begünstigende Verwaltungsauffassung besteht uE keine gesetzliche Grundlage.

## § 31

### Familienleistungsausgleich

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

<sup>1</sup>Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird **im gesamten Veranlagungszeitraum entweder** durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld nach Abschnitt X bewirkt. <sup>2</sup>Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie. <sup>3</sup>Im laufenden Kalenderjahr wird Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt. <sup>4</sup>**Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach Satz 1 gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum;** bei nicht zusammenveranlagten Eltern wird der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt. <sup>5</sup>Satz 4 gilt entsprechend für mit dem Kindergeld vergleichbare Leistungen nach § 65. <sup>6</sup>Besteht nach ausländischem Recht Anspruch auf Leistungen für Kinder, wird dieser insoweit nicht berücksichtigt, als er das inländische Kindergeld übersteigt.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 31 durch das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2002:** s. § 31 Anm. 2.

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** § 31 Anm. J 04-1.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 werden die Worte „im gesamten Veranlagungszeitraum“ eingefügt. Satz 4 wird neu gefasst und als Vergleichsberechnung – und nicht mehr als Günstigerprüfung – für den gesamten VZ ausgestaltet.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen der Sätze 1 und 4 durch das JStG 2007 sind mangels besonderer Anwendungsvorschriften gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 06-2

**Grund der Änderungen:** Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei den Änderungen in den Sätzen 1 und 4 durch das dort eingeführte Jah-

resprinzip um eine redaktionelle Klarstellung, dass der gesamte VZ einheitlich zu behandeln ist. Die weitere Änderung in Satz 4 hat nach der Gesetzesbegründung ebenfalls klarstellende Bedeutung. Durch die Neuformulierung soll deutlich werden, dass es bei der Regelung in Satz 4 um eine Vergleichsrechnung geht, die den gesamten VZ erfasst, und nicht um eine Günstigerprüfung.

#### **Bedeutung der Änderungen:**

► *Jahresprinzip oder Monatsprinzip bei der Vergleichsrechnung:* Für Kindergeld gilt das Monatsprinzip nach § 31 Satz 3, während die Freibeträge Jahresbeträge sind. Auf die Jahres- oder Monatsbetrachtung kommt es nicht an, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht während des gesamten VZ vorliegen, denn in diesem Fall ermäßigen sich auch die Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 5. Die Anwendungsproblematik des Monats- oder Jahresprinzips hat jedoch Bedeutung, wenn Kindergeld trotz des im ganzen VZ materiell rechtl. bestehenden Anspruchs aus verfahrensrechtl. Gründen nur für einige Monate gezahlt wird. Bei der Vergleichsrechnung nach dem Monatsprinzip sind in diesen Fällen nur diejenigen Monate einzubeziehen, für die Kindergeld gezahlt wurde, während bei dem Jahresprinzip dem während des VZ insgesamt gezahlten Kindergeld der Kinderfreibetrag für das gesamte Kj. gegenüberzustellen ist. Die Anwendung des Monatsprinzips kann im Einzelfall günstiger sein (BFH v. 16.12.2002 – VIII R 65/99, BStBl. II 2003, 593). Wegen des beherrschenden Monatsprinzips beim Kindergeldanspruch wurden aus systematischen Gründen und wegen des Sinn und Zwecks des Familienleistungsausgleichs als soziale Fördermaßnahme gegen die Anwendung des Jahresprinzips Bedenken erhoben (SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 31 Rn. 25; HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 31 EStG Rn. 40, 41).

Allerdings hat der Gesetzgeber durch das Familienförderungsgesetz v. 22.12.1999 (BGB. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4) mit der Neudefinition der Kinderfreibeträge als Jahresbeträge zur stl. Freistellung des Existenzminimums das Jahresprinzip herausgestellt. Von einem beherrschenden Monatsprinzip im Kindergeldrecht kann daher nicht ausgegangen werden. Die Fin-Verw. hat deshalb bereits ab VZ 2000 das sog. Jahresprinzip angewandt (BMF v. 9.3.1998, BStBl. I 1998, 347, und BMF v. 16.7.2003, BStBl. I 2003, 593; so auch BLÜMICH/HEUERMANN, § 31 Rn. 97).

Mit den Änderungen in Sätzen 1 und 4 durch Einfügung des Merkmals „gesamter Veranlagungszeitraum“ hat sich der Gesetzgeber nunmehr wohl aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entschieden, das im EStG grundsätzlich geltende Jahresprinzip auch für die Vergleichsrechnung in Satz 4 anzuwenden und die Streitfrage aus seiner Sicht auf diese Weise geklärt.

► *Vergleichsrechnung nach Satz 4:* Trotz des insoweit missverständlichen Wortlauts („ist der Abzug der Freibeträge für Kinder günstiger“) handelte es sich auch nach der alten Rechtslage nicht um eine Günstigerprüfung im engeren Sinn, sondern um eine Verrechnung des Kindergeldanspruchs mit Freibeträgen für Kinder nach § 32 Abs. 6. Der geänderte Wortlaut des Satz 4 bewirkt insoweit eine Klarstellung, als er das Verrechnungsprinzip wiedergibt und auf den Günstiger-Begriff verzichtet (vgl. GRUBE, jurisPR-SteuerR 6/2007).



## § 32

**Kinder, Freibeträge für Kinder**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

- (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) <sup>1</sup>Besteht bei einem angenommenen Kind das Kindschaftsverhältnis zu  
den leiblichen Eltern weiter, ist es vorrangig als angenommenes Kind zu be-  
rücksichtigen. <sup>2</sup>Ist 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) <sup>1</sup>Ein 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 Zivild-  
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 Jah-  
res 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 Aktionsprogramms „Ju-  
gend“ (ABl. EG Nr. L 117 S. 1) oder einen anderen Dienst im Aus-  
land 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.

<sup>2</sup>Nach 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. <sup>3</sup>Dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. <sup>4</sup>Zu 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. <sup>5</sup>Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, bleiben hierbei außer Ansatz; Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden. <sup>6</sup>Liegen 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. <sup>7</sup>Für 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. <sup>8</sup>Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, bleiben außer Ansatz. <sup>9</sup>Ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge steht der Anwendung der Sätze 2, 3 und 7 nicht entgegen. <sup>10</sup>Nicht auf Euro lautende Beträge sind entsprechend dem für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen Referenzkurs umzurechnen.

(5) <sup>1</sup>In 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. <sup>2</sup>Wird 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. <sup>3</sup>Absatz 4 Satz 2 bis **10** gilt entsprechend. <sup>4</sup>*Dem gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst steht der entsprechende Dienst, der in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet geleistet worden ist, gleich.*

(6) <sup>1</sup>Bei 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 1 080 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Aus-

bildungsbedarf des Kindes vom Einkommen abgezogen.<sup>2</sup>Bei 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.<sup>3</sup>Die 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.

<sup>4</sup>Für 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.<sup>5</sup>Für 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.<sup>6</sup>Abweichend 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.<sup>7</sup>Die 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.

(7) *weggefallen*

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

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 32 durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung des § 32

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 1997:** s. § 32 Anm. 2 und 82.

**Gesetzesentwicklung bis 2002:** s. § 32 Anm. J 01-1 und J 02-1.

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 32 Anm. J 03-1

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 werden die Wörter „nicht das 27. Lebensjahr“ und „vor Vollendung des 27. Lebensjahres“ durch die Wörter „nicht das 25. Lebensjahr“ und „vor Vollendung des 25. Lebensjahres“ ersetzt.

In Abs. 5 Satz 1 werden die Wörter „oder 27. Lebensjahr“ durch die Wörter „oder 25. Lebensjahr“ ersetzt. Die Verweisung in Abs. 5 Satz 3 wird neu gefasst und umfasst die Sätze 2–10 in Abs. 4 statt bisher die Sätze 2–7.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 32 Abs. 5 Satz 4 wird aufgehoben.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007

### StÄndG 2007:

► *Änderung der Altersgrenzen:* Die Herabsetzung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld erfolgt aus Vertrauensschutzgründen und zur Vermeidung einer Rückwirkung gleitend aufgrund der besonderen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 40 Sätze 4 und 5. Kinder, die im VZ 2006 das 24. Lebensjahr vollenden (= Geburtsjahr 1982), werden bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen bis zur Vollendung des 26. Lebensjahres stl. berücksichtigt. Kinder, die im VZ 2006 das 25. oder das 26. Lebensjahr vollenden (Geburtsjahrgänge 1980 und 1981) werden bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres stl. berücksichtigt. Die Übergangsregelung hat entsprechende Auswirkungen auf die Verlängerungszeiten nach § 32 Abs. 5 Satz 1 bei Ableistung von Wehr- oder Zivildienst oder Entwicklungshelferdienst, und zwar ggf. auch bei den Kindern, die im VZ 2006 bereits das 27. Lebensjahr vollendet haben. Bei behinderten Kindern wirkt sich die Absenkung der Altersgrenze für den Anspruch auf Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erstmals nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 bei solchen Kindern aus, die in VZ 2007 aufgrund einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande sind, sich selbst finanziell zu unterhalten. Weder die Behinderung selbst noch die Vollendung des 25. Lebensjahres müssen zeitlich in den VZ 2007 fallen. Kinder, die vor dem 1.1.2007 in der Zeit ab ihrem 25. Geburtstag und vor ihrem 27. Geburtstag eine Behinderung erlitten haben, deretwegen sie außerstande sind, sich selbst finanziell zu unterhalten, werden bei Vorliegen der weiteren materiell-rechtl. Voraussetzungen auch im VZ 2007 und in nachfolgenden VZ berücksichtigt. Dadurch ist sichergestellt, dass schon bisher berücksichtigte behinderte Kinder weiterhin begünstigt bleiben.

► *Änderung des Abs. 5 Satz 3:* Die klarstellende geänderte Fassung des Abs. 5 Satz 3 ist mangels einer besonderen Anwendungsvorschrift gem § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

**JStG 2007:** Die geänderte Fassung des Abs. 5 nach Aufhebung des Satzes 4 ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

## J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007

**Absenkung der Altersgrenzen:** Nach der Grundstruktur des § 32 besteht Anspruch auf Kindergeld und Kinderfreibeträge bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres (§ 32 Abs. 4 Satz 1). Eine Berücksichtigung bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres war nur unter den besonderen Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 möglich. Behinderte Kinder konnten bei einer

vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen Behinderung auch über das 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt werden.

► *Nach der Gesetzesbegründung* (vgl. BTDrucks. 16/1545, 8) trägt die Absenkung der Altersgrenze auf das 25. Lebensjahr der künftig veränderten Bildungsstruktur mit schneller zu erreichenden Schulabschlüssen Rechnung. Vornehmlich dürfte die Maßnahme allerdings zur Gegenfinanzierung des neuen Elterngeldgesetzes gedient haben.

► *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit*: Die Verfassungsmäßigkeit der neuen Altersbegrenzung zur Berücksichtigung volljähriger Kinder bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres ist zu bejahen. Der Gesetzgeber kann typisierend davon ausgehen, dass aufgrund der Reform der schulischen Ausbildung (Schuleintrittsalter mit spätestens 6 Jahren und Abitur nach 12 Jahren) die Berufsausbildung als Haupttatbestand einer Berücksichtigung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wegen verminderter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Stpfl. verkürzt wird und damit im Regelfall die Berufsausbildung bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres abgeschlossen ist, auch wenn einzelne Ausbildungsgänge über das 25. Lebensjahr hinausgehen. Die veränderte Bildungsstruktur als Rechtfertigung für die Absenkung der Altersgrenze greift zwar insbesondere für derzeit studierende Kinder, behinderte Kinder und die Berücksichtigungstatbestände nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c und d (fehlender Ausbildungsplatz bzw. freiwilliges soziales Jahr) nicht, gleichwohl dürfte die Neuregelung der Altersgrenze deshalb noch nicht verfassungswidrig sein, da die Absenkung der Altersgrenze auch als zulässiger gesetzgeberischer Anreiz für eine schnellere Berufsaufnahme gewertet werden darf. Auch längere Übergangsfristen dürften verfassungsrechtl. nicht zwingend geboten gewesen sein, da eine verfassungsrechtl. geschützte Rechtsposition auf Fortbestand der bisherigen Altersgrenze nicht bestand, zumal durch die an Stelle von Kindergeld/Kinderfreibetrag mögliche Anwendung des § 33a Abs. 1 dem subjektiven Nettoprinzip ausreichend Rechnung getragen wird. Die Beachtung des allgemeinen Vertrauensschutzprinzips und die Kontinuität in der stl. Kinder- und Familienförderung hätten allerdings großzügigere Übergangsregelungen erfordert. So wäre es insbes. geboten gewesen, auf in Ausbildung befindliche Kinder die bisherigen Altersgrenzen anzuwenden.

► *Keine weiteren Einschränkung für Berücksichtigung von Kindern*: Mit der Absenkung der Altersgrenze auf die Vollendung des 25. Lebensjahres sind keine weiteren materiell-rechtl. Änderungen für die Berücksichtigung von Kindern nach § 32 verbunden. So ergeben sich für Kinder unter 18 Jahren und arbeitssuchende Kinder zwischen 18 und 21 Jahren nach Abs. 4 Nr. 1 keine weiteren Einschränkungen. Die nicht veränderten Verlängerungstatbestände in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 führen – wie bisher – höchstens für die Dauer des Grundwehrdiensts zu einer Verlängerung der Kinderberücksichtigung über das 21. bzw. 25. Lebensjahr hinaus. Auch die weiteren Bedingungen für die Berücksichtigung behinderter Kinder sind nicht geändert worden. Schließlich sind die Einkünftegrenzen für Kinder ab 18 Jahren und Einkünfteberechnung (Grenzbetrag/Kürzungsmonat/Wechselmonat) unverändert geblieben.

► *Abzugsbetrag nach § 33a Abs. 1 als Auffangregelung*: Anstelle der nicht mehr zustehenden Ansprüche auf Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge nach § 32

Abs. 6 kommen für die Unterhaltsleistungen an Kinder Abzugsbeträge als agB nach § 33a Abs. 1 in Betracht, wenn sich das Kind über den Zeitpunkt der Vollendung des 25. Lebensjahres noch in Ausbildung befindet. Danach können die Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bis zu 7680 € im KJ vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die Anwendung des § 33a Abs. 1 kann dabei in bestimmten Fällen zu stl. günstigeren Ergebnissen führen als der Anspruch auf Kindergeld oder Kinderfreibetrag.

**Änderung der Verweisung in Abs. 5 Satz 3:** Nach der bisherigen Regelung verwies Satz 3 wegen der Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge bei Kindern, die wegen eines sog. Verlängerungstatbestands nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 (Verlängerung über das 21. bzw. 27. Lebensjahr hinaus wegen abgeleiteten Wehr- oder Zivildiensts oder Entwicklungshelfertätigkeit) Kindergeld bezogen, auf die Einkünfteberechnung nach Abs. 4 Sätze 2–7. Die Regelungen nach den Sätzen 8–10 über die zeitanteilige Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen, über Verzicht auf Einkünfte wie auch über die Umrechnung ausländ. Einkünfte waren in die Verweisungsregelung nicht aufgenommen worden. Dabei handelte es sich um ein redaktionelles Versehen. Die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge erfolgt bei allen Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, systemgerecht auf der einheitlichen Berechnungsgrundlage des Abs. 4 Sätze 2–10. Die Verweisung in Abs. 5 Satz 3 umfasst nunmehr klarstellend die Sätze 2–10 in Abs. 4 und stellt sicher, dass die Einkünfteberechnung in Fällen der sog. Verlängerungstatbestände unter den gleichen Bedingungen erfolgt wie bei allen anderen volljährigen Kindern.

**Streichung von Abs. 5 Satz 4:** Nach der bisherigen Regelung in Abs. 5 Satz 4 wurde der im Beitrittsgebiet nach Art. 3 des Einigungsvertrags (der ehemaligen DDR) geleistete Grundwehrdienst oder Zivildienst dem gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst gleichgestellt. Durch Zeitablauf ergeben sich schon seit längerer Zeit für diese einigungsbedingte Regelung keine Anwendungsfälle mehr. Die ersatzlose Streichung des Satz 4 dient daher der Rechtsbereinigung.

## § 32a

## Einkommensteuertarif

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652;  
BStBl. I 2006, 432)

(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuern-  
den Einkommen. <sup>2</sup>Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c je-  
weils 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:  
 **$0,45 \times x - 15 414$** .

<sup>3</sup>„y“ ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf ei-  
nen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>4</sup>„z“  
ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen  
vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>5</sup>„x“ ist  
das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen.  
<sup>6</sup>Der 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, 34, 34b und 34c das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für  
die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach Absatz 1  
ergibt (Splitting-Verfahren).

(6) <sup>1</sup>Das 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 Ka-  
lenderjahr
  - 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.

<sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn eine Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c wählen.

<sup>2</sup>Voraussetzung 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

**Inhaltsübersicht**

	Anm.	Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 32a durch das StÄndG 2007</b>		
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . .	J 06-1	
2. Grund und Bedeutung der Änderung . . . . .		J 06-2
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .		J 06-3

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 32a durch das StÄndG 2007**

**Schrifttum:** BROCKMANN/HÖRSTER, Überblick über das Steueränderungsgesetz 2007, NWB F. 3, 14107; CHRISTOFFEL, Neuregelungen durch das Steueränderungsgesetz 2007, INF 2006, 616; MELCHIOR, Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2007 und durch das Erste Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft, DStR 2006, 13101; MERKER, Aktuell verabschiedete Gesetze mit steuerlichen Inhalten im Überblick, SteuerStud. 2006, 447; MERKER, Aktuelle Steuerrechtsänderungen im Überblick, StWa. 2006, 227; o.V., Deutscher Steuerberaterverband: Alle Gewinneinkünfte werden von der „Reichensteuer“ ausgenommen, DB 2006, XIV; o.V., Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007, NWB-Aktuelles Nr. 22/2006; SCHIFFERS, Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften im VZ 2007, DStZ 2006, 755; SEITZ, Die sog. „Reichensteuer“ – eine Tarifierhöhung mit Tücken und Unzulänglichkeiten, Stbg. 2006, 527; TAUSCH/PLENKER, Steuerliche Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006, das Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse und das Steueränderungsgesetz 2007, DB 2006, 1512; WARNKE, Neue Steuerrechtsänderungen im Überblick, EStB 2006, 291; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191, 9211.

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 32a Anm. J 04-1.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Abs. 1 hebt den Spitzensteuersatz von bisher 42 % um 3 Prozentpunkte auf 45 %

E 2

*Apitz*



für private zu versteuernde Einkommen über 250 000 €/500 000 € (Ledige/zusammenveranlagte Ehegatten) an.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach Art. 10 des StÄndG 2007 trat das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft und findet nach § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2007 Anwendung. Beim StAbzug vom Arbeitslohn gilt die Anhebung des Spitzensteuersatzes nach § 52 Abs. 1 Satz 2 mit der Maßgabe, dass der neue Spitzensteuersatz erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31.12.2006 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2006 zufließen.

*Aufhebung des § 52 Abs. 41:* Für VZ ab 2005 war der geltende EStTarif bisher in § 52 Abs. 41 enthalten. Durch die Aufnahme des ab VZ 2007 geltenden Tarifs in § 32a Abs. 1 war die Regelung des § 52 Abs. 41 für das StÄndG 2007 ohne Bedeutung und konnte aufgehoben werden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 06-2

**Grund der Änderung:** § 32a Abs. 1 hebt den bisherigen Spitzensteuersatz von 42 % durch einen Zuschlag von 3 Prozentpunkten auf einen neuen Spitzensteuersatz von 45 % für private zVE über 250 000 € an. Damit soll ausweislich der Gesetzesmaterialien vor allem dem Umstand Rechnung getragen werden, dass starke Schultern mehr tragen können als schwache. Mit der Berufung auf das verfassungsrechtl. verankerte Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird gerechtfertigt, Spitzenverdienern einen signifikant höheren Beitrag zur Konsolidierung aufzuerlegen.

► *Korrespondenz mit Tarifentlastung nach § 32c:* Die Regelung ist im Zusammenhang mit der Tarifentlastung nach § 32c nF zu sehen. Durch die Tarifentlastung werden im Hinblick auf die für 2008 vorgesehene Reform der Unternehmensbesteuerung Gewinneinkünfte von der Tarifierhöhung bis zum 31.12.2007 ausgenommen. Sollte die Unternehmenssteuerreform nicht wie vorgesehen zum 1.1.2008 in Kraft treten, stellt der Gesetzgeber in Aussicht, durch ein geeignetes Gesetzgebungsverfahren die Verlängerung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften sicherzustellen (BTDrucks. 16/1545, 8). Durch die geplante Unternehmenssteuerreform soll eine Entlastung in anderer geeigneter Weise erfolgen.

► *Fiskalische Auswirkung:* Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Anhebung des Höchststeuersatzes im EStTarif auf 45 % für zVE über 250 000/500 000 € für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuernehreinnahmen von 1,3 Mrd. € (BTDrucks. 16/1545, 10).

► *Kritik:* Die Anhebung des Spitzensteuersatzes wird auch als „Reichensteuer“ bezeichnet. Ihre fiskalische Bedeutung dürfte letztlich marginal sein. Zum einen werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 (Gewinneinkünfte) von der Erhöhung des Steuersatzes um 3 Prozentpunkte ausgenommen. Zum anderen ist die Regelung durch den BT-FinAussch. in zwei wesentlichen Punkten ergänzt worden, nämlich dem Ausschluss der außerordentlichen Einkünfte aus dem Entlastungsbetrag und zum anderen durch eine Begrenzung des Anteils der Gewinneinkünfte auf höchstens 100 %. Die fiskalische Bedeutung auf Grund der Erhöhung des Steuersatzes für einen vol-

len (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten gibt der Gesetzgeber mit Steuermehreinnahmen von 1,3 Mrd. € (BTDrucks. 16/1545, 10) an. Allein auf Grund des Ausschlusses der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung-Arbeitsstätte von den WK/BA bei gleichzeitiger Gewährung einer Entfernungspauschale von 0,30 €/Entfernungskilometer ab dem 21. Entfernungskilometer rechnet der Gesetzgeber für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermehreinnahmen von 2,53 Mrd. € (BTDrucks. 16/1545, 9). Bei diesen Verhältnissen kann wohl nicht davon gesprochen werden, dass Spitzenverdienern ein signifikant höherer Beitrag zur Konsolidierung auferlegt wurde.

**Bedeutung der Änderung:** Die Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 45 % dient zur Unterstützung der notwendigen Bemühungen zur Konsolidierung des Haushalts. Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit) werden davon ausgenommen, da mit diesen Einkunftsarten ein unternehmerisches Risiko verbunden ist. Dazu wurde ein Entlastungsbetrag im Rahmen des § 32c eingeführt (s. § 32c Anm. J 06-7 ff.). Der Entlastungsbetrag ist nach § 52 Abs. 44 auf den VZ 2007 befristet.

**Beispiel:** Der ledige angestellte Geschäftsführer einer GmbH erzielt im VZ 2007 ein zvE von 600 000 €. Darin enthalten sind ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Lösung: Die 250 000 € übersteigenden Einkünfte betragen 600 000 € abzgl. 250 000 € = 350 000 €. Der Steuerzuschlag beträgt  $350\,000\text{ €} \times 3\% = 10\,500\text{ €}$ .

Die Bedeutung der Anhebung des Spitzensteuersatz auf 45 % beschränkt sich nicht nur auf die Auswirkung auf den Tarif, vielmehr ergeben sich Folgeauswirkungen auf den Progressionsvorbehalt (§ 32b) und das LStAbzugsverfahren (vgl. Anm. J 06-3).

► *Verfassungsrechtliche Bedenken:* Die Anhebung des Spitzensteuersatz von bisher 42 % um 3 Prozentpunkt auf 45 % für private zvE über 250 000 €/500 000 € (Ledige/zusammenveranlagte Ehegatten) belastet selektiv die Stpfl., die bereits bisher einen überproportionalen Beitrag zum Gesamtsteueraufkommen geleistet haben. Zu klären bleibt, ob diese Ungleichbehandlung dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht und somit verfassungsrechtl. bedenklich wäre (so Pressemitteilung des Deutschen Steuerberaterverbandes v. 8.5.2006, DB 2006, XIV).

► *Gestaltungsmöglichkeiten:* Da der auf 45 % angehobene Spitzensteuersatz zunächst einmal nur für den VZ 2007 Gültigkeit hat, war wieder verstärkt über Maßnahmen zur Verlagerung von Einkünften in das Jahr 2006 nachzudenken, falls Progressionsvorteile ausgeschöpft werden sollen. Auf Grund der Anhebung des Steuersatzes konnte ein Vorziehen von Einnahmen und ein Hinausschieben von Ausgaben im Bereich der Überschusseinkünfte sinnvoll sein. Dies unterlag einer individuellen Überprüfung unter Beachtung von Zinsaspekten. Die Verlagerung von Einkünften stellt sich auch mit Blick auf den VZ 2008 und die für diesen VZ vorgesehene Unternehmensteuerreform. Dabei ist aber die Unbeständigkeit und Unberechenbarkeit des Gesetzgebers zu beachten.

**3. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

J 06-3

**Verhältnis zu § 32c Abs. 1:** Sind in den zvE Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1-3 (Gewinneinkünfte) enthalten, ist von der tariflichen ESt. nach § 32a ein Entlastungsbetrag für den Anteil dieser Einkünfte am zvE abzuziehen. Dieser Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte und beträgt höchstens 100 % der Einkünfte.

**Verhältnis zu § 32b:** Der besondere Steuersatz nach § 32b für den Anteil des zvE, der auf die Gewinneinkünfte entfällt, ist nicht nach dem Höchststeuersatz gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5, sondern nach dem bisherigen Höchststeuersatz gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 zu berechnen.

**Verhältnis zu § 34c:** Dessen Abs. 1 Satz 2 wurde der Anhebung des Spitzensteuersatzes angepasst. Dadurch wurde eine vom Entlastungsbetrag (§ 32c) nicht bezweckte Günstigerstellung bei der Anrechnung ausländ. Einkünfte vermieden.

**Verhältnis zu § 39b Abs. 2:** Die Regelungen zur Berechnung der LSt. im LStAbzugsverfahren wurden dem neuen Tarif angepasst. Da die ab VZ 2007 geltende Regelung in § 39b Abs. 2 übernommen wurde, wurde § 52 Abs. 52 aufgehoben (BTDrucks. 16/1545, 18).



## § 32b

**Progressionsvorbehalt**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(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, 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 Verdienstausfall 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) Verdienstausfallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz,
- i) Vorruhestandsgeld nach der Verordnung über die Gewährung von Vorruhestandsgeld 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 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) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>**Bei 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 nichtselb-**

ständiger Arbeit abziehbaren Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) übersteigen.

<sup>2</sup>Ist 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:  $0,42 \times x - 7 914$ .“

<sup>3</sup>Für die Bemessung des Anteils im Sinne des Satzes 2 gilt § 32c Abs. 1 Satz 2 und 3 entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 haben bei Einstellung der Leistung oder spätestens am Ende des jeweiligen Kalenderjahres dem Empfänger die Dauer des Leistungszeitraums sowie Art und Höhe der während des Kalenderjahres gezahlten Leistungen mit Ausnahme des Insolvenzgeldes zu bescheinigen. <sup>2</sup>In der Bescheinigung ist der Empfänger auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen.

(4) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Der Arbeitnehmer ist entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung des Insolvenzgeldes und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. <sup>3</sup>In den Fällen des § 188 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

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

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 32b durch das BEEG und das JStG 2007</b>		3. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 Nr. 2	J 06-3
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 06-1	4. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 Nr. 3	J 06-4
2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 Nr. 1	J 06-2	5. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 1 Nr. 4	J 06-5
		6. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 1 Nr. 5	J 06-6

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>7. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und der Einfügung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 . . . . . J 06-7</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>8. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 2 Sätze 2 und 3 . . . . . J 06-8</p>
--	--	--

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 32b durch das BEEG und das JStG 2007**

**Schrifttum:** GROTHERR, Außensteuerrechtliche Bezüge im Jahressteuergesetz 2007, RIW 2006, 898; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB (2006), F. 3 Gr. 3, 1445.

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

**Gesetzesentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 32b Anm. 2.
- ▶ *BEEG v. 5.12.2006* (BGBl. I 2006, 2748; BStBl. I 2007, 3): In Abs. 1 Nr. 1 wird Buchst. j. angefügt, um der stfreien Leistung des Elterngelds nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz Rechnung zu tragen.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Nr. 2 wird nach dem Semikolon der 2. Halbsatz angefügt. Damit werden ausländ. Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (nicht DBA) ohne Progressionsvorbehalt stfrei sind, in den Fällen der zeitweisen unbeschränkten StPflcht aus der Anwendung des Progressionsvorbehalts ausgenommen. Abs. 1 Nr. 3 wird durch Abs. 1 Nr. 3–5 ersetzt: Inhaltlich wird damit zum einen für die ausländ. Einkünfte, die nach einem DBA stfrei sind, die Einschränkung „unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer“ aufgegeben (Nr. 3), zum anderen für die ausländ. Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind, diese Einschränkung beibehalten (Nr. 4; Parallelregelung zu Abs. 1 Nr. 2), und schließlich für ausländ. Einkünfte, die bei der fiktiven unbeschränkten StPflcht (§ 1 Abs. 3 und § 1 Abs. 1a) und bei beantragter EStVeranlagung eines beschränkt stpfl. EU-/EWR-ArbN (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2) in Betracht kommen, eine entsprechende Regelung zu Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 4 aufgenommen; zudem wird für diese Fälle der Progressionsvorbehalt auf inländ. Einkünfte erstreckt, die dem StAbzug unterliegen (Nr. 5). In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wird mit Satz 2 eine Regelung zur Berücksichtigung des ArbN-Pauschbetrags und von WK bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingefügt. Außerdem werden in Abs. 2 die Sätze 2 und 3 angefügt, die der Erhöhung des EStSatzes für ein zu versteuerndes Einkommen über 250 000 € und der Ausnahme von Gewinneinkünften durch den Entlastungsbetrag in § 32c Rechnung tragen.



**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen des Abs. 1 und des Abs. 2 gelten erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007).

## 2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 Nr. 1

J 06-2

Abs. 1 Nr. 1 bestimmt die Anwendung eines besonderen Steuersatzes (der nach Abs. 2 zu ermitteln ist) auf das zu versteuernde Einkommen, wenn der Stpfl. bestimmte dort abschließend aufgezählte (nach § 3 stbefreite) soziale Einkommens-/Lohnersatzleistungen bezogen hat. Das zum 1.1.2007 eingeführte Elterngeld nach dem BEEG ist stfrei nach § 3 Nr. 67. Folglich wird auch das Elterngeld dem Progressionsvorbehalt unterworfen, denn anders als das Erziehungsgeld ist das Elterngeld eine stfreie Sozialleistung, die den Charakter eines Lohn- oder Einkommensersatzes hat. Zu Einzelheiten dieser Leistung s. § 3 Nr. 67 Anm. 2.

## 3. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 Nr. 2

J 06-3

**Grund der Änderung:** Abs. 1 Nr. 2 erfasst die Fälle der zeitweisen unbeschränkten StPflcht, und zwar bei Wechsel der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht und umgekehrt (§ 2 Abs. 7 Satz 3) sowie bei unbeschränkter StPflcht für einen Teil des VZ, während für den anderen Teil des VZ überhaupt keine inländ. StPflcht (auch keine beschränkte StPflcht) besteht. Sämtliche ausländ. Einkünfte, die im VZ nicht der deutschen ESt. unterlegen haben, werden dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Nach der Rspr. des BFH (v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549) gilt der Progressionsvorbehalt für die Einkünfte, die während der Zeit der nicht-unbeschränkten StPflcht erzielt werden, auch dann, wenn das DBA dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht mit Progressionsvorbehalt nicht zuweist. Entscheidend ist nach Auffassung des BFH allein, ob das jeweils einschlägige DBA die Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat verbietet. Ein solches Verbot enthalten die DBA regelmäßig nicht. Diese – im Hinblick auf den Vorbehalt des Gesetzes – umstrittene BFH-Rspr. (vgl. SABATSCHEUS, IStR 2002, 623; ACHTER, IStR 2003, 203; LIEBER, IWB F. 3a Gr. 1, 1023; VOGEL, IStR 2003, 419 mit Replik WASSERMEYER, IStR 2003, 421; PULS, DStZ 2003, 755) sieht der Gesetzgeber für die nach DBA stbefreiten Einkünfte als gerechtfertigt an, nicht aber für die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen von der inländ. Besteuerung freigestellten Einkünfte. Für diese Einkünfte muss der Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der ESt. im Übereinkommen selbst angeordnet bzw. gestattet sein; nur dann werden sie auch nach nationalem Recht in den Progressionsvorbehalt einbezogen.

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung hat nur Bedeutung für die Fälle der zeitweisen unbeschränkten StPflcht, in denen ein sonstiges zwischenstaatliches Übereinkommen zur Anwendung kommt. Zu den zwischenstaatlichen Übereinkommen s. § 32b Anm. 86 sowie die Zusammenstellung in BMF v. 18.4.2001, BStBl. I 2001, 286. Es handelt sich vorwiegend um solche Übereinkommen, die die Bezüge von Bediensteten/Personal internationaler Organisationen (zB Diplomaten, Konsularbeamte) im Tätigkeitsstaat stfrei stellen (zB Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen

v. 18.4.1961, BGBl. II 1964, 957). Enthält das Übereinkommen keinen Progressionsvorbehalt für die Einbeziehung der stbefreiten Einkünfte in die Ermittlung des Steuersatzes, dürfen diese nach der neu eingefügten Ausnahmeregelung nicht berücksichtigt werden. In den DBA-Fällen ergibt sich keine Änderung. Hier unterlagen auch schon bisher die außerhalb der unbeschränkten StPflcht im Kj. erzielten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt, sofern sie nicht im Rahmen der beschränkten StPflcht erfasst wurden.

#### J 06-4 4. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 Nr. 3

**Grund der Änderung:** Die Änderung ist zum einen redaktioneller Art. In Nr. 3 werden nur noch die nach DBA stbefreiten Einkünfte geregelt (bisher Var. 1). Die Regelung zu den Einkünften aus den beiden anderen Fallgruppen findet sich nun in den Nr. 4 und 5 (bisher Var. 2 und 3). Zum anderen wird mit der Streichung der Wörter „unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer“ auf die Rechtsprechungsänderung aus dem Jahr 2001 Bezug genommen. Nach Auffassung des BFH (v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549) ist die Regelung in Abs. 1 Nr. 3 aF, dass das jeweilige DBA einen Progressionsvorbehalt gestatten müsse, überflüssig. Die Regelung sei so zu interpretieren, dass das DBA die Berücksichtigung von stfreien Einkünften im Wege des Progressionsvorbehalts nicht explizit verbieten dürfe. In diesem Fall ergibt sich aber die Rechtsgrundlage für die Nichtanwendung des Progressionsvorbehalts bereits aus dem DBA selbst. In den anderen Fällen, in denen der abkommensrechtl. Methodenartikel den Progressionsvorbehalt nur für den Ansässigkeitsstaat gestattet (vgl. Art. 23 A Abs. 3/Art. 23 B Abs. 2 OECD-MA), nicht aber für den Quellenstaat, ist einer solchen Regelung keine konstitutive Wirkung beizumessen. Der Gesetzgeber hat somit lediglich eine Norm auf ihren Regelungsgehalt zurückgeführt (zur Kritik an der Gesetzesauslegung des BFH s. die Nachweise in Anm. J 06-3).

**Bedeutung der Änderung:** Nach der zitierten BFH-Rspr. findet der Progressionsvorbehalt auch für Deutschland als Quellenstaat Anwendung, und zwar unabhängig davon, dass der bisherige Wortlaut von Abs. 1 Nr. 3 auf die abkommensrechtl. StFreistellung für den Ansässigkeitsstaat Bezug nimmt. Damit wurden die Fälle der Doppelansässigkeit (dh. Personen, die unbeschränkt stpfl. sind, jedoch nach dem DBA im anderen Vertragsstaat als ansässig gelten; vgl. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) auch schon bisher erfasst (so auch die FinVerw., vgl. OFD Nürnberg v. 26.8.2002, DStR 2002, 1905; OFD Berlin v. 15.1.2003, DStR 2003, 509); denn ein ausdrückliches Verbot des Progressionsvorbehalts für den Fall der abkommensrechtl. Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat enthalten die DBA idR nicht (vgl. FG Düss. v. 31.1.2006, EFG 2006, 970; nrkr., Rev. Az. BFH I R 17/06). Gleiches gilt für die Fälle, in denen sich die StFreiheit im Ansässigkeitsstaat Deutschland bereits aus der Verteilungsnorm (vgl. Art. 6–20 OECD-MA) und nicht dem Methodenartikel ergibt (vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; GROTHERR, IWB [2006], F. 3 Gr. 3, 1445 [1446 f.]). Insofern hat die Rechtsänderung keine praktische Bedeutung (zur Anwendung der geänderten Rspr. durch die FinVerw. s. § 32b Anm. 88 – im Hinblick auf Vertrauensschutz erst ab dem VZ 2002).

**5. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 1 Nr. 4**

J 06-5

**Grund der Änderung:** Die Regelung zur Einbeziehung von Einkünften in den Progressionsvorbehalt, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind (bisher Nr. 3 Var. 2), wurde aus Nr. 3 herausgenommen. Die Separierung soll gewährleisten, dass diese Einkünfte anders als die Einkünfte, die aufgrund eines DBA stfrei sind, nur dann vom Progressionsvorbehalt erfasst werden, wenn das jeweilige Übereinkommen den Progressionsvorbehalt ausdrücklich zulässt. Die Rspr. des BFH (s. dazu Anm. J 06-4) soll in diesen Fällen nicht gelten. Ausweislich der Gesetzesbegründung (DTDrucks. 16/2712, 53) handelt es sich bei den sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen vor allem um Privilegienprotokolle und Sitzstaatenabkommen von internationalen Organisationen oder Übereinkommen über diplomatische oder konsularische Beziehungen. Es sei international nicht üblich, in diesen Fällen ein ausdrückliches Verbot der Einbeziehung bei der Berechnung der ESt. in das Abkommen aufzunehmen. Vielmehr gehe der andere Vertragsstaat davon aus, dass ein Progressionsvorbehalt dann nicht zur Anwendung kommt, wenn ein solcher im Abkommen nicht vereinbart ist.

**Bedeutung der Änderung:** Enthält das zwischenstaatliche Übereinkommen (s. dazu § 32b Anm. 86 sowie die Zusammenstellung in BMF v. 18.4.2001, BStBl. I 2001, 286) keinen Progressionsvorbehalt für die Einbeziehung der stbefreiten Einkünfte in die Ermittlung des Steuersatzes, sollen diese – entgegen der Rspr. des BFH zu den DBA (s. dazu J 06-3) – nicht im Wege eines innerstaatlichen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden können. Die Rechtsänderung gilt allerdings erst mit Wirkung ab dem VZ 2007. Wie die nach einem zwischenstaatlichen Übereinkommen stfreien Einkünfte, für die das Übereinkommen keinen Progressionsvorbehalt vorsieht, bis einschließlich VZ 2006 zu beurteilen sind, ist offen. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll es sich wohl um eine klarstellende Änderung handeln. Zur bisherigen Handhabung durch die FinVerw. vgl. § 32b Anm. 88a.

**6. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 1 Nr. 5**

J 06-6

**Grund der Änderung:** Die bisher in Nr. 3 enthaltene Fallgruppe der fiktiven unbeschränkten StPflcht und der Antragsveranlagung eines beschränkt stpfl. EU-/EWR-ArbN (bisher Var. 3) wird nun eigenständig in Nr. 5 erfasst. Die redaktionelle Separierung soll der Übersichtlichkeit dienen. Zur Anwendung von § 1 Abs. 3, § 1a sowie § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 s. § 32b Anm. 90, zu den nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften s. § 32b Anm. 92 sowie zum Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts s. § 32b Anm. 94. Die sachliche Unterscheidung der Nr. 3 und Nr. 4 zwischen Einkünften, die nach einem DBA stfrei sind (grds. Progressionsvorbehalt; vgl. J 06-4), und Einkünften, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind (grds. kein Progressionsvorbehalt; vgl. J 06-5), wurde für die in Nr. 5 geregelte Fallgruppe nachvollzogen. Zudem wurde das Tatbestandsmerkmal „weil sie nicht der deutschen ESt. unterliegen“ ergänzt um den Zusatz „oder einem Steuerabzug unterliegen“; diese Einkünfte werden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkom-

mens nicht berücksichtigt. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese klarstellende Ergänzung aufgrund der Regelung des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 6 nicht zu einer materiell-rechtl. Änderung führen (BTDrucks. 16/2712, 53).

**Bedeutung der Änderung:** Auch in den Fällen der Nr. 5 (§ 1 Abs. 3, § 1a und § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2) werden Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen stfrei sind, nicht dem Progressionsvorbehalt unterworfen, wenn dieser nicht ausdrücklich in dem Abkommen vereinbart wurde (zu den sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen vgl. J 06-5); dies gilt nicht für nach DBA stbefreite Einkünfte (s. dazu J 06-4).

► *Einkünfte, die einem Steuerabzug unterliegen:* Beschränkt stpfl. ArbN, die EU- oder EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Hoheitsgebiet dieser Staaten sind, haben nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 auf Antrag Anspruch auf Einzelveranlagung für Einkünfte, die dem StAbzug vom Arbeitslohn unterliegen, auch wenn sie nur einen Teil ihrer gesamten Einkünfte im Inland erzielen (s. dazu im Einzelnen § 50 Anm. 360 ff.). Allerdings wird die Abgeltungswirkung nicht aufgehoben für Einkünfte, die dem StAbzug vom Kapitalertrag oder nach § 50a unterliegen. Diese werden nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt (vgl. § 32b Anm. 92; § 50 Anm. 384; zur Kritik hieran s. § 50 Anm. 364, § 32b Anm. 92; für Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung aus EG-rechtl. Gründen FG Berlin v. 25.8.2003, IStR 2003, 740, nrkr., Rev. Az. BFH I R 87/03). Demnach hat die Ergänzung keine materiell-rechtl. Auswirkungen, sofern Fälle des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 betroffen sind, allerdings wohl in Fällen der fiktiven unbeschränkten StPflcht (§ 1 Abs. 3 und § 1a). Für diese Fallgruppen wird der Progressionsvorbehalt auf diejenigen Einkünfte ausgedehnt, die im Inland nur einem StAbzug unterliegen (vgl. GROTHERR, IWB [2006], F. 3 Gr. 3, 1445 [1448 f.]).

#### J 06-7 7. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und der Einfügung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2

**Grund der Änderung:** Abs. 2 betrifft die Ermittlung des auf das zVE anzuwendenden „besonderen Steuersatzes“, wobei zwischen den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) und den Fällen des Abs. 1 Nr. 2 und 3 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) unterschieden wird. Infolge der Einfügung von Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 wurde die Einleitung in Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 redaktionell angepasst. Die Einfügung von Satz 2 in Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 trägt der Rspr. des BFH (Urt. v. 17.12.2003 – I R 75/03, BStBl. II 2005, 96) Rechnung. Danach sind bei der Ermittlung des für den Progressionsvorbehalt zu berechnenden besonderen EStSatzes die nach einem DBA stfreien ausländ. Einkünfte auch dann um die tatsächlich angefallenen WK zu kürzen, wenn bei der Ermittlung des im Inland zu versteuernden Einkommens der ArbN-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a gewährt wurde. Der BFH räumte ein, dass der Stpfl. mit in- und ausländ. Einkünften damit im Ergebnis besser gestellt ist als ein Stpfl. mit ausschließlich inländ. Einkünften. Dieser Effekt ist auf die vereinfachte Berechnung des besonderen EStSatzes zurückzuführen (keine sog. Schattenveranlagung; s. auch H 32b EStH 2005

„Ausländische Einkünfte“; § 32b Anm. 111). Durch die Änderung soll bewirkt werden, dass bei der Ermittlung des besonderen StSatzes nur noch die WK zum Ansatz kommen, die insgesamt (Summe der WK betreffend inländ. und ausländ. Arbeitslohn) einen bei der Ermittlung der inländ. Einkünfte bereits berücksichtigten ArbN-Pauschbetrag übersteigen. Auch der ArbN-Pauschbetrag kann nur noch berücksichtigt werden, soweit er nicht bereits bei der Ermittlung der stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen worden ist.

**Bedeutung der Änderung:** Es kommt in Zukunft nicht mehr zur doppelten Berücksichtigung des ArbN-Pauschbetrags iSd. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, und zwar zum einen bei der Ermittlung der stpfl. Einkünfte iSd. § 19, und zum anderen bei der Ermittlung der stfreien ausländ. Einkünfte. Nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a wird der ArbN-Pauschbetrag bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nur berücksichtigt, soweit er nicht bereits bei der Ermittlung der stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen worden ist; er ist insoweit „verbraucht“. Ist der ArbN-Pauschbetrag bereits bei den stpfl. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen worden, können WK im Zusammenhang mit den stfreien Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nur noch insoweit abgezogen werden, als die gesamten WK den ArbN-Pauschbetrag übersteigen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b).

**Beispiel:** Der unbeschränkt Stpfl. A erzielt im VZ 2007 stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 iHv. 30000 €. Die tatsächlichen WK betragen 500 € und liegen unter dem ArbN-Pauschbetrag von 920 €. Zudem erzielt A im Rahmen einer Entsendung ausländ. Arbeitseinkünfte iHv. 10000 €, die nach dem DBA im Inland stfrei gestellt werden. Im Zusammenhang mit diesen ausländ. Einkünften werden WK iHv. 2100 € nachgewiesen. Diese werden bei der Ermittlung des Steuersatzes nur insoweit berücksichtigt, als die gesamten WK (2100 € + 500 € = 2600 €) den ArbN-Pauschbetrag von 920 € übersteigen, also iHv. 1680 €.

Die Gesetzesänderung entspricht der bereits vorher von der FinVerw. vertretenen Auffassung (s. dazu § 32b Anm. 111); diese entbehrte allerdings bislang einer gesetzlichen Grundlage.

## 8. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 2 Sätze 2 und 3 J 06-8

**Grund der Einfügung:** Durch den Entlastungsbetrag gem. § 32c werden Gewinneinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit von der Erhöhung des EStSatzes für Spitzenverdiener (s. dazu § 32a Anm. J 06-2) ausgenommen. § 32c stellt aber lediglich darauf ab, ob das zu versteuernde Einkommen den Betrag von 250000 € übersteigt, nicht aber auf den tatsächlich anzuwendenden StSatz. Die Neuregelung soll vermeiden, dass es bei Anwendung des Progressionsvorbehalts zu Verwerfungen kommt (so die Gesetzesbegründung; vgl. BTDrucks. 16/3368, 10); siehe auch § 32c Anm. J 06-4.

**Bedeutung der Einfügung:** Mit der Neuregelung wird sichergestellt, dass der Entlastungsbetrag nach § 32c auch dann zur Anwendung kommt, wenn Gewinneinkünfte infolge von positiven stfreien Einkünften dem Spitzensteuersatz unterworfen werden, obwohl das zvE unter 250000 € liegt. Zu diesem Zweck regeln Sätze 2 und 3, dass der besondere StSatz für den Anteil des zvE, der auf die Gewinneinkünfte entfällt, nicht nach dem Höchst-

steuersatz iSd. § 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bemessen, sondern nach dem bisherigen Höchststeuersatz iSd. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 ermittelt wird. Zudem wird durch § 32a Abs. 4 gewährleistet, dass der Entlastungsbetrag nach § 32c dann nicht gewährt wird, wenn der anzuwendende StSatz infolge von negativen stfreien Einkünften unterhalb des Spitzensteuersatzes liegt (s. dazu im Einzelnen § 32c Anm. J 06-8).

## § 32c

## Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften

idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

- (1) <sup>1</sup>Sind in dem zu versteuernden Einkommen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (Gewinneinkünfte) enthalten, ist von der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a ein Entlastungsbetrag für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen abzuziehen. <sup>2</sup>Dieser Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte. <sup>3</sup>Er beträgt höchstens 100 Prozent. <sup>4</sup>Einkünfte, die nach den §§ 34, 34b ermäßigt besteuert werden, gelten nicht als Gewinneinkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2.
- (2) <sup>1</sup>Zur Ermittlung des Entlastungsbetrags im Sinne des Absatzes 1 wird der nach Absatz 1 Satz 2 ermittelte Anteilssatz auf den Teil des zu versteuernden Einkommens angewandt, der 250 000 Euro übersteigt. <sup>2</sup>Der Entlastungsbetrag beträgt 3 Prozent dieses Betrags. <sup>3</sup>Der Entlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag aufzurunden.
- (3) <sup>1</sup>Bei Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt der Entlastungsbetrag das Zweifache des Entlastungsbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 und 2 ergibt. <sup>2</sup>Die Ehegatten sind bei der Verhältnisrechnung nach Absatz 1 Satz 2 gemeinsam als Steuerpflichtiger zu behandeln. <sup>3</sup>Satz 1 gilt entsprechend bei Steuerpflichtigen, deren Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn der Steuersatz nach § 32b zu ermitteln ist.

## § 52

## Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

- (1) <sup>1</sup>Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 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.

...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, Köln  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu der Einführung des § 32c durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . J 06-1</p> <p>2. Grund der Änderung. . . . . J 06-2</p> <p>3. Bedeutung der Änderung</p> <p>    a) Steuersystematische und wirtschaftliche Bedeutung . . . . . J 06-3</p> <p>    b) Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . . J 06-4</p> <p>    c) Verfassungsmäßigkeit der Regelung . . . . . J 06-5</p> <p>    d) Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht . . . J 06-6</p> <p><b>Erläuterungen zu Abs. 1</b></p> <p>1. Ermittlung des Anteils der Gewinneinkünfte am zu versteuernden Einkommen (Abs. 1 Satz 1)</p>	<p>a) Gewinneinkünfte . . . . . J 06-7</p> <p>b) Enthaltensein der Gewinneinkünfte im zu versteuernden Einkommen . . . . . J 06-8</p> <p>c) Rechtsfolge: Abzug des Entlastungsbetrags von der tariflichen Einkommensteuer . . . . . J 06-9</p> <p>2. Ermittlung des Anteilsatzes (Abs. 1 Satz 2) . . . . . J 06-10</p> <p>3. Begrenzung des Anteilsatzes (Abs. 1 Satz 3) . . . . . J 06-11</p> <p>4. Ausnahme von tarifbegünstigten Gewinneinkünften (Abs. 1 Satz 4) . . . . . J 06-12</p> <p><b>Erläuterungen zu Abs. 2 . . . J 06-13</b></p> <p><b>Erläuterungen zu Abs. 3 . . . J 06-14</b></p> <p><b>Erläuterungen zu Abs. 4 . . . J 06-15</b></p>

**Allgemeine Erläuterungen zu der Einführung des § 32c durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007**

**Schrifttum:** HECHTNER/HUNDSDOERFER, Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume, BB 2006, 2123; LEVEDAG, Die einjährige Tarifbegrenzung in § 32c EStG für den VZ 2007, GmbHR 2007, R 55; SEITZ, Die sog. „Reichensteuer“ - eine Tarifierhöhung mit Tücken und Unzulänglichkeiten; SCHIFFERS, Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften im VZ 2007, DSzZ 2007, 755.

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung des § 32c aF bis 1996:* s. § 32c Anm. 2.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): § 32c Abs. 1–3 wurden in das EStG eingefügt.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 4 wurde angefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach Art. 10 Satz 2 trat das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 mit der Einfügung des § 32c Abs. 1–3 am 1.1.2007 in Kraft. Zugleich wurde § 52 Abs. 1 Satz 1 dahingehend geändert, dass das EStG idF des StÄndG 2007 Wirkung erstmals für den VZ



2007 entfaltet. Das JStG 2007 v. 13.12.2006 trat hinsichtlich § 32c Abs. 4 nach seinem Art. 20 Abs. 6 am 1.1.2007 in Kraft, so dass Abs. 4 nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF StÄndG 2007 als der zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des Änderungsgesetzes maßgeblichen Fassung erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden ist. Hinsichtlich § 52 Abs. 44 trat das JStG 2007 als Änderungsgesetz nach Art. 1 Nr. 43 Buchst. n und Art. 20 Abs. 6 am 1.1.2007 in Kraft und ist nach der in diesem Zeitpunkt anwendbaren Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 ebenfalls erstmals für den VZ 2007 anzuwenden. § 32c entfaltet damit ausschließlich Wirkung für kalenderjahr-gleiche Wj., die zum 31.12.2007 enden, und im VZ 2007 endende abwei-chende Wj..

## 2. Grund der Änderung

J 06-2

§ 32c ist als Reaktion auf die Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42 % auf 45 % (für die sog. obere Proportionalzone) in § 32a Abs. 1 Nr. 5 für ein zvE oberhalb von 250 000 € (für Ledige) und 500 000 € (für zusammenver-anlagte Ehegatten) – sog. „Reichensteuer“ – in das Gesetz aufgenommen worden. Um das bis Ende des VZ 2006 für „Gewinneinkünfte“ iSd. Abs. 1 herrschende Belastungsniveau zu erhalten, ist flankierend die Tarifkappungsregel in § 32c zur Entlastung der Gewinneinkünfte eingeführt worden. Eine flankierende Regelung ist in § 32b Abs. 2 Satz 3 für stfreie Gewinnein-künfte enthalten, damit diese nicht im Wege des Progressionsvorbehalts den besonderen Steuersatz für die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Gewinneinkünfte erhöhen. Die Ausnahme der Gewinneinkünfte aus der Erhöhung des Spitzensteuersatzes geschieht vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem VZ 2008 eine stl. Entlastung für Per-sonenunternehmen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 an-strebt und eine einjährige höhere Besteuerung der Gewinneinkünfte vermei-den wollte (vgl. BTDrucks. 16/1545, 15).

## 3. Bedeutung der Änderung

### a) Steuersystematische und wirtschaftliche Bedeutung

J 06-3

**Steuersystematische Bedeutung:** § 32c ist zwar in Form eines Entlas-tungsbetrags ausgestaltet, der von der tariflichen ESt. gem. § 32a abzuzie-hen ist, um die festzusetzende ESt. zu ermitteln (§ 2 Abs. 6 Satz 1). Die Re-gelung ist jedoch systematisch als Tarifkappungsvorschrift ausgestaltet. Sie ist im Abschnitt „IV. Tarif“ aufgenommen und mit der Überschrift „Tarif-begrenzung bei Gewinneinkünften“ versehen worden (glA SCHIFFERS, DStZ 2006 755 [756]). Abermals führt der Gesetzgeber damit – nach Auslaufen der früheren Tarifbegünstigung für gewerbliche Einkünfte in § 32c aF (VZ 1994–2000) – einen Sondersteuersatz für bestimmte Einkunftsarten und Einkunftsteile ein.

**Scheduläre Besteuerung bestimmter Einkünfte:** Die Regelung ist als Element einer schedulären Besteuerung unter Aushöhlung des Systemprin-zips der synthetischen ESt. zu sehen. Es wird nicht nur – wie noch in § 32c aF – eine bestimmte Einkunftsart (die gewerblichen Einkünfte) im Verhält-nis zu den übrigen Einkunftsarten ungleich besteuert. Die Neuregelung führt zu einer tariflichen Ungleichbehandlung sowohl der Gewinneinkünfte

nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 zu den Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 4–6, als auch bestimmter Einkunftsteile innerhalb der begünstigten Gewinneinkünfte, da Abs. 1 Satz 2 die nach §§ 34, 34a begünstigten Betriebsaufgabegewinne sowie Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Mitunternehmeranteilen innerhalb der Gewinneinkünfte von der Begünstigung ausnimmt. Dies führt in der praktischen Rechtsanwendung zu Nebenrechnungen, um die zur Ermittlung des Anteilssatzes nach Abs. 1 und 2 heranzuziehenden begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte ermitteln zu können.

**Auswirkung auf die Zuschlagsteuern:** Die Minderung der tariflichen ESt. durch den Entlastungsbetrag bewirkt eine Verminderung der Bemessungsgrundlage für die KiSt. (§ 51a Abs. 1) und des SolZ (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG).

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die begünstigten Gewinneinkünfte haben eine steuersatzerhöhende Wirkung für die Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, indem die Gewinneinkünfte bei der Bemessung des Steuersatzes einbezogen werden und erst nachträglich eine Entlastung stattfindet. Die Entlastung wirkt zudem nur für die Gewinneinkünfte, die im zu versteuernden Einkommen oberhalb des Grenzbetrags enthalten sind (vgl. SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [755]; SEITZ, Stbg. 2006, 527 [528]). Die Belastung der Überschusseinkünfte wird im VZ 2007 absolut 47,475 %, die der sonstigen Gewinneinkünfte 44,310 % und der gewerblichen Einkünfte (§ 15) unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung aus § 35 = 46,239 % betragen. Dies bedeutet unter Einbeziehung der KiSt. eine Mehrbelastung von 3,179 % (= 8 % KiSt.) bzw. 3,182 % (= 9 % KiSt.) für die Überschusseinkünfte der Proportionalzone oberhalb von 250 000 €. Umgekehrt gilt: Je höher die Überschusseinkünfte sind, desto geringer ist im Anwendungsbereich der Reichensteuer der Grenzsatz für die Gewinneinkünfte (HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2006, 2123 [2125]).

**Verfahrensrechtliche Auswirkung:** UE sind die begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte iSd. Abs. 1 mangels einer Rechtsgrundlage nicht einheitlich und gesondert festzustellen (aA SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [756] mit Hinweis auf die Rechtslage zu § 32c aF).

**Persönlicher Anwendungsbereich:** § 32c gilt nur für unbeschränkt Stpfl. Keine Anwendung findet die Regelung uE auf beschränkt Stpfl. Zwar schließt § 50 Abs. 1 die Anwendung des § 32c nicht aus. Nach § 50 Abs. 3 Satz 1 bemisst sich aber die ESt. von beschränkt Stpfl. nach § 32a Abs. 1 und beträgt einheitlich 25 % des Einkommens. Durch die abschließende Bezugnahme des § 50 Abs. 3 Satz 1 auf § 32a Abs. 1 ist ein Abzug des Entlastungsbetrags nach § 32c nicht mehr möglich, da § 32c in § 32a Abs. 1 keine Erwähnung findet und § 2 Abs. 6 Satz 1 ausdrücklich festlegt, dass der Entlastungsbetrag gem. § 32c von der nach § 32a ermittelten tariflichen ESt. abzuziehen ist.

**Sachlicher Anwendungsbereich:** § 32c bewirkt eine Tarifentlastung für die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, die im Bereich der oberen Proportionalzone nach § 32a Abs. 1 Nr. 5 liegen.

**b) Verhältnis zu anderen Vorschriften**

J 06-4

**Verhältnis zu § 35:** Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 und Abs. 2 tritt die Tarifbegünstigung neben die StErmäßigung aus § 35.

► *Vorrangiger Abzug vor § 35:* Der Entlastungsbetrag nach Abs. 1 wird nach § 2 Abs. 6 Satz 1 vorrangig vor dem StErmäßigungsbetrag gem. § 35 von der tariflichen ESt. abgezogen.

► *Auswirkung auf die Ermittlung des Steuerermäßigungsbetrags in § 35:* Die Tarifiermäßigung in § 35 nimmt uE keinen Einfluss auf die Berechnung des StErmäßigungsbetrags in § 35 Abs. 1 und 2, da bei Berechnung des Anteilssatzes in § 35 Abs. 1 und 2 die nicht um den Entlastungsbetrag aus § 32c gekürzte tarifliche ESt. gemäß § 32a heranzuziehen ist.

► *Keine Übereinstimmung der Gewinneinkünfte mit den gewerblichen Einkünften iSd. § 35 Abs. 1:* Die Gewinneinkünfte gem. § 32c Abs. 1 sind im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2) eigenständig zu ermitteln und mit den „gewerblichen Einkünften“ in § 35 Abs. 1 nicht identisch. Der Begriff der Gewinneinkünfte umfasst alle Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 und damit auch Einkünfte aus § 17, lediglich außerordentliche Einkünfte aus § 16 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 34 sind für beide Regelungen nicht begünstigungsfähig (s. unten Anm. J 06-13).

► *Auslegungshilfen aus § 32c für § 35 Abs. 1:* Die Regelung gibt uE Auslegungshilfen für das in § 35 Abs. 1 enthaltene Merkmal des „Enthaltenseins von gewerblichen Einkünften im zVE“. Dieses „Enthaltensein im zVE“ wird nach § 32c Abs. 1 Satz 2 ermittelt, indem die Gewinneinkünfte ins Verhältnis zur *Summe der Einkünfte* zu setzen sind. UE ist die Neuregelung eine Bestätigung der gleichlautenden mehrheitlich vertretenen Auffassung zur Auslegung des § 35 Abs. 1 (vgl. auch BFH v. 27.6.2006 – X R 25/04, DB 2007, 499), da der Gesetzgeber dieselbe Regelungstechnik nunmehr in § 34 Abs. 1 und in § 35 Abs. 1 verwendet und in § 32c Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich gesetzlich geklärt hat (s. unten Anm. J 06-10).

**Verhältnis zu § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3:** Für die Bemessung des Anteils iSd. § 32b Abs. 2 Satz 2 gelten § 32c Abs. 1 Sätze 2 und 3 entsprechend (§ 32b Abs. 2 Satz 3). Bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b Abs. 2 führen positive Gewinneinkünfte oberhalb des Grenzbetrags von 250 000 € nicht zur Erhöhung des besonderen Steuersatzes. Durch den Verweis auf § 32c Abs. 1 Sätze 2 und 3 in § 32b Abs. 2 Satz 3 wird sichergestellt, dass auch der sog. besondere Steuerbetrag in § 32b Abs. 2 Satz 1 (s. § 32b Anm. 110) unter Anwendung des Entlastungsbetrags ermittelt wird (vgl. BTDruks. 16/1859, 6; 16/1969, 2; 16/3036, zu Art. 1 Nr. 18a; BTDruks. 16/3325, 19, s. auch noch HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2006, 2123 [2127]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [756], jeweils zur Rechtslage vor Einführung des § 32b Abs. 2 Satz 3). Auch diese Regelung ist nur im VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 43a).

**c) Verfassungsmäßigkeit der Regelung**

J 06-5

**Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz:** § 32c wirft wie die Vorgängerregelung Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz auf, da die Regelung die Bezücker von Gewinneinkünften gegenüber

den Beziehern anderer Einkunftsarten begünstigt (sog. Begünstigungsausschluss). Diese Zweifel wurden im Gesetzgebungsverfahren ausführlich erörtert (BTDrucks. 16/1545 iVm. Wortprotokoll 16/22 der 22. Sitzung des FinAussch. v. 1.6.2006, S. 4, 7, 8). BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (DStRE 2006, 988) zu § 32c aF hat uE auch die verfassungsrechtl. Maßstäbe konkretisiert, an denen die Verfassungsmäßigkeit des § 32c nF zu messen ist. UE ist von der Verfassungswidrigkeit der Regelung auszugehen.

► *Ungleichbehandlung*: Die Tarifkappung in § 32c statuiert eine Ungleichbehandlung zwischen den Gewinn- und Überschusseinkünften, da dieselbe stl. Leistungsfähigkeit im Belastungserfolg unterschiedlich hoch besteuert wird. Verschärfend tritt hinzu, dass hohe Überschusseinkünfte den Grenzsteuersatz für die Gewinneinkünfte senken (HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2006, 2123 [2125]). Im Bereich des EStRechts wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch die eng miteinander verbundenen Leitlinien des Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit (vgl. zB BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [125]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [46]; v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 [433]) begrenzt. Im Interesse verfassungsrechtl. gebotener stl. Lastengleichheit müsse – so BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (DStRE 2006, 988) – darauf abgezielt werden, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden müsse (vgl. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [47]; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [279]). Dabei sei eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig iS dieser Belastungsgleichheit umzusetzen (vgl. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [47]), was im ersten Schritt die Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs auf alle in dessen Bemessungsgrundlage eingehenden Einkünfte verlangt.

► *Rechtfertigungsgründe unzureichend*: Die Begünstigung der Gewinneinkünfte ist uE nach den Motiven des Gesetzgebers nicht gerechtfertigt. Wählt der Gesetzgeber für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, muss nach BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Denn im Hinblick auf die Belastungsgleichheit macht es keinen Unterschied, ob Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit vermitteln, in unterschiedlicher Höhe in die Bemessungsgrundlage einfließen oder ob sie einem unterschiedlichen Tarif unterworfen werden. Deshalb gelten für Sondertarife keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden müssen (vgl. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [48]; v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 [290]). Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten (vgl. § 2 Abs. 1) genügt für eine Rechtfertigung nicht (vgl. BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 [363 f.]; v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 [6]; v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 [95]; v. 8.3.2002 –

2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [126]). Verworfen hat BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO den im Gesetzgebungsverfahren (vgl. BTDrucks. 16/1545, 15) angeführten Rechtfertigungsgrund einer höheren Gemeinwohlbindung der Gewinneinkünfte zur Bereitstellung von Arbeitsplätzen und das der Einkünfteerzielung zugrunde liegende unternehmerische Risiko (vgl. auch BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO unter C. II.1c aa und BTDrucks. 16/1545 iVm. Wortprotokoll 16/22 der 22. Sitzung des Fin-Aussch. v. 1.6.2006, S. 9, 10).

► *Befristung reicht nicht zur Rechtfertigung aus:* Auch die Befristung des zeitlichen Geltungsbereichs in § 52 Abs. 44 nur für den VZ 2007 vermag uE die Verfassungswidrigkeit der Regelung nicht zu beseitigen. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO hat zwar die vorübergehende tarifliche Begünstigung der gewerblichen Einkünfte in § 32c aF im StandOG neben der Herabsetzung des KStSatzes als kurzfristige Standortsicherungsmaßnahme akzeptiert, um die faktische Steuerbelastung von Personenunternehmen und KapGes. anzugleichen (vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO unter C. II. 2. b bb). Daraus kann aber kein Grundsatz abgeleitet werden, der Gesetzgeber sei generell zu kurzfristigen Tarif-Begünstigungen im EStRecht ermächtigt. Denn eine dem StandOG vergleichbare Änderung der stl. Rahmenbedingungen für Personenunternehmen im Verhältnis zu KapGes. tritt durch das JStG 2007 und das StÄndG 2007 nicht ein.

► *Eingeschränkte Angreifbarkeit der Begünstigung:* Selbst bei Annahme der Verfassungswidrigkeit der Neuregelung kann diese aber nur eingeschränkt mit Erfolg gerichtlich geltend gemacht und durchgesetzt werden.

▷ Im Fall der Klage eines Stpfl. mit begünstigten Gewinneinkünften gegen seinen EStBescheid wegen eines anderen Gesichtspunkts oder zur Auslegung der Vorschrift wäre die Verfassungsmäßigkeit der Regelung entscheidungserheblich und könnte von den Finanzgerichten oder dem BFH im Wege einer konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG geklärt werden.

▷ Bezieher von nicht begünstigten Überschusseinkünften haben uE dagegen keine Möglichkeit, die Verfassungswidrigkeit der Regelung zu rügen, da deren nachträgliche Einbeziehung in die Begünstigung nach den Motiven des Gesetzgebers für die „Reichensteuer“ schlechthin ausgeschlossen erscheint. Entscheidende Zulässigkeitsvoraussetzung einer Normenkontrolle in dieser Fallkonstellation ist die Entscheidungserheblichkeit der Verfassungsmäßigkeit der vorgelegten Norm. Diese erfordert, dass die zu treffende Entscheidung des vorlegenden Gerichts von der Gültigkeit der vorgelegten Norm abhängen muss (BVerfG v. 24.3.1976 – 1 BvL 7/74, BVerfGE 42, 42 [49]; v. 31.1.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 47, 146 [151]). Der Prüfungsmaßstab des BVerfG zur Entscheidungserheblichkeit in diesem Sinne hat sich geändert, seit das BVerfG als Folge eines erkannten Gleichheitsverstößes gem. §§ 31 Abs. 2, 79 Abs. 1 BVerfGG die bevorzugende Vorschrift auch als *unvereinbar* mit der Verfassung ansehen kann. Diese Entscheidungsvariante eröffnet dem Kläger des Ausgangsrechtsstreits die Chance, dass der Gesetzgeber die Begünstigung durch eine Änderung des Gesetzes nachträglich auf ihn ausweitet, so dass die Gültigkeit der benachteiligenden Vorschrift für den Ausgangsrechtsstreit entschei-

dungserheblich wird (BVerfG v. 28.11.1967 – 1 BvR 515/63, BVerfGE 22, 349 [363]; v. 19.10.1982 – 1 BvL 39/8, BVerfGE 61, 138 [146]; v. 3.12.1985 – 1 BvL 29/84, BVerfGE 71, 224 [228]; v. 10.2.1987 – 1 BvL 18/81 und 20/82, BVerfGE 74, 182 [195]; – Einheitswerte, BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvL 3/89, BVerfGE 84, 233 [237 f.]; – Zinsamnestie, BVerfG v. 31.1.1996 – 2 BvL 39, 40/93, BVerfGE 93, 386 [395]). Das FG oder der BFH können den Rechtsstreit dann nach § 74 FGO aussetzen, um abzuwarten, ob der Gesetzgeber die Benachteiligten einbezieht oder die Begünstigung für alle streicht, um eine verfassungskonforme Lage herzustellen. Das vorliegende Gericht muss aber eine *Prognoseentscheidung* dahingehend treffen, ob die nachträgliche Einbeziehung des Klägers in die Begünstigung nicht offensichtlich aussichtslos (vgl. zB BFH v. 20.6.1989 – VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836; v. 15.3.1991 – III R 97/89, BStBl. II 1991, 578; v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551) oder schlechthin ausgeschlossen erscheint (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvL 3/89, BVerfGE 84, 233, [237]; BFH v. 7.2.1992 – III B 24, 25/91, BStBl. II 1992, 408 [410]; v. 27.11.1992 – III B 133/91, BStBl. II 1993, 240; v. 25.8.1993 – 32/93, BStBl. II 1993, 797; v. 10.11.1993 – X B 83/93, BStBl. II 1994, 119). Erscheint die nachträgliche Gesetzesänderung zu Gunsten des Klägers als ausgeschlossen und die Aufhebung der gleichheitswidrigen Begünstigungsvorschrift als näherliegender, ist die Entscheidungserheblichkeit nicht gegeben. Dies trifft uE auf § 32c zu, da klarer Wille des Gesetzgebers gerade die Erhöhung des Spitzensteuersatzes im Rahmen der Reichensteuer war und deshalb die Aufhebung des § 32c bei dessen Verfassungswidrigkeit zur Herstellung der Verfassungskonformität als realistischer erscheint.

- ▷ Die Entscheidungserheblichkeit der Normenkontrolle infolge einer Klage von nicht begünstigten Stpfl. könnte allenfalls nach einem neueren Ansatz im Schrifttum zulässig sein, wonach für die Prüfung von gleichheitswidrigen Begünstigungen im EStRecht nicht mehr allein auf die Verfassungsmäßigkeit der begünstigenden Regelung, sondern *auf die Tarifvorschrift in § 32a* abzustellen sei. Dahinter steckt die Prämisse, dass ein Gleichheitsverstoß auf jeder Stufe einer Besteuerungserheblichen Normenkette gerügt werden kann, also auch auf der Ebene der Tarifvorschrift, wenn die Ungleichbehandlung gesetzestechnisch auf einer vorgelagerten Stufe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage eingreift. Der „Benachteiligte“ könne seine eigene verfassungswidrige höhere Steuerbelastung abwehren, weil aufgrund des Gleichheitsverstoßes alle zum Gleichheitsverstoß führenden Vorschriften verfassungswidrig seien (WERNSMANN, FR 1999, 243 [246]). Das BVerfG hat sich uE für das ESt-Recht bislang diesem Ansatz nicht angeschlossen, obwohl in BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO betr. § 32c aF eine Aussage hierzu möglich gewesen wäre. Lediglich dem Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 (GmbHR 2007, 320) ist zu entnehmen, dass eine Klammerwirkung der Tarifvorschrift des § 19a ErbStG existiert.

#### J 06-6 d) Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht

**Kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit:** Der generelle Abschluss von beschränkt Stpfl. mit Gewinneinkünften aus dem Anwendungs-

bereich der Tarifbegünstigung verstößt uE mangels einer höheren Steuerbelastung dieser Vergleichsgruppe nicht gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV). Vergleichspaar ist die Belastung von beschränkt und unbeschränkt Stpfl. mit Gewinneinkünften. Die Steuerbelastung des beschränkt Stpfl. mit der abgeltenden Besteuerung in Höhe von 25 % des Einkommens ist bei Einkommen, die im Anwendungsbereich der „Reichensteuer“ und der Tarifiermäßigung liegen, stets deutlich geringer als die Belastung des unbeschränkt Stpfl.. Der Mindeststeuersatz von 25 % des Einkommens in § 50 Abs. 3 Satz 1 findet überdies in EU-Fällen nur noch eingeschränkt Anwendung; Ist die sich nach dem Gesetz ergebende Steuer höher als die Steuer, die sich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs des § 32a Abs. 1 auf das Einkommen des beschränkt Stpfl. zuzüglich eines Betrags in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde, wird nur diese niedrigere Steuer festgesetzt (BMF v. 10.9.2004, BStBl. I 2004, 860; BFH v. 19.11.2003 – I R 34/02, BStBl. II 2003, 773).

## Erläuterungen zu Abs. 1

### 1. Ermittlung des Anteils der Gewinneinkünfte am zu versteuernden Einkommen (Abs. 1 Satz 1)

#### a) Gewinneinkünfte

J 06-7

**Begriffsinhalt:** Der Gesetzgeber konkretisiert den Begriffsinhalt der Gewinneinkünfte durch eine Legaldefinition. Gewinneinkünfte sind im ersten Schritt alle Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Hierzu zählen auch Veräußerungsgewinne nach §§ 14, 16 und § 18 Abs. 3. Letztere werden jedoch gem. Abs. 1 Satz 4 von der Begünstigung ausgenommen. Zu den Gewinneinkünften zählen aber Veräußerungs- und Liquidationsgewinne aus § 17 (glA SEITZ, Stbg. 2006, 527 [531]). Gewinneinkünfte sind damit die laufenden Einkünfte aus §§ 13, 14, 15 und 18.

**Gewinnermittlung:** Unerheblich ist die Art und Weise der Ermittlung der Gewinneinkünfte.

**Nebenrechnung:** Zur Ermittlung der begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte ist eine Nebenrechnung vorzunehmen, bei der die zur Berechnung des Anteilssatzes zu berücksichtigenden Gewinneinkünfte aus den gesamten Gewinneinkünften herauszurechnen sind.

**Ausnahme von tarifbegünstigten Einkünften nach §§ 34, 34a (Abs. 1 Satz 4):** Zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung nimmt der Gesetzgeber tarifbegünstigte Einkünfte nach §§ 14, 16, 18 Abs. 3 aus der Begünstigung aus (s. im Einzelnen Anm. J 06-12). Diese Einkünfte sind zwar im zVE enthalten, sollen aber nicht an der Begünstigung teilhaben.

**Ausländische Einkünfte nach § 34d:** Ausländ. Einkünfte nach § 34d Abs. 1 Nr. 1–3 sind dem Grunde nach Gewinneinkünfte, soweit es sich um laufende Einkünfte handelt. Kommt ein DBA zur Anwendung, nach dem die ausländ. Gewinneinkünfte in Deutschland von der Besteuerung freizustellen sind, liegen nach Abs. 4 keine Gewinneinkünfte vor.

J 06-8 **b) Enthaltensein der Gewinneinkünfte im zu versteuernden Einkommen**

**Enthaltensein in der Summe der Einkünfte:** Der Gesetzgeber knüpft in Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich an die Summe der Einkünfte an, um das Merkmal des Enthaltenseins im zVE zu konkretisieren. Nur solche Gewinneinkünfte, die positiv in die Summe der Einkünfte eingehen und der Belastung mit tariflicher ESt. nach § 32a unterliegen, sind begünstigungsfähig.

**Nettobetrachtung des Gesetzes:** Ob Gewinneinkünfte in der Restgröße Summe der Einkünfte noch enthalten sind, kann entweder im Wege einer Nettobetrachtung oder Bruttobetrachtung geklärt werden. UE ist eine Nettobetrachtung vorzunehmen, dh. die begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte dem Grunde nach müssen nach ihrer Verrechnung mit Abzugsposten (zB anderen negativen Einkünften) positiv in der Summe der Einkünfte enthalten sein. Nicht ausreichend ist, dass sie am Beginn der Rechenoperation zwar positiv waren, dann aber im Saldo mit höheren Abzugsbeträgen negativ in die (positive) Summe der Einkünfte eingehen.

**Horizontaler Verlustausgleich:** Negative Gewinneinkünfte mindern vorrangig nur die begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte. Eine anteilige Verteilung negativer Gewinneinkünfte auf andere positive Gewinn- und Überschusseinkünfte findet nicht statt. Verluste aus nicht begünstigungsfähigen Gewinneinkünften mindern die begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte uE nicht. Ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 mindert nach § 3c Abs. 2 die begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte nur zur Hälfte (glA SEITZ, Stbg. 2006, 527 [543]).

**Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG):** Das Übernahmeergebnis ist nach neuer Rechtslage durch das SEStEG im Wege einer Aufspaltung zu ermitteln, indem die Rücklagen der umgewandelten Körperschaft nach § 7 UmwStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 als Dividendeneinkünfte behandelt werden und daneben ein personenbezogenes Übernahmeergebnis zu bilden ist. Im Regelfall führt dies zu einem Übernahmeverlust, der in Höhe der gem. § 7 UmwStG stpfl. Dividendeneinkünfte im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens mit den übrigen Einkünften verrechnet werden kann (§ 4 Abs. 7 UmwStG). Der berücksichtigungsfähige Übernahmeverlust mindert somit als Veräußerungsverlust die übrigen Gewinneinkünfte. Die vorbeschriebene Aufspaltungstechnik ist unter dem Gesichtspunkt des Entlastungsbetrags nachteilig, da hohe Dividenden gem. § 7 UmwStG die Überschusseinkünfte erhöhen und ein Übernahmeverlust zu Lasten anderer begünstigungsfähiger Gewinneinkünfte gehen kann.

**Vertikaler Verlustausgleich:** Liegen negative und positive Gewinneinkünfte neben negativen und positiven Überschusseinkünften vor, sind die Auswirkungen auf die Gewinneinkünfte und die Summe der Einkünfte zu unterscheiden:

- ▶ *Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte* sind positive und negative Gewinn- und Überschusseinkünfte zu saldieren. Hierbei sind auch die nicht begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte (Abs. 1 Satz 4) einzubeziehen.
- ▶ *Bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags* mindern negative Überschusseinkünfte die Gewinneinkünfte nicht anteilig, sondern sind vorrangig mit ande-



ren positiven Überschusseinkünften zu verrechnen. Nur die übersteigenden negativen Nichtgewinneinkünfte mindern zunächst die nicht begünstigungsfähigen und danach die begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte. Dies entspricht dem Meistbegünstigungsprinzip zur Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte bei § 34 Abs. 1 (s. § 34 Anm. 74; R 34.1 Abs. 1 Satz 2 EStR 2005; BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547). Übertragen auf § 32c bedeutet dies, dass die Verlustverrechnung so durchzuführen ist, dass die Gewinneinkünfte möglichst ungeschmälert in die Berechnung des Entlastungsbetrags einbezogen werden (ebenso für § 35 BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, DStR 2007, 387).

► *Ein Überschuss negativer Gewinneinkünfte* mindert positive Überschusseinkünfte, so dass die Verlustverrechnung zu einem Unterschreiten des Grenzbetrags in § 32a Abs. 1 Nr. 5 führen kann.

**Verlustabzug:** Der Verlustabzug nach § 10d mindert weder die Gewinneinkünfte noch die Summe der Einkünfte. Auf den Entlastungsbetrag wirkt er sich mittelbar mindernd aus, indem das zvE gemindert wird.

**Sonderausgaben** mindern weder die nicht begünstigungsfähigen Gewinneinkünfte noch die Summe der Einkünfte. Auf den Entlastungsbetrag wirken sie sich mittelbar mindernd aus, indem das zvE gemindert wird.

**Steuerfreie Einkünfte:** Positive Gewinneinkünfte, die nach einem DBA aufgrund Anwendung der Freistellungsmethode stbefreit sind, gehen nicht in das zvE ein und erhöhen somit bereits nach Abs. 1 den Anteilssatz nicht. Für die nach DBA stfreien Einkünfte schließt zusätzlich Abs. 4 die Einbeziehung in die Begünstigung klarstellend aus, wenn die Einkünfte in den Progressionsvorbehalt eingehen. Nach dem Halbeinkünfteverfahren stbefreite Dividendeneinkünfte, die zu den Gewinneinkünften zählen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 20 Abs. 3) erhöhen die Gewinneinkünfte ebenfalls nicht.

### c) Rechtsfolge: Abzug des Entlastungsbetrags von der tariflichen Einkommensteuer J 06-9

**Abzug des Entlastungsbetrags von der tariflichen Einkommensteuer:** Der Entlastungsbetrag ist von der tariflichen ESt. nach § 32a abzuziehen, um die festzusetzende ESt. zu ermitteln (§ 2 Abs. 6 Satz 1).

### 2. Ermittlung des Anteilssatzes (Abs. 1 Satz 2) J 06-10

**Division der Gewinneinkünfte durch die Summe der Einkünfte:** Mit der angeordneten Division der Gewinneinkünfte durch die Summe der Einkünfte stellt der Gesetzgeber sicher, dass Abzugsposten, die erst auf späteren Stufen zur Ermittlung des zvE abgezogen werden, nicht zur Erhöhung des Anteilssatzes beitragen. Sie gehen quotal sowohl zu Lasten der begünstigten Gewinneinkünfte als auch der Überschusseinkünfte (SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [757]).

**Kein negativer Entlastungsbetrag:** Negative Gewinneinkünfte, die in der Summe der Einkünfte enthalten sind, führen nicht zu einem negativen Entlastungsbetrag, dh. § 32c findet nur Anwendung auf ein positives Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte.

J 06-11 **3. Begrenzung des Anteilssatzes (Abs. 1 Satz 3)**

**Begrenzung auf 100 %:** Der Anteilssatz wurde uE sachgerecht auf Betreiben des FinAussch. (BTDrucks. 16/2012, 10) auf 100 % begrenzt, um eine Erstattung der ESt. über die Tarifspreizung in Höhe von 3 % hinaus zu verhindern. Dies könnte ansonsten eintreten, wenn die Gewinneinkünfte die Summe der Einkünfte übersteigen (vgl. auch SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [757]).

J 06-12 **4. Ausnahme von tarifbegünstigten Gewinneinkünften (Abs. 1 Satz 4)**

**Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne:** Zum Ausschluss einer doppelten Begünstigung werden Gewinneinkünfte, die zugleich außerordentliche Einkünfte aus § 34 sind, sowie außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft (§ 34b) von den begünstigungsfähigen Gewinneinkünften separiert und nehmen an der Entlastungswirkung nicht teil. Entscheidend ist uE, dass eine tatsächliche tarifermäßigte Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt, eine abstrakte Tarifbegünstigungsmöglichkeit schließt den Einbezug in den Entlastungsbetrag noch nicht aus (glA SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [758]).

**Verwerfungen bei Anwendung der Fünftel-Regelung:** Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut greift die Ausschlusswirkung des Abs. 1 Satz 4 auch für Gewinneinkünfte, die nach der sog. Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 ermäßigt besteuert werden (glA SEITZ, Stbg. 2006, 527 [529]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [759]). Dies führt zu Verwerfungen (vgl. SEITZ, Stbg. 2006, 527 [529 f.] mit Beispielen). UE müsste in diesen Fällen eine automatische Günstigerprüfung erfolgen und im Wege der teleologischen Reduktion des Abs. 1 Satz 4 der Entlastungsbetrag gewährt werden (glA SEITZ, Stbg. 2006, 527 [529]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 755 [759]).

**Gestaltungsmöglichkeiten:** Vorteilhaft wirkt sich der Ausschluss gem. Abs. 1 Satz 4 in Fällen des gewerblichen Grundstückshandels aus, bei dem im Vergleich zu stpfl. Grundstücksverkäufen nach § 23 je nach Höhe des gewstl. Hebesatzes ein Belastungsvorteil entstehen kann. Grundstücksverkäufe führen im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels regelmäßig zu laufenden Gewinneinkünften (vgl. § 15 Anm. 1160), die im VZ 2007 sowohl dem Entlastungsbetrag als auch der StEmäßigung des § 35 unterfallen. Im Fall eines niedrigen Hebesatzes können dabei eine Überkompensation der GewSt. und eine Inanspruchnahme des Entlastungsbetrages aus § 32c eintreten. Bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung aus § 17 findet der Entlastungsbetrag im VZ 2007 ebenfalls Anwendung, in 2008 unterfällt der stpfl. Veräußerungsgewinn wegen Auslaufens des Entlastungsbetrags dann dem erhöhten Spitzensteuersatz. Eine Veräußerung kann somit in 2007 zum Spitzensteuersatz von 42 % realisiert werden.

J 06-13

**Erläuterungen zu Abs. 2**

**Ermittlungsschema:** Der Entlastungsbetrag ermittelt sich nach drei Stufen, indem zunächst der Anteil der Gewinneinkünfte an der Summe der Einkünfte zu ermitteln ist (sog. Anteilssatz), in einem zweiten Schritt der

E 12

*Levedag*

##402##

Betrag des zVE, der 250 000 € übersteigt, berechnet werden muss und anschließend das Produkt aus Stufe 1 und 2 mit 3 % gebildet wird. Die Rechenschritte lassen sich in der folgenden Formel zusammenfassen (SEITZ, Stbg. 2006, 527 [527]):

$$\text{Entlastungsbetrag} = \frac{\text{Gewinneinkünfte} \times (\text{zVE} ./ . 250\,000 \text{ €}) \times 0,03}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

**Aufrundung des Entlastungsbetrags:** Der Entlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen Eurobetrag aufzurunden.

### Erläuterungen zu Abs. 3

J 06-14

**Zweifacher Entlastungsbetrag für hälftiges zu versteuerndes Einkommen:** Der Entlastungsbetrag wird für Ehegatten verdoppelt, indem einerseits das hälftige zVE der Ehegatten herangezogen und von diesem der einheitliche Grenzbetrag von 250 000 € abgezogen wird, was im Effekt zu einem erhöhten Grenzbetrag von 500 000 € bei der Zusammenveranlagung führt. Das Produkt aus der Ermittlung des Entlastungsbetrags mit dem hälftigen zVE ist zu verdoppeln.

**Verhältnisrechnung:** Bei der Verhältnisrechnung des Abs. 1 Satz 2 sind die Ehegatten als ein Stpfl. zu behandeln, dh. die gemeinsam erzielten Gewinneinkünfte sind in das Verhältnis zur Summe der Einkünfte der Ehegatten zu setzen.

**Ermittlungsformel:** Die Berechnung kann nach der folgenden Formel von SEITZ (Stbg. 2006, 527 [533]) erfolgen:

$$\text{Entlastungsbetrag} = \frac{\text{Gewinneinkünfte} \times (\text{halbes zVE} ./ . 250\,000 \text{ €}) \times 0,03 \times 2}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

**Entsprechende Anwendung in den Fällen des § 32 Abs. 6:** Erfasst werden auch Fälle, in denen bei verwitweten Personen und nach Auflösung der Ehe das Splittingverfahren zur Anwendung kommt.

### Erläuterung zu Abs. 4

J 06-15

**Ermittlung des Steuersatzes nach § 32b:** Abs. 4 erfasst nach seinem Wortlaut zwei Fallkonstellationen:

- ▷ *Vorliegen positiver steuerfreier Einkünfte, die in den Progressionsvorbehalt einzu beziehen sind:* Stfreie Einkünfte, die nicht in die Summe der Einkünfte eingehen, sind bereits nach Abs. 1 dem Grunde nach weder Gewinneinkünfte, noch werden sie bei der Ermittlung des Anteilssatzes als Teil der Summe der Einkünfte berücksichtigt. Für diese Konstellation findet § 32b Abs. 2 Satz 3 Anwendung. Einer Regelung in Abs. 4 hätte es daher nicht bedurft.
- ▷ *Negative ausländische Einkünfte:* Die Regelung setzt kumulativ einerseits hohe Gewinneinkünfte im zVE oberhalb des Grenzbetrags und andererseits

negative ausländ. Einkünfte voraus. Der Einbezug negativer ausländ. Einkünfte in den Progressionsvorbehalt nach § 32b ist allerdings im Regelfall bereits nach § 2a ausgeschlossen (BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136). Die Regelung entfaltet damit hauptsächlich Bedeutung für negative ausländ. Einkünfte, die nicht die inländ. Bemessungsgrundlage mindern und in den negativen Progressionsvorbehalt eingehen. Maßgeblich dürften dies negative ausländ. Einkünfte aus EU-Staaten sein, die unter § 2a fallen, da nach der „*Ritter Coulais*“- Entscheidung des EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03 (IStR 2006, 196; anschließend BFH v. 20.9.2006 – I R 13/02, IStR 2007, 148) diese Einkünfte die inländ. Summe der Einkünfte unberührt lassen und ein Ausschluss solcher Einkünfte aus dem negativen Progressionsvorbehalt nicht mehr erfolgen darf. Nach BFH v. 25.5.1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660) könnte sich nämlich bei stpfl. Einkünften im Bereich der oberen Proportionalzone aufgrund zu berücksichtigender negativer ausländ. Einkünfte nach der Hinzurechnungsmethode (§ 32b Anm. 111) ein niedrigerer besonderer Steuersatz als der Spitzensteuersatz (bis zu einem Null-Steuersatz) ergeben, sofern sich infolge von ausländ. Verlusten das sog. Steuersatz-Einkommen gem. § 32b vermindert. Der Entlastungsbetrag nach § 32c Abs. 2, der bereits bei Gewinneinkünften oberhalb des Grenzbetrags zu gewähren ist, könnte in diesem Fall sachwidrig zu einer Entlastung führen, obwohl zugleich aufgrund negativer stfreier Einkünfte der Spitzensteuersatz der oberen Proportionalzone nicht zur Anwendung kommt (BTD Drucks. 16/3036 zu Art. 1 Nr. 18a).

**Nichtanwendung der Abs. 1–3:** Rechtsfolge ist, dass die Abs. 1–3 nicht anzuwenden sind, soweit der besondere Steuersatz nach § 32b zu ermitteln ist. UE ist diese Rechtsfolge nur für die zweite Fallgruppe relevant und zielt im Ergebnis darauf ab, dass ein Entlastungsbetrag nach § 32c Abs. 1 nicht von der tariflichen ESt. abgezogen werden kann. Im Übrigen geht die angeordnete Rechtsfolge ins Leere, da die negativen ausländ. Einkünfte ohnehin weder in die Gewinneinkünfte eingehen, noch bei der Summe der Einkünfte, dem zVE oder der Ermittlung des Anteilssatzes zu berücksichtigen sind.

## § 33

**Außergewöhnliche Belastungen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Absatz 3) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. <sup>2</sup>Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören **oder unter § 4f oder § 9 Abs. 5 fallen**, bleiben dabei außer Betracht; das gilt für Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9 nur insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können. <sup>3</sup>Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

(3) <sup>1</sup>Die zumutbare Belastung beträgt

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15 340 Euro	über 15 340 Euro bis 51 130 Euro	über 51 130 Euro
1. bei Steuerpflichtigen, die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer			
a) nach § 32a Abs. 1	5	6	7
b) nach § 32a Abs. 5 oder 6 (Splitting-Verfahren) zu berechnen ist;	4	5	6
2. bei Steuerpflichtigen mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte.			

<sup>2</sup>Als Kinder des Steuerpflichtigen zählen die, für die er **Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat**.

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

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 33  
durch das Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum  
und Beschäftigung und das JStG 2007**

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der  
Neuregelungen**

**Gesetzesentwicklung bis 1993:** s. § 33 Anm. 226.

**Gesetzesentwicklung bis 2001:** § 33 Anm. J 01-1.

**Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Der Ausschlussbestand in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 für BA, WK und SA wird um Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 9 Abs. 5 erweitert.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 3 Satz 2 wird neu gefasst, indem auf die Anspruchsberechtigung auf Kindergeld und nicht mehr auf die Zahlung des Kindergelds abgestellt wird.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen des Abs. 2 Satz 2 sind mangels besonderer Anwendungsvorschriften in Art. 3 des Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden. Der durch das JStG 2007 geänderte Abs. 3 Satz 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschriften gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Einfügung des § 4f nF und der Änderung des § 9 Abs. 5 Satz 1 nF, die einen stl. Abzug von Kinderbetreuungskosten „wie BA“ bzw. „wie WK“ regeln. Diese neue spezialgesetzliche Kategorie stl. Aufwands wird in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 besonders aufgeführt und damit die gesetzgeberische Differenzierung zwischen BA/WK und dem Steuerabzug „wie BA/wie WK“ konsequent fortgeschrieben, obwohl es sich bei den erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten der Rechtsnatur nach um BA bzw. WK handelt. Insoweit hat die Neuregelung uE klarstellende Bedeutung.

Die Ergänzung stellt sicher, dass für die Aufwendungen, die unter § 4f oder § 9 Abs. 5 Satz 1 fallen, eine stl. Berücksichtigung als agB ausscheidet. Dies entspricht dem subsidiären Charakter des § 33. Sind Aufwendungen nach anderen Vorschriften abziehbar oder schließen sie dies aus, ist § 33 nicht anwendbar, auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen im Übrigen gegeben sind. Unerheblich ist dabei auch, ob sich die Aufwendungen stl. tatsächlich ausgewirkt haben. Deshalb sind Kinderbetreuungskosten, die im Rahmen der Höchstbetragsregelung nach §§ 4f, 9 Abs. 5 nicht abziehbar sind, auch nicht nach § 33 abziehbar.

J 06-3 **3. Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2007**

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an den neu formulierten § 31 Satz 4, der nicht mehr die Vergleichsrechnung mit gezahltem Kindergeld, sondern die Vergleichsrechnung des Kindergeldanspruchs mit den An-

sprüchen auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 vorsieht. Maßgebend für die Berücksichtigung von Kindern nach Abs. 3 Satz 2 ist daher, dass der Stpfl. in dem jeweiligen VZ einen Anspruch auf Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 oder einen Kindergeldanspruch hat. Auf die Zahlung des Kindergelds kommt es dabei nicht an. Im Übrigen folgt aus dem neu geregelten Jahresprinzip in § 31 und mangels einer Zwölfteilungsregelung, dass Kinder nach Abs. 3 auch dann zu berücksichtigen sind, wenn der Anspruch auf Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 nur für einen Teil des Kj. besteht.





**§ 33a****Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 7680 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. <sup>2</sup>Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden. <sup>3</sup>Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. <sup>4</sup>Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 4, so vermindert sich der Betrag von 7680 Euro um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse. <sup>5</sup>Ist die unterhaltene Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so können die Aufwendungen nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind, höchstens jedoch der Betrag, der sich nach den Sätzen 1 bis 4 ergibt; ob der Steuerpflichtige zum Unterhalt gesetzlich verpflichtet ist, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen. <sup>6</sup>Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so wird bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht.

(2) <sup>1</sup>Zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes, für das Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld besteht, kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag in Höhe von 924 Euro je Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. <sup>2</sup>Dieser Freibetrag vermindert sich um die eigenen Einkünfte und Bezüge im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 4 des Kindes, soweit diese 1848 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse. <sup>3</sup>Für ein nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind mindern sich die vorstehenden Beträge nach Maßgabe des Absatzes 1 Satz 5. <sup>4</sup>Erfüllen mehrere Steuerpflichtige für dasselbe Kind die Voraussetzungen nach Satz 1, so kann der Freibetrag insgesamt nur einmal

abgezogen werden. <sup>5</sup>Jedem Elternteil steht grundsätzlich die Hälfte des Abzugsbetrags nach den Sätzen 1 bis 3 zu. <sup>6</sup>Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich.

(3) <sup>1</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt, so können sie bis zu den folgenden Höchstbeträgen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden:

1. 624 Euro im Kalenderjahr, wenn
  - a) der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet hat oder
  - b) wegen Krankheit des Steuerpflichtigen oder seines nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten oder eines zu seinem Haushalt gehörigen Kindes, **für das er oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat**, oder einer anderen zu seinem Haushalt gehörigen unterhaltenen Person, für die eine Ermäßigung nach Absatz 1 gewährt wird, die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt erforderlich ist,
2. 924 Euro im Kalenderjahr, wenn eine der in Nummer 1 Buchstabe b genannten Personen hilflos im Sinne des § 33b oder schwer behindert ist.

<sup>2</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege Aufwendungen, die Kosten für Dienstleistungen enthalten, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind, so können sie bis zu den folgenden Höchstbeträgen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden:

1. 624 Euro, wenn der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte in einem Heim untergebracht ist, ohne pflegebedürftig zu sein,
2. 924 Euro, wenn die Unterbringung zur dauernden Pflege erfolgt.

<sup>3</sup>Die jeweiligen Höchstbeträge der Sätze 1 und 2 können auch bei Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, insgesamt nur einmal abgezogen werden, es sei denn, die Ehegatten sind wegen Pflegebedürftigkeit eines der Ehegatten an einer gemeinsamen Haushaltsführung gehindert.

(4) <sup>1</sup>Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in den Absätzen 1 bis 3 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um je ein Zwölftel. <sup>2</sup>Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, vermindern die nach Satz 1 ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge nicht. <sup>3</sup>Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse mindern nur die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind.

(5) In den Fällen der Absätze 1 bis 3 kann wegen der in diesen Vorschriften bezeichneten Aufwendungen der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung nach § 33 nicht in Anspruch nehmen.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 33a durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 1996:** s. § 33a Anm. 2 f.

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** § 33a Anm. J 01-1, J 02-1, J 03-1 und J 04-1.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b wird die Angabe „im Sinne des § 32 Abs. 1 oder Abs. 6 Satz 7“ durch die Angabe „für das er oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des § 33a ist mangels besonderer Anwendungsvorschriften gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das JStG 2007 J 06-2

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an die Terminologie des § 31 Satz 4, der für die durchzuführende Vergleichsrechnung auf den Anspruch auf Kindergeld abstellt und nicht auf das gezahlte Kindergeld (vgl. § 31 Anm. J 03-4). Durch die Gesetzesänderung ergeben sich keine materiellen Änderungen zur bisherigen Rechtslage, da durch den in Bezug genommenen § 32 Abs. 6 – wie bisher – alle Berechtigten eines Freibetrags für Kinder und alle Kindergeldanspruchsberechtigten begünstigt sind. Im Rahmen der Zwölfstelungsregelung nach Abs. 4 Satz 1 ist maßgebend, für welche Monate ein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld bestand. Dabei tritt eine Ermäßigung nach Abs. 4 Satz 1 nur für den (Kürzungs-) Monat ein, bei dem an keinem Tag die Voraussetzungen für einen Anspruch auf den Kinderfreibetrag oder Kindergeld bestanden, dh. der Wechselmonat ist kein Kürzungsmonat. Das neu in § 31 Sätzen 1 und 4 geregelte Jahresprinzip für die Vergleichsrechnung ist für die Kürzungsregelung nach dem Monatsprinzip in Abs. 4 Satz 1 insoweit ohne Bedeutung.



## § 33b

**Pauschbeträge für behinderte Menschen,  
Hinterbliebene und Pflegepersonen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem behinderten Menschen unmittelbar infolge seiner Behinderung erwachsen, kann er an Stelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag nach Abs. 3 geltend machen (Behinderten-Pauschbetrag).

(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.

(3) <sup>1</sup>Die Höhe des Pauschbetrags richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung. Als 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.

<sup>2</sup>Für behinderte Menschen, die hilflos im Sinne des Absatz 6 sind, und für Blinde erhöht sich der Freibetrag auf 3 700 Euro.

(4) <sup>1</sup>Personen, denen laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag einen Pauschbetrag von 370 Euro (Hinterbliebenen-Pauschbetrag), wenn die Hinterbliebenenbezüge geleistet werden

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.

<sup>2</sup>Der 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) <sup>1</sup>Steht 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. <sup>2</sup>Dabei ist der Pauschbetrag grundsätzlich auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen. <sup>3</sup>Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich. <sup>4</sup>In diesen Fällen besteht für Aufwendungen, für die der Behinderten-Pauschbetrag gilt, kein Anspruch auf eine Steuerermäßigung nach § 33.

(6) <sup>1</sup>Wegen 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. <sup>2</sup>Zu diesen Einnahmen zählt unabhängig von der Verwendung nicht das von den Eltern eines behinderten Kindes für dieses Kind empfangene Pflegegeld. <sup>3</sup>Hilflos 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. <sup>4</sup>Diese 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. <sup>5</sup>Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Pflege im Inland entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen persönlich durchführt. <sup>6</sup>Wird 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 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 1997:** s. § 33b Anm. 2.

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 33b Anm. J 01-1, J 03-1 und J 04-1.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 5 Satz 1 wird die bisherige Gesetzesformulierung „für das der Steuerpflichtige einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhält“ durch die Worte „für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des § 33b ist mangels besonderer Anwendungsvorschriften gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 06-2

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung an die geänderte Fassung des § 31 Sätze 1 und 4. Für die Berücksichtigung eines Kindes kommt es nunmehr entscheidend darauf an, ob der Stpfl. einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Anspruch auf Kindergeld hat. Die Gesetzesänderung führt zu keinen materiell-rechtl. Änderungen der Anspruchsvoraussetzungen auf Übertragung des Behindertenpauschbetrags im Rahmen des Abs. 5.

§ 33b

Pauschbeträge für behinderte Menschen usw.

E 4

*Krömker*

**##416##**



## § 33c

**Kinderbetreuungskosten**

aufgehoben durch Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 5.5.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

(1) <sup>1</sup> 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 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, können als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, soweit sie je Kind 1 548 Euro übersteigen, wenn der Steuerpflichtige entweder erwerbstätig ist, sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. <sup>2</sup> Bei zusammenlebenden Eltern ist Satz 1 nur dann anzuwenden, wenn bei beiden Elternteilen die Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegen. <sup>3</sup> Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen kann jeder Elternteil entsprechende Aufwendungen abziehen, soweit sie je Kind 774 Euro übersteigen; in den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 3 und 6 zweiter Halbsatz gilt abweichend davon Satz 1. <sup>4</sup> Erwachsen die Aufwendungen wegen Krankheit im Sinne des Satzes 1, 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. <sup>5</sup> Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen werden nicht berücksichtigt.

(2) Der nach Absatz 1 abzuziehende Betrag darf je Kind in den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 2, 3 und 6 zweiter Halbsatz 1 500 Euro und ansonsten 750 Euro nicht übersteigen.

(3) <sup>1</sup> Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, sind die in den Absätzen 1 und 2 genannten Beträge zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. <sup>2</sup> Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorliegen haben, ermäßigen sich die in den Absätzen 1 und 2 genannten Beträge sowie der jeweilige Betrag nach Satz 1 um ein Zwölftel.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 33c durch das Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

J 06-1

Durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 5.5.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350) wurde der Abzug erwerbsbedingter und privater Kinderbetreuungskosten in § 4f nF und § 10 Abs. 1

Nr. 5 und Nr. 8 neu geregelt und § 33c aufgehoben. Da eine eigene Überleitungsvorschrift fehlt, wirkt die Aufhebung des § 33c nach § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2006. Nach der besonderen Anwendungsvorschrift zum In-Kraft-Treten der Neuregelungen der §§ 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 gem. § 52 Abs. 12c nF, Abs. 23c nF und Abs. 24 nF gelten diese neuen Vorschriften nur für erstmals im VZ 2006 geleistete Aufwendungen, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht wurden. Da für die Kinderbetreuungskosten das Abflussprinzip nach § 11 gilt, entsteht eine Lücke für solche Aufwendungen, die zwar in 2006 bezahlt wurden, aber bei denen die zugrunde liegende Leistung noch vor dem 31.12.2005 erbracht wurde. Diese aufgrund der nicht abgestimmten Anwendungsvorschriften zu § 33c und §§ 4f nF, 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 bestehende Regelungslücke sollte uE in der Weise geschlossen werden, dass die Neuregelungen nach §§ 4f, 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 Anwendung finden, da insbes. bei erwerbsbedingten Aufwendungen § 33c aF in Bezug auf die Höchst- und Mindestaufwandsregelung verfassungsrechtl. zweifelhaft war und eine Lückenfüllung unter dem Aspekt der Meistbegünstigung zulässig ist (aA SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 33c Rn. 1, der für solche Aufwendungen die Weitergeltung des § 33c vorschlägt).

## § 34

## Außerordentliche Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2007  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen. <sup>2</sup>Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte. <sup>3</sup>Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet.

(2) Als außerordentliche Einkünfte kommen nur in Betracht:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16 und 18 Abs. 3 mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 Buchstabe b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 teilweise steuerbefreit sind;
2. Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1;
3. Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 24 Nr. 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden;
4. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten; **mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst;**
5. Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 1.

(3) <sup>1</sup>Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 5 Millionen Euro nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. <sup>2</sup>Der ermäßigte Steuersatz beträgt **56 Prozent** des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterlie-

genden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 16 **Prozent**.<sup>3</sup> Auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) sind vorbehaltlich des Absatzes 1 die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden.<sup>4</sup> Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen.<sup>5</sup> Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des Satzes 1, kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn beantragen.<sup>6</sup> Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 34 durch das JStG 2007

**Schrifttum:** FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191, 9211 f.; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14353; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuerStud. 2007, 60.

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 34 Anm. J 03-1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 2 Nr. 4 wird neu gefasst. Es wird gesetzlich definiert, dass eine Tätigkeit mehrjährig ist, soweit sie sich über mindestens zwei VZ erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Ferner wurden in Abs. 3 Satz 2 die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Regelung ist am 1.1.2007 in Kraft getreten (Art. 20 Abs. 5 JStG 2007). Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Gesetzesänderung:** BFH v. 14.10.2004 – VI R 46/99 (BStBl. II 2005, 289) hat entschieden, dass eine Tätigkeit, die sich über zwei VZ erstreckt, auch dann „mehrjährig“ iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 4 (§ 34 Abs. 3 aF) ist, wenn sie einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfasst. Diese Auslegung entsprach nach Ansicht der FinVerw. nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, wonach die stl. Belastung bei Einkünften, die dem Stpfl. für die Tätigkeit mehrerer Jahre zufließen, nicht höher sein soll, als wenn ihm in jedem Jahr ein Anteil zugeflossen wäre. Vielmehr führte das

BFH-Urt. dazu, dass auch Zahlungen, die einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen, begünstigt werden. Da die bisherige Regelung einen Zwölf-Monats-Zeitraum nicht ausdrücklich vorsah, musste der Gesetzeswortlaut dahingehend geändert werden, dass Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten von § 34 Abs. 2 Nr. 4 nur erfasst sind, soweit sie für eine Tätigkeit gezahlt werden, die sich über mindestens zwei VZ erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

**Bedeutung der Gesetzesänderung:** Durch die Ergänzung des Abs. 2 Nr. 4 wird der Begriff der „mehrjährigen Tätigkeit“ gesetzlich definiert. Mehrjährige Tätigkeiten liegen danach nur dann vor, wenn sich die Tätigkeit über mindestens zwei VZ erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Der Gesetzeswortlaut verwendet zwar die Formulierung „soweit“, gemeint sein kann aber nur „wenn“ sie (eine Tätigkeit) sich über mindestens zwei VZ erstreckt (so auch FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15392).

Wird Arbeitslohn eines Jahres in einem anderen Jahr nachgezahlt, so liegt keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit vor. In diesem Fall tritt zwar eine Progressionsverschärfung ein, diese kann aber allenfalls durch eine Billigkeitsmaßnahme abgemildert werden. Dies gilt insbes. dann, wenn der ArbG die Nachzahlung verschuldet hat (s. § 34 Anm. 63; MEURER, EStB 2005, 11).



## 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Die 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 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. <sup>3</sup>Bei 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. <sup>4</sup>Gehören 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. <sup>5</sup>Die 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.

(6) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Soweit 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. <sup>3</sup>Absatz 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. <sup>4</sup>Wird bei Einkünften aus einem ausländischen Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, nach den Vorschriften dieses Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder **Bezieht sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. <sup>5</sup>**In den Fällen des § 50d Abs. 9 sind die Absätze 1 bis 3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden.** <sup>6</sup>Absatz 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



**Inhaltsübersicht**

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 34c durch das JStG 2007</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-1</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 . . . . J 06-2</p> <p>3. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 2 . . . . J 06-3</p>	<p>4. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 3 . . . . J 06-4</p> <p>5. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 6 Satz 1 . . . . . J 06-5</p> <p>6. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 6 Satz 4 . . . . . J 06-6</p> <p>7. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 Satz 5 . . . . . J 06-7</p>

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 34c durch das JStG 2007**

**Schrifttum:** GROTHERR, Außensteuerrechtliche Bezüge im Jahressteuergesetz 2007, RIW 2006, 898; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB (2006), F. 3 Gr. 3, 1445.

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen** J 06-1

**Gesetzesentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 34c Anm. 2.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 wird die Anforderung „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer“ durch „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer“ ersetzt. In Abs. 2 wird der Abzug der ausländ. Steuer begrenzt auf den Anteil, der auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht stbefreit sind. In Abs. 6 Satz 4 wird die 1. Alt. (keine Beseitigung der Doppelbesteuerung nach den Vorschriften des DBA) gestrichen. Mit Abs. 6 Satz 5 wird die Anrechnung und der Abzug ausländ. Steuern auf die Fälle des § 50d Abs. 9 erweitert.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen der Abs. 1, 2 und 3 sowie die Änderung in Abs. 6 Satz 4 gelten erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007). Die Einfügung von Abs. 6 Satz 5 ist für alle VZ anzuwenden, soweit die StBescheide hierfür noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 49 Satz 2 idF des JStG 2007).

**2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1** J 06-2

**Grund der Änderung:** Die bisherige Tatbestandsvoraussetzung „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ (ausländ. Steuer) ist auch dann erfüllt, wenn der Ermäßigungsanspruch nach dem StRecht des ausländ. Staats infolge von Fristversäumnissen (zB Ablauf der Erstattungsfrist, Ver-

jährl. Bestandskraft des StBescheids) erloschen ist. Somit konnte die ausländ. Steuer auch dann ungekürzt angerechnet bzw. abgezogen werden, wenn der Stpfl. einem Ermäßigungsanspruch nach ausländ. StRecht nicht rechtzeitig geltend gemacht hatte (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580 unter II.1.; v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869). Diese Sichtweise entspricht indes nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, sicherzustellen, dass der Stpfl. im Ausland rechtl. bestehende Ermäßigungsansprüche, insbes. Quellensteuerermäßigungen nach DBA, gegen den ausländ. Steuerhoheitsträger geltend macht (s. auch § 34c Anm. 73; § 26 KStG Anm. 32). Mit der geänderten Formulierung „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte“ (ausländ. Steuer) soll gewährleistet werden, dass bei der Berechnung der anrechenbaren Steuer der Betrag der ausländ. Steuer um infolge von Fristversäumnissen erloschene bzw. verjährte Erstattungsansprüche gekürzt wird (vgl. BTDrucks. 16/2712, 54); dh. Fristversäumnisse des Stpfl. bzgl. der Geltendmachung von Ermäßigungsansprüchen im ausländ. Staat wirken nicht mehr zu Lasten des deutschen Fiskus.

**Bedeutung der Änderung:** Mit dem Erfordernis, dass ein im ausländ. Staat entstandener Anspruch auf Ermäßigung der ausländ. Steuer bei der Ermittlung des Anrechnungsbetrags mindernd berücksichtigt wird, wird erreicht, dass der Stpfl. die rechtl. bestehenden Möglichkeiten der Ermäßigung nach dem innerstaatlichen Recht im Interesse des deutschen Fiskus ausschöpft. Tut er dies nicht, treffen ihn die Konsequenzen: Die Anrechnung (und entsprechend der Abzug der ausländ. Steuer nach Abs. 2 und 3) ist ausgeschlossen, soweit die ausländ. Steuer noch einem rechtl. eingeräumten Ermäßigungsanspruch unterliegt oder unterlegen hat. Dies gilt unabhängig davon, ob er geltend gemacht wird bzw. wurde oder nicht. Die berücksichtigungsfähigen ausländ. Steuern sind entsprechend zu reduzieren, und zwar mit Wirkung ab dem VZ 2007 auch dann, wenn der Ermäßigungsanspruch im ausländ. Staat infolge des Ablaufs von Fristen (zB Verjährung) nicht mehr geltend gemacht werden kann.

### J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 2

**Grund der Änderung:** Durch Abs. 2 wird dem Stpfl. ein antragsgebundenes Wahlrecht zum Abzug ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte an Stelle der StAnrechnung nach Abs. 1 eingeräumt. Der StAbzug ist grds. an die Tatbestandsvoraussetzungen der StAnrechnung nach Abs. 1 gebunden; er ist nicht auf einen Höchstbetrag begrenzt (zu den Tatbestandsvoraussetzungen s. § 34c Anm. 103 ff.). Mit der neu eingefügten Tatbestandsvoraussetzung „soweit sie (ausländ. Steuer) auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind“ wird der Abzug von der inländ. Bemessungsgrundlage begrenzt auf den Steuerbetrag, der auf ausländ. Einkünfte entfällt, die Bestandteil der deutschen StBemessungsgrundlage sind. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2712, 54) sollen hier insbes. Dividenden erfasst werden, die nur zur Hälfte stpfl. sind (§ 3 Nr. 40). Bis einschließlich VZ 2006 kann die ausländ. Steuer, die auf Dividenden entfällt, in vollem Umfang abgezogen werden (R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2005). Mit Wirkung ab dem VZ 2007 kann eine ausländ. Steuer auf Dividenden bei natürlichen Personen nur noch abgezogen werden, soweit die Auslandsdividenden nicht nach § 3 Nr. 40 stfrei sind.

**Bedeutung der Änderung:** Die Wahlrechtsausübung nach Abs. 2 führt dazu, dass die ausländ. Steuern wie WK bzw. BA abzuziehen sind. Der StAbzug ist gegenüber der StAnrechnung insbes. dann vorteilhaft, wenn der Betrag der ausländ. Steuer den Anrechnungshöchstbetrag übersteigt, dh. vor allem in Fällen, in denen die inländ. Bemessungsgrundlage negativ ist (Verlustausgleich oder -abzug bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte; zu den Belastungswirkungen im Einzelnen vgl. § 34c Anm. 103, 110). Der StAbzug führt in diesen Fällen zur Erhöhung des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte/Verlustvortrags iSd. § 10d mit einer potenziellen StEntlastungswirkung in künftigen VZ. Bisher konnte der Stpfl. bei dem Bezug von Auslandsdividenden, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, die volle ausländ. Quellensteuer als BA bzw. WK geltend machen. Mit Wirkung ab dem VZ 2007 ist der Teilbetrag der ausländ. Steuern, der auf die nach § 3 Nr. 40 zur Hälfte stfreien Einnahmen entfällt, vom Abzug ausgeschlossen, dh. die potenzielle StEntlastungswirkung aus dem Abzug ausländ. Quellensteuern auf ausländ. Dividenden wird auf die Hälfte des bisherigen Betrags reduziert.

#### 4. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 3

J 06-4

Abs. 3 ordnet den Abzug ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte von Amts wegen in bestimmten Fällen an, in denen die tatbestandlichen Voraussetzungen der StAnrechnung nach Abs. 1 nicht vorliegen (Auffangfunktion); zu den Tatbestandsvoraussetzungen s. § 34c Anm. 114 ff. Nach Abs. 3 abgezogen werden durfte bisher (bis einschließlich VZ 2006) nur die „festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländ. Steuer“. Entsprechend der Regelung in Abs. 1 wurden die Anforderungen an die ausländ. Steuer geändert in „festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte“. Zu Grund und Bedeutung der Änderung vgl. Anm. J 06-2.

#### 5. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 6 Satz 1

J 06-5

Der Vorbehalt in Satz 1 bezieht sich nunmehr auch auf den neu eingefügten Abs. 6 Satz 5 (wodurch der bisherige Satz 5 zu Satz 6 wurde); materiell-rechtl. Folgen ergeben sich hieraus nicht, da es sich um einen deklaratorischen Vorbehalt handelt (vgl. § 34c Anm. 200).

#### 6. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 6 Satz 4

J 06-6

**Grund der Änderung:** Die aufgehobene Alt. 1 von Satz 4 ermöglichte die StAnrechnung oder den StAbzug von ausländ. Steuern eines DBA-Vertragsstaats, wenn das DBA mit dem Vertragsstaat die Doppelbesteuerung von Einkünften aus diesem Staat nicht beseitigt. Das ist insbes. dann der Fall, wenn das DBA für diese bestimmten Einkünfte keine Regelung enthält, dh. diese Einkünfte werden von den Zuteilungsnormen des Abkommens nicht erfasst. Nach Auffassung des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/2712, 54 f. unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung zur Einführung von Satz 4: BTDrucks. 8/3648, 19 ff.) ist die Regelung überflüssig geworden, weil die ursprünglich betroffenen alten unvollkommenen DBA mit Österreich und Italien inzwischen revidiert worden sind.

**Bedeutung der Änderung:** Nach der gesetzgeberischen Intention soll es sich bei der Änderung nur um eine redaktionelle Anpassung ohne materiell-rechtl. Auswirkungen handeln. Das erscheint zweifelhaft. In den Fällen, in denen die Vertragsstaaten das DBA unterschiedlich auslegen (insb. Qualifikations- und Zurechnungskonflikte), kann es zu Doppelbesteuerungen kommen (sofern das DBA keine Regelung enthält; s. zB Prot. Nr. 21 zum DBA-USA 1989). Scheitert ein Verständigungsverfahren nach DBA, liegt ein Fall des bisherigen Abs. 6 Satz 4 Alt. 1 vor (vgl. § 34c Anm. 219). Der Wegfall der Regelung führt dazu, dass in diesen Fällen kein Anspruch auf StAnrechnung bzw. StAbzug der im anderen Vertragsstaat erhobenen Steuer besteht.

#### J 06-7 7. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 Satz 5

**Grund der Einfügung:** Abs. 6 enthält Regelungen zur StAnrechnung und zum StAbzug bei Bestehen eines DBA (s. dazu im Einzelnen § 34c Anm. 200 ff.). Der neu eingefügte Satz 5 erweitert die Anwendung von Abs. 6 Sätze 1–3 und Satz 6 (bisheriger Satz 5) auf die Fälle des § 50d Abs. 9. Diese Vorschrift schließt die StFreistellung auf Grund eines DBA aus. § 50d Abs. 9 beinhaltet eine nationale „Switch-over-Klausel“ für Fälle, in denen das DBA grundsätzlich eine Freistellung der Einkünfte in Deutschland vorsieht, der andere Staat aber nicht oder nicht ausreichend besteuert; es kommt zu einem Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Würde im anderen Vertragsstaat Quellensteuer, zB auf Dividenden oder Zinsen, erhoben, soll diese angerechnet oder abgezogen werden können. Die gesetzliche Ergänzung in Satz 5 zieht die Konsequenz aus der mit „treaty override“ geschaffenen Switch-over-Klausel. Die Ergänzung ist notwendig. Denn für eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von StAnrechnung und StAbzug auf DBA-Fälle ist nach der bisherigen Regelung Voraussetzung, dass die Anrechnung einer ausländ. Steuer in einem DBA vorgesehen ist (Abs. 6 Satz 2); dies ist bei Anwendung von § 50d Abs. 9 gerade nicht der Fall.

**Bedeutung der Einfügung:** Zu den Sachverhalten, die unter § 50d Abs. 9 fallen, s. § 50d Anm. 16 ff. Praktische Bedeutung wird Satz 5 vor allem in den Fällen zukommen, in denen der andere Vertragsstaat eine betragsmäßig begrenzte Quellensteuer (insbes. auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren) erhebt, weil die Vertragsstaaten infolge unterschiedlichen nationalen Verständnisses die maßgeblichen Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zuordnen (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1). Solche „Qualifikationskonflikte“ finden sich häufig bei PersGes. (unterschiedliche Einordnung als transparent oder intransparent [KStSubjekt], Sondervergütungen, atypisch stille Gesellschaft). In diesen Fällen qualifiziert Deutschland bestimmte Einkünfte als gewerblich und damit als Teil des ausländ. Betriebsstättengewinns, während der andere Vertragsstaat die Einkünfte zB als Zinsen qualifiziert und hierauf eine Quellensteuer erhebt. Diese kann nach Satz 5 angerechnet oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Die Neuregelung gilt – wie auch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 – rückwirkend für alle vergangenen VZ, soweit StBescheide hierfür noch nicht bestandskräftig sind.

### 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Die 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,

1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 um das 1,8fache 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 und 3 um das 1,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

(2) <sup>1</sup>Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Wenn 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. <sup>4</sup>Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Vmhundertsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln. <sup>5</sup>Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

(3) Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Absatz 2 ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt. <sup>2</sup>Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Absatz 1 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuer-Messbetrag nach Absatz 2 Satz 1 Grundlagensbescheide. <sup>3</sup>Für 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.

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am FG, Köln  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 35 durch das JStG 2007

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 12.1.2007, BStBl. I 2007, 108.

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung des § 35 aF:* s. § 35 Anm. 4 f.
- ▶ *StSenkG v. 23.10.2000* (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 35 wurde mit einer Regelung zur StErmäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ab VZ 2001 neu in Kraft gesetzt.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 35 Anm. J 04-2.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 wurde eingefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Das JStG ist nach seinem Art. 20 Abs. 1 am Tag nach der Verkündung, dem 19.12.2006, in Kraft getreten. Mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 35 Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 ist die Neuregelung gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

**Grund der Änderung:** Es handelt sich um die Beseitigung eines Redaktionsversehens, das zuletzt darin bestand, dass der bislang im Gesetzestext enthaltene Verweis auf Abs. 3 Satz 4 nach der Neufassung des Abs. 3 durch das Ges. zur Änderung des GewStG und anderer Gesetze v. 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2922; BStBl. I 2004, 20) mit Wirkung ab dem 1.1.2004 ins Leere ging (BTDrucks. 16/2712, 55). Der Verweis in Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 ging im Übrigen bereits für die vor 2004 geltende Fassung, in der in Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 die entsprechende Anwendung des früher noch vorhandenen Abs. 3 Satz 4 angeordnet wurde, ins Leere, da letzterer nur für die Zurechnung von GewStMessbeträgen einer PersGes. als Untergesellschaft an den Mitunternehmer der Obergesellschaft im Fall einer doppelstöckigen PersGes. Bedeutung entfaltete.

**Bedeutung der Änderung:** Die Neuregelung stellt sicher, dass im Fall einer Beteiligung an einem Zusammenschluss, der Mitunternehmerschaft oder ein sonstiger Zusammenschluss ist und dessen Beteiligung im BV eines

Einzelunternehmens gehalten wird, der auf der Ebene der Mitunternehmerschaft festgesetzte GewStMessbetrag dem Stpfl. nach Maßgabe des Abs. 2 neben dem GewStMessbetrag für das Einzelunternehmen für die Ermittlung des Anrechnungsvolumens nach Abs. 1 Nr. 1 zugerechnet werden kann. Es handelt sich nicht nur um eine Klarstellung der bisherigen Rechtslage. Die Neuregelung soll uE entgegen der bisherigen Auffassung im Schrifttum für den Hauptfall der Beteiligung eines Einzelunternehmens an einer Mitunternehmerschaft sicherstellen, dass eine Zurechnung des GewStMessbetrags erfolgt: Zwar soll nach der Literatur in diesem Fall die Zurechnung des GewStMessbetrags aus der Mitunternehmerschaft bereits über Abs. 1 Nr. 2 zu erfolgen haben und der anteilige GewStMessbetrag aus der Untergesellschaft mit den übrigen GewStMessbeträgen des Stpfl. (zB aus dem Einzelunternehmen) zu addieren sein, bevor eine Multiplikation mit dem Faktor 1,8 erfolgt (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 35 Rn. 35; wohl auch BMF v. 12.1.2007, BStBl. I 2007, 108 Rn. 6), uE zielt die Neuregelung aber gerade auch auf diese Fallgruppe (glA KOREZKIJ, BB 2001, 389 [392], der auch die frühere Verweisung auf die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im BV eines Einzelunternehmens anwenden wollte).

### Erläuterung zu der Änderung des Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 J 06-3

**Entsprechende Anwendung des Abs. 2 Satz 5:** Hält ein Stpfl. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im BV seines Einzelunternehmens, führt die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG dazu, dass der Gewinnanteil aus dieser Beteiligung auf der Ebene des Einzelunternehmens den GewStMessbetrag nicht erhöht und daher kein Anrechnungsvolumen vermittelt. Eine Zurechnung des anteiligen GewStMessbetrags über Abs. 1 Nr. 2 scheidet in diesem Fall uE aus, da nach dem Verständnis des Gesetzgebers estl. die Gewinnanteile aus der Untergesellschaft in den Einkünften aus dem Einzelunternehmen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und in den gewerblichen Einkünften iSd. Abs. 1 enthalten sind. Über Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 ist sichergestellt, dass dem an der Mitunternehmerschaft beteiligten Einzelunternehmer der anteilige GewStMessbetrag zugewiesen wird: Die entsprechende Anwendung des Abs. 2 Satz 5 führt dazu, dass der GewStMessbetrag aus der Untergesellschaft nach Maßgabe des auf den Einzelunternehmer entfallenden Anteils in den GewStMessbetrag des Einzelunternehmens einzubeziehen ist (glA KOREZKIJ, BB 2001, 389 [392]).

**Anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag in sonstigen Fällen:** Zum Erfordernis der Aufteilung eines GewStMessbetrags kann es auch bei Zusammenschlüssen kommen, die nicht den Begriff der Mitunternehmerschaft erfüllen, wie etwa Arbeitsgemeinschaften oder Metagesellschaften (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 35 Rn. 35). Hier indes läuft uE die Kürzung beim GewStMessbetrag des Einzelunternehmens aus § 9 Nr. 2 GewStG ins Leere, so dass es der Zurechnung über Abs. 2 Satz 5 uE gerade nicht bedarf.





## § 35a

**Steuerermäßigung bei Aufwendungen für  
haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und  
für die Inanspruchnahme haushaltsnaher  
Dienstleistungen**

idF des 2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die in einem inländischen 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. <sup>2</sup>Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort genannten Höchstbeträge um ein Zwölftel.

(2) <sup>1</sup>Für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die **nicht Dienstleistungen nach Satz 2 sind und** in einem inländischen 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, *die nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen für eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind*; **dieser Betrag erhöht sich für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen 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 inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen oder im Haushalt der vorstehend genannten gepflegten oder betreuten Person erbracht werden, auf 1200 Euro.** <sup>2</sup>Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, mit Ausnahme der nach dem CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank geförderten

Maßnahmen, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 600 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> In den Fällen des Absatzes 1 ist die Inanspruchnahme der Steuerermäßigungen nach den Sätzen 1 und 2 ausgeschlossen.<sup>5</sup> Voraussetzung für die Steuerermäßigungen nach den Sätzen 1 und 2 ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung, der Handwerkerleistung oder der Pflege- oder Betreuungsleistung durch Beleg des Kreditinstituts nachweist.

(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, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(50b) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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.

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 35a</b></p> <p><b>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</b></p>	<p>1. Rechtsentwicklung . . . . J 06-1</p> <p>2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . . J 06-2</p>

	Anm.	Anm.
<b>II. Grund und Bedeutung der Änderungen</b>		Wachstum und Beschäftigung
1. Grund der Änderungen		a) Abs. 1 . . . . . J 06-5
a) Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung . . . . .	J 06-3	b) Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 . . . . . J 06-6
b) JStG 2007 . . . . .	J 06-4	c) Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 . . . . . J 06-7
2. Bedeutung der Änderungen durch das Ges. zur stl. Förderung von		d) Abs. 2 Satz 2 . . . . . J 06-8
		e) Abs. 2 Sätze 3–5 . . . . . J 06-9
		3. Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007 . . . . . J 06-10

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 35a

**Schrifttum:** LEHR, Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen: Bisherige Rechtslage praxisfremd, DStR 2006, 72; LEHR, Haushaltsnahe Dienstleistungen – Neue (und alte) Fördermöglichkeiten nach § 35a Abs. 2 EStG, INF 2006, 460; MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; ROSS, Die Änderung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen, DStZ 2006, 446

### I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### 1. Rechtsentwicklung J 06-1

**2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): § 35a wurde neu in das EStG eingefügt.

**Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Abs. 1 Satz 1 wurde um Bezugnahmen auf §§ 4f, 9 Abs. 5 und 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 ergänzt sowie Abs. 2 neu gefasst.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 2 Satz 2 wurde neu gefasst; außerdem wurde in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 sowie in Abs. 2 Satz 1 jeweils die Verhältniswertangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

#### 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-2

**Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006:** Die Änderungen sind mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (hier: 6.5.2006, Art. 3 Abs. 2 des Ges. v. 26.4.2006) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden.

**JStG 2007:** Gem. § 52 Abs. 50b Satz 2 ist § 35a idF des JStG 2007 erstmals für im VZ 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind; s. dazu näher LEHR, INF 2006, 460 und § 4f Anm. J 06-1.

## II. Grund und Bedeutung der Änderungen

### 1. Grund der Änderungen

#### J 06-3 a) Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung

**Abs. 1:** Die Änderung soll nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/643, 10) eine Doppelbegünstigung von Aufwendungen vermeiden, die bereits nach §§ 4f, 9 Abs. 5 oder 10 Abs. 1 Nr. 5 oder Nr. 8 abziehbar sind.

**Abs. 2 Satz 1** führt die bisherige StErmäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen im Grundsatz fort, allerdings nunmehr in Abgrenzung zu Satz 2, der die Berücksichtigungsfähigkeit von Handwerkerleistungen regelt. Bei der Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen für Personen, die Leistungen aus der Pflegeversicherung erhalten oder (auch wenn sie keine Leistungen aus der Pflegeversicherung erhalten) gem. § 14 SGB XI pflegebedürftig sind, der in seinen Abs. 1 und 2 iVm. § 15 SGB XI näher die tatbestandlichen Voraussetzungen der Pflegebedürftigkeit iSd. SGB XI regelt, erhöht sich der maximal abziehbare Betrag auf 1 200 €. Dies gilt gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Teils. 3 entgegen der bisherigen Rechtslage ausnahmsweise auch dann, wenn diese Pflege- und Betreuungsleistungen nicht im inländ. Haushalt des Stpfl. erbracht werden, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person, und der Stpfl. nur die entsprechenden Kosten übernimmt. Damit soll nach der Gesetzesbegründung das Engagement von Angehörigen anerkannt werden, die durch die Inanspruchnahme von Pflege- oder Betreuungsleistungen dazu beitragen, dass die gepflegte/betretene Person so lange wie möglich in ihrer gewohnten Umgebung verbleiben kann (BTDrucks. 16/643, 10). In diesen Fällen sollen etwaige Leistungen aus der Pflegeversicherung anzurechnen sein mit der Folge, dass nur die darüber hinausgehenden Aufwendungen bei der StErmäßigung berücksichtigt werden (BTDrucks. 16/643, 10).

**Abs. 2 Sätze 2 und 3** regeln eine zusätzliche StErmäßigung für die Inanspruchnahme bestimmter haushaltsnaher Handwerkerleistungen. Deren Berücksichtigungsfähigkeit nach der bisherigen Gesetzesfassung war str. (dafür § 35a Anm. J 02-3 unter Hinweis auf den Gesetzeszweck der Schwarzarbeitsbekämpfung; zust. LEHR, DStR 2006, 72 [74]; abl. aber BFH v. 1.2.2007 – VI R 77/05, BFH/NV 2007, 1024 unter Hinweis auf die gesetzliche Neuregelung; s. auch BMF v. 1.11.2004, BStBl. I 2004, 958 Tz. 5 zur alten und BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 11–13 zur neuen Rechtslage). Die Neuregelung hat nach der Gesetzesbegründung ausdrücklich Subventionscharakter („Förderung von Wachstum und Beschäftigung“, BTDrucks. 16/643, 10). Die StErmäßigung gem. Abs. 2 Satz 2 kann neben derjenigen gem. Abs. 2 Satz 1 in Anspruch genommen werden, aber nicht kumulativ, dh. eine bestimmte Handwerkerleistung kann nicht zugleich als haushalts-

nahe Dienstleistung gem. Abs. 2 Satz 1 und als begünstigte Handwerkerleistung gem. Abs. 2 Satz 2 berücksichtigt werden (BTDrucks. 16/643, 10).

Abs. 2 Satz 3 begrenzt dem Abzug der Aufwendungen für Handwerkerleistungen auf die Arbeitskosten, so dass Materialkosten und gelieferte Waren außer Ansatz bleiben (BTDrucks. 16/643, 10). Darüber hinaus werden zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen alle Aufwendungen von der Berücksichtigung ausgeschlossen, die bereits im Rahmen der Einkünfte- oder Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind (BTDrucks. 16/643, 10 f.).

**Abs. 2 Sätze 4 und 5** enthalten weitere Vorkehrungen zum Ausschluss von Doppelbegünstigungen in Satz 4 sowie zum belegmäßigen Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen in Satz 5 (BTDrucks. 16/643, 11).

#### b) JStG 2007

J 06-4

Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 Teils. 3, der durch das JStG 2007 eingefügt wurde, dient der Vermeidung von Doppelbegünstigungen (BTDrucks. 16/2712, 55). Maßnahmen, die bereits nach dem CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank durch zinsverbilligte Darlehen oder durch Zuschüsse gefördert werden, sind deshalb von der stl. Förderung ausgeschlossen.

### 2. Bedeutung der Änderungen durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung

#### a) Abs. 1

J 06-5

Die Ergänzung des Ausschlusstabbestands in Abs. 1 Satz 1 um Aufwendungen, die unter die §§ 4f, 9 Abs. 5 oder 10 Abs. 1 Nr. 5 oder Nr. 8 fallen, führt dazu, dass Kinderbetreuungskosten, die gem. § 4f (ggf. iVm. § 9 Abs. 5) wie BA/WK oder gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 als SA abziehbar sind, nicht zugleich bei der StErmäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse iSd. Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht werden können

#### b) Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1

J 06-6

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 Teils. 2 grenzt die haushaltsnahen Dienstleistungen gegenüber den Handwerkerleistungen ab. Diese Abgrenzung wurde erforderlich, weil Abs. 2 Satz 2 nF nunmehr auch in gewissem Umfang die Berücksichtigung von Handwerkerleistungen erlaubt. Soweit in der Gesetzesbegründung ohne Veranlassung durch eine Änderung bemerkt wird, zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehörten auch von Umzugsspeditionen durchgeführte Umzüge für Privatpersonen (BTDrucks. 16/643, 10; dem folgend BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 6), ist dies uE nicht frei von Bedenken. Denn Tatbestandsmerkmal des Abs. 2 Satz 1 ist die Erbringung der haushaltsnahen Dienstleistung in einem inländ. Haushalt des Stpfl. Bei der Speditionsleistung wird aber der wesentliche Teil gerade nicht im Haushalt des Stpfl. erbracht, sondern durch die Beförderungstätigkeit (so auch Ross, DStZ 2006, 446 [447]).

#### c) Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2

J 06-7

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 gewährt für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen für Personen, die pflegebedürftig iSd. § 14 (iVm. § 15

SGB XI) sind oder Leistungen der Pflegeversicherung beziehen, einen zusätzlichen Höchstbetrag von 600 €, wenn die Leistungen in einem inländ. Haushalt des Stpfl. oder im Haushalt der gepflegten/betreuten Person erbracht werden. Im Regelfall werden die beiden subjektiven Voraussetzungen bei der gepflegten/betreuten Person allerdings zusammenfallen, da da die gesetzliche Pflegeversicherung unterhalb der in § 15 SGB XI geregelten Pflegestufe I keine Leistungen gewährt, so dass in der Praxis Pflegebedürftigkeit iSd. § 14 SGB XI und Bezug von Pflegegeld gleichzeitig vorliegen. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/643, 10, zust. Ross, DStZ 2006, 446 [447]; Melchior, DStR 2006, 681 [682]) sollen die Leistungen der Pflegeversicherung auf die gem. Abs. 2 Satz 1 zu berücksichtigenden Aufwendungen anzurechnen sein, so dass im Ergebnis nur die Aufwendungen zu einer StErmäßigung führen, die nicht durch die Leistungen der Pflegeversicherung finanziert werden können (ebenso BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 7). UE findet dies im Gesetzeswortlaut keine Stütze. Für die Praxis spielt die Frage aber nahezu keine Rolle, weil in aller Regel die tatsächlichen Aufwendungen für Pflege und Betreuung die Summe aus Leistungen der Pflegeversicherung und Zusatzhöchstbetrag von 600 €/Jahr bei weitem übersteigen. Werden die Leistungen aus der Pflegeversicherung einerseits und die für die StErmäßigung zu berücksichtigenden Aufwendungen andererseits unterschiedlichen Pflege- und Betreuungsleistungen zugeordnet, entfällt das Anrechnungsproblem, weil der Stpfl. hinsichtlich der gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu berücksichtigenden Aufwendungen auch im wirtschaftlichen Ergebnis belastet bleibt (ähnlich Ross, DStZ 2006, 446 [447]).

**Maßgeblicher Haushalt:** Voraussetzung für die Gewährung der StErmäßigung ist, dass die Pflege- und Betreuungsleistungen im inländ. Haushalt des Stpfl. oder im Haushalt der gepflegten bzw. betreuten Person erbracht werden. Werden diese Leistungen im Haushalt der gepflegten bzw. betreuten Person erbracht, ist also nicht Voraussetzung, dass sich dieser Haushalt im Inland befindet. Das bedeutet gegenüber der bisherigen Rechtslage eine Änderung des Förderzwecks. Bislang forderte das Gesetz sowohl für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse als auch für haushaltsnahe Dienstleistungen die Leistungserbringung in einem inländ. Haushalt des Stpfl. Begründet wurde dies damit, die StErmäßigung werde aus arbeitsmarktpolitischen Gründen gewährt (s. § 35a Anm. J 02-3 und J 02-5; BTDrucks. 15/91, 19). Die Erstreckung der StErmäßigung auch auf Aufwendungen für im Ausland erbrachte Pflege- und Betreuungsleistungen dient offenbar dem Zweck der Entlastung der wirtschaftlich belasteten Stpfl.

Völlig offen ist derzeit die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Pflege- und Betreuungsleistungen an in Heimen befindliche Personen. BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 10, führt dazu aus:

„Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 oder 2 EStG ist auch möglich, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem Heim befindet. In diesem Fall sind die im Haushalt des Heimbewohners erbrachten und individuell abgerechneten Dienstleistungen (z.B. Reinigung des Appartements, Pflege- oder Handwerkerleistungen im Appartement) begünstigt. Ein Haushalt in einem Heim ist gegeben, wenn die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen von ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sind (Bad, Küche, Wohn- und

Schlafbereich), individuell genutzt werden können (Abschließbarkeit) und eine eigene Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.“

Diese Beschreibung trifft nur auf einen winzigen Bruchteil der Alten- und Pflegeheimplätze in Deutschland zu und ist deshalb für die Praxis wertlos. Auch das Schrifttum ist verunsichert (unklar zB Ross, DStZ 2006, 446 [447]). Der klassische Haushaltsbegriff mit eigenem hauswirtschaftlichen Leben, einer gewissen Abgeschlossenheit, eigener Wirtschaftsführung usw. trifft die Realität der Unterbringung in Alten- und Pflegeheimen nicht. Hält man daran auch für § 35a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 fest, fällt die große Masse der Heimbewohner aus dem Anwendungsbereich der Norm heraus. Würde man dies mit den Ausführungen der Gesetzesbegründung verknüpfen (BTDrucks. 16/643, 10: „..., dass gepflegte oder betreute Personen so lange wie möglich in ihrer gewohnten Umgebung bleiben können“, vgl. Ross, DStZ 2006, 446 [447]), wäre das uE zumindest hoch problematisch. Es würde bedeuten, dass Aufwendungen für die Pflege und Betreuung solcher Personen stl. so lange berücksichtigungsfähig wären, wie diese noch in den eigenen vier Wänden leben können. Ausgerechnet dann, wenn ihr Überleben nur noch durch eine Heimunterbringung (begrenzt) weiter zu gewährleisten ist und die Aufwendungen für die betroffenen Angehörigen explosionsartig ansteigen, würde aber die Berücksichtigung im Rahmen von Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 wegfallen. Das wäre jedenfalls auch vor dem Hintergrund des gewandelten Förderzwecks (s.o.) kaum nachvollziehbar. UE ist das Problem, will man nicht unkontrollierten Billigkeitserwägungen Tür und Tor öffnen, die dann letztlich die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in Frage stellen würden, nur durch eine normspezifische Auslegung des Haushaltsbegriffs zu lösen, bei der für Zwecke des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 allein auf einen nicht nur vorübergehenden, sondern auf Dauer angelegten Aufenthalt der gepflegten oder betreuten Person abgestellt wird.

#### d) Abs. 2 Satz 2

J 06-8

Abs. 2 Satz 2 gewährt erstmals eine StErmäßigung von 20 % der Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, maximal 600 €. Die StErmäßigung wird unabhängig davon gewährt, ob es sich um kleinere Arbeiten handelt, die üblicherweise auch von Mitgliedern des privaten Haushalts ausgeführt werden, oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die üblicherweise nur von Fachkräften durchgeführt werden (so BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 11; diese Unterscheidung war nach der Rspr. zur bisherigen Rechtslage das maßgebliche Kriterium dafür, ob derartige Dienstleistungen nach Abs. 2 aF als haushaltsnahe Dienstleistungen zu qualifizieren waren, vgl. BFH v. 1.2.2007 – VI R 77/05, BFN/NV 2007, 1024); zu den Begriffen Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen s. näher Ross, DStZ 2006, 446 (448), eine instruktive Übersicht mit Beispielen für begünstigte handwerkliche Tätigkeiten enthält BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 11. Allerdings vermögen die bislang gefundenen Abgrenzungen unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht durchgängig zu überzeugen.

So sollen nach BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 11 die Aufwendungen in den dort genannten Beispielfällen zur StErmäßigung unabhängig davon führen, ob es sich um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt; lediglich handwerkliche Leistungen im Rahmen einer Neubaumaßnahme sollen nicht begünstigt sein. Wenn aber zB der Austausch einer Heizungsanlage begünstigt ist, lässt sich nicht erkennen, warum dies für die erstmalige Installation im Rahmen einer Neubaumaßnahme nicht gelten soll, jedenfalls in allen Fällen, in denen diese Maßnahme nicht anderweitig öffentlich gefördert werden, zB durch eine noch laufende Eigenheimzulage.

Andererseits sollen nach BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 11 Reparaturmaßnahmen an Gegenständen im Haushalt des Stpfl. (zB Waschmaschinen, Fernseher uä.) begünstigt sein, allerdings nur, soweit diese in einem inländ. Haushalt des Stpfl. erfolgen (Tatbestandsmerkmal, vgl. Ross, DStZ 2006, 446 [448]). Unter Gleichheitsgesichtspunkten kann die Berücksichtigungsfähigkeit derartiger Aufwendungen aber kaum davon abhängen, ob der Kundendienstmonteur zufällig das passende Ersatzteil mit sich führt oder das defekte Gerät für den Austausch mitnehmen muss.

Abzulehnen ist schließlich uE die Auffassung, auch Modernisierungs- und Erhaltungsarbeiten an einem privaten Kfz. seien begünstigt, soweit sie in der Garage durchgeführt werden, da auch die Garage zum Haushalt des Stpfl. gehöre (so Ross, DStZ 2006, 446 [448]). Auch bei großzügiger Auslegung gehört uE das private Kfz. nicht zum Haushalt des Stpfl., sondern dient der Fortbewegung vom und zum Haushalt. Die Einbeziehung entsprechender Aufwendungen wäre uE auch unter Gesichtspunkten des Umweltschutzes problematisch, da viele Arbeiten der v. g. Art umweltgerecht nur in entsprechend ausgerüsteten Fachbetrieben durchgeführt werden können.

Erfasst sind auch Aufwendungen, die den laufenden Betrieb von Anlagen betreffen, zB Kontrollaufwendungen (BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 12: Schornsteinfegergebühren; aA Ross, DStZ 2006, 446 [448], allerdings vor Ergehen des v. g. BMF-Schreibens).

Das ausführende Unternehmen muss keinen besonderen formalen Anforderungen genügen, insbes. nicht in die Handwerksrolle eingetragen sein oder bestimmte Größenmerkmale erfüllen (BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 13; MELCHIOR, DStR 2006, 681 [682]; ausführl. Ross, DStZ 2006, 446 [448]).

#### J 06-9 e) Abs. 2 Sätze 3–5

**Abs. 2 Satz 3** begrenzt den sachlichen Umfang der abziehbaren Aufwendungen in allen Fällen der Sätze 1 und 2 auf die Arbeitskosten (s. BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 24 mit Beispielen); die weiteren Einschränkungen dienen lediglich der Vermeidung von Doppelbegünstigungen (zu den neu hinzugekommenen Abgrenzungen zu Kinderbetreuungskosten gem. § 4f [ggf. iVm. § 9 Abs. 5], § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 s.o. „Abs. 1“). Die Begrenzung auf die Arbeitskosten erfordert, dass diese einerseits (einschl. Maschinen- und Fahrtkosten) und die Material- und Warenkosten andererseits in der Rechnung des Leistungserbringers gesondert ausgewiesen werden (BMF v. 3.11.2006, BStBl. I 2006, 711 Tz. 24). Dies bereitet derzeit in der Praxis vor allem vielen kleinen und mittelständischen Handwerksunternehmen noch erhebliche Probleme. Bislang basierte deren Preiskalkulation häufig auf einem deutlich höheren Waren- oder Materialverkaufspreis als etwa im Versandhandel; dafür war die Montage im Verbraucherendpreis enthalten.



Beispiel: Rechnungstext: Lieferung eines Durchlauferhitzers SE DEL 21 electronic für 501,29 € inkl. Anschluss, Funktionstest, Bedienungseinweisung und Entsorgung des Altgeräts.

Von dem v.g. Gesamtpreis entfallen nach einzelhandelsüblichen Kalkulationen ca. 80 % auf die nicht berücksichtigungsfähigen Kosten des Liefergegenstands. Die restlichen 20 % entfallen auf Lieferung, Anschluss, Funktionstest und Bedienungseinweisung, also Arbeitskosten. Die Behandlung der Kosten für die Entsorgung des Altgeräts ist zweifelhaft, uE aber im Erg. Abziehbarkeit in Entsprechung der Verwaltungsauffassung zu den lfd. Betriebskosten (Schornsteinfegergebühren) geboten, da es sich um öffentlich-rechtl. Gebühren handelt, die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlage anfallen, vom leistungserbringenden Unternehmen übernommen und dann auf den Stpfl. überwält werden.

**Abs. 2 Sätze 4 und 5:** Die Änderungen sind redaktionelle Folgeänderungen zu den Änderungen von Abs. 2 Sätzen 1 und 2 und ohne materiell-rechtl. Auswirkungen.

### 3. Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

J 06-10

Ausgenommen von der StErmäßigung gem. Abs. 2 Satz 2 sind Aufwendungen für Maßnahmen, die zugleich nach dem CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank gefördert werden; dies dient der Vermeidung von Doppelbegünstigungen. Da allerdings idR die Summe der bei einer förderfähigen CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierung anfallenden Aufwendungen weitaus höher ist als die Summe aus Subvention nach dem CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank und StErmäßigung gem. Abs. 2 Satz 2, sollte bereits bei Konzeption der Sanierungsmaßnahme geprüft werden, inwieweit eine Aufteilung der Aufwendungen auf die KfW-Subvention und die StErmäßigung nach Abs. 2 Satz 2 möglich ist.



## § 37

**Einkommensteuer-Vorauszahlung**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäf-  
tigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

(1) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Die Oberfinanzdirektionen können für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, von Absatz 1 Satz 1 abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte oder Einkunftsteile aus nicht-selbständiger Arbeit erzielen, die der Lohnsteuer nicht unterliegen.

(3) <sup>1</sup>Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. <sup>2</sup>Die 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. <sup>3</sup>Das 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. <sup>4</sup>Wird 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. <sup>5</sup>Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleiben Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 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. <sup>6</sup>Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleibt der Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 außer Ansatz. <sup>7</sup>Außer 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. <sup>8</sup>Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden bei der Festsetzung der Vorauszahlun-

gen nur für Kalenderjahre berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen.<sup>9</sup> Wird ein Gebäude vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung angeschafft, tritt an die Stelle der Anschaffung die Fertigstellung.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup> 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)<sup>1</sup> Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist die letzte Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum anzupassen.<sup>2</sup> Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten.

(5)<sup>1</sup> Vorauszahlungen sind nur festzusetzen, wenn sie mindestens 200 Euro im Kalenderjahr und mindestens 50 Euro für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen.<sup>2</sup> 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 der Änderung des § 37 durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002:* s. § 37 Anm. 3.
- ▶ *Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Satz 5 wurde der Katalog der außer Ansatz bleibenden Aufwendungen redaktionell angepasst.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung ist hinsichtlich seiner Änderungen des EStG nach seinem Art. 3 Abs. 2 am Tag nach der Verkündung, also am 6.5.2006, in Kraft getreten. Da für die Änderung des Abs. 3 Satz 5 keine

besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79; Anwendung erstmals ab dem VZ 2006).

## 2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 06-2

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Aufhebung der Nr. 6 in § 10 Abs. 1 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79), der Einführung der Nr. 5 und Nr. 8 in § 10 Abs. 1 sowie der Aufhebung des § 33c, jeweils durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung (BTDrucks. 16/643, 11).

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung berücksichtigt in der Aufzählung der außer Ansatz bleibenden Aufwendungen die Einführung eines Abzugsbetrags für Kinderbetreuungskosten als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8, den Wegfall des SA-Abzugs privater StBeratungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 (s. § 10 Anm. 220) sowie den Wegfall des Abzugsbetrags für Kinderbetreuungskosten als agB nach § 33c.



## § 37b

**Pauschalierung der Einkommensteuer  
bei Sachzuwendungen**

eingefügt durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten

1. betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und

2. Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1,

die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben. <sup>2</sup>Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer; bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen ist Bemessungsgrundlage mindestens der sich nach § 8 Abs. 3 Satz 1 ergebende Wert. <sup>3</sup>Die Pauschalierung ist ausgeschlossen,

1. soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder

2. wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung

den Betrag von 10 000 Euro übersteigen.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. <sup>2</sup>In den Fällen des § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 8, Abs. 3, § 19a sowie § 40 Abs. 2 ist Absatz 1 nicht anzuwenden; Entsprechendes gilt, soweit die Zuwendungen nach § 40 Abs. 1 pauschaliert worden sind. <sup>3</sup>§ 37a Abs. 1 bleibt unberührt.

(3) <sup>1</sup>Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz. <sup>2</sup>Auf die pauschale Einkommensteuer ist § 40 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden. <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige hat den Empfänger von der Steuerübernahme zu unterrichten.

(4) <sup>1</sup>Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendung gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. <sup>2</sup>Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebsstätten im Sinne des Satzes 1, so ist das Finanzamt der Betriebsstätte zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachbezüge ermittelt werden.

Autor: Dr. Wolfgang **Lingemann**, Rechtsanwalt, Köln  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 37b durch das JStG 2007

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung</b>		1. Grund der Einführung . . . . .	J 06-3
1. Rechtentwicklung . . . . .	J 06-1	2. Bedeutung der Neuregelung . . . . .	J 06-4
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . .	J 06-2	<b>III. Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .</b>	J 06-5
<b>II. Grund und Bedeutung der Neuregelung</b>		<b>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .</b>	J 06-6

Erläuterungen zu dem durch das JStG 2007 neu eingefügten § 37b

	Anm.		Anm.
<b>A. Erläuterungen zu Abs. 1: Pauschalierungswahlrecht bei Nicht-Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen</b>		2. Einheitlichkeit der Ausübung des Wahlrechts . . . . .	J 06-13
<b>I. Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden</b>		<b>III. Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 Satz 2</b>	
1. Betrieblich veranlasste Zuwendung		1. Aufwand des Steuerpflichtigen incl. Umsatzsteuer . . . . .	J 06-14
a) Zuwendung anderer Art als Geld . . . . .	J 06-7	2. Mindestbemessungsgrundlage bei Arbeitnehmern verbundener Unternehmen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 . . . . .	J 06-15
b) Betriebliche Veranlassung . . . . .	J 06-8	<b>IV. Pauschalierungshöchstbeträge</b>	
c) Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung . . . . .	J 06-9	1. Aufwand größer als 10 000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr (Freibetrag) . . . . .	J 06-16
d) Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen . . . . .	J 06-10	2. Aufwand für einzelne Zuwendung größer als 10 000 € (Freigrenze) . . . . .	J 06-17
2. Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 . . . . .	J 06-11	<b>B. Erläuterungen zum Pauschalierungswahlrecht nach Abs. 2 bei Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen</b>	
<b>II. Einheitlich auszuübendes Wahlrecht zur Pauschalversteuerung</b>		I. Trennung der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts zwischen Nicht-Arbeitnehmern und Arbeitnehmern . . . . .	J 06-18
1. Wahlrecht zur Pauschalversteuerung mit 30 % . . . . .	J 06-12		



Anm.	Anm.
II. Vorrang anderer (Pauschalierungs-)Regelungen . . . . . J 06-19	
<b>C. Erläuterungen zu den Rechtsfolgen nach Abs. 3</b>	<b>D. Erläuterungen zur Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer nach Abs. 4</b>
I. Übergang der Steuerschuldnerschaft vom Zuwendungsempfänger auf den zuwendenden Steuerpflichtigen (Abs. 3 Sätze 1 und 2) J 06-20	I. Geltung „als“ Lohnsteuer . J 06-22
II. Unterrichtungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zuwendungsempfänger gem. Abs. 3 Satz 3 . . . . . J 06-21	II. Anmeldung und Abführung durch die lohnsteuerliche Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 spätestens am zehnten Tag nach deren maßgebendem Lohnsteuer-Anmeldezeitraum . . . . . J 06-23
	III. Anmeldung und Abführung von Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag . . J 06-24

### Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 37b durch das JStG 2007

**Schrifttum:** ALBERT, Neue Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachbezügen für die Lohn- und Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, FR 2006, 913; DRENECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – Lohnsteuer-Merkblatt 2007, DB-Beil. 2/2007; VAN DÜLMEN, Der neue § 37b EStG: Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen, DStR 2007, 9; C. FUHRMANN, Steuerliche Hinweise rund um den Arbeitslohn – Pauschalierung, Sachzuwendung, Sachbezug, Internationales und Weiteres, KÖSDI 2007, 15550; Niermann, Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007, DB 2006, 2307; SEIFERT, Neue Pauschalierung der Einkommensteuer bei bestimmten Sachzuwendungen, DStZ 2007, 102; URBAN, Der Steuerpflichtige erhebt die Einkommensteuer – kritische Betrachtung des § 37b EStG, DStZ 2007, 299; M. WERNER, Pauschalierung von Sachzuwendungen – Einführung des § 37b durch das JStG 2007, NWB F. 6, 4783.

#### I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### 1. Rechtsentwicklung J 06-1

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 37b ist durch das JStG 2007 neu in das EStG aufgenommen worden. Die Regelung überlagert die bereits früher zu ganz bestimmten Sachzuwendungen ergangenen BMF-Schreiben und erfasst zum ersten Mal Parallelsachverhalte, für die sich sonst die Frage der entsprechenden Anwendung dieser Verwaltungsanweisungen gestellt hätte, s. zu deren Fortgeltung Anm. J 06-4.

##### 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-2

Die Vorschrift ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 37b gem. § 52 Abs. 1 in der bei In-Kraft-Treten des JStG 2007 geltenden Fassung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem Kj. 2007 anzuwenden.

Aus der Wahlmöglichkeit des Stpfl., die Pauschalversteuerung des § 37b ab 2007 in Anspruch nehmen zu können, folgt aber, dass § 37b auch auf offene Fälle der Vergangenheit angewendet werden kann, die zB im Rahmen von Betriebsprüfungen für Jahre vor 2007 im Streit stehen. Dadurch können unerfreuliche Kontrollmitteilungen an FÄ der Zuwendungsempfänger vermieden werden, so NIEMANN, DB 2006, 2307 (2310); M. WERNER, NWB F. 6, 4783 (4788). In einem solchen Fall ist jedoch für den Stpfl. zu prüfen, ob nicht die Anwendung der zuvor erlassenen BMF-Schreiben (s. Anm. J 06-1) zu einem günstigeren Ergebnis führen würde und deshalb von den dortigen Wahlrechten Gebrauch gemacht werden sollte.

Wegen der in der Praxis weitgehend noch nicht verstandenen Tragweite der Pauschalierungsmöglichkeit und der wohl auch noch nicht organisatorisch umgesetzten Erfordernisse ist eine Übergangsregelung erforderlich, die es den Stpfl. ermöglicht, erst am Ende des Wj. 2007 über die Pauschalierung endgültig zu entscheiden.

## II. Grund und Bedeutung der Neuregelung

### J 06-3 1. Grund der Einführung

Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Einführung von § 37b der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Sachzuwendungen aus betrieblicher Veranlassung an ArbN sowie an Personen, die zum Stpfl. nicht in einem Beschäftigungsverhältnis stehen, seien zahlreich und brächten für den Zuwendungsempfänger große Schwierigkeiten mit sich, deren Wert zu ermitteln (BTDrucks. 16/2712, 55). Wegen der Abgeltungswirkung der Übernahme der Pauschalsteuer durch den Zuwendenden werde für alle Beteiligten Rechtssicherheit geschaffen. Als weiterer Grund für die Einfügung dürfte wohl die in der Praxis nur lückenhafte Erfassung von Sachzuwendungen aus gesellschaftlichem Anlass beim Empfänger sowie der Bedarf an Steuermehreinnahmen anzunehmen sein. Der Bundesrechnungshof hatte beanstandet, dass in der Praxis der FÄ die Besteuerung von Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde und von Incentive-Reisen nur lückenhaft und verwaltungsaufwändig sei, BTDrucks. 16/160, 161 ff. Auf Empfehlung des FinAussch. ist der Anwendungsbereich der Vorschrift auf Incentive-Reisen nochmals verbreitert worden, um die Vereinfachungswirkung zu steigern (BRDrucks. 622/1/06, 22), und die Attraktivität des Pauschalsteuersatzes für den Zuwendenden durch Senkung von 45 % auf 30 % erhöht worden (gegen die ursprünglich vorgesehene Höhe von 45 % ALBERT, FR 2006, 913 [918]).

### J 06-4 2. Bedeutung der Neuregelung

**Keine Änderung der materiellen Steuerpflicht:** Aus der Position des § 37b im Erhebungsverfahren der ESt. folgt zunächst, dass die Vorschrift die materiellen Regelungen zur StPfl. und der Bewertung von Sachzuwendungen nicht beeinflusst. § 37b kommt einem schon lange bestehenden Bedarf der Praxis nach, der auch den Erwartungen von Zuwendungsempfängern entspricht, dass ihnen aus häufig repräsentativ mitbestimmten Zuwendungen keine stl. Lasten entstehen mögen. Außerdem macht § 37b

die komplexen tatsächlichen Sachverhalte von Zuwendungsbündeln erstmals einigermaßen administrativ handhabbar. Für die zuwendenden Unternehmen bringt die Vorschrift allerdings neuen buchhalterischen Aufwand mit sich, die pauschale Abführung datenverwaltungstechnisch umzusetzen und die Höchstgrenzen zu überwachen. Zudem steht die Anzeigepflicht über die Pauschalversteuerung gegenüber dem Zuwendungsempfänger in einem gewissen Widerspruch zu gesellschaftlichen Konventionen, nach denen der Zuwendungsempfänger wohl eher nicht mit unbeliebten Fragen des Aufwands bei ihm oder dem Geber zu behelligen ist.

**Fortgeltung bisheriger Verwaltungsanweisungen:** Die bisherigen Verwaltungsanweisungen betrafen bisher schon spezielle Fallgruppen der neuen gesetzlichen Regelung. Im Einzelnen sind dies folgende BMF-Schreiben zu:

- Incentive-Reisen, BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192,
- Sponsoring, BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212,
- Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten, BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845,
- Hospitality-Leistungen im Rahmen der FIFA-WM 2006, BMF v. 30.3.2006, BStBl. I 2006, 307 und
- ähnlichen Zuwendungen wie für VIP-Logen in Sportstätten (zB bei kulturellen Veranstaltungen), BMF v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447.

Diese Verwaltungsanweisungen bleiben weiter anwendbar, soweit in ihnen Aufteilungs-Pauschalregelungen enthalten sind (so auch ausdrücklich NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308]; VAN DÜLMEN, DStR 2007, 9 [14]). Denn § 37b schafft nur eine weitere Wahlmöglichkeit, aber keine verdrängende Regelung für die bisher in Verwaltungsanweisungen geregelten Spezi­alsachverhalte. Hierfür spricht auch, dass § 37b keine Vereinfachungsregelungen enthält, die zB den Aufteilungsregelungen der genannten BMF-Schreiben entsprechen. Für Fälle vor dem 1.1.2007 s. Anm. J 06-2.

**Verwaltungsseitiger neuer Klärungsbedarf:** Ungelöste Detailprobleme (s. Anm. J 06-9, J 06-10, J 06-13, J 06-14, J 06-16, J 06-21) verlangen dringlich nach einem Ausführungsschreiben der Verwaltung. Wegen der hohen Belastung des Zuwendenden durch die pauschale Steuerübernahme ist zu befürchten, dass nicht Wenige von § 37b gerade keinen Gebrauch machen und sich für die Alternative entscheiden werden, anstelle von § 37b den Aufwand für die Zuwendung als nach § 160 AO nicht abzugsfähige BA zu behandeln. Der Zuwendungsempfänger bleibt damit in der (oftmals nicht befolgten) Versteuerungspflicht. In diesem Fall verfehlt § 37b sein Ziel, die Grauzone von Sachzuwendungen stl. in den Griff zu bekommen.

### III. Persönlicher Anwendungsbereich

J 06-5

**Steuerpflicht des Zuwendenden:** Die Vorschrift ist mangels besonderer Regelung nicht nur auf primär stpfl. natürliche Personen und Körperschaften, sondern als Verfahrensvorschrift auch auf ausländ. Unternehmen und – an sich nicht stpfl. – Anstalten des öffentlichen Rechts anwendbar. Diese werden zu „Stpfl.“ im Sinne von § 37b (so NIERMANN, DB 2006, 2307; URBAN, DStZ 2007, 299 [302]), genauer gesagt zu „Abführungspflichtigen“.

**Sachzuwendungen durch ausländische Betriebsstätten:** Wendet eine ausländ. Betriebsstätte eines inländ. Stpfl. etwas an Steuerinländer zu, so kommt § 37b nicht zur Anwendung, glA KIRCHHOF/EISGRUBER VII. § 37b Rn. 20. Denn die Geschäftsbeziehungen sind ganz überwiegend der ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen und werden auch von dieser getragen, so dass der Stpfl. die Sachzuwendung insoweit nicht selbst ausführt. Daraus folgt die Gestaltungsüberlegung für multinationale Unternehmen (s. auch Anm. J 06-17), ihre gesamten Sachzuwendungen nur oder auch vom Ausland aus zu gewähren, wenn dies „steuergünstiger“ ist.

J 06-6

#### IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Ausdrückliche Konkurrenzregelungen in § 37b:** Da das Verhältnis zu anderen Vorschriften ausdrücklich in Abs. 2 Sätze 2 und 3 angesprochen wird, s. daher zunächst Anm. J 06-19.

**Sozialversicherungsbeiträge:** Folgerichtig zur Einführung des § 37b wäre grundsätzlich die Schaffung einer korrespondierenden Regelung zur Übernahme von Sozialversicherungsbeiträgen des Zuwendungsempfängers durch den Stpfl. gewesen, jedenfalls soweit es sich um ArbN handelt. Das liefe allerdings dem Vereinfachungszweck von § 37b zuwider, weil die sozialversicherungsrechtl. Sachverhalte in jedem Einzelfall erst noch aufzuklären wären (M. WERNER, NWB F. 6, 4783 [4788]; ALBERT, FR 2006, 913 [920]; VAN DÜLMEN, DStR 2007, 9 [15], die sich deshalb für eine Sozialversicherungsfreiheit der unter § 37b fallenden Sachzuwendungen für eigene und fremde ArbN des Stpfl. aussprechen). Mit der bisherigen gesetzlichen Sozialversicherungspflicht von Istpfl. Sachbezügen gem. § 14 SGB IV und der Verordnungslage (§§ 1, 2 Sozialversicherungsentgeltverordnung) stimmt das aber noch nicht überein. Über eine Freistellung der Sachzuwendungen nach § 37b von der Sozialversicherungspflicht nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (BGBl. I 2006, 3385) oder statt dessen eine weiter bestehende Sozialversicherungspflicht oder eine pauschale Übernahme von Sozialversicherungsbeiträgen wurde im BMAS nachgedacht (so das Mitglieder-Rundschreiben des Zentralverbands Elektrotechnik und Elektroindustrie e.V. v. 21.2.2007, nv.). Die pauschale Übernahme scheint zumindest bei Rentenversicherungsbeiträgen verfassungsrechtl. bedenklich, da die dem Eigentumsschutz von Art. 14 GG unterliegenden persönlichen Rentenbezugsansprüche, die auf genau hiermit verbundenen Beitragsleistungen des Rentenbezugsberechtigten und seines Arbeitgebers beruhen, einer pauschalisierten Beitrags-Übernahme durch einen Dritten zu widerstreiten scheint. Nach Auskunft des BMAS Ende März 2007 soll die pauschale Übernahme von Sozialversicherungsbeiträgen nicht eingeführt werden. Unterlässt der Gesetz- und Ordnungsgeber eine Regelung, besteht eine sozialversicherungsrechtl. Ungleichbehandlung eigener ArbN des Stpfl. (sozialversicherungspflichtig aus Sicht des Stpfl.) gegenüber ArbN von Dritten (sozialversicherungsfrei aus Sicht des Stpfl.), weil nur für erstere durch ihn Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung abzuführen sind.

**Wertungswiderspruch zu den Korruptions- und Untreuestrafatbeständen im weitesten Sinne:** Die Vorschrift steht im Wertungswider-

E 6

*Lingemann*

##452##

spruch zur Ächtung der Einflussnahme auf Entscheidungen von Amtsträgern und Nicht-Amtsträgern, die als Unternehmensangehörige uU gegen betriebliche compliance-Richtlinien verstoßen (§§ 266, 331 ff. StGB), weil durch § 37b Steuervorteile aus der Pauschalierung gegenüber der Regelversteuerung entstehen können.

## Erläuterungen zu dem durch das JStG 2007 neu eingefügten § 37b

### A. Erläuterungen zu Abs. 1: Pauschalierungswahlrecht bei Nicht-Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen

#### I. Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden

##### 1. Betrieblich veranlasste Zuwendung

###### a) Zuwendung anderer Art als Geld

J 06-7

Anwendbar ist die Pauschalregelung nur in Fällen der Sachzuwendung, nicht aber bei der Gewährung von Geldbeträgen. Der Begriff der Sachzuwendung entspricht dem in § 8 Abs. 2, s. § 8 Anm. 23 und § 19 Anm. 110.

**Warengutscheine:** Ist die Austeilung eines Warengutscheins stl. nicht als Sachbezug, sondern als Barlohn anzusehen, scheidet § 37b aus. Zur Abgrenzung zwischen Sachbezug und Barlohn s. OFD Düss. v. 7.7.2005, StEK EStG § 8 Nr. 515.

**Bewirtung** ist eine Form der Sachzuwendung. Zu einer Anwendung der Pauschalregelung kommt es aber nur, soweit nicht die Sonderregelungen der FinVerw. zum Vorteil aus einer Bewirtung ganz oder teilweise dazu führen, dass beim Empfänger keine Einnahme erfasst wird (R 4.7 Abs. 3 EStR 2005; R 31 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2005). Die Verwaltungsregelungen gehen insoweit der Anwendung von § 37b vor, weil § 37b als Verfahrensvorschrift jedenfalls keine neuen Einnahmetatbestände für den Empfänger schaffen soll (glA SEIFERT, DStZ 2007, 102 [104]; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308]).

**Steuerverbeartikel; geringwertige Warenproben** werden ebenfalls stl. wie bisher auch bei § 37b nicht erfasst. Zur Vereinfachung sollte sich die FinVerw. dazu entschließen, Fälle der Anwendung von § 37b bis zu einem Wert von 15 € nicht aufzugreifen.

###### b) Betriebliche Veranlassung

J 06-8

Voraussetzung ist die betriebliche Veranlassung der Zuwendung, nicht aber eine gesellschaftsrechtl. oder private.

**Abgrenzung von gesellschaftsrechtlicher und privater Veranlassung:** Da vGA gesellschaftsrechtl. veranlasst sind, sind sie von der Anwendung der Pauschalierung ausgeschlossen (so NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308];

M. WERNER, NWB F. 6, 4783 [4784]). Auch rein privat veranlasste Zuwendungen unter dem Deckmantel einer betrieblichen Veranlassung gehören als Geschenke nicht in den Anwendungsbereich von § 37b, da sie beim Empfänger nicht (einkommen)steuerbar sind. Dies ist zB denkbar, wenn statt ursprünglich zu einer Veranstaltung eingeladener Geschäftsfreunde andere Personen in den Genuss der Zuwendung gelangen, weil der Empfänger die Zuwendung wider Erwarten tatsächlich nicht beansprucht oder sie nicht ausnutzt.

**Schmierzuwendungen, Bestechungszuwendungen:** § 37b findet auch für Sachzuwendungen zu Bestechungszwecken Anwendung und in den Fällen des § 160 AO, weil die Zuwendungen ungeachtet ihrer Nichtabziehbarkeit betrieblich veranlasst sind, s. § 4 Anm. 809 (für letztere Fälle die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2712, 55), so auch NIERMANN, DB 2006, 2307 (2308). Dabei dürfte der Pauschalierungssatz uU zu steuergünstigeren Ergebnissen führen als eine reguläre Versteuerung (sofern es zu ihr kommt). Nach KIRCHHOF/EISGRUBER VII. § 37b Rn. 6 kann jedoch die Hinzurechnung der BA zum Gewinn gem. § 160 AO unterbleiben, weil die Besteuerung beim Empfänger durch § 37b gerade sichergestellt ist.

**Rechtswidrige Bestechungsgeschenke iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 10:** Pauschalierungsfähig sind sogar Sachbezüge, auf die § 4 Abs. 5 Nr. 10 Anwendung findet. Die pauschale Steuerübernahme wegen der Steuerschuld des Empfängers ist unabhängig vom Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 beim Zuwendenden, s.o. Anm. J 06-6 aE.

#### J 06-9 c) **Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung**

Die Voraussetzung, dass es sich um eine zusätzliche Leistung des Stpfl. handeln muss, die über die vereinbarte Leistung oder Gegenleistung hinausgeht, beschreibt ihren Belohnungs- bzw. Geschenkcharakter. Hieraus ergibt sich die Anwendung des § 37b auf Incentives jeder Art zur Steigerung der Intensität der (Geschäfts)beziehung, insbes. Reisen und Veranstaltungen.

**Gemischte Veranlassung:** Abgrenzungsschwierigkeiten treten bei gemischt veranlassten Leistungen auf, wie zB Fachveranstaltungen mit Incentive-Teilen. UE ist aufzuteilen, welche Teil-Leistung überhaupt über die vom Empfänger geschuldete Leistung hinausgeht. So wird zB dem Empfänger der Fachprogrammanteil einer Incentive-Reise nicht als „Zuwendung“ zuzurechnen sein, sondern als Leistung im ganz überwiegenden Interesse des zuwendenden Stpfl., so jüngst auch BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30. Dann fehlt es schon an einer Zuwendung. Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 gilt auf der Einnahmenseite nicht (SCHMIDT/DRENSECK XXVI. § 19 Rn. 29). Derzeit fehlt es noch an einer praktikablen Verwaltungsregelung zur Aufteilung gemischt veranlasster Leistungen.

**Ausschluss von Rabatten aus Rahmenverträgen:** Der Gesetzeswortlaut schließt aber zB Rabatte auf der Grundlage von Rahmenverträgen zwischen dem Stpfl. und ArbN von Konzernunternehmen aus, wenn diese einen Anspruch auf den Preisvorteil aus dem Rahmenvertrag erhalten haben. Das sind insbes. Fälle gem. BMF v. 27.9.1993, BStBl. I 1993, 814, Nr. 1a. Eine entsprechende Anwendung von § 37b entfällt, weil auch hier wieder die

Grundregel gelten muss, dass § 37b auf ArbN konzernangehöriger Unternehmen nicht anzuwenden ist, vgl. Anm. J 06-10.

**Ausschluss von Sachzuwendungen für erbrachte Leistungen:** Der Ausschluss von solchen Sachzuwendungen, die zumindest auch für erbrachte Leistungen gewährt werden, wird im Schrifttum als zu eng gefasst kritisiert, so ALBERT, FR 2006, 913 (918). Denn dadurch würden zB Auslobungen von Reisen durch einen Autohersteller an seine erfolgreichsten Händler und deren Verkäufer von der Pauschalierung ausgeschlossen, weil die Pflicht, möglichst viele Waren oder Dienstleistungen abzusetzen, als Hauptvertragspflicht bestehe. UE lässt sich hier aber einwenden, dass Sachzuwendungen aufgrund von Wettbewerben über das hinausgehen, was an normalen Leistungspflichten des Händlers oder Verkäufers gegenüber dem Anbieter oder Hersteller besteht. Generell lässt sich argumentieren, dass nur Sachzuwendungen für Hauptleistungspflichten als „für erbrachte Leistungen“ gewährt werden und deshalb von § 37b ausgeschlossen sind. Was dagegen nicht für erbrachte Hauptleistungen gewährt wird, lässt Raum für die Anwendung von § 37b.

**d) Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen** J 06-10

**Nicht-Arbeitnehmer im Inland:** Die Zuwendung muss an solche natürliche Personen gewährt werden, die nicht ArbN des Stpfl. (Nicht-ArbN) sind; zu ArbN s. § 37b Abs. 2 und Anm. J 06-18 ff. In diesem Sinne kann es sich zB um Kunden, Geschäftsfreunde, deren ArbN und Ehe- oder Lebenspartner und Familienangehörige handeln. Ferner kommen Organe von KapGes. wie Vorstände und Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder und sonstige Organmitglieder von Vereinen, Verbänden und anderen Körperschaften in Betracht. Dieser weit gezogene Empfängerkreis hat zur Folge, dass auch Akquisitionskunden und zukünftige Geschäftsfreunde je für sich mit umfasst werden (glA KIRCHHOF/EISGRUBER VII. § 37b Rn. 18). Hieraus resultiert ein für den Stpfl. erheblicher Aufzeichnungsbedarf, der ihn an die Grenzen seiner praktischen Ermittlungsmöglichkeiten führen kann. Wie im Einzelfall zB die Personalien und Wohnorte aller Teilnehmer einer Veranstaltung ohne das befremdliche Auftreten von Kontrollpersonal zuverlässig ermittelt werden sollen, bleibt bis zum Ergehen von Ausführungsbestimmungen durch die FinVerw. unbeantwortet.

Zuwendungsempfänger kann uE nur die einzelne Person sein, nicht aber eine Person, der auch Zuwendungen an andere zugerechnet werden (glA URBAN, DStZ 2007, 299 [307]; aA SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 37b Rn. 6; M. WERNER, NWB F. 6, 4784 Bsp. 1, dort werden einem Geschäftsfreund auch die Reiseleistungen an seine Ehefrau zugerechnet). Die wohl noch hM dürfte aber unter Missachtung dieses strengen Subjektprinzips wie im LStRecht zu einer Zurechnung aller Vorteile zu einem einzigen Hauptbegünstigten kommen.

BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BFH/NV 2007, 542: Zuwendung einer Reise an eine ArbN-Ehefrau als Arbeitslohn des ArbN; FG Düsseldorf v. 5.5.1999, EFG 2003, 312 in einem Parallelfall, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 69/02; Zahlungen an Dritte werden dem ArbN zugerechnet: § 19 Anm. 123; LADEMANN/ALTHEOFER, § 19 Rn. 126g.

Das führt bei der Grenzbetragsberechnung zu „stl. Sippenhaft“ und Zufallsergebnissen, je nachdem, ob jemand allein oder mit Angehörigen begünstigt wird. UE ist das unrichtig. Auch wenn vielleicht in einer Gruppe nur eine Person vorrangig geschäftlich bedeutsam ist, spricht das Gesetz in Abs. 1 Satz 3 bei den Höchstbeträgen von Grenzen „je Empfänger“ und lässt uE entgegen der hM keine Zusammenfassung von mehreren zu einem Empfänger zu.

**Zuwendungen an im Ausland ansässige Personen** sind von § 37b mit erfasst, wenn das Besteuerungsrecht nach der Abkommenslage nicht dem Auslandsstaat, sondern der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen ist. Hier dürften erhebliche praktische und rechtl. Probleme auf die gewährenden Unternehmen zukommen. Zum einen ist schon die Klärung der tatsächlichen Ansässigkeit von Zuwendungsempfängern schwierig und verlangt nach (weiteren) Erklärungsformularen; zum anderen dürften die Buchhaltungs- und Personalabteilungen mit der Beurteilung der internationalen Steuerrechtslage stark gefordert werden. SEIFERT (DStZ 2007, 102 [103]) rät den Unternehmen, genaue Aufzeichnungen auch darüber zu führen, für wen wegen seiner Auslandsansässigkeit keine Versteuerung nach § 37b zu erfolgen hat. Es stellt sich hier die Frage, inwieweit die (irrtümliche) Pauschalversteuerung mit Abgeltungscharakter noch korrigierbar ist, s. dazu Anm. J 06-21.

**Arbeitnehmer von Konzernunternehmen** gehören grundsätzlich auch zum Anwendungsbereich des Abs. 1. Sie sind aber von Abs. 1 auszunehmen, denn hier entsteht das Problem, dass bisher schon in der Praxis bei der Gewährung von Rabatten auf Waren und Dienstleistungen (sog. Belegschaftsrabatte und Haustarife) eine Abrechnung der Vorteile über das individuelle Lohnkonto des ArbN beim Konzernunternehmen vorgenommen wurde. Darauf weisen die Verbände DIHT, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE, BGA in einer nicht veröffentlichten Anfrage an das BMF v. 14.2.2007 hin. Die dort vorgeschlagene Lösung, im Interesse der Gleichbehandlung nicht nur ArbN des zuwendenden Stpfl. bzw. seines Unternehmens von § 37b auszunehmen, sondern ebenso solche Zuwendungen an ArbN von Konzernunternehmen, ist sachgerecht. Dies deckt sich auch mit der Schaffung einer gesetzlichen Sonderregelung bei der Mindestbemessungsgrundlage für ArbN verbundener Unternehmen gem. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2, s. Anm. J 06-15.

#### J 06-11 **2. Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1**

Die Pauschalierung kann sich auf Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 beziehen, dh. wegen der Verweisung auch auf dessen Satz 2 sogar auf Geschenke im Wert unter 35 €, die nicht dem Abzugsverbot für BA unterliegen. Diese Frage ist ohnehin unabhängig von der Möglichkeit zu beurteilen, Aufwendungen für Geschenke als BA abzuziehen (so VAN DÜLMEN, DStR 2007, 9, [14]; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [104]; NIERMANN, DB 2006, 2307 f.). Die Verbände DIHT, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE, BGA vertreten in einer Anfrage an das BMF v. 14.2.2007 (nv) die Auffassung, nach Art einer Rechtsfolgenverweisung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 sei § 37b nur auf Geschenke mit einem Wert über 35 € anzuwenden, weil Satz 2 der Vor-



schrift wiederum eine Rückausnahme des allgemeinen Abzugsverbots enthalte. Diese Unterscheidung überzeugt nicht. § 37b ist uE nur als Rechtsgrundverweisung auf Geschenke überhaupt zu verstehen (glA DRENSECK, DB-Beil. 2/2007, 6; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [104]).

**II. Einheitlich auszuübendes Wahlrecht zur Pauschalversteuerung**

**1. Wahlrecht zur Pauschalversteuerung mit 30 %**

J 06-12

**Wahlmöglichkeit:** Der Stpfl. kann wählen, ob er die StPflcht des Zuwendungsempfängers pauschal übernimmt oder nicht. Das Wahlrecht wird ausgeübt durch LStAnmeldung gem. Abs. 4, s. dazu Anm. J 06-23. Ganz frei in dieser Wahl ist der Stpfl. indes nicht, wenn er bei seiner Entscheidung mit bedenkt, dass ein Zuwendungsempfänger womöglich erst durch Kontrollmitteilungen an sein FA aufgrund einer Außenprüfung beim Stpfl. daran erinnert wird, dass er auf die Sachzuwendung hätte ESt. entrichten müssen.

**Höhe des gesamten Aufwands des Steuerpflichtigen:** Trotz der Absenkung des ursprünglich vorgesehenen StSatzes von 45 % im Gesetzgebungsverfahren auf nur noch 30 % ist der Mehraufwand des Stpfl. aufgrund der pauschalen Steuerübernahme nach § 37b beachtlich. SolZ und KiSt. kommen noch hinzu, s. Anm. J 06-23. Das kann die Großzügigkeit der Praxis hemmen und sogar dazu führen, dass sich ein Stpfl. nach besserer Erkenntnis über die Höhe der StBelastung dafür entscheidet, die pauschale Steuerübernahme wieder rückgängig zu machen, sofern eine Mitteilung an den Zuwendungsempfänger bisher unterblieben ist, dazu Anm. J 06-21.

**Beispiel einer Sachzuwendung durch eine KapGes. für ein Geschenk ohne Abzug als BA:**

Kosten einer Zuwendung mit 19 % UStBelastung	
Kosten für die Zuwendung	€ 100,00
19 % USt.	€ 19,00
Stpfl. Wert der Zuwendung	€ 119,00
30 % Pauschalsteuer auf 119	€ 35,70
5,5 % SolZ	€ 1,96
8 % KiSt.	€ 2,86
Aufwand Zuwendung	€ 140,52
Aufwand Zuwendung	€ 140,52
GewSt. (Hebesatz 450 %)	€ 26,27
KSt.	€ 28,56
5,5 % SolZ	€ 1,58
Gesamtaufwand	€ 196,93
Die <b>Steuerbelastung</b> für eine Zuwendung im Wert von 100 € beträgt	<b>96,93 %</b>

**Berechnung nach ALBERT, FR 2006, 913 (919).**

J 06-13 **2. Einheitlichkeit der Ausübung des Wahlrechts**

Der Stpfl. kann das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalbesteuerung nur einheitlich ausüben, zum Streit über die einheitliche Ausübung in Bezug auf ArbN und Nicht-ArbN s. Anm. J 06-18. Im Fall der Gewährung von Zuwendungen an ArbN von Konzernunternehmen ist aber hiervon eine Ausnahme zu machen, weil idR bei diesen eine Versteuerung über das individuelle Lohnkonto beim Konzernunternehmen selbst erfolgen muss und in der Praxis vielfach auch schon durchgeführt wird, so die Anfrage mehrerer Verbände DIHT, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE, BGA an das BMF v. 14.2.2007, nv.

Die Regelung ist recht fern von der Unternehmenswirklichkeit. Aus betrieblicher Sicht steht zB zu Anfang eines Jahres noch gar nicht fest, ob und wann und an wen genau Sachzuwendungen gewährt werden sollen. Gleichwohl soll über die Versteuerung uU im Voraus für ein Wj. lang entschieden werden, sobald die erste Zuwendung erfolgt (ALBERT, FR 2006, 913 [919]). In großen Unternehmen tritt das Problem auf, welche von mehreren Abteilungen über die Pauschalversteuerung entscheidet, wenn nicht die Geschäftsleitung. Irrtümer und Unstimmigkeiten sind vorprogrammiert (so auch DRENECK, DB-Beil. 2/2007, 5).

**III. Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 Satz 2**J 06-14 **1. Aufwand des Steuerpflichtigen incl. Umsatzsteuer**

**Wert des Aufwands für die Sachzuwendung:** Die Bemessungsgrundlage ist der Wert, den der Stpfl. als Aufwand in seinen eigenen Büchern für die Sachzuwendung ansetzt, incl. USt. Dabei wird wohl überwiegend zutreffend unterstellt, dass Zuwendungsempfänger ein tatsächlich mit der USt. belasteter Endverbraucher und kein Unternehmer iSd. UStG ist. Für gemischt veranlasste Zuwendungen gilt Aufteilung und Schätzung des Werts der Sachzuwendung nach den Grundsätzen der Rspr. (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; Vorlagebeschluss des BFH an den Großen Senat, BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121).

**Eigenherstellung:** Stellt der Stpfl. die zugewandten Sachen selbst her, fällt die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung gegenüber dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort, der allgemein nach § 8 Abs. 2 Satz 1 als Bewertungsmaßstab anzunehmen ist, stark zurück. Eine derartige Bevorzugung von Produktions- und Dienstleistungsunternehmen gegenüber anderen Unternehmen verstößt zunächst einmal gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie ist uE aber vor Art. 3 GG durch Praktikabilitätsfordernisse gerechtfertigt.

**Nur der direkt zuzuordnende Aufwand** der Sachzuwendung kann zur Bemessungsgrundlage für den Vorteil des Empfängers erfasst werden. Anderenfalls entstünde eine Kette ohne Ende, wenn zB die Arbeitszeit für den Postversand von Geschenken, die Kosten für die Beschäftigung eines „Event-Managers“ zur Organisation von Kundenveranstaltungen (was zB bei Großbanken vorkommen kann), dessen Vorbereitungsreisekosten, oder etwa die Buchhaltungs- und Softwarekosten zur Überwachung der Einhal-

tung des § 37b, interne und externe Kosten zur Umsetzung von § 37b im Unternehmen usw. hier zu Buche schlagen würden.

Die Pauschalsteuer nach § 37b ist nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (KIRCHHOF/EISGRUBER VII. § 37b Rn. 34; URBAN, DStZ 2007, 299 [306]).

## 2. Mindestbemessungsgrundlage bei Arbeitnehmern verbundener Unternehmen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 J 06-15

Für Sachzuwendungen an ArbN von verbundenen Unternehmen soll die Mindestbemessungsgrundlage der um 4 % geminderte Endpreis der Sachzuwendung, zu dem der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Sachzuwendung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet, § 8 Abs. 3 Satz 1. Dadurch soll sichergestellt werden, dass ArbN verbundener Unternehmen nicht besser gestellt werden als andere Zuwendungsempfänger, insbes. ArbN des zuwendenden Herstellerunternehmens, weil dessen eigene ArbN auch nach dieser Regel besteuert werden.

Dieser Begründung ist uE nicht zu folgen. Sie lässt außer Acht, dass eigene ArbN eines zuwendenden Herstellerunternehmens in den Genuss des Rabattfreibetrags gem. § 8 Abs. 3 kommen, solche von nur verbundenen Unternehmen aber nicht. Zudem besteht nach BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02 (BFH/NV 2002, 2202) auch die Wahlmöglichkeit, Istpfl. Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 mit dem Marktpreis zu bewerten und deshalb gleichwohl pauschal zu versteuern, hier also gem. § 37b. Wie von der FinVerw. verlautet, ist aber geplant, die Entscheidung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden (so SEIFERT, DStZ 2007, 102 [105]).

## IV. Pauschalierungshöchstbeträge

### 1. Aufwand größer als 10 000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr (Freibetrag) J 06-16

Beträgt der Aufwand des Stpfl. je Empfänger und Wj. für mehrere Zuwendungen mehr als 10 000 €, so entscheidet der Gesetzgeber, dass nicht mehr insgesamt pauschal nach § 37b, sondern für den 10 000 € übersteigenden Betrag nach dem individuellen StSatz des Zuwendungsempfängers von diesem selbst versteuert wird. Aus der Gesetzesformulierung „soweit“ ergibt sich ein Freibetrag, der bei Überschreiten der Wertgrenze immer noch für die ersten 10 000 € zur Anwendung kommt (so M. WERNER, NWB F. 6, 4783; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [105]).

Der hieraus entstehende Verwaltungsaufwand beim Stpfl. liegt auf der Hand: Er muss grds. Aufzeichnungen über die Höhe der Aufwendungen, aufgeschlüsselt nach dem Empfänger, einrichten; die Anforderungen des § 4 Abs. 7 müssen allerdings nicht erfüllt werden (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]); umgekehrt sind solche Aufzeichnungen heranzuziehen, wenn sie existieren.

J 06-17 **2. Aufwand für einzelne Zuwendung größer als 10 000 € (Freigrenze)**

**Freigrenze:** Beträgt der Aufwand des Stpfl. für eine einzelne Zuwendung – unabhängig von der Anzahl der Zuwendungsempfänger – mehr als 10 000 €, so entfällt die Pauschalversteuermöglichkeit nach § 37b komplett (so auch SEIFERT, DStZ 2007, 102 [105]). Die Bedeutung von § 37b Abs. 1 Nr. 2 ist nicht ganz klar. Vordergründig kann gemeint sein, dass jede einzelne Zuwendung für sich den Aufwand von 10 000 € nicht übersteigen darf, anderenfalls die Pauschalierungsmöglichkeit entfällt. Es wird aber außerdem angenommen, dass solche Zuwendungen die Pauschalierungsmöglichkeit versperren, die über mehrere VZ verteilt einen Aufwand von 10 000 € überschreiten (so M. WERNER, NWB F. 6, 4783).

**„Zuwendung“:** Hierbei fragt sich, was denn „Zuwendung“ genau ist. Denkt man an ganz konkrete Gegenstände wie etwa ein Kfz., einen Kunstgegenstand oä., dann ergibt die Begrenzung einen Sinn, weil sie die Aufspaltung des Aufwands durch den Stpfl. über mehrere Jahre gleichwohl erfasst. Handelt es sich aber um eine Vielzahl von einzeln bewertbaren Zuwendungen, die in ihrer Gesamtheit zB erst eine Reise mit einem Event für mehrere Personen ergibt, scheint die Grenze sehr eng gefasst. UE hilft hier der Begriff der Sachzuwendung. Entscheidend ist, ob es sich nur um eine oder um mehrere Sachzuwendungen handelt. Da Sachzuwendung iSd. § 8 Abs. 1 jedes geldwerte Gut für sich sein kann (s. § 8 Anm. 23), ist jeder Bestandteil einer Gesamtzuwendung, etwa einer Reise, gegenständlich und zeitlich für sich zu betrachten und kann deshalb auch wirksam über mehrere VZ verteilt werden (so auch URBAN, DStZ 2007, 299 [307 f.]).

**Gestaltungsmöglichkeiten für mehrere verbundene Unternehmen:** Unternehmen im Verbund erwächst aus § 37b eine Gestaltungsmöglichkeit, die Höchstbeträge von § 37b mehrfach auszunutzen: Ihnen bleibt es unbenommen, eine zu hohe Zuwendung auf mehrere Konzernunternehmen aufzuteilen. Denn „Stpfl.“ im Sinne von § 37b ist jeweils das rechtl. selbständige Konzernunternehmen. Für jedes einzelne Unternehmen steht damit die Ausnutzung von § 37b für dieselbe Person offen.

## B. Erläuterungen zum Pauschalierungswahlrecht nach Abs. 2 bei Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen

J 06-18 **I. Trennung der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts zwischen Nicht-Arbeitnehmern und Arbeitnehmern**

Abs. 2 übernimmt die Grundsätze des Abs. 1 auch für Sachzuwendungen an ArbN des Stpfl. Hier gilt der ArbN-Begriff des LStRechts, so dass auch Personen ArbN sind, die einen Mini-Job ausüben oder ehemalige ArbN des Stpfl. sind (so SEIFERT, DStZ 2007, 102 [106]). Die Gesetzesbegründung stellt fest, dass das Pauschalierungswahlrecht für ArbN und Nicht-ArbN Gruppen vom Stpfl. nur einheitlich ausgeübt werden könne (BTDrucks. 16/2712, 56; KIRCHHOF/EISGRUBER VII. § 37b Rn. 45; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]; M. WERNER, NWB F. 6, 4783 [4787]). Der Gesetzeswortlaut mit seiner absatzweisen Trennung der angesprochenen Personengruppen

lässt indes uE anderes schließen (so im Ergebnis auch DRENSECK, DB Beil. 2/2007, 6; SCHMIDT/DRENSECK XXVI. § 37b Rn. 10; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [107]). Aus der Verweisung auf Abs. 1 ergibt sich nämlich nur, dass innerhalb der angesprochenen Empfängergruppe einheitlich zu pauschalieren ist, nicht aber auch in Bezug auf beide verschiedenen Empfängergruppen. Im Übrigen sprechen auch die unterschiedlichen Entstehungs- und Abführungszeitpunkte zwischen den Steuern für diese Gruppen für eine Teilbarkeit des Pauschalierungswahlrechts (s. Anm. J 06-22).

## II. Vorrang anderer (Pauschalierungs-)Regelungen

J 06-19

**Ausdrücklich angesprochene vorrangige Normen:** § 37b Abs. 2 Satz 2 nimmt Sondertatbestände aus, für die bereits gesetzliche Bewertungsregeln bestehen. Das sind insbes. die Firmenwagenbesteuerung nach § 8 Abs. 2 Sätze 2–8, die Rabattregelung des § 8 Abs. 3, die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an ArbN nach § 19a, Sachprämien im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen nach § 37a und die Pauschalierung in besonderen Fällen nach § 40 Abs. 2. Hat der ArbG wahlweise Sachzuwendungen bereits mit einem betriebsindividuellen Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 besteuert, entfällt die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37b ebenso.

**Nicht ausdrücklich angesprochene vorrangige Normen:** Als Verfahrensvorschrift schafft § 37b keine materiell noch nicht bestehende StPflcht zu Aufmerksamkeiten (§ 8 Abs. 2 Satz 9, R. 73 LStR: kein Arbeitslohn bis zu einem Wert von 44 € pro Monat). In diesen Fällen ist § 37b ebenso wenig anzuwenden.

## C. Erläuterungen zu den Rechtsfolgen nach Abs. 3

### I. Übergang der Steuerschuldnerschaft vom Zuwendungsempfänger auf den zuwendenden Steuerpflichtigen (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

J 06-20

Nach Abs. 3 Satz 1 bleiben die Sachzuwendungen beim Zuwendungsempfänger bei der Ermittlung außer Ansatz, es tritt bei ihm StFreiheit ein. Das gilt bei Gewerbetreibenden gem. § 7 GewStG auch für die GewSt. Die Sachzuwendungen waren grundsätzlich beim Empfänger stpfl., solange sie unter die Einkunftsarten des EStG fielen. Der Stpfl. wird gem. § 40 Abs. 3, auf den § 37b Abs. 3 Satz 2 verweist, Steuerschuldner mit der Folge, dass allein er über die Höhe der Bemessungsgrundlage mit seinem Betriebsstätten-FA streiten kann, nicht aber der Zuwendungsempfänger (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]).

### II. Unterrichtungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zuwendungsempfänger gem. Abs. 3 Satz 3

J 06-21

**Sachgerechte Mitteilungsform:** Der Stpfl. ist verpflichtet, den Zuwendungsempfänger von der Übernahme der Steuerschuld zu unterrichten.

Diese Pflicht kann auf sachgerechte Art und Weise erfüllt werden, etwa durch Aushang am schwarzen Brett, Vermerk in der Lohnabrechnung oder Hausmitteilung, sofern ArbN des Stpfl. betroffen sind. Bei Nicht-ArbN genügt eine formlose Mitteilung. Es sind Zweifel angebracht, ob die Mitteilung der pauschalen Steuerübernahme in den Einklang mit der gesellschaftlichen Konvention zu bringen ist, nach der in Einladungen nichts über belastende Umstände für den Eingeladenen mitzuteilen ist.

**Verstoß gegen Mitteilungspflicht:** Der Verstoß gegen die Mitteilungspflicht hat mangels Regelung im Gesetz keine nachteilige Folge für den Stpfl. Für den Zuwendungsempfänger kann es nachteilig werden, dass er seinerseits ESt. auf die Sachzuwendung entrichtet, obwohl der Stpfl. bereits eine Versteuerung vorgenommen hat. Dann besteht ein Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO, dessen Entstehung der Zuwendungsempfänger kaum gewahr werden dürfte.

**Widerruflichkeit der Mitteilung und der Übernahme:** Die Mitteilung der pauschalen Übernahme ist nach einer Auffassung unwiderruflich, um das Vertrauen des Zuwendungsempfängers in seine Freistellung von der StPfl. zu schützen. Daraus folge auch, dass die Übernahme der StPfl. als solche für unwiderruflich gehalten wird (so NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]). Es fragt sich, ob es nicht in der Praxis Fälle geben wird, in denen zum einen eine Unterrichtung der Zuwendungsempfänger unterblieben ist und zum anderen der zuwendende Stpfl. nach erfolgter Übernahme erst zu der späten Einsicht kommt, dass ihm die pauschale Steuerübernahme nach § 37b zu teuer geworden ist. Denkbar ist auch, dass er im Nachhinein nicht für sämtliche Sachzuwendungen eines Jahres die Pauschalversteuerung einheitlich wählen möchte. In allen diesen Fällen ist uE ein Widerruf der Übernahme und folglich auch der Mitteilung an den Zuwendungsempfänger gleichwohl als Korrektur der LStAnmeldung gem. § 41c noch möglich, weil der Stpfl. erkannt hat, dass er die LSt. bisher nicht vorschriftsmäßig, das bedeutet hier zu hoch, einbehalten hat (glA DRENECK, DB Beil. 2/2007, 5; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 37b Rn. 13; URBAN, DStZ 2007, 299 [309]; C. FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15550 [15551]).

#### D. Erläuterungen zur Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer nach Abs. 4

J 06-22

##### I. Geltung „als“ Lohnsteuer

Nach Abs. 4 gilt die vom Stpfl. abgeführte pauschale ESt. als LSt. Damit dürfte es unterschiedliche Entstehungszeitpunkte für die abzuführende Steuer geben – wie auch beim VIP-Logen-Erlass (BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845). Der EStAnspruch gegen einen Nicht-ArbN als Zuwendungsempfänger entsteht erst mit dem Ablauf des Kj. der Zuwendung (§ 36 Abs. 1, § 38 AO), so dass die Steuer mit der folgenden LStAnmeldung anzumelden und abzuführen ist. Hingegen entsteht der LStAnspruch aufgrund der Sachzuwendung an ArbN mit Ablauf des Lohnzahlungszeitraums. Anders wäre es nur, wenn die Verweisung in Abs. 4 auch materielle Bedeutung

E 16

*Lingemann*

##462##

hätte, die eine EStSchuld des Nicht-ArbN in eine Quasi-LSt. umfunktionierte und deshalb eine Steuerschuld schon früher entstehen könnte. Dafür ist aber nichts ersichtlich.

Die abgeführte ESt. ist BA und führt beim Zuwendungsempfänger zu einem (weiteren) Geschenk.

## II. Anmeldung und Abführung durch die lohnsteuerliche Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 spätestens am zehnten Tag nach deren maßgebendem Lohnsteuer-Anmeldezeitraum

J 06-23

**Inlands- und Regelfälle:** Die pauschale ESt. ist vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lStl. Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen. Existieren mehrere Betriebsstätten, so kommt es auf diejenige Betriebsstätte an, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachbezüge ermittelt werden (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]). Es gelten die Verfahrensregeln des LStAnmeldeverfahrens.

**Zuständiges Finanzamt bei keiner Arbeitnehmer-Beschäftigung oder Steuerausländern ohne inländische Arbeitgeberpflichten:** Gibt es kein lStl. BetriebsstättenFA, weil der Zuwendende keine ArbN beschäftigt oder keine inländ. ArbGPflichten hat, kann entsprechend § 41 Abs. 2 Satz 2 als „Betriebsstätte“ der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Zuwendenden angesehen werden. Fehlt es an einem solchen Mittelpunkt, soll wie bei Bauleistungen ausländ. Unternehmen nach H 132 LStH 2006 iVm. BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 zu verfahren sein (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]). Das bedeutet, dass die in der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung für einzelne Länder genannten FÄ für die Verwaltung der LSt. zuständig werden.

## III. Anmeldung und Abführung von Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag

J 06-24

**Kirchensteuer:** Nach Auffassung der FinVerw. ist auch eine pauschale KiSt. vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lStl. Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen. Jedenfalls gilt das für Sachzuwendungen, die nach dem 31.12.2006 gewährt werden (so zB Sff Bremen v. 28.12.2006 – 2447 – 2146 II – 11 – 4, nv.). Bei der Erhebung der KiSt. kann der Stpfl. zwischen dem vereinfachten Verfahren und dem Nachweisverfahren wählen. Beim vereinfachten Verfahren ist für sämtliche Zuwendungsempfänger KiSt. auf die Bemessungsgrundlage zu entrichten zu etwas geminderten Pauschalsteuersätzen (s. § 40 Anm. 63, dort auch zur Höhe der pauschalen LKiSt.). Macht der Stpfl. hingegen vom Nachweisverfahren Gebrauch, so soll in Fällen einer durch einen eine Seite umfassenden Fragebogen nachgewiesenen Nicht-Religionszugehörigkeit von der Abführung abgesehen

werden können bzw. aufgrund der erklärten Kirchenzugehörigkeit des Empfängers der allgemeine Kirchensteuersatz anzuwenden sein.

Die Übersendung eines KiSt.-Fragebogens durch den Zuwendenden an einen Empfänger mutet geradezu grotesk an (s. auch FR 2007, 267).

**Solidaritätszuschlag:** Der Solidaritätszuschlag ist nach einhelliger Auffassung ebenso abzuführen, s.o.



## § 39a

**Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum  
und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

- (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, 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. <sup>2</sup>Soweit 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 6, 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. <sup>2</sup>Voraussetzung 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. <sup>3</sup>Soll auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis auch ein Frei-

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) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Der Arbeitnehmer kann beim Finanzamt die Eintragung des nach Absatz 1 insgesamt in Betracht kommenden Freibetrags beantragen. <sup>3</sup>Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum 30. November des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Lohnsteuerkarte gilt. <sup>4</sup>Der 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, 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. <sup>5</sup>Das 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. <sup>6</sup>Das Finanzamt hat den Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres gleichmäßig zu verteilen. <sup>7</sup>Abweichend hiervon darf ein Freibetrag, der im Monat Januar eines Kalenderjahres beantragt wird, mit Wirkung vom 1. Januar dieses Kalenderjahres an eingetragen werden. <sup>8</sup>Die Sätze 5 bis 7 gelten für den Hinzurechnungsbetrag nach Absatz 1 Nr. 7 entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>Für 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, 4, **5, 7 bis 9**, der §§ 10b **und 33** sowie der abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Abs. 6 maßgebend. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Für 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.<sup>5</sup>Satz 1 zweiter Halbsatz ist auch anzuwenden, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.

(4)<sup>1</sup>Die 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.<sup>2</sup>Der Eintragung braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigelegt zu werden.<sup>3</sup>Ein 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.<sup>4</sup>§ 153 Abs. 2 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(5) Ist zu wenig 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.

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 39a durch das Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1997*: s. § 39a Anm. 2.
- ▶ *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 wurden redaktionell an Änderungen der §§ 9a und 10 Abs. 1 angepasst.
- ▶ *Ges. zur Neureglung der geringf. Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Abs. 6 wurde angefügt.
- ▶ *FamFördG v. 22.12.1999* (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 6, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 wurden redaktionell an die Änderungen des § 32 Abs. 6 und die Aufhebung des § 33c angepasst.
- ▶ *StBereinG 1999 v. 22.12.1999* (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 Satz 8 wurden zur Regelung eines Freibetrags und damit korrespondierenden Hinzurechnungsbetrags auf zwei oder mehr LStKarten eingefügt, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 6 Satz 2 wurden neu gefasst.
- ▶ *StSenkG v. 23.10.2000* (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 wurde aufgrund der Aufhebung des § 38c redaktionell angepasst.
- ▶ *StEnglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3):
  - ▷ *Abs. 1 Nr. 2*: Die Glättung des Sonderausgaben-Pauschbetrags in § 10c Abs. 1 auf 36 € (s. § 52 Abs. 24a idF des StSenkG v. 23.10.2000) erfor-

derte die entsprechende Anpassung des in Abs. 1 Nr. 2 betragsmäßig erwähnten Sonderausgaben-Pauschbetrags ab diesem Zeitraum (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Art. 38 Abs. 1 StEuglG).

- ▷ *Abs. 2 Satz 4*: Die Zulässigkeitsgrenze für den Antrag auf Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte von 1200 DM nach Abs. 2 Satz 4 wurde wegen seiner Signalwirkung ab VZ 2002 im Verhältnis 2 DM : 1 €, also auf 600 € geglättet (s. BTDrucks. 14/3554, 50).
- ▷ *Abs. 5*: In Abs. 5 wurde entsprechend der Glättung in § 156 AO die Bagatellgrenze von 20 DM ebenso im Verhältnis 2 DM : 1 € auf 10 € geglättet.
- ▶ *2. FamFördG v. 16.8.2001* (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): In Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 4 wurde die Verweisung auf § 10 an die Streichung von § 10 Abs. 1 Nr. 8 (hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse) angepasst. Ferner wurde in Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 die Verweisung auf § 33c wieder eingefügt.
- ▶ *StÄndG 2001 v. 20.12.2001* (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 wurde in Nr. 5 Buchst. a die Verweisung auf § 52 Abs. 21 Sätze 4–7 gestrichen und in Nr. 7 die Währungseinheit Deutsche Mark durch Euro ersetzt. Ferner wurde in Abs. 3 Satz 2 die Verweisung auf § 10 an die Streichung von § 10 Abs. 1 Nr. 8 (hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse) angepasst und eine Verweisung auf § 33b Abs. 6 (Pflegepauschbetrag) aufgenommen.
- ▶ *AltEinkG v. 5.7.2004* (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Abs. 1 Nr. 1 wurde an die Neuregelung der WKPauschbeträge in § 9a für aktiv Erwerbstätige einerseits und für Empfänger von Versorgungsbezügen andererseits angepasst.
- ▶ *AO-ÄndG v. 21.7.2004* (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343): In Abs. 1 wurde Nr. 8 angefügt, der die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) bei Verwitweten regelt. In Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 1 wurde die Verweise auf Abs. 1 um dessen Nr. 8 ergänzt, ferner wurde in Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 jeweils ein Verweis auf § 24b aufgenommen.
- ▶ *Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 wurden an die Änderungen im Bereich des Abzugs von SA und agB angepasst.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006:** Die Änderungen des § 39a sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 39a gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (6.5.2006, Art. 3 Abs. 2 des Ges. v. 26.4.2006) geltenden Fassung durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem Kj. 2006 anzuwenden.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

**Grund der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich um redaktionelle Folgeänderungen zur Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005

(s. Anm. J 06-1 aE) sowie zur Einfügung der Nr. 5 und Nr. 8 in § 10 und der Aufhebung des § 33c durch das Ges. v. 26.4.2006 (BTDrucks. 16/643, 11).

**Bedeutung der Änderungen:** UE handelt es sich zwar nicht nur um redaktionelle Änderungen, da sich die materiell-rechtl. Voraussetzungen für die Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte geändert haben. Gleichwohl haben die Änderungen keine eigenständige Bedeutung, weil sie lediglich die Änderungen bei den Abzugsvoraussetzungen von SA und agB für das LStVerfahren nachvollziehen.

► *Eintragung von Freibeträgen und ArbNPauschbetrag:* Für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten kann nach Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 ein Freibetrag eingetragen werden. Grundsätzlich ist dies allerdings gem. Abs. 1 Nr. 1 nur möglich, soweit die Aufwendungen den ArNPauschbetrag bzw. den Pauschbetrag für Versorgungsbezüge übersteigen. Da allerdings § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a aE den Abzug der Aufwendungen gem. § 4f neben den entsprechenden Pauschbeträgen vorsieht, liegt für diese Fälle die Untergrenze für die Eintragungsfähigkeit nicht bei 920 € (so der Grundsatz gem. Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), sondern bei 600 € (Abs. 2 Satz 4; s. auch § 9a Anm. J 06-2).

► *Eintragung eines Freibetrags für Entfernungspauschale:* Die Eintragung eines Freibetrags für eine Entfernungspauschale auch für die ersten 20 Entfernungskilometer entgegen § 9 Abs. 2 idF des StÄndG 2007, wie sie das Nds. FG (v. 2.3.2007, EFG 2007, 773, nrkr., Az. BFH VI B 42/07) in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes (AdV) angeordnet hat, ist uE nicht zulässig. Auch wenn § 9 Abs. 2 nF greifbar verfassungswidrig sein sollte, können im System des gewaltenteilenden Rechtsstaats die Gerichte nicht im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes eine von ihnen für richtig erachtete Regelung an die Stelle der gesetzlichen Regelung setzen. Die Motivation des erkennenden Senats des Nds. FG ist zwar verständlich, weil angesichts der enormen fiskalischen Bedeutung des neuen § 9 Abs. 2 zu besorgen steht, dass nach evtl. mehreren Jahren bis zu einer abschließenden Beurteilung durch das BVerfG die zwischenzeitlich vereinnahmten Mehrsteuern ein solches Ausmaß erreicht haben, dass in Ansehung der ohnedies maladen Situation der öffentlichen Haushalte dem BVerfG kaum mehr die Möglichkeit verbleibt, die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung auch auszusprechen. Gleichwohl rechtfertigen derartige Überlegungen es nicht, entgegen Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 9 Abs. 2 Satz 1 die Eintragung eines Freibetrags anzuordnen. Richtigerweise haben dagegen ein anderer Senat desselben Gerichts (Nds. FG v. 27.7.2007, EFG 2007, 690, Az. BVerfG 2 BvL 1/07) und das Saarl. FG (v. 22.3.2007, EFG 2007, 853, Az. BVerfG 2 BvL 2/07) die Frage in einem Verfahren der konkreten Normenkontrolle gem. Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt. Über § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO führt dies hinsichtlich der Endgültigkeit der vereinnahmten Mehrsteuern zu einem vergleichbaren Ergebnis ohne Eingriff in das grundgesetzliche System der Gewaltenteilung.



## § 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs hat der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis eine Lohnsteuerkarte vorzulegen. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuerkarte während des Dienstverhältnisses aufzubewahren. <sup>3</sup>Er 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. <sup>4</sup>Der 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) <sup>1</sup>Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn hat der Arbeitgeber die Höhe des laufenden Arbeitslohns und den Lohnzahlungszeitraum festzustellen. <sup>2</sup>Vom Arbeitslohn sind der auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des Versorgungs-Freibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) sowie des Altersentlastungsbetrags (§ 24a) abzuziehen, wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind. <sup>3</sup>Außerdem ist der Arbeitslohn nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers um einen etwaigen Freibetrag (§ 39a Abs. 1) zu vermindern oder um einen etwaigen Hinzurechnungsbetrag (§ 39a Abs. 1 Nr. 7) zu erhöhen. <sup>4</sup>Der verminderte oder erhöhte Arbeitslohn des Lohnzahlungszeitraums ist auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen. <sup>5</sup>Dabei ist der Arbeitslohn eines monatlichen Lohnzahlungszeitraums mit 12, der Arbeitslohn eines wöchentlichen Lohnzahlungszeitraums mit 360/7 und der Arbeitslohn eines täglichen Lohnzahlungszeitraums mit 360 zu vervielfältigen. <sup>6</sup>Der hochgerechnete Jahresarbeitslohn, vermindert um

1. den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) 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.<sup>7</sup> Für 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.<sup>8</sup> In 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 200000 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags jeweils 45 Prozent.**<sup>9</sup> Für die Lohnsteuerberechnung ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend.<sup>10</sup> Die monatliche Lohnsteuer ist 1/12, die wöchentliche Lohnsteuer sind 7/360 und die tägliche Lohnsteuer ist 1/360 der Jahreslohnsteuer.<sup>11</sup> Bruchteile eines Cents, die sich bei der Berechnung nach den Sätzen 5 und 10 ergeben, bleiben jeweils außer Ansatz.<sup>12</sup> Die auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Lohnsteuer ist vom Arbeitslohn einzubehalten.<sup>13</sup> Das 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)<sup>1</sup> Für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug hat der Arbeitgeber den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen.<sup>2</sup> Hat 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.<sup>3</sup> Von dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn sind der Versorgungs-Freibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) sowie der Altersentlastungsbetrag (§ 24a), wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind, sowie nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte ein etwaiger Jahresfreibetrag abzuziehen und ein etwaiger Jahreshinzurechnungsbetrag zuzurechnen.<sup>4</sup> Für den so ermittelten Jahresarbeitslohn (maßgebender Jahresarbeitslohn) ist die Jahreslohnsteuer nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 6 bis 8 zu ermitteln.<sup>5</sup> Außerdem ist die Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs zu ermitteln.<sup>6</sup> Dabei ist der sonstige Bezug, soweit es sich nicht um einen sonstigen Bezug im Sinne des Satzes 9 handelt, um den Versorgungs-Freibetrag, 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.<sup>7</sup> Für die Lohnsteuerberechnung ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend.<sup>8</sup> Der Unterschiedsbetrag zwischen den ermittelten Jahreslohnsteuerbeträgen ist die Lohnsteuer, die vom sonstigen Bezug einzubehalten ist.<sup>9</sup> 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)<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> Satz 1 gilt nicht, wenn der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen übersteigt oder die Lohnabrechnung nicht innerhalb von drei Wochen nach dessen Ablauf erfolgt.<sup>3</sup> Das Betriebsstättenfinanzamt kann anordnen, dass die Lohnsteuer von den Abschlagszahlungen einzubehalten ist, wenn die Erhebung der Lohnsteuer sonst nicht gesichert erscheint.<sup>4</sup> 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)<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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.

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 39b

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002*: s. § 39b Anm. 2.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004*: s. § 39b Anm. J 03-1 und Anm. J 04-1.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 2 Satz 8 wurde die bisher in § 52 Abs. 52 enthaltene Regelung zur Tarifberücksichtigung ab 2005 im LStAbzugsverfahren übernommen sowie der neue Spitzensteuersatz von 45 % („Reichensteuer“) für die LStBerechnung aufgenommen; § 52 Abs. 52 wurde aufgehoben.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 8 wurde jeweils die Verhältniswertangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Sämtliche Änderungen sind mangels besonderer Anwendungsregelungen in der bei Inkraft-Treten der Änderungsgesetze (hier: 1.1.2007, Art. 10 Satz 2 des StÄndG 2007 und Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 2 durch das StÄndG 2007 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

**Grund der Änderungen:** Nach der Gesetzesbegründung zum StÄndG 2007 wird durch die Änderungen in Abs. 2 Satz 8 die bisher in § 52 Abs. 52 aF enthaltene Anwendungsregelung zur LStBerechnung in die Stammvorschrift übernommen und zusätzlich der neue Spitzensteuersatz berücksichtigt (BTDrucks. 16/1545,15). Die Änderungen in Abs. 2 Satz 8 durch das JStG 2007 dienen der sprachlichen Modernisierung (BTDrucks. 16/2712, 66) und haben keine materiell-rechtl. Auswirkungen.

**Bedeutung der Änderungen:** Bislang regelte § 52 Abs. 52 idF des HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120), dass § 39b ab dem KJ. 2005 mit der Maßgabe anzuwenden sei, dass anstelle der Beträge und Prozentsätze, die nach der Fassung durch das HBeglG 2004 gelten, dann die jetzt durch das StÄndG 2007 eingesetzten Beträge und Prozentsätze gelten. Die Neuregelung übernimmt lediglich diese ohnehin seit 2005 anzuwendenden Beträge und Prozentsätze in Abs. 2 Satz 8; damit konnte zugleich § 52 Abs. 52 aF aufgehoben werden. Hinzugekommen ist die Berücksichtigung des neuen Spitzensteuersatzes von 45 % („Reichensteuer“) auf den 200 000 € übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags. Auch diese Regelung hat aber keine eigenständige Bedeutung, sondern vollzieht lediglich die ab 2007 geltende Tarifänderung gem. § 32a Abs. 1 (s. dazu näher § 32a Anm. J 06-2) für Zwecke der LStBerechnung nach.

## § 40

**Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen**

idF des EStG 2002 v. 19.10.2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden oder
2. in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

<sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Pauschsteuersatzes ist zu berücksichtigen, dass die in Absatz 3 vorgeschriebene Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme im Sinne des § 8 Abs. 1 darstellt (Nettosteuersatz). <sup>3</sup>Die Pauschalierung ist in den Fällen der Nummer 1 ausgeschlossen, soweit der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer sonstige Bezüge von mehr als 1000 Euro im Kalenderjahr gewährt. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber hat dem Antrag eine Berechnung beizufügen, aus der sich der durchschnittliche Steuersatz unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer in jeder Steuerklasse für diejenigen Arbeitnehmer ergibt, denen die Bezüge gewährt werden sollen oder gewährt worden sind.

(2) <sup>1</sup>Abweichend von Absatz 1 kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent erheben, soweit er

1. arbeitstäglich Mahlzeiten im Betrieb an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt oder Barzuschüsse an ein anderes Unternehmen leistet, das arbeitstäglich Mahlzeiten an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass die Mahlzeiten nicht als Lohnbestandteile vereinbart sind,
2. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt,
3. Erholungsbeihilfen gewährt, wenn diese zusammen mit Erholungsbeihilfen, die in demselben Kalenderjahr früher gewährt worden sind, 156 Euro für den Arbeitnehmer, 104 Euro für dessen Ehegatten und 52 Euro für jedes Kind nicht übersteigen und der Arbeitgeber sicherstellt, dass die Beihilfen zu Erholungszwecken verwendet werden,
4. Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 bis 4 zahlt, soweit diese die dort bezeichneten Pauschbeträge um nicht mehr als 100 **Prozent** übersteigen,
5. den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt Personalcomputer übereignet; das gilt auch

für Zubehör und Internetzugang. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden.

<sup>2</sup>Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 15 **Prozent** für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 **wie** Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden. <sup>3</sup>Die nach Satz 2 pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 abziehbaren **Beträge**; sie bleiben bei der Anwendung des § 40a Abs. 1 bis 4 außer Ansatz.

(3) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. <sup>2</sup>Er ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer; auf den Arbeitnehmer abgewälzte pauschale Lohnsteuer gilt als zugeflossener Arbeitslohn und mindert nicht die Bemessungsgrundlage. <sup>3</sup>Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich außer Ansatz. <sup>4</sup>Die pauschale Lohnsteuer ist weder auf die Einkommensteuer noch auf die Jahreslohnsteuer anzurechnen.

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 40

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000*: s. § 40 Anm. 2.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432). In Abs. 2 Sätzen 2 und 3 wurde der Verweis auf § 9 an die Änderungen des § 9 angepasst.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Sätzen 1 und 2 wurde die Verhältniswertangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Sämtliche Änderungen des § 40 sind mangels besonderer Anwendungsvorschriften zu § 40 gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsgesetze (hier: 1.1.2007, Art. 10 Satz 2 des StÄndG 2007 und Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007) geltenden Fassung durch das StÄndG 2006 erstmals ab dem Kj. 2007 anzuwenden.

**2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

J 06-2

**Grund der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung zum StÄndG 2007 handelt es sich bei den Änderungen in Abs. 2 Sätzen 2 und 3 um redaktionelle Folgeänderungen (Zitatanpassungen) zur Änderung des § 9 (BTDrucks. 16/1545,16). Die Änderungen in Abs. 2 Sätzen 1 und 2 durch das JStG 2007 dienen der sprachlichen Modernisierung (BTDrucks. 16/2712, 66) und haben keine materiell-rechtl. Auswirkungen.

**Bedeutung der Änderungen:** Bei der Pauschalierung der LSt. für Sachbezüge und Fahrtkostenzuschüsse im Zusammenhang mit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hat der ArbG die Pauschalierungsgrenze des Abs. 2 Satz 2 zu beachten, die sich schon bislang nach der Höhe der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF und § 9 Abs. 2 aF richtete; die entsprechenden Auswirkungen auf den WKAbzug des ArbN sind in Abs. 2 Satz 3 geregelt (s. näher § 40 Anm. 48f.). Durch das StÄndG 2007 wurde § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 aF aufgehoben und die Entfernungspauschale nunmehr grundlegend modifiziert in § 9 Abs. 2 geregelt. Die Änderung der Verweisungen auf § 9 vollzieht deshalb lediglich die dort vorgenommenen Änderungen nach und hat keine eigenständige Bedeutung.



## § 40a

**Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Arbeitnehmern, die nur kurzfristig beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 **Prozent** des Arbeitslohns erheben. <sup>2</sup>Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird, die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und

1. der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 62 Euro durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt oder
2. die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

(2) Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern (einheitliche Pauschsteuer) für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch, für das er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten hat, mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz in Höhe von insgesamt 2 **Prozent** des Arbeitsentgelts erheben.

(2a) Hat der Arbeitgeber in den Fällen des Absatzes 2 keine Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten, kann er unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 20 **Prozent** des Arbeitsentgelts erheben.

(3) <sup>1</sup>Abweichend von den Absätzen 1 und 2a kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Aushilfskräften, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 5 **Prozent** des Arbeitslohns erheben. <sup>2</sup>Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift sind Personen, die für die Ausführung und für die Dauer von Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, beschäftigt werden; eine Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten ist unschädlich, wenn deren Dauer 25 **Prozent** der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet. <sup>3</sup>Aushilfskräfte sind nicht Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören oder die der Arbeitgeber mehr als 180 Tage im Kalenderjahr beschäftigt.

- (4) Die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 und 3 sind unzulässig
1. bei Arbeitnehmern, deren Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich je Arbeitsstunde 12 Euro übersteigt,
  2. bei Arbeitnehmern, die für eine andere Beschäftigung von demselben Arbeitgeber Arbeitslohn beziehen, der nach den §§ 39b bis 39d dem Lohnsteuerabzug unterworfen wird.
- (5) Auf die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 bis 3 ist § 40 Abs. 3 anzuwenden.
- (6) <sup>1</sup>Für die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer nach Absatz 2 ist die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus zuständig. <sup>2</sup>Die Regelungen zum Steuerabzug vom Arbeitslohn sind entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Für die Anmeldung, Abführung **und Vollstreckung** der einheitlichen Pauschsteuer gelten dabei die Regelungen für die Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch. <sup>4</sup>Die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus hat die einheitliche Pauschsteuer auf die erhebungsberechtigten Körperschaften aufzuteilen; dabei entfallen aus Vereinfachungsgründen 90 **Prozent** der einheitlichen Pauschsteuer auf die Lohnsteuer, 5 **Prozent** auf den Solidaritätszuschlag und 5 **Prozent** auf die Kirchensteuern. <sup>5</sup>Die erhebungsberechtigten Kirchen haben sich auf eine Aufteilung des Kirchensteueranteils zu verständigen und diesen der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus mitzuteilen. <sup>6</sup>Die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See/Verwaltungsstelle Cottbus ist berechtigt, die einheitliche Pauschsteuer nach Absatz 2 zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen beim Arbeitgeber einzuziehen.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 40a durch das JStG 2007

**Schrifttum:** MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuStud. 2007, 60.

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 40a Anm. J 04-1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 6 Satz 3 wurde der Begriff „Vollstreckung“ mit aufgenommen.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des § 40a durch das JStG ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 40a gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungs-



gesetzes (19.12.2006, Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) geltenden Fassung durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem Kj. 2006 anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 06-2

**Grund der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Änderung der Klarstellung, dass sich auch das Vollstreckungsverfahren zur Einziehung der einheitlichen Pauschsteuer nach den Verfahrensvorschriften für die Sozialversicherungsbeiträge gem. § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder Nr. 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder Abs. 3a SGB VI richtet (BTDrucks. 16/2712, 56).

**Bedeutung der Änderungen:** Die Änderung begegnet den in der Vergangenheit aufgetretenen Zweifeln, ob der bisherige Verweis auf die Verfahrensvorschriften für die Sozialversicherungsbeiträge auch das Vollstreckungsverfahren zur Einziehung rückständiger einheitlicher Pauschsteuern einschließt. Dieses hat der Gesetzgeber jetzt klargestellt. Daher ist es dem Steuerschuldner nun nicht mehr möglich, rechtmäßige Beitreibungsmaßnahmen der Bundeszollverwaltung, die für Beitreibungs- und Vollstreckungsmaßnahmen rückständiger Sozialversicherungsabgaben sowie für die Eintreibung nicht entrichteter einheitlicher Pauschsteuern beim ArbG zuständig ist, aus formalen Gründen mit der Begründung anzufechten, die FinVerw. sei für das Vollstreckungsverfahren zur Einziehung rückständiger einheitlicher Pauschsteuern zuständig.



## § 40b

**Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten  
Zukunftssicherungsleistungen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer von den Zuwendungen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse mit einem Pauschsteuersatz von 20 **Prozent** der Zuwendungen erheben.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt nicht, soweit die zu steuernden Zuwendungen des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer 1752 Euro im Kalenderjahr übersteigen oder nicht aus seinem ersten Dienstverhältnis bezogen werden. <sup>2</sup>Sind mehrere Arbeitnehmer gemeinsam in der Pensionskasse versichert, so gilt als Zuwendung für den einzelnen Arbeitnehmer der Teilbetrag, der sich bei einer Aufteilung der gesamten Zuwendungen durch die Zahl der begünstigten Arbeitnehmer ergibt, wenn dieser Teilbetrag 1752 Euro nicht übersteigt; hierbei sind Arbeitnehmer, für die Zuwendungen von mehr als 2148 Euro im Kalenderjahr geleistet werden, nicht einzubeziehen. <sup>3</sup>Für Zuwendungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses erbracht hat, vervielfältigt sich der Betrag von 1752 Euro mit der Anzahl der Kalenderjahre, in denen das Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zu dem Arbeitgeber bestanden hat; in diesem Fall ist Satz 2 nicht anzuwenden. <sup>4</sup>Der vervielfältigte Betrag vermindert sich um die nach Absatz 1 pauschal besteuerten Zuwendungen, die der Arbeitgeber in dem Kalenderjahr, in dem das Dienstverhältnis beendet wird, und in den sechs vorangegangenen Kalenderjahren erbracht hat. <sup>5</sup>*Scheidet ein Arbeitgeber aus einer Pensionskasse aus und muss er anlässlich des Ausscheidens an die Pensionskasse Zuwendungen für Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften leisten, die bestehen bleiben, gelten die Sätze 1 bis 4 für diese Zuwendungen nicht.*

(3) Von den Beiträgen für eine Unfallversicherung des Arbeitnehmers kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 20 **Prozent** der Beiträge erheben, wenn mehrere Arbeitnehmer gemeinsam in einem Unfallversicherungsvertrag versichert sind und der Teilbetrag, der sich bei einer Aufteilung der gesamten Beiträge nach Abzug der Versicherungssteuer durch die Zahl der begünstigten Arbeitnehmer ergibt, 62 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt.

(4) **In den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 15 Prozent der Sonderzahlungen zu erheben.**

(5) <sup>1</sup>§ 40 Abs. 3 ist anzuwenden. <sup>2</sup>Die Anwendung des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auf Bezüge im Sinne des Absatzes 1, des Absatzes 3 **und des Absatzes 4** ist ausgeschlossen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(52a) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Sofern 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. <sup>3</sup>**§ 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.**

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 40b durch das JStG 2007</b>		2. Bedeutung der Änderung des Abs. 2 Satz 5 . . . . .	J 06-3
<b>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung</b>	J 06-1	3. Bedeutung der Änderung des Abs. 4	
		a) Inhalt der Neuregelung . . . . .	J 06-4
<b>II. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007</b>		b) Kritik an der Neuregelung . . . . .	J 06-5
1. Grund der Änderungen	J 06-2	4. Bedeutung der Änderung des Abs. 5 . . . . .	J 06-6

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 40b durch das JStG 2007**

**Schrifttum:** GLASER, Verfassungsfragen zur lohnsteuerlichen Behandlung von Sonderzahlungen im Bereich der Zusatzversorgung nach dem Reformkonzept des JStG 2007, BB 2006, 2217; BERGEMPER, Das Jahressteuergesetz 2007 – Änderungen im Bereich des Lohnsteuerrechts, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2007, Anm. 4; FISCHER, Änderungen bei der betrieblichen und privaten Altersvorsorge durch das JStG 2007, juris PraxisReport Steuerrecht 4/2007, Anm. 6; HARTMANN, Die lohnsteuerlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2007 – Teil I, INF 2007, 20; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuStud. 2007, 60; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14353.

## I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 40b Anm. 2.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):
  - ▷ *Abs. 2 Satz 5*: Satz 5 wurde ersatzlos gestrichen.
  - ▷ *Abs. 4*: Abs. 4 wurde inhaltlich neu gestaltet.
  - ▷ *Abs. 5*: Der bisherige Abs. 4 wurde unter Einschluss des neu eingefügten Abs. 4 zu Abs. 5.
  - ▷ Abs. 1 und 3 wurden redaktionell geändert.

### Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:

- ▶ *Abs. 2 Satz 5*: Die Änderung des Abs. 2 Satz 5 durch das JStG 2007 ist mangels besonderer Änderungsvorschrift hierzu gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (19.12.2006, Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) geltenden Fassung durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem KJ. 2006 anzuwenden.
- ▶ *Abs. 4 und Abs. 5*: Nach § 52 Abs. 52a Satz 3 idF des JStG ist § 40b Abs. 4 erstmals auf Sonderzahlungen anzuwenden, die nach dem 23.8.2006 (Tag des Kabinettsbeschlusses) gezahlt wurden.

## II. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

### 1. Grund der Änderungen

J 06-2

**Abs. 2 Satz 5**: Nach der Gesetzesbegründung wurde Satz 5 im Hinblick auf die (Neu-)Regelung in § 40b Abs. 4 und 5 aufgehoben (BTDrucks. 16/2712, 57).

**Abs. 4**: Der Gesetzgeber hat, nachdem er in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 2 und 3 Sonderzahlungen eines ArbG an betriebliche Zusatzversorgungskassen per Legaldefinition als stpfl. Arbeitslohn bestimmt hatte, in § 40b Abs. 4 nun die Pauschalbesteuerungspflicht eingeführt. Den Steuersatz von 15 % wählte er, um eine Systemumstellung der umlagefinanzierten Versorgungssysteme trotz StPfl. der Sonderzahlungen zu erleichtern und die zukunftsorientierte Umstrukturierung dieser Versorgungssysteme somit zu unterstützen. Die laufenden regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen des ArbG sind im Gegensatz dazu weiterhin mit 20 % pauschal oder individuell zu besteuern (BTDrucks. 16/2712, 57).

**Abs. 5**: Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass es sich lediglich um eine redaktionelle Änderung („Folgeänderung“) handelt. Der bisherige Abs. 4 wird zu Abs. 5 (BTDrucks. 16/2712, 57).

### 2. Bedeutung der Änderung des Abs. 2 Satz 5

J 06-3

Nach Satz 5 aF konnten die sog. Gegenwertzahlungen, die der ArbG anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungseinrichtung leistet, – ohne Beachtung der betragsmäßigen Grenzen in Sätzen 1–4 – pauschal

mit 20 % besteuert werden. Diese Möglichkeit wurde im Hinblick auf die (Neu-)Regelung der Abs. 4 und 5 aufgehoben. Schließlich ist in Abs. 4 eine betragsmäßige Begrenzung für die Anwendung des Pauschalsteuersatzes nicht vorgesehen, so dass die neue Pauschalierungsvorschrift des Abs. 4 auf die Sonderzahlungen uneingeschränkt Anwendung findet.

### 3. Bedeutung der Änderung des Abs. 4

#### J 06-4 a) Inhalt der Neuregelung

Die im LStRecht bislang einzigartige Pflicht der Pauschalbesteuerung, mit Abgeltungswirkung, soll zum einen dazu dienen, die Durchführung der Besteuerung wesentlich zu vereinfachen. Zum anderen soll dadurch der Tatsache Rechnung getragen werden, dass hierdurch vorrangig die Sicherung der bereits bestehenden, nicht aber der Erwerb neuer Ansprüche finanziert wird und der ArbG die Sonderzahlung auslöst. Eine Überwälzung der Pauschalsteuer auf den ArbN ist, sofern eine entsprechende freiwillige arbeitsrechtl. Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN geschlossen wurde – wie auch in den anderen Fällen der Pauschalbesteuerung –, grundsätzlich möglich. Wegen der in diesem Fall allerdings notwendigen und verwaltungsaufwändigen individuellen Zuordnung der Sonderzahlungen zum einzelnen ArbN und der erforderlichen Zustimmung des ArbN ist mit einer Abwälzung der pauschalen Steuern in größerem Umfang nicht zu rechnen.

#### J 06-5 b) Kritik an der Neuregelung

**Gleichheitssatz:** Die Kritik begründet sich vor allem in verfassungsrechtl. Hinsicht. Zwar wird in der Gesetzesbegründung dargelegt, dass die Verpflichtung des ArbG zur Pauschalbesteuerung nicht gegen den verfassungsrechtl. Gleichheitsgrundsatz verstößt, der Gesetzgeber vielmehr in zulässigem Umfang von seinem Gestaltungsrecht Gebrauch mache. Der Gleichheitssatz fordere nämlich nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährde, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweislichen Belastungsgrundes. Deshalb dürfe der Gesetzgeber einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen. Dabei seien die praktischen Erfordernisse der Verwaltung ebenfalls von Gewicht. Der Aufwand für ArbG (Ermittlung) und Steuerverwaltung (Überprüfung), für jeden ArbN den individuellen Betrag zu ermitteln, wäre angesichts der Vielzahl der zu berücksichtigenden Faktoren erheblich. Die Pflichtpauschalierung verkürze und vereinfache somit deutlich das Verfahren, da die LSt. für den gesamten Vorgang – eine Zahlung für alle Beschäftigten – mit Hilfe einer einfachen Multiplikation (Sonderzahlung  $\times$  Steuersatz = LSt.) berechnet werden könne. Die Einführung einer Pauschalierungspflicht des ArbG mit der Option, seine Steuerschuld auf den ArbN zu überwälzen, stelle auch keinen Verstoß gegen das verfassungsrechtl. Gebot dar, bei den ArbN den existenznotwendigen Bedarf von der Besteuerung auszuschließen. Die etwaige Überwälzung der Steuerschuld auf den ArbN sei keine zwingende gesetzliche Folge

der Pauschalbesteuerungspflicht des ArbG, sondern die Folge einer freiwilligen Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN (BTDrucks. 16/2712, 57).

Stimmen im Schrifttum treten dieser Auffassung uE zu Recht entgegen (so GLASER, BB 2006, 2217 [2220]). Eine Verletzung des Art. 3 GG ist offensichtlich. Die Neuregelung schafft zwei Gruppen von ArbG. Die eine Gruppe wird immer dann mit der Pauschalsteuer belastet, wenn der ArbG (öffentliche ArbG – hauptsächlich Gebietskörperschaften – sowie Kirchen und juristische Personen des Privatrechts) Sonderzahlungen an die zuständige Versorgungseinrichtung leistet. Die andere Gruppe bleibt von der Steuer verschont, weil dort entsprechende Zahlungen erst gar nicht vorkommen. Mit der Neuregelung wird das Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit durchbrochen. Dieses ergibt sich nicht zuletzt dann, wenn man die stl. Ungleichbehandlung der beiden Arbeitgebergruppen an deren wirtschaftlicher Zahlungsfähigkeit misst. Denn die Steuer unterwirft die Sonderzahlungen beim ArbG der Pauschalsteuer, obwohl diesen gar keine Erträge (= Zahlungsfähigkeit) daraus erwachsen. Im Verhältnis zur Vergleichsgruppe ist die objektive Leistungsfähigkeit sogar noch herabgesetzt, weil die Sonderzahlungen betrieblich veranlassten Aufwand darstellen. Tatsächlich wirkt sich dieser beim bilanzierungspflichtigen ArbG zunächst gewinnmindernd aus. Folgerichtig trägt das Gesetz dem objektiven Nettoprinzip Rechnung, das als Ausprägung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dh. die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen besteuert. Wenn nun die Pauschalsteuer die steuermindernde Wirkung der Sonderleistungen (= BA) im Wesentlichen wieder aufhebt, so liegt in der Nichtbefolgung des objektiven Nettoprinzips eine weitere Durchbrechung des Gebots der horizontalen Steuergerechtigkeit.

Die unterschiedliche Behandlung der Arbeitgebergruppen könnte zwar gerechtfertigt sein. Diese Rechtfertigung ergibt sich allerdings nicht bereits daraus, dass sich irgendein sachlicher Grund für die gesetzliche Differenzierung finden lässt. Insbes. haushaltspolitische Erwägungen können eine Durchbrechung dieses Grundsatzes gleicher stl. Lastenverteilung nicht rechtfertigen. Vielmehr muss stets geprüft werden, ob die vorgefundene Verschiedenheit für die differenzierende Regelung relevant ist, ob zwischen beidem ein innerer Zusammenhang besteht. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Rechtfertigungsanforderungen um so höher sind, je mehr die Ungleichbehandlung Personengruppen betrifft, also von Sachverhalten abhängig ist, die von den Betroffenen nicht beeinflusst werden können. Vorliegend dürfte es sich unmittelbar zwar nur um sachbezogene Differenzierungskriterien handeln, nämlich ArbG, die Sonderzahlungen leisten einerseits und solche, die dieses nicht tun andererseits. Für einen strengeren Maßstab spricht allerdings, dass die Differenzierungskriterien durch den einzelnen ArbG gar nicht beeinflussbar sind, da die Entscheidung für die Zusatzversorgung für viele „ausstiegswillige“ ArbG schon aus finanziellen Gründen gar nicht möglich ist. Selbst wenn sie sich hierzu entschlossen, könnten sie der StPflcht nicht entgehen, weil dann die im Ausstiegsfall zu zahlende – künftig stpfl. – Gegenwertförderung entsteht. Der gewichtigste Grund, der hier nur als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommen kann, ist nicht zu erkennen.

**Mangelnde Folgerichtigkeit:** Kritik ist auch insoweit zu äußern, als der Gesetzgeber mit der Neuregelung zwar die Auffassung des BFH, dass die Sonderzahlungen auch deshalb kein Arbeitslohn sind, weil die aktiven ArbN auf diese Weise keine neuen Anwartschaften erwerben und deshalb nicht bereichert sind (BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532, und v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 285), im Ergebnis mit dem neuen § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 bestätigt, er aber die Steuerbarkeit dennoch aus § 19 Abs. 1 hergeleitet. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, wonach Sonderzahlungen des ArbG an betriebliche Zusatzversorgungskassen per Legaldefinition als stpfl. Arbeitslohn bestimmt sind, hat letztlich lediglich eine Alibifunktion. Es geht nur darum, die Pauschalbesteuerungspflicht des ArbG nach § 40b Abs. 4 abzusichern (vgl. BERGKEMPER, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2007, Anm. 4 [Nr. 2 Buchst. b]).

**Gesetzesvollzug:** Kritikbedürftig ist ferner, dass zwar nach dem Gesetzeswortlaut die „Vervielfältigungsregel“ für Sonderzahlungen beim Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis (§ 40b Abs. 2 Satz 3) zweifellos weiterhin anzuwenden ist, die praktische Bedeutung dieser besonderen Pauschalierungsmöglichkeit im Hinblick auf die für den Anwendungsbereich der neuen Pflichtpauschalierungsvorschrift gewählte Formulierung allerdings fraglich erscheint (vgl. HARTMANN, INF 2007, 20 [22]). Zwar will der Gesetzgeber die Pauschalbesteuerung von 15 % laut Gesetzesbegründung ausschließlich auf Sonderzahlungen anwenden, die im Zusammenhang mit dem Ausscheiden und dem Wechsel bei umlagefinanzierten Pensionskassen anfallen, also in den Fällen des § 19 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a und b. Der Gesetzeswortlaut bezieht aber stattdessen sämtliche Sonderzahlungen nach § 19 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 in die neue Pauschalierungspflicht mit ein. Demzufolge können auch Sonderzahlungen bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses mit dem günstigeren Pauschsteuersatz von 15 % besteuert werden, wenn diese an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung geleistet werden. Abzuwarten bleibt, ob diese misslungene Gesetzesänderung bald wieder korrigiert wird, da sie nicht im Einklang mit der gesetzgeberischen Zielsetzung steht.

#### J 06-6 4. Bedeutung der Änderung des Abs. 5

Wegen des neu eingefügten Abs. 4 wird die bisher in Abs. 4 enthaltene Regelung in den neuen Abs. 5 übernommen und zugleich auf den neuen Abs. 4 ausgedehnt.



## § 41a

**Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums

1. dem Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2) befindet (Betriebsstättenfinanzamt), eine Steuererklärung einzureichen, in der er die **Summen** der im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer angibt (Lohnsteuer-Anmeldung),
2. die im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum insgesamt einbehaltene und übernommene Lohnsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

<sup>2</sup>Die Lohnsteuer-Anmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. <sup>3</sup>Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Lohnsteuer-Anmeldung vom Arbeitgeber oder von einer zu seiner Vertretung berechtigten Person zu unterschreiben. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber wird von der Verpflichtung zur Abgabe weiterer Lohnsteuer-Anmeldungen befreit, wenn er Arbeitnehmer, für die er Lohnsteuer einzubehalten oder zu übernehmen hat, nicht mehr beschäftigt und das dem Finanzamt mitteilt.

(2) <sup>1</sup>Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat. <sup>2</sup>Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 800 Euro, aber nicht mehr als 3 000 Euro betragen hat; Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist das Kalenderjahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 800 Euro betragen hat. <sup>3</sup>Hat die Betriebsstätte nicht während des ganzen vorangegangenen Kalenderjahres bestanden, so ist die für das vorangegangene Kalenderjahr abzuführende Lohnsteuer für die Feststellung des Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums auf einen Jahresbetrag umzurechnen. <sup>4</sup>Wenn die Betriebsstätte im vorangegangenen Kalenderjahr noch nicht bestanden hat, ist die auf einen Jahresbetrag umgerechnete für den ersten vollen Kalendermonat nach der Eröffnung der Betriebsstätte abzuführende Lohnsteuer maßgebend.

(3) <sup>1</sup>Die oberste Finanzbehörde des Landes kann bestimmen, dass die Lohnsteuer nicht dem Betriebsstättenfinanzamt, sondern einer anderen öffentlichen Kasse anzumelden und an diese abzuführen ist; die Kasse erhält insoweit die Stellung einer Landesfinanzbehörde. <sup>2</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt oder die zuständige andere öffentliche Kasse können anordnen, dass die Lohnsteuer abweichend von dem nach Absatz 1 maßgebenden

Zeitpunkt anzumelden und abzuführen ist, wenn die Abführung der Lohnsteuer nicht gesichert erscheint.

(4) <sup>1</sup>Arbeitgeber, die eigene oder gecharterte Handelsschiffe betreiben, dürfen vom Gesamtbetrag der anzumeldenden und abzuführenden Lohnsteuer einen Betrag von 40 **Prozent** der Lohnsteuer der auf solchen Schiffen in einem zusammenhängenden Arbeitsverhältnis von mehr als 183 Tagen beschäftigten Besatzungsmitglieder abziehen und einbehalten. <sup>2</sup>Die Handelsschiffe müssen in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sein, die deutsche Flagge führen und 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 betrieben werden. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 sind entsprechend anzuwenden, wenn Seeschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden eingesetzt werden. <sup>4</sup>Ist für den Lohnsteuerabzug die Lohnsteuer nach der Steuerklasse V oder VI zu ermitteln, so bemisst sich der Betrag nach Satz 1 nach der Lohnsteuer der Steuerklasse I.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 41a durch das JStG 2007

**Schrifttum:** MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, *SteuStud.* 2007, 60; HARTMANN, Die lohnsteuerlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2007 – Teil II, *INF* 2007, 63; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, *NWB F.* 2, 9191; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, *NWB F.* 3, 14353; WARNKE, Jahressteuergesetz 2007, *ESTB* 2007, 98.

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 41a Anm. 1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wurde das Wort „Summe“ durch das Wort „Summen“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des § 41a durch das JStG 2007 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 41a gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2007, Art. 20 Abs. 6 JStG) geltenden Fassung durch das StÄndG v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem KJ. 2007 anzuwenden.

**2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

J 06-2

**Grund der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Änderung der Rechtsklarheit. Der ArbG hat die einbehaltene LSt., die nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 zu bescheinigen ist, und die pauschale LSt., die er als ArbG zu übernehmen hat und nicht bescheinigen darf (§ 40 Abs. 3), jeweils getrennt in der LStAnmeldung einzutragen (BTDrucks. 16/2712, 57).

**Bedeutung der Änderungen:** Die Änderung sichert den getrennten Ausweis der LStSummen ab. Sie eröffnet der FinVerw. die Möglichkeit, die vom ArbG insgesamt bescheinigte LSt., die in der Veranlagung auf die ESt. angerechnet wird, mit der von ihm angemeldeten LSt. abzugleichen. Damit können mögliche Betrugsfälle aufgedeckt und bekämpft werden. Für den ArbG bedeutet der getrennte Ausweis idR keine zusätzliche Belastung, da ihm die pauschale LStSumme ohnehin bekannt ist. Der amtliche Vordruck der LStAnmeldung 2007 sieht die entsprechenden Eintragungsmöglichkeiten bereits in den Zeilen 17 und 18 vor (BMF v. 24.8.2006, BStBl. I 2006, 498 [499]).



## § 41b

## Abschluss des Lohnsteuerabzugs

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres hat der Arbeitgeber das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. <sup>2</sup>Auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Übermittlungsstelle 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 *das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres endet und* 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,

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.

<sup>3</sup>Der 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. <sup>4</sup>Wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte auszuhändigen. <sup>5</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahres darf der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte nur aushändigen, wenn sie eine Lohnsteuerbescheinigung enthält und der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. <sup>6</sup>Dem Arbeitnehmer nicht ausgehändigte Lohnsteuerkarten ohne Lohnsteuerbescheinigungen kann der Arbeitgeber vernichten; nicht ausgehändigte Lohnsteuerkarten mit Lohnsteuerbescheinigungen hat er dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen.

(2) <sup>1</sup>Für die Datenfernübertragung 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. <sup>2</sup>Das 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) **Ein 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.** <sup>1</sup>Liegt dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers nicht vor, hat er die Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird oder der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. <sup>4</sup>In 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.

## § 52

## Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...(52c) <sup>1</sup>Die an der Entwicklung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung teilnehmenden Arbeitgeber können § 41b Abs. 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) erstmals ab dem Kalenderjahr 2003 anwenden. <sup>2</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahres 2003 dürfen diese Arbeitgeber Lohnsteuerkarten ohne Lohnsteuerbescheinigung den Arbeitnehmern nicht ausbändigen; diese Lohnsteuerkarten können vernichtet werden. <sup>3</sup>§ 41b Abs. 3 Satz 1 gilt ab dem Kalenderjahr 2006 in der folgenden Fassung:

Ein 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.

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 41b durch das JStG 2007

**Schrifttum:** HARTMANN, Die lohnsteuerlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2007 – Teil II, INF 2007, 63; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuStud. 2007, 60; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191; KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14353; WARNEKE, Jahressteuergesetz 2007, EStB 2007, 139.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 41b Anm. J 04-1.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):
  - ▷ *Abs. 1 Satz 2 Nr. 4:* Die Beschränkung der Verpflichtung der ArbG, lediglich in Fällen, in denen es sich um Dienstverhältnisse handelte, die unterjährig beendet wurden, den Großbuchstaben B elektronisch zu übermitteln oder zu bescheinigen, wenn die gekürzte Vorsorgepauschale im LStAbzugsverfahren berücksichtigt worden ist, entfällt.
  - ▷ *Abs. 3 Satz 1:* Satz 1 wurde aus redaktionellen Gründen neu gefasst.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des § 41b durch das JStG ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 41b gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (19.12.2006, Art. 20 Abs. 1 JStG) geltenden Fassung durch das

Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem Kj. 2006 anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007

### J 06-2 a) Grund der Änderungen

**Abs. 1 Satz 2 Nr. 4:** Nach der Gesetzesbegründung beruht die Änderung auf einem Vorschlag des Bundesrechnungshofs. Sie verpflichtet die ArbG, in allen Fällen bei Berücksichtigung der gekürzten Vorsorgepauschale im LStAbzugsverfahren („Besondere Tabelle“ bei der manuellen Berechnung der LSt.) den Großbuchstaben B elektronisch zu übermitteln oder zu bescheinigen (BTDrucks. 16/2712, 58).

**Abs. 3 Satz 1:** Der Gesetzgeber hat § 41b Abs. 3 Satz 1 in der ab dem Kj. 2006 geltenden Fassung aus der besonderen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 52c Satz 3 aF in die Stammvorschrift übernommen (BTDrucks. 16/2712, 58).

### J 06-3 b) Bedeutung der Änderungen

**Abs. 1 Satz 2 Nr. 4:** Für den ArbG auf der einen Seite wirkt die durchgängige Bescheinigung vereinfachend, weil für ihn die gesonderte Prüfung entfällt, ob das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kj. beendet wurde. Auch bedeutet sie keinen Mehraufwand, da er nach § 41 Abs. 1 Satz 4 ohnehin verpflichtet ist, bei Berücksichtigung der gekürzten Vorsorgepauschale den Großbuchstaben B im Lohnkonto aufzuzeichnen. Das FA auf der anderen Seite kann nun im Rahmen der Veranlagung zur ESt. erkennen, dass ein ArbN zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 gehört und der Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 aF in Verbindung mit § 10 Abs. 4a zu kürzen ist. Gleiches gilt für die besondere Kürzung des Höchstbetrags von 20 000 € nach § 10 Abs. 3.

**Abs. 3 Satz 1:** Die Änderung ist lediglich redaktioneller Art und hat keine materiellen Auswirkungen. Im Gegenzug zu der Änderung des § 41b Abs. 3 Satz 1 wurde § 52 Abs. 52c aufgehoben.



## § 42d

**Haftung des Arbeitgebers und Haftung  
bei Arbeitnehmerüberlassung**

idF des EStG 2002 v. 19.10.2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

- (1) Der Arbeitgeber haftet
1. für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat,
  2. für die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat,
  3. für die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die auf Grund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird;
  4. für die Lohnsteuer, die in den Fällen des § 38 Abs. 3a der Dritte zu übernehmen hat.
- (2) Der Arbeitgeber haftet nicht, soweit Lohnsteuer nach § 39 Abs. 4, § 39a Abs. 5 nachzufordern ist und in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 38 Abs. 4 Satz 2 und 3 und des § 41c Abs. 4.
- (3) <sup>1</sup>Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner. <sup>2</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen. <sup>3</sup>Der Arbeitgeber kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. <sup>4</sup>Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft nur in Anspruch genommen werden,
1. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat,
  2. wenn der Arbeitnehmer weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer den Sachverhalt dem Finanzamt unverzüglich mitgeteilt hat.
- (4) <sup>1</sup>Für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers bedarf es keines Haftungsbescheids und keines Leistungsgebots, soweit der Arbeitgeber
1. die einzubehaltende Lohnsteuer angemeldet hat oder
  2. nach Abschluss einer Lohnsteuer-Außenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkennt.
- <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend für die Nachforderung zu übernehmender pauschaler Lohnsteuer.
- (5) Von der Geltendmachung der Steuernachforderung oder Haftungsforderung ist abzusehen, wenn diese insgesamt 10 Euro nicht übersteigt.
- (6) <sup>1</sup>Soweit einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung überlassen werden, haftet er mit Ausnahme der Fälle, in denen

eine Arbeitnehmerüberlassung nach § 1 Abs. 3 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes vorliegt, neben dem Arbeitgeber; *dies gilt auch, wenn der in § 1 Abs. 2 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes bestimmte Zeitraum überschritten ist.*<sup>2</sup>Der Entleiher haftet nicht, wenn der Überlassung eine Erlaubnis nach § 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Februar 1995 (BGBl. I S. 158), das zuletzt durch Artikel 11 Nr. 21 des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 1950) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung zugrunde liegt und soweit er nachweist, dass er den nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d vorgesehenen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist.<sup>3</sup>Der Entleiher haftet ferner nicht, wenn er über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung ohne Verschulden irrte.<sup>4</sup>Die Haftung beschränkt sich auf die Lohnsteuer für die Zeit, für die ihm der Arbeitnehmer überlassen worden ist.<sup>5</sup>Soweit die Haftung des Entleihers reicht, sind der Arbeitgeber, der Entleiher und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner.<sup>6</sup>Der Entleiher darf auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das inländische bewegliche Vermögen des Arbeitgebers fehlgeschlagen ist oder keinen Erfolg verspricht; § 219 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.<sup>7</sup>Ist durch die Umstände der Arbeitnehmerüberlassung die Lohnsteuer schwer zu ermitteln, so ist die Haftungsschuld mit 15 **Prozent** des zwischen Verleiher und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne Umsatzsteuer anzunehmen, solange der Entleiher nicht glaubhaft macht, dass die Lohnsteuer, für die er haftet, niedriger ist.<sup>8</sup>Die Absätze 1 bis 5 sind entsprechend anzuwenden.<sup>9</sup>Die Zuständigkeit des Finanzamts richtet sich nach dem Ort der Betriebsstätte des Verleihers.

(7) Soweit der Entleiher Arbeitgeber ist, haftet der Verleiher wie ein Entleiher nach Absatz 6.

(8)<sup>1</sup>Das Finanzamt kann hinsichtlich der Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer anordnen, dass der Entleiher einen bestimmten Teil des mit dem Verleiher vereinbarten Entgelts einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs notwendig ist; Absatz 6 Satz 4 ist anzuwenden.<sup>2</sup>Der Verwaltungsakt kann auch mündlich erlassen werden.<sup>3</sup>Die Höhe des einzubehaltenden und abzuführenden Teils des Entgelts bedarf keiner Begründung, wenn der in Absatz 6 Satz 7 genannte Vomhundertsatz nicht überschritten wird.

(9)<sup>1</sup>Der Arbeitgeber haftet auch dann, wenn ein Dritter nach § 38 Abs. 3a dessen Pflichten trägt.<sup>2</sup>In diesen Fällen haftet der Dritte neben dem Arbeitgeber.<sup>3</sup>Soweit die Haftung des Dritten reicht, sind der Arbeitgeber, der Dritte und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner.<sup>4</sup>Absatz 3 Satz 2 bis 4 sind anzuwenden; Absatz 4 gilt auch für die Inanspruchnahme des Dritten.<sup>5</sup>Im Fall des § 38 Abs. 3a Satz 2 beschränkt sich die Haftung des Dritten auf die Lohnsteuer, die für die Zeit zu erheben ist, für die er sich gegenüber dem Arbeitgeber zur Vornahme des Lohnsteuerabzugs verpflichtet hat; der maßgebende Zeitraum endet nicht, bevor der Dritte seinem Betriebsstättenfinanzamt die Beendigung seiner Verpflichtung gegenüber dem Arbeitgeber angezeigt hat.<sup>6</sup>In den Fällen des § 38 Abs. 3a Satz 7 ist als Haftungsschuld der Betrag zu ermitteln, um den die Lohnsteuer, die für den gesamten Arbeitslohn des Lohnzahlungszeitraums zu berechnen und einzubehalten ist,

die insgesamt tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer übersteigt.<sup>7</sup> Betrifft die Haftungsschuld mehrere Arbeitgeber, so ist sie bei fehlerhafter Lohnsteuerberechnung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne und für nachträglich zu erfassende Arbeitslohnbeiträge nach dem Verhältnis dieser Beträge auf die Arbeitgeber aufzuteilen.<sup>8</sup> In den Fällen des § 38 Abs. 3a ist das Betriebsstättenfinanzamt des Dritten für die Geltendmachung der Steuer- oder Haftungsschuld zuständig.

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 42d durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 42d Anm. 4.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 wurde gestrichen, in Abs. 6 Satz 7 wurde die Verhältniswertangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt und in Abs. 9 Satz 6 die Verweisung auf § 38 Abs. 3a berichtigt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen des Abs. 6 Satz 1 und des Abs. 9 Satz 6 sind mangels besonderer Anwendungsregelung in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (hier: 19.12.2006, Art. 20 Abs. 1 des JStG 2007) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden. Die Änderung des Abs. 6 Satz 7 ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.12.2006 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 06-2

**Abs. 6 Satz 1:** Die Streichung des Halbs. 2 dient der Rechtsbereinigung. Die früher in § 1 Abs. 2 AÜG enthaltene Zwölfmonatsfrist, deren Überschreitung zur Vermutung einer Arbeitsvermittlung führte, wurde bereits durch das 1. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4607) gestrichen. Seither ging die Verweisung darauf in Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 ins Leere und wurde deshalb jetzt gestrichen (BTDrucks. 16/2712, 58).

**Abs. 9 Satz 6:** Die frühere Bezugnahme auf § 38 Abs. 3a Satz 8 war von Anfang an unzutreffend und beruhte auf einem Redaktionsversehen (s. § 42d Anm. J 03-2); gemeint war schon bei Einführung der Regelung der Verweis auf § 38 Abs. 3a Satz 7. Die Zitat Anpassung berichtigt jetzt das seinerzeitige Redaktionsversehen (BTDrucks. 16/2712, 58).



### 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bei den folgenden inländischen und in den Fällen der Nummer 7 Buchstabe a und Nummer 8 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. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a und 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. <sup>2</sup>Zu 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. <sup>3</sup>Zu 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. Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und Zinsen aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4);
4. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6. <sup>2</sup>Der 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. (weggefallen)
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. <sup>2</sup>Kreditinstitut in diesem Sinne ist auch die Kreditanstalt für Wiederaufbau, eine Bausparkasse, **ein Versicherungsunternehmen für Erträge aus Kapitalanlagen, die mit Einlagengeschäften 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. <sup>3</sup>Die inländische Zweigstelle gilt an Stelle des ausländischen Kreditinstituts oder des ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts als Schuldner der Kapitalerträge. <sup>4</sup>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 vom Hundert 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. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 3 und 4 außer bei Zinsen aus Wandelanleihen im Sinne der Nummer 2. <sup>2</sup>Bei der Veräußerung von Kapitalforderungen im Sinne der Nummer 7 Buchstabe b gilt Nummer 7 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa entsprechend.

<sup>2</sup>Dem Steuerabzug unterliegen auch Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, die neben den in den Nummern 1 bis 8 bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden. <sup>3</sup>Der Steuerabzug ist ungeachtet des § 3 Nr. 40 und des § 8b des Körperschaftsteuergesetzes vorzunehmen.

(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.

(3) <sup>1</sup>Kapitalerträge sind inländische, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. <sup>2</sup>Kapitalerträge 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. <sup>3</sup>**Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 sind inländische, wenn der Emittent der Aktien Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.**

(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.

## § 43a

### Bemessung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt

1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:

20 **Prozent** des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,

25 **Prozent** des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

2. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4:

25 **Prozent** des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,

33 1/3 **Prozent** des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

3. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2:  
 30 **Prozent** des Kapitalertrags (Zinsabschlag), wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,  
 42,85 **Prozent** des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;  
 in den Fällen des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb erhöhen sich der **Prozentsatz** von 30 auf 35 und der **Prozentsatz** von 42,85 auf 53,84;
4. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a:  
 20 **Prozent** des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,  
 25 **Prozent** des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;
5. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b:  
 10 **Prozent** des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,  
 11 1/9 **Prozent** des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;
6. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c:  
 10 **Prozent** des Kapitalertrags.

(2) <sup>1</sup>Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug. <sup>2</sup>In den Fällen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 bemisst sich der Steuerabzug nach dem Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen, wenn sie von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet worden sind. <sup>3</sup>Ist dies nicht der Fall, bemisst sich der Steuerabzug nach 30 **Prozent** der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen. <sup>4</sup>Hat die auszahlende Stelle die Wertpapiere und Kapitalforderungen 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. <sup>5</sup>Die Sätze 3 und 4 gelten auch in den Fällen der Einlösung durch den Ersterwerber. <sup>6</sup>Abweichend von den Sätzen 2 bis 5 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. <sup>7</sup>Bei Wertpapieren und Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung ist der Unterschied im Sinne des Satzes 2 in der ausländischen Währung zu ermitteln.

(3) <sup>1</sup>Von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 sowie Satz 2 kann die auszahlende Stelle Stückzinsen, die ihr der Gläubiger im Kalenderjahr des Zuflusses der Kapitalerträge gezahlt hat, bis zur Höhe der Kapitalerträge abziehen. <sup>2</sup>Dies gilt nicht in den Fällen des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb.



(4) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Das 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 den Betrag der gezahlten Stückzinsen 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 das SEStEG v. 7.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Auf 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. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch für Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft, die einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft zufließen. <sup>3</sup>Ein Zufluss an die Betriebsstätte liegt nur vor, wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft tatsächlich zu dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört. <sup>4</sup>**Die 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) <sup>1</sup>Muttergesellschaft 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 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. EU 2004 Nr. L 7 S. 41), im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 nachweislich mindestens zu 20 **Prozent** unmittelbar am Kapi-

tal der Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung) beteiligt ist. <sup>2</sup>Ist die Mindestbeteiligung zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt, ist der Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses maßgeblich. <sup>3</sup>Tochtergesellschaft 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. <sup>4</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate besteht. <sup>5</sup>Wird 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7b und 8 sowie Satz 2 der Gläubiger der Kapitalerträge. <sup>2</sup>Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. <sup>3</sup>In 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. 7 und 8 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. <sup>4</sup>Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist

1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 sowie Satz 2
  - a) das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b,
    - aa) das die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte oder die Zinsscheine verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt,
    - bb) das die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt;
  - b) der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen 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.

<sup>5</sup>Die 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.

<sup>6</sup>Dabei sind die Kapitalertragsteuer und der Zinsabschlag, die zu demselben Zeitpunkt abzuführen sind, jeweils auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden. <sup>7</sup>Wenn 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. <sup>8</sup>Soweit der Gläubiger seiner Verpflichtung nicht nachkommt, hat der zum Steuerabzug Verpflichtete dies dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. <sup>9</sup>Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge nachzufordern.

(2) <sup>1</sup>Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge, 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. <sup>2</sup>Ist 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.  
<sup>3</sup>Für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gelten diese Zuflusszeitpunkte entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Bei 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) <sup>1</sup>Die Schuldner der Kapitalerträge, **die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen** 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. <sup>2</sup>Der 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.

<sup>3</sup>Für 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) <sup>1</sup>In 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. <sup>2</sup>Die 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.<sup>3</sup>Die Kapitalertragsteuer entsteht in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 3 zum Ende des Wirtschaftsjahres.<sup>4</sup>Die Absätze 1 bis 4 und 5 Satz 2 sind entsprechend anzuwenden.<sup>5</sup>Der 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) <sup>1</sup>In 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.<sup>2</sup>Die 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.<sup>3</sup>Im Übrigen sind die Absätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.

## § 44b

### Erstattung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bei 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.<sup>2</sup>Dem 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 Bescheinigung nach § 45a Abs. 3 oder**
- b) **die Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 sowie eine Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder Abs. 3 beizufügen.**

(2) <sup>1</sup>Für die Erstattung ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig.<sup>2</sup>Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu stellen und zu unterschreiben.

(3) <sup>1</sup>Die Antragsfrist endet am 31. Dezember des Jahres, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind.<sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Erstattungs 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Die Anmeldung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist dem Finanzamt innerhalb der in § 44 Abs. 1 oder Abs. 7 bestimmten Frist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist. <sup>3</sup>Der Grund für die Nichtabführung ist anzugeben. <sup>4</sup>Die Anmeldung ist mit der Versicherung zu versehen, dass die Angaben vollständig und richtig sind. <sup>5</sup>Die Anmeldung ist von dem Schuldner, **der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle**, der auszahlenden Stelle oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben.

(2) <sup>1</sup>In 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. 7 und 8 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 verpflichtet, dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Gläubigers;
2. die Art und Höhe der Kapitalerträge unabhängig von der Vornahme eines Steuerabzugs;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 anrechenbaren Kapitalertragsteuer getrennt nach
  - a) Kapitalertragsteuer im Sinne des § 43a Abs. 1 Nr. 1 und 2,
  - b) Kapitalertragsteuer im Sinne des § 43a Abs. 1 Nr. 3 (Zinsabschlag) und
  - c) Kapitalertragsteuer im Sinne des § 43a Abs. 1 Nr. 4 und 5;
5. das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.

<sup>2</sup>Bei 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. <sup>3</sup>Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt. <sup>4</sup>Ist die auszahlende Stelle nicht Schuldner der Kapitalerträge, hat sie zusätzlich den Namen und die Anschrift des Schuldners der Kapitalerträge anzugeben. <sup>5</sup>§ 44a Abs. 6 gilt sinngemäß; über die zu kennzeichnenden Bescheinigungen haben die genannten Institute und Unternehmen Aufzeichnungen zu führen. <sup>6</sup>Diese müssen einen Hinweis auf den Buchungsbeleg über die Auszahlung an den Empfänger der Bescheinigung enthalten.

(3) <sup>1</sup>Werden 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. <sup>2</sup>Aus 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. <sup>3</sup>**Die Sätze 1 und 2 gelten in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 entsprechend; der Emittent der Aktien gilt insoweit als Schuldner der Kapitalerträge.**

(4) <sup>1</sup>Eine Bescheinigung nach Absatz 2 oder 3 ist nicht zu erteilen, wenn in Vertretung des Gläubigers ein Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer nach den §§ 44b und 45c gestellt worden ist oder gestellt wird. <sup>2</sup>**Satz 1 gilt entsprechend, wenn nach § 44a Abs. 8 Satz 1 der Steuerabzug nur hälftig vorgenommen worden ist.**

(5) <sup>1</sup>Eine Ersatzbescheinigung darf nur ausgestellt werden, wenn die Urschrift nach den Angaben des Gläubigers abhanden gekommen oder vernichtet ist. <sup>2</sup>Die Ersatzbescheinigung muss als solche gekennzeichnet sein. <sup>3</sup>Über die Ausstellung von Ersatzbescheinigungen hat der Aussteller Aufzeichnungen zu führen.

(6) <sup>1</sup>Eine Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 nicht entspricht, hat der Aussteller zurückzufordern und durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen. <sup>2</sup>Die berichtigte Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. <sup>3</sup>Wird 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) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Ist 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. <sup>3</sup>Der 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Wird 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.

<sup>2</sup>Über 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) <sup>1</sup>Absatz 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.**

<sup>2</sup>Den 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. <sup>3</sup>Den von der Kapitalgesellschaft 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) <sup>1</sup>Sammelanträge auf volle oder hälftige Erstattung können auch Gesamthandsgemeinschaften für ihre Mitglieder im Sinne von § 44a Abs. 7 und 8 stellen. <sup>2</sup>Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Erkennt 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. <sup>2</sup>Das Bundeszentralamt für Steuern hat die zu Unrecht erstatteten Beträge von dem Gläubiger zurückzufordern, für den sie festgesetzt worden sind. <sup>3</sup>Der Vertreter des Gläubigers haftet für die zurückzuzahlenden Beträge.

(4) <sup>1</sup>§ 44b Abs. 1 bis 4 gilt entsprechend. <sup>2</sup>Die 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.

Autor: Dr. Friedrich E. **Harenberg**, Vors. Richter am FG, Barsinghausen,  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen der §§ 43–45b</b>		b) Änderungen in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 2 . . . . .	J 06-5
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		c) Änderungen in § 43 Abs. 3 . . . . .	J 06-6
a) Gesetzesentwicklung . . . . .	J 06-1	2. Änderungen in § 43a . . . . .	J 06-7
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	3. Änderungen in § 43b Abs. 1 . . . . .	J 06-8
2. Grund und Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-3	4. Änderungen in § 44 a) Änderungen in § 44 Abs. 1, 2 und 5 . . . . .	J 06-9
<b>Erläuterungen zu den Änderungen der §§ 43–45b</b>		b) Änderungen in § 44 Abs. 6 . . . . .	J 06-10
1. Änderungen in § 43		5. Änderungen in § 44b . . . . .	J 06-11
a) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 . . . . .	J 06-4	6. Änderungen in § 45a . . . . .	J 06-12
		7. Änderungen in § 45b . . . . .	J 06-13

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen der §§ 43–45b**

**Schrifttum:** StORG, Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen, NWB F. 3, 14327.

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

J 06-1 **a) Gesetzesentwicklung**

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. Vor § 43 Anm. 4, § 43 Anm. 2, § 43 Anm. J 04-1.

**Bundesschuldenwesenmodernisierungsgesetz v. 12.7.2006** (BGBl. I 2006, 1466; BStBl. I 2006, 426): Änderung des § 43a Abs. 4. Es wird jeweils der Ausdruck „Bundeswertpapierverwaltung“ durch die Wörter „das Bundesschuldbuch führende Stelle“ ersetzt. Anpassung des § 52 Abs. 54 an diese neue Terminologie.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): In § 43b Abs. 1 wurde Satz 4 im Hinblick auf Gewinnausschüttungen angefügt, die anlässlich der Umwandlung oder Liquidation von KapGes. zufließen, für die die Mutter/Tochter-Richtlinie (90/435 EWG) keine Anwendung findet. § 44 Abs. 6 Sätze 2 und 5 wurden redaktionell geändert und sprachlich an das neue UmwStG angepasst.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 7 Buchst. b Satz 2, § 44 Abs. 1, 2, 5 und 6, § 44b Abs. 1 Satz 2, § 45a Abs. 1 Satz 5, Abs. 3 und 4, § 45b Abs. 2 wurden geändert. Die Änderungen sind zum Teil redaktioneller Natur, enthalten zum

Teil aber auch notwendige Anpassungen des StAbzugs an Änderungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4.

### b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-2

**§ 43:** Die geänderte Fassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 2 ist gem. § 52 Abs. 53a Satz 2 erstmals auf Verträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 abgeschlossen wurden. Die geänderte Fassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007 iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) ab dem VZ 2007 anzuwenden. Der neu angefügte Satz 3 des Abs. 3 ist hingegen mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. Art. 20 Abs. 1 des JStG 2007 iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) bereits ab dem VZ 2006 anzuwenden.

**§ 43a:** Die Änderungen des Abs. 4 durch das Bundesschuldenwesenmodernisierungsgesetz sind nach dessen Art. 4 Abs. 1 Satz 1 am 1.8.2006 in Kraft getreten. Damit ist die geänderte Fassung grundsätzlich mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 ab dem VZ 2006 anzuwenden. Allerdings bemisst sich der StAbzug bei der Veräußerung oder Einlösung von Wertpapieren und Kapitalforderungen, die von der das Bundesschuldbuch führenden Stelle oder einer Landesschuldenverwaltung verwahrt oder verwaltet werden können, gem. § 52 Abs. 54 nach den bis zum 31.12.1993 geltenden Vorschriften, wenn sie vor dem 1.1.1994 emittiert worden sind.

Die Änderungen der Abs. 1 und 2 sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007 iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 ab dem VZ 2007 anzuwenden.

**§ 43b:** Die Änderung des § 43b ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. Art. 14 des SEStEG iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

**§ 44:** Die Änderungen der Abs. 1, 2 und 5 sind gem. § 52 Abs. 36 Satz 6 erstmals auf Verkäufe anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 getätigt werden. Maßgeblich ist der Abschluss des schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäfts. Die Änderungen in Abs. 6 sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift dazu gem. Art. 14 des SEStEG bzw. Art. 20 Abs. 1 des JStG 2007, jeweils iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005, ab dem VZ 2006 anzuwenden.

**§ 44b:** Die Änderung des Abs. 1 Satz 2 ist gem. § 52 Abs. 55h erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 zufließen.

**§ 45a:** Der neu angefügte Satz 2 in Abs. 4 ist gem. § 52 Abs. 55i erstmals ab dem 1.1.2007 anzuwenden. Die Änderung in Abs. 1 Satz 5 und der neu angefügte Satz 3 des Abs. 3 sind hingegen mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. Art. 20 Abs. 1 des JStG 2007 iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 bereits ab dem VZ 2006 anzuwenden.

§ 45b: Die Änderung des Abs. 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007 iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

## J 06-3 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

### § 43

▶ *Abs. 1 Satz 1 Nr. 4*: Konkretisierung des Wortlauts von Satz 2 für den StAbzug bei rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Versicherungszinsen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der bis zum 31.12.2004 geltenden (alten) Fassung.

▶ *Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 2*: Generelle Klarstellung zur Erhebung des Zinsabschlags für bestimmte von Versicherungsunternehmen gezahlte Zinsen aus Beitragsdepots.

▶ *Abs. 3*: Einfügung eines neuen Satzes 3 als Folge der Erweiterung des Bezügebegriffs in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4. Fiktion der inländ. Kapitalerträge bei sog. künstlichen Dividendenzahlungen.

§ 43a Abs. 4: Notwendige sprachliche Änderungen infolge der Aufhebung des Bundeswertpapierverwaltungsgesetzes.

§ 43b Abs. 1: Einfügung eines neuen Satzes 4 zur Umsetzung der Mutter/Tochter-Richtlinie (Art. 4), die im Fall der Kapitalerträge aus Umwandlung oder Liquidation nicht gilt.

### § 44:

▶ *Abs. 1, 2 und 5*: Folgeänderungen zur Ausdehnung des StAbzugs nach § 43 auf die Erweiterung des Bezügebegriffs in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4.

▶ *Abs. 6 Satz 1*: Beseitigung eines redaktionellen Versehens aus dem UntStFG v. 20.12.2001.

▶ *Abs. 6 Satz 4*: Klarstellung des vom Gesetzgeber mit dem StSenkG Gewollten, dass die Haftungsregelung aus Abs. 5 Satz 1 für die Fiktion in Abs. 6 Satz 1 nicht anwendbar sein sollte. Deshalb wird nunmehr aus Abs. 5 nur der Satz 2 für entsprechend anwendbar erklärt.

§ 44b Abs. 1: Neufassung des Satzes 2 zur Gleichstellung von Überzahlern (Aktioninhaber und Inhaber von GmbH-Anteilen) im KapErtrSt.-Erstattungsverfahren.

### § 45a:

▶ *Abs. 1 Satz 1*: Folgeänderung aufgrund der Erweiterung des Bezügebegriffs in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 um sog. künstliche Dividenden.

▶ *Abs. 3*: Neueinführung eines Satzes 3 infolge des geänderten § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Bestimmung des Schuldners der Kapitalerträge bei Zahlung sog. künstlicher Dividenden.

▶ *Abs. 4*: Neueinführung eines Satzes 2, mit dem der Kreis der Fälle, in denen die Ausstellung einer StBescheinigung untersagt ist, erweitert wird.

§ 45b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3: Klarstellung für das Sammelantragsverfahren zur Erstattung der KapErtrSt., womit eine unberechtigte Erstattung durch das Bundeszentralamt für Steuern vermieden werden soll.

## Erläuterungen zu den Änderungen der §§ 43–45b

### 1. Änderungen in § 43

#### a) Änderung in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4

J 06-4

Die Ergänzung der Gesetzesangabe „§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4“ unter Hinweis auf die Gesetzesfassung, wie sie bis 31.12.2004 galt, war aus redaktionellen Gründen erforderlich. Die Besteuerung der Versicherungszinsen wurde mit Einführung des AltEinkG geändert. Für Versicherungsverträge, die nach dem 31.12.2004 abgeschlossen worden sind, gilt seitdem eine nachgelagerte Besteuerung der Kapitalerträge im Zeitpunkt der Auszahlung der Versicherungssumme. Der KapErtrStAbzug gilt daher nur noch für Versicherungszinsen aus Altverträgen, also nur für Versicherungsverträge, die vor dem Systemwechsel abgeschlossen worden sind und die die Voraussetzungen für die StFreistellung der Versicherungszinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 nicht erfüllen; zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 750 ff. Materiell-rechtl. Änderungen sind mit dieser Klarstellung nicht verbunden.

#### b) Änderungen in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 2

J 06-5

Die Vorschrift verpflichtet Kreditinstitute und andere Finanzdienstleistungsinstitute zum StAbzug bei Zinserträgen aus bestimmten Kapitalanlagen. Satz 2 definiert, welche Institutionen den Kreditinstituten iSd. Satzes 1 gleichzustellen sind. Der Kreis wird durch die Änderung um Versicherungsunternehmen erweitert, die Zinserträge aus einem Beitrags- oder Ablaufdepot an ihre Versicherungsnehmer auszahlen und somit dem Einlagengeschäft der Kreditinstitute vergleichbar tätig sind. Führt ein Versicherungsunternehmen Beitrags- oder Ablaufdepots und zahlt es daraus Zinserträge aus, ist es nunmehr verpflichtet, ZinsabschlagSt. und SolZ einzubehalten und dem Versicherungsnehmer eine die gezahlten Zinsen ausweisende Jahresbescheinigung nach § 24c auszustellen.

#### c) Änderungen in § 43 Abs. 3

J 06-6

Grundsätzlich unterliegen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 nur inländ. Kapitalerträge dem StAbzug. Von ausländ. Kapitalerträgen ist nur ausnahmsweise ein StAbzug vorzunehmen (Nr. 7 Buchst. a, Nr. 8 und Satz 2). Abs. 3 definiert für den StAbzug, wann inländ. Kapitalerträge vorliegen. Das ist der Fall, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Der neu angefügte Satz 3 hängt unmittelbar mit der Erweiterung des Bezügebegriffs in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 zusammen. Danach sind nunmehr auch die im Fall des Leerverkaufs (zum Begriff s. § 20 Anm. J 06-7) von Aktien in zeitlicher Nähe zum Gewinnverteilungsbeschluss einer AG gezahlten sog. künstlichen Dividenden als Kapitalertrag zu versteuern. Da diese nicht vom Emittenten der Aktien (Schuldner der Dividenden) gezahlt werden und Satz 1 deshalb nicht anwendbar ist, war eine besondere Regelung dafür notwendig, wann die künstlichen Dividenden als inländ. Kapitalertrag anzusehen sind. Satz 3 stellt dazu folgerichtig nicht auf die Geschäftsleitung oder den Sitz des Zahlenden, sondern des Emittenten der Aktien ab. Hat dieser seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland, gel-

ten die künstlichen, von einem Dritten gezahlten Dividenden als inländ. und unterliegen daher dem StAbzug.

#### J 06-7 **2. Änderungen in § 43a**

Das BundesschuldenwesenmodernisierungsgG führt die mit dem Bundeswertpapierverwaltungsgesetz v. 11.12.2001 (BGBl. I 2001, 3519) eingeleitete Modernisierung des Schuldenwesens des Bundes und seiner Sondervormögen fort. Die Vorschriften des Art. 3 des BundesschuldenwesenmodernisierungsgG nehmen die infolge der Aufhebung des Bundeswertpapierverwaltungsgesetzes und der Übertragung der Aufgaben der Bundeswertpapierverwaltung notwendigen Änderungen in weiteren Gesetzen vor, so auch in § 43a Abs. 4 Sätzen 1 und 2 sowie § 52 Abs. 54, indem die Worte „Bundeswertpapierverwaltung“ durch „das Bundesschuldbuch führende Stelle“ ersetzt werden. Eine Änderung des materiellen Rechts ist damit nicht verbunden.

#### J 06-8 **3. Änderungen in § 43b Abs. 1**

Nach Abs. 1 Sätzen 1–3 unterliegen Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 – auf Antrag – keinem StAbzug, wenn sie einer KapGes. zufließen, die die Voraussetzungen der Mutter/Tochter-Richtlinie (Richtl. 90/435/EWG) erfüllt. Da dieser Richtlinie nur Kapitalerträge unterliegen, die einer Muttergesellschaft nicht im Rahmen einer Liquidation oder Umwandlung der Tochtergesellschaft zufließen, kann die Befreiung vom StAbzug nach Sätzen 1–3 in diesen Fällen nicht zur Anwendung kommen. Deshalb ist auf Vorschlag des FinAussch. in dem neuen Satz 4 klargestellt, dass von Kapitalerträgen, die der Muttergesellschaft im Rahmen einer Liquidation der Tochtergesellschaft zufließen, der StAbzug vorzunehmen ist. Satz 4 setzt damit lediglich eine Vorgabe der Richtlinie im Hinblick auf die KapErtrSt. um.

#### **4. Änderungen in § 44**

##### J 06-9 **a) Änderungen in § 44 Abs. 1, 2 und 5**

Diese durch das JStG 2007 vorgenommenen Ergänzungen sind Folgeänderungen zur Ausweitung des Bezügebegriffs in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und die entsprechende Erstreckung des KapErtrStAbzugs. Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 unterliegen dem für alle Gewinnausschüttungen (Dividenden) geltenden StAbzug aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 mit einem Steuersatz von 20 % (§ 43a Abs. 1 Nr. 1). Dies gilt nunmehr auch für die sog. künstlichen Dividenden. Nach der Änderung des § 44 ist das den Leerverkauf (zum Begriff s. § 20 Anm. J 06-7) von Aktien ausführende Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut verpflichtet, den StAbzug vorzunehmen, die KapErtrSt. anzumelden und abzuführen. Geschieht dies nicht, unterliegt das Institut – wie alle anderen Abführungs- und Entrichtungsschuldner – den Haftungsregeln des Abs. 5.

##### J 06-10 **b) Änderungen in § 44 Abs. 6**

**Abs. 6 Satz 1:** Bei der Neufassung des Abs. 6 im Rahmen des UntStFG v. 20.12.2001 im Vermittlungsausschuss ist dem Gesetzgeber ein redaktionel-

les Versehen unterlaufen, das nunmehr behoben wurde. Keine materiell-rechtl. Änderung.

**Abs. 6 Satz 4:** Mit dem UntStFG v. 20.12.2001 wurden § 44 Abs. 6 und 7 neu gefasst. In Abs. 6 wurde geregelt, dass die Abs. 1–4 (Entrichtung der KapErtrSt.) in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 7c (Zusammenfallen von Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge) nur entsprechend anzuwenden sind. Dabei wurde die Anwendbarkeit des Abs. 5 explizit ausgenommen, mit der Begründung, es handele sich bei Abs. 5 um eine Haftungsregel (BTD Drucks. 14/2683, 117). Dies traf jedoch nur zum Teil zu, denn Abs. 5 Satz 2 enthält gerade keine Haftungsregelung, sondern bestimmt die Voraussetzungen, unter denen Gläubiger der Kapitalerträge und Schuldner der KapErtrSt. (anstelle des haftenden Schuldners der Kapitalerträge) zur Zahlung der KapErtrSt. herangezogen werden kann. Der gesetzgeberische Wille war ausweislich der Gesetzesbegründung offensichtlich darauf gerichtet, nur die Haftungsregelungen, nicht aber die Anwendung der Regeln über die Inanspruchnahme des StSchuldners auf Fälle des Abs. 6 Satz 1 auszuschließen. Deshalb wurde mit der Ergänzung des Abs. 6 Satz 4 um die Bezugnahme auf „Abs. 5 Satz 2“ die Haftungsregelung aus Abs. 5 Satz 1 aus der entsprechenden Anwendung ausgeschlossen.

**Abs. 6 Sätze 2 und 5:** Die weiteren Änderungen in Abs. 6 Sätzen 2 und 5 durch das SEStEG sind Anpassungen redaktioneller Art, die durch die Neukonzeption des UmwStG (Art. 6 SEStEG; §§ 20 ff. UmwStG) notwendig geworden waren. Materiell-rechtl. Änderungen sind damit nicht verbunden.

### 5. Änderungen in § 44b

J 06-11

Nach altem Recht wurden Inhaber von Beteiligungen an AG hinsichtlich der Erstattung von KapErtrSt. anders behandelt als Inhaber von GmbH-Beteiligungen. Gewinnausschüttungen und sonstige Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 bleiben nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen außer Ansatz. Holdinggesellschaften mit Beteiligungen an anderen Körperschaften sind daher kapertstl. sog. Überzahler (§ 44a Abs. 5), weil bei ihnen aufgrund der Art ihrer Geschäfte auf Dauer die KapErtrSt. höher ausfällt als die gesamte festzusetzende KSt. Daraus entsteht ein gewisser Liquiditätsnachteil, weil die KapErtrSt. erst im Rahmen der Veranlagung angerechnet werden kann. Besteht die Beteiligung der Holdinggesellschaft an einer AG, lässt sich dieser Nachteil dadurch vermeiden, dass das die Aktien verwahrende oder verwaltende Kreditinstitut (Depotbank) nach §§ 44b, 45b zeitnah beim Bundeszentralamt für Steuern einen Antrag auf Erstattung der KapErtrSt. stellt. Diese Möglichkeit entfällt, wenn die Holdinggesellschaft GmbH-Beteiligungen hält, da GmbH-Anteile nicht von einem Kreditinstitut verwahrt oder verwaltet werden können. Es fehlt zur Teilnahme am Erstattungsverfahren zudem an der nach § 44b erforderlichen KapErtrSt.-Bescheinigung iSd. § 45a Abs. 3. Das Sammelerstattungsverfahren nach § 45b ist bei GmbH-Beteiligungen mangels einer die Anteile verwaltenden oder verwahrenden Depotbank ebenfalls ausgeschlossen. Diese Differenzierung zwischen Aktienbeteiligung und GmbH-Beteiligung wird nach der Gesetzesänderung in sinnvoller Weise dadurch beseitigt, dass nunmehr auch

die von der GmbH ausgestellte StBescheinigung nach § 45a Abs. 2 zur Teilnahme am zeitnahen Erstattungsverfahren des § 44b berechtigt.

#### J 06-12 6. Änderungen in § 45a

**Abs. 1 Satz 5:** In Abs. 1 Satz 5 wird der Kreis der Anmeldepflichtigen infolge der Erweiterung des Bezügebegriffs in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und der Erstreckung des StAbzugs auf diese künstlichen Dividenden (§ 44) angepasst. Die KapErtrStAnmeldung ist nunmehr auch von „der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle“ abzugeben und zu unterschreiben. Die Änderung regelt somit lediglich die Formalien der StAnmeldung. Eine materiell-rechtl. Änderung ist damit nicht verbunden.

**Abs. 3:** Der neue Satz 3 ist ebenfalls eine Folge der Änderung in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4. Die Bescheinigung der KapErtrSt. bei Gewinnausschüttungen und Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 wird auch im Fall des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 (künstliche Dividenden) vom Kreditinstitut oder dem Finanzdienstleistungsinstitut des Aktienerwerbers ausgestellt. Als Schuldner der Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 wird der Emittent der Aktien fingiert.

**Abs. 4** schließt die Ausstellung einer StBescheinigung aus, wenn in Vertretung des Gläubigers der Kapitalerträge ein Antrag auf Erstattung der KapErtrSt. gestellt wird. Dadurch wird eine zusätzliche Berücksichtigung der KapErtrSt. im Veranlagungsverfahren ausgeschlossen. Mit dem neu eingefügten Satz 2 ist die Ausstellung einer StBescheinigung auch dann untersagt, wenn die KapErtrSt. unter den besonderen Voraussetzungen des § 44a Abs. 8 (stbefreite Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts als Anteilseigner) nur hälftig vorzunehmen ist und Abgeltungswirkung entfaltet.

#### J 06-13 7. Änderungen in § 45b

Nach § 44a Abs. 8 Satz 1 wird die KapErtrSt. bei Ausschüttungen auf Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nur hälftig vorgenommen, wenn es sich beim Anteilseigner um stbefreite Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts handelt. Nicht stbefreite Körperschaften nehmen am Sammelerstattungsverfahren statt. Die Ergänzung der Nr. 3 in Abs. 2 Satz 1 stellt nunmehr klar, dass ein Sammelerstattungsantrag nicht gestellt werden darf, soweit schon hälftig vom StAbzug Abstand genommen wurde. Diese Änderung ist somit eine Entsprechung zu § 45a Abs. 4 Satz 2. Verhindert wird damit wiederum eine ungerechtfertigte Erstattung durch das Bundeszentralamt für Steuern.



#### 4. Veranlagung von Steuerpflichtigen mit steuerabzugspflichtigen Einkünften

### § 46

#### Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

idF des EStG 2002 v. 19.10.2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

- (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 Pauschbetrags für Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt.

<sup>2</sup>Die 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. <sup>2</sup>Der Antrag ist bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>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) (aufgehoben).

(3) <sup>1</sup>In 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. <sup>2</sup>Der Betrag nach Satz 1 vermindert sich um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser 40 **Prozent** des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 übersteigt, und um den nach § 13 Abs. 3 zu berücksichtigenden Betrag.

(4) <sup>1</sup>Kommt nach Absatz 2 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. <sup>2</sup>§ 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.

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 46 durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 46 Anm. 2.

► *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Nr. 1 wurde vor dem Wort „Summe“ jeweils das Wort „positive“ eingefügt. Ferner wurde in Abs. 3 Satz 2 die Angabe „vom Hundert“ durch die Angabe „Prozent“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen des Abs. 2 Nr. 1 sind gem. § 52 Abs. 55j in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die Änderung des Abs. 3 Satz 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu dieser Änderung gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei Inkraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2007, Art. 20 Abs. 6 JStG 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 und Bedeutung der Änderungen durch das JStG 2007 J 06-2

**Grund der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich bei Änderung von Abs. 2 Nr. 1 um eine Klarstellung des gesetzgeberischen Willens, dass eine Pflichtveranlagung zur ESt. gem. Abs. 2 Nr. 1 voraussetzt, dass der ArbN im jeweiligen VZ Einkünfte aus anderen Einkunftsarten als nichtselbständiger Arbeit bezieht, deren positive Summe 410 € übersteigt (BTDrucks. 16/3368, 19).

Die Änderung des Abs. 3 Satz 2 hat lediglich sprachliche Gründe und ist ohne materiell-rechtl. Auswirkungen.

**Bedeutung der Änderungen:** Bei der Änderung von Abs. 2 Nr. 1 handelt es sich entgegen der Gesetzesbegründung nicht um eine Klarstellung, sondern um einen weiteren Fall rechtsprechungsbrechender Gesetzesänderung.

Das wird von der Gesetzesbegründung kaschiert, wenn dort ausgeführt wird, die Änderung sei notwendig, „weil in mehreren Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof“ die Auffassung vertreten worden sei, bei der Prüfung der Einkünftegrenze seien nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte zu berücksichtigen. Denn diese Auffassung ist nicht nur in Revisionsverfahren vertreten worden, vielmehr hat sich der BFH ihr ausdrücklich angeschlossen (BFH v. 21.9.2006 – VI R 52/04, FR 2006, 1135; v. 21.9.2006 – VI R 47/05, FR 2007, 150 [Leits.]). Der BFH hatte seine Entscheidungen neben dem ausdrücklichen Wortlaut der Norm auch auf die Gesichtspunkte der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gestützt. Die Neuregelung ist daher uE verfehlt und verschärft noch die verfassungsrechtl. Problematik der ungleichen Veranlagungsfristen für ArbN und andere Stpfl. (s. § 46 Anm. 28 und 66), die nach der Gesetzesbegründung von der Neuregelung unberührt bleiben soll (BTDrucks. 16/3368, 19).

## VIII. Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

## § 49

## Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

- (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.<sup>2</sup>Als

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten **im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nr. 1 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.<sup>2</sup> 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
- cc) Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 sowie Satz 2 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.

<sup>2</sup>§ 20 Abs. 2 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,**
    - 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) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Das gilt auch, wenn solche Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden (Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a). <sup>3</sup>Das 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) <sup>1</sup>Abweichend 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. <sup>2</sup>Voraussetzung 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

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 49</b>		c) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 .....	J 06-5
		d) Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e..	J 06-6
		e) Abs. 1 Nr. 8 .....	J 06-7
		f) Abs. 4 .....	J 06-8
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		3. Bedeutung der Änderungen	
a) Rechtsentwicklung ...	J 06-1	a) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e..	J 06-9
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen .....	J 06-2	b) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 .....	J 06-10
2. Grund der Änderungen		c) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 .....	J 06-11
a) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e	J 06-3	d) Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e..	J 06-12
b) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 .....	J 06-4	e) Abs. 1 Nr. 8 .....	J 06-13



Anm.	Anm.
<div style="background-color: #e0e0e0; padding: 2px;"><b>Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 1 Nr. 4</b></div> <p>1. Tatbestandsmerkmale</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs . . . . J 06-14</p>	<p>b) Betrieb von einem Unternehmer mit Geschäftsleitung im Inland . . . . . J 06-15</p> <p>2. Rechtsfolge: Inländische Einkünfte . . . . . J 06-16</p>

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 49

**Schrifttum:** BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2007, 22; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil I), DB 2006, 2704; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil II), DB 2006, 2763; G. FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### a) Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2001:** s. § 49 Anm. 2.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 wird die Veräußerung von Rechten iSd. Nr. 6 ersetzt durch „Rechte, die im Inland belegen oder in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind und deren Verwertung in einer inländ. Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt“.

In Nr. 4 wird ein neuer Buchst. e eingefügt, wonach die Einkünfte von Bordpersonal auf Flugzeugen, die von Unternehmen mit Geschäftsleitung in Deutschland betrieben werden, zu den inländ. Einkünften gehören.

**Neunte Zuständigkeitsanpassungsverordnung v. 31.10.2006** (BGBl. I 2006, 2407): In Abs. 4 Satz 2 werden die Wörter „Verkehr, Bau- und Wohnungswesen“ durch die Wörter „Verkehr, Bau und Stadtentwicklung“ ersetzt.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):

► *In Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb* wird die beschränkte StPflcht auf die Veräußerung von Anteilen an KapGes. und Genossenschaften ausgeweitet, die aufgrund einer Umwandlung oder Einbringung erworben wurden und für die eine Besteuerung der stillen Reserven auf Antrag des Stpfl. nach §§ 13 Abs. 2 oder 21 Abs. 2 UmwStG nicht stattgefunden hat. Entsprechendes gilt in den Fällen der Sitzverlegung nach § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG (in das EU-Ausland wegziehende KapGes. oder Genossenschaft).

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2* wird redaktionell an die Änderung des § 8 Abs. 2 KStG angepasst.

► *In Abs. 1 Nr. 8* wird mit Buchst. c Doppelbuchst. bb die beschränkte StPflcht auf die Veräußerung von Anteilen an KapGes. und Genossen-

schaften ausgeweitet, die aufgrund einer Umwandlung oder Einbringung erworben wurden und für die eine Besteuerung der stillen Reserven auf Antrag des Stpfl. nach §§ 13 Abs. 2 oder 21 Abs. 2 UmwStG nicht stattgefunden hat. Entsprechendes gilt in den Fällen der Sitzverlegung nach § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG (in das EU-Ausland wegziehende KapGes. oder Genossenschaft). Außerdem werden die steuerverstrickten Anteile iSd. § 17 Abs. 6 erfasst.

**JStG 2007 v. 13.12.2007** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 3 Satz 1 wird die Verhältnisangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

#### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e:** Die Änderung gilt erstmals ab dem VZ 2006 (§ 52 Abs. 57).

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Sätze 1 und 2:** Die Änderung des Satzes 1 gilt erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007). Die Änderung des Satzes 2 gilt erstmals ab dem VZ 2006 (§ 52 Abs. 57).

**Abs. 1 Nr. 4:** Die Änderung gilt erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007).

**Abs. 1 Nr. 8:** Die Änderung gilt erstmals ab dem VZ 2006 (§ 52 Abs. 57).

**Abs. 4 Satz 2:** Die Änderung gilt erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007).

### 2. Grund der Änderungen

#### J 06-3 a) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e

Die Ergänzung durch Doppelbuchst. bb vollzieht die geänderten Regelungen des UmwStG zum Anteilstausch und des EStG zur Sitzverlegung in einen EU-Mitgliedstaat nach. Wenn Anteile an einer KapGes. oder Genossenschaft im Weg eines Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG), einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung (§§ 11 ff. UmwStG) auf Antrag des Stpfl. aufgrund Art. 8 der Fusionsrichtlinie (90/434/EWG) zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts eingebracht bzw. übertragen werden, erfolgt eine Besteuerung der stillen Reserven erst bei der späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile (§ 13 Abs. 2 und § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG). In den Fällen der Sitzverlegung einer KapGes. in einen EU-Mitgliedstaat erfolgt die Besteuerung nicht bei Sitzverlegung, sondern erst bei einer späteren Veräußerung der Anteile an der KapGes. Durch die Ergänzung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e wird sichergestellt, dass die Besteuerung auch dann stattfindet, wenn der Veräußerer zu dem maßgeblichen Zeitpunkt nicht unbeschränkt stpfl. ist.

#### J 06-4 b) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1

Durch die eigenständige Formulierung von Rechten wird der Bezug auf Rechte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 ersetzt. Nr. 6 nimmt Bezug auf § 21, der Einkünfte aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten erfasst (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Mit der eigenständigen Regelung zur Veräußerung von Rechten in Nr. 2 Buchst. f soll gewährleistet werden, dass auch die verbrauchende Überlassung von Rechten erfasst wird, dh. veranstaltungsbezogene

Rechte, die sich im Verlauf der Veranstaltung erschöpfen (zB Überlassung von Rechten zur Nutzung zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung). Der BFH (Urt. v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641) hatte offen gelassen, ob die Überlassung des Rechts auf die Nutzung der jeweiligen Sportveranstaltung zu Werbezwecken als Veräußerung iSv. Nr. 2 Buchst. f zu verstehen ist, wenn sich die Nutzung mit der Sportveranstaltung erschöpft und dementsprechend das Recht wirtschaftlich endgültig in das Vermögen des Nutzenden übergeht.

**c) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2**

J 06-5

Durch das SEStEG wurde in § 8 Abs. 2 KStG bestimmt, dass bei einem unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 EStG zu behandeln sind. Das bisherige Merkmal der Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB wurde aufgegeben. Es ist somit für die Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte nicht mehr relevant. Diese Änderung wurde für die beschränkt stpfl. Körperschaften iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 nachvollzogen.

**d) Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e**

J 06-6

Mit der Einfügung von Buchst. e soll ein Besteuerungstatbestand für die Einkünfte von nicht in Deutschland ansässigem Bordpersonal von Luftfahrzeugen im internationalen Luftverkehr geschaffen werden. Bisher konnten (anteilig) nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bordpersonals besteuert werden, die auf einer Ausübung der Tätigkeit im Inland beruhten. Flugzeuge, die sich nicht im deutschen Luftraum bzw. auf deutschen Flughäfen befinden, gehören nicht zum Inland, so dass insoweit das Bordpersonal bisher keine inländ. beschränkt stpfl. Einkünfte erzielte. Nach den DBA (vgl. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA) wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte des Bordpersonals von Luftfahrtunternehmen mit Geschäftsleitung im Inland Deutschland zugewiesen, und zwar auch dann, wenn die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt wird. Stellt der andere Staat die Einkünfte frei, kam es bisher zu „weißen Einkünften“. Diese soll die Ergänzung vermeiden.

**e) Abs. 1 Nr. 8**

J 06-7

Die Ergänzung durch Buchst. c Doppelbuchst. bb vollzieht die geänderten Regelungen des UmwStG zum Anteilstausch und des EStG zur Sitzverlegung in einen EU-Mitgliedstaat nach. Erfasst werden die Nachversteuerungsfälle des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb (s. Anm. J 06-3). Durch die Ergänzung von Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c Doppelbuchst. bb wird sichergestellt, dass die Besteuerung auch dann stattfindet, wenn der Veräußerer zu dem maßgeblichen Zeitpunkt nicht unbeschränkt stpfl. ist. Außerdem wurde die beschränkte StPfl. bei privaten Veräußerungsgeschäften mit Anteilen an KapGes. auch auf Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 6 ausgedehnt (steuerverstrickte Anteile bei Beteiligung von unter 1 %; s. dazu § 17 Anm. J 06-20). Schließlich wurde der Verweis auf die Regelungen des § 23 Abs. 1 Sätze 2-4 und Abs. 2 am Ende der Vorschrift aufgehoben. Denn die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen ergibt sich bereits aus der Bezugnahme auf § 22 Nr. 2, der wiederum auf § 23 Bezug nimmt.

## J 06-8 f) Abs. 4

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung infolge der Umbenennung des Bundesverkehrsministeriums. Eine materielle Änderung ist hiermit nicht verbunden.

**3. Bedeutung der Änderungen**

## J 06-9 a) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e

Von der Regelung in Doppelbuchst. bb werden drei Fallgruppen erfasst.

**Vermögensübertragung zwischen Kapitalgesellschaften durch Verschmelzung:** §§ 11–13 UmwStG regeln die Verschmelzung von KapGes. Der Anwendungsbereich wurde durch das SEStEG auf übertragende oder übernehmende EU-/EWR-Gesellschaften bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen ausgedehnt. § 13 Abs. 1 UmwStG regelt als Grundsatz, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile an der übernehmenden Körperschaft als zum gemeinen Wert angeschafft gelten. Für den Fall, dass

- (1) das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird oder
- (2) die EU-Mitgliedstaaten bei der Verschmelzung Art. 8 der Fusionsrichtlinie anzuwenden haben (das ist bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen innerhalb der EU immer gegeben),

gestattet § 13 Abs. 2 UmwStG auf Antrag, die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen. Für diesen Fall bestimmt § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft stl. an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft treten (umfassender Eintritt der erhaltenen Anteile in die stl. Rechtsposition der untergehenden Anteile). Dh. bei Buchwertfortführung wird das deutsche Besteuerungsrecht auf die Gewinne aus der Veräußerung der erworbenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft ausgedehnt, und zwar ungeachtet der Regelungen des einschlägigen DBA.

**Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften (Anteilstausch):** Bisher war der Anteilstausch für Inlandsfälle in § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG und für EU-Fälle in § 23 Abs. 4 UmwStG geregelt (s. dazu § 49 Anm. 563). Nach der Neukonzeption durch das SEStEG findet sich in § 21 UmwStG eine einheitliche Regelung. Danach sind die eingebrachten Anteile bei der übernehmenden KapGes. grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bei einem qualifizierten Anteilstausch (Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft) können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als AK der erhaltenen Anteile ist zwingend der gemeine Wert der eingebrachten Anteile anzusetzen, wenn nach der Einbringung das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile beschränkt ist (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Das gilt allerdings nicht (dh. Buchwert- oder Zwischenwertansatz), wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns

aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht beschränkt ist oder wenn der Gewinn aus dem Anteilstausch aufgrund Art. 8 der Fusionsrichtlinie nicht besteuert werden darf (innerhalb der EU immer der Fall). Dann aber unterliegt der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile oder der Verwirklichung eines Ersatztatbestands (vgl. § 15 Abs. 1a Satz 2) in der gleichen Art und Weise der deutschen Besteuerung, wie die Veräußerung der eingebrachten Anteile zu besteuern gewesen wäre; dies erfolgt ungeachtet entgegenstehender DBA-Bestimmungen.

**Sitzverlegung iSd. § 17 Abs. 5:** Nach § 17 Abs. 5 Satz 1 steht die Beschränkung oder der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer KapGes. bei Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung in das Ausland der Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich und führt damit zur sofortigen Besteuerung (zum Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts s. § 17 Anm. J 06-17). Eine Sofortbesteuerung unterbleibt jedoch in den Fällen der Sitzverlegung einer SE oder einer anderen KapGes. oder Genossenschaft in einen anderen EU-Mitgliedstaat (§ 17 Abs. 5 Satz 2). Dann aber ist der Gewinn aus der späteren Veräußerung der Anteile oder der Verwirklichung eines Ersatztatbestands (vgl. § 15 Abs. 1a Satz 2) in der gleichen Art und Weise zu besteuern, als hätte keine Sitzverlegung stattgefunden (zur Kritik an möglichen Doppelbesteuerungen vgl. § 17 Anm. J 06-4).

**b) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1**

J 06-10

Ab dem VZ 2007 unterliegen auch die Einkünfte aus der Veräußerung solcher Rechte der beschränkten StPflcht, die nicht lediglich zeitlich begrenzt einem anderen überlassen werden, sondern während der Nutzungsdauer wirtschaftlich erschöpft oder verbraucht werden (zB verbrauchende Überlassung veranstaltungsbezogener Rechte). Zum Begriff der Rechte s. § 49 Anm. 931 und 933; zum Inlandbezug der Rechte s. § 49 Anm. 941 ff.; zum Begriff der Veräußerung s. § 49 Anm. 622.

**c) Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2**

J 06-11

In Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 werden Einkünfte als gewerblich fingiert, wenn sie von bestimmten ausländ. Körperschaften erzielt werden. Damit soll Gestaltungen unter Einschaltung von vermögensverwaltenden ausländ. KapGes. vorgebeugt werden. Bisher wurden Einkünfte von solchen Körperschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland erfasst, die einer inländ. KapGes. oder sonstigen juristischen Person des privaten Rechts, die handelsrechtl. zur Führung von Büchern verpflichtet ist, gleichsteht. Das Tatbestandsmerkmal „Körperschaft ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland“ wurde ersetzt durch „Körperschaft iSd. § 2 Nr. 1 KStG“. Hieraus ergibt sich keine materiell-rechtl. Änderung (s. auch § 49 Anm. 628). Gleiches gilt für das Tatbestandsmerkmal „einer inländischen Kapitalgesellschaft gleichstehend (= vergleichbar)“ – Alt. 1 –, das durch „Kapitalgesellschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG“ ersetzt wurde (vgl. § 49 Anm. 629). Die Alt. 2 „einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts gleichstehend, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist“ wurde ersetzt durch „einer juristischen Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3

KStG vergleichbar“. Hierdurch wird eine materiell-rechtl. Änderung bewirkt. Erfasst werden nun nur noch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie die Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, nicht mehr rechtsfähige Vereine, Stiftungen und Anstalten; hier ging der bisherige Regelungs Wortlaut am Gesetzeszweck vorbei (vgl. § 49 Anm. 630). Auf die Verpflichtung zur Buchführung nach HGB kommt es nicht mehr an. Das Tatbestandsmerkmal „vergleichbar“ entspricht dem bisherigen Merkmal „gleichstehend“; zum sog. „Typenvergleich“ s. § 49 Anm. 629 f.

J 06-12 **d) Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e**

**Verhinderung einer Keimmalbesteuerung:** Ab dem VZ 2007 entfällt eine Aufteilung der Einkünfte von ausländ. Bordpersonal von Flugzeugen, die von inländ. Unternehmen betrieben werden, in stpfl. Einkünfte, die auf die Tätigkeitsausübung im Inland entfallen, und nicht steuerbare Einkünfte, die auf die Ausübung im Ausland entfallen. Bezüglich der Einkünfte für die im Ausland ausgeübte Tätigkeit wird eine Keimmalbesteuerung vermieden. Durch die Einschränkung „im internationalen Luftverkehr“ werden nicht erfasst die Einkünfte von Bordpersonal, das auf reinen Inlandsflügen im ausländ. Vertragsstaat oder für Flüge innerhalb eines Nicht-DBA-Staats eingesetzt wird (vgl. auch Stellungnahme des BRat, BTDrucks. 16/1859, 6 f.)

**Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen:** Nach Art. 15 Abs. 3 OECD-MA richtet sich das Besteuerungsrecht für die nichtselbständigen Einkünfte der Flugzeugbesatzung nach dem Ort der Geschäftsleitung des ArbG, dh. im Fall eines Luftfahrtunternehmens mit inländ. Geschäftsleitung liegt das Besteuerungsrecht bei Deutschland. Die meisten DBA folgen diesem Grundsatz; zu Einzelheiten und Abweichungen in DBA vgl. Übersicht von PROKISCH in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 15 Rn. 100 ff. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA ist gegenüber Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA lex specialis für Tätigkeiten an Bord von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr. Folglich scheidet die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 OECD-MA auch dann aus, wenn Art. 15 Abs. 3 OECD-MA nicht zur Anwendung kommt, weil der tatsächliche ArbG kein Luftfahrtunternehmen betreibt und der Betreiber des Luftfahrtunternehmens nicht ArbG des ArbN ist (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 36/96, BStBl. II 1997, 432). Ob ein Unternehmen das Luftfahrzeug im internationalen Verkehr betreibt, bestimmt sich nach den Grundsätzen von Art. 8 Abs. 1 und 2 OECD-MA. Es soll aber nicht darauf ankommen, unter wessen Flagge das Luftfahrzeug verkehrt (vgl. BFH v. 5.9.2001 – I R 55/00, BFH/NV 2002, 478 = IStR 2002, 164 m. Anm. FW).

**Ermittlung der Einkünfte:** Inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 der Überschuss der Einnahmen über die WK. Dabei gilt das Zufluss- und Abflussprinzip (s. dazu i. E. § 49 Anm. 720).

**Verfahrensfragen:** Die Erhebung der inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e erfolgt grds. im Wege der Veranlagung. Wird der Arbeitslohn von einem inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 gezahlt, unterliegen die Einkünfte dem LStAbzug (vgl. dazu § 49 Anm. 725).

**e) Abs. 1 Nr. 8**

J 06-13

Von der Regelung in Buchst. c Doppelbuchst. bb werden die drei Fallgruppen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb erfasst (s. Anm. J 06-9).

**Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 1 Nr. 4****1. Tatbestandsmerkmale****a) Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs**

J 06-14

**Internationaler Luftverkehr:** Der internationale Verkehr dient grundsätzlich der Beförderung von Personen und Gütern. Das Luftfahrzeug muss grenzüberschreitend verkehren. Dabei muss die Beförderung selbst nicht grenzüberschreitend sein. Es sind aber solche Beförderungen ausgenommen, die sich ausschließlich zwischen zwei Orten des anderen Vertragsstaats, der nicht Geschäftsleitungsstaat des Unternehmens ist, vollziehen (vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA). Zu dem internationalen Verkehr gehört abkommensrechtl. auch die sog. Anschlusskabotage, dh. die Beförderung von Personen und Gütern im Anschluss an den internationalen Verkehr (vgl. KREUTZIGER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 8 OECD-MA Rn. 31).

**Luftfahrzeug:** Luftfahrzeuge sind in § 1 Abs. 2 LuftVG definiert als „Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballons, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraums bestimmte Geräte, insbesondere Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“. Es muss sich bei dem Luftfahrzeug aber um ein solches Fortbewegungsmittel handeln, das zur kommerziellen Beförderung durch ein Unternehmen eingesetzt wird.

**Ausübung an Bord:** Erfasst wird in erster Linie das Bordpersonal. Entscheidend ist, dass das Luftfahrzeug den gewöhnlichen Arbeitsplatz des nichtselbständig Tätigen darstellt. Dementsprechend werden ArbN, die Reparatur- oder Wartungsarbeiten an Flugzeugen durchführen, nicht erfasst. Auf die Art der Arbeit (zB technischer Betrieb oder Bedienung bzw. Beköstigung der Passagiere) kommt es ebenso wenig an wie auf die Dauer, für die ein ArbN an Bord eingesetzt wird.

**b) Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland**

J 06-15

**Unternehmen:** Keine Rechtsformbeschränkung. In Betracht kommen somit Einzelunternehmen, PersGes. und KapGes.

**Geschäftsleitung im Inland:** Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Diese ist an dem Ort, von dem aus das Unternehmen tatsächlich geleitet wird (zu Einzelheiten s. § 49 Anm. 628).

**„Betreiben“ eines Luftfahrzeugs:** Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2, die auf den Einsatz des Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgerichtet ist. Die Gewinne aus der Beförderung von Personen und Fracht müssen dem Unternehmen wirtschaftlich zuzurechnen sein. Das ist nicht der Fall, wenn die

Beförderung lediglich organisiert oder vermittelt wird. Neben dem (wirtschaftlichen) Eigentümer kann auch der Mieter bzw. Charterer das Luftfahrzeug betreiben. In bestimmten Fällen kann auch die Vercharterung zu einem Betrieb des Luftfahrzeugs führen (zB Vollvercharterung [sog. wet lease]), so dass neben dem Charterer auch der Vercharterer ein Luftfahrzeug betreibt. Zu den deutschen Unternehmen, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben, vgl. BMF v. 29.1.2007, BStBl. I 2007, 213.

J 06-16 **2. Rechtsfolge: Inländische Einkünfte**

Liegen die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e vor, sind die entsprechenden Einkünfte inländ. Einkünfte iSd. beschränkten. StPflicht (vgl. § 49 Anm. 100 ff.).



## § 50

**Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350)

(1) <sup>1</sup>Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>2</sup>§ 10d ist nur anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>Die 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. <sup>5</sup>Abweichend von Satz 4 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. <sup>6</sup>Die 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) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Einkünfte im Sinne des Satzes 1 dürfen bei einem Verlustabzug (§ 10d) nicht berücksichtigt werden.

(3) <sup>1</sup>Die Einkommensteuer bemisst sich bei beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden, nach § 32a Abs. 1; <sup>2</sup>Die Einkommensteuer beträgt mindestens 25 Prozent des Einkommens; dies gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5.

(4) *(weggefallen)*

(5) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind oder

1. 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 nichtselbständiger 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. <sup>2</sup>In 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. <sup>3</sup>Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. <sup>4</sup>Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. <sup>5</sup>Absatz 1 Satz 6 ist nicht anzuwenden. <sup>6</sup>Einkünfte, 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. <sup>2</sup>Die Erstattung setzt voraus, dass die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Der 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. <sup>5</sup>Über den Inhalt des Erstattungsantrags und den Erstattungsbetrag kann das Bundeszentralamt für Steuern dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen Auskunft geben. <sup>6</sup>Abweichend von § 117 Abs. 4 der Abgabenordnung ist eine Anhörung des Beteiligten nicht erforderlich. <sup>7</sup>Mit dem Erstattungsantrag gilt die Zustimmung zur Auskunft an den Wohnsitzstaat als erteilt. <sup>8</sup>Das 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 volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.

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

## **Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50 durch das Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung**

### **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung** J 06-1

#### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002:* s. § 50 Anm. 4.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 50 Anm. J 04-1.
- ▶ *Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006* (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Durch Änderung des Abs. 1 Satz 4 wird der Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 9 Abs. 5 Satz 1 bei beschränkt Stpfl. ausgeschlossen. Der Ausschluss von Kinderbetreuungskosten im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 ergibt sich bereits aus dem geregelten generellen Ausschluss von Sonderausgaben in Abs. 1 Satz 4. Bei der Streichung des Verweises auf § 33c handelt es sich im Übrigen um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Aufhebung des § 33c.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Der geänderte Abs. 1 Satz 4 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

### **2. Grund und Bedeutung der Änderungen** J 06-2

Nach der Gesetzesbegründung knüpfen §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 an die familiäre Situation des Stpfl. an und dienen einem sozialpolitischem Ziel. Ihre Anwendung auf beschränkt Stpfl. sei ausgeschlossen, weil deren familiäre Situation im jeweiligen Wohnsitzstaat zu berücksichtigen sei. Ein Bezug zur Erwerbssphäre und dem objektiven Nettoprinzip wird verneint (BTDrucks. 16/643, 11). Eine solche Zuordnung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten zum subjektiven Nettoprinzip zur Rechtfertigung eines Ausschlusses von Kinderbetreuungskosten bei beschränkt Stpfl. ist indes zumindest zweifelhaft, da solche Aufwendungen überwiegend beruflich oder betrieblich veranlasst und dem objektiven Nettoprinzip zuzurechnen sind. Sie wären daher wegen ihres wirtschaftlichen Zusammenhangs mit BA/WK gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 abziehbar.

Der generelle Ausschluss der §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 für beschränkt Stpfl. eines EU-Staats dürfte deshalb nicht mit EU-Recht zu vereinbaren sein. Bei

überwiegend erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten befinden sich beschränkt Stpfl. eines EU-Staats in einer vergleichbaren Situation wie unbeschränkt Stpfl. und sind deshalb stl. gleich zu behandeln (BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 15 mwN).

Soweit § 50 Abs. 1 Satz 4 einen SA-Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 ausschließt, verstößt dies uE dagegen nicht gegen EU-Recht, da diese Regelungen dem engen Bereich personen- und familienbezogener Steuermerkmale zuzuordnen sind. Auf dieser Ebene des subjektiven Nettoprinzips sind differenzierende nationale Regelungen nicht diskriminierend, weil die Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft und der persönlichen Lage nicht vergleichbar ist (vgl. EuGH v. 13.11.2003 – Rs. C-209/01, IStR 2004, 60; v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, BStBl. II 2003, 859; Vorlagebeschluss des BFH v. 26.5.2004 – I R 113/03, DStRE 2004, 1056; aA BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 15, der bei Fiskalzweck und Lenkungsnormen wie § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 eine Gleichbehandlung fordert).

Beschränkt Stpfl. mit inländ. Einkünften werden unter bestimmten Voraussetzungen allerdings nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschränkt Stpfl. behandelt. Sie können dann auch die Steuervergünstigungen der § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1 und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 in Anspruch nehmen.

## § 50a

## Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006  
(BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

(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) <sup>1</sup>Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung ohne jeden Abzug. <sup>2</sup>Werden Reisekosten (Tagegelder und Fahrtauslagen) besonders gewährt, so gehören sie zu den Aufsichtsratsvergütungen nur insoweit, als sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.

(4) <sup>1</sup>Die 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.**

<sup>2</sup>Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16. <sup>3</sup>Abzüge, z. B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig.

<sup>4</sup>Der Steuerabzug beträgt **20 Prozent** der Einnahmen. <sup>5</sup>Bei im Inland aus-

geübten 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.

(5) <sup>1</sup>Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Aufsichtsratsvergütungen (Absatz 1) oder die Vergütungen (Absatz 4) dem Gläubiger der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen zufließen. <sup>2</sup>In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. <sup>3</sup>Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. <sup>4</sup>Der beschränkt Steuerpflichtige ist beim Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen oder von Vergütungen Steuerschuldner. <sup>5</sup>Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen haftet aber für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. <sup>6</sup>Der 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.

<sup>7</sup>Der 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 Vergütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) <sup>1</sup>Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuer-

pflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist.<sup>2</sup> Der Steuerabzug beträgt 25 **Prozent** der gesamten Einnahmen, wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist.<sup>3</sup> Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat.<sup>4</sup> § 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 StÄndG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003*: s. § 50a Anm. 2 u. 36.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird ausgedehnt auf Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten. Die Erweiterung der Abzugsverpflichtung entspricht der Erweiterung der beschränkten StPflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (s. dazu § 49 Anm. J 06-4). In Abs. 4 Satz 4 und Satz 5 Nr. 4 wird der StAbzugssatz jeweils von 25 % auf 20 % gesenkt.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2007* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2, Abs. 4 Sätzen 4 und 5 sowie Abs. 7 Satz 2 wird jeweils die Verhältnisangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Änderungen des § 50a gelten erstmals ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007).

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

#### a) Grund der Änderungen

J 06-2

**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. Nur die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Rechten führte bisher zur Abzugspflicht. Nicht erfasst waren bisher die Vergütungen aus der Veräußerung von Rechten. Die FinVerw. hatte hier gleichwohl eine Abzugspflicht angenommen, soweit die Vergütungen zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f oder Nr. 3 gehören (R 227a Abs. 2 EStR 2001; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.4). Der BFH lehnte diese Auffassung ab (BFH v. 16.5.2001 – I R

64/99, BStBl. II 2003, 641). Danach unterlagen nach dem Wortlaut des Gesetzes dem StAbzug Vergütungen für die Überlassung von Rechten, nicht aber solche für die Veräußerung von Rechten (s. auch § 50a Anm. 99). Vor diesem Hintergrund wurde die Abzugspflicht erweitert.

**Abs. 4 Satz 4:** Der StAbzug von den in Abs. 4 Nr. 1-3 genannten Einkünften beträgt nach Satz 4 iVm. § 52 Abs. 58a Satz 2 grundsätzlich 20 % für Vergütungen, die nach dem 31.12.2002 (vor dem 1.1.2003: 25 %; Abs. 4 Satz 4 iVm. § 52 Abs. 58a Satz 2) zufließen. Die Senkung des Quellensteuersatzes durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 wurde zunächst nur in der Anwendungsvorschrift geregelt. Mit der Änderung von Satz 4 wird der geltende Steuersatz wieder in die materielle Steuervorschrift übernommen.

**Abs. 4 Satz 5 Nr. 4:** Der in Abs. 4 Satz 5 geregelte Staffeltarif gilt für Vergütungen, die nach dem 31.12.2001 zufließen (§ 52 Abs. 58a Satz 1), und zwar für Vergütungen, die nach dem 31.12.2002 zufließen, mit dem Regelsteuersatz von 20 % (§ 52 Abs. 58a Satz 2). Auch hier wurde – entsprechend der Änderung in Satz 4 – der aktuell geltende Steuersatz wieder in das materielle Recht übernommen.

#### J 06-3 b) Bedeutung der Änderungen

**Abs. 4 Satz 1 Nr. 3:** Von der Erweiterung des StAbzugs werden insbes. sog. verbrauchende Rechteüberlassungen erfasst, dh. die Überlassung von veranstaltungsbezogenen Rechten, die sich im Verlauf der Veranstaltung wirtschaftlich erschöpfen oder verbrauchen (zB Nutzung von Rechten zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung). Durch die einmalige Nutzung stellt sich die „Überlassung“ des Rechts als wirtschaftliche Übertragung in das Vermögen des Nutzenden dar.

**Abs. 4 Satz 4:** Die Änderung hat keine materiell-rechtl. Auswirkungen.

**Abs. 4 Satz 5 Nr. 4:** Es ergeben sich keine materiell-rechtl. Wirkungen.



## § 50b

### Prüfungsrecht

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2007  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

<sup>1</sup>Die Finanzbehörden sind berechtigt, Verhältnisse, die für die Anrechnung oder Vergütung von Körperschaftsteuer, für die Anrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer, für die Nichtvornahme des Steuerabzugs, **für die Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c** oder für die Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern nach § 45e von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen, bei den am Verfahren Beteiligten zu prüfen. <sup>2</sup>Die §§ 193 bis 203 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50b durch das JStG 2007

**Schrifttum:** o.V., Maßnahmenpaket auf den Weg gebracht, GmbH-StB 2006, 293 ff.; WAGNER, Jahresbescheinigung nach § 24c EStG, NWB-Aktuelles Nr. 38/2006; KÖHLER/BROCKMANN, Überblick über das JStG 2007, NWB F. 2, 9191 (9215 f.); KORN/FUHRMANN, Änderungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14353; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuerStud. 2007, 60.

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005:* s. § 50b Anm. 2.
- ▶ *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 werden nach dem Wort „Steuerabzugs“ ein Komma und die Wörter „für die Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c eingefügt“. Damit wird ein Prüfungsrecht der Finanzbehörden für Jahresbescheinigungen iSd. § 24c bei den ausstellenden Kreditinstituten eingeführt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** § 52 Abs. 58c regelt, dass das Prüfungsrecht der Finanzbehörden erstmals für Jahresbescheinigungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2004 ausgestellt wurden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung

J 06-2

**Grund der Änderung:** Die Angaben der Kreditinstitute in der Jahresbescheinigung nach § 24c dienen der Unterstützung der Stpfl. bei deren Er-

klärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und privaten Veräußerungsgewinnen von Wertpapieren.

► *Überprüfung erforderlich:* Eine Überprüfung der Jahresbescheinigungen bei der ausstellenden Stelle war bisher nicht zulässig. Die Angaben konnten nur bei dem einzelnen Stpfl. im Rahmen der Veranlagung geprüft werden. In der Veranlagungspraxis haben Stpfl. die Angaben der Jahresbescheinigung in die StErklärung übernommen und die Bescheinigung beigelegt. Die Angaben werden seitens der FinVerw. kritiklos übernommen. Hier besteht dann die Möglichkeit, dass nicht erkennbare Fehler in der Bescheinigung übernommen werden. Wegen der Bedeutung des § 24c für das Ausfüllen der Anlagen KAP, AUS und SO bei der EStErklärung wird daher das Prüfungsrecht bei dem ausstellenden Kreditinstitut eingeführt.

► *Ergänzende Verwaltungsregelung:* In einem Änderungsantrag zum Gesetzentwurf verlangte die Fraktion der FDP, § 50b Satz 1 nicht zu ändern. Die Jahresbescheinigung sei eine Hilfestellung der Bank für ihren Kunden, der nicht einmal verpflichtet sei, sie dem FA zusammen mit seiner StErklärung einzureichen. Eine Überprüfung der Bescheinigung bei der Bank durch die Finanzbehörde sei sachfremd, höhle das Bankgeheimnis weiter aus und baue unnötige Bürokratie auf. Schließlich sei eine Prüfung der Bescheinigung nach Einführung der geplanten Abgeltungssteuer im Jahr 2009 schlicht überflüssig. Die Regelung sei daher zu streichen (BTDrucks. 16/3368, 26). Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD lehnten diesen Vorschlag ab. Sie waren der Auffassung, dass dieses Prüfungsrecht im Rahmen der Betriebsprüfung nur die Systemüberprüfung erlaubt. Sie baten die BReg., dies durch ein entsprechendes BMF-Schreiben sowie durch Änderung der Betriebsprüfungsordnung klarzustellen.

**Bedeutung der Gesetzesänderung:** Durch das Prüfungsrecht der Jahresbescheinigungen soll den Finanzbehörden die Möglichkeit gegeben werden, bei den ausstellenden Kreditinstituten die Richtigkeit der ausgestellten Bescheinigungen und der Systematik des Bescheinigungsverfahrens zu überprüfen. Es sollen nicht der Stpfl. und dessen Angaben, sondern das Kreditinstitut kontrolliert werden (BTDrucks. 16/2712, 59). Ziel der Überprüfung ist nicht die Erfassung von Daten für die einzelnen FÄ, sondern die Überprüfung der richtigen Erstellung der Jahresbescheinigungen. Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass Kundendaten transparent werden, ohne dass dies mit § 30a AO abgestimmt ist (so auch KORN/FUHRMANN, NWB F. 3, 14353 [14370]; WAGNER, NWB Beratung aktuell 38/2006).

Von der gleichzeitigen Einführung von Sanktionsvorschriften wurde insbes. deshalb Abstand genommen, weil Jahresbescheinigungen erstmals in 2005 ausgestellt worden sind und zunächst die Erfahrungen mit der neuen Regelung gesammelt und ausgewertet werden sollen.

**Verfassungsrechtliche Aspekte:** Die Ausweitung des Prüfungsrechts auf alle nach dem 31.12.2004 ausgestellten Jahresbescheinigungen beinhaltet keine unzulässige Rückwirkung, da keine strechtl. Rechtsfolgen materiellrechtl. abweichend geregelt werden. Die Verpflichtung für die Aussteller von Jahresbescheinigungen bleibt unverändert. Hinsichtlich der neu eingeführten Überprüfungsmöglichkeit besteht kein verfassungsrechtl. beachtlicher Vertrauenstatbestand (BTDrucks. 16/2712, 65).

## § 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Können 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. <sup>2</sup>Unberührt 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt. <sup>5</sup>Hat 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. <sup>6</sup>Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden. <sup>7</sup>Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind. <sup>8</sup>Die Frist nach Satz 7 endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer. <sup>9</sup>Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend. <sup>10</sup>Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(1a) <sup>1</sup>Der nach Absatz 1 in Verbindung mit § 50g zu erstattende Betrag ist zu verzinsen. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Er endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. <sup>4</sup>Wird der Freistellungsbescheid aufgehoben, geändert oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern. <sup>5</sup>§ 233a Abs. 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß. <sup>6</sup>Für die Höhe und Berech-

nung der Zinsen gilt § 238 der Abgabenordnung.<sup>7</sup> Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden.<sup>8</sup> Die Vorschriften dieses Absatzes sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 5).

(2)<sup>1</sup> In 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 von 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.<sup>2</sup> Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen oder Bedingungen abhängig gemacht werden.<sup>3</sup> Sie 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.<sup>4</sup> Die Geltungsdauer der Bescheinigung nach Satz 1 beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern ein geht; 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.<sup>5</sup> Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Bescheinigung nach Satz 1 vorliegt.<sup>6</sup> Über den Antrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden.<sup>7</sup> Die Frist beginnt mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise.<sup>8</sup> Bestehende Anmeldepflichtungen bleiben unberührt.

(3)<sup>1</sup> Eine 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 erzielten *und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet 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.

<sup>2</sup>Maßgebend 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. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise zulassen.

(5) <sup>1</sup>Abweichend von Absatz 2 kann das Bundeszentralamt für Steuern in den Fällen des § 50a Abs. 4 Nr. 2 und 3 den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren). <sup>2</sup>Die Ermächtigung kann in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung erteilt und mit Auflagen verbunden werden. <sup>3</sup>Einer Bestätigung nach Absatz 4 Satz 1 bedarf es im Kontrollmeldeverfahren nicht. <sup>4</sup>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 Bruttobetrag und des Zeitpunkts der Zahlungen sowie des einbehaltenen Steuerbetrags sein. <sup>5</sup>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. <sup>6</sup>Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren. <sup>7</sup>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 Ermittlungen 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) <sup>1</sup>Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszuneh-

men, 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 Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.<sup>2</sup> Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid insoweit zu ändern.<sup>3</sup> § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

**(9) <sup>1</sup>Sind 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.**

<sup>2</sup>Nummer 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.<sup>3</sup> Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie Absatz 8 und § 20 Abs. 2 bleiben unberührt.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(59a) <sup>1</sup>§ 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.<sup>2</sup> § 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.<sup>3</sup> § 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.<sup>4</sup> § 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.<sup>5</sup> § 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.<sup>6</sup> **§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Geset-**

zes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

...

Autor: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater,  
Hengeler Mueller, Frankfurt  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50d durch das JStG 2007</b>		c) Verhältnis des Abs. 9 zu anderen Vorschriften ..	J 06-10
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 06-1	<b>Erläuterungen zu den Änderungen des § 50d durch das JStG 2007</b>	
2. Grund und Bedeutung der Änderungen des Abs. 3		1. Anti-Treaty-Shopping-/Anti-Directive Shopping Rule (§ 50d Abs. 3)	
a) Grund der Änderungen des Abs. 3 .....	J 06-2	a) Geänderte Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 1 .....	J 06-11
b) Bedeutung der Änderungen des Abs. 3 .....	J 06-3	b) Keine Merkmalsübertragung (Abs. 3 Satz 2) ..	J 06-12
c) Verhältnis des Abs. 3 zu Doppelbesteuerungsabkommen .....	J 06-4	c) Eigene Wirtschaftstätigkeit (Abs. 3 Satz 3) ....	J 06-13
d) Verhältnis des Abs. 3 zu EG-Recht .....	J 06-5	d) Ausnahmen vom Anwendungsbereich des Abs. 3 (Abs. 3 Satz 4) ..	J 06-14
3. Grund und Bedeutung der Änderung des Abs. 6		2. Kontrollmeldeverfahren für Versicherungserträge (§ 50d Abs. 6) .....	J 06-15
a) Grund der Änderung des Abs. 6 .....	J 06-6	3. Unilaterale Switch-over-Klausel (§ 50d Abs. 9)	
b) Bedeutung der Änderung des Abs. 6 .....	J 06-7	a) Switch-over-Klausel ...	J 06-16
4. Grund und Bedeutung der Anfügung des Abs. 9		b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 9 .....	J 06-17
a) Grund der Anfügung des Abs. 9 .....	J 06-8	c) Rechtsfolge des Abs. 9: Keine Freistellung von deutscher Steuer .....	J 06-18
b) Bedeutung der Anfügung des Abs. 9 .....	J 06-9		

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50d durch das JStG 2007

**Schrifttum:** BÜNNING/MÜHLE, Jahressteuergesetz 2007: Der Regierungsentwurf zur Änderung des § 50d Abs. 3 EStG, BB 2006, 2159; ECKHARDT, German Parliament Approves Tax Bill, Tax Notes International 2006, 583; EHLERMANN/SELACK, Germany to Tighten Anti-Treaty-Shopping Rules, Tax Notes International 2006, 282; GROTHERR,

Keine deutsche Kapitalertragsteuerentlastung bei Einschaltung einer ausstattungslosen Zwischenholdinggesellschaft im Ausland – Nichtanwendungserlass zur Hilversum II-Entscheidung des BFH, IStR 2006, 361; GROTHERR, Die Abgrenzung der eigenwirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaft von der funktionslosen Briefkastengesellschaft im Spiegel der neueren BFH-Rechtsprechung – IWB Gr. 2 F. 3 Deutschland, Teil I, 1281, Teil II, 1301 (2006); GÜNKEL/LIEBER, Braucht Deutschland eine Verschärfung der Holdingregelung in § 50d Abs. 3 EStG?, DB 2006, 2197; KESSLER/EICKE, Treaty-Shopping – Quo vadis? Kritische Anmerkungen zu § 50d Abs. 3 EStG-E, IStR 2006, 577; PLEWKA/BECK, Tax Planning Under Germany's New Antiavoidance Rule, Tax Notes International 2006, 617; WIESE/SÜSS, Verschärfungen bei Kapitalertragsteuer-Entlastung für zwischengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 972; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB Gr. 3 F. 3 Deutschland, 1445 (2006); BEUSSER, Der neue § 50d Abs. 3 MG bei Nutzungvergütungen, IStR 2007, 316; BÖING, Eine Missbrauchsnorm im Fadenkreuz des Gemeinschaftsrechts, RIW 2007, 161; EHLERMANN/KOWALLIK, Germany Tightens Rules for Foreign Holding Companies, Tax Notes International 2007, 11; GROTHERR, Zum Anwendungsbereich der unilateralen Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 9 EStG, IStR 2007, 265; KESSLER/EICKE, Neue Gestaltungshürden in der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG, DStR 2007, 781; KESSLER/EICKE, Germany: Treaty Shop Until You Drop, Tax Notes International 2007, 377; KOKOTT/HENZE, Ist der EuGH – noch – ein Motor für die Konvergenz der Steuersysteme?, BB 2007, 913; MIHM, Wege aus der Missbrauchsfall des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007, Steueranwaltsmagazin 2007, Heft 3; SALZMANN, Abschied vom Verbot der „virtuellen“ Doppelbesteuerung?, IWB Gr. 3 Fach 3, 1465 [2007]; SCHÖNFELD, Kommentar zu BMF v. 3.4.2007, FR 2007, 506; VOGEL, Neue Gesetzgebung zur DBA-Freistellung, IStR 2007, 225; WEISKE, § 50d Abs. 3 EStG – Drohende Rechtsfolgen des „Treaty Shopping“, IStR 2007, 314.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 3.4.2007, Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften, Anwendung des § 50d Abs. 3 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007, FR 2007, 504.

## J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s. § 50d Anm. 2.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die Abs. 3 und 6 wurden neu gefasst und nach Abs. 8 wurde ein neuer Abs. 9 angefügt.

► *Abs. 3* idF des JStG 2007 übernimmt von Abs. 3 idF des StÄndG 2001 (BGBl. I 2001, 3794, BStBl. I 2002, 4) die vorangestellte Rechtsfolge (kein Anspruch auf Entlastung nach Abs. 1 oder 2, jetzt ausdrücklich „Absatz 2“) sowie den ersten Teil des Tatbestands (ausländ. Gesellschaft, Beteiligung von Personen, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten). Die dann folgenden Änderungen gegenüber dem bisherigen Abs. 3 entsprechen im Wesentlichen den im RegE v. 25.9.2006 (BTDrucks. 16/2712, 13) vorgeschlagenen Änderungen. Nach der Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 8.11.2006 (BTDrucks. 16/3325, 25) wurde lediglich der letzte Satzteil des Satzes 4 angefügt („... oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten“), um – lt. Bericht des FinAussch. v. 8.11.2006 (BTDrucks. 16/3368, 46) nur „klarstellend“ – ausländ. Fonds auszunehmen.

► *Abs. 6* zu ergänzen (das JStG 2007 spricht von „neu fassen“, obgleich ggü. dem bisherigen Abs. 6 nur „und 4“ hinzugefügt wurde) war noch nicht im RegE (BTDrucks. 16/2712, 13) vorgesehen, sondern wurde vom FinAussch. empfohlen (BTDrucks. 16/3325, 26).



► *Abs. 9:* Der von der BReg. vorgeschlagene Abs. 9 wurde nach der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/3325, 25) geändert. In Satz 1 Nr. 2 wurde „wenn der andere Staat nur deshalb nicht besteuert“ ersetzt durch „die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind“ (s. dazu unten Anm. J 06-17). Zudem wurde Abs. 9 Satz 2 ergänzt, auch um einem Vorschlag des BRat v. 19.10.2006 (BTDrucks. 16/3036) inhaltlich zu entsprechen: Die Ausnahme vom Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung („switcht-over“) bei einer Nichtbesteuerung im Quellenstaat (Satz 1 Nr. 2; in der Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 62 unzutreffend „Satz 2“) im Fall von Dividenden (Satz 2) gilt danach nur dann, wenn die Zahlungen bei Gewinnermittlung der zahlenden Gesellschaft nicht abziehbar sind.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Sämtliche Änderungen des § 50d durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 traten nach Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007 am 1.1.2007 in Kraft. Mit Ausnahme von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1, der nach § 52 Abs. 59a Satz 6 idF des JStG 2007 für alle VZ anzuwenden sein soll, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (s. SALZMANN, IWB F. 3 Gr. 3, 1465, 1477 [2007]: unzulässige Rückwirkung), sind die Änderungen des § 50d durch das JStG 2007 nach der Grundregel des § 52 Abs. 1 (idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2007, BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen des Abs. 3

### a) Grund der Änderungen des Abs. 3

J 06-2

Die Begründung des RegE (BTDrucks. 16/2712, 60, 61) bezeichnet die Änderung des Abs. 3 als Klarstellung, die der Festigung und Konkretisierung dieser Vorschrift als Missbrauchsregelung dienen soll. Die weitere Begründung, eine Missbrauchsregelung sei geboten, „um zunehmenden Steuerplanungstechniken zu begegnen, mit denen die Besteuerung von Dividendenausschüttungen beim Endempfänger durch die gezielte Zwischenschaltung von spezifisch ausgestalteten ausländischen Gesellschaften umgangen werden soll“, verrät, dass die Bezeichnung als „Klarstellung“ euphemistisch ist und die Änderung des Abs. 3 die Rechtslage vielmehr verschärfen soll (vgl. auch Sachverständige Dr. FISCHER in der öffentlichen Anhörung des FinAussch. am 16.10.2006, Protokoll 16/30, 20; BÜNNING/MÜHLE, BB 2006, 2159; GÜNKEL/LIEBER, DB 2006, 2197; KESSLER/EICKE, IStR 2006, 577; WIESE/SÜSS, GmbHR 2006, 972).

### b) Bedeutung der Änderungen des Abs. 3

J 06-3

Abs. 3 verschärft erheblich die Voraussetzungen, die eine ausländ. Gesellschaft erfüllen muss, um eine Abzugsteuerermäßigung beanspruchen zu können, wenn und soweit ihren Gesellschaftern diese nicht auch zustünde. Abs. 3 verstößt gegen EG-Recht (s. Anm. J 06-5 mwN). Bis das der EuGH festgestellt haben wird, wird sich die Beratungspraxis an dem Wortlaut der Vorschrift und seiner Interpretation durch die FinVerw. (BMF v. 3.4.2007, FR 2007, 504) orientieren und Gestaltungsalternativen (zB Ertragsthesaurierung und „debt push-down“, Rücklauf von Anteilen, deutsche PersGes. als Zwischenholding (s. MIHM, Steueranwaltsmagazin 2007, Heft 3) erwägen müssen.

**Reaktion auf BFH-Urteil „Hilversum II“:** Mit der Änderung des Abs. 3 reagiert der Gesetzgeber ausdrücklich auf die Rspr. des BFH, insbes. das Hilversum II-Urteil des 1. Senats (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118; s. Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 60). Darin hatte der 1. Senat des BFH zu § 50d Abs. 1a EStG 1990/1994 (= Abs. 3 seit StÄndG 2001 v. 20.12.2001 BGBl. I 2001, 3792; BStBl. I 2002, 4) abweichend von seinem Hilversum I-Urteil (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819) entschieden, dass auch passive Beteiligungsaktivitäten wie das Halten von Beteiligungen an KapGes. im Rahmen einer langfristigen Konzernstrategie aus organisatorischen und haftungsrechtl. Gründen eine funktional eigenwirtschaftliche Tätigkeit sei und einen wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Grund iSd § 50d Abs. 1a EStG 1990/1994 für die Einschaltung von Zwischengesellschaften darstelle (s. § 50d Anm. 56; BÜNING/MÜHLE, BB 2006, 2159). Dass im Urteilsfall die Gesellschaften keine eigenen Geschäftsräume unterhielten, sondern in solchen einer Schwester- bzw. Tochtergesellschaft residierten, deren Telefax- und Telefonanschlüsse sie zudem nutzten, stand dem nicht entgegen (sog. Merkmalsübertragung). Die FinVerw. reagierte darauf mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 30.1.2006; BStBl. I 2006, 166), in dem sie verlangte, eine Gesellschaft müsse, um eine Abzugsteuerermäßigung beanspruchen zu können, auf jeden Fall einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten (keine Merkmalsübertragung) und es müssten – entgegen dem Wortlaut von Abs. 3 aF – zudem kumulativ wirtschaftlich oder sonst beachtliche Gründe ihre Einschaltung rechtfertigen („kumulatives Tatbestandsmerkmal“, s. § 50d Anm. 58).

**Verschärfung durch ergänzende Tatbestandsmerkmale:** Die Änderungen des Abs. 3 durch das JStG 2007 gehen weit darüber hinaus. Sie sehen nicht nur eine alternative Verknüpfung („oder“) der zum Versagen einer Abzugsteuerermäßigung führenden bisherigen Kriterien vor (Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe – Satz 1 Nr. 1 – oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – Satz 1 Nr. 3), sondern führen ein weiteres Merkmal ein (Satz 1 Nr. 2: sog. „10 %-Grenze“) und verbieten eine Merkmalsübertragung (Satz 2).

**BMF Schreiben zu § 50d Abs. 3 v. 3.4.2007 (FR 2007, 504):** Die FinVerw. nimmt erstmals allgemein Stellung zu § 50d Abs. 3, dh. nicht nur zu den hier behandelten Fragen, die sich aus der Neufassung des § 50d Abs. 3 ergeben (s. dazu Anm. J 06-11 bis J 06-14). Hervorzuheben ist, dass die FinVerw. bestätigt, dass § 50d Abs. 3 allein die Entlastung von deutscher KapErtSt. oder Abzugsteuer regelt und damit auch nach ihrer Auffassung nicht anwendbar ist auf andere Entlastungsansprüche, wie sie sich aus der Zuweisung des Besteuerungsrechts für andere Einkünfte aus einem DBA ergeben können (zB Gewinne aus den Veräußerungen von Beteiligungen, Art. 13 OECD-MA). Wünschenswert wäre es gewesen, wenn die FinVerw. bei dieser Gelegenheit auch klargestellt hätte, dass § 50d Abs. 3 nicht anwendbar ist auf die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 7, da deren ermessensgerechte Anordnung voraussetzt, dass die StPflcht des ausl. Vergütungsgläubigers bejaht wird, ohne dass es bei dieser Prüfung auf die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 ankommt.

**c) Verhältnis des Abs. 3 zu Doppelbesteuerungsabkommen**

J 06-4

Abs. 3 überlagert – wie § 50d im Allgemeinen – Regelungen, die sich aus DBA ergeben (sog. „treaty override“), was die Rspr. bislang für zulässig hält (s. § 50d Anm. 6, 52). Nach Auffassung der FinVerw. sollen DBA-rechtl. Missbrauchsregelungen nur dann Vorrang vor § 50d (Abs. 3) haben, wenn sie eine „abschließende“ Regelung beinhalten (BMF v. 3.4.2007, FR 2007, 504, Anm. 11). UE ist diese Aussage für die Praxis unbrauchbar, weil nicht erkennbar ist, wann eine DBA-Regelung „abschließend“ sein soll (s. auch SCHÖNFELD, Kommentar zu BMF v. 3.4.2007, FR 2007, 506 [510]). Es sollte darauf abgestellt werden, ob das einschlägige DBA eine Missbrauchsregelung (zB eine Bestimmung zu Limitation on Benefits wie in Art. 28 DBA-USA) enthält. In diesen Fällen sollte uE Abs. 3 von der Verwaltung nicht herangezogen werden.

**d) Verhältnis des Abs. 3 zu EG-Recht**

J 06-5

Von Abs. 3 idF des StÄndG 2001 (BGBl. I 2001, 3794, BStBl. I 2002, 4) konnte man – jedenfalls bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe“ (mit dieser Einschränkung: SCHÖN, IStR 1996, Beihefter Heft 2, 13;) – annehmen, er verstoße nicht gegen das EG-Recht (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, IStR 2002; 597m. Anm. JACOB/KLEIN). Auf Abs. 3 idF des JStG 2007 trifft das uE nicht mehr zu (vgl. auch BÜNNING/MÜHLE, BB 2006, 2159; GÜNKEL/LIEBER, DB 2006, 2197; KESSLER/EICKE, IStR 2006, 577; WIESE/SÜSS, GmbHR 2006, 972): Durch Abs. 3 idF des JStG 2007 werden ausländ. Holdinggesellschaften schlechter gestellt als inländ., und zwar sowohl reine Holdinggesellschaften wie auch sogar geschäftsleitende (s. KESSLER/EICKE, IStR 2006, 577; BÖING, RiW 2007, 161 [167]). Eine solche Ungleichbehandlung und ein Verstoß gegen das Verbot, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken (Art. 43, 48 EGV), bedürfen der Rechtfertigung durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses, zu denen nicht die Notwendigkeit gehört, einen Steuerausfall zu vermeiden. Sie müssen sich zudem darauf beschränken, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu verhindern, die zu dem Zweck errichtet werden, einer Steuer zu entgehen, die normalerweise für eine Tätigkeit im Inland geschuldet wird (vgl. EuGH v. 12.9.2006 – Rs C-196/04 [Cadbury Schweppes], DB 2006, 2045 Rn. 49, 55; v. 17.7.1997 – Rs C 28/95 [Leur Bloem], EuGHE 1997, I-4161; vgl. KOKOTT/HENZE, BB 2007, 913 [916]). Darüber geht Abs. 3 – auch in Anbetracht des Anliegens des Gesetzgebers, Gesellschaften treffen zu wollen, die nur auf dem Papier (oder, was schwer vorstellbar ist, noch nicht einmal auf Papier) existieren und über keine eigene, dem Geschäftszweck angemessene Geschäftsausstattung verfügen (Begründung des RegE, BT-Drucks. 16/2712, 60) – schon mit der kumulativen Verknüpfung der Erfordernisse „eigene Wirtschaftstätigkeit“ und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe“, insbesondere aber mit der 10 %-Grenze (Satz 1 Nr. 2, s. Anm. J 06-12) weit hinaus (vgl. auch BÖING, RiW 2007, 161 [167]). Der Gesetzgeber macht eben gerade nicht lediglich von seiner durch das BVerfG (v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618 [637]) bestätigten weitgehenden Befugnis zur Typisierung der Vielzahl der Einzelfälle Gebrauch (so aber Begründung des RegE, BT-Drucks. 16/2712, 60).

### 3. Grund und Bedeutung der Änderung des Abs. 6

#### J 06-6 a) Grund der Änderung des Abs. 6

Die Erweiterung des Abs. 6 um Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 erlaubt es, bei diesen Versicherungserträgen im Kontrollmeldeverfahren vom Einbehalt von KapErtrSt. abzusehen. Sie soll so Wettbewerbsnachteile inländ. Versicherungsunternehmen gegenüber ausländ. Versicherungsunternehmen beim Vertrieb deutscher Versicherungsprodukte an ausländ. Versicherungsnehmer vermeiden (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/3368, 46).

#### J 06-7 b) Bedeutung der Änderung des Abs. 6

Abs. 6 erstreckte bisher das nach Abs. 5 nur für bestimmte Fälle (geringfügige Bedeutung) des § 50a Abs. 4 Nr. 2 und Nr. 3 geltende Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Abs. 5, s. § 50d Anm. 80 ff.), in dem wie im einzelfallbezogenen Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2, s. § 50d Anm. 35 ff.) vom Einbehalt der Abzugsteuer abgesehen werden kann, auf bestimmte Kapitalerträge (Streubesitzdividenden). Mit der Erweiterung des Abs. 6 um Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 kann nun schon bei der Auszahlung von bestimmten Erträgen aus Versicherungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 eine von dem ausländ. Empfänger der Erträge zu beanspruchende Ermäßigung anfallender KapErtrSt. berücksichtigt werden.

### 4. Grund und Bedeutung der Anfügung des Abs. 9

#### J 06-8 a) Grund der Anfügung des Abs. 9

Abs. 9 ist eine unilaterale Switch-over-Klausel und soll als solche eine „doppelte“ Nichtbesteuerung von Einkünften verhindern, die nach der Befürchtung des Gesetzgebers eintreten kann, wenn Einkünfte in Deutschland nach Maßgabe eines DBA von deutscher Steuer freigestellt werden, aber auch im Ausland auf Grund bestimmter Qualifikationskonflikte nicht oder nur zu einem niedrigen Steuersatz besteuert werden (Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 61). In einem solchen Fall sei es gerechtfertigt und sogar geboten, zur Verhinderung von Steuerausfällen die Freistellung der Einkünfte auszuschließen (Begründung des RegE aaO; krit. VOGEL, IStR 2007, 225; SALZMANN, IWB Gr. 3, F. 3, 1465 [2007]).

#### J 06-9 b) Bedeutung der Anfügung des Abs. 9

Indem Abs. 9, um zu verhindern, dass Einkünfte auf Grund von Qualifikationskonflikten unbesteuert bleiben, Vorschriften in DBA überlagert, nach denen Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, entwertet er die Bedeutung, die DBA als völkerrechtl. Verträge für die Vermeidung der Doppelbesteuerung haben (s. auch GROTHERR, IWB Gr. 3 F. 3 Deutschland, 1445 [2006]).

#### J 06-10 c) Verhältnis des Abs. 9 zu anderen Vorschriften

**Doppelbesteuerungsabkommen:** Abs. 9 überlagert – wie § 50d im Allgemeinen – Regelungen, die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen ergeben (sog. „treaty override“; differenzierend VOGEL, IStR 2007, 225: nur

Abs. 9 Satz 1 Nr. 2, nicht aber Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ist „treaty override“), was die Rspr. generell für zulässig hält (s. § 50d Anm. 6, 52). Zu Konkurrenzen (Satz 3) s. Anm. J 06-17.

**§ 4 Abs. 1 Satz 7** idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) stellt die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG einer Einlage dieses WG gleich (sog. Verstrickung). Das WG wird dann mit dem gemeinen Wert bewertet (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a). So wie ein Verbringen eines WG aus einer ausländ. Freistellungsbetriebsstätte in das inländ. Stammhaus zu einer Verstrickung führt (FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]), muss auch ein „Umschalten“ (switch-over) von der Freistellung auf die Anrechnung zur Verstrickung führen, da damit die Bundesrepublik Deutschland ihr Besteuerungsrecht begründet.

**§ 34c Abs. 6 Satz 5** idF des JStG 2007: s. Anm. J 06-14 und § 34c Anm. J 06-7.

**Abs. 8 und § 20 Abs. 2 AStG** bleiben nach Abs. 9 Satz 3 unberührt (s. Anm. J 06-17).

## Erläuterungen zu den Änderungen des § 50d durch das JStG 2007

### 1. Anti-Treaty-Shopping-/Anti-Directive Shopping Rule (§ 50d Abs. 3)

#### a) Geänderte Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 1

J 06-11

**Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe (Satz 1 Nr. 1):** Einer ausländ. Gesellschaft, deren Gesellschafter eine Abzugsteuerermäßigung nicht oder nur in geringerem Maße beanspruchen können, wird die Erstattung oder Freistellung von Abzugsteuer versagt, wenn für ihre Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Dieses Tatbestandsmerkmal ist an sich nicht neu (s. § 50d Anm. 56), wohl aber seine kumulative Verknüpfung mit den anderen (s. § 50d Anm. 58). Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/2712, 60) fehlt ein wirtschaftlicher Grund insbes. dann, wenn die ausländ. Gesellschaft überwiegend der Sicherung von Inlandsvermögen in Krisenzeiten dient, für eine künftige Erbregelung oder für den Aufbau der Alterssicherung der Gesellschafter eingesetzt werden soll. Als sonst beachtliche Gründe sollen hingegen ua. rechtl., politische oder auch religiöse Gründe in Betracht kommen.

**10 %-Grenze (Satz 1 Nr. 2):** Einer ausländ. Gesellschaft, deren Gesellschafter eine Abzugsteuerermäßigung nicht oder nur in geringerem Maße beanspruchen können, wird die Erstattung oder Freistellung von Abzugsteuer zudem versagt, wenn sie nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wj. aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. Bislang hatte das Gesetz einer ausländ. Gesellschaft die Abzugsteuerermäßigung versagt, wenn sie (gar) keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (s. § 50d Anm. 57). Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/2712, 60) ist die „10 %-Grenze“ in Anlehnung an § 9 AStG (Freigrenze bei gemischten Ein-

künftigen) eingeführt worden, um Gesellschaften ohne eine ins Gewicht fallende aktive Wirtschaftstätigkeit von der Entlastung nach § 50d Abs. 1 oder 2 auszuschließen. In der bisherigen Praxis seien auch Minimaltätigkeiten als „eigene Wirtschaftstätigkeit“ deklariert worden. Zu dem Begriff der eigenen Wirtschaftstätigkeit s. Anm. J 06-13. Nimmt eine ausländ. Gesellschaft geschäftsleitende Funktionen gegenüber einer (damit geleiteten) Beteiligungsgesellschaft wahr, sind von dieser gezahlte Dividenden nicht mehr passive Beteiligungserträge, sondern zählen zu den Bruttoerträgen einer eigenen aktiven Wirtschaftstätigkeit der ausländ. Gesellschaft (BMF v. 3.4.2007, FR 2007, 504 Anm. 7). Die FinVerw. ist zudem bereit, das Erfordernis, die 10 %-Grenze zu überschreiten, einschränkend anzuwenden: Nach BMF v. 3.4.2007 (FR 2007, 504 Anm. 7) soll es unschädlich sein, wenn die Bruttoerträge aus aktiver Wirtschaftstätigkeit nicht mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft betragen, wenn die 10 %-Grenze in den vorangegangenen drei Wj. überschritten wurde oder, bei einer neu gegründeten Gesellschaft, in den drei folgenden Wj. voraussichtlich überschritten wird.

**Eigener Geschäftsbetrieb (Satz 1 Nr. 3):** Einer ausländ. Gesellschaft, deren Gesellschafter eine Abzugsteuerermäßigung nicht oder nur in geringem Maße beanspruchen können, wird die Erstattung oder Freistellung von Abzugsteuer schließlich auch versagt, wenn sie nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/2712, 60) ist eine substantielle, dem Geschäftszweck angemessene Geschäftsausstattung für den Nachweis einer Gesellschaft, die mehr sein soll als eine Basis- oder Domizilgesellschaft, unbedingt erforderlich. Nach BMF v. 3.4.2007 aaO Anm. 8 soll die Gesellschaft über qualifiziertes Personal, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel verfügen, dh. ein „greifbares Vorhandensein“ nachweisbar sein müssen. Das Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nach der Gesetzesbegründung allerdings schon dann erfüllt, wenn eine Gesellschaft Dienstleistungen nur gegenüber einem Auftraggeber erbringt. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt daher auch vor, wenn eine Gesellschaft Dienstleistungen nur gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaften erbringt, nach BMF v. 3.4.2007 aaO Anm. 6.1 allerdings nur, wenn sie gegen ein gesondertes Entgelt erbracht und wie unter fremden Dritten abgerechnet werden.

**Kumulative Verknüpfung:** Die schon bisher in Abs. 3 enthaltenen Tatbestandsmerkmale „wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe“ und „Fehlen eigener Wirtschaftstätigkeit“ (jetzt mit 10 %-Grenze) sowie das Erfordernis, am wirtschaftlichen Verkehr mit einem eigenen Geschäftsbetrieb teilzunehmen, müssen jetzt erstmals auch nach dem Wortlaut des Gesetzes kumulativ erreicht werden, damit eine ausländ. Gesellschaft eine Abzugsteuerermäßigung in Anspruch nehmen kann (zur bisherigen Rechtslage s. § 50d Anm. 58).

#### J 06-12 b) Keine Merkmalsübertragung (Abs. 3 Satz 2)

Satz 2 regelt das Verbot der sog. Merkmalsübertragung, das die FinVerw. schon in ihrem Nichtanwendungserlass (BMF v. 30.1.2006; BStBl. I 2006,

166) zur Hilversum II-Entscheidung des 1. Senats des BFH v. 21.5.2005 – I R 74, 88/04 (BStBl. II 2006, 118) vertreten hatte.

**Nach der Begründung des RegE** (BTDrucks. 16/2712, 60) sollen Struktur- und Strategiekonzepte für einen Konzern nicht dazu führen dürfen, dass funktionslosen ausländ. Gesellschaften Steuerentlastungen nach Abs. 1 oder 2 gewährt werden, da sich konzerninterne Merkmale relativ einfach gestalten bzw. begründen ließen und Abs. 3 dadurch leicht umgangen werden könne. Außerdem seien derartige Merkmale in der Praxis kaum nachprüfbar.

**Auch die FinVerw.** hält nach BMF v. 3.4.2007 (FR 2007, 504) Anm. 5 wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe, die sich aus den Verhältnissen des Konzernverbunds ergeben, wie zB Gründe der Koordination, Organisation, typische Kundenbeziehungen, Kosten, örtliche Präferenzen, gesamtunternehmerische Konzentration für unbeachtlich und beruft sich dazu auf das Urteil des 1. Senats des BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00 (BStBl. II 2002, 819), ohne allerdings zu erwähnen, dass der 1. Senat in BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04 (BStBl. II 2006, 118) daran in einer solchen Sachverhaltskonstellation nicht festgehalten hat, die Auffassung des BMF also jedenfalls nicht von der jüngeren BFH-Rspr. gedeckt ist.

**Stellungnahme:** Die Haltung der FinVerw. ist nicht konsequent: Wird eine Beteiligungsverwaltung durch die tatsächliche Einflussnahme einer ausländ. Management- oder Dienstleistungs-Holding auf Beteiligungsgesellschaften und durch die Übernahme geschäftsleitender Funktionen zur eigenen (aktiven) Wirtschaftstätigkeit, dann muss diese ausländ. Management- oder Dienstleistungs-Holding damit einen hinreichenden wirtschaftlichen Grund für ihre Existenz belegt haben und kann nicht mehr daran scheitern, dass sich diese Aufgabenverteilung aus den Verhältnissen des Konzernverbunds und seiner Organisation ergibt.

### c) Eigene Wirtschaftstätigkeit (Abs. 3 Satz 3)

J 06-13

Satz 3 grenzt negativ ab, was keine eigene Wirtschaftstätigkeit iSd. 10 %-Grenze in Satz 1 Nr. 2 ist. Danach fehlt es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit, soweit die ausländ. Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von WG erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt.

**Nach der Begründung des RegE** (BTDrucks. 16/2712, 60) sollen von der Entlastungsmöglichkeit Einkünfte ausgeschlossen sein, die letztlich nicht „am Markt“, also nicht aus der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, erzielt würden, die wiederum in Satz 1 Nr. 3 verlangt werde. Als nicht ausreichendes bloßes Verwalten von WG erachtet die Begründung des RegE das (bloße) Halten von Anteilen an einer oder mehreren Gesellschaften. Nur wenn zudem geschäftsleitende Funktionen gegenüber Beteiligungsgesellschaften (mehr als einer) wahrgenommen werden, zu dem Halten der Beteiligung also eine Managementtätigkeit gegenüber (mindestens zwei) Beteiligungsgesellschaften hinzukommt, handelt es sich um eine eigene Wirtschaftstätigkeit (Begründung des RegE aaO).

**Meinung der Finanzverwaltung:** In BMF v. 3.4.2007 (FR 2007, 504) Anm. 6 nimmt die FinVerw. diese Unterscheidung zwischen passiver und

aktiver Beteiligungsverwaltung auf und nimmt ersteres an, wenn sich die ausländ. Gesellschaft nur auf das Ausüben von Gesellschafterrechten in einer oder mehreren Tochtergesellschaften beschränkt, während die tatsächlich Einflussnahme auf (inländ.) Beteiligungsgesellschaften durch die Übernahme geschäftsleitender Funktionen die Beteiligungsverwaltung zur eigenen (aktiven) Wirtschaftstätigkeit und damit die von den Beteiligungsgesellschaften gezahlten Dividenden zu den Erträgen einer eigenen aktiven Wirtschaftstätigkeit der ausländ. Gesellschaft macht. Dies auf die Wahrnehmung geschäftsleitender Funktionen gegenüber (mindestens zwei) – wie der Wortlaut von Anm. 6.2 Satz 1 des BMF-Schreibens v. 3.4.2007 verstanden werden könnte – „inländ.“ Gesellschaften oder – worauf Anm. 6.2 Satz 2 des BMF-Schreibens v. 3.4.2007 schließen lässt – jedenfalls gegenüber Tochtergesellschaften in EU-Mitgliedstaaten zu beschränken, ist nicht gerechtfertigt (vgl. auch SCHÖNFELD, FR 2007, 506 [509]).

Bemerkenswert ist, dass die FinVerw. in diesem Zusammenhang als geschäftsleitende Funktionen, die eine ausländ. Gesellschaft ausüben kann, um eine Beteiligung aktiv zu verwalten und damit eine eigene Wirtschaftstätigkeit auszuüben, (nur) Führungsentscheidungen betrachtet, die sich durch ihre langfristige Natur, Grundsätzlichkeit und Bedeutung für den Bestand der (geleiteten) Beteiligungsgesellschaft auszeichnen und dadurch von Routineentscheidungen unterscheiden sollen. Das erleichtert es, diese Funktionen von der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft im Tagesgeschäft zu unterscheiden, die über den Ort der Geschäftsleitung entscheidet (vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 10 AO Rn. 2). Das Verbot, wesentliche Geschäftstätigkeiten auf Dritte zu übertragen, zielt auf die Möglichkeit, (sämtliche) Geschäftstätigkeiten auszulagern (Outsourcing), zB auf Anwaltskanzleien.

#### J 06-14 d) Ausnahmen vom Anwendungsbereich des Abs. 3 (Abs. 3 Satz 4)

Anders als Abs. 3 idF des StÄndG 2001 (BGBl. I 2001, 3794, BStBl. I 2002, 4) und dessen Vorläufer Abs. 1a idF des StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310, BStBl. I 1994, 50) nimmt Satz 4 idF des JStG 2007 nun erstmals ausdrücklich bestimmte Gesellschaften von dem Anwendungsbereich des Abs. 3 aus („Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden ...“). Diese Gesellschaften können Entlastungen nach Abs. 1 und 2 beanspruchen, ohne insbes. die Voraussetzungen des Satzes 1 Nr. 1–3 erfüllen zu müssen. Entgegen der missverständlichen und vom Wortlaut des Gesetzes nicht gedeckten Formulierung in BMF v. 3.4.2007 (FR 2007, 504 Anm. 10) gelten diese Ausnahmen nicht nur für „antragstellende Gesellschaften“, sondern beim Durchgriff auf tiefgestaffelte Beteiligungsstrukturen auch für mittelbar an der deutschen Gesellschaft beteiligte Gesellschaften (s. auch SCHÖNFELD, Kommentar zu BMF v. 3.4.2007, FR 2007, 506 [508]).

**Börsennotierte Aktiengesellschaften:** Dies betrifft zum einen Gesellschaften, mit deren Hauptaktiengattung ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet (Satz 4 Alt. 1). Vorbild dieser Ausnahme ist § 7 Abs. 6 Satz 3 Halbs. 2 AStG (vgl. Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 60, 61). Die FinVerw. sollte sich daher bei ihrer Aus-



legung von Satz 4 an BMF v. 2.12.2004, BStBl. I 2004 Sondernummer 1/2004, Tz. 7. 6. 2. orientieren. Anerkannt ist eine Börse danach, wenn sie die Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde hat. Hauptgattung der Aktien sollen allerdings nur die Aktien sein, die das Aktienkapital repräsentieren und idR auch Stimmrechte verleihen. Das dürfte die Ausnahme unsachgerecht einschränken, wenn zB nur, aber uU in erheblichem Umfang, Vorzugsaktien einer Gesellschaft an einer Börse gehandelt werden (s. KÖHLER in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, AStG, DBA, § 7 AStG Rn. 176). Von einem „wesentlichen und regelmäßigen Handel“ sollte bei einer an einer anerkannten Börse notierten Gesellschaft auch dann auszugehen sein, wenn dieser einmal ausgesetzt wird oder nur in geringem Umfang stattfindet (s. KÖHLER aaO); auch die FinVerw. stellt daran in BMF v. 2.12.2004 aaO keine weiteren Anforderungen, sondern deutet an, dass es ausreicht, dass die Aktien gehandelt werden können.

**Ausländische Investmentvermögen:** Ausgenommen sind zudem Gesellschaften, für die „die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten“ (Satz 4 Alt. 2). Gemeint sind ausländ. „Fonds“, dh. ausländ. Investmentvermögen iSd § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG iVm. § 2 Abs. 8 InvG, die lt. Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 16/3368, 46), auf dessen Empfehlung der letzte Satzteil des Satzes 4 angefügt wurde (Beschlussempfehlung des FinAussch., BTDrucks. 16/3325, 25), nur klarstellend ausgeschlossen werden sollten, da sie üblicherweise mehr als nur reine Vermögensverwaltung ausübten (s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/3368, 46). Ob eine ausländ. Gesellschaft ein solcher ausländ. Fonds (Investmentvermögen) ist, ist mitunter schwierig zu bestimmen (vgl. dazu BMF v. 2.6.2005, BStBl. I 2005, 728 Rn. 3–9). Grund dafür ist, dass mit dem Übergang zum InvStG zum 1.1.2004 der unscharfe sog. materielle Investment- oder Fondsbegriff beibehalten wurde (vgl. LÜBBEHUSEN/SCHMITT, DB 2004, 268). Ausländ. Investmentvermögen sind nach § 2 Abs. 8 Satz 1 InvG dem Recht eines anderen Staats unterstehende Investmentvermögen iSd. § 1 Satz 2 InvG, also Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage, die nach dem Grundsatz der Risikomischung in Vermögensgegenständen iSd. § 2 Abs. 4 InvG angelegt sind. Zu letzteren zählen neben Wertpapieren (§ 2 Abs. 4 Nr. 1 InVG) auch Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften (§ 2 Abs. 4 Nr. 6 InVG) und Unternehmensbeteiligungen (§ 2 Abs. 4 Nr. 9 InVG), also auch Beteiligungen an deutschen KapGes. Satz 4 Alt. 2 dürfte sich damit als praktisch weitreichende Ausnahme von Abs. 3 erweisen (s. aber die mögliche Einschränkung der Definition ausländ. Fonds durch § 2 Abs. 9 InvG idF des Entwurfs eines Investmentänderungsgesetzes der BReg. v. 27.4.2007, BRDrucks. 274/07).

## 2. Kontrollmeldeverfahren für Versicherungserträge (§ 50d Abs. 6)

J 06-15

Abs. 6 erstreckt das in Abs. 5 geregelte Kontrollmeldeverfahren, ein vereinfachtes Verfahren, Abzugsteuerermäßigungen zu berücksichtigen, auf bestimmte Kapitalerträge und jetzt auch auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 20 Abs. 1 Nr. 6. Zu Einzelheiten s. § 50d Anm. 80 ff. Die Praxis muss zeigen, ob für diese Erträge aus Versicherungen, die typischerweise in einem Jahr für mehrere Jahre zufließen, die für die Beurteilung regelmäßiger zufließender Erträge als von „geringer Bedeutung“ gesetzten

Grenzen (5 500 € im Einzelfall und 40 000 € im Kj., s. BMF v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1386 Tz. 5; s. § 50d Anm. 81) angehoben werden müssen.

### 3. Unilaterale Switch-over-Klausel (§ 50d Abs. 9)

#### J 06-16 a) Switch-over-Klausel

Abs. 9 entspricht unilateral einer in DBA bilateral verwendeten (s. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 1 Rn. 136) Switch-over-Klausel: Einkünfte werden entgegen der Maßgabe eines von Deutschland vereinbarten DBA nicht von deutscher Steuer freigestellt, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 Nr. 1 oder Nr. 2 erfüllt sind, dh. die Einkünfte im Ausland nicht oder nicht wie aus deutscher Sicht erwartet ausreichend hoch besteuert werden. Hintergrund ist, dass eine doppelte Besteuerung von Einkommen in zwei Staaten mit Hilfe verschiedener Methoden vermieden werden kann (für einen Überblick vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 14.15 ff.). Im Rahmen von DBA stellt die Freistellungs- oder Befreiungsmethode (ein Staat stellt im anderen Staat besteuerte Einkünfte von eigener Steuer frei) neben der Anrechnungsmethode (ein Staat rechnet im anderen Staat gezahlte Steuer auf die eigene Steuer an) die Regelmethode dar (vgl. Art. 23A und 23B OECD-MA; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 23A MA Rn. 1, 2; SCHAUMBURG aaO Rn. 16 525). Zu einer vollständigen Switch-over-Klausel wird Abs. 9 allerdings erst zusammen mit § 34c Abs. 6 Satz 5 idF des JStG 2007, der die Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 (wie auch den Abzug gem. Abs. 2) gestattet, obwohl sie grundsätzlich gem. § 34c Abs. 6 Satz 1 auf Grund des Bestehens eines DBA ausgeschlossen wäre (s. § 34c Anm. J 06-7). Das ist konsequent, weil Abs. 9 die Freistellung nach dem DBA ausschaltet, der Grund, die Anrechnung zu verbieten, also in den Fällen des Abs. 9 gerade entfällt. Relevant wird das mangels Anrechnungsvolumen weniger, wo der ausländ. Staat nach Abs. 9 in Deutschland besteuerte Einkünfte gar nicht besteuert. Abs. 9 greift aber auch ein, wenn der ausländ. Staat Einkünfte nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert (Satz 1 Nr. 1 Alt. 2). In diesem Fall käme es zu einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte, wenn nicht nach dem Ausschalten der Freistellung die ausländ. Steuer angerechnet würde.

#### J 06-17 b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 9

**Freistellung von deutscher Steuer nach einem DBA:** Abs. 9 setzt voraus, dass Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, dh. freigestellt werden. Das ist der Fall, wenn entweder das jeweilige DBA nur dem ausländ. Staat (als Quellenstaat) das Besteuerungsrecht im Hinblick auf bestimmte Einkünfte zuweist oder wenn zwar beide Staaten besteuern können, Deutschland aber in dem Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA) die Freistellungsmethode als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht (s. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, vor Art. 6-22, Rn. 4-7). § 50d Abs. 9 ist nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/2712, 60, 61) nur auf Einkünfte anzuwenden, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Deshalb bleiben StBefreiungen, die sich aus dem innerstaatlichen Recht ergeben, unberührt.

**Keine oder nur begrenzte Besteuerung bzw. keine Steuerpflicht im Ausland (Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2):** Hinzukommen muss, dass diese in Deutschland nach dem einschlägigen DBA eigentlich freizustellenden Einkünfte im Ausland auf Grund eines DBA-Qualifikationskonflikts nicht (Satz 1 Nr. 1 Alt.) oder nur begrenzt (Satz 1 Nr. 1 Alt. 2) besteuert werden bzw. dort im Quellenstaat nach nationalem Recht aus bestimmten Gründen nicht „steuerpflichtig“ sind (Satz 1 Nr. 2).

► *Satz 1 Nr. 1* beschreibt die DBA-Qualifikationskonflikte, die dazu führen sollen, dass Deutschland die Einkünfte (doch) nicht freistellt. Trotz der in Deutschland nach dem DBA vorgesehenen Feststellung muss der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwenden, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind (Satz 1 Nr. 1 Alt. 1) oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können (Satz 1 Nr. 1 Alt. 2). Gründe dafür können nach Auffassung des Gesetzgebers sein, dass die Staaten von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen, Abkommensbestimmungen unterschiedlich auslegen oder auf Grund von Vorschriften, die Artikel 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechen, Abkommensbegriffe nach ihrem nationalen Recht auslegen (Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 60, 61 mit einem Beispiel eines DBA-Qualifikationskonflikts). In diesen Fällen sieht der Gesetzgeber unter Berufung auf den Kommentar zum OECD-MA (Tz. 32.6 zu Artikel 23, Tz. 33–36.1 der Vorbemerkung vor Art. 1 OECD-MA) ohnehin keine Verpflichtung, die Einkünfte freizustellen (Begründung des RegE aaO), und hält die Nr. 1 deshalb für nur klarstellend und ihre Anwendung auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle (wohl deshalb) für zulässig (Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 65). Tatsächlich ist allerdings die dem zu Grunde liegende Annahme falsch, DBA sollten neben einer Doppelbesteuerung auch eine doppelte Nichtbesteuerung vermeiden (s. VOGEL, IStR 2007, 225 [226]).

► *Satz 1 Nr. 2:* Einkünfte werden ungeachtet eines DBA zudem nicht freigestellt, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht „steuerpflichtig“ sind (ein Terminus, den das EStG sonst eigentlich für das handelnde, dh. die Einkünfte erzielende Subjekt verwendet, s. § 1 Abs. 1 Satz 1; Vor §§ 1, 1a Anm. 1, 2; § 2 Anm. 62), weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt stpfl. ist. Nach der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/3325, 25) war in dem von der BReg. vorgeschlagenen Abs. 9 (BTDrucks. 16/2712, 13) „wenn der andere Staat nur deshalb nicht besteuert“ durch „die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind“ ersetzt worden, um zu verdeutlichen, dass es auf die fehlende Steuerbarkeit der Einkünfte also solche und nicht auf die tatsächliche Nichtbesteuerung ankommt (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/3368, 47). Diese fehlende Steuerbarkeit muss allerdings nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Nr. 2 ausschließlich („... nur deshalb ...“) darauf beruhen, dass die Einkünfte von einer Person bezogen werden, die in dem anderen Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt stpfl. ist. Sind die Einkünfte in dem anderen Staat aus

anderen Gründen innerstaatlichen Rechts nicht steuerbar, lässt sich ein Übergang von der StFreistellung zur -anrechnung nicht mit Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 begründen. Insbes. ist eine Nichtbesteuerung iSd. Vorschrift ist jedoch nicht gegeben, wenn im anderen Staat auf Grund einer Verlustberücksichtigung keine Steuer festgesetzt wird (Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 62).

**Dividenden (Satz 2):** Grundsätzlich ausgenommen von dem Wechsel von der Freistellung zu Anrechnung nach Satz 1 Nr. 2 sind Dividenden, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Das gilt nur dann nicht, wenn die Dividenden bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen wurden. Die Rückausnahme wurde erst nach der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/3325, 25) aufgenommen, berücksichtigt aber auch einen Vorschlag des BRat v. 19.10.2006 (BTDrucks. 16/3036).

**Konkurrenzen (Satz 3):** Nach dem Wortlaut von Satz 3 bleiben Bestimmungen eines DBA, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie Abs. 8 (s. dazu § 50d Anm. 110 ff.) und „§ 20 Abs. 2“ (AStG), die ebenfalls die Freistellung auf Grund von DBA unter bestimmten Voraussetzungen ausschließen, unberührt. Dass das Gesetz auf § 20 Abs. 2 ohne eine Angabe des Gesetzes und damit auf § 20 Abs. 2 EStG verweist, beruht auf einem Redaktionsversehen; gemeint ist § 20 Abs. 2 AStG (s. Begründung des RegE, BTDrucks. 16/2712, 62). Satz 3 entspricht der Regel, dass das spätere allgemeinere Gesetz dem früheren spezielleren Gesetz nicht vorgeht. Allerdings dürfte Abs. 9 nicht in jedem Fall neben zB einer „switch-over“-Klausel eines DBA anwendbar sein, sondern sollte durch eine ebensolche als eine speziellere Norm verdrängt werden, da andernfalls dort vorgesehene Folgeregelungen nicht eingreifen (so zB das nach Art. 25 Abs. 5 und Abs. 6 des revidierten DBA-USA obligatorisch vorgesehene Schiedsverfahren).

J 06-18 **c) Rechtsfolge des Abs. 9: Keine Freistellung von deutscher Steuer**

Ungeachtet des DBA werden die betroffenen Einkünfte in Deutschland nicht von der Steuer freigestellt. Statt dessen wird eine etwaige ausländ. Steuer nach Maßgabe des § 34c Abs. 1 angerechnet bzw. nach § 34c Abs. 2 abgezogen (§ 34c Abs. 6 Satz 5 idF des JStG 2007). Weitere Rechtsfolge ist uE, dass das Umschalten (switch-over) von der Freistellung auf die Anrechnung zu einer Verstrickung der betroffenen, der Einkünftebeziehung zugrunde liegenden WG führt (§ 4 Abs. 1 Satz 7; s.o. Anm. J 06-10).

## § 50f

### Bußgeldvorschriften

idF des AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2007  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 22a Abs. 2 Satz 5 die Identifikationsnummer für andere als die dort genannten Zwecke verwendet.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Euro geahndet werden.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50f durch das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2004*: s. § 50f Anm. J 04-1.

► *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 wird redaktionell angepasst. Die Angabe „§ 22a Abs. 2 Satz 4“ wird durch die Angabe „§ 22a Abs. 2 Satz 5“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Regelung ist am 1.1.2007 in Kraft getreten (Art. 20 Abs. 5 JStG 2007). Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung J 06-2

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung (Zitatanpassung) zur gesetzlichen Änderung des § 22a Abs. 2. In § 22a Abs. 2 wurde nach dem bisherigen Satz 3 eine neuer Satz 4 eingefügt. Dadurch wurde der bisherige Satz 4 zu Satz 5, auf den § 50f Abs. 1 nach der Änderung verweist. Die Änderung hat keine materiell-rechtl. Bedeutung.



## § 50g

**Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen  
verbundenen Unternehmen verschiedener Mitglied-  
staaten der Europäischen Union –  
Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003  
(ABl. EU Nr. L 157 S. 49),  
geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates  
vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 35)**

idF des EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetzes v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112;  
BStBl. I 2004, 1148), geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006  
(BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

(1) <sup>1</sup>Auf 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. <sup>2</sup>Erfolgt die Besteuerung durch Veranlagung, werden die Zinsen und Lizenzgebühren bei der Ermittlung der Einkünfte nicht erfasst. <sup>3</sup>Voraussetzung 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. <sup>4</sup>Die 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) <sup>1</sup>Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 gelten die folgenden Begriffsbestimmungen und Beschränkungen:

1. Der Gläubiger muss der Nutzungsberechtigte sein. <sup>2</sup>Nutzungsberechtigter 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 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) und der Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 zur Anpassung der Richtlinien 1999/45/EG, 2002/83/EG, 2003/37/EG und 2003/59/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinien 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EG, 2003/48/EG und 2003/49/EG des Rates in den Bereichen freier Warenverkehr, freier Dienstleistungsverkehr, Landwirtschaft, Verkehrspolitik und Steuern wegen des Beitritts der Tschechischen Republik, Estlands, Zyperns, Lettlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloweniens und der Slowakei (ABl. EU Nr. L 168 S. 35) 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 oder einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 157 S. 49) und der Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 35) anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird, unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein.
  - 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.

<sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Die Entlastung nach Absatz 1 ist zu versagen oder zu entziehen, wenn der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe für Geschäftsvorfälle die Steuervermeidung oder der Missbrauch sind. <sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Absatz 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

**Inhaltsübersicht**

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50g durch das StÄndG 2007</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-1</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 3 . . . . J 06-2</p> <p>3. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 . . . . J 06-3</p>	<p><b>Erläuterungen zu Abs. 6</b></p> <p>1. Die Regelung des Abs. 6 Satz 1 (Erweiterung des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 1) . . . . . J 06-4</p> <p>2. Die Regelung des Abs. 6 Satz 2 (Privilegierte Gesellschaften) . . . . . J 06-5</p>

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50g durch das StÄndG 2007**

**Schrifttum:** DÖRR, Steueränderungsgesetz 2007: Gesetzesänderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bei verbrauchender Rechteüberlassung und bei Zins- und Lizenzgebührenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, IStR 2006, 583 ff.; KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, 658 (664f).

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen** J 06-1

**Gesetzesentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 50g Anm. J 04-1.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 2 wurde redaktionell angepasst („Beteiligungen zwischen Unternehmen“ statt „Beteiligungen an Unternehmen“). Abs. 6 wurde neu eingefügt. Damit wird Art. 15 Abs. 2 des Zinsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (Abl. EU Nr. L 385/30) in innerstaatliches Recht umgesetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:**

- ▶ *Die Änderung von Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 2* ist erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007).
- ▶ *Die Neuregelung des Abs. 6* ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 30.6.2005 erfolgen (§ 52 Abs. 59b Satz 2 idF des StÄndG 2007). Die verwaltungsseitige Regelung zur Anwendung des EU-Zinsabkommens ist damit überholt (BMF v. 28.6.2005, BStBl. I 2005, 858).

**2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 3** J 06-2

Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 2 definiert den Begriff des in den Anwendungsbereich des § 50g fallenden „verbundenen Unternehmens“. Für die Lizenz-/Zinsvergabe zwischen Schwestergesellschaften war nicht deutlich geregelt, dass das gemeinsame Holdingunternehmen ebenfalls in einem

Mitgliedstaat der EU ansässig sein muss. Die Änderung der Präposition „zwischen“ statt „an“ soll klarstellen, dass in den Fällen des Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b auch das beherrschende Unternehmen ein Unternehmen eines EU-Mitgliedstaats sein muss (vgl. Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a). Das entspricht auch dem bisherigen Verständnis der Regelung (vgl. § 50g Anm. J 04-10). Es handelt sich somit um eine redaktionelle Änderung ohne materiell-rechtl. Bedeutung.

J 06-3 **3. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6**

**Grund der Einfügung:** Mit Abs. 6 wird Art. 15 Abs. 2 des Abkommens zwischen der EU und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG (Zinsrichtlinie) festgelegten Regelungen gleichwertig sind, v. 26.10.2004 – Abl. EU Nr. L 385/30 (EU-Zinsabkommen) in nationales Recht umgesetzt. Art. 15 Abs. 2 des EU-Zinsabkommens will ebenso wie die Zins- und Lizenzrichtlinie vermeiden, dass Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen mehrfach besteuert werden. Zu diesem Zweck wird geregelt, dass der Quellenstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet. Für die Fälle, in denen Gläubiger der Zins- und Lizenzzahlungen ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen oder eine in der Schweiz belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines EU-Mitgliedstaats ist, wird hinsichtlich Tatbestands und Rechtsfolge auf Abs. 1–5 verwiesen, durch den die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt wurde (s. dazu im Einzelnen § 50g Anm. J 04-4 ff.). Der Rechtsverweis erfolgt mit der Maßgabe, dass die Schweiz insoweit einem Mitgliedstaat der EU gleichgestellt wird.

**Bedeutung der Einfügung:** Es werden folgende Fallgruppen erfasst:

- ▶ *Ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen* unterhält eine Betriebsstätte in der Schweiz. Diese empfängt Lizenzgebühren durch ein verbundenes Unternehmen, das in Deutschland ansässig ist. Das DBA zwischen dem EU-Mitgliedstaat und Deutschland lässt die Erhebung von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen zu.
- ▶ *Ein schweizerisches Unternehmen* hat eine Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat. Das DBA zwischen Deutschland und diesem EU-Mitgliedstaat gestattet die Erhebung von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen durch eine Schwestergesellschaft in Deutschland. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1545, 17) ist im Hinblick auf die Regelungen im DBA-Schweiz keine vollständige Umsetzung von Art. 15 Abs. 2 des EU-Zinsabkommens erforderlich. Geregelt werden die Fälle, in denen Art. 15 Abs. 2 bei Lizenzzahlungen günstiger sein kann als die grundsätzlich anzuwendende DBA-Regelung (DBA zwischen Deutschland und einem anderen EU-Mitgliedstaat; die Gesetzesbegründung spricht hier unzutreffend vom DBA-Schweiz).

## Erläuterungen zu Abs. 6

### 1. Die Regelung des Abs. 6 Satz 1 (Erweiterung des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 1) J 06-4

**Erweiterung des Tatbestands von Abs. 1 Satz 1:** Gegenstand von Abs. 6 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 sind grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren (zu den Begriffen vgl. § 50g Anm. J 04-6 ff.)

- von einem in Deutschland ansässigen Unternehmen oder der in Deutschland belegenen Betriebsstätte eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens
- an ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen oder eine in der Schweiz belegene Betriebsstätte eines EU-ansässigen (verbundenen) Unternehmens

**Als Rechtsfolge** bestimmt Abs. 6 Satz 1 die entsprechende Anwendung von Abs. 1–5 mit der Maßgabe, dass die Schweizerische Eidgenossenschaft insoweit einem EU-Mitgliedstaat gleichgestellt ist. Dadurch wird der persönliche Anwendungsbereich auf „Unternehmen, die in der Schweiz ansässig sind“ erweitert (s. dazu § 50g Anm. J 04-9 ff.)

### 2. Die Regelung des Abs. 6 Satz 2 (Privilegierte Gesellschaften) J 06-5

**Erweiterung von Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a:** Der Kreis der privilegierten Gesellschaften (EU-Gesellschaften, die eine der in Anlage 3/3a Nr. 1 genannten Gesellschaftsformen aufweisen) wird erweitert um Gesellschaften, die nach dem Recht der Schweiz gegründet sind und eine der in Satz 2 Nr. 1 aufgeführten Gesellschaftsformen besitzen, sowie in der Schweiz ansässig und dort stpfl. sind.

► *Ansässigkeit in der Schweiz:* Das Unternehmen muss stl. in der Schweiz ansässig sein; es darf nicht nach einem zwischen der Schweiz und einem Drittstaat abgeschlossenen DBA als außerhalb der EU und der Schweiz als ansässig gelten. Doppelansässigkeit ist nur schädlich, sofern ein Nicht-EU-Staat beteiligt ist.

► *Steuerpflicht in der Schweiz:* Das Unternehmen muss der unbeschränkten KStPflcht in der Schweiz unterliegen und darf nicht von der Steuer befreit sein (vgl. auch Art. 15 Abs. 2 Satz 1, 4. Spiegelstrich des EU-Zinsabkommens).

§ 50g

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren

E 8

*Lieber*

**##574##**

## § 50h

### **Bestätigung für Zwecke der Entlastung von Quellensteuern in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft**

idF des EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetzes v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148), geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

**Auf Antrag hat das Finanzamt, das für die Besteuerung eines Unternehmens der Bundesrepublik Deutschland oder einer dort gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Sinne des § 50g Abs. 3 Nr. 5 oder eines Unternehmens der Schweizerischen Eidgenossenschaft im Sinne des § 50g Abs. 6 Satz 2 zuständig ist, für die Entlastung von der Quellensteuer dieses Staats auf Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 50g zu bescheinigen, dass das empfangende Unternehmen steuerlich im Inland ansässig ist oder die Betriebsstätte im Inland gelegen ist.**

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

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### **Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50h durch das StÄndG 2007**

**Schrifttum:** DÖRR, Steueränderungsgesetz 2007: Gesetzesänderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bei verbrauchender Rechteüberlassung und bei Zins- und Lizenzgebührenezahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, IStR 2006, 583 ff.; KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, 658 (664f.).

#### **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung** J 06-1

##### **Gesetzesentwicklung:**

► *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 50h Anm. J 04-1

► *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Regelung wird an die Umsetzung von Art. 15 Abs. 2 des Zinsabkommens zwischen der EG und der Schweiz (Abl. EU Nr. L 385/30) in innerstaatliches Recht angepasst.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Neufassung ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 30.6.2005 erfolgen (§ 52 Abs. 59b Satz 2 idF des StÄndG 2007). Die verwaltungsseitige Regelung zur Anwendung des Zinsabkommens ist damit überholt (BMF v. 28.6.2005, BStBl. I 2005, 858).

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

§ 50h betrifft die verfahrensrechtl. Regelungen zur Umsetzung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie 2003/49/EG (Vollzug des § 50g). Fließen Zinsen oder Lizenzgebühren iSd. § 50g aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nach Deutschland an ein dort ansässiges Unternehmen oder an eine dort gelegene Betriebsstätte, muss die für die Quellensteuerbefreiung erforderliche Bescheinigung von dem gem. §§ 18–20a AO zuständigen FA erteilt werden (Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsbescheinigung; s. dazu auch OFD Frankf. v. 4.4.2006, Kartei DBA, AStG S-1301 DBA Allgemeines). Mit der Änderung wird Art. 15 Abs. 2 des Zinsabkommens mit der Schweiz v. 29.12.2004 auch verfahrensrechtl. umgesetzt (zur Umsetzung der materiell-rechtl. Regelungen s. § 50g Anm. J 06-3 ff.). Der Anwendungsbereich der Regelung (Anspruchsberechtigung) wird auf die Fälle erweitert, in denen ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen beteiligt ist oder eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines EU-Mitgliedstaats oder eines Schweizer Unternehmens in Deutschland belegen ist.



## § 52

## Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das Ges. zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

(1) <sup>1</sup>Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. <sup>2</sup>Beim 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 2006 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen.

(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.

(2a) § 2 Abs. 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 2a Abs. 3 Satz 3, 5 und 6 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2008 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 5 in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird. <sup>4</sup>Insoweit ist in § 2a Abs. 3 Satz 5 letzter Halbsatz die Bezeichnung „§ 10d Abs. 3“ durch „§ 10d Abs. 4“ zu ersetzen. <sup>5</sup>§ 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.“

<sup>6</sup>§ 2a Abs. 4 ist für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(4) <sup>1</sup>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 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. <sup>2</sup>Satz 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 Ortes 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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 Übergangsbeihilfen, wenn das Dienstverhältnis vor dem 1. Januar 2006 begründet wurde.

(4b) <sup>1</sup>§ 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.

<sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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) § 3 Nr. 56 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf laufende Zuwendungen des Arbeitgebers anzuwenden, die für einen nach dem 31. Dezember 2007 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, und auf Zuwendungen in Form eines sonstigen Bezuges, die nach dem 31. Dezember 2007 geleistet werden.

(6) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 3c Abs. 2 ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 erstmals anzuwenden ist. <sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 4 Abs. 3 Satz 4 ist nicht anzuwenden, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor dem 1. Januar 1971 als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>Die 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre bleiben unberücksichtigt. <sup>3</sup>Bei 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. <sup>4</sup>Die Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 4 Abs. 4a Satz 6 sind erstmals ab dem 1. Januar 2000 zu erfüllen.

(12) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>In 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

E 4

##580##

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. <sup>6</sup>§ 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.

(12a) § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b Satz 2 und Buchstabe c Satz 3 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 26. Juni 2001 (BGBl. I S. 1310) ist bei Begünstigten anzuwenden, denen das Trägerunternehmen erstmals nach dem 31. Dezember 2000 Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zugesagt hat.

(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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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.

(13) <sup>1</sup>§ 5 Abs. 4a ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1996 endet. <sup>2</sup>Rückstellungen 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) <sup>1</sup>Für 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). <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 5a Abs. 3 Satz 1 in der am 31. Dezember 2003 geltenden Fas-

sung ist weiterhin anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Anschaffung das 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.<sup>4</sup>In 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.

(16) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>In 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). <sup>4</sup>Scheidet 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. <sup>5</sup>Soweit 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 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. <sup>8</sup>Als 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. <sup>9</sup>Sämtliche Baumaßnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 an einem Objekt gelten als eine Baumaßnahme im Sinne des Satzes 7. <sup>10</sup>§ 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 angesetzt worden sind, anzuwenden. <sup>11</sup>Für den Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 bei den in Satz 10 genannten Verbindlichkeiten ergibt, kann jeweils in Höhe von neun Zehnteln eine den Gewinn mindernde 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 gewinnerhöhend aufzulösen. <sup>12</sup>§ 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 gebildet worden sind, anzuwenden. <sup>13</sup>Steht am Schluss des Erstjahres der Zeitpunkt des Beginns der Stilllegung des Kernkraftwerkes nicht fest, sind bisher gebildete Rückstellungen bis zu dem Betrag gewinnerhöhend aufzulösen, 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. <sup>14</sup>Satz 11 ist für die in Satz 12 genannten Rückstellungen entsprechend anzuwenden. <sup>15</sup>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 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. <sup>16</sup>§ 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. <sup>17</sup>§ 6 Abs. 4, 5 und 6 Satz 1 ist erstmals auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern anzuwenden, bei denen der Erwerb auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. <sup>18</sup>§ 6 Abs. 6 Satz 2 und 3 ist erstmals für Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden.

(16a) <sup>1</sup>§ 6 Abs. 5 Satz 3 bis 5 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 6 Abs. 5 Satz 6 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Anteilsbegründungen und Anteilserhöhungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden.

(16b) § 6a Abs. 2 Nr. 1 erste Alternative und Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 erster 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 Alternative 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 einer nach dem 31. Dezember 2000 vereinbarten Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 des Betriebsrentengesetzes beruhen.

(17) <sup>1</sup>§ 6a Abs. 4 Satz 2 und 6 ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 30. September 1998 endet. <sup>2</sup>In 1998 veröffentlichte neue oder geänderte biometrische Rechnungsgrundlagen sind erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet; § 6a Abs. 4 Satz 2 und 6 ist in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Verteilung gleichmäßig auf drei Wirtschaftsjahre vorzunehmen ist. <sup>3</sup>Satz 2 erster Halbsatz ist bei der Bewertung von anderen Rückstellungen, bei denen ebenfalls anerkannte Grundsätze der Versicherungsmathematik zu berücksichtigen sind, entsprechend anzuwenden.

(18) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt

vorgenommen worden sind, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(18a) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden sind, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(18b) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen werden, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden. <sup>3</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Für 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Bei 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.

(21b) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag ge-



stellt 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) § 7g Abs. 8 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 enden.

(23a) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Als 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Als 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) <sup>1</sup>§ 9 Abs. 5 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. <sup>2</sup>Für die Anwendung des § 9 Abs. 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) gilt Absatz 16 Satz 7 bis 9 entsprechend. <sup>3</sup>§ 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 veranlassete doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist.

(24) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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.

(24a) § 10a in der Fassung des Gesetzes vom 15. Januar 2003 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(24b) § 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.

(24c) (weggefallen)

(25) <sup>1</sup>Auf 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. <sup>2</sup>Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden. <sup>3</sup>§ 10d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. <sup>4</sup>Auf den Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2004 in den Veranlagungszeitraum 2003 ist § 10d Abs. 1 in der für den Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung anzuwenden. <sup>5</sup>§ 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) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>Für 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. <sup>3</sup>Abweichend 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>Als 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Als 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. <sup>3</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Als 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) <sup>1</sup>§ 10h ist letztmals anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1996 mit der Herstellung begonnen hat. <sup>2</sup>Als 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Als 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>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. <sup>5</sup>Bei der Anwendung des § 15a Abs. 3 sind nur Verluste zu berücksichtigen, auf die § 15a Abs. 1 anzuwenden ist.

(33a) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Der Außenvertrieb beginnt in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für die Veräußerung der konkret bestimmbar Fondsanteile erfüllt sind und die Gesellschaft selbst oder über ein Vertriebsunternehmen mit Außenwirkung an den Markt herangetreten ist. <sup>3</sup>Dem Beginn des Außenvertriebs stehen der Beschluss von Kapitalerhöhungen und die Reinvestition von Erlösen in neue Projekte gleich. <sup>4</sup>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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 16 Abs. 5 in der Fassung des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist.

(34a) <sup>1</sup>§ 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 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. <sup>2</sup>§ 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) § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 bis 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 geleistet werden.

(36) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>Für 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 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. <sup>8</sup>§ 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.

(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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 3 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Absatz 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) <sup>1</sup>§ 22 Nr. 1 Satz 2 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. <sup>2</sup>Für 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. <sup>3</sup>§ 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) Abweichend von § 22a Abs. 1 kann das Bundeszentralamt für Steuern den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen.

(39) <sup>1</sup>§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. <sup>2</sup>§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. <sup>3</sup>§ 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 erfolgt. <sup>4</sup>§ 23 Abs. 1 Satz 5 ist erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen werden. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>§ 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.

(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.

(40) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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“.

<sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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. Ja-

nuar 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>Für 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. <sup>8</sup>Dies gilt entsprechend für die Anwendung des § 93 Abs. 1 Satz 3 Buchstabe b.

(41) (aufgehoben)

(42) (weggefallen)

(43) (weggefallen)

(43a) <sup>1</sup>§ 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 32b Abs. 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals für Leistungen des Kalenderjahres 2005 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Auf § 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. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht für die Anwendung des § 34 Abs. 3 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812). <sup>4</sup>In 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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. <sup>7</sup>Für 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) (weggefallen)

(49) <sup>1</sup>§ 34c Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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). <sup>2</sup>§ 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) § 35 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2922) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

(50b) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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.

(50c) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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 Körper-

schaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist.

(51) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Für 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 Voraussetzungen wegfallen. <sup>3</sup>Hat 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Sofern 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. <sup>3</sup>§ 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) § 41a Abs. 1 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals auf Anmeldezeitenräume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 enden.

(52c) (aufgehoben)

(53) <sup>1</sup>Die §§ 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. <sup>2</sup>Die §§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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, bemisst 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 Nummern 1 bis 3 der Anlage 2 (zu § 43b) sind auf Ausschüttungen im Sinne des § 43b, die nach dem 30. April 2004 zufließen, anzuwenden, soweit es sich um „Gesellschaftsformen“ (Nummer 1) und „Steuern“ (Nummer 3) der Staaten Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn sowie Zypern handelt.

(55b) § 43b Abs. 2 Satz 1 ist auf Ausschüttungen, die nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2009 zufließen, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „20 Prozent“ die Angabe „15 Prozent“ tritt.

(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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>Sind 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 Ar-

tikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) angegeben, ist der Werbungskosten-Pauschbetrag in voller Höhe zu berücksichtigen.

(55g) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Für 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. <sup>3</sup>§ 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) § 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.

(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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>Für 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. <sup>5</sup>§ 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. 5 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.

(58a) (aufgehoben)

(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) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>§ 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) <sup>1</sup>Die §§ 50g und 50h sind erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 erfolgen. <sup>2</sup>§ 50g Abs. 6 und § 50h in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) sind erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2005 erfolgen. <sup>3</sup>§ 50g Abs. 6 und § 50h in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) sind erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2005 erfolgen. <sup>4</sup>Anlage 3 ist auf nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Mai 2004 erfolgende Zahlungen anzuwenden. <sup>5</sup>Anlage 3a ist auf nach dem 30. April 2004 erfolgende Zahlungen anzuwenden.

(59c) § 51 Abs. 4 Nr. 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.

(59d) <sup>1</sup>§ 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.

<sup>2</sup>§ 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) <sup>1</sup>§ 62 Abs. 2 in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 1950) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 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 auszahlen hat.

(64) § 86 in der Fassung des Gesetzes vom 15. Januar 2003 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(65) § 91 Abs. 2 ist für das Beitragsjahr 2002 mit der Maßgabe anzuwenden, dass in den Fällen des § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 der zur Zahlung des Arbeitsentgelts verpflichtete Arbeitgeber die Daten bis zum ersten Tag des sechsten auf die Verkündung folgenden Kalendermonats zu übermitteln hat.



## § 62

**Anspruchsberechtigte**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Aus-  
ländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss  
v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

- (1) Für Kinder im Sinne des § 63 hat Anspruch auf Kindergeld nach diesem Gesetz, wer
1. im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder
  2. ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland
    - a) nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
    - b) nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird.
- (2) Ein nicht freizügigkeitsberechtigter Ausländer erhält Kindergeld nur, wenn er**
1. eine Niederlassungserlaubnis besitzt,
  2. eine Aufenthaltserlaubnis besitzt, die zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigt oder berechtigt hat, es sei denn, die Aufenthaltserlaubnis wurde
    - a) nach den §§ 16 oder 17 des Aufenthaltsgesetzes erteilt,
    - b) nach § 18 Abs. 2 des Aufenthaltsgesetzes erteilt und die Zustimmung der Bundesagentur für Arbeit darf nach der Beschäftigungsverordnung nur für einen bestimmten Höchstzeitraum erteilt werden,
    - c) nach § 23 Abs. 1 des Aufenthaltsgesetzes wegen eines Krieges in seinem Heimatland oder nach den §§ 23a, 24, 25 Abs. 3 bis 5 des Aufenthaltsgesetzes erteilt,
 oder
  3. eine in Nummer 2 Buchstabe c genannte Aufenthaltserlaubnis besitzt und
    - a) sich seit mindestens drei Jahren rechtmäßig, gestattet oder geduldet im Bundesgebiet aufhält und
    - b) im Bundesgebiet berechtigt erwerbstätig ist, laufende Geldleistungen nach Dritten Buch Sozialgesetzbuch bezieht oder Elternzeit in Anspruch nimmt.

§ 62 Abs. 2 idF des ZuwanderungsG, anzuwenden im VZ 2005:

- (2) <sup>1</sup>Ein Ausländer erhält Kindergeld nur, wenn er im Besitz
1. einer Niederlassungserlaubnis,
  2. einer Aufenthaltserlaubnis zum Zwecke der Erwerbstätigkeit,
  3. einer Aufenthaltserlaubnis nach § 25 Abs. 1 und 2, den §§ 31, 37, 38 des Aufenthaltsgesetzes oder

4. einer Aufenthaltserlaubnis zum Zwecke des Familiennachzugs zu einem Deutschen oder zu einer von den Nummern 1 bis 3 erfassten Person ist.

<sup>2</sup>Ein Saisonarbeitnehmer, ein Werkvertragsarbeitnehmer und ein Arbeitnehmer, der zur vorübergehenden Dienstleistung nach Deutschland entsandt ist, erhält kein Kindergeld.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

...

(61) <sup>1</sup>§ 62 Abs. 2 in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 1950) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 62 Abs. 2 in der Fassung des Art. 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.

...

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 62 Abs. 2 durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 62 Anm. 2 und § 62 Anm. J 04-1.
- ▶ *Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): § 62 Abs. 2 wurde neu gefasst.

#### Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:

Die Änderung des Abs. 2 ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 13.12.2006) geltenden Fassung grundsätzlich ab VZ 2006 anzuwenden.

Für frühere Zeiträume gilt die Neufassung des § 62 Abs. 2 in allen Fällen, in denen das Kindergeld noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist (§ 52 Abs. 61a Satz 2). Im Fall der Bestandskraft früherer Kindergeldfestsetzun-

gen verbleibt es bei der Anwendung der Fassung, die § 62 Abs. 2 durch das ZuwanderungsG v. 30.7.2004 gefunden hat.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderung

### a) Grund der Änderung

J 06-2

Die Regelungen zum Kindergeld für Ausländer waren bereits Gegenstand mehrerer Novellierungsversuche des Gesetzgebers. Das BVerfG hat das ZuwanderungsG v. 20.6.2002 (BGBl. I 2002, 1946) mit Urteil v. 18.12.2002 – 2 BvF 1/02 (BGBl. I 2003, 126; BVerfGE 106, 310) für nichtig erklärt. Daraufhin wurde § 62 Abs. 2 durch das ZuwanderungsG v. 30.7.2004 (BGBl. I 2004, 1950) geändert. BVerfG v. 6.7.2004 – 1 BvL 4/97 (BVerfGE 111, 160) hat die inhaltsgleiche Vorschrift des § 1 Abs. 3 BKGG idF v. 21.12.1993 für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt und den Gesetzgeber zur Neuregelung bis zum 1.1.2006 aufgefordert, widrigenfalls die bis zum 31.12.1993 gültige Rechtslage zu gelten habe (ebenso zu § 1 Abs. 1a Satz 1 BErzGG BVerfG v. 6.7.2004 – 1 BvR 2515/95, BVerfGE 111, 176). Der Auffassung des BVerfG, dass die Kindergeldregelungen ab 1994 für den Aufenthaltstitel „Aufenthaltsbefugnis“ zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Ausländern führe, hat sich der EGMR v. 25.10.2005 – 59140/00, Rs. Okpizs (NVwZ 2006, 917) angeschlossen.

Auch aus der fachgerichtlichen Rspr. ergab sich zunehmend ein Novellierungsdruck. Der BFH forderte das BMF auf, dem Verfahren III R 67/98 beizutreten und zur Verfassungsmäßigkeit des § 62 Abs. 2 aF im Lichte der Entscheidung zu § 1 Abs. 3 BKGG aF sowie zu Neuregelungsüberlegungen Stellung zu nehmen (BFH v. 23.2.2006 – III R 67/98, BStBl. II 2006, 465; dazu GRUBE, HFR 2006, 584). Im Antwortschreiben des BMF v. 24.5.2006 – IV C – S – 2280 – 79/06 II (nv.) hat sich dieser der Auffassung des BFH angeschlossen. Mehrere FG haben § 62 Abs. 2 seit der Entscheidung des BVerfG verfassungskonform zugunsten der Kindergeldberechtigten ausgelegt (vgl. Nds. FG v. 16.1.2006, EFG 2006, 751, nrkr., Rev. Az. BFH III R 21/06; v. 30.3.2006 – 10 K 226/02, juris, nrkr., Rev. Az. BFH III R 73/06; FG Nürnberg v. 10.10.2006 – II 239/2006, juris, nrkr., Rev. Az. BFH III R 93/06).

Dem Auftrag des BVerfG zur Neuregelung ist der Gesetzgeber nunmehr mit dem Ges. v. 13.12.2006 für das BKGG und die parallelen Regelungen in § 62 Abs. 2, im BErzGG und im UnterhVorschG nachgekommen.

### b) Bedeutung der Änderung

J 06-3

Mit der Änderung wird den verfassungsrechtl. Beanstandungen des BVerfG Rechnung getragen (glA SIEGERS, EFG 2007, 603; GRUBBE, jurisPR-SteuerR 22/2007, Anm. 3; aA FG Köln v. 9.5.2007 – 10 K 983/04, nv.). Die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung wird von der hM bejaht (BFH v. 15.3.2007 – III R 93/03, BFH/NV 2007, 1234; FG Düss. v. 20.3.2007 – 10 K 1510/04 Kg, juris, Rev. Az. BFH III R 22/07; v. 23.1.2007, EFG 2007, 605; v. 23.1.2007, EFG 2007, 607; v. 23.1.2007, EFG 2007, 600, Rev. Az. BFH III K 13/07; FG Köln v. 14.6.2007 – 15 K 4522/05, z. Veröff. best.; aA FG Köln v. 9.5.2007 – 10 K 1690/07, nv.: Richtervorlage gem. Art. 100 Abs. 1 GG an das BVerfG; v. 9.5.2007 – 10 K 983/04, nv.: eigene Verwerfungs-

kompetenz des FG im Hinblick auf BVerfG v. 6.7.2004 – 1 BvL 4/97, BVerfGE 111, 160; diese besondere Frage ist Gegenstand der Rev. Az. BFH III R 93/06).

**Ziel des Gesetzgebers** ist weiterhin, Familienleistungen nur für die ausländ. Staatsangehörigen vorzusehen, die sich voraussichtlich auf Dauer in Deutschland aufhalten (BRDrucks. 68/06, 8). Diese Zielsetzung hat das BVerfG in den o.g. Entscheidungen nicht beanstandet. Der Kindergeldanspruch knüpft nun aber nicht mehr an den bloßen Aufenthaltstitel des Ausländers an, sondern an die hierdurch vermittelte tatsächliche oder mögliche Integration in den deutschen Arbeitsmarkt als Indikator für den dauernden Verbleib in Deutschland, ob diesem also in Deutschland Erwerbstätigkeit erlaubt ist oder erlaubt werden könnte.

Abs. 2 ist *lex specialis* für den Kindergeldanspruch von Ausländern. Abs. 1 gilt dagegen für

- EU-Bürger, deren Status im Gesetz über die allgemeine Freizügigkeit von Unionsbürgern v. 30.7.2004 (Freizügigkeitsgesetz/EU, BGBl. I 2004, 1950 [1986]) geregelt ist,
- Staatsangehörige aus einem anderen EWR-Staat.

Keinen Kindergeldanspruch begründen Sozialabkommen (zum Ganzen s. § 62 Anm. 11 und § 62 Anm. J 04-2).

**Einen Kindergeldanspruch für nicht freizügigkeitsberechtigte Ausländer** begründen folgende Aufenthaltstitel:

▶ *Niederlassungserlaubnis* (Abs. 2 Nr. 1): Die Niederlassungserlaubnis ist gem. § 9 Abs. 1 AufenthG ein unbefristeter Aufenthaltstitel. Sie berechtigt zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit, ist zeitlich und räumlich unbeschränkt und darf nicht mit einer Nebenbestimmung versehen werden. Zu den Voraussetzungen der Erteilung s. § 9 Abs. 2 AufenthG.

▶ *Aufenthaltserlaubnis mit Berechtigung zur Erwerbstätigkeit* (Abs. 2 Nr. 2): Erfasst werden Ausländer mit der Erlaubnis zur nichtselbstständigen oder selbstständigen Tätigkeit (§§ 18, 21 AufenthG) sowie aus dem Ausland aus völkerrechtlichen oder humanitären Gründen Aufgenommene (§ 22 Satz 2 AufenthG), Asylberechtigte (§ 25 Abs. 1 AufenthG), Familienangehörige von Deutschen und von ausländ. Staatsangehörigen, die selbst eine Niederlassungserlaubnis besitzen (§§ 28 ff. AufenthG), Rückkehrberechtigte (§ 37 AufenthG) und ehemalige Deutsche (§ 38 Abs. 4 AufenthG).

▶ *Keinen Kindergeldanspruch* dagegen vermittelt eine Aufenthaltserlaubnis

- ▷ gem. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a zum Studium, Sprachkurs oder Schulbesuch bzw. für sonstige Ausbildungszwecke (§ 16 f. AufenthG);
- ▷ gem. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b zur Ausübung einer Beschäftigung mit Zustimmung der Bundesagentur für Arbeit nach § 39 AufenthG, wenn diese nach der Beschäftigungsverordnung v. 22.11.2004 (BeschV, BGBl. I 2004, 2937) nur für einen bestimmte Höchstzeitraum erteilt werden darf, wie zB Saisonbeschäftigten und Au-Pair-Kräften (s. §§ 17 ff. BeschV);
- ▷ gem. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c für Ausländer
  - aus bestimmten Staaten oder bestimmten Ausländergruppen aus völkerrechtl. oder humanitären Gründen oder zur Wahrung politi-

- scher Interessen der Bundesrepublik Deutschland auf Anordnung einer obersten Landesbehörde im Einvernehmen mit dem BMI (§ 23 Abs. 1 AufenthG) wegen eines Krieges im Heimatland,
- in Härtefällen, wenn sie vollziehbar ausreisepflichtig sind (§ 23a AufenthG),
  - in Fällen vorübergehenden Schutzes auf Grund eines Beschlusses des Rates der Europäischen Union gemäß der Richtlinie 2001/55/EG (§ 24 AufenthG),
  - in Fällen, in denen die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Abschiebung ohne Möglichkeit der Ausreise in einen anderen Staat vorliegen (§ 25 Abs. 3 AufenthG),
  - für einen vorübergehenden Aufenthalt, solange dringende humanitäre oder persönliche Gründe oder erhebliche öffentliche Interessen die vorübergehende weitere Anwesenheit im Bundesgebiet erfordern (§ 25 Abs. 4 AufenthG),
  - ohne Möglichkeit zur Ausreise aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen trotz vollziehbarer Ausreisepflicht, wenn mit dem Wegfall des Hindernisses in absehbarer Zeit nicht zu rechnen ist (§ 25 Abs. 5 AufenthG).

► *Aufenthaltsurlaub nach §§ 23 ff. AufenthG* (Abs. 2 Nr. 3): Bei einer Aufenthaltserlaubnis in den Fällen des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c besteht aber dann ein Kindergeldanspruch, wenn sich der Ausländer mindestens drei Jahre rechtmäßig, gestattet oder geduldet im Bundesgebiet aufhält (Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a; vgl. hierzu FG Düss. v. 23.1.2007 – 10 K 3095/06 Kg, juris) und er berechtigt erwerbstätig ist, laufende Geldleistungen nach dem SGB III bezieht oder Elternzeit (§§ 15 ff. BEEG v. 5.12.2006, BGBl. I 2006, 2748) in Anspruch nimmt (Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b).

Eine ausländer-, jetzt aufenthaltsrechtl. Duldung (§§ 55, 56 AuslG 1990, §§ 60a, 102 AufenthG) führt nicht zu einem Kindergeldanspruch, auch wenn der Ausländer einer Erwerbstätigkeit nachgeht (BFH v. 15.3.2007 – III R 93/03, BFH/NV 2007, 1234; dazu GRUBE, jurisPR-SteuerR 22/2007, Anm. 3; FG Düss. v. 23.1.2007, EFG 2007, 607; v. 23.1.2007, EFG 2007, 600).

Auch nach Neufassung des § 62 Abs. 2 drängen sich Fragen auf:

- ▷ Muss die Erwerbstätigkeit einen bestimmten Umfang erreichen? Genügt ein 1-Euro-Job oder eine geringfügige Beschäftigung iSd. § 8 Abs. 1 SGB I? (für Letzteres bejahend FG Düss. v. 20.3.2007 – 10 K 5698/04 Kg, juris).
- ▷ Wie sind Kettenduldungen einzuordnen?
- ▷ Sind die Übergangsregelungen (§§ 101, 102 AufenthG) kindergeldrechtl. zu beachten, obwohl das EStG selbst hierzu keine Übergangsbestimmung enthält? Diese Frage hat das FG Düss. auf Grund verfassungskonformer Auslegung durch Annahme einer unbewussten Regelungslücke bejaht (FG Düss. v. 20.4.2007 – 18 K 5530/01 Kg, juris: § 32 AuslG; v. 23.1.2007, EFG 2007, 605: § 30 Abs. 3 AuslG).
- ▷ Haben Ausländer, die vom Erfordernis eines Aufenthaltstitels befreit sind (zB konsularische Ortskräfte nach § 27 AufenthV), Anspruch auf Kinder-

geld? Diese Frage könnte entsprechend der Entscheidung des BSG v. 23.9.2004 – B 10 EG 2/04 R (BSGE 93, 189) zum BErzGG zu bejahen sein, wenn der Ortskraft ein der Aufenthaltserlaubnis vergleichbar verfestigter Aufenthaltsstatus zusteht (SIEGERS, EFG 2007, 603). Bei dem BFH sind dazu die Revisionsverfahren III R 56/00, III R 55/02, III R 81/03 anhängig.

**Verfahren:** Wie nach bisheriger Rechtslage kommt es nach dem Wortlaut des Abs. 2 Nr. 1–3 auf den Besitz der aufenthaltsrechtl. Erlaubnis an. Der Kindergeldanspruch entsteht in dem Zeitpunkt, in dem sich der Ausländer in deren Besitz befindet. Die Entscheidung der Ausländerbehörde hat Tatbestandswirkung. Die Familienkasse ist daran gebunden; ihr steht keine eigene Prüfungskompetenz zu.

## § 66

### Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern  
wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

(1) <sup>1</sup>Das Kindergeld beträgt für erste, zweite und dritte Kinder jeweils 154 Euro monatlich und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 179 Euro monatlich. <sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 beträgt das Kindergeld für ein Kind im Sinne des § 32 Abs. 6 Satz 2 monatlich 16 Euro.

(2) Das Kindergeld wird **monatlich** vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen.

(3) (aufgehoben)

(4) (aufgehoben)

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 66 durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-1

##### Rechtsentwicklung:

► *Gesetzesentwicklung bis 2006*: s. § 66 Anm. 2

► *AuslAnsprG v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): Durch Art. 2 Nr. 3 AuslAnsprG wurde nach dem Wort „wird“ das Wort „monatlich“ eingefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung durch Art. 2 Nr. 3 AuslAnsprG ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.1.2007, Art. 6 Satz 1 Halbs. 1 2 AuslAnsprG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2007 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung J 06-2

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1638, 10) dient die Änderung der Konsolidierung des X. Abschnitts des EStG. Dieser enthielt Aussagen zum Zahlungszeitraum sowohl in § 66

Abs. 2 als auch in § 71. Die Regelung ist nunmehr einheitlich in § 66 Abs. 2 getroffen. § 71 ist aufgehoben worden (s. § 71 Anm. J 06-2).

**Bedeutung der Änderung:** Durch die Einfügung in § 66 Abs. 2 ist weiterhin der Monat als Zahlungszeitraum des Kindergeldes bestimmt. Eine Änderung der materiellen Rechtslage (dazu § 66 Anm. 16, § 71 Anm. 2) ist damit nicht verbunden.



## § 70

**Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern  
wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

(1) Das Kindergeld nach § 62 wird von den Familienkassen durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt. <sup>2</sup>*Von der Erteilung eines schriftlichen Bescheides kann abgesehen werden, wenn*

1. *dem Antrag entsprochen wird oder*
2. *der Berechtigte anzeigt, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind, oder*
3. *ein Kind das 18. Lebensjahr vollendet, ohne dass der Berechtigte die Voraussetzungen für eine weitere Berücksichtigung des Kindes nachgewiesen hat.*

(2) Soweit in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten, ist die Festsetzung des Kindergeldes mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben oder zu ändern.

(3) Materielle Fehler der letzten Festsetzung können durch Neufestsetzung oder durch Aufhebung der Festsetzung beseitigt werden. Neu festgesetzt oder aufgehoben wird mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Neufestsetzung oder der Aufhebung der Festsetzung folgenden Monat. Bei der Neufestsetzung oder Aufhebung der Festsetzung nach Satz 1 ist § 176 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden; dies gilt nicht für Monate, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

(4) Eine Kindergeldfestsetzung ist aufzuheben oder zu ändern, wenn nachträglich bekannt wird, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 über- oder unterschreiten.

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 70  
durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung  
von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld  
und Unterhaltsvorschuss**

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der  
Neuregelung**

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002:* s. § 70 Anm. 2.
- ▶ *AuslAnsprG* (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): Abs. 1 Satz 2 wurde aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderung:** Die Änderung durch Art. 2 Nr. 4 AuslAnsprG ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.1.2007, Art. 6 Satz 1 Halbs. 1 AuslAnsprG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2007 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

**Grund der Änderung:** Mit der Abschaffung der Möglichkeit, auf eine schriftliche Kindergeldfestsetzung zu verzichten, wird das Handeln der Familienkasse in jedem Kindergeldfall transparent (BTDrucks. 16/1638, 10).

**Bedeutung der Änderung:** Nunmehr ist in jedem Fall das Kindergeld durch schriftlichen Bescheid der Familienkasse festzusetzen. Darin liegt ein Gewinn an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit für die Kindergeldberechtigten und an Selbstkontrolle für die Familienkassen. Die Änderung ist daher zu begrüßen. Die nach § 70 Abs. 1 Satz 2 aF zulässige Abweichung von § 157 Abs. 1 Satz 1 AO mit dem Verfahren nach § 119 Abs. 2 AO (s. § 70 Anm. 70) ist überholt. Sie lag nicht im Interesse der Bürger und kann mit überkommener Verwaltungsökonomie der Arbeitsverwaltung nicht mehr gerechtfertigt werden (BTDrucks. 16/1638, 10; anders noch die Gesetzesbegründung bei Einführung der Regelung, BTDrucks. 13/1558, 161).

## § 71

**Zahlungszeitraum**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), aufgehoben durch Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

*Das Kindergeld wird monatlich gezahlt.*

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 71  
durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung  
von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld  
und Unterhaltsvorschuss**

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der  
Neuregelung** J 06-1

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 71 Anm. 1.
- ▶ *AuslAnsprG v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): § 71 wurde aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Aufhebung durch Art. 2 Nr. 4 AuslAnsprG ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei Inkraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.1.2007, Art. 6 Satz 1 Halbs. 1 AuslAnsprG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2007 anzuwenden.

**2. Grund und Bedeutung der Änderung** J 06-2

Die Aufhebung dient ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1638, 10) der Konsolidierung des X. Abschnitts des EStG. Dieser enthielt Aussagen zum Zahlungszeitraum sowohl in § 66 Abs. 2 als auch in § 71. Die Regelung ist nunmehr einheitlich in § 66 Abs. 2 getroffen (s. § 66 Anm. J 06-2). Eine Änderung der materiellen Rechtslage ist damit nicht verbunden.



## § 72

**Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes  
an Angehörige des öffentlichen Dienstes**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern  
wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltvorschuss v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

- (1) <sup>1</sup>Steht Personen, die
1. in einem öffentlich-rechtlichen Dienst-, Amts- oder Ausbildungsverhältnis stehen, mit Ausnahme der Ehrenbeamten, oder
  2. Versorgungsbezüge nach beamten- oder soldatenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten oder
  3. Arbeitnehmer des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder einer sonstigen Körperschaft, einer Anstalt oder einer Stiftung des öffentlichen Rechts sind, einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten
- Kindergeld nach Maßgabe dieses Gesetzes zu, wird es von den Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts festgesetzt und ausgezahlt. <sup>2</sup>Die genannten juristischen Personen sind insoweit Familienkasse.
- (2) Der Deutschen Post AG, der Deutschen Postbank AG und der Deutschen Telekom AG obliegt die Durchführung dieses Gesetzes für ihre jeweiligen Beamten und Versorgungsempfänger in Anwendung des Absatzes 1.
- (3) Absatz 1 gilt nicht für Personen, die ihre Bezüge oder Arbeitsentgelt
1. von einem Dienstherrn oder Arbeitgeber im Bereich der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts oder
  2. von einem Spitzenverband der Freien Wohlfahrtspflege, einem diesem unmittelbar oder mittelbar angeschlossenen Mitgliedsverband oder einer einem solchen Verband angeschlossenen Einrichtung oder Anstalt erhalten.
- (4) Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Personen, die voraussichtlich nicht länger als sechs Monate in den Kreis der in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 und Absatz 2 Bezeichneten eintreten.
- (5) Obliegt mehreren Rechtsträgern die Zahlung von Bezügen oder Arbeitsentgelt (Absatz 1 Satz 1) gegenüber einem Berechtigten, so ist für die Durchführung dieses Gesetzes zuständig:
1. bei Zusammentreffen von Versorgungsbezügen mit anderen Bezügen oder Arbeitsentgelt der Rechtsträger, dem die Zahlung der anderen Bezüge oder des Arbeitsentgelts obliegt;
  2. bei Zusammentreffen mehrerer Versorgungsbezüge der Rechtsträger, dem die Zahlung der neuen Versorgungsbezüge im Sinne der beamtenrechtlichen Ruhensvorschriften obliegt

3. bei Zusammentreffen von Arbeitsentgelt (Absatz 1 Satz 1 Nr. 3) mit Bezügen aus einem der in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bezeichneten Rechtsverhältnisse der Rechtsträger, dem die Zahlung dieser Bezüge obliegt;
  4. bei Zusammentreffen mehrerer Arbeitsentgelte (Absatz 1 Satz 1 Nr. 3) der Rechtsträger, dem die Zahlung des höheren Arbeitsentgelts obliegt oder – falls die Arbeitsentgelte gleich hoch sind – der Rechtsträger, zu dem das zuerst begründete Arbeitsverhältnis besteht.
- (6) <sup>1</sup>Scheidet ein Berechtigter im Laufe eines Monats aus dem Kreis der in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 Bezeichneten aus oder tritt er im Laufe eines Monats in diesen Kreis ein, so wird das Kindergeld für diesen Monat von der Stelle gezahlt, die bis zum Ausscheiden oder Eintritt des Berechtigten zuständig war. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, soweit die Zahlung von Kindergeld für ein Kind in Betracht kommt, das erst nach dem Ausscheiden oder Eintritt bei dem Berechtigten nach § 63 zu berücksichtigen ist. <sup>3</sup>Ist in einem Fall des Satzes 1 das Kindergeld bereits für einen folgenden Monat gezahlt worden, so muss der für diesen Monat Berechtigte die Zahlung gegen sich gelten lassen.
- (7) <sup>1</sup>In den Abrechnungen der Bezüge und des Arbeitsentgelts ist das Kindergeld gesondert auszuweisen, **wenn es zusammen mit den Bezügen oder dem Arbeitsentgelt ausgezahlt wird.** <sup>2</sup>Der Rechtsträger hat die Summe des von ihm für alle Berechtigten ausgezahlten Kindergeldes dem Betrag, den er insgesamt an Lohnsteuer einzubehalten hat, zu entnehmen und bei der nächsten Lohnsteuer-Anmeldung gesondert abzusetzen. <sup>3</sup>Übersteigt das insgesamt ausgezahlte Kindergeld den Betrag, der insgesamt an Lohnsteuer abzuführen ist, so wird der übersteigende Betrag dem Rechtsträger auf Antrag von dem Finanzamt, an das die Lohnsteuer abzuführen ist, aus den Einnahmen der Lohnsteuer ersetzt.
- (8) <sup>1</sup>Abweichend von Absatz 1 Satz 1 werden Kindergeldansprüche auf Grund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften durch die Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit festgesetzt und ausgezahlt. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Fälle, in denen Kindergeldansprüche sowohl nach Maßgabe dieses Gesetzes als auch auf Grund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften bestehen.

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 72  
durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung  
von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld  
und Unterhaltsvorschuss**

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung** J 06-1

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003*: s. § 72 Anm. 2.
- ▶ *AuslAnsprG v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): Die Pflicht zum gesonderten Ausweis des Kindergelds in Bezüge- oder Entgeltabrechnungen nach Abs. 7 Satz 1 wird durch den angefügten Halbs. 2 auf die Fälle der Auszahlung von Bezügen und Kindergeld durch eine Behörde beschränkt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.1.2007, Art. 6 Satz 1 Halbs. 1 AuslAnsprG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2007 anzuwenden.

**2. Grund und Bedeutung der Änderung** J 06-2

**Grund der Änderung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/1638, 10) dient die Änderung zur Vorbereitung einer Optimierung der Aufgabenerledigung durch Zentralisierung der Familienkassen. Dies erfordert ggf. eine Trennung der Auszahlung von Bezügen und Entgelt einerseits und von Kindergeld andererseits. Das Verfahren nach Abs. 7 Satz 1 aF hätte einen zeitaufwändigen Datenabgleich zwischen den auszahlenden Dienststellen ausgelöst, um die Pflicht zum Kindergeldausweis in den Bezügeabrechnungen zu erfüllen. Nunmehr besteht die Pflicht zum gesonderten Ausweis des Kindergelds nur, wenn Bezüge bzw. Entgelt und Kindergeld zusammen ausgezahlt werden.

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung hat rein verfahrensrechtl. Bedeutung. Werden Bezüge bzw. Entgelt und Kindergeld nicht zusammen ausgezahlt, kann künftig auf den Ausweis des Kindergelds in der Bezügeabrechnung verzichtet werden. Die zentrale Familienkasse wird in diesem Fall entweder das Kindergeld laufend gesondert abrechnen oder im Hinblick auf die Dauerwirkung einer schriftlichen Kindergeldfestsetzung (vgl. § 70 Anm. 6) gänzlich auf eine auszahlungsbezogene Abrechnung verzichten.





## § 75

### Aufrechnung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Mit Ansprüchen auf Rückzahlung von Kindergeld kann die Familienkasse gegen Ansprüche auf laufendes Kindergeld bis zu deren Hälfte aufrechnen, **soweit der Leistungsberechtigte nicht nachweist, dass er dadurch hilfebedürftig im Sinne der Vorschriften des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch über die Hilfe zum Lebensunterhalt oder im Sinne der Vorschriften des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch über die Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts wird.**

(2) Absatz 1 gilt für die Aufrechnung eines Anspruchs auf Erstattung von Kindergeld gegen einen späteren Kindergeldanspruch eines mit dem Erstattungspflichtigen in Haushaltsgemeinschaft lebenden Berechtigten entsprechend, soweit es sich um laufendes Kindergeld für ein Kind handelt, das bei beiden berücksichtigt werden kann oder konnte.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 75 durch das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2002:** s. § 75 Anm. 2.

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s. § 75 Anm. J 03-1.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 wird geändert und der Parallelvorschrift des § 12 BKGG iVm. § 51 SGB I angepasst, ohne die materiell-rechtl. Voraussetzungen der begrenzten Aufrechnungsbefugnis der Familienkasse zu ändern.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung ist gem. 52 Abs. 1 idF des JStG 2007 erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung J 06-2

Es handelt sich um eine Folgeänderung und -anpassung des Abs. 1 an den Regelungsinhalt des § 51 Abs. 1 SGB, der durch das Gesetz zur Einordnung des Sozialhilferechts in das Sozialgesetzbuch v. 27.12.2003 (BGBl. I 2003, 3022) mit Wirkung zum 1.1.2005 geändert wurde und nach § 12 BKGG

auch für Kindergeldansprüche nach dem BKGG seit dem 1.1.2005 anzuwenden ist.

Die Änderung des Abs. 1 bewirkt, dass die Aufrechnungsbefugnisse der Behörden für die Aufrechnung beim Kindergeld nach § 75 EStG und § 12 BKGG wieder inhaltsgleich ausgestaltet sind. Nach der bisherigen Rechtslage schied eine Aufrechnung aus, „soweit der Berechtigte (durch die Aufrechnung) nicht hilfebedürftig iSd. §§ 1 ff SGB XII wurde“. Nach der Neuregelung in Abs. 1 ist eine Aufrechnung nunmehr nicht zulässig, „soweit der Leistungsberechtigte nicht nachweist“, dass er dadurch hilfebedürftig iSd. §§ 1 ff SGB XII wird.

Nach diesen geänderten Nachweisvoraussetzungen ist die bisherige allgemeine Mitwirkungspflicht des Berechtigten bei der Feststellung seiner Hilfebedürftigkeit nach § 90 AO zu einer Beweisführungs- und Nachweispflicht gesteigert worden und die sog. objektive Darlegungs- und Feststellungslast auf den Kindergeldberechtigten verlagert worden. Diese Durchbrechung des Amtsermittlungsgrundsatzes und geänderte Beweislastverteilung ist uE grundsätzlich vertretbar, da es sich bei den festzustellenden Sachverhalten um Tatsachen aus der Macht- und Wissenssphäre des Betroffenen handelt. Durch die Nachweisanforderung in Abs. 1 wird indes uE keine echte subjektive Beweislast begründet, die die Aufklärungspflichten der Familienkasse vollständig suspendiert. Es ist zu beachten, dass § 75 als Ausnahmeregelung das grundsätzliche Aufrechnungsverbot beim Kindergeld als Sozialleistung durchbricht. Daher ist es gerechtfertigt, dass die Familienkassen bei der Feststellung der Hilfebedürftigkeit im Rahmen des Amtsermittlungsprinzips nach § 88 AO weiterhin mitwirken und insbes. die Möglichkeiten der Amtshilfe nach § 111 AO bei der Sachverhaltsaufklärung ausschöpfen. Auch dürfen die Beweismaßanforderungen nicht überspannt werden. Allerdings trägt der Kindergeldberechtigte letztlich die sog. objektive Feststellungslast, wenn er seine Hilfebedürftigkeit iSd. §§ 1 ff. SGB XII nicht nachweisen kann.

**§ 76a**

**Kontenpfändung und Pfändung von Bargeld**

idF des Ges. zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

- (1) <sup>1</sup>Wird Kindergeld auf das Konto des Berechtigten oder in den Fällen des § 74 Abs. 1 Satz 1 bis 3 bzw. § 76 auf das Konto des Kindes bei einem Geldinstitut überwiesen, ist die Forderung, die durch die Gutschrift entsteht, für die Dauer von sieben Tagen seit der Gutschrift der Überweisung unpfändbar. <sup>2</sup>Eine Pfändung des Guthabens gilt als mit der Maßgabe ausgesprochen, dass sie das Guthaben in Höhe der in Satz 1 bezeichneten Forderung während der sieben Tage nicht erfasst.
- (2) <sup>1</sup>Das Geldinstitut ist dem Schuldner innerhalb der sieben Tage zur Leistung aus dem nach Absatz 1 Satz 2 von der Pfändung nicht erfassten Guthaben nur soweit verpflichtet, als der Schuldner nachweist oder als dem Geldinstitut sonst bekannt ist, dass das Guthaben von der Pfändung nicht erfasst ist. <sup>2</sup>Soweit das Geldinstitut hiernach geleistet hat, gilt Absatz 1 Satz 2 nicht.
- (3) <sup>1</sup>Eine Leistung, die das Geldinstitut innerhalb der sieben Tage aus dem nach Absatz 1 Satz 2 von der Pfändung nicht erfassten Guthaben an den Gläubiger bewirkt, ist dem Schuldner gegenüber unwirksam. <sup>2</sup>Das gilt auch für eine Hinterlegung.
- (4) Bei Empfängern laufender Kindergeldleistungen sind die in Absatz 1 genannten Forderungen nach Ablauf von sieben Tagen seit der Gutschrift sowie Bargeld insoweit nicht der Pfändung unterworfen, als ihr Betrag dem unpfändbaren Teil der Leistungen für die Zeit von der Pfändung bis zum nächsten Zahlungstermin entspricht.

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; border: 1px solid #ccc;"> <b>Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 76a durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss</b> </div> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</p>	J 06-1	<p>2. Grund und Bedeutung der Änderung . . . . .</p> <div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; border: 1px solid #ccc;"> <b>Erläuterungen zu § 76a</b> </div> <p>1. Schutz bei Kontopfändung (Abs. 1)</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Umfang des Schutzes (Abs. 1 Satz 1) . . . . .</p>	J 06-2       J 06-3

	Anm.	Anm.
b) Beschränkung der Pfändung (Abs. 1 Satz 2) . . . . .	J 06-4	3. Unwirksamkeit der Zahlung an den Gläubiger (Abs. 3) . . . . . J 06-6
2. Leistungspflicht des Geldinstituts (Abs. 2) . . . . .	J 06-5	4. Verlängerter Pfändungsschutz (Abs. 4) . . . . . J 06-7

**Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 76a durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss**

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

**Rechtsentwicklung:** Die Norm wurde durch Art. 2 Nr. 7 des Ges. zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62) eingefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Norm ist kraft ausdrücklicher Anwendungsvorschrift des Art. 6 Halbs. 2 letzter Fall des Ges. v. 13.12.2006 (s.o.) für Pfändungsmaßnahmen ab dem 19.12.2006 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

**Grund der Einfügung:** Mit der eingefügten Norm soll ausweislich der Ausschussbegründung (BTDrucks. 16/2940, 12) zur Änderung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 16/1638) der vor 1996 bestehende Pfändungsschutz von Kindergeld nach dem BKGG im Zahlungsweg gem. § 55 SGB I wiederhergestellt werden. Eine vergleichbare Regelung war bei der Systemumstellung zur EStVergütung nach §§ 31, 62 ff. EStG unterblieben. Die eingefügte Norm schließt diese Lücke. Sie entspricht im Wesentlichen § 55 SGB I.

**Bedeutung der Einfügung:** Die Norm dient dem Schutz des Kindergeldempfängers. Sie ergänzt § 76, der die Pfändbarkeit des Kindergeldanspruchs gegen die Familienkasse beschränkt. Nach § 224 Abs. 3 Satz 1 AO ist das Kindergeld grundsätzlich unbar durch Überweisung auf ein Konto des Berechtigten bei einem Geldinstitut zu zahlen. Mit einer solchen Überweisung endet der Schutzbereich des § 76. Gleiches gilt im Fall der Barauszahlung von laufendem Kindergeld für die entsprechenden Barmittel. Das Kindergeld unterlag sodann den allgemeinen Pfändungsvorschriften. Einen Schutz zB nach § 850k ZPO durchzusetzen, hätte dem Kindergeldempfänger obliegen und wäre zeitaufwändig gewesen. Die eingefügte Norm schafft hier unter Abwägung der Interessen des Kindergeldempfängers (Schuldner), des Gläubigers und des Geldinstituts (Drittschuldner) Abhilfe. Sie geht als lex specialis allen Vorschriften der ZPO ua. Gesetze vor, die Rechtsbeziehun-

gen zwischen diesen regeln. Es handelt sich um eine andere gesetzliche Schutzbestimmung iSd. § 319 AO.

## Erläuterungen zu § 76a

### 1. Schutz bei Kontopfändung (Abs. 1)

#### a) Umfang des Schutzes (Abs. 1 Satz 1)

J 06-3

Der Schutz erfasst

- ▷ *in materieller Hinsicht* Kindergeld iSd. § 31 Satz 1, §§ 62 ff. EStG, das auf ein Konto des Empfängers bei einem Geldinstitut überwiesen wird. Dieser Schutz besteht unabhängig davon, ob das Kindergeld im Einzelfall der Freistellung des Existenzminimum eines Kindes (§ 31 Satz 1) oder der Familienförderung dient (§ 31 Satz 2), ob es sich um einmalige oder laufende Zahlungen handelt;
- ▷ *in personeller Hinsicht* die Kindergeldberechtigten (§§ 62, 66) und die Kinder, denen auf Grund einer Abzweigung nach § 74 Abs. 1 Sätze 1–3 bzw. einer Pfändung nach § 76 das Kindergeld unmittelbar überwiesen wird. Der Empfänger muss allein oder gemeinsam mit anderen Kontoinhaber sein. Seine Verfügungsbefugnis an Konten Dritter genügt nicht;
- ▷ *der Höhe nach* die Forderung, die durch die Gutschrift des Kindergelds auf dem Empfängerkonto entstanden ist. Dies gilt unabhängig davon, ob das Konto bei Eingang der Pfändung einen positiven oder negativen Saldo aufweist. Im letzteren Fall ist entsprechend § 394 Satz 1 BGB eine Aufrechnung des Geldinstituts auch im Rahmen der Kontokorrentabrede unzulässig. Das Kindergeld soll dem Empfänger uneingeschränkt und in voller Höhe zur Verfügung stehen;
- ▷ *in zeitlicher Hinsicht* einen Zeitraum von sieben Tagen seit der Gutschrift. Das Wertstellungsdatum des Geldinstituts ist unerheblich. Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 AO iVm. § 187 Abs. 1, § 188 Abs. 1, § 193 BGB.

Der Pfändungsschutz gilt unabhängig von der Person des Pfändenden, dh. auch für die Pfändung durch ein unterhaltsberechtigtes Kind. Hierdurch wird der Prüfungsaufwand des Geldinstituts verringert, während dem Kind selbst keine Nachteile entstehen. Es kann Abzweigung beantragen oder nach § 76 die Pfändung des Kindergeldanspruchs betreiben (s. BTDrucks. 16/2940, 12).

#### b) Beschränkung der Pfändung (Abs. 1 Satz 2)

J 06-4

Abs. 1 Satz 2 regelt die Schutzwirkung rechtstechnisch im Wege einer Fiktion: Eine vom Gläubiger bei dem Geldinstitut ausgebrachte Forderungspfändung gilt als zeitlich und betragsmäßig beschränkt, so dass sie das Kontoguthaben iSd. Abs. 1 Satz 1 innerhalb der Schonfrist nicht erfasst.

### 2. Leistungspflicht des Geldinstituts (Abs. 2)

J 06-5

Das Geldinstitut ist während der siebentägigen Schonfrist zur Leistung an den Kindergeldberechtigten (Schuldner) aus dem pfändungsfreien Gutha-

ben gem. Abs. 2 Satz 1 nur insoweit verpflichtet, als dieser nachweist, dass das Guthaben nach Abs. 1 Satz 2 von der Pfändung nicht erfasst wird. Der Nachweis kann idR durch Vorlage der Kindergeldfestsetzung erbracht werden und ist innerhalb der Schonfrist zu führen. Ferner kann das Geldinstitut leisten, wenn ihm die Pfändungsfreiheit bekannt ist. Allerdings muss das Geldinstitut auf Grund seiner Pflichten als Drittschuldner in der Lage sein, den erforderlichen Nachweis auch gegenüber dem pfändenden Gläubiger zu führen.

Leistet danach das Geldinstitut innerhalb der Schonfrist berechtigt aus dem Kontoguthaben an den Kindergeldgeldempfänger, wird der nach Abs. 1 Satz 1 pfändungsfreie Betrag in Höhe der Leistung gemindert. Die Leistung erfolgt zugleich mit befreiender Wirkung gegenüber dem Gläubiger (Abs. 2 Satz 2).

### J 06-6 3. Unwirksamkeit der Zahlung an den Gläubiger (Abs. 3)

Leistet das Geldinstitut innerhalb der siebentägigen Schonfrist gleichwohl an den Gläubiger, tritt gegenüber dem Kindergeldberechtigten keine befreiende Wirkung ein (Abs. 3 Satz 1). Es ist diesem gegenüber innerhalb der Frist weiterhin zur Leistung verpflichtet. Gegen den Gläubiger kann der Berechtigte einen Anspruch auf Rückzahlung aus § 812 BGB geltend machen. Der Zahlung an den Drittschuldner steht gem. Abs. 3 Satz 2 die Hinterlegung nach §§ 372 ff. BGB gleich.

### J 06-7 4. Verlängerter Pfändungsschutz (Abs. 4)

Für den Pfändungsschutz nach Ablauf der siebentägigen Schonfrist ist zwischen einmaligen und laufenden Kindergeldzahlungen zu unterscheiden.

- ▷ *Einmalige Kindergeldleistungen:* Ist das Kontoguthaben durch die Überweisung einer einmaligen Kindergeldleistung entstanden, wird es nach Ablauf der Schonfrist in vollem Umfang von dem Pfändungspfandrecht erfasst. Das Geldinstitut als Drittschuldner muss aber die 2-Wochen-Frist des § 835 Abs. 3 Satz 2 ZPO beachten.
- ▷ *Laufende Kindergeldleistungen:* Die Forderungen iSd. Abs. 1 sind insoweit nicht der Pfändung unterworfen, als ihr Betrag dem unpfändbaren Teil der Kindergeldleistung für die Zeit von der Pfändung bis zum nächsten Zahlungstermin entspricht (vgl. zur Berechnung zB Sächs. FG v. 17.3.2004 – 2 K 979/99, juris). Dies gilt allerdings nur, wenn und soweit der Schuldner nicht schon während der Schonfrist über das Guthaben verfügt hat (s. Anm. J 06-5 aE).

In gleicher Weise geschützt sind Bargelddeträge, die der Empfänger laufender Kindergeldleistungen besitzt. Ob diese konkret aus der Kindergeldleistung stammen, das Kindergeld bar ausgezahlt wurde (vgl. § 224 Abs. 3 Satz 2 AO, Nr. 71.2 Abs. 3 DAFamESt.) oder vom Konto abgehoben wurde, ist unerheblich (BTDrucks. 16/2940, 12). Sie unterliegen nicht der Pfändung durch den Gerichtsvollzieher bzw. Vollziehungsbeamten (entsprechend § 811 Nr. 8 ZPO, § 295 Satz 1 AO).

**Verfahren:** Der verlängerte Pfändungsschutz ist – anders als der Schutz nach Abs. 2 und 3 – nicht vom Geldinstitut als Drittschuldner zu beachten.

Darin läge eine Überspannung der Anforderungen an den Drittschuldner (BGH v. 16.7.2004 – IXa ZB 44/04, NJW 2004, 3262). Der Pfändungsschutz muss vielmehr vom Schuldner geltend gemacht werden. Statthaft ist bei zivilprozessrechtl. Pfändung die Vollstreckungserinnerung nach § 766 ZPO zum Vollstreckungsgericht, bei behördlicher Pfändung der Einspruch gegen die Pfändungsverfügung gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. FG Hamb. v. 24.4.2003, EFG 2003, 1365, rkr.; VG Oldenburg v. 27.6.2006 – 2 B 3353/06, juris). Ist der verlängerte Pfändungsschutz zu bejahen, ist das Konto freizugeben, soweit das Guthaben nach Abs. 4 nicht der Pfändung unterliegt. Dies kann auch für zukünftig eingehende Kindergeldleistungen ausgesprochen werden, soweit deren Unpfändbarkeit feststeht. § 850k ZPO ist dann entsprechend anzuwenden (BGH v. 20.12.2006 – VII ZB 56/06, NJW 2007, 604).





**§ 78****Übergangsregelungen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern  
wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62)

(1) bis (3) aufgehoben.

(4) *Ist für die Nachzahlung und Rückforderung von Kindergeld und Zuschlag zum Kindergeld für Berechtigte mit geringem Einkommen der Anspruch eines Jahres vor 1996 maßgeblich, finden die §§ 10, 11 und 11a des Bundeskindergeldgesetzes in der bis zum 31. Dezember 1995 geltenden Fassung Anwendung.*

(5) <sup>1</sup>Abweichend von § 64 Abs. 2 und 3 steht Berechtigten, die für Dezember 1990 für ihre Kinder Kindergeld in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet bezogen haben, das Kindergeld für diese Kinder auch für die folgende Zeit zu, solange sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Gebiet beibehalten und die Kinder die Voraussetzungen ihrer Berücksichtigung weiterhin erfüllen. <sup>2</sup>§ 64 Abs. 2 und 3 ist insoweit erst für die Zeit vom Beginn des Monats an anzuwenden, in dem ein hierauf gerichteter Antrag bei der zuständigen Stelle eingegangen ist; der hiernach Berechtigte muss die nach Satz 1 geleisteten Zahlungen gegen sich gelten lassen.

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 78  
durch das Gesetz zur Anspruchsberechtigung  
von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld  
und Unterhaltsvorschuss**

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der  
Neuregelung**

J 06-1

**Rechtsentwicklung:**

► *Gesetzesentwicklung bis 2006:* s. § 78 Anm. 1.

► *AuslAnsprG v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): Abs. 4 wurde aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Aufhebung des § 78 Abs. 4 durch Art. 2 Nr. 6 AuslAnsprG ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift (1.1.2007, Art. 6 Satz 1 Halbs. 1 AuslAnsprG) geltenden Fassung erstmals ab VZ 2007 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Die Aufhebung des Abs. 4 dient der Rechtsbereinigung. Die Norm betraf Ansprüche auf Kindergeld und Kindergeldzuschlag für Zeiträume vor 1996, die nach dem 31.12.1995 geltend gemacht wurden. Wegen Zeitablaufs ist der Regelungsbedarf entfallen (BTDrucks. 16/1368, 10).

## § 85

### Kinderzulage

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Die 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.

<sup>2</sup>Der Anspruch auf Kinderzulage entfällt für den Veranlagungszeitraum, für den das Kindergeld insgesamt zurückgefordert wird. <sup>3</sup>Erhalten 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) <sup>1</sup>Bei Eltern, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfüllen, wird die Kinderzulage der Mutter zugeordnet, auf Antrag beider Eltern dem Vater.

**<sup>2</sup>Der Antrag kann für ein abgelaufenes Beitragsjahr nicht zurückgenommen werden.**

Autorin: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 85 durch das JStG 2007

**Schrifttum:** MYSSSEN/BERING, Private Altersvorsorge – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB F. 3, 14293.

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 06-1

**AVmG v. 26.6.2001** (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Die Regelung wurde neu in das Gesetz eingefügt. Sie ist Teil des XI. Abschn. und damit Teil des Verfahrens zur Gewährung und Verwaltung der Altersvorsorgezulage. § 85 ist wie auch die übrigen Vorschriften des XI. Abschn. zum 1.1.2002 in Kraft getreten. Frühestens ab diesem Zeitpunkt konnten begünstigte Altersvorsorgebeiträge auf einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag bzw. in eine kapitalgedeckte Pensionskasse, einen kapitalgedeckten Pensionsfonds oder eine Direktversicherung eingezahlt und mit Kinderzulage gefördert werden.

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Risthaus

E 1

##627##

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die Regelung in Abs. 2 Satz 2, dass der Antrag jeweils nur für ein Beitragsjahr gestellt und nicht zurückgenommen werden kann, wurde mit Wirkung zum 1.1.2007 (Art. 20 Abs. 5 JStG 2007) durch folgende Regelung ersetzt: „Der Antrag kann für ein abgelaufenes Beitragsjahr nicht zurückgenommen werden.“

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Bei Eltern, die die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung erfüllen, steht die Kinderzulage von Gesetzes wegen der Mutter zu, und zwar unabhängig davon, ob sie überhaupt einen begünstigten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen oder förderfähige Beiträge in eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Direktversicherung im Rahmen der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung eingezahlt hat (Abs. 2 Satz 1). Die Kinderzulage kann aber – ggf. für jedes Kind einzeln – durch gemeinsamen Antrag auf den Vater übertragen werden.

Da durch das AltEinkG in § 89 Abs. 1a ein Dauerzulageantrag eingeführt worden ist, wonach der Zulageberechtigte den Anbieter seines Vertrags schriftlich bevollmächtigen kann, für ihn bis auf Widerruf die Zulage zu beantragen, führte die nach Abs. 2 Satz 2 jährlich notwendige Übertragung der Kinderzulage zu einem Problem. Aus diesem Grund hat die FinVerw. es in diesen Fällen zugelassen, dass der Antrag auf Übertragung der Kinderzulage von der Mutter auf den Vater auch für die Folgejahre bis auf Widerruf erteilt werden konnte. Der Antrag konnte dann vor Ende des Kj., für das er erstmals nicht mehr gelten sollte, gegenüber dem Anbieter des Vaters widerrufen werden (vgl. BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065 Rn. 18 f.). Außerhalb des Dauerzulageantragsverfahrens iSd. § 89 Abs. 1a konnte ein einmal gestellter Antrag für das maßgebende Beitragsjahr allerdings auch nach der Verwaltungsanweisung nicht widerrufen werden.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2007 wurde nunmehr im Gesetz generell die Verpflichtung gestrichen, jährlich einen neuen Antrag stellen zu müssen. Der Antrag ist danach – unabhängig vom Dauerzulageantragsverfahren – bis auf Widerruf gültig. Einschränkend wurde lediglich klargestellt, dass der Antrag für ein abgelaufenes Beitragsjahr nicht zurückgenommen werden kann. Diese Einschränkung dient der Durchführung des Zulageverfahrens, denn es wird verhindert, dass bei rückwirkendem Widerruf ggf. bereits gewährte Förderungen rückabgewickelt werden müssen.

## § 86

**Mindesteigenbeitrag**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Die Zulage nach den §§ 84 und 85 wird gekürzt, wenn der Zulageberechtigte nicht den Mindesteigenbeitrag leistet. <sup>2</sup>Dieser beträgt

in den Jahren 2002 und 2003	<b>1 Prozent,</b>
in den Jahren 2004 und 2005	<b>2 Prozent,</b>
in den Jahren 2006 und 2007	<b>3 Prozent,</b>
ab dem Jahr 2008 jährlich	<b>4 Prozent</b>

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. <sup>3</sup>Auslandsbezogene Bestandteile nach den §§ 52 ff. des Bundesbesoldungsgesetzes bleiben unberücksichtigt. <sup>4</sup>Als Sockelbetrag sind ab dem Jahr 2005 jährlich 60 Euro zu leisten. <sup>5</sup>Ist der Sockelbetrag höher als der Mindesteigenbeitrag nach Satz 2, so ist der Sockelbetrag als Mindesteigenbeitrag zu leisten. <sup>6</sup>Die Kürzung der Zulage ermittelt sich nach dem Verhältnis der Altersvorsorgebeiträge zum Mindesteigenbeitrag.

(2) <sup>1</sup>Ein 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. <sup>2</sup>**Werden bei einer in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversicherten Person beitragspflichtige Einnahmen zugrunde 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 bei nach § 19 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch als Arbeitslosengeld II ausgezahlte Betrag für die Berechnung des Mindesteigenbeitrags zu berücksichtigen.** <sup>3</sup>Satz 2 gilt auch in den Fällen, in denen im vorangegangenen Jahr keine der in Absatz 1 Satz 2 genannten Beträge bezogen wurden.

(3) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>Negative 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: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 86 durch das JStG 2007

**Schrifttum:** MYSSSEN/BERING, Private Altersvorsorge – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, NWB Fach 3, 14293.

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

**Gesetzesentwicklung bis 2002:** s. § 86 Anm. 1.

**Gesetzesentwicklung bis 2003:** s. § 86 Anm. J 02-1.

**AltEinkG v. 5.7.2004** (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Änderungen in Abs. 1 Satz 4 (Vereinfachung bei der Ermittlung des Sockelbetrags), Abs. 2 Satz 2 (Vereinfachung bei der Ermittlung des Mindesteigenbeitrags) und Abs. 3 (keine Verrechnung von Verlusten aus Land- und Forstwirtschaft), die gem. § 52 Abs. 1 idF des AltEinkG erstmals für den VZ 2005 anzuwenden sind.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch eine Ergänzung in Abs. 2 Satz 1 wird die Zulageberechtigung des mittelbar zulageberechtigten Ehegatten mit Wirkung ab dem 1.1.2007 (Art. 20 Abs. 5 JStG 2007) davon abhängig gemacht, dass der unmittelbar zulageberechtigte Ehegatte für seinen Mindesteigenbeitrag auch die Förderung nach Abschnitt XI und/oder § 10a in Anspruch nimmt. In Abs. 2 Satz 2 werden rückwirkend zum 1.1.2005 (Art. 20 Abs. 3 JStG 2007) redaktionelle Anpassungen an den geänderten Sprachgebrauch im Sozialgesetzbuch vorgenommen (statt Lohnersatzleistung Entgeltersatzleistung und Abgrenzung von Arbeitslosengeld II).

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

**Abs. 2 Satz 1:** Gehört nur ein Ehegatte zum unmittelbar nach § 10a Abs. 1 begünstigten Personenkreis, so gelten bei dem Ehegatten, der über § 79

Satz 2 lediglich einen mittelbaren Zulageanspruch hat, Sonderregelungen. Er hat dann Anspruch auf eine ungekürzte Zulage, wenn der unmittelbar begünstigte Ehegatte seinen Mindesteigenbeitrag unter Berücksichtigung der den Ehegatten insgesamt zustehenden Zulagen erbracht hat (§ 86 Abs. 2 Satz 1). Dies bedeutet, dass der Ehegatte mit dem mittelbaren Zulageanspruch nicht verpflichtet ist, eigene Beiträge zu erbringen. Es reicht aus, wenn auf seinen Altersvorsorgevertrag nur die ihm zustehende Grundzulage (ggf. ergänzt um Kinderzulagen) eingezahlt wird. Bislang war dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass der unmittelbar zulageberechtigte Ehegatte für seinen Vertrag ebenfalls die Förderungen nach Abschnitt XI und/oder nach § 10a beantragen muss. Der Wortlaut hätte auch so gedeutet werden können, dass es ausreicht, dass er einen zertifizierten Vertrag abschließt und entsprechende – ungeforderte – Mindesteigenbeiträge leistet.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2007 hat der Gesetzgeber in Abs. 2 Satz 1 klargestellt, dass im Rahmen des Mindesteigenbeitrags nur die zugunsten seines Vertrags geleisteten Beiträge zu berücksichtigen sind, für die der unmittelbar Zulageberechtigte entweder einen Zulageantrag gestellt hat oder für die ein SA-Abzug nach § 10a beansprucht worden ist und die insoweit gefördert worden sind.

Damit soll einem Missbrauch vorgebeugt werden. Zahlt der unmittelbar Zulageberechtigte ausreichende Beiträge auf einen förderfähigen Altersvorsorgevertrag ein, ohne die Förderungen in Anspruch zu nehmen, hätte der mittelbar zulageberechtigte Ehegatte damit nach der bisherigen Regelung wohl seinerseits Anspruch auf die volle Zulage gehabt. Da der unmittelbar Zulageberechtigte selbst die Förderungen nicht in Anspruch genommen hat, könnte er sich das Geld aus seinem Vertrag später wieder auszahlen lassen, ohne dass die Folgen einer schädlichen Verwendung eintreten würden. Blicke der Vertrag des mittelbar zulageberechtigten Ehegatten vertragsgemäß bestehen, läge auch insoweit keine schädliche Verwendung vor, obwohl das Altersvorsorgevermögen faktisch nur aus Zulagen bestünde und die maßgebenden Mindestbeiträge nicht zu einer Renten- oder Ratenzahlung iSd. Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes führen würden. Dies wird ab 2007 uE zu Recht verhindert, indem die Zulageberechtigung des mittelbar zulageberechtigten Ehegatten davon abhängig gemacht wird, dass auch der unmittelbar Zulageberechtigte die Förderung in Anspruch nehmen muss, denn der Gesetzgeber wollte die Zulagen nur gewähren, wenn auch der Stpfl. einen eigenen Anteil zum Aufbau von Altersvermögen einsetzt, und keine staatlich finanzierte Grundrente schaffen.

**Abs. 2 Satz 2:** In der gesetzlichen Rentenversicherung werden für bestimmte pflichtversicherte Personen abweichend vom tatsächlich erzielten Entgelt oder von einer Entgeltersatzleistung andere Beträge als beitragspflichtige Einnahmen berücksichtigt. Ist dieser Betrag höher als das tatsächlich erzielte Entgelt oder die Entgeltersatzleistung, ist für die Berechnung des Mindesteigenbeitrags das tatsächlich erzielte Entgelt oder der Betrag der Entgeltersatzleistung zugrunde zu legen. Mindestens ist der Sockelbetrag von 60 € anzusetzen.

Rückwirkend zum 1.1.2005 wurde der Wortlaut in Abs. 2 Satz 2 redaktionell bereinigt, indem statt des Begriffs „Lohnersatzleistung“ nunmehr auf die

„Entgeltersatzleistung oder den nach § 19 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch als Arbeitslosengeld II ausgezahlten Betrag“ abgestellt wird. Dies ist eine Folge der Reformen im Sozialrecht. Im SGB II wird der Begriff der Lohnersatzleistung in dem hier maßgebenden Zusammenhang nicht mehr verwendet.



## § 89

## Antrag

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Hat 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. <sup>3</sup>Beantragt der Zulageberechtigte die Zulage für mehr als zwei Verträge, so wird die Zulage nur für die zwei Verträge mit den höchsten Altersvorsorgebeiträgen gewährt. <sup>4</sup>Sofern 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. <sup>5</sup>Der Antragsteller ist verpflichtet, dem Anbieter unverzüglich eine Änderung der Verhältnisse mitzuteilen, die zu einer Minderung oder zum Wegfall des Zulageanspruchs führt.

(1a) <sup>1</sup>Der Zulageberechtigte kann den Anbieter seines Vertrages schriftlich bevollmächtigen, für ihn abweichend von Absatz 1 die Zulage für jedes Beitragsjahr zu beantragen. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 5 gilt mit Ausnahme der Mitteilung geänderter beitragspflichtiger Einnahmen entsprechend. <sup>3</sup>Ein 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) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Er 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. <sup>3</sup>Dies gilt auch im Fall des Absatzes 1 **Satz 5**.

(3) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Liegt 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. <sup>3</sup>Absatz 2 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß.

Autorin: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 89 durch das JStG 2007

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 89 Anm. 2.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Redaktionelle Änderung in Abs. 2 Satz 3, indem mit Wirkung zum 1.1.2007 (Art. 20 Abs. 5 JStG 2007) der Verweis auf „Satz 4“ in „Satz 5“ geändert wird.

#### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Änderung. Mit dem Alt-EinkG wurde in § 89 Abs. 1 ein Satz eingefügt. Es war unterblieben, in § 89 Abs. 2 Satz 3 den entsprechenden Verweis anzupassen.

**§ 90a****Anmeldeverfahren**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), aufgehoben durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Abweichend von § 90 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 kann der Anbieter die Zulagen auf Grund der ihm vorliegenden Anträge für die Beitragsjahre 2002 bis 2005 selbst errechnen. <sup>2</sup>Dabei hat er die im Rahmen des Zulageverfahrens gemachten Angaben des Zulageberechtigten zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Die Entscheidung nach Satz 1 gilt jeweils für ein Kalenderjahr und ist der zentralen Stelle mitzuteilen.

(2) <sup>1</sup>Der Anbieter hat nach Ablauf eines Kalendervierteljahres die in diesem Zeitraum errechneten Zulagen in die Anmeldung nach § 90 Abs. 3 aufzunehmen. <sup>2</sup>Hierbei ist zu bestätigen, dass die Voraussetzungen für die Auszahlung des angemeldeten Zulagenbetrags vorliegen. <sup>3</sup>Die zentrale Stelle veranlasst die Auszahlung an den Anbieter zugunsten der Zulageberechtigten durch die zuständige Kasse. <sup>4</sup>Der Anbieter hat die erhaltenen Zulagen unverzüglich den begünstigten Verträgen gutzuschreiben. <sup>5</sup>§ 89 Abs. 2 gilt mit der Maßgabe, dass die Daten innerhalb von einem Jahr nach Ablauf des Beitragsjahres zu übermitteln sind.

(3) <sup>1</sup>Zu Unrecht gutgeschriebene oder ausgezahlte Zulagen hat der Anbieter zurückzufordern. <sup>2</sup>Bei bestehendem Vertragsverhältnis hat er das Konto zu belasten und die Rückforderungsbeträge in der nächsten Altersvorsorgezulagen-Anmeldung abzusetzen. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch im Fall der Vertragsübertragung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes. <sup>4</sup>§ 90 Abs. 3 und 4 gilt entsprechend.

Autorin: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Allgemeine Erläuterungen zur Aufhebung des § 90a durch das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- J 06-1 regelung

**AVmG v. 26.6.2001** (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): § 90a ist durch das AVmG neu in das EStG aufgenommen worden.

**VersorgungsÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3926; BStBl. I 2002, 56): Der Verweis in Abs. 1 ist an die Neufassung des § 90 angepasst worden. Dabei ist dem Gesetzgeber ein redaktioneller Fehler unterlaufen. Der Verweis muss richtig lauten: „... § 90 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2...“.

**AltEinkG v. 5.7.2004** (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Änderungen in Abs. 1 Sätzen 1 und 3 sowie Abs. 2 Satz 4.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 90a wurde mit Wirkung zum 1.1.2006 (Art. 20 Abs. 4 JStG 2007) aufgehoben.

## J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Der Gesetzgeber hat das Verfahren zur Beantragung und Auszahlung der Zulage nach Abschn. XI als sog. Anbieterverfahren ausgestaltet. Dh. die Anbieter von zertifizierten Altersvorsorgeverträgen sind in erheblichem Umfang in die Abwicklung des Zulageverfahrens mit einbezogen worden. Für Versorgungseinrichtungen der betrieblichen Altersvorsorge gilt Entsprechendes, soweit der ArbN für die gezahlten Beiträge die Altersvorsorgezulage beantragt.

Die Berechnung und Auszahlung der Zulage erfolgt weitestgehend auf elektronischem Weg. Förmliche Festsetzungen sind grundsätzlich nicht vorgesehen.

Um den Anbietern die Einrichtung des Förderverfahrens zu erleichtern, sah § 90a für die Beitragsjahre 2002–2005 abweichend von dem regulären Verfahren vor, dass der Anbieter die Zulagen auf Grund der ihm vorliegenden Anträge selbst errechnen konnte. Dabei hatte er die im Rahmen des Zulageverfahrens gemachten Angaben des Zulageberechtigten zu berücksichtigen. Die Entscheidung des Anbieters galt jeweils für ein Beitragsjahr und war der ZfA (§ 81) mitzuteilen.

Mit Wirkung zum 1.1.2006 wurde § 90a aufgrund der ausgelaufenen Befristung aufgehoben. Von der Möglichkeit des modifizierten Anbieterverfahrens wurde allerdings auch für die Beitragsjahre 2002–2005 kein Gebrauch gemacht.

**§ 92****Bescheinigung**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Der Anbieter hat dem Zulageberechtigten jährlich eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen über

1. die Höhe der im abgelaufenen Beitragsjahr geleisteten Altersvorsorgebeiträge,
2. die im abgelaufenen Beitragsjahr getroffenen, aufgehobenen oder geänderten Ermittlungsergebnisse (§ 90) *oder Berechnungsergebnisse (§ 90a)*,
3. die Summe der bis zum Ende des abgelaufenen Beitragsjahres dem Vertrag gutgeschriebenen Zulagen,
4. die Summe der bis zum Ende des abgelaufenen Beitragsjahres geleisteten Altersvorsorgebeiträge und
5. den Stand des Altersvorsorgevermögens.

Autorin: Anne **Risthaus**, Diplom-Finanzwirtin, Düsseldorf

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 92  
durch das JStG 2007**

**1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu-  
regelung** J 06-1

**AVmG v. 26.6.2001** (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): § 92 ist durch das AVmG neu in das EStG aufgenommen worden.

**AltEinkG v. 5.7.2004** (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Änderung der Nr. 3.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Redaktionelle Änderung in Nr. 2 mit Wirkung ab 1.1.2006 (Art. 20 Abs. 4 JStG 2007).

**2. Grund und Bedeutung der Änderung** J 06-2

Mit Wirkung zum 1.1.2006 wurde § 90a aufgehoben. Als redaktionelle Folgeänderung wurde – ebenfalls mit Wirkung zum 1.1.2006 – der Verweis auf die Berechnungsergebnisse nach § 90a in Nr. 2 gestrichen.

E 2

*Risthaus*

**##638##**

## § 1

### Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

(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.

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 SEStEG

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

##### Gesetzesentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005*: s. § 1 Anm. 2.
- ▶ *SEStEG v. 7.12.2006* (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch Art. 3 des SEStEG ist der Klammerzusatz in Abs. 1 Nr. 1 um „Europäische Ge-

HHR Lfg. Jb. 2007 Mai 2007

Altendorf

K 1

##639##

sellschaften“ sowie um das Wort „insbesondere“ erweitert worden. In Abs. 1 Nr. 2 ist die Europäische Genossenschaft in den Kreis der unbeschränkt kstplf. Genossenschaften aufgenommen worden, sofern sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Das Gesetz enthält keine speziellen Anwendungsvorschriften für die Änderungen des § 1. Sie gelten aufgrund der allgemeinen Regel des § 34 Abs. 1 idF des SEStEG mit Wirkung ab dem VZ 2006.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

### J 06-2 a) Grund der Änderungen

Die Änderungen beruhen auf dem Entwurf der BReg. zum SEStEG (BTDrucks. 16/2710, 8). Seit dem am 8.10.2004 erfolgten In-Kraft-Treten der EG-Verordnung Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (vgl. ABl. EG Nr. L 294 v. 10.11.2001, 1) ist die Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE –) als europäische Gesellschaftsform verfügbar. Daneben ist ebenfalls seit dem am 8.10.2004 erfolgten In-Kraft-Treten der EG-Verordnung Nr. 1435/2003 des Rates v. 22.7.2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (vgl. ABl. EG Nr. L 207, 1) die Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea – SCE –) als Europäische Gesellschaftsform verfügbar. Mit der Änderung von Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 durch das SEStEG soll zum einen diesem Umstand Rechnung getragen werden. Zum anderen soll durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ klargestellt werden, dass es sich bei dem Katalog in Abs. 1 Nr. 1 nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt (vgl. BTDrucks. 16/2710, 30).

Die Anpassung der gesellschaftsrechtl. Regelungen erfolgte mit dem Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SEEG) v. 22.12.2004 (BGBl. I 2004, 3675).

### J 06-3 b) Bedeutung der Änderungen

**Nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaften:** Durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ stellt der Gesetzgeber klar, dass es sich bei dem Katalog in Abs. 1 Nr. 1 nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaften handelt. Unbeschränkt kstplf. können danach auch solche Gesellschaften sein, die zwar nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind, die aber nach ihrem Gründungsstatut einer KapGes. entsprechen (sog. Typenvergleich). Vgl. zu den Abgrenzungskriterien § 1 Anm. 27. Auf diese Gesellschaften finden über Abs. 1 Nr. 1 die für KapGes. geltenden Regelungen Anwendung (vgl. BTDrucks. 16/2710, 30).

Durch die Gesetzesänderung ist die Rspr. des BFH zum sog. Typenvergleich (vgl. sog. Liechtenstein AG-Urteil des BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; aA KNOBBE-KEUK, DB 1992, 2070) nunmehr nur noch in Ausnahmefällen anwendbar. Mit diesem Urteil hatte der BFH zu der stl. Qualifikation einer liechtensteinischen AG, die ihren statutarischen Sitz in Liechtenstein, ihren effektiven Verwaltungssitz jedoch in der Bundesrepu-



blik Deutschland hatte, Stellung genommen. Danach richtet sich die Entscheidung, ob ein ausländ. Rechtsgebilde juristische Person iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 sein könne, ausschließlich nach zivilrechtl. Wertungen. Der BFH führte aus, dass für die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit zwingende Voraussetzung sei. Er kam jedoch ungeachtet dessen zu dem Ergebnis, dass im Inland nicht rechtsfähige ausländ. Rechtssubjekte, die ihrem Rechtstypus nach einer KapGes. oder einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 entsprechen (sog. Typenvergleich), unbeschränkt kstpfl. sein können, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist, und zwar nach Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3.

Wird nunmehr aufgrund der neueren EuGH-Rspr. (vgl. § 1 Anm. 21) zivilrechtl. die Rechtsfähigkeit einer ausländ. KapGes. in Deutschland anerkannt, war ihre unbeschränkte KStPflicht bereits vor der nunmehr erfolgten Änderung aus Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 und nicht aus Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 abzuleiten (vgl. OFD Hann. v. 15.4.2005, FR 2006, 193; SCHNITTGER, IStR 2002, 818; MEILICKE, GmbHR 2003, 793; WAGNER, GmbHR 2003, 684; BIRK, IStR 2003, 474; DEINIGER, IStR 2003, 214; SEDEMUND, BB 2003, 1362; WACHTER, FR 2006, 358). Der BFH hatte sich der Rspr. des EuGH bereits in BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99 (BStBl. II 2004, 1043) angeschlossen und ausdrücklich von der Sitztheorie für einen Zuzugsfall Abstand genommen.

Die Rspr. des BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (BStBl. II 1992, 972) hatte bisher jedoch noch in den Fällen Bedeutung, in denen nach Gesellschaftsrecht die Sitztheorie anwendbar ist. Dh., insbes. für Gesellschaften aus Nicht-EU-Staaten, mit denen keine bilateralen Vereinbarungen zur Anwendung der Gründungstheorie bestehen. Dies gilt nun nicht mehr, da ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/2710, 30) die Gesetzesänderung ausdrücklich auf ausländ. Gesellschaften anzuwenden ist, die nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind. Damit gilt nunmehr auch ausdrücklich für das Steuerrecht die Gründungstheorie, und zwar unabhängig vom Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nach dem EGV für sämtliche ausländ. Gesellschaften, sofern sie ihrem Typus nach einer KapGes. entsprechen. Zusammenfassend lassen sich danach folgende Fallgestaltungen unterscheiden:

- ▷ Wird die ausländ. KapGes. nach der neueren Rspr. des EuGH im Inland als rechtsfähig anerkannt, folgt ihre unbeschränkte KStPflicht unmittelbar aus Abs. 1 Nr. 1 aufgrund der im Inland gegebenen Rechtsfähigkeit.
- ▷ Wird die ausländ. Gesellschaft im Inland nicht als rechtsfähig anerkannt, weil nach Gesellschaftsrecht die Sitztheorie anwendbar ist, konnte nach dem sog. Liechtenstein AG-Urteil des BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (BStBl. II 1992, 972) die unbeschränkte KStPflicht bisher nicht aus Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 hergeleitet werden, da der BFH für die KStSubjektfähigkeit einer KapGes. auf ihre Rechtsfähigkeit abstellte. Nunmehr ist auch in diesen Fällen die unbeschränkte KStPflicht aus Abs. 1 Nr. 1 herzuleiten, wenn die ausländ. Gesellschaft ihrem Typus nach einer KapGes. entspricht.

**Europäische Gesellschaften:** Aus der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/2710, 30) wird nicht deutlich, ob der Gesetzgeber mit Aufnah-

me der „Europäischen Gesellschaften“ in den Katalog des Abs. 1 Nr. 1 nur die Europäische Aktiengesellschaft (= SE) meint oder ob damit zB auch die Ltd. oder BV mit inländ. Geschäftsleitung angesprochen ist. Die Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 16/2710, 30) sprechen im Zusammenhang mit der Erweiterung des Katalogs in Abs. 1 Nr. 1 zwar nur von der Europäischen Aktiengesellschaft (= SE), aufgrund des im Gesetz verwendeten Plurals muss uE jedoch davon ausgegangen werden, dass vom Begriff der „Europäischen Gesellschaften“ ebenfalls die Ltd. oder BV mit inländ. Geschäftsleitung erfasst werden.

- ▶ *Europäische Aktiengesellschaft*: s. zur SE § 1 Anm. 36.
- ▶ *Europäische Genossenschaft*: s. zur Einführung in die Europäische Genossenschaft: GESCHWANDTNER/HELIOS, Das neue Genossenschaftsgesetz und die Einführung der Europäischen Genossenschaft, 2006, 250 ff.

## § 5

## Befreiungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878, BStBl. I 2007, 28)

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

...

2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die **Investitionsbank Hessen**, die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung, die Bremer Aufbau-Bank GmbH, die Landeskreditbank Baden-Württemberg – Förderbank, die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die Investitionsbank Berlin – *Anstalt der Landesbank Berlin-Girozentrale* –, die Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt, die **Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale** –, die NRW. Bank, die Wohnungsbauförderungsanstalt Nordrhein-Westfalen – Anstalt der NRW. Bank, *die Niedersächsische Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank*, die Investitions- und Förderbank Niedersachsen GmbH, *die Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank*, die Saarländische Investitionskreditbank Aktiengesellschaft, die Investitionsbank Schleswig-Holstein, die Investitionsbank des Landes Brandenburg, die Sächsische Aufbaubank – Förderbank –, die Thüringer Aufbaubank, die Investitionsbank Sachsen-Anhalt – Anstalt der Norddeutschen Landesbank – Girozentrale –, die Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz, das Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern – Geschäftsstelle der Norddeutschen Landesbank Girozentrale – und die Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

...

16. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die als Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes vom 16. Juli 1998 (BGBl. I S. 1842) oder als Sicherungseinrichtungen eines Verbandes der Kreditinstitute nach ihrer Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich den Zweck haben, bei Gefahr für die Erfüllung der Verpflichtungen eines Kreditinstituts im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen oder eines Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes über das Kreditwesen Hilfe zu leisten.<sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des gesetzlichen oder satzungsmäßigen Zwecks verwendet werden.<sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Sicherungsfonds im Sinne der §§ 126 und 127 des Versicherungsaufsichtsgesetzes sowie für Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsgenossen-

schaften mit Spareinrichtung. <sup>4</sup>Die Steuerbefreiung ist für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgeschlossen, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Aufgaben gerichtet sind;

...

23. die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen; ist die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug gerichtet, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

### § 34

#### Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I, 2002 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878;  
BStBl. I 2007, 28)

(1) Diese Fassung des Gesetzes gilt, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007.

...

(3) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Die 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 Wohnungs- und Städtebau, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank und die Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank letztmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. <sup>3</sup>Die 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.

...

(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.

...

Autor: Dipl. Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Münster

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 5 durch das JStG 2007

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2002:** s. § 5 Anm. 2 ff.

**Gesetzesentwicklung 2003/2004:** s. § 5 Anm. J 03-1 und Anm. J 04-1

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 Nr. 2 war aufgrund der in den Jahren 2004 und 2005 erfolgten Umstrukturierungen im Förderbankenbereich der Länder Hessen, Berlin und Niedersachsen zu ändern. Die zeitlichen Anwendungsbestimmungen für die Körperschaftsteuerbefreiungen aus Abs. 1 Nr. 16 und Abs. 1 Nr. 23 mussten nach Änderung des § 34 Abs. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) unnummeriert werden.

### 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

J 06-2

**Abs. 1 Nr. 2:** § 34 Abs. 3 Satz 1 idF des JStG 2007 stellt klar, dass die die Investitionsbank Berlin, die Investitionsbank Hessen und die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale – betreffenden Änderungen abweichend von der Regelung des § 34 Abs. 1 idF des JStG 2007 schon ab dem VZ 2004 anzuwenden sind. § 34 Abs. 3 Satz 2 idF des JStG 2007 stellt klar, dass die StBefreiungen des Landesförderinstituts Sachsen-Anhalt – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale Mitteldeutsche Landesbank –, der Wohnungsbauförderungsanstalt Nordrhein-Westfalen – Anstalt der Landesbank Nordrhein-Westfalen –, der Investitionsbank Berlin – Anstalt der Landesbank Berlin-Girozentrale –, der Niedersächsischen Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau, der Niedersächsischen Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank und der Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank mit Ablauf des VZ 2004 enden. Für die InvestitionsBank Hessen AG befristet § 34 Abs. 3 Satz 3 idF des JStG 2007 das Ende der StBefreiung auf den Ablauf des VZ 2005.

**Abs. 1 Nr. 16:** § 34 Abs. 3b existierte seit dem Versicherungsaufsichts-ÄndG v. 15.12.2004 (BGBl. I 2004, 3416; BStBl. I 2005, 39) in zwei unterschiedlichen Fassungen. Die Fassung des Versicherungsaufsichts-ÄndG bleibt als § 34 Abs. 3b unverändert bestehen und lässt die dort vorgenommene Erweiterung der KStBefreiung für die Sicherungsfonds für Versicherungsunternehmen ab dem VZ 2005 zum Tragen kommen (vgl. im Übrigen § 5 Anm. J 04-4).

**Abs. 1 Nr. 23:** § 34 Abs. 3b idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) wird unverändert als § 34 Abs. 3c eingefügt und stellt sicher, dass die Änderungen in Bezug auf die KStBefreiung der Auftragsforschung auch in VZ vor 2003 Geltung erlangen (vgl. im Übrigen § 5 Abs. 1 Nr. 23 Anm. J 03-3).

J 06-3 **3. Grund und Bedeutung der Änderungen des Abs. 1 Nr. 2**

**Grund der Änderungen:** Die Änderungen des Abs. 1 Nr. 2 gehen, soweit sie die Investitionsbank Hessen und die Investitionsbank Berlin betreffen, zurück auf den RegE zum JStG 2007 (BTDrucks 16/3712, 18). Soweit die Änderungen die Niedersächsische Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank und die Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank betreffen, gehen sie auf Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum JStG 2007 (BTDrucks 16/3325, 38) zurück. Begründet wurden die Änderungen in Bezug auf diese Kreditinstitute mit dem Vorliegen der Voraussetzungen für die KStBefreiung.

**Bedeutung der Änderungen:** Die InvestitionsBank Hessen AG ist durch das Gesetz zur Errichtung der Investitionsbank Hessen (IBH-Gesetz) v. 16.6.2005 (GV Hessen 2005, 426) mit Wirkung ab dem 1.7.2005 durch Formwechsel in die rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts Investitionsbank Hessen umgewandelt worden. Da die Investitionsbank Hessen die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 erfüllt, war die entsprechende Ergänzung vorzunehmen. Dies ist im Rahmen des JStG 2007 erfolgt. Weiterhin gilt dies auch für die sonstigen Änderungen des Abs. 1 Nr. 2, die alle Umstrukturierungen in der Zeit vor 2006 betreffen. Die Änderung hinsichtlich der Investitionsbank Hessen musste mit Wirkung schon für den VZ 2005 erfolgen, so dass auch § 34 Abs. 3 der in Satz 1 erfolgten Änderung bedurfte. Die KStBefreiung der InvestitionsBank Hessen AG endete mit Ablauf des VZ 2005, was in § 34 Abs. 3 Satz 3 geregelt worden ist. Die Änderung des Abs. 1 Nr. 2 in Bezug auf die Investitionsbank Berlin – Anstalt der Landesbank Berlin-Girozentrale – ist Folge der Umstrukturierung der Landesbank Berlin-Girozentrale. Durch Artikel 1 des Gesetzes zur rechtlichen Verselbständigung der Investitionsbank Berlin v. 25.5.2004 (GV Berlin 2004, 226) wurde das Vermögen der Landesbank Berlin-Girozentrale mit Ablauf des 31.8.2004 rückwirkend abgespalten und auf die nach Art. 2 dieses Gesetzes errichtete Investitionsbank Berlin übertragen. In Niedersachsen sind mit dem Gesetz über die Übertragung von Förderaufgaben auf die Niedersächsische Landestreuhandstelle v. 23.6.2005 (GV Niedersachsen 2005, 213) die Aufgaben der Niedersächsischen Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau, der Niedersächsischen Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank und der Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank mit Wirkung vom 1.1.2005 zusammengefasst und auf die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale – übertragen worden. Dies geschah durch Vermögensübertragung mit Wirkung vom 1.1.2005 auf die Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau. Diese wurde im Anschluss mit Wirkung vom 1.1.2005 in Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale – umbenannt. Die KStBefreiungen der Niedersächsischen Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale – erfolgt gem. § 34 Abs. 3 Satz 1 ab VZ 2005, diejenige der bisher diese Aufgaben ausführenden Förderkreditinstitute in Niedersachsen endet gem. § 34 Abs. 3 Satz 2 mit Ablauf des VZ 2004.

## § 8

## Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. <sup>2</sup>Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 Prozent der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen.

(2) Bei **unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Nr. 1 bis 3** sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

(3) <sup>1</sup>Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. <sup>2</sup>Auch 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. <sup>3</sup>**Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht.** <sup>4</sup>**Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat.** <sup>5</sup>**Satz 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.** <sup>6</sup>**In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.**

(4) <sup>1</sup>Voraussetzung 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. <sup>2</sup>Wirtschaftliche 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

(5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die aufgrund 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 JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...  
 (6) <sup>1</sup>§ 8 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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.

...

Autor: Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt,  
 DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 8</b>		a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-5
		b) Rechtsfolge .....	J 06-6
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen		2. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 3 – keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen	
a) Rechtsentwicklung ...	J 06-1	a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-7
b) Zeitlicher Anwendungsbereich .....	J 06-2	b) Rechtsfolge .....	J 06-8
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		3. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 4 – keine Steuernerneutralität bestimmter verdeckter Einlagen	
a) Grund und Bedeutung der Neuregelung in Abs. 2 .....	J 06-3	a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-9
b) Grund und Bedeutung der Neuregelungen in Abs. 3 .....	J 06-4	b) Rechtsfolge .....	J 06-10
<b>Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des § 8</b>		4. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 5 – verdeckte Einlage beruhend auf einer verdeckten Gewinnausschüttung in Dreiecksfällen	
1. Die Neuregelung des Abs. 2 – Fiktion gewerblicher Einkünfte			



	Anm.	Anm.
a) Übersicht . . . . .	J 06-11	
b) Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .	J 06-12	
c) Rechtsfolge . . . . .	J 06-13	
		5. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 6 – keine Erhöhung der Anschaffungskosten in Fällen des Satzes 5. . . J 06-14

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 8

**Schrifttum:** GRAF/BISLE, Besteuerung und Rechnungslegung der britischen „private company limited by shares“ (Limited), Teil I, IStR 2004, 838; HEY, Personalstatut und Steuerrecht, Der Konzern 2004, 577; PRINZ/VON FREEDEN, Steuer- und bilanzrechtliche Auswirkungen der EuGH-Entscheidung „Inspire Art Ltd.“, Der Konzern 2004, 318; BEINERT/WERDER, Vormarsch ausländischer Gesellschaften – Gesetzgeberische Klarstellungen im Steuerrecht tun not, DB 2005, 1480; NEU, Die englische Limited mit Geschäftsleitung im Inland, GmbH-StB 2005, 371; BENECKE, Verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage – eingeschränkte Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, NWB 2006 (Heft 41), 3429; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; BRIESE, Nochmals: Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage, GmbHR 2006, 1308; GRÜTZNER, Zu erwartende ertragsteuerliche Regelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, StuB 2006, 675; KOHLHEPP, Das Korrespondenzprinzip und die Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung, INF 2006, 625; MARENBACH, Konsequenzen von verdeckten Einlagen bei einer GmbH mit mehreren Gesellschaftern, DSrR 2006, 1919; STRNAD, Das Korrespondenzprinzip in § 8, § 8b KStG gem. JStG 2007, GmbHR 2006, 1321; DÖRFELER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DSrR 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; GROTHERR, Außensteuerrechtliche Bezüge im Jahressteuergesetz 2007, 898; KOLLRUSS, Weiße und graue Einkünfte bei Outbound-Finanzierung einer ausländischen EU-Tochterkapitalgesellschaft nach Europarecht und dem JStG 2007, BB 2007, 467; NEUMANN, Neuregelungen für vGA und verdeckte Einlagen, GmbH-StB 2007, 112; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen

#### a) Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2001:** s. § 8 Anm. 2.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 2 wurde durch das SEStEG neu gefasst. Die Regelung machte die Gewerblichkeit aller Einkünfte einer Körperschaft bisher davon abhängig, dass sie nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Nach der neuen Fassung sind alle Einkünfte unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch das JStG 2007 hat der Gesetzgeber die korrespondierende Besteuerung verdeckter Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter geregelt. Anlass hierfür war Rn. 27 des BMF-Schreibens v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a (BStBl. I 2004, 593) zur inländ.

Qualifikation von Zinszahlungen als vGA durch § 8a in Auslandsfällen (BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3429; IDW, WPg. 2006, 1830 [1832]; s. hierzu § 8b Anm. J 06-3). Der Referentenentwurf enthielt nur entsprechende materiell-rechtl. und verfahrensrechtl. Regelungen zur vGA, die verdeckte Einlage wurde erst im weiteren Gesetzgebungsverfahren einbezogen. Zur Regelung der verdeckten Einlage wurde Abs. 3 um die Sätze 3–6 ergänzt. Aufgrund Satz 3 erhöhen verdeckte Einlagen das Einkommen der die Einlage empfangenden Körperschaft nicht. Satz 4 enthält eine Ausnahmeregelung für den Fall, dass die verdeckte Einlage sich beim Gesellschafter einkommensmindernd ausgewirkt hat. Satz 5 regelt Dreiecksfälle; eine verdeckte Einlage erhöht entsprechend der in Satz 4 getroffenen Regelung das Einkommen der die Einlage empfangenden Körperschaft, wenn sie auf einer vGA einer nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde; eine Ausnahme gilt in den Fällen, in denen die vGA bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat. Abschließend normiert Satz 6, dass in den Fällen des Satzes 5 keine Erhöhung der AK durch die verdeckte Einlage erfolgt.

#### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich

**Abs. 2:** Da keine besondere zeitliche Anwendungsregelung besteht, gilt § 34 Abs. 1 idF des SEStEG. Die Regelung ist erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

**Abs. 3 Sätze 3–6:** Die zeitliche Anwendung über die Regelungen in Abs. 3 Sätze 4–6 zur verdeckten Einlage enthält § 34 Abs. 6 Satz 3. Sie sind auf verdeckte Einlagen anwendbar, die nach dem 18.12.2006 getätigt werden. Der Zeitpunkt wurde durch die Verkündung des JStG 2007 im BGBl. bestimmt. Die Grundregelung der verdeckten Einlage in Abs. 3 Satz 3 hat lediglich deklaratorischen Charakter; es gilt die allgemeine zeitliche Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 1 (Geltung ab VZ 2006).

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

#### J 06-3 a) Grund und Bedeutung der Neuregelung in Abs. 2

**Grund der Neuregelung:** Abs. 2 wurde vor dem Hintergrund doppelt ansässiger AuslandsKapGes. neu gefasst. Die Qualifikation der Einkünfte einer KapGes. als gewerblich knüpft nicht mehr an die Buchführungspflicht nach HGB an, sondern an die unbeschränkte KStPflcht. Entscheidungen des EuGH (v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 [Überseering], BB 2002, 2402; v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 [Inspire Art], BB 2003, 2195) lassen es nicht mehr zu, an der Sitztheorie festzuhalten. Danach war eine im Ausland gegründete Gesellschaft im Inland nicht anzuerkennen, wenn sie ihren Verwaltungssitz in das Inland verlegte, aber die nach inländ. Vorschriften für die Gründung einer Gesellschaft aufgestellten Voraussetzungen nicht erfüllte. Da der EuGH eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EGV) annahm, wenn eine im EU-Ausland (ebenso wie im Gebiet des EWR – Island, Norwegen, Liechtenstein) wirksam gegründete Gesellschaft ihren tatsächlichen Geschäftssitz nachträglich oder bei Gründung ins Inland verlegte, konnte an der Sitztheorie nicht weiter festgehalten werden. Wirksam im EU-Ausland gegründete Gesellschaften mit tatsächlichem Geschäftssitz im

Inland waren im Inland als rechtsfähige Gesellschaften anzuerkennen. Nach der Entscheidung „Inspire Art“ gilt dies sogar dann, wenn die Gesellschaft im Ausland nur mit dem Ziel gegründet wird, das dortige Gründungsrecht zu nutzen, ihre tatsächliche Geschäftstätigkeit aber im Inland entfaltet. Durch ihre Geschäftsleitung im Inland wurde sie unbeschränkt kstpfl.; s. im Einzelnen § 1 Anm. 21.

Problematisch ist, ob die Auslandsgesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung nach den Vorschriften des HGB zur Buchführung verpflichtet ist. Da dies Grundlage für die Qualifikation der Einkünfte von Körperschaften als gewerbliche Einkünfte war, konnte eine nach ausländ. Gesellschaftsrecht gegründete, im Inland unbeschränkt kstpfl. Körperschaft uU Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit erzielen (vgl. zur Problematik ENGERT in EIDENMÜLLER [Hrsg.], Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, 2004, § 8 Rn. 45 ff.; BEINERT/WERDER, DB 2005, 1480 [1485]).

**Bedeutung der Neuregelung:** Durch die Neuregelung haben doppelt ansässige Auslandsgesellschaften insoweit eine Grundlage für ihre Einkünftequalifikation erhalten. Zusammen mit der Regelung über die unbeschränkte KStPfl. in § 1 Abs. 1 Nr. 1 (s. dazu § 1 Anm. J 06-3) hat der Gesetzgeber der Europäisierung Rechnung getragen. In- und Auslandsgesellschaften werden stl. insoweit unterschiedslos gleichgestellt; Ungereimtheiten bestehen weiterhin in Organschaftsfällen (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 für die Organgesellschaft mit der Anknüpfung an Sitz und Geschäftsleitung). Auf der anderen Seite können unbeschränkt stpfl. Auslandsgesellschaften nicht mehr eingesetzt werden, um vermögensverwaltende Einkünfte zu erzielen (vgl. zu diesen Gestaltungen PRINZ/VON FREEDEN, Der Konzern 2004, 318 [321]).

Abs. 2 ist Teil der Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft und gilt über § 7 GewStG auch für die GewSt.

#### b) Grund und Bedeutung der Neuregelungen in Abs. 3

J 06-4

**Grund der Neuregelungen:** Abs. 3 Sätze 3 ff. sollen die korrespondierende Besteuerung verdeckter Einlagen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sicherstellen. Sie bilden die materiell-rechtl. Regelungen zur stl. Berücksichtigung und Behandlung verdeckter Einlagen bei der empfangenden Gesellschaft und in Abhängigkeit hiervon zugleich die Anordnung von Rechtsfolgen für den Gesellschafter. Ziel der Regelungen ist letztlich die Verhinderung „weißer Einkünfte“.

Im Bereich der vGA haben sich nachhaltig verfahrensrechtl. Lücken gezeigt, die zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung einer vGA bei der Gesellschaft und bei dem Gesellschafter führen. Wurde bei der Gesellschaft nachträglich, insbes. im Rahmen einer Außenprüfung, das Einkommen wegen einer vGA erhöht, konnte bei dem Gesellschafter regelmäßig das Halbeinkünfteverfahren nicht korrigierend berücksichtigt werden; Die Korrektur einer bei einer KapGes. festgestellten vGA wurde von der FinVerw. mangels einer entsprechenden Berichtigungsnorm versagt, wenn der Gesellschafter endgültig und bestandskräftig zur ESt. veranlagt war (BMF v. 29.9.2005, DB 2005, 2162; OFD Magdeburg v. 10.9.2004, DStR 2004, 1922; aA FG Ba.-Württ. v. 9.12.2004, EFG 2005, 497, rkr., m. Anm. BRANDIS). Vielfach wurde insbes. wegen der Meinung der FinVerw. im strechtl. Schrifttum gefordert,

eine entsprechende verfahrensrechtl. Berichtigungsnorm zu schaffen. Der Gesetzgeber hat durch das JStG 2007 zwar eine solche Berichtigungsmöglichkeit in § 32a geschaffen, ist aber weit über diese Notwendigkeit hinausgegangen. Er hat materielle und flankierend verfahrensrechtl. Regelungen geschaffen, um eine weitgehend korrespondierende Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu erreichen (Gesetzesbegr., BTDrucks. 622/02, 62). Ähnlich wie bei vGA wird als Grund für die materiell-rechtl. Regelung der verdeckten Einlage die grenzüberschreitende Gesellschafterfremdfinanzierung aufgrund § 8a gesehen, die im upstream-Fall zu einer verdeckten Einlage der inländ. Muttergesellschaft in die ausländ. darlehensgewährende Tochtergesellschaft führt (Tz. 16 f. des BMF-Schreibens v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593; vgl. IDW, WPg. 2006, 1380 [1382]).

**Bedeutung der Neuregelungen:** Abs. 3 Sätze 4-6 ändern für den Bereich verdeckter Einlagen das Besteuerungssystem der KapGes. Bei ihnen gilt das Trennungsprinzip; die Besteuerung der KapGes. erfolgt unabhängig von der Besteuerung ihres Gesellschafters. Die Neuregelungen sind insoweit systemfremd und dienen zur Schließung denkbarer Besteuerungslücken (sog. weiße Einkünfte). Sie weisen einen hohen Komplexitätsgrad auf. Es besteht eine Abhängigkeit der stl. Behandlung der verdeckten Einlage von der entsprechenden Behandlung beim Gesellschafter. Dadurch kann es je nach der Behandlung beim Gesellschafter zur - kraft Gesetzes gewollten - unterschiedlichen Besteuerung gleichartiger Sachverhalte bei der Gesellschaft kommen (vgl. zur Kritik auch BRIESE, BB 2006, 2110). Die Neuregelungen sind, insbes. in den in Satz 5 geregelten Dreiecksfällen, materiell-rechtl. mit den Neuregelungen zur korrespondierenden Besteuerung von vGA in § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. und § 32a als Regelung zur formell-rechtl. Korrespondenz der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu sehen, s. § 32a Anm. J 06-7. Die Regelung in Satz 3 ist deklaratorisch - sie entspricht der bisherigen stl. Behandlung einer verdeckten Einlage und R 40 Abs. 2 KStR 2004. Demgegenüber sind die in den Sätzen 4-6 enthaltenen Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung konstitutiv. Schließlich enthält Satz 6 eine Spezialregelung für den einlegenden Gesellschafter; ansonsten befassen sich die Neuregelungen nur mit der Behandlung einer verdeckten Einlage bei der empfangenden KapGes.

Abs. 3 ist Teil der Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft und gilt über § 7 GewStG auch für die GewSt.

## Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des § 8

### 1. Die Neuregelung des Abs. 2 – Fiktion gewerblicher Einkünfte

#### J 06-5 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Die Neuregelung gilt für alle unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3. Dabei handelt es sich um

- KapGes.; zur doppelt ansässigen Auslandsgesellschaft s. § 1 Anm. J 06-3,
- Genossenschaften,
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,

die inländ. Geschäftsleitung oder Sitz haben. Der Tatbestand des Abs. 2 ist jetzt eindeutig gefasst. Für die Gewerblichkeit kommt es nur noch auf die Rechtsform und unbeschränkte StPfl. an und insbes. bei doppelt ansässigen KapGes. nicht mehr auf die Frage, ob sie selbst oder zumindest ihre Zweigniederlassung nach HGB buchführungsverpflichtet ist.

#### b) Rechtsfolge

J 06-6

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 an, dass alle Einkünfte gewerblich sind. Weiterhin ungeklärt ist die Frage, auf welcher Ebene die Umqualifizierung uU unterschiedlicher Einkunftsarten erfolgt. Der Wortlaut „sind zu behandeln“ lässt zum einen die Auslegung zu, dass alle nichtgewerblichen Einkünfte nach der für sie maßgeblichen Ermittlungsmethode (einschließlich Einnahmen-Überschuss-Rechnung) ermittelt und danach in gewerbliche umqualifiziert werden. Nach wohl hM ist Abs. 2 nicht nur eine Umqualifizierungsnorm, sondern schließt den Dualismus der Einkunftsarten aus und führt zu originär gewerblichen Einkünften (s. hierzu § 8 Anm. 29; DJPW/GEIGER, § 8 Abs. 2 KStG nF Rn. 22f.). UE hat sich hieran durch die Neufassung nichts geändert, da sie nur der Europäisierung Rechnung trägt und für die Einkünftequalifikation nicht mehr auf eine HGB-Buchführungspflicht abstellt (s. auch Anm. J 06-3).

**Keine Privatsphäre:** Ob eine KapGes. über Aktivitäten oder Vermögensmehrungen verfügt, die nicht der Einkünfteerzielung dienen, war bis zum so genannten „Segelyachturteil“ des BFH (v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190) streitig. Der BFH lehnt die Privatsphäre einer KapGes. ab. Bei ihr sind alle Einnahmen und Ausgaben aufgrund Abs. 2 betrieblich veranlasst; eine Korrektur erfolgt über nicht-abziehbare BA, verdeckte Einlagen und vGA (ebenso BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, BB 2007, 1151; krit. zB PEZZER, StuW 1998, 76; PRINZ, StbJb. 1997/98, 97).

Auf der anderen Seite muss die Änderung des Abs. 2 dann konsequenterweise bedeuten, dass die nicht in Abs. 2 genannten StPfl. eine betriebliche und außerbetriebliche Sphäre haben können. Bei ihnen ist im Einzelfall zu prüfen, ob und wenn ja, welche Einkünfte sie erzielen.

**Keine Anwendung bei beschränkt Steuerpflichtigen:** Bis zur Änderung des Abs. 2 war streitig, ob die Regelung auch für beschränkt StPfl. galt. Der BFH verneinte die Anwendung insoweit jedenfalls für den Fall, dass die ausländ. KapGes. im Inland keine Zweigniederlassung hatte (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861 [863] mit Anm. JOSCH, DStR 2002, 671; PRINZ, FR 2002, 1171 und LÜDICKE, DStR 2002, 671).

Da die Neuregelung nur unbeschränkt kstpfl. – auch ausländ. – KapGes. erfasst, führt der Wortlaut der Regelung dazu, dass die beschränkt stpfl. KapGes. nicht der Rechtsfolge des Abs. 2 unterfällt und alle Arten von Einkünften erzielen kann, soweit keine besondere Regelung wie in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. f EStG besteht.

## 2. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 3 – keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen

### J 06-7 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Tatbestandsmäßig spricht Abs. 3 Satz 4 nur von „verdeckter Einlage“. Da die Regelung – ebenso wie im Fall der vGA – keine Definition der verdeckten Einlage enthält, muss insoweit auf die allgemeinen Regelungen und die Auslegung in Rspr. und Schrifttum zurückgegriffen werden. Dasselbe gilt für die Bewertung der verdeckten Einlage in § 6 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 6 EStG (krit. hierzu STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]); s. ergänzend auch § 8 Anm. 22. Es handelt sich um eine lediglich klarstellende gesetzliche Regelung.

**Einlage:** Eine gesetzliche Regelung über die Einlage enthält § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG. Danach muss es sich um ein WG handeln, das der Stpfl. dem Betrieb zugeführt hat. Einlagefähig sind nur WG, die auch bilanzierungsfähig sind. Nutzungseinlagen sind nicht bilanzierungsfähig und können als solche nicht Gegenstand einer Einlage sein (grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [353 ff.]).

**Verdeckt:** Die Einlage ist verdeckt, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft das WG zuführt, ohne dass ihm dafür Gesellschaftsrechte gewährt werden und die Ursache für die Zuführung das Gesellschaftsverhältnis ist (s. im Einzelnen § 8 Anm. 21; GOSCH, § 8 Rn. 88 ff. jeweils mit umfangr. Nachw.).

### J 06-8 b) Rechtsfolge

Als Rechtsfolge ordnet Satz 3 an, dass die verdeckte Einlage das Einkommen nicht erhöht. Dazu wird der steuerbilanzielle Gewinn der Gesellschaft außerbilanziell um den Betrag der verdeckten Einlage gemindert. Die Regelung beruht auf der Systematik der zweistufigen Gewinnermittlung. Aufgrund § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG wird durch Betriebsvermögensvergleich der Unterschiedsbetrag ermittelt (Gewinn erster Stufe) und außerbilanziell um Einlagen und Entnahmen, vGA und nichtabziehbare BA durch entsprechende Kürzungen (Einlagen) oder Hinzurechnungen (Entnahmen, vGA, nicht abziehbare BA) korrigiert; daraus folgt der Gewinn zweiter Stufe, der das Einkommen einer Körperschaft iSd. § 8 Abs. 1 bildet (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 Tz. 2 f.; WASSERMEYER, IStR 2001, 633 [634]; WASSERMEYER, GmbHR 2002, 1; vgl. auch FROTSCHER, FR 2002, 859; FROTSCHER, FR 2003, 230; aA BRIESE, 2006, 1136; s. auch § 8 Anm. 15 und § 8b Anm. J 06-6).

## 3. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 4 – keine Steuerneutralität bestimmter verdeckter Einlagen

### J 06-9 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 4 führt die verdeckte Einlage (eigentlich systemwidrig) zu einer Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft. Dies setzt voraus, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des (zuwendenden) Gesellschafters gemindert hat. Satz 4 enthält eine Ausnahmebestimmung zu Satz 3. Zur verdeckten Einlage s. Anm. J 06-7.

**Einkommensminderung beim Gesellschafter:** Grundsätzlich führt die verdeckte Einlage beim leistenden Gesellschafter zu nachträglichen AK auf die Beteiligung. Eine Minderung des Einkommens setzt uE voraus, dass die verdeckte Einlage stattdessen aufwandswirksam behandelt wurde. Der Grund dafür ist unmaßgeblich. Er kann auf einem formellen oder materiellen Fehler beruhen (STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]), der letztlich wohl nicht mehr korrigierbar sein darf. Eine nähere Konkretisierung der Person des leistenden Gesellschafters enthält die Regelung nicht.

► *Einbeziehung veränderter Vermögensmehrung?* Unklar ist, ob auch eine veränderte Vermögensmehrung den Tatbestand der Einkommensminderung beim Gesellschafter auslöst. UE ist das nicht der Fall, da der Wortlaut ausschließlich auf die Einkommensminderung abstellt. Die veränderte Vermögensmehrung ist neben der Einkommensminderung zwar ein Definitionsmerkmal der vGA (vgl. zB BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 Tz. 3), nicht aber der Einkommensminderung selbst (gegen eine Einbeziehung auch IDW, WPg. 2006, 1380; DÖRFLER/HEURUNG/RAUTENSTRAUCH, DStR 2007, 514 [518] mit dem zutreffenden Hinweis, dass in Auslandsfällen im Ausland gelegte stille Reserven im Inland versteuert werden). Die Gesetzesbegründung sieht auch die veränderte Vermögensmehrung beim einlegenden Gesellschafter als Fall des Satzes 4, weil die Gesetzesbegründung eine entsprechende Erläuterung enthält (BRDrucks. 622/06, 119; glA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]). Danach liegt zB eine Einkommensminderung des Gesellschafters vor, wenn der KapGes. ein WG unentgeltlich oder verbilligt geliefert wurde.

► *Einkommensminderung natürlicher Personen und Auslandsansässiger?* Unklar ist auch, ob von der Regelung auch Einlagen durch natürliche Personen (unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes.) erfasst werden. Systematisch erscheint das zumindest zweifelhaft, weil Satz 4 eine Einkommensminderung beim Gesellschafter voraussetzt. Es ist indes davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Strukturen mit natürlichen Personen als Zuwendenden ebenfalls erfasst wissen will; das in der Gesetzesbegründung genannte Beispiel nennt als einlegenden Gesellschafter eine natürliche Person (vgl. auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]). Dafür spricht, dass die Regelung (mit Ausn. des Satz 6) nur Rechtsfolgen für die empfangende Gesellschaft hat und Einkommen des Gesellschafters umfassend iSd. KStG und EStG gesehen werden kann. Dasselbe gilt für im Ausland ansässige Gesellschafter (zur Problematik vgl. STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]).

## b) Rechtsfolge

J 06-10

Die Rechtsfolge einer Einkommensminderung beim Gesellschafter ist die korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft. Die durch die verdeckte Einlage bewirkte Vermögenszuführung bei der Gesellschaft bleibt im Steuerbilanzgewinn (Gewinn erster Stufe) erfasst oder wird – sofern eine Erfassung nicht erfolgt war – korrigiert.

Wird die ausländ. StFestsetzung geändert, hätte dies über § 32a Abs. 2 Auswirkungen bei der inländ. Gesellschaft.

**Einkommenserhöhung hängt von einer Änderung des Steuerbetrags beim Gesellschafter ab:** Die Rechtsfolgen des Satzes 4 treten nur ein, wenn die verdeckte Einlage bei der StFestsetzung des Gesellschafters

als solche nicht mehr berücksichtigt werden kann. Das ist insbes. der Fall, wenn die StFestsetzung des Gesellschafters bestandskräftig ist und nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann. Wird die verdeckte Einlage beim Gesellschafter insbes. als solche und nicht aufwandswirksam aufgrund eines entsprechenden Änderungsbescheids berücksichtigt, führt dies aufgrund § 32a Abs. 2 zu einer Folgeänderung bei der leistenden Gesellschaft, sofern die verdeckte Einlage bei ihr nicht steuerneutral war; s. hierzu § 32a Anm. J 06-14.

*Hinweis:* Wendet man die Regelung auf Auslandsfälle an, wird die stl. Behandlung einer Einlage bei der inländ. Gesellschaft mit ausländ. Gesellschafter von ausländ. Steuerrecht abhängig. Da es sich bei Satz 4 um eine Abweichung von der generellen Behandlung der verdeckten Einlage als einkommensneutral aufgrund Satz 3 handelt, gehen Nachweisfragen uE zu Lasten der FinVerw. (vgl. auch GROTHERR, RIW 2006, 898 [902]).

**Keine Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto:** Abs. 3 Satz 4 ist eine Regelung, die die Einkommensermittlung der die Einlage empfangenden KapGes. betrifft. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift bleibt die Vermögenszuführung eine Einlage, auch wenn sie stpfl. ist. Das muss dann konsequenterweise bedeuten, dass keine Auswirkung auf das Einlagekonto iSd. § 27 und insbes. keine Minderung erfolgt (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; aA wohl NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115]).

**Nur Korrespondenz ausgehend vom Gesellschafter geregelt:** Abs. 3 Satz 4 regelt nur den Fall der stl. Behandlung einer Einlage bei dem Gesellschafter. Die Behandlung bei der Gesellschaft schlägt nicht auf die StFestsetzung des Gesellschafters zurück. Problematisch ist das in Inlands- und insbes. in Auslandsfällen.

**Beispiel:** Die Tochter-GmbH hat eine von ihrer Muttergesellschaft erhaltene Vermögenszuführung statt als Einlage ertragswirksam erfasst. Die Veranlagung der Tochter ist nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar. Hat die Mutter die Einlage erfolgsneutral (AK) behandelt, wäre das nach inländ. Qualifikation der verdeckten Einlage zutreffend; eine Änderung der Steuerfestsetzung bei der Muttergesellschaft würde nicht erfolgen. Aufgrund § 32a Abs. 2 besteht damit auch kein Anlass für eine Nachfolgeberichtigung der gewinnwirksam erfassten Vermögenszuführung. Hat sie die verdeckte Einlage demgegenüber als aufwandswirksam behandelt, könnte eine Änderung bei der Tochter-GmbH über § 32a Abs. 2 nur in Abhängigkeit einer Änderung der StFestsetzung der Mutter erfolgen. Handelt es sich bei der Mutter um einen im Ausland ansässigen Gesellschafter, wäre eine Änderung davon abhängig, dass der ausländ. Fiskus den Vermögensvorteil nicht einkommensmindernd behandelt und die StFestsetzung ändert. Zudem muss die Tochter hiervon Kenntnis erlangen und ist auf eine Nachfolgekorrektur aufgrund § 32a Abs. 2 angewiesen. Allein diese Überlegungen verdeutlichen die Problematik, dass die Regelung im Grunde genommen auf Inlandsfälle ausgerichtet ist und die Anwendung in grenzüberschreitenden Fällen fragwürdig erscheint.

#### 4. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 5 – verdeckte Einlage beruhend auf einer verdeckten Gewinnausschüttung in Dreiecksfällen

##### J 06-11 a) Übersicht

Die Regelung erfasst Dreiecksgestaltungen und unterscheidet dabei zwei Fälle. Halbs. 1 erfasst verdeckte Einlagen, die auf einer vGA einer dem einlegenden Gesellschafter nahe stehenden Person beruhen und die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurden; insoweit verweist



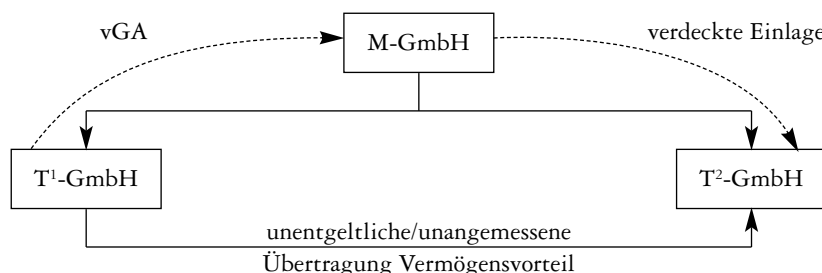
die Regelung rechtsfolgemäßig auf die entsprechende Anwendung von Satz 4 – keine Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der den Vermögensvorteil empfangenden Gesellschaft. Halbs. 2 normiert einen Ausnahmetatbestand. Es bleibt bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft, wenn die vGA, auf der die verdeckte Einlage beruht, bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

#### b) Tatbestandsvoraussetzungen

J 06-12

Der Tatbestand setzt eine verdeckte Einlage voraus (dazu s. Anm. J 06-7). Die verdeckte Einlage muss auf einer vGA beruhen, die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde.

**Beruhn auf einer verdeckten Gewinnausschüttung:** Die Einlage beruht auf einer vGA, wenn der durch die vGA erhaltene Vermögensvorteil zugleich zu einer verdeckten Einlage führt. Angesprochen sind die insbes. in BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85 (BStBl. II 1992, 605) dargestellten Dreiecksverhältnisse, in denen die Tochtergesellschaft unmittelbar einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil auf ihre Schwestergesellschaft überträgt. Dies führt zu einer vGA der übertragenden Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft und gleichzeitig zu einer Einlage des Gegenstands der vGA in die andere Tochtergesellschaft der Mutter (Schwestergesellschaft der leistenden Tochter).



**Nahe stehende Person:** Die Regelung nennt als Tatbestandsmerkmal die nahe stehende Person als denjenigen, der die vGA leistet. Eine Definition der nahe stehenden Person enthält die Regelung nicht, insbes. erfolgt anders als im Fall des § 8a Abs. 1 kein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG. Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw. auf die durch die Rspr. zur vGA entschiedenen Fälle nahestehender Personen zurückgreifen wird (s. § 8 Anm. 44 u. § 32a Anm. J 06-8; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; für eine Anwendung von § 1 Abs. 2 AStG STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]). Bei § 8b Abs. 1 Satz 4 besteht dieselbe Unklarheit (s. § 8b Anm. J 06-10).

**Nichtberücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung:** Das Tatbestandsmerkmal ist unklar und erschließt sich erst aus einem Rückgriff auf § 32a Abs. 1. Es handelt sich um die Umkehrung des dort genannten Falls der „Berücksichtigung“ einer vGA. Die vGA ist beim Anteilseigner nicht berücksichtigt, wenn sie nicht in den zur KStFestsetzung führenden Besteuerungsgrundlagen und damit im zu versteuernden Einkommen oder – bei Anwendung auf natürliche Personen im EStBescheid – enthalten ist.

Bei gesonderter Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (PersGes.) ist der Feststellungsbescheid maßgebend.

**Rückausnahmetatbestand – keine Einkommensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Gesellschaft:** Die vGA hat das Einkommen nicht gemindert, wenn sie von Beginn an oder aufgrund einer Änderung der entsprechenden StFestsetzung dem Steuerbilanzgewinn zur Ermittlung des Einkommens hinzugerechnet wurde, im Einzelnen s. § 8b Anm. J 06-6.

#### J 06-13 c) Rechtsfolge

Als Rechtsfolge ordnet Satz 5 die entsprechende Anwendung von Satz 4 für die Fälle an, in denen die vGA beim Gesellschafter nicht berücksichtigt wurde. In derartigen Dreiecksverhältnissen führt die verdeckte Einlage zu stpfl. Einkommen. Zur Auswirkung auf das Einlagekonto s. Anm. J 06-10. Eine Rückausnahme – und damit keine Einkommenserhöhung – besteht in den Fällen, in denen die vGA nicht aufwandswirksam war.

**Beispiel 1:** Im vorgenannten Dreiecksfall sind die StFestsetzungen von M-GmbH und T<sup>1</sup>-GmbH nach der AO nicht mehr änderbar; es wurden keine Folgerungen hinsichtlich einer vGA und verdeckten Einlage gezogen. Die vGA der T<sup>1</sup>-GmbH war bei ihr aufwandswirksam. Eine Korrektur kann nicht mehr erfolgen, bei M-GmbH erfolgt keine Berücksichtigung, weil § 32a Abs. 1 nicht anwendbar ist. Die verdeckte Einlage bleibt bei T<sup>2</sup>-GmbH einkommenserhöhend. Es kommt aufgrund Satz 6 nicht zu Anschaffungskosten bei M-GmbH.

**Beispiel 2:** Dreiecksfall wie oben, aber die StFestsetzung der T<sup>1</sup>-GmbH ist nach den Vorschriften der AO mit einer Hinzurechnung der vGA (Abs. 3 Satz 2) änderbar. Da die vGA das Einkommen der leistenden Körperschaft T<sup>1</sup>-GmbH nicht gemindert hat, ist die verdeckte Einlage bei der empfangenden T<sup>2</sup>-GmbH steuerneutral. Zur Berichtigungsmöglichkeit s. § 32a Anm. J 06-13; weitere Fallgestaltungen bei DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15); DOERFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 (519f.).

#### J 06-14 5. Die Neuregelung des Abs. 3 Satz 6 – keine Erhöhung der Anschaffungskosten in Fällen des Satzes 5

Satz 6 schließt in Fällen des Satzes 5 aus, korrespondierend zur verdeckten Einlage beim einlegenden Gesellschafter eine Erhöhung der AK auf die Beteiligung vorzunehmen. Die Regelung ergänzt dadurch die Rechtsfolgenseite des Satzes 5 für den die Einlage leistenden Gesellschafter.

**Teleologische Reduktion:** Satz 6 bezieht sich auf die in Satz 5 genannten Fälle insgesamt. UE kann aus dem Zweck der korrespondierenden Besteuerung heraus nur der in Satz 5 Halbs. 1 genannte Fall angesprochen sein, in dem die verdeckte Einlage nicht steuerneutral ist. Die Rückausnahme mit einer Steuerneutralität der verdeckten Einlage muss wie ein Grundfall des Satzes 3 zu nachträglichen AK für die Beteiligung der die Einlage empfangenden Gesellschaft führen.

*Hinweis:* Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist ebenfalls in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt. Es ist davon auszugehen, dass § 8 Abs. 3 Satz 6 KStG lex specialis hierzu ist (so DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]). Da Satz 6 Teil der für Körperschaften in § 8 Abs. 3 normierten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens ist, ist seine Anwendung auf natürliche Personen systematisch ausgeschlossen, vom Gesetzgeber aber offensichtlich gewollt, s. hierzu bereits § 32a Anm. J 06-4; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15).

## § 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 das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. <sup>2</sup>**Satz 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).** <sup>3</sup>Sind 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. <sup>4</sup>**Satz 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.** <sup>5</sup>Bezüge 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) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Veräußerungsgewinn 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). <sup>3</sup>Satz 1 gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Sr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts *sowie Gewinne im Sinne des § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes*. <sup>4</sup>Die 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. <sup>5</sup>**Satz 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 steuer-**

**wirksam vorgenommene Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge.** <sup>6</sup>Veräußerung im vorstehenden Sinne ist auch die verdeckte Einlage.

(3) <sup>1</sup>Von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 5 gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. <sup>2</sup>§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen.

(4) <sup>1</sup>Abs. 2 ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht

1. einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind oder
2. durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar, mittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft von einem Einbringenden, der nicht zu den von Absatz 2 begünstigten Steuerpflichtigen gehört, zu einem Wert unter dem Teilwert erworben worden sind.

<sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht,

1. wenn der in Absatz 2 bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach der Einbringung oder
2. soweit die Anteile nicht unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes und auf einer Einbringung durch einen nicht von Absatz 2 begünstigten Steuerpflichtigen innerhalb der in Nummer 1 bezeichneten Frist beruhen.

<sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 1 und 2 ist Absatz 3 Satz 3 auf Gewinnminderungen anzuwenden, die im Zusammenhang mit den Anteilen entstehen.

(5) <sup>1</sup>Von 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. <sup>2</sup>§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

(6) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 6 sind nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten **nach § 1a des Kreditwesengesetzes** dem Handelsbuch zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. <sup>3</sup>Satz 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) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 7 sind nicht anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>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 Abs. 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. <sup>4</sup>Für die Ermittlung des Einkommens sind die Anteile mit den nach handelsrechtlichen Vorschriften ausgewiesenen Werten anzusetzen, die bei der Ermittlung der nach § 21 abziehbaren Beträge zu Grunde gelegt wurden. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt für Pensionsfonds.

(9) Die Abs. 7 und 8 gelten nicht für Bezüge im Sinne des Abs. 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 (ABI EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABI WU 2004 Nr. L 7 S. 41), anzuwenden haben.

### § 34

#### Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(7) ... <sup>9</sup>§ 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 (ABI 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 (ABI EU Nr. L 236 S. 33), anzuwenden haben.“

<sup>10</sup>§ 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.

<sup>11</sup>§ 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 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.

...

Autor: Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt,  
 DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 8b</b>			
<b>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen</b>			
1. Rechtsentwicklung ...	J 06-1	3. Einschränkung von DBA-Freistellungen (treaty override) – Abs. 1 Satz 3	
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen .....	J 06-2	a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-8
		b) Rechtsfolge .....	J 06-9
		4. Rückausnahme durch Beibehaltung der Freistellung – Abs. 1 Satz 4	
		a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-10
		b) Rechtsfolge .....	J 06-11
<b>II. Grund und Bedeutung der Neuregelungen</b>			
1. Grund und Bedeutung der Neuregelungen des Abs. 1 .....	J 06-3	<b>II. Die Änderung des Abs. 2 Satz 3 – Wegfall des Verweises auf § 21 Abs. 2 UmwStG aF .....</b>	
2. Grund und Bedeutung der Neuregelungen der Abs. 2 und 4 .....	J 06-4	J 06-12	
<b>Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des § 8b</b>			
<b>I. Die Regelung des Abs. 1 – keine Steuerfreistellung bestimmter verdeckter Gewinnausschüttungen</b>			
1. Überblick .....	J 06-5	<b>III. Die Änderung des Abs. 2 Satz 5 – keine Veräußerungsgewinnbefreiung bei vorheriger steuerwirksamer Rücklage</b>	
2. Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 1 Satz 2		1. Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-13
a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	J 06-6	2. Rechtsfolge .....	J 06-14
b) Rechtsfolge .....	J 06-7	<b>IV. Die Änderung des Abs. 4 – Aufhebung der Regelung .....</b>	
		J 06-15	
		<b>V. Die Änderung des Abs. 7 – Handelsbuch bei Kreditinstituten .....</b>	
		J 06-16	

## Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 8b

**Schrifttum:** BENECKE, Verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage, NWB 2006 (Heft 40), 3341 und NWB 2006 (Heft 41), 3429; STRNAD, Das Korrespondenzprinzip in § 8 KStG gem. JStG 2007, GmbHR 2006, 1321; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des JStG 2007, BB 2006, 2110; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; KOLLRUS, Weiße und graue Einkünfte bei Outbound-Finanzierung einer ausländischen EU-Tochterkapitalgesellschaft nach Europarecht und nach dem JStG 2007, BB 2007, 467; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210.

### I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

#### 1. Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2003:** s. § 8b Anm. 2 ff.

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 8b Anm. J 04-1.

**Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie v. 17.11.2006** (BGBl. I 2006, 2606; BStBl. I 2007, 2): Der Verweis in Abs. 7 Satz 1 auf § 1a KWG statt wie bisher auf § 1 Abs. 11 KWG wurde angepasst, weil Handelsbuch und Anlagebuch von Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nunmehr in § 1a KWG geregelt sind.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch das SEStEG wurden Änderungen in Abs. 2 und Abs. 4 vorgenommen. Abs. 2 Satz 3 regelt die entsprechende Anwendung der Veräußerungsgewinnbefreiung auf andere Realisationstatbestände. Die darin bisher enthaltene entsprechende Anwendung auf Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven bei einbringungsgeborenen Anteilen aufgrund § 21 Abs. 2 UmwStG aF wurde gestrichen, weil die Einbringungsregelungen der §§ 20–23 UmwStG konzeptionell geändert wurden und der Inhalt des § 21 UmwStG aF (einbringungsgeborene Anteile) weggefallen ist. Zudem erfolgte eine Ergänzung durch den neuen Satz 5. Die Veräußerungsgewinnbefreiung wird nicht nur im Fall steuerwirksam vorgenommener Teilwertabschreibungen, sondern auch für steuerwirksam vorgenommene Abzüge aufgrund § 6b EStG und ähnliche Abzüge versagt. Abs. 4 wurde wegen der Regelung von Entstrickungen in Einbringungsfällen in § 22 UmwStG ersatzlos aufgehoben; eine Übergangsregelung für Altfälle enthält § 34 Abs. 7a.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 wurde um Regelungen zur Versagung der Freistellung bestimmter vGA und vergleichbarer Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 EStG erweitert (materielle Korrespondenzregelungen). Die StFreistellung ist nur anzuwenden, soweit sich die vGA bei der leistenden Körperschaft nicht einkommensmindernd ausgewirkt haben. Aufgrund Satz 3 erfolgt die Freistellung auch dann nicht, wenn sie auf einem DBA beruht; die Regelung ordnet die entsprechende Anwendung des Satzes 2 (vGA) auch

auf nach DBA freigestellte Bezüge iSd. Satzes 1 an. Satz 4 enthält eine Rückausnahme und belässt es bei der StFreistellung einer vGA in bestimmten Dreiecksfällen, in denen die vGA das Einkommen einer dem Stpfl. nahe stehenden Person erhöht hat und nicht aufgrund § 32a berichtigt werden kann.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Abs. 1 Sätze 2 bis 4:** Die zeitliche Anwendungsbestimmung für die besonderen Regelungen der vGA enthält § 34 Abs. 7 Satz 11. Maßgebend ist der Zufluss der vGA. Die Neuregelungen sind erstmals auf Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 anzuwenden, die nach dem 18.12.2006 (Tag der Verkündung des JStG 2007 im BGBl.) zugeflossen sind.

Die Anwendungsregelung ist unvollständig, weil sie die zeitliche Anwendung expressis verbis nur für die Sätze 2 und 3 regelt. UE muss sie in gleicher Weise auch für Satz 4 gelten; offenbar handelt es sich um ein Redaktionsversehen, weil Satz 4 erst durch die Beschlussempfehlung des FinAussch. eingefügt, die Anwendungsregelung aber nicht entsprechend angepasst wurde.

**Abs. 2 Sätze 3 und 5:** Eine besondere zeitliche Anwendungsregelung besteht nicht, es gilt die allgemeine Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 1 idF des SEStEG. Die Neuregelungen sind erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

**Abs. 4:** Für die aufgehobenen Regelungen des Abs. 4 besteht eine zeitliche Übergangsregelung in § 34 Abs. 7a. Die Restriktionen der Veräußerungsgewinnbefreiung in Umgehungsfällen sind weiterhin auf Anteile anzuwenden, die einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG in der am 12.12.2006 geltenden Fassung sind (UmwStG aF), und für Anteile iSd. § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (Erwerb durch eine KapGes. von einem nicht durch § 8b Abs. 2 begünstigten Einbringenden unmittelbar oder mittelbar durch eine Personengesellschaft im Wege der Einbringung zu einem Wert unter dem Teilwert), die auf einer Übertragung bis zum 12.12.2006 beruhen. Wegen des Rechtsverweises auf § 21 UmwStG aF ist auch die insoweit bestehende zeitliche Übergangsbestimmung des § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG zu beachten.

► *Einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG in der am 12.12.2006 geltenden Fassung:* Die Anteile müssen iSd. § 21 UmwStG aF einbringungsgeboren sein. Hierzu s. § 8b Anm. 92f. Aufgrund § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG bleiben derartige „Altanteile“ als „alt“-einbringungsgeboren infiziert. Allerdings entfaltet die Infektion nur noch längstens sieben Jahre nach der Aufhebung des § 21 UmwStG aF ihre Wirkung insoweit, als nur in diesem Zeitraum derartige Anteile ohne die StFreistellung aufgrund Abs. 2 oder § 3 Nr. 40 EStG veräußert werden können. Da Abs. 4 insoweit weitergilt, bleiben Anteile aufgrund Tauschvorgangs durch eine KapGes. nach § 20 Abs. 1 Satz 2 und § 23 Abs. 4 UmwStG aF weiterhin von der Restriktion ausgenommen.

► *Mittelbare Vorgänge:* Die Übergangsregelung bezieht sich auf Anteile, die iSd. § 21 UmwStG aF einbringungsgeboren sind. Werden einbringungsgeborene Anteile eingebracht, setzt sich die Einbringungsgeborenheit insoweit aufgrund § 20 Abs. 3 Satz 4, § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG auch an den neuen Anteilen fort.



**Beispiel:** A-GmbH hält (schädliche) einbringungsgeborene Anteile an der X-GmbH und bringt diese Anteile im Jahr 2008 steuerneutral in die B-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile ein. Auf die neuen Anteile ist § 34 Abs. 7a anwendbar, weil bereits die eingebrachten Anteile § 21 UmwStG aF unterfallen (§ 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG).

## II. Grund und Bedeutung der Neuregelungen

### 1. Grund und Bedeutung der Neuregelungen des Abs. 1

J 06-3

**Grund:** Abs. 1 Sätze 2 ff. sind im Zusammenhang mit dem Ziel des Gesetzgebers zu sehen, so genannte „weiße Einkünfte“ zu vermeiden. Nach der Begründung zum Entwurf eines JStG 2007 ist es mit der Zielrichtung des § 8b Abs. 1 – Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – nicht zu vereinbaren, die Freistellung ohne vorhergehende Besteuerung zu gewähren (BRDrucks. 622/06, 119; s. auch § 8 Anm. J 06-1). Beim Anteilseigner soll keine StFreistellung aufgrund Abs. 1 Satz 1 erfolgen, wenn die vGA bei der leistenden KapGes. das Einkommen gemindert hat. Ist bei der leistenden KapGes. keine Besteuerung der vGA erfolgt und kann die Einkommensminderung nicht mehr korrigiert werden, wechselt die Besteuerungspflicht von ihr zum Anteilseigner, dem die StFreistellung versagt wird. Diese materiell-rechtl. Korrespondenzregelung wird verfahrensrechtl. durch § 32a flankiert, damit der – ansonsten nicht mehr änderbare – StBescheid des Anteilseigners noch geändert werden kann, wenn die vGA das Einkommen der leistenden KapGes. nicht gemindert hat, bei dem Anteilseigner aber keine Freistellung aufgrund Satz 1 erfolgte (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]; BENECKE, NWB 2006 [Heft 40], 3341 f.).

*Hinweis:* UE ist § 8b Abs. 1 die vorherige stl. Belastung des Ausschüttungsbetrags nicht systemimmanent; es handelt sich um eine sachlich/technische Befreiung. Eine uU nicht erfolgte Vorbelastung wird nur in Outbound-Fällen unter bestimmten Voraussetzungen durch die Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) bewirkt (s. § 8b Anm. 22; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [515]).

► *Grenzüberschreitende Outbound-Finanzierung:* Hintergrund der Neuregelungen zur StPflicht von vGA ist § 8a im Rahmen der Finanzierung einer ausländ. Tochter-KapGes. durch die inländ. Muttergesellschaft. Um die Europarechtswidrigkeit des § 8a in seiner Ausgestaltung durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) zu vermeiden, war § 8a auch auf die Beteiligung einer inländ. Muttergesellschaft an einer ausländ. EU-Tochter-KapGes. anwendbar. Anderenfalls wären die Zinsen der darlehensgewährenden inländ. Muttergesellschaft an ihre EU-Tochtergesellschaft – anders als im Inlandsverhältnis – nicht in eine stfreie vGA umzuqualifizieren. Durch die gemeinschaftskonforme Auslegung des § 8a kommt es auch im Outbound-Fall zu stfreien vGA der Muttergesellschaft (vgl. nur GOSCH, § 8a Rn. 32; KESSLER, DB 2003, 2512; WESSLING/ROMSWINKEL, GmbHR 2003, 926 ff.; HAHN, GmbHR 2004, 277; DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG nF Rn. 274; PRINZ in PILTZ/SCHAUMBURG [Hrsg.], Internationale Unternehmensfinanzierung, 2006, 21 [39 f.]). Die FinVerw. wendet § 8a KStG zwar auch auf den Auslandsfall an, macht die Qualifikation einer Zinseinnahme als § 8b Abs. 1 Satz 1 unterfallende vGA bei der in-

länd. Muttergesellschaft aber davon abhängig, dass kein steuerwirksamer Abzug im Ausland erfolgte. Nur soweit die Zinsen im Ausland – insbes. aufgrund dortiger thin capitalization rules – nicht abziehbar sind, soll im Inland eine vGA vorliegen (BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 27; vgl. zur Problematik GOSCH, § 8a Rn. 33; KOLLRUSS, BB 2007, 467). Da diese sog. kleine Qualifikationsverkettung ohne gesetzliche Grundlage ist, hat der Gesetzgeber § 8b Abs. 1 um Regelungen zur StBefreiung von vGA ergänzt, die allerdings nicht nur Auslandsfälle erfassen, sondern insgesamt anwendbar sind (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [516 f.]). Allerdings ist fraglich, ob es dem Gesetzgeber gelungen ist, die offenbar ins Visier genommenen Auslandsfälle zu erfassen (dazu s. Anm. J 06-6).

► *Treaty override in DBA-Fällen:* Abs. 1 Satz 3 erweitert die Versagung der StFreistellung von vGA in Fällen, in denen die Freistellung nicht auf Abs. 1 Satz 1, sondern auf den Regelungen eines DBA beruht. Da die Freistellung aufgrund DBA-Regelungen neben Abs. 1 Satz 1 anwendbar ist (s. § 8b Anm. 24), wollte der Gesetzgeber auch insoweit die StPflicht von vGA sicherstellen, wenn sie bei der leistenden Gesellschaft aufwandswirksam waren. Orientiert hat sich der Gesetzgeber dabei an neueren DBA, die die deutsche StFreistellung – neben einer Mindestbeteiligungsquote und je nach DBA einem Aktivitätsvorbehalt – davon abhängig macht, dass die Dividenden bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind. Als Beispiel nennt die Gesetzesbegründung das mit Österreich abgeschlossene DBA (BRDrucks. 622/06, 120; Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA Österreich, vgl. auch GROTHERR, RIW 2006, 898 [901]). Diese nationale Regelung in Abs. 1 Satz 3 führt zu einem treaty override in allen Fällen, in denen DBA eine entsprechende Klausel nicht vorsehen.

**Bedeutung:** Die neuen Korrespondenzregelungen durchbrechen die Systematik der Besteuerung von KapGes. materiell-rechtl. Das zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestehende Trennungsprinzip wird partiell aufgehoben und die KapGes. im Bereich von vGA „transparent“. Dies führt nicht nur in Auslandsfällen zu einer Abhängigkeit der StBefreiung einer vGA von der Steuerwirksamkeit bei der leistenden Gesellschaft, sondern auch in Inlandsfällen. Im Zusammenhang mit der verfahrensrechtl. Korrektornorm des § 32a will der Gesetzgeber sicherstellen, dass auf jeden Fall eine Einmalbesteuerung erfolgt, entweder bei der Gesellschaft, indem die zur vGA führende Leistung als Einkommensverwendung qualifiziert, oder – wenn die Aufwandswirksamkeit bei der Gesellschaft nicht korrigiert werden kann – beim Gesellschafter.

► *Verstoß gegen Europarecht?:* Unklar ist, ob § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff., insbes. Sätze 3 und 4, gegen Europarecht (Niederlassungsfreiheit und/oder Kapitalverkehrsfreiheit) verstoßen. Problematisch ist insoweit der Outboundfall, weil Zinszahlungen unter Verstoß gegen § 8a zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei der Muttergesellschaft führen müssen. Soweit die FinVerw. dies von der Nichtabziehbarkeit der Zinsen im Ausland abhängig machte (BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 27), war eine europarechtswidrige Ungleichbehandlung im Verhältnis zur inländ. Tochtergesellschaft nicht auszuschließen (vgl. zur Problematik zB BENECKE/SCHNITGER,

IStR 2004, 45 [47 f.]; PRINZ, FR 2004, 1253 [1254]; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517] mwN; aA KOLLRUSS, BB 2007, 467 [469] mwN). Vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung „Manninen“ (v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, RIW 2004, 871) und der korrespondierenden Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen auch im Inlandsfall ist die Europarechtswidrigkeit fragwürdiger geworden (vgl. Darstellung bei DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]; EG-Rechtswidrigkeit verneinend KOLLRUSS, BB 2007, 467 [475]).

## 2. Grund und Bedeutung der Neuregelungen der Abs. 2 und 4

J 06-4

**Abs. 2 Satz 3:** Durch das SEStEG erfolgte neben einer „Europäisierung“ des Umwandlungsrechts insbes. eine völlige Neukonzeption der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 20 UmwStG) sowie Anteilen an KapGes. (§ 21 UmwStG) in KapGes. Während Einbringungsfälle unter dem Teilwert nach dem UmwStG 1995 zu einbringungsgeborenen Anteilen an der aufnehmenden Gesellschaft führten, wechselte das UmwStG idF des SEStEG das Konzept zu einer rückwirkenden, über sieben Jahre pro rata währenden abschmelzenden Besteuerung des Einbringungsgewinns durch den Einbringenden (sperrfristbehaftete Anteile). Als Folgewirkung daraus wurde der aufgehobene § 21 Abs. 2 UmwStG 1995 auch in § 8b Abs. 2 Satz 3 gestrichen.

**Abs. 2 Satz 5:** Abs. 2 sieht bisher eine Ausnahme für die Versagung der StBefreiung für einen Veräußerungsgewinn nur vor, soweit eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen wurde. Mit Satz 5 will der Gesetzgeber eine Gesetzeslücke für die Fälle beseitigen, in denen ein steuerwirksamer Abzug nach § 6b EStG oder ein vergleichbarer Abzug erfolgte.

**Abs. 4:** Infolge der Neukonzeptionierung der Einbringungstatbestände des UmwStG durch das SEStEG entstehen keine neuen einbringungsgeborenen Anteile mehr (s.o.). Da auch die Steuerfolgen für die Veräußerung eines nicht durch Abs. 2 begünstigten Einbringenden im Einbringungsteil des UmwStG (§ 22 Abs. 2) im Sinne einer rückwirkenden, abschmelzenden Besteuerung des Einbringungsgewinns geregelt wurden, wurden die entsprechenden besonderen Vorschriften in Abs. 4 aufgehoben und in die zeitliche Übergangsregelung des § 34 Abs. 7a aufgenommen.

## Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des § 8b

### I. Die Regelung des Abs. 1 – keine Steuerfreistellung bestimmter verdeckter Gewinnausschüttungen

#### 1. Überblick

J 06-5

Die Neuregelungen enthalten eine Einschränkung zu der in Abs. 1 Satz 1 angeordneten grundsätzlichen StFreistellung laufender Bezüge für den Bereich der vGA. Die Grundregel der Ausnahme von der Freistellung enthält Satz 2; angesprochen ist die Seite des Empfängers einer vGA. Eine Erweiterung der Versagung der Freistellung nach Satz 1 enthält Satz 3 mit einem treaty override; danach wird auch die DBA-Freistellung (Schachtelprivileg)

versagt. Es bleibt aufgrund Satz 4 bei der Freistellung auch für vGA, soweit die vGA das Einkommen einer dem Stpfl. nahestehenden Person erhöht hat und § 32a auf die Veranlagung dieser nahestehenden Person nicht anwendbar ist.

## 2. Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 1 Satz 2

### J 06-6 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Satz 2 verweist auf bestimmte Bezüge des Gesellschafters, die das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben dürfen.

**Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG:** Es handelt sich um vGA, die Satz 2 zu den Gewinnanteilen, Ausbeuten und sonstigen Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zählt (s. § 8b Anm. 32).

**Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG:** Es handelt sich um Einnahmen aus Leistungen einer nicht stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. Da sie keine Gesellschafter, sondern Mitglieder und Bezugsberechtigte haben, werden Leistungen erfasst, die wirtschaftlich einer vGA vergleichbar sind.

**Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 EStG:** Es gilt ähnliches wie im Fall des § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 EStG. Ein Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit kann keine Gewinnausschüttungen tätigen, aber an seinen Träger vergleichbare Leistungen erbringen. Dasselbe betrifft einer vGA vergleichbare Leistungen.

**Keine Einkommensminderung bei der leistenden Körperschaft:** Satz 2 verweist im Klammerzusatz hinsichtlich des Tatbestands der Einkommensminderung auf § 8 Abs. 3 Satz 2. Die vGA darf das Einkommen der leistenden KapGes. oder vergleichbaren Körperschaft nicht gemindert haben. Eine Einkommensminderung ist nicht eingetreten, wenn die vGA außerhalb der StBil. dem Einkommen wieder hinzugerechnet wurde. Da sich die Einkommensermittlung in zwei Stufen vollzieht, haben die zur vGA führenden Aufwendungen den Gewinn erster Stufe (Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) regelmäßig gemindert. Erst auf der zweiten Stufe setzen Korrekturbeträge, zB die Hinzurechnung einer vGA als außerbilanzielle Hinzurechnung, an (hM, vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 Tz. 2f.; dagegen zB BRIESE, GmbHR 2006, 1136).

*Hinweis:* Zweifelhaft ist, ob auch vGA aufgrund § 8a erfasst werden, weil Abs. 1 Satz 3 in einem Klammerzusatz ausdrücklich nur auf § 8 Abs. 3 Satz 2 verweist (vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [113]). Versteht man § 8a dergestalt, dass er die gesellschaftsrechtl. Veranlassung der vGA bildet, werden uE § 8a-Fälle erfasst.

► *Auslandsfall:* Stellt man auf den typischen Fall überhöhter Zinszahlung aus dem Ausland ab (s. Anm. J 06-3), ist zweifelhaft, ob die Neuregelung ihr Ziel einer korrespondierenden Besteuerung erreicht, weil die Einkommensermittlung aufgrund § 8 einen persönlichen Inlandsbezug durch unbeschränkte oder zumindest beschränkte StPflcht voraussetzt.

Der BFH hatte zwar entschieden, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht auf Gewinneinkunftsarten beschränkt ist. Vielmehr findet die Regelung auch im Rahmen der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben

bei beschränkter StPflcht Anwendung (v. 21.12.1994 – I R 65/94, FR 1995, 477 = DStR 1995, 330). Ist aber eine Körperschaft weder unbeschränkt noch beschränkt stpfl., kann § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht anwendbar sein. Eine Einkommensminderung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 gibt es in Auslandsfällen nicht (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [216]). Zu einer Anwendung materiell-rechtl. Verknüpfung einer vGA im Auslandsfall kann man nur dann gelangen, wenn man die Leistung an den inl. Gesellschafter bei der ausl. KapGes. für Zwecke der inl. Steuerfestsetzung beim Gesellschafter an § 8 Abs. 3 Satz 2 misst und nur für die Abzugsfähigkeit auf die Behandlung im Ausland abstellt (vgl. KOLLRUSS, BB 2007, 467 [471]).

Der Gesetzgeber geht von einer materiellen Korrespondenz auch in Auslandsfällen aus. In der Gesetzesbegründung zu § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 heißt es, dass die (95 %)-Freistellung beim Anteilseigner künftig davon abhängig sei, dass die vGA auf Ebene der leistenden gebietsfremden Körperschaft nach dem entsprechenden ausländ. Recht das Einkommen nicht gemindert habe (BRDrucks. 622/06, 119). Demnach ist die inländ. Behandlung der vGA von ausländ. Recht abhängig. Dies bedeutet, dass nach inländ. Recht beim Anteilseigner durch die Verwirklichung des ausländ. Sachverhalts eine vGA vorliegt und dass diese vGA im Ausland nicht steuermindernd behandelt wurde. Bezogen auf eine Outbound-Finanzierung müsste das Vorliegen einer vGA auf der Grundlage des § 8a und die Gewinnminderung aufgrund ausländ. Rechts festgestellt werden (vgl. DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [516]; KOLLRUSS, BB 2007, 467 [471]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13] mit dem Hinweis, dass § 26 Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 eine Anrechnung oder einen Abzug der ausländ. Steuer regelt).

► *Stellungnahme:* Da § 8 Abs. 3 eine Inlandsregelung zur Ermittlung des Einkommens ist und keine dem § 10 Abs. 3 AStG vergleichbare Regelung enthält, nach der für die Ermittlung der Auslandseinkünfte inländ. Gewinnermittlungsvorschriften anwendbar sind, ist uE dem Gesetzgeber die grenzüberschreitende korrespondierende Besteuerung von vGA nicht gelungen.

► *Einbeziehung verbotener Vermögensmehrung?:* Zweifelhaft ist, ob auch eine verhinderte Vermögensmehrung den Tatbestand der Einkommensminderung auslöst. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 nennt nur die Einkommensminderung selbst; da es sich um eine Regelung handelt, die das Trennungsprinzip durchbricht, sollte sie eng ausgelegt werden (s. auch § 8 Anm. J 06-7). Die FinVerw. wird allerdings auch den Fall der verhinderten Vermögensmehrung erfassen, vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 (113).

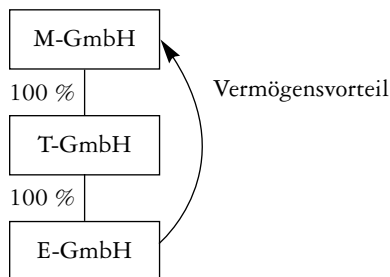
## b) Rechtsfolge

J 06-7

Satz 2 ordnet als Rechtsfolge an, dass die StBefreiung des Satzes 1 beim Empfänger einer vGA nicht eingreift, wenn sich die vGA bei der leistenden Gesellschaft einkommensmindernd oder, folgt man der Intention des Gesetzgebers, nach ausländ. Recht nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat. Der Abfluss der vGA bei der leistenden Gesellschaft und der (stpfl.) Zufluss beim Gesellschafter können zeitlich auseinanderfallen. Da die Regelung zu den Vorschriften über die Gewinnermittlung gehört, umfasst die StPflcht sowohl die KSt. als auch die GewSt.

**Offene Fragen bei Ketten-vGA:** Fraglich ist, wie sich die Neuregelungen im Verhältnis mehrstufiger vGA auswirken und ob insoweit unter Einbeziehung des § 32a Abs. 1 eine identische Behandlung wie in einfachen vGA-Verhältnissen erreicht werden kann. Da Satz 2 hinsichtlich der Aufwandswirksamkeit auf die Ebene der leistenden KapGes. abstellt, ist fraglich, ob dies die ursprüngliche vGA leistende oder die dem letztendlichen Leistungsempfänger unmittelbar nachgeordnete Gesellschaft ist (zur Problematik vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]; NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115 f.]; BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3429 [3431 f.]).

**Beispiel:** M-GmbH hält alle Anteile an T-GmbH, diese wiederum alle Anteile an E-GmbH. E-GmbH wendet M-GmbH einen Vermögensvorteil aufgrund gesellschaftsrechtl. Veranlassung zu, den sie, bestandskräftig und nach den Regelungen der AO nicht mehr änderbar, aufwandswirksam behandelt. Die StFestsetzungen von M und T sind nach § 164 Abs. 2 AO ergangen.



Es liegt eine Ketten-vGA von E an T und T an M vor. Der T-GmbH wird die vGA an die M-GmbH zugerechnet. Da die vGA bei E aufwandswirksam ist, führt sie bei T zu einem aufgrund Satz 3 stpfl. Beteiligungsertrag. Da letztendlich M-GmbH den Vermögensvorteil erhält, liegt zusätzlich eine vGA von T-GmbH an M-GmbH vor. Stellt man hinsichtlich der StPflichtigkeit oder StFreiheit der vGA bei der empfangenden M auf die E-GmbH ab, würde Satz 2 die StFreiheit versagen, weil die vGA bei E aufwandswirksam war. Stellt man demgegenüber auf die Ebene der T-GmbH ab, ist die vGA nicht aufwandswirksam. Fraglich ist aber, ob die fehlende Aufwandswirksamkeit aufgrund § 8b Abs. 1 Satz 2 oder aufgrund § 8 Abs. 3 Satz 2 eingetreten ist. Der Wortlaut des § 8b Abs. 1 Satz 2 verweist in einem Klammerzusatz nur auf § 8 Abs. 3 Satz 2 (zweifelnd deshalb DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]). Zur fehlenden Aufwandswirksamkeit aufgrund § 8 Abs. 3 Satz 2 gelangt man, wenn man davon ausgeht, dass T-GmbH die erhaltene (stpfl.) vGA aufwendet, um ihrerseits die vGA an M zu leisten und diesen Aufwand ihrem Einkommen hinzurechnet. Konsequenterweise wäre die vGA bei M aufgrund Satz 1 stfrei (so NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [116]; zT weitergehend BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3431).

### 3. Einschränkung von DBA-Freistellungen (treaty override) – Abs. 1 Satz 3

#### a) Tatbestandsvoraussetzungen

J 06-8

Abs. 1 Satz 3 bedient sich verschiedener Verweisungen. Sachlich verweist er auf Bezüge iSd. Abs. 1, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage für die KSt. auszunehmen sind.

**Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 1:** Es handelt sich dabei um alle laufenden Erträge, einschließlich ordentlicher, auf einem gesellschaftsrechtl. Gewinnverteilungsbeschluss beruhender Dividenden. Die Regelung ist wortlautmäßig, anders als Satz 2, nicht auf vGA beschränkt. Zur gebotenen Einschränkung s. Anm. J 06-9.

**Nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer auszunehmen:** Es handelt sich um Bezüge, die eine im Inland ansässige KapGes. von einer ausländ. KapGes. erhält. Regelmäßig sehen die mit Deutschland als Ansässigkeitsstaat vereinbarten DBA für Dividenden die Freistellungsmethode vor, wobei die Freistellung von einer Mindestbeteiligungsquote und teilweise zusätzlich von einem Aktivitätsvorbehalt abhängig gemacht ist. Sind die Voraussetzungen der Mindestbeteiligung und einer uU aktiven Tätigkeit iSd. jeweiligen DBA erfüllt, kommt es zur Freistellung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat; die Dividenden sind von der Bemessungsgrundlage für die KSt. auszunehmen.

#### b) Rechtsfolge

J 06-9

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 Satz 3 an, dass ungeachtet des Wortlauts eines entsprechenden DBA Satz 2 mit dem Gebot eines stpfl. Beteiligungsertrags entsprechend gilt.

**Entsprechende Geltung des Satzes 2:** Die Verweisung ist ungenau. Nach dem Wortlaut kann es sich um eine Rechtsfolgenverweisung oder um eine Rechtsgrundverweisung handeln. Im erstgenannten Fall führt die entsprechende Anwendung zur Versagung der StFreistellung. Umfasst wären alle Bezüge iSd. Satzes 1, nicht nur vGA, sondern insbes. auch laufende Dividenden. Im zweiten Fall müssten auch die Voraussetzungen des Satzes 2 erfüllt sein, nämlich das Vorliegen einer vGA und ihre Aufwandswirksamkeit bei der leistenden Gesellschaft.

► *Stellungnahme:* UE entspricht es allein Sinn und Zweck der Regelung, sie als eine Rechtsgrundverweisung auszulegen. Der Gesetzgeber wollte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die Besteuerung von vGA korrespondierend regeln. Es wäre insoweit lückenhaft, die Freistellung aufgrund Abs. 1 Satz 1 zu versagen, eine DBA-Freistellung jedoch zu gewähren. Da nur vGA betroffen sind, wäre es jedoch überschießend, im Gegensatz zur Freistellung nach nationalem Recht (Abs. 1 Satz 1) die Freistellung nach Völkerrecht (DBA) für alle Abs. 1 Satz 1 unterfallenden Bezüge zu versagen. Dies würde zu dem unausgewogenen Ergebnis führen, dass Dividenden, die nicht vGA sind, im Falle eines Nicht-DBA-Staats freigestellt wären, Dividenden eines DBA-Staats demgegenüber nicht. Nach BENECKE (NWB 2006 [Heft 41], 3429 [3430]) entspricht diese Auslegung auch der Intention des Gesetzgebers; er hat wohl vor dem Hintergrund weitreichender Folge-

fragen für die deutsche Abkommenspolitik von der Besteuerung auch offener Dividendenausschüttungen ohne oder mit nur geringer Vorbelastung abgesehen.

Da Satz 3 nur auf einkommensmindernde vGA anzuwenden ist, die beim Empfänger aufgrund eines DBA freigestellt sind, gilt für Finanzierungsinstrumente wie insbes. das Genussrecht weiterhin das Trennungsprinzip. Die materiell-rechtl. Behandlung beim Genussrechtsempfänger ist unabhängig von der stl. Auswirkung des Genussrechts beim Verpflichteten. Die Vergütung unterfällt Satz 1 ohne die Rückausnahme nach Satz 3, selbst wenn der Auslandsstaat einen StAbzug wegen einer Qualifikation des Genussrechts als Fremdkapital vornimmt, weil bereits nach nationalem Recht eine Dividende vorliegt (vgl. auch GROTHERR, RIW 2007, 898 [901]; BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3429 [3430]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [13]; KOLL-RUSS, BB 2007, 467 [469], insbes. auch zur flankierenden Regelung zur [vollen] Besteuerung bestimmter Dividenden aufgrund § 50d Abs. 9 EStG).

#### 4. Rückausnahme durch Beibehaltung der Freistellung – Abs. 1 Satz 4

##### J 06-10 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Abs. 1 Satz 4 behält für bestimmte Fälle die grundsätzliche Freistellung laufender Bezüge iSd. Satz 1 und damit auch von vGA bei. Angesprochen sind besondere Dreieckskonstellationen, in denen eine korrespondierende Besteuerung gerade erfordert, die Freistellung beizubehalten.

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** s. Anm. J 06-6.

**Einkommenserhöhung bei einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person:** Während die Sätze 2 und 3 solche vGA regeln, die bei der leistenden Gesellschaft zu einer Einkommensminderung geführt haben, stellt Satz 4 darauf ab, dass eine Erhöhung des Einkommens bei einer nahe stehenden Person eingetreten ist.

**Einkommenserhöhung:** Hinsichtlich des „Einkommens“ handelt es sich um eine Bemessungsgrundlage des nationalen KStRechts. Es ist bereits fraglich, ob damit auch Einkommen weder unbeschränkt noch beschränkt kstpfl. Personen betroffen sind. Zur Problematik s. Anm. J 06-6.

**Nahe stehende Person:** Die Regelung definiert den Begriff der nahe stehenden Person nicht. Ein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG, wie ihn § 8a Abs. 1 KStG enthält, fehlt. Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw. auf die durch die Rspr. zur vGA getroffene Auslegung zurückzugreifen wird; s. auch § 8 Anm. J 06-10 u. § 32 Anm. J 06-8.

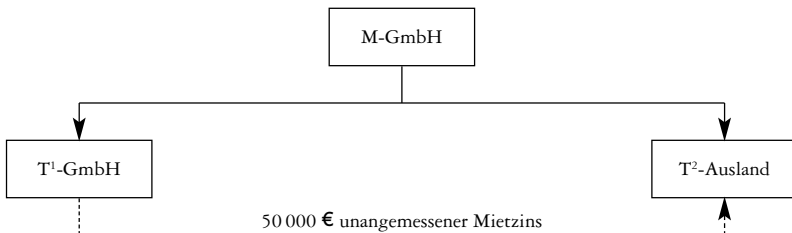
**§ 32a findet bei nahe stehender Person keine Anwendung:** § 32a ist eine besondere Korrektornorm. Sie soll verfahrensmäßig die korrespondierende Besteuerung von vGA (und verdeckten Einlagen) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sicherstellen, zu Einzelheiten s. § 32a Anm. J 06-4. Unklar ist, ob mit der Nichtanwendung des § 32a gemeint ist, dass er generell nicht anwendbar ist, wie in Auslandsfällen, oder ob die Voraussetzungen für seine Anwendung materiell nicht erfüllt sind. UE ist vom Sinn und Zweck der Regelung her jede Nichtanwendung des § 32 maßgebend, weil er die materiell-rechtl. Korrespondenz formell-rechtl. ergänzt.



**b) Rechtsfolge**

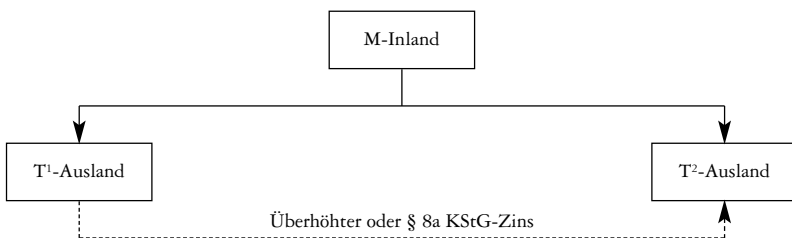
Satz 4 enthält rechtsfolgemäßig eine Rückausnahme zur Versagung der StFreiheit aufwandswirksamer vGA. Die vGA bleibt bei der empfangenden KapGes. stfrei aufgrund Abs. 1 Satz 1. Dies gilt sowohl für die KSt. als auch die GewSt. Wesentliche Anwendungsfälle sind solche mit Auslandsberührung.

**Beispiel 1:** M-GmbH hält alle Anteile an der Inlandstochter T<sup>1</sup>-GmbH und der Auslandstochter T<sup>2</sup>-KapGes. Die T<sup>2</sup>-KapGes. vermietet der T<sup>1</sup>-GmbH ein Grundstück zu einem Preis, der mit 50 000 € unangemessen hoch ist. T<sup>1</sup>-GmbH hat die Mietzahlungen als Aufwand, T<sup>2</sup>-KapGes. als Ertrag erfasst. M-GmbH hat aus dem Vorgang keine Konsequenzen gezogen. Der Bescheid der T<sup>1</sup>-GmbH ist bestandskräftig und nicht mehr änderbar. Zu weiteren Beispielfällen vgl. auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15); BENECKE, NWB 2006 (Heft 40), 3341 (3344 f.); POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 (216).



Die vGA ist bei M-GmbH aufgrund § 8b Abs. 1 Satz 4 (zu 95 %) steuerfrei. T<sup>1</sup>-GmbH tätigt durch den überhöhten Mietzins eine vGA an M-GmbH. Entgegen § 8 Abs. 3 Satz 2 hat sie das Einkommen der T<sup>1</sup>-GmbH gemindert. Im Verhältnis zur M-GmbH ist die T<sup>2</sup>-KapGes. nahestehend; die verdeckte Einlage hat ihr Einkommen erhöht; § 32a ist bei der Auslandsgesellschaft nicht anwendbar. Bei der M-GmbH bleibt es bei der (95 %) Steuerfreiheit der ihr zuzurechnenden vGA aufgrund § 8b Abs. 1 Satz 4.

**Beispiel 2:**



Die im Inland unbeschränkt kstpfl. M-GmbH hält alle Anteile an zwei im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften, T<sup>1</sup>-KapGes. und T<sup>2</sup>-KapGes. T<sup>2</sup> gewährt ihrer Schwestergesellschaft T<sup>1</sup> ein Darlehen, für das T<sup>1</sup> einen unangemessen hohen Zins zahlt. Bei T<sup>1</sup> sind die Zinsen nach dortigem nationalen Steuerrecht aufwandswirksam, bei T<sup>2</sup> ertragswirksam. Bei M-GmbH werden aus dem Sachverhalt keine stl. Konsequenzen gezogen.

Die unangemessene Zinszahlung der T<sup>1</sup> führt nach inländ. Wertung zu einer vGA an M und von M zu einer Einlage in T<sup>2</sup>. Die vGA der T<sup>1</sup> an M bleibt aufgrund Satz 4 (zu 95 %) stfrei. Die vGA war bei der T<sup>1</sup>-GmbH zwar aufwandswirksam, hat jedoch das Einkommen der T<sup>2</sup> erhöht, die im Verhältnis zur M-GmbH nahestehend ist. § 32a ist auf die Veranlagungen von T<sup>1</sup> und T<sup>2</sup> als Auslandsgesellschaften nicht anwendbar.

J 06-12

## II. Die Änderung des Abs. 2 Satz 3 – Wegfall des Verweises auf § 21 Abs. 2 UmwStG aF

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Neukonzeption des UmwStG durch das SEStEG, das das Rechtsinstitut der einbringungsgeborenen Anteile vollständig aufgegeben hat. § 21 Abs. 2 UmwStG aF enthielt Entstrickungstatbestände für derartige einbringungsgeborene Anteile, die aufgrund Abs. 2 Satz 3 ebenfalls den Regelungen für die Veräußerung von Anteilen an KapGes. gleichgestellt wurden. Da diese Ersatzrealisierungstatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG aF weggefallen sind, bedurfte es auch der Regelung in Abs. 2 Satz 3 nicht mehr.

## III. Die Änderung des Abs. 2 Satz 5 – keine Veräußerungs- gewinnbefreiung bei vorheriger steuerwirksamer Rücklage

### J 06-13 1. Tatbestandsvoraussetzungen

Aufgrund Abs. 2 Satz 3 gilt das Freistellungsverfahren nicht, soweit eine Teilwertabschreibung steuerwirksam vorgenommen wurde. Der Gesetzgeber erweitert die Ausnahme zur StFreistellung nunmehr um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, weil er insoweit eine Besteuerungslücke sieht.

Als Tatbestandsvoraussetzungen nennt Abs. 2 Satz 5 Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, die steuerwirksam vorgenommen wurden.

**Abzüge nach § 6b EStG:** § 6b EStG ermöglicht es, Gewinne aus der Veräußerung bestimmter WG von den AHK stattdessen angeschaffter oder hergestellter WG abzuziehen.

*Hinweis:* Der Anwendungsbereich für § 8b erhellt sich nicht unmittelbar, weil Anteile an KapGes., die von KapGes. gehalten werden, weder zu den durch § 6b EStG begünstigten Veräußerungsgütern noch zu den begünstigten Reinvestitionsobjekten gehören. Insoweit können nur Altfälle oder Fälle der Gesamtrechtsnachfolge angesprochen sein. Zu den verschiedenen Änderungen und zeitlichen Anwendungsmöglichkeiten des § 6b EStG vgl. BLÜMICH/SCHLENKER, EStG, § 6b Rn. 5 ff.

**Ähnliche Abzüge:** Die Tatbestandsvoraussetzung ist so unbestimmt, dass eine Gesetzesanwendung nicht mit hinreichender Klarheit möglich ist. Dem Gesetzgeber selbst fällt es offenbar schwer, einen Anwendungsfall zu nennen, da er auf den seltenen Spezialfall von Begünstigungen nach § 30 BergbauRatG verweist (vgl. auch IdW-Stellungnahme zum Referentenentwurf des SEStEG, WPg. 2006, 749 f.).

### J 06-14 2. Rechtsfolge

Die Rechtsfolge ergibt sich aus einem Verweis auf die stl. Behandlung steuerwirksamer Teilwertabschreibungen in Satz 4. Soweit ein Abzug nach § 6b EStG oder ein ähnlicher Abzug steuerwirksam vorgenommen wurde, ist ein entsprechender Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen oder Ersatzrealisierungstatbeständen iSd. Sätze 1 und 3 nicht stfrei. Erfasst werden dürfen nur Abzüge aus stpfl. Veräußerungen, die zu einem Abzug nach § 6b EStG oder zu einem ähnlichen Abzug geführt haben (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1488, 1491]).

**Abgrenzungsfragen:** Durch die Neuregelung verstärken sich die bereits bestehenden Abgrenzungsfragen, wie Teilwertaufholungen zu behandeln sind, wenn ihnen steuerwirksame und stl. nicht anerkannte Teilwertabschreibungen zugrunde liegen; s. § 8b Anm. 75 (Wahlrecht der Zuordnung durch den Stpfl.; aA OFD Münster, Kurzinformation v. 23.2.2005, DB 2005, 470; vgl. dazu ZIEREN/ADRIAN, DB 2006, 299). UE gilt dasselbe für Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge.

#### IV. Die Änderung des Abs. 4 – Aufhebung der Regelung

J 06-15

Abs. 4 aF enthielt Ausnahmen von der StFreistellung für Veräußerungsgewinne für die Fälle, in denen unmittelbar oder mittelbar aufgrund einer Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen einbringungsgeborene Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert wurden oder in denen eine KapGes. Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung zu einem Wert unter dem Teilwert durch einen nicht durch Abs. 2 begünstigten Einbringenden veräußerte. Nach dem Konzeptionswechsel der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen sowie Anteilen an KapGes. durch das SE-StEG in §§ 20 und 21 UmwStG sind auch die Veräußerungen konzeptionell neu iS einer abschmelzenden, rückwirkenden Besteuerung des Veräußerungsgewinns in § 22 UmwStG geregelt; vgl. dazu zB RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 369 (374 ff.); BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 (27); LEY, FR 2007, 109 ff. Für „Altfälle“ besteht eine Übergangsregelung in § 34 Abs. 7a, s. Anm. J 06-2.

#### V. Die Änderung des Abs. 7 – Handelsbuch bei Kreditinstituten

J 06-16

Der Verweis in Abs. 7 auf § 1a KWG ist als redaktionelle Änderung gedacht, könnte aber mittelbar materielle Änderungen erfahren haben, weil Handelsbuch und Anlagebuch nunmehr ausführlich in § 1a KWG geregelt sind (Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie, s. Anm. J 06-1, vgl. BRUBE/BEHRENDT, DStR 2007, 866; BINDL, DStR 2007, 888).



## § 9

## Abziehbare Aufwendungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4)

- (1) <sup>1</sup>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 Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke bis zur Höhe von insgesamt 5 **Prozent** des Einkommens oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. <sup>2</sup>Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der **Prozentsatz** von 5 um weitere 5 **Prozent**. <sup>3</sup>Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung mit Ausnahme der Zwecke, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 der Abgabenordnung gemeinnützig sind, sind darüber hinaus bis zur Höhe von 20450 Euro abziehbar. <sup>4</sup>Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 25565 Euro zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke diese Höchstsätze, ist sie im Rahmen der Höchstsätze im Jahr der Zuwendung und in den folgenden sechs Veranlagungszeiträumen abzuziehen. <sup>5</sup>§ 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.
- (2) <sup>1</sup>Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 und in § 10d des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Ausgaben. <sup>2</sup>Als Ausgabe im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. <sup>3</sup>Der Wert der Ausgabe ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 5 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. <sup>4</sup>Aufwendungen zugunsten einer zum Empfang steuerlich abzugsfähiger Zuwendungen berechtigten Körperschaft sind nur abzugsfähig, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. <sup>5</sup>Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.
- (3) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Wer 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. <sup>3</sup>Diese ist mit 40 **Prozent** des zugewendeten Betrags anzusetzen.

Autor: Dipl. Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 9 durch das StÄndG 2007 und das SEStEG

### J 06-1 1. **Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

**Gesetzesentwicklung bis 2001:** s. § 9 Anm. J 01-1.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432: Der Rechtsverweis in Abs. 2 Satz 3 wurde redaktionell angepasst. Die Änderung ist gem. § 34 Abs. 1 in der bei In-Kraft-Treten der Änderung (25.7.2006, Art. 10 Satz 1 StÄndG 2007) geltenden Fassung durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) ab dem VZ 2005 anzuwenden. Da aber die Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, auf den Abs. 2 Satz 3 verweist, erst ab dem VZ 2007 anzuwenden ist, muss dies richtigerweise auch für die Änderung von Abs. 2 Satz 3 gelten.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1 Nr. 1 wurde um den KGaA vergleichbare KapGes. erweitert. Die Änderung ist gem. § 34 Abs. 1 idF des SEStEG ab dem VZ 2006 anwendbar.

### J 06-2 2. **Grund und Bedeutung der Änderungen**

**Abs. 1 Nr. 1:** Die Ergänzung ist eine Folgeänderung der Ausweitung des Katalogs der unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Gesellschaften mit unbeschränkter KStPflcht. Abs. 1 Nr. 1 soll nunmehr auch Gesellschaften ausländ. Rechts betreffen, die einer KGaA nach deutschem Recht vergleichbar sind. Hierunter fällt etwa die italienische Società a accomandita per azioni (S.u.p.a.).

**Abs. 2 Satz 3:** Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Einfügung eines neuen Satzes 3 in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Hierdurch wird aus dem bisherigen Satz 4 in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG der Satz 5 dieser Vorschrift. Inhaltliche Änderungen liegen nicht vor. Wie bisher sind Entnahmen auch im KStRecht grundsätzlich zu Teilwerten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Im Fall der Steuerentstrickung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) ist allerdings aufgrund des Verweises nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG der gemeine Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) anzusetzen. Ein Ansatz zu Teilwerten bzw. zum gemeinen Wert entfällt, wenn die WG unmittelbar einer gemeinnützigen Körperschaft unentgeltlich überlassen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG).

§ 11

**Auflösung und Abwicklung (Liquidation)**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 12.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4)

- (1) <sup>1</sup>Wird ein **unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3** nach der Auflösung abgewickelt, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. <sup>2</sup>Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen.
- (2) Zur Ermittlung des Gewinns im Sinne des Absatzes 1 ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen.
- (3) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögenmehrungen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind.
- (4) <sup>1</sup>Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. <sup>2</sup>Ist für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt worden, so ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das im Fall einer Veranlagung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre. <sup>3</sup>Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist.
- (5) War am Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums Betriebsvermögen nicht vorhanden, so gilt als Abwicklungs-Anfangsvermögen die Summe der später geleisteten Einlagen.
- (6) Auf die Gewinnermittlung sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.
- (7) Unterbleibt eine Abwicklung, weil über das Vermögen **des unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3** das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, sind die Absätze 1 bis 6 sinngemäß anzuwenden.

Autor: Dipl. Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 11  
durch das SEStEG**

J 06-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der  
Neuregelungen**

**Gesetzesentwicklung bis 2000:** s. § 11 Anm. 3.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1 Satz 1 und Abs. 7 wurden redaktionell geändert. Die Neuregelungen sind gem. § 34 Abs. 1 idF des SEStEG erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden.

J 06-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderungen**

Die Änderung in den Abs. 1 und 7 sind Folgeänderungen der Ausweitung des Katalogs der unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 fallenden unbeschränkt stpfl. Gesellschaften. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ist bei den dort genannten Kapitalgesellschaften um die Europäische Gesellschaft, § 1 Abs. 1 Nr. 2 um die Europäische Genossenschaft ergänzt worden. Durch Verwendung des Wortes „insbesondere“ sind weitere Gesellschaften, die nach ihrem Gründungsstatut einer KapGes. entsprechen, denkbar. Dieser Weiterung der unbeschränkten KStPflicht mussten auch die Vorschriften zur Liquidation angepasst werden.



## § 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 das SEStEG v. 7.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

(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, § 15 Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Wird 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.

<sup>2</sup>Wird 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) <sup>1</sup>Verlegt 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. <sup>2</sup>Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereini-

gung 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.<sup>3</sup> An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens.

Autor: Stefan **Kolbe**, Richter am FG, Berlin

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

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zur Neufassung des § 12 durch das SEStEG**

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtsentwicklung</b>		1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	
1. Gesetzesentwicklung . . . .	J 06-1	a) Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätzen 3, 4 und 7 EStG .	J 06-5
2. Zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	J 06-2	b) Verhältnis zu § 4g EStG	J 06-6
<b>II. Grund und Bedeutung der Änderung</b>		2. Verhältnis zum UmwStG . .	J 06-7
1. Grund der Änderung . . . .	J 06-3	3. Verhältnis zum Europarecht . . . . .	J 06-8
2. Bedeutung der Änderung .	J 06-4	<b>IV. Verfahrensfragen . . . . .</b>	J 06-9
<b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>			

**Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 1: Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland**

	Anm.		Anm.
<b>A. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .</b>	J 06-10	<b>I. Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts</b>	
<b>B. Sachlicher Anwendungsbereich: Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts</b>		1. Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts . . . . .	J 06-11
		2. Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts . . . . .	J 06-12

Anm.	<p><b>II. Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland</b></p> <p>1. Ausschluss des Besteuerungsrechts</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Beendigung der Steuerpflicht . . . . . J 06-13</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Umwandlung (Rechtsträgerwechsel) oder Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5)? . . . . . J 06-14</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Entzug des Besteuerungszugriffs bei fortbestehender unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht . . . . . J 06-15</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Beschränkung des Besteuerungsrechts . . . . . J 06-16</p>	Anm.
	<p><b>C. Rechtsfolge: Fiktion der Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert</b></p> <p>I. Allgemeiner Grundsatz . . . J 06-17</p> <p>II. Ausnahmefall: Keine Veräußerungsfiktion hinsichtlich der Anteile an einer SE oder SCE, die ihren Sitz nach Maßgabe der SE-VO oder der SCE-VO verlegt . . . . . J 06-18</p>	

**Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 2: Übertragung des Vermögens einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung im Sinne des § 2 UmwG vergleichbar ist**

Anm.	<p><b>A. Auswirkungen der Übertragung auf Gesellschafterebene (Abs. 2 Satz 1)</b></p> <p><b>I. Persönlicher Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG fällt</b></p> <p>1. Allgemeiner Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse J 06-19</p> <p>2. Besondere persönliche Voraussetzung: Der übernehmende und übertragende Rechtsträ-</p>	Anm.
	<p>ger fallen nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG (Abs. 2 Satz 1 Nr. 4) . . . . . J 06-20</p> <p><b>II. Sachlicher Anwendungsbereich: Bestimmte Vermögensübertragungen als Ganzes</b></p> <p>1. Übertragung des Vermögens als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch den einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbaren Vorgang J 06-21</p> <p>2. Sicherstellung, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft der Besteue-</p>	

	Anm.		Anm.
<p>3. Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) . . . . .</p> <p>4. Keine Gewährung einer Gegenleistung oder Gewährung nur von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3) . . . . .</p>	<p>J 06-22</p> <p>J 06-23</p> <p>J 06-24</p>	<p><b>III. Rechtsfolge: Ansatz der übergelassenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert . . . . .</b></p> <p><b>B. Auswirkungen einer Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 beim Anteilseigner (Abs. 2 Satz 2)</b></p> <p>I. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich . . . . .</p> <p>II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft . . . . .</p>	<p>J 06-25</p> <p>J 06-26</p> <p>J 06-27</p>

**Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 3:  
Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat durch Wegzug**

	Anm.		Anm.
<p><b>A. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Vermögensmasse in das EU-/EWR-Ausland (Abs. 3 Satz 1)</b></p> <p><b>I. Persönlicher Anwendungsbereich: In einem EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung . . . . .</b></p> <p><b>II. Sachlicher Anwendungsbereich</b></p> <p>1. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU-/EWR-Ausland . . . . .</p> <p>2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU-/EWR-Staat</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Konkurrenz zu Abs. 1: Nur Wegzug aus EU/EWR erfasst . . . . .</p>	<p>J 06-28</p> <p>J 06-29</p> <p>J 06-30</p>	<p>b) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz und Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland . . . . .</p> <p><b>III. Rechtsfolge: Fiktion der Auflösung und entsprechende Anwendung des § 11 . . . . .</b></p> <p><b>B. Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung bei Anwendung eines DBA (Abs. 3 Satz 2)</b></p> <p><b>I. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .</b></p> <p><b>II. Sachlicher Anwendungsbereich: Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung im Hinblick auf die Anwendung eines DBA</b></p> <p>1. Verlegung des Sitzes oder der Geschäftslei-</p>	<p>J 06-31</p> <p>J 06-32</p> <p>J 06-33</p>

	Anm.		Anm.
tung in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR . . . . .	J 06-34	<b>III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 1 . . . . .</b>	J 06-36
2. Ansässigkeit außerhalb der EU oder des EWR aufgrund der Anwendung eines DBA . . . . .	J 06-35		<b>C. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3) . . . . .</b>

### Allgemeine Erläuterungen zur Neufassung des § 12 durch das SEStEG

**Schrifttum:** WASSERMEYER, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 733; KROPPEN, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 74; BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; DRINHAUSEN/GESELL, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten grenzüberschreitender Mobilität von Unternehmen in Europa, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 3; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; HAHN, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, IStR 2006, 797; HÖRTNAGL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts – SEStEG, Stbg. 2006, 471; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; HRUSCHKA, Die Internationalisierung des KStG nach dem SEStEG, StuB 2006, 631; KÖRNER, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; SCHÖNHERR/LEMAITRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz, GmbHR 2006, 561; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18; STRUNK, Der Entwurf des SEStEG vom 21.4.2006, Stbg. 2006, 266; Voss, SEStEG: Die vorgesehenen Änderungen im Einkommensteuergesetz, im Körperschaftsteuergesetz und im 1. bis 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes, BB 2006, 411; WASSERMEYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; WERRA/TEICHE, Das SEStEG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; BILITEWSKI, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, 57; CARLÉ, Entstrickung im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2007, 15401; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; NAGEL, Die Europäisierung im Umwandlungssteuerrecht – Ein Überblick, EStB 2007, 53; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369.

## I. Rechtsentwicklung

### J 06-1 1. Gesetzesentwicklung

§ 12 wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) insgesamt neu gefasst und enthält folgende Regelungen:

**Abs. 1** regelt nunmehr eine StEntstrickung im Fall des Verlusts oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG. Als Rechtsfolge wird die Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert fingiert. Ferner sind § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (Ausschluss der Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei Anteilen an einer Europäischen Gesellschaft [SE] oder an einer Europäischen Genossenschaft [SCE]) und § 15 Abs. 1a EStG (Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung von Gesellschaftsanteilen iSv. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG) entsprechend anzuwenden.

**Abs. 2** Satz 1 bestimmt in Anlehnung an die Grundsätze der bisherigen Regelung des Abs. 2 aF, dass im Fall einer Verschmelzung abweichend von Abs. 1 anstelle des gemeinen Werts der Buchwert anzusetzen ist, wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1–4 erfüllt sind. Darüber hinaus wird in Satz 2 für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenen Körperschaft die entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG angeordnet.

**Abs. 3** Satz 1 fingiert für den Fall des Ausscheidens einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aus der unbeschränkten StPfl. eines EU-Mitgliedstaates oder eines Staates, in dem das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, deren Auflösung und ordnet die entsprechende Anwendung des § 11 (Liquidationsbesteuerung) an. Satz 2 erweitert den Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 auf die Fälle, in denen die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach einem DBA als außerhalb des in Satz 1 genannten Hoheitsgebiets ansässig anzusehen ist. Das Endvermögen iSd. § 11 ist – wie bereits nach § 12 Abs. 1 Satz 2 aF – mit dem gemeinen Wert zu bewerten (Satz 3).

### J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Abs. 1 und 3 sind erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden (§ 34 Abs. 8 Satz 2). Abs. 2 gilt erstmals für Verschmelzungen, die nach dem 12.12.2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet wurden (§ 34 Abs. 8 Satz 3); für Verschmelzungen, die vor dem Stichtag des § 34 Abs. 8 Satz 3 zur Eintragung angemeldet wurden, gilt § 12 Abs. 2 Satz 2 aF weiterhin (§ 34 Abs. 8 Satz 4). Die Neufassung der Abs. 1 und 3 entfaltet iSd. bisherigen Rspr. des BVerfG eine unechte Rückwirkung. Denn die durch das Verhalten des Stpfl. ausgelöste Rechtsfolge tritt erst in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuerschuld entsteht, also bei der veranlagten Steuer gem. § 30 Nr. 3 mit Ablauf des 31.12.2006 (so zB BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [253]; aA BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BFH/NV 2006, 2191 [2195 ff.]). Diese unechte Rückwirkung ist in dessen grundsätzlich verfassungsrechtl. zulässig, es sei denn, das Gesetz nimmt einen Eingriff vor, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauch-

te und das Vertrauen des Betroffenen ist schutzwürdiger als das mit dem Gesetz verfolgte Anliegen. Dabei ist eine Abwägung zwischen dem Ausmaß des Vertrauensschadens des Einzelnen und der Bedeutung des gesetzlichen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit vorzunehmen (vgl. BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, BStBl. II 1998, 485 [486]). Vor diesem Hintergrund dürfte es verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden sein, dass der Gesetzgeber anstelle der bisherigen Einzelregelungen eine allgemeine Regelung zur StEntstrickung einführt (aA BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [28]). Zu rückwirkenden Steuergesetzen insgesamt Einf. ESt. Anm. 523–527.

## II. Grund und Bedeutung der Änderung

### 1. Grund der Änderung

J 06-3

Mit dem SEStEG sollen die jüngeren gesellschafts- und strechtl. Entwicklungen sowie die Vorgaben des europäischen Rechts in Bezug auf die Umstrukturierung von Unternehmen strechtl. umgesetzt werden. Ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers ist es dabei, stl. Hemmnisse bei der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen zu beseitigen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 25). Zur Sicherstellung des deutschen Steueraufkommens wurde deshalb ua. ein allgemeiner kstl. Entstrickungstatbestand, der an das deutsche Besteuerungsrecht anknüpft, eingeführt. Der Entstrickungstatbestand, bei dem es sich lediglich um eine Klarstellung handeln soll (so BT-Drucks. 16/2710, 30), soll die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven bei

- einem Rechtsträgerwechsel,
- dem Ausscheiden von Vermögen aus der betrieblichen Sphäre,
- der Beendigung der StPflcht und
- dem Entzug des deutschen Besteuerungszugriffs auf WG

sicherstellen (BTDrucks. 16/2710, 26 und 31). Ausdrücklich hat sich der Gesetzgeber gegen die Einführung einer Stundungsregelung, wie sie im Fall der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG vorgesehen ist, ausgesprochen (s. dazu aber auch Anm. J 06-4 und J 06-7). Eine Stundungslösung sei zu komplex und mit einem erhöhten Verwaltungsaufwand hinsichtlich der Antragstellung und der Wahrnehmung von Melde-, Dokumentations- und Nachweispflichten verbunden. Eine entsprechende Regelung sei nicht praktikabel und möglicherweise tatsächlich nicht umsetzbar. Daher bestünden neben europarechtl. Bedenken insbes. verfassungsrechtl. Bedenken, da eine mangelnde Durchsetzung der Erhebungsregelungen dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Belastungsgleichheit widerspräche (BTDrucks. 16/2710, 26 f.).

### 2. Bedeutung der Änderung

J 06-4

Durch die Neufassung des § 12 wird die StEntstrickung stiller Reserven für Körperschaften allgemein geregelt.

**Rechtliche Bedeutung:** Noch im Bericht zur Fortentwicklung des Steuerrechts hatte das BMF die Einführung einer allgemeinen Entstrickungsklau-

sel abgelehnt, weil die Einführung einer derartigen Klausel die weitergehende Untersuchung der damit verbundenen Fragen erfordere (so BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 34 f. und 115). Diese Hindernisse für die Einführung scheinen nicht mehr zu bestehen, da der Gesetzgeber nun davon ausgeht, dass in dem allgemeinen Entstrickungstatbestand des § 12 die bestehende Rechtslage nur gesetzlich zusammengefasst und in das bestehende Ertragsteuersystem eingepasst wird (BTDrucks. 16/2710, 30; s. auch Ceterum censeo in FR 2006, 907). Tatsächlich geht jedoch die Neufassung des § 12 über die bestehende Rechtslage weit hinaus und führt teilweise zu erheblichen Steuerverschärfungen. Die Neuregelung ist in wesentlichen Teilen misslungen. Dabei hat der Gesetzgeber möglicherweise in seinen Konsequenzen nicht vollständig erkannt, dass in zahlreichen (typischen) Fällen der Verlagerung von WG in das Ausland die Besteuerung der stillen Reserven im Inland schon im Hinblick auf Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2003 sichergestellt ist. Zudem hat der gesetzgeberische Wille, innerbetriebliche Nutzungsüberlassungen über die Grenze hinweg zu besteuern, im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden (vgl. auch WASSERMEYER, DB 2006, 2420 [2421 f.]). Ferner kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn nach den Regelungen des ausländ. Staates das betreffende WG nicht mit dem gemeinen Wert, sondern mit einem niedrigeren Wert auszuweisen ist (vgl. KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]). Des weiteren kann der Abschluss eines DBA zur Anwendung der Neuregelung des Abs. 1 führen, wenn durch den Abschluss des DBA das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in dieser Vorschrift ausgeschlossen oder beschränkt wird. Damit erfasst die Regelungen also auch solche Vorgänge, die außerhalb des Einflussbereichs des Stpfl. liegen. Entgegen der Gesetzesbegründung erfasst Abs. 1 nicht den Rechtsträgerwechsel. Daher geht die Regelung des Abs. 2 Satz 1, die den Fall des Rechtsträgerwechsels bei einer Umwandlung im Ausland betrifft, mangels Bestehen eines kstl. Entstrickungsgrundtatbestands insgesamt fehl. Zudem erscheint die Regelung zu eng. Denn die Vorschrift setzt voraus, dass es sich bei den beteiligten Rechtsträgern um Rechtsträger desselben ausländ. Staates handelt. Grenzüberschreitende Vorgänge werden somit nicht von Abs. 2 erfasst (so auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765 [777 f.]). Abs. 3, der nunmehr die Aufdeckung der stillen Reserven selbst für den Fall der fortbestehenden StVerstrickung bei einem Verbleiben in einer Betriebsstätte im Inland anordnet, führt vor allem im Hinblick auf die Privilegierung von Unternehmen aus der EU bzw. dem EWR in diesem Zusammenhang zu einer unzulässigen Übermaßbesteuerung. Besonders bedenklich ist ferner, dass der Gesetzgeber zur Vermeidung einer Sofortbesteuerung zwar für die Zwecke der ESt. die Möglichkeit des Ausweises eines Ausgleichspostens in § 4g EStG eingeführt hat, hiervon aber – vermutlich irrtümlich – in Bezug auf § 12 abgesehen hat. Widersprüchlich in diesem Zusammenhang ist vor allem, dass nach der bisherigen Rechtslage, die ja durch die gesetzliche Regelung nur klargestellt werden sollte, die Bildung eines Ausgleichspostens über einen Zeitraum von zehn Jahren möglich war (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 2.6.).

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die verschiedenen Steuerverschärfungen, die sich aus der Neufassung des § 12 ergeben, erhöhen die Attraktivität des



Standorts Deutschland, insbes. als Investitionsstandort, nicht. Zudem ist mit der misslungenen, in Teilen europarechtswidrigen und verfassungswidrigen Neufassung ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen verbunden, zumal damit zu rechnen ist, dass die FinVerw. den (vermeintlichen) Steueranspruch durchzusetzen versucht.

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

##### a) Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätzen 3, 4 und 7 EStG

J 06-5

§ 12 Abs. 1 geht auf kstl. Spezialtatbestand der Regelung des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG vor. Dies ergibt sich für KapGes. schon aus dem Grundsatz, dass diese keine außerbetriebliche Sphäre haben und daher eine Entnahme nicht denkbar ist. Für andere Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen ergibt sich diese Einschätzung aus der Rechtsfolge des Abs. 1, der eine Veräußerung oder Überlassung mit der Folge einer Gewinnrealisierung fingiert. Dagegen ist § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG (Fiktion einer Einlage bei der Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, hierzu § 4 EStG Anm. J 06-15 f.) auch bei der kstl. Gewinnermittlung zu beachten (§ 8 Abs. 1; ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2651]).

##### b) Verhältnis zu § 4g EStG

J 06-6

Nach § 4g EStG darf ein Ausgleichsposten nur gebildet werden, wenn eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vorliegt. In den Fällen des § 12 kann daher ein Ausgleichsposten nicht gebildet werden. Stattdessen sind die nach § 12 aufzudeckenden stillen Reserven sofort zu versteuern (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2651]; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]; aA BILITEWSKI, FR 2007, 57 [58]). Allerdings ist damit zu rechnen, dass der Anwendungsbereich des § 4g EStG durch eine rückwirkende gesetzliche Ergänzung auch auf die Regelung des § 12 erweitert wird (vgl. BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]).

#### 2. Verhältnis zum UmwStG

J 06-7

Abs. 1 betrifft nicht den stl. Rechtsträgerwechsel (s. Anm. J 06-15). Daher ist im Fall einer Umwandlung, die unter das UmwG/UmwStG fällt, § 12 Abs. 1 nicht anzuwenden. Bei Umwandlungen, die nicht unter das UmwG/UmwStG fallen, ist auf der Gesellschafterebene § 13 UmwStG ausdrücklich anzuwenden (§ 12 Abs. 2 Satz 2).

#### 3. Verhältnis zum Europarecht

J 06-8

Die Sofortbesteuerung der nach § 12 Abs. 1 aufzudeckenden stillen Reserven verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit der Art. 43, 48 EGV. Zwar ist eine Besteuerung der stillen Reserven dem Grunde nach zulässig, jedoch stellt die Sofortbesteuerung insbes. im Hinblick auf die entstehenden Liquiditätsnachteile einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit dar, da die stillen Reserven bei einem vergleichbaren innerstaatlichen Sachverhalt nicht auf-

zudecken sind (vgl. nur HAHN, IStR 2006, 797 [798 und 802 ff.], mwN; aA BTDrucks. 16/2710, 26). Der Eingriff ist nicht gerechtfertigt (so auch HAHN, IStR 2006, 797 [802 f.]; SCHÖNHERR/LEMAITRE, GmbHR 2006, 561 [563]; STADLER/ELSER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18 [22]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [28]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1485]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457]; aA FROTSCHER, IStR 2006, 65). Insbes. greift der Hinweis auf Erschwerisse bei der Verwaltung nicht durch (so aber BTDrucks. 16/2710, 26). Denn Verwaltungerschwerisse stellen regelmäßig keinen Rechtfertigungsgrund dar und können zudem durch die Anwendung der Amtshilfe-Richtlinie überwunden werden (s. nur EuGH v. 12.4.1994 – Rs C-1/93 [Halliburton], EuGHE 1994, I-1151 [1157]). In diesem Zusammenhang gewinnt zudem eine entscheidende Bedeutung, dass nach den bisherigen Regelungen der FinVerw. eine Sofortversteuerung nicht vorgesehen war und verschiedene Regelungen zur Sicherstellung der Besteuerung getroffen worden waren (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076). Vor diesem Hintergrund ist es nicht nachvollziehbar, dass nun nach der Einführung einer (angeblich) klarstellenden gesetzlichen Regelung administrative Schwierigkeiten vorliegen sollen. Insoweit geht auch der Hinweis auf eine mangelnde Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs fehl, wenn keine tatsächlichen Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die bisherigen Regelungen nicht gegriffen haben (in diesem Sinne auch KÖRNER, IStR 2006, 469). Schließlich widerlegt die Einführung des § 4g EStG für den vergleichbaren Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Argumentation des Gesetzgebers (so auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765 [778 f.]). Im Übrigen bestehen aber auch unter Berücksichtigung der Vorschrift des § 4g EStG europarechtl. Bedenken gegen die Entstrickungsnorm des § 12 (s. hierzu § 4 EStG Anm. J 06-7).

J 06-9

#### IV. Verfahrensfragen

Soweit in Frage steht, ob das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland beschränkt ist, kommt es für die Verwirklichung des Tatbestands der Abs. 1 und 2 entscheidend darauf an, ob der ausländ. Staat tatsächlich eine Steuer erhoben hat (s. Anm. J 06-18). Daher liegt im Fall einer späteren Erhebung der ausländ. Steuer ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor.

### Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 1: Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

J 06-10

#### A. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

Abs. 1 betrifft alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen iSd. § 1 Abs. 1, unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder nur beschränkt stpfl. sind.

K 10

*Kolbe*

##690##

**B. Sachlicher Anwendungsbereich: Verlust oder Beschränkung  
des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland  
hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung  
eines Wirtschaftsguts**

**I. Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns  
aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts**

**1. Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts**

J 06-11

Abs. 1 stellt auf den Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland ab. Ein Verlust oder die Beschränkung eines Besteuerungsrechts setzt aber voraus, dass zuvor überhaupt ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestanden hat. Dabei muss dieses Besteuerungsrecht über die persönliche Voraussetzung hinaus in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG bestanden haben.

**Besteuerungsrecht bei unbeschränkt Steuerpflichtigen:** Bei unbeschränkt Stpfl. folgt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aus § 1 Abs. 2, nach dem die unbeschränkte KStPflicht sich auf sämtliche Einkünfte erstreckt. Allerdings kann dieses Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aufgrund eines DBA ausgeschlossen sein, wenn die Besteuerung von Einkünften in einem anderen Staat nach der Befreiungsmethode von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland ausgenommen wird (Art. 23 A OECD-MA 2003).

**Beispiel:** Die in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. D-GmbH unterhält in Australien eine Betriebsstätte iSd. Art. 5 DBA-Australien. Nach Art. 7 iVm. Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Australien werden die Einkünfte aus der australischen Betriebsstätte von der deutschen Besteuerung ausgenommen.

Besteht hingegen ein DBA, das die Doppelbesteuerung nur im Wege der Anrechnungsmethode vorsieht, oder besteht kein DBA, steht der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zu, allerdings beschränkt durch die Verpflichtung zur Anrechnung bestimmter ausländ. Steuern.

**Besteuerungsrecht bei beschränkt Steuerpflichtigen:** Bei beschränkt Stpfl. steht der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht gem. § 2 Nr. 1 für die inländ. Einkünfte zu. Besteht mit dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. ein DBA und wird hiernach der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht für die inländ. Einkünfte eingeräumt, entfällt im Fall der Anwendung der Befreiungsmethode (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA 2003) das Besteuerungsrecht nur für den Ansässigkeitsstaat, nicht hingegen für die Bundesrepublik Deutschland.

**Beispiel:** Die belgische LSM SPRL unterhält in der Bundesrepublik Deutschland eine Betriebsstätte iSd. Art. 5 DBA-Belgien. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Belgien können die Einkünfte aus der deutschen Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Nach Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 DBA-Belgien sind die Einkünfte aus der deutschen Betriebsstätte in Belgien von der Steuer befreit.

**J 06-12 2. Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts**

Abs. 1 setzt über das Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts hinaus weiter voraus, dass dieses Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG besteht.

**Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts:** Der Bundesrepublik Deutschland steht ein Besteuerungsrecht zu, wenn der Gewinn aus der Veräußerung, würde das WG tatsächlich veräußert, der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unterläge. Dementsprechend erfasst Abs. 1 sämtliche WG des Stpfl., auch immaterielle, nicht entgeltlich erworbene WG, die nach § 5 Abs. 2 EStG in der StBil. nicht ausgewiesen werden dürfen (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648).

**Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines Wirtschaftsguts:** Der Bundesrepublik Deutschland steht ein Besteuerungsrecht zu, wenn ein aus der Nutzung eines WG erzielter Gewinn in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann. Die Anwendung des Abs. 1 setzt also voraus, dass der Stpfl. tatsächlich einen stpfl. Gewinn aus einer Nutzung eines WG erzielen könnte, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht beschränkt oder ausgeschlossen wäre. Ein derartiger Fall liegt zum Beispiel bei einer entgeltlichen Vermietung eines WG vor. Allerdings betrifft Abs. 1, wie auch die Gesetzesbegründung belegt (vgl. BTDrucks. 16/2710, 31), die entgeltliche Nutzungsüberlassung nicht. Denn Abs. 1 fingiert als Rechtsfolge eine Überlassung zum gemeinen Wert, geht also von einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung aus. Der Gesetzgeber hatte vielmehr den Fall der Überlassung eines WG durch die Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse an ihre ausländ. Betriebsstätte im Auge. Indessen stellt der Gesetzeswortlaut auf einen Gewinn aus der Nutzung eines WG und nicht auf einen Gewinn aus einer Nutzungsüberlassung ab. Darüber hinaus ist bei einer unentgeltlichen Überlassung eines WG an eine inländ. Betriebsstätte ein Nutzungsentgelt und damit ein Gewinn aus der Nutzungsüberlassung nicht auszuweisen (ebenso WASSERMEYER, DB 2006, 2420 [2421]; s. auch § 49 EStG Anm. 324 mwN; BLÜMICH/WIED, EStG, § 49 Rn. 78). Abs. 1 schafft auch keinen dahingehenden eigenständigen Besteuerungstatbestand dem Grunde nach. Soweit im Übrigen nach den allgemeinen Grundsätzen über die Gewinnermittlung Aufwendungen und Erträge zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte aufzuteilen sind, verbleibt es bei diesen Regelungen. Denn diese Regelungen betreffen die originäre Gewinnermittlung des Stammhauses und der Betriebsstätte nach §§ 4 und 5 EStG, so dass die Nutzungsüberlassungsfiktion des Abs. 1 insgesamt fehlt geht.

## II. Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

### 1. Ausschluss des Besteuerungsrechts

#### a) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Beendigung der Steuerpflicht

J 06-13

Eine Entstrickung erfolgt nach Abs. 1, wenn das bestehende Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG durch einen tatsächlichen oder rechtl. Vorgang ausgeschlossen wird. Bleibt das WG dagegen weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland steuerstrickt, erfolgt keine Sofortbesteuerung der stillen Reserven. Ein Ausschluss des Besteuerungsrechts tritt daher ein, wenn die StPflcht der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse insgesamt endet.

**Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht:** Scheidet eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, erfolgt die Entstrickung nach Abs. 1 nicht zwangsläufig. Vielmehr muss das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insgesamt ausgeschlossen werden. Ist die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse etwa nach einem Wegzug in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt stpfl., zB weil sie im Inland eine Betriebsstätte iSd. Art. 5 OECD-MA 2003 unterhält (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2003), liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor. Die unbeschränkte StPflcht einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse endet, wenn diese weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat. Denn nach § 1 Abs. 1 besteht unbeschränkte StPflcht, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung *oder* ihren Sitz im Inland hat.

► *Verlegung des Satzungssitzes:* Nach der in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Sitztheorie (vgl. hierzu § 12 Anm. 15) führt die Verlegung des Satzungssitzes zwar zur zivilrechtl. Auflösung (s. auch DRINHAUSEN/GESELL, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 3 [6 ff.]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [28]). Wird die Gesellschaft aber tatsächlich nicht abgewickelt, besteht die Gesellschaft fort. In diesem Fall findet § 11 aber keine Anwendung (s. § 12 Anm. 4, 18; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [29]). Vielmehr greift Abs. 1, da die Vorschrift auf den Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts in Bezug auf die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse abstellt und somit das Fortbestehen der Gesellschaft nach dem Verlust oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts voraussetzt. Diese Einschätzung wird außerdem durch Abs. 3 Satz 1 bestätigt. Nach dieser Vorschrift wird für den Fall des Wegzugs aus der EU/dem EWR die Auflösung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung fingiert. Abs. 3 geht also davon aus, dass eine von Abs. 3 betroffene Gesellschaft nach dem Wegzug tatsächlich nicht abgewickelt werden muss und ordnet lediglich die entsprechende Anwendung des § 11 an. Wäre § 11 aber bereits im Fall der Auflösung ohne Abwicklung anzuwenden, bedürfte es

des Verweises auf § 11 nicht. Handelt es sich bei der Gesellschaft um eine SE oder eine SCE, ist nach Art. 8 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der europäischen Gesellschaft (ABl. EG Nr. L 291/1 [SE-VO]) bzw. nach Art. 7 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates 1435/2003 v. 22.7.2003 über das Statut der europäischen Genossenschaft (ABl. EG Nr. L 207, 1 [SCE-VO]) eine Verlegung des Satzungssitzes und – im Hinblick auf das zulässige Erfordernis des übereinstimmenden Verwaltungssitzes nach Art. 7 SE-VO bzw. Art. 6 SCE-VO – auch des Verwaltungssitzes ohne Auflösung zulässig. Verlegt also eine SE ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz in das Ausland, scheidet sie folglich ohne Auflösung aus der unbeschränkten StPflcht aus. Soweit der Bundesrepublik Deutschland damit das Besteuerungsrecht nicht mehr zusteht (weil auch keine beschränkte StPflcht mehr besteht), ist das Besteuerungsrecht iSd. Abs. 1 verloren gegangen. Bei einem Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht infolge der Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in einen nicht EU- oder EWR-Staat findet § 12 Abs. 3 Anwendung.

► *Verlegung des Verwaltungssitzes:* Die Verlegung des Verwaltungssitzes führt zwar ebenfalls zur zivilrechtl. Auflösung der Gesellschaft, wenn der Staat, in den der Verwaltungssitz verlegt wird, die Sitztheorie verfolgt (vgl. ALTMERKEN in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2006, Bd. 9/2, Europ. AktR, Teil B, Rn. 139, 147 ff.; OLG Hamm v. 1.2.2001, NJW 2001, 2183). Abs. 1 greift in diesem Fall aber, wenn die Gesellschaft tatsächlich nicht abgewickelt wird. Verfolgt der aufnehmende Staat hingegen die Gründungstheorie, ist eine Verlegung des Verwaltungssitzes zulässig. Soweit der Stpfl. also nur seinen Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland innehatte und diesen in einen Gründungstheoriestaat verlegt, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts vor.

**Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht:** Ist die bislang unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach ihrem Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht nunmehr beschränkt stpfl., setzt die Entstrickung nach Abs. 1 voraus, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung des WG, würde es tatsächlich veräußert oder zur Nutzung überlassen, nicht zu den inländ. Einkünften iSd. § 2 Nr. 1 gehört. Dies ist zB der Fall, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse lediglich eine Betriebsstätte iSv. § 12 AO, nicht aber iSv. Art 5 OECD-MA 2003 im Inland unterhält. In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht für diese Betriebsstätte ausschließlich dem Staat zu, in dem der Stpfl. ansässig ist (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA 2003). Soweit im Zusammenhang mit einer Betriebsstätte das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht fortgefallen ist, gewinnt allerdings die Zuordnung der einzelnen WG zu der inländ. Betriebsstätte eine entscheidende Bedeutung. Dabei können die WG entweder nur dem Stammhaus oder nur der Betriebsstätte zugeordnet werden (s. BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63 [65 f.]). Der inländ. Betriebsstätte sind diejenigen WG zuzuordnen, die der Erfüllung der Betriebsstättenfunktion dienen (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 [565]; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 2.4). Sofern ein WG sowohl eine

Funktion für das Stammhaus als auch die Betriebsstätte erfüllt, ist der erkennbare Wille der Geschäftsleitung für die Zuordnung maßgebend (s. BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550), wobei dem Ausweis in der Buchführung nur eine indizielle Bedeutung zukommt (so BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63 [65]). Im Übrigen können aber ungeachtet einer fehlenden beschränkten StPflcht einer Betriebsstätte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG beschränkt stpfl. inländ. Einkünfte vorliegen, wenn die Voraussetzungen des § 49 EStG erfüllt sind und diese Einkünfte auch nach einem etwaig bestehenden DBA dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland unterliegen.

► *Zuordnung von Beteiligungen bei der inländischen Betriebsstätte:* Die Zurechnung einer Beteiligung zu einer inländ. Betriebsstätte setzt voraus, dass diese Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang zu der in ihr ausgeübten Unternehmenstätigkeit steht. Dementsprechend werden Beteiligungen regelmäßig dem Stammhaus zuzurechnen sein (so auch BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 2.4; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [30]). Allerdings kann insofern eine beschränkte StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG bestehen, wobei jedoch im Fall des Vorliegens eines DBA nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2003 das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zusteht.

► *Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern bei der inländischen Betriebsstätte:* Auch bei immateriellen WG ist die Zuordnung zu einer inländ. Betriebsstätte nach dem funktionalen Zusammenhang vorzunehmen. Dabei ist ein Geschäfts- oder Firmenwert dem Stammhaus zuzurechnen (so auch BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [30]).

**Ausscheiden aus der beschränkten Steuerpflicht:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entfällt, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aus der beschränkten StPflcht ausscheidet. Ein derartiger Fall kann auftreten, wenn die inländ. Betriebsstätte aufgelöst oder ins Ausland verlegt wird.

#### b) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Umwandlung (Rechtsträgerwechsel) oder Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5)?

J 06-14

**Keine Erfassung des Rechtsträgerwechsels:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland wird zwar ausgeschlossen, wenn der übernehmende Rechtsträger in der Bundesrepublik Deutschland weder unbeschränkt noch beschränkt stpfl. ist. Jedoch erfasst Abs. 1 entgegen der gesetzgeberischen Absicht (s. BTDrucks. 16/2710, 31) den Rechtsträgerwechsel nicht (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1525 [1527]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [26]; CARLÉ, KÖSDI 2007, 15401 [15405]). Denn die Vorschrift stellt nach ihrem Wortlaut nicht nur darauf ab, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen wird. Vielmehr knüpft der ausdrückliche Wortlaut des Gesetzes zusätzlich daran an, dass das Besteuerungsrecht bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ausgeschlossen oder beschränkt wird. Die Vorschrift setzt also voraus, dass das entsprechende WG auch nach dem

Verlust oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist. Ist das WG dagegen nach dem Verlust des Besteuerungsrechts einem anderen Rechtsträger, zB aufgrund einer Verschmelzung, zuzuordnen, wird das Besteuerungsrecht bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung des WG nicht ausgeschlossen. Hätte der Gesetzgeber dagegen eine rechtsträgerunabhängige Entstrickung erreichen wollen, hätte es der persönlichen Voraussetzung „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“ nicht bedurft. Dass § 12 nur auf diese Rechtsträger anzuwenden ist, ergibt sich indessen schon aus § 1 und § 2. Zwar bestimmt Abs. 2, dass anstelle der Rechtsfolge des Abs. 1, der Fiktion der Veräußerung zum gemeinen Wert, die übergehenden WG mit dem Buchwert anzusetzen sind. Da Abs. 2 nicht auf Abs. 1 verweist, sondern nur eine abweichende Rechtsfolge anordnet, geht die Vorschrift folglich davon aus, dass der in Abs. 2 erwähnte Ausnahmefall von Abs. 1 erfasst wird. Jedoch ist vor dem Hintergrund des Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes eine Auslegung des Abs. 1 in diesem Sinne nur zulässig, wenn der Wortlaut der Vorschrift zweideutig ist. Indem aber Abs. 1 auf ein persönliches Merkmal, nämlich das Fortbestehen des Besteuerungsrechts bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse abstellt, ist eine abweichende Auslegung des Abs. 1 unter systematischer Heranziehung des Abs. 2 nicht zulässig.

**Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts bei befreiter Körperschaft:** Ist die betreffende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 5 von der KSt. befreit, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor (s. BTDrucks. 16/2710, 31).

J 06-15 c) **Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Entzug des Besteuerungszugriffs bei fortbestehender unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht**

Neben den Fällen des Ausscheidens aus der StPflcht bilden die Fälle, in denen der Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus nur in Bezug auf ein konkretes WG ausgeschlossen wird, einen wesentlichen Anwendungsfall der Neuregelung.

**Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland:** Wird ein WG von einem unbeschränkt Stpfl. in das Ausland überführt, wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen, wenn der Gewinn aus einer Veräußerung oder einer Nutzung des WG nach der Überführung nicht mehr in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann. Dies gilt auch bei der Überführung mehrerer WG, selbst wenn es sich dabei um WG handelt, die eine betriebliche Einheit bilden (so auch RÖDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1485]; aA STADLER/ELSER, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18 [21]). Bei der Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte, auf die Art. 23A OECD-MA 2003 anzuwenden ist, geht der Bundesrepublik Deutschland allerdings kein Besteuerungsrecht verloren. Vielmehr kann die Bundesrepublik Deutschland die bis zur Überführung entstandenen stillen Reserven auch nach der Überführung weiterhin besteuern. Denn nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2003 steht das Besteuerungsrecht für



die Gewinne der ausl. Betriebsstätte dem Betriebsstättenstaat nur insoweit zu, als die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Soweit aber stille Reserven für das WG in der Bundesrepublik Deutschland entstanden sind, ist der entsprechende Gewinn nicht der ausl. Betriebsstätte zuzurechnen (so auch WASSERMEYER, DB 2006, 1176; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1456]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1484]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [27]). Tritt darüber hinaus nach der Überführung des WG eine Wertsteigerung ein, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor, da die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich dieses Gewinns seit der Überführung kein Besteuerungsrecht mehr innehatte (so auch KROPPEN, IStR 2005, 74 f.). Das Besteuerungsrecht wird nach diesen Grundsätzen gleichermaßen nicht ausgeschlossen, wenn ein WG von einer ausl. Betriebsstätte, für die die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht innehat, in eine andere ausl. Betriebsstätte, für die die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 23A OECD-MA 2003 nicht das Besteuerungsrecht innehat, überführt wird. Bei einem beschränkt Stpfl. wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen, wenn das WG aus der inl. Betriebsstätte in das Ausland, zB in das Stammhaus oder in eine andere ausl. Betriebsstätte, die unter Art. 7 Abs. 1 iVm. Art. 23A OECD-MA 2003 fällt, überführt wird.

**Erfordernis einer DBA-rechtlichen Betriebsstätte:** Hat eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in einem anderen Staat, mit dem ein DBA abgeschlossen wurde, eine Betriebsstätte inne und handelt es sich bei dieser Betriebsstätte nicht um eine Betriebsstätte iSv. Art. 5 DBA-MA 2003, können die Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2003 nur in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Ist die Betriebsstätte aber nunmehr als Betriebsstätte iSd. Art. 5 OECD-MA 2003 einzuordnen und wird die Doppelbesteuerung im Wege der Freistellungsmethode des Art. 23A OECD-MA 2003 beseitigt, entfällt das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung des Betriebsstättengewinns.

**Abschluss eines DBA mit dem Betriebsstättenstaat:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland geht ferner verloren, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen wird und dieses DBA die Freistellung des Betriebsstättengewinns nach Art. 23A OECD-MA 2003 vorsieht (aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [73]).

**Ausscheiden aus der betrieblichen Sphäre:** Eine KapGes. hat keine außerbetriebliche Sphäre (stRspr., zB BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190). Daher kann ein WG nicht aus der betrieblichen in eine außerbetriebliche Sphäre ausscheiden (so aber wohl BTDrucks. 16/2710, 26 und 31). Sofern im Übrigen eine andere Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse eine außerbetriebliche Sphäre hat, liegt bei der Überführung eines WG in diese außerbetriebliche Sphäre bereits eine Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Die Fiktion der Veräußerung oder Überlassung nach Abs. 1 geht deshalb fehl.

J 06-16 **2. Beschränkung des Besteuerungsrechts**

Abs. 1 sieht eine Entstrickung auch vor, wenn das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG beschränkt wird. Dieses Tatbestandsmerkmal geht allerdings bei einer wortgenauen Interpretation fehl. Denn entweder besteht ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für vom Stpfl. erzielte Einkünfte oder es besteht kein Besteuerungsrecht. Soweit also die Doppelbesteuerung von Einkünften zB im Wege der Anrechnungsmethode nach Art. 23B OECD-MA 2003 vermieden wird, besteht ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland. Tatsächlich wird bei der Anrechnung die inländ. Steuer nach § 26 Abs. 1 oder im Übrigen die inländ. Bemessungsgrundlage nach § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG iVm. § 34c Abs. 2 oder 3 EStG vermindert. Dementsprechend liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland iSd. Abs. 1 vor, wenn bei der inländ. Besteuerung eine ausländ. Steuer tatsächlich zu berücksichtigen ist (glA STADLER/ELSER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18 [20]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [26 f.]; aA für den Fall des § 34c Abs. 3 EStG WASSERMEYER, DB 2006, 2420; BILITEWSKI, FR 2007, 57 [59]). Daher genügt es nicht, wenn möglicherweise eine ausländ. Steuer entstehen und erhoben werden wird. Dagegen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vor, wenn im Fall der Freistellung nach Art. 23A OECD-MA 2003 die Möglichkeit der Anwendung des Progressionsvorbehalts (Art. 23A Abs. 3 OECD-MA 2003) entfällt. Denn unabhängig von der Möglichkeit der Anwendung eines Progressionsvorbehalts besteht bei der Freistellungsmethode iSv. Art. 23A OECD-MA 2003 kein Besteuerungsrecht. Mithin kann ein Besteuerungsrecht nicht mehr beschränkt werden (ebenso STADLER/ELSER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18 [20]).

**Beschränkung des Besteuerungsrechts bei einer ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland wird beschränkt, wenn infolge des Abschlusses eines DBA die auf die Einkünfte aus der ausländ. Betriebsstätte entfallende, tatsächlich erhobene ausländ. Steuer nunmehr nach Art. 23B OECD-MA 2003 auf die deutsche Steuer anzurechnen ist und vor dem Abschluss des DBA eine ausländ. Steuer nur nach § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG iVm. § 34c Abs. 3 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden konnte. War die ausländ. Steuer hingegen bereits vor dem Abschluss des DBA nach § 26 Abs. 1 auf die KSt. anzurechnen, ändert sich die Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland nicht, so dass eine Beschränkung nicht vorliegt.

**Überführung von Wirtschaftsgütern:** Wird ein WG in einen Nicht-DBA-Staat oder in einen Anrechnungsstaat (Art. 23B OECD-MA 2003) überführt, wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland dem Grunde nach beschränkt. Die Entstrickung setzt aber weiter die tatsächliche Erhebung einer ausländ. Steuer voraus.

### C. Rechtsfolge: Fiktion der Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert

#### I. Allgemeiner Grundsatz

J 06-17

Soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland iSv. Abs. 1 ausgeschlossen oder beschränkt wird, ordnet das Gesetz hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG die sofortige Entstrickung an; ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG kann nach dem Gesetzeswortlaut nicht gebildet werden (s. Anm. J 06-7). Wurde das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zunächst nur beschränkt und erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt der Ausschluss des Besteuerungsrechts, ist hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG eine nochmalige Versteuerung der in der Zwischenzeit entstandenen stillen Reserven nicht vorzunehmen. Denn Abs. 1 fingiert die Veräußerung des WG und damit das endgültige Ausscheiden aus dem BV. Auf der Grundlage dieser Fiktion können also im BV des Stpfl. keine weiteren stillen Reserven angesammelt werden.

**Bewertung mit dem gemeinen Wert:** Die Veräußerung oder die Überlassung des betreffenden WG wird zum gemeinen Wert fingiert. Gemeiner Wert ist nach § 9 Abs. 2 BewG der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis). Dabei ist der gemeine Wert für jedes WG selbst dann gesondert zu ermitteln, wenn das WG Bestandteil einer Sachgesamtheit, zB einer Betriebsstätte ist, da Abs. 1 die Veräußerung oder Überlassung des jeweiligen WG fingiert (ebenso RÖDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1485]). Abs. 1 geht daher steuerverschärfend über die bisherige Regelung des Abs. 1 Satz 2 aF hinaus, der lediglich die Bewertung mit dem gemeinen Wert des vorhandenen Vermögens im Ganzen vorsah (vgl. § 12 Anm. 30). Allerdings ist die Bewertung eines Firmenwerts mit dem gemeinen Wert tatsächlich nicht möglich. Denn der Firmenwert ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen WG abzüglich der Schulden hinaus innewohnt (vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771 [772]). Vielmehr kann auf dieser Grundlage für einen Firmenwert nur der Teilwert ermittelt werden (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [Fn. 13]).

**Zeitpunkt der Bewertung:** Für die Bewertung ist der Zeitpunkt des Verlusts oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland maßgebend. Daher sind Wertveränderungen, die nach diesem Zeitpunkt eintreten, nicht zu berücksichtigen (so auch WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455).

#### II. Ausnahmefall: Keine Veräußerungsfiktion hinsichtlich der Anteile an einer SE oder SCE, die ihren Sitz nach Maßgabe der SE-VO oder der SCE-VO verlegt

J 06-18

Wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland iSv. Abs. 1 ausgeschlossen oder beschränkt und handelt es sich bei den betroffenen WG um Anteile an einer SE oder SCE, sind nach Abs. 1 die Vorschriften

der §§ 4 Abs. 1 Satz 4 und 15 Abs. 1a EStG entsprechend anzuwenden. Sind also die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG erfüllt (s. hierzu § 4 EStG Anm. J 06-13), tritt die Rechtsfolge des Abs. 1 nicht ein, sondern bleiben die Anteile weiterhin steuerverhaftet. Dementsprechend bestimmt § 15 Abs. 1a EStG im Wege eines sog. treaty override, daß im Fall

- einer späteren Veräußerung der unter § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG fallenden Anteile,
- der verdeckten Einlage der unter § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG fallenden Anteile in eine KapGes.,
- der Auflösung der SE oder SCE,
- der Herabsetzung und Zurückzahlung des Kapitals oder
- der Ausschüttung Rückzahlung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto iSd. § 27

der Veräußerungsgewinn für die Zwecke der deutschen Besteuerung zu erfassen ist (zu den Einzelheiten: § 15 EStG Anm. J 06-9 ff.).

**Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 2:  
Übertragung des Vermögens einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung im Sinne des § 2 UmwG vergleichbar ist**

**A. Auswirkungen der Übertragung auf Gesellschaftsebene  
(Abs. 2 Satz 1)**

**I. Persönlicher Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG fällt**

J 06-19 **1. Allgemeiner Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

Abs. 2 erfasst alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die beschränkt stpfl. sind, also weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 1; zu den Einzelheiten und den in Betracht kommenden Subjekten § 2 Anm. 23 ff.).

J 06-20 **2. Besondere persönliche Voraussetzung: Der übernehmende und übertragende Rechtsträger fallen nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG (Abs. 2 Satz 1 Nr. 4)**

Als besondere persönliche Voraussetzung bestimmt Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, dass der übernehmende und übertragende Rechtsträger nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG erfüllen dürfen, also auf diese das UmwStG nicht anzuwenden ist (s. BTDrucks. 16/2710, 31). Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 1 Abs. 1 UmwStG findet das UmwStG hinsicht-

lich einer Verschmelzung Anwendung, wenn der übertragende Rechtsträger nach den Rechtsvorschriften

- eines Mitgliedstaates der EU oder
- eines Staates, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet,

gegründet worden ist und es sich um eine Gesellschaft iSd.

- Art. 48 EGV oder
  - des Art. 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum
- handelt und sich der Sitz und die Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines der vorgenannten Mitgliedstaaten befindet. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG gilt eine SE oder SCE als Gesellschaft iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Auf dieser Grundlage findet also Abs. 2 Satz 1 nur auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Anwendung, die die vorstehend dargestellten Voraussetzungen nicht erfüllen, also zB außerhalb der EU und des EWR gegründet worden sind.

## II. Sachlicher Anwendungsbereich: Bestimmte Vermögensübertragungen als Ganzes

### 1. Übertragung des Vermögens als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch den einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbaren Vorgang

J 06-21

Die übertragende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse muss ihr Vermögen als Ganzes übertragen.

**Übertragung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates:** Das Vermögen muss zum einen auf eine andere Körperschaft übertragen werden. Wird das Vermögen also auf eine andere Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen, findet Abs. 2 Satz 1 keine Anwendung. Zum anderen muss es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine Körperschaft desselben ausländ. Staates handeln. Eine Körperschaft in diesem Sinne liegt vor, wenn die übernehmende Körperschaft ihren Sitzungssitz in demselben Staat wie der übertragende Rechtsträger innehat. Denn die rechtl. Zugehörigkeit einer Körperschaft zu einem Staat bestimmt sich nach dem Recht des Staates, in dem sie gegründet wurde und demzufolge nach ihrem Sitzungssitz. Zudem wird diese Einschätzung systematisch durch Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bestätigt. Müssten nämlich der übertragende und der übernehmende Rechtsträger auch den Ort der Geschäftsleitung in demselben Staat innehaben, könnte sich im Hinblick auf die Anwendbarkeit eines DBA infolge der Verschmelzung keine geänderte Besteuerungssituation ergeben.

**Beispiel:** Die Kirribilli Ltd. mit Sitz und Geschäftsleitung in Vanuatu hat in der Bundesrepublik Deutschland nur eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO. Sie verschmilzt mit der Woolloomooloo Ltd., die ihren Sitz in Vanuatu, ihre Geschäftsleitung jedoch in Australien hat. Aufgrund der erstmaligen Anwendung des DBA-Australien entfällt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die Betriebsstätte (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Australien). Müsste die Woolloomooloo Ltd. nach Abs. 2 Satz 1 auch ihre Geschäftsleitung in Vanuatu haben, bedürfte es der Regelung des

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland) nicht.

Im Übrigen ist es bei der Einordnung des ausländ. Rechtsträgers unbeachtlich, ob aufgrund einer entsprechenden Option strechtl. eine PersGes. als Körperschaft oder eine Körperschaft als PersGes. zu behandeln ist (vgl. auch Art. 3 Buchst. c Fusionsrichtlinie).

**Übertragung durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist:** Das Vermögen muss im Ausland durch einen Vorgang übertragen werden, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist (s. zu den Einzelheiten § 12 Anm. 59).

J 06-22 **2. Sicherstellung, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)**

Nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 muss sichergestellt sein, dass die übergehenden WG auch nach der Verschmelzung der Besteuerung mit KSt. unterliegen. Soweit also WG des übertragenden Rechtsträgers vor der Verschmelzung nicht steuerverhaftet waren, muss eine spätere Besteuerung mit KSt. nicht sichergestellt sein (vgl. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. 11.04). Ferner muss die übernehmende Körperschaft ebenfalls beschränkt stpfl. sein und darf nicht von der KSt. befreit sein (s. BLÜMICH/KLINGBERG, § 11 UmwStG Rn. 22f.). Die Vorschrift setzt nicht voraus, dass bei einer späteren Besteuerung eine KSt. in gleicher Höhe, wie im Fall der Besteuerung bei der übertragenden Körperschaft entsteht. Denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 setzt nur die spätere Besteuerung mit *einer* KSt. voraus (vgl. SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwStG, 3. Aufl. 2001, § 11 Rn. 57).

J 06-23 **3. Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)**

Im Gegensatz zur bisherigen Regelung des Abs. 2 Satz 2 aF, nach der das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht verloren gehen durfte, darf nunmehr das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen WG bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt werden. Das bedeutet, der Bundesrepublik Deutschland muss nach der Verschmelzung das gleiche Recht zur Besteuerung zustehen, wie vor der Verschmelzung. Insoweit gelten die zu Abs. 1 dargestellten Grundsätze entsprechend (s. Anm. J 06-11 ff.).

J 06-24 **4. Keine Gewährung einer Gegenleistung oder Gewährung nur von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3)**

Aufgrund der Verschmelzung darf dem übertragenden Rechtsträger keine Gegenleistung gewährt werden, es sei denn, diese besteht in Gesellschaftsrechten. Eine Gegenleistung in diesem Sinne liegt vor, wenn an den übertragenden Rechtsträger oder die verbleibenden Anteilseigner bare Zuzahlungen geleistet werden oder diesen andere Vermögenswerte zugewendet werden. Gleichermäßen schädlich ist die Zahlung einer Barabfindung an widersprechende Anteilseigner (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268

Rn. 11.05). Dagegen liegt eine Gegenleistung nicht vor, wenn die übernehmende Körperschaft von den Gesellschaftern Gesellschaftsanteile der übertragenden Gesellschaft zum Verkehrswert erwirbt (so BLÜMICH/KLINGBERG, § 11 UmwStG Rn. 28) oder die übertragende Gesellschaft oder Gesellschafter der übernehmenden oder übertragenden Gesellschaft eine Zahlung an einen ausscheidenden Anteilseigner leisten (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. 11.08 und 11.10). Soweit eine Gegenleistung gewährt werden soll, darf diese nur in Gesellschaftsrechten bestehen.

### III. Rechtsfolge: Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert

J 06-25

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 1 für die übernehmende Körperschaft an, dass abweichend von Abs. 1 die übernommenen WG mit dem Buchwert anzusetzen sind. Dieser Verweis auf Abs. 1 geht jedoch fehl, da Abs. 1 den Fall des Rechtsträgerwechsels, insbes. durch Verschmelzung, nicht erfasst (s. Anm. J 06-15). Um eine Buchwertverknüpfung entsprechend der bisherigen Regelung des Abs. 2 Satz 2 aF, wie vom Gesetzgeber beabsichtigt (s. BTDrucks. 16/2710, 31), zu erreichen, hätte es vielmehr einer Verweisung in Abs. 2 Satz 1 auf Abs. 1 bedurft. Damit sind aufgrund dieser misslungenen Regelung nunmehr in allen Fällen einer Auslandsverschmelzung, für die § 2 UmwG nicht gilt, die stillen Reserven überhaupt nicht aufzudecken, es sei denn, die Übertragung führt zur Anwendung des § 16 EStG (§ 8 Abs. 1 iVm. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 16 EStG; s. auch § 12 Anm. 5).

### B. Auswirkungen einer Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 beim Anteilseigner (Abs. 2 Satz 2)

#### I. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

J 06-26

**Nur Körperschaften betroffen:** Abweichend von Abs. 2 Satz 1 betrifft Abs. 2 Satz 2 nur die Vermögensübertragung durch eine Körperschaft.

**Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1:** Die Vorschrift stellt auf eine Übertragung des Vermögens durch einen Vorgang iSd. Satzes 1 ab. Das Vermögen der übertragenden Körperschaft muss also als Ganzes durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist, übertragen werden. Außerdem müssen die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–4 erfüllt sein.

**Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft:** Im Gegensatz zu Abs. 2 Satz 1 müssen die übertragende und übernehmende Körperschaft nicht demselben ausländ. Staat angehören.

J 06-27 **II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft**

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 2 für die Anteilseigner die entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG an. Demnach gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft (§ 13 Abs. 1 UmwStG). Auf Antrag können die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG jedoch mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft angesetzt werden,

- wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG) oder
- wenn die Mitgliedstaaten der EU Art. 8 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 (ABl. EG Nr. L 225, 1 [Fusionsrichtlinie]) anzuwenden haben (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG). In diesem Fall ordnet § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 UmwStG im Wege eines treaty override die Versteuerung eines später erzielten Veräußerungsgewinns ungeachtet der Bestimmungen eines DBA an; ferner wird die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1a Satz 2 EStG angeordnet.

Schließlich bestimmt § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft stl. an die Stelle der Anteile der übertragenden Körperschaft treten, und dass bei Anteilen im PV die AK an die Stelle des Buchwerts treten.

**Erläuterungen zur Neufassung des Abs. 3:  
Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in  
einem EU- oder EWR-Staat durch Wegzug**

**A. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes  
einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Ver-  
mögensmasse in das EU-/EWR-Ausland (Abs. 3 Satz 1)**

J 06-28 **I. Persönlicher Anwendungsbereich: In einem EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung**

Abs. 3 Satz 1 betrifft alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen, die in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat unbeschränkt stpfl. sind (s. im Übrigen auch § 12 Anm. 10 und 35). Insoweit unterscheidet sich Abs. 3 Satz 1 maßgeblich von Abs. 1 Sätzen 1 und 2 aF, die auf eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung abstellten.



## II. Sachlicher Anwendungsbereich

### 1. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU-/EWR-Ausland

J 06-29

**Geschäftsleitung und Sitz:** Hinsichtlich der Geschäftsleitung und des Sitzes s. § 12 Anm. 11 und 12.

**Verlegung in das EU-/EWR-Ausland:** Abs. 3 Satz 1 stellt nur auf eine Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes ab. Aus dem Zusammenhang mit der weiteren tatbestandlichen Voraussetzung des Abs. 3 Satz 1, nach dem die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aufgrund der Verlegung aus der unbeschränkten StPflcht eines EU-/EWR-Staates ausscheiden muss, ergibt sich aber zumindest, dass die Verlegung bezogen auf den Staat, in dem sich bisher die Geschäftsleitung und/oder der Sitz befanden, in das Ausland erfolgen muss (wegen der entsprechenden Einzelheiten s. § 12 Anm. 13).

### 2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU-/EWR-Staat

#### a) Konkurrenz zu Abs. 1: Nur Wegzug aus EU/EWR erfasst

J 06-30

Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 stellt darauf ab, dass die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung durch die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes aus der unbeschränkten StPflcht in einem EU-/EWR-Staat ausscheidet. Auf dieser Grundlage wäre Abs. 3 selbst dann anzuwenden, wenn die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in einen anderen EU-/EWR-Staat erfolgte. Indessen sind die Fälle des Wegzugs bereits dem Grunde nach von der Regelung des Abs. 1 erfasst. Vor diesem Hintergrund und aufgrund der gesetzlichen Regelungsreihenfolge kann Abs. 3 vielmehr nur eine Ausnahmeregelung zu Abs. 1 darstellen. Dementsprechend erfasst Abs. 3 nur die Fälle, in denen die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung insgesamt aus der unbeschränkten StPflcht in der EU oder im EWR ausscheidet (vgl. auch BTDrucks. 16/2710, 31; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [32]). Verlegt also eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz von einem EU-/EWR-Staat in einen anderen EU-/EWR-Staat und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten StPflcht in dem erstgenannten EU-/EWR-Staat aus, ist Abs. 3 nicht anzuwenden.

#### b) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz und Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland

J 06-31

Abs. 3 Satz 1 regelt im Tatbestand verschiedene Wegzugsfälle, die zu einem Ausscheiden der Körperschaft aus der unbeschränkten StPflcht führen. Insoweit gelten die Ausführungen zu § 12 Anm. 16 entsprechend.

**Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland; Wegzug mit Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht:** Scheidet die Körperschaft oder Vermögensmasse aus der unbeschränkten StPflcht aus, bleibt sie aber mit einer Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Staat beschränkt stpfl. (zB nach § 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sind die der EU/dem EWR ver-

bleibenden Vermögensteile von der Besteuerung der stillen Reserven nicht auszunehmen. Denn Abs. 3 Satz 1 erfasst nunmehr auch den Fall des Ausscheidens einer in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt und in einem anderen EU- oder EWR-Staat unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung. Für diesen Fall ordnet Abs. 3 Satz 1 ausdrücklich die Schlussbesteuerung an. Einer teleologischen Reduktion – wie sie im Fall des Abs. 1 aF in Betracht kam (s. hierzu § 12 Anm. 17) – ist damit der Boden entzogen (aA CARLÉ, KÖSDI 2007, 15401 [15406]). Vor diesem Hintergrund erweist sich Abs. 3 Satz 1 (und Satz 2) als verfassungswidrig. Im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG stellt sich die Durchführung der Schlussbesteuerung bei einer fortbestehenden Steuerverhaftung von Vermögen in der Bundesrepublik Deutschland, zB weil weiterhin eine Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland unterhalten wird (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), als sachlich nicht gerechtfertigt dar. Soweit nämlich sichergestellt ist, dass die vorhandenen stillen Reserven weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland steuerverhaftet sind, ist es – wie auch Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 belegen – nicht erforderlich, die stillen Reserven bei einem Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in der EU oder dem EWR zu versteuern. Zudem ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des betroffenen Rechtsträgers jedenfalls in Bezug auf die Betriebsstätte nicht erhöht wird. Dementsprechend stellt die Versteuerung der stillen Reserven in diesem Fall eine Übermaßbesteuerung dar (ebenso BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [32]).

### J 06-32 III. Rechtsfolge: Fiktion der Auflösung und entsprechende Anwendung des § 11

Bei einem wegzugsbedingten Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in einem EU-/EWR-Staat fingiert Abs. 3 Satz 1 die Auflösung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung und ordnet die entsprechende Anwendung des § 11 nach Maßgabe der Liquidationsgrundsätze an.

**Vorrangige Anwendung des § 11:** Soweit die betroffene Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung zivilrechtl. aufgelöst ist und sie tatsächlich abgewickelt wird, ist § 11 unmittelbar anzuwenden (s. im Übrigen § 12 Anm. 18).

**Entsprechende Anwendung des § 11:** Sind die stillen Reserven nach Abs. 3 Satz 1 (und Satz 2) aufzudecken, ist der Verlegungsgewinn entsprechend § 11 zu ermitteln (s. zu den Einzelheiten § 12 Anm. 18).

**Gewinnermittlung:** Wegen der Einzelheiten der Gewinnermittlung s. § 12 Anm. 19 ff.

## **B. Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung bei Anwendung eines DBA (Abs. 3 Satz 2)**

### **I. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

J 06-33

In persönlicher Hinsicht entspricht Abs. 3 Satz 2 dem Abs. 3 Satz 1 (s. dazu Anm. J 06-34).

### **II. Sachlicher Anwendungsbereich: Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung im Hinblick auf die Anwendung eines DBA**

#### **1. Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR**

J 06-34

Abs. 3 Satz 2 setzt voraus, dass die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihren Sitz oder die Geschäftsleitung verlegt. Dabei muss entweder die Geschäftsleitung oder der Sitz in der EU oder dem EWR verbleiben. Denn anderenfalls wäre bereits Abs. 3 Satz 1 anwendbar. Die Verlegung muss in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR erfolgen. Denn nur in diesem Fall kann die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auch außerhalb der EU oder des EWR ansässig sein.

#### **2. Ansässigkeit außerhalb der EU oder des EWR aufgrund der Anwendung eines DBA**

J 06-35

Abs. 3 Satz 2 ordnet die Schlussbesteuerung an, wenn aufgrund der Anwendung eines DBA die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung als außerhalb der EU oder des EWR ansässig anzusehen ist.

**Beispiel:** Eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU verlegt ihre Geschäftsleitung nach Australien. Die Gesellschaft ist nach dem Recht des Mitgliedstaates unbeschränkt stpfl., weil sie ihren Sitz weiterhin in diesem Staat innehat. Aufgrund des entsprechenden DBA gilt die Gesellschaft jedoch als in Australien ansässig (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2003).

### **III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 1**

J 06-36

Ist die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung nach Abs. 3 Satz 2 als außerhalb der EU und des EWR ansässig anzusehen, ist Abs. 3 Satz 1 entsprechend anzuwenden. Das bedeutet zum einen, dass die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung als aufgelöst gilt. Zum anderen ist § 11 entsprechend anzuwenden, also die Schlussbesteuerung durchzuführen.

## **C. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3)**

J 06-37

Gem. Abs. 3 Satz 3 tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens iSv. § 11 Abs. 3 der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens. Wegen der Einzelheiten s. § 12 Anm. 30.



## § 14

**Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169), zuletzt geändert durch SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Verpflichtet 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). <sup>2</sup>Mittelbare 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. <sup>2</sup>Organträger 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>2</sup>Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. <sup>3</sup>Die 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.

<sup>2</sup>Das 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) <sup>1</sup>Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschäftlicher Zeit haben, gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. <sup>2</sup>Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschäftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. <sup>3</sup>Mehrabführungen nach Satz 1 und Minderabführungen nach Satz 2 gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. <sup>4</sup>Der Teilwertansatz § 13 Abs. 3 Satz 1 ist der vororganschäftlichen Zeit zuzurechnen.

Autor: Rolf **Wischmann**, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Duisburg  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 14 durch das SEStEG

### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s: § 14 Anm. 4

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1 Satz 1 wurde dahingehend geändert, dass auch eine Europäische Gesellschaft OG sein kann.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach 34 Abs. 1 idF des SEStEG gilt die Änderung ab VZ 2006.

### J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung

**Grund der Änderung:** Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung aufgrund der Änderung des § 1 Abs. 1 Nr. 1, wonach der Katalog der unbeschränkt kstpl. Gesellschaften um die Europäische Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland erweitert worden ist.

**Bedeutung der Änderung:** Trotz zunehmender wirtschaftlicher Verflechtung auf europäischer und internationaler Ebene hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG weiterhin von einer Ausweitung der Konzernbesteuerung abgesehen. Hinsichtlich der Vereinbarkeit des bestehenden Organschaftsrechts mit Europarecht und möglichen Alternativen zur Organschaft s. § 14 Anm. 12 ff.

Die BReg. hat einen Forschungsauftrag an das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung vergeben, der das Ziel hat, Möglichkeiten aufzuzeigen, wie die nationalen Regelungen zur Besteuerung verbundener Unternehmen auch im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte weiterentwickelt werden können (BTDrucks. 16/4281, 1).

## § 15

### Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl I 2002, 4144; BStBl I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006  
(BStBl. I 2006, 2782, ber. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4)

<sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Sind 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.

<sup>2</sup>Nummer 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.

## § 34

### Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl I 2002, 4144; BStBl I 2002, 1169), zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BStBl. I 2006, 2782, ber. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4)

...

(10) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>**§ 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 Übernahmeertrag im Sinne des § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 21. Mai 2003 geltenden Fassung enthalten ist.**

...

Autor: Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt,  
DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn

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

## Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 15 durch das SEStEG</b>		<b>Erläuterungen zu den Änderungen des § 15 Satz 1 Nr. 2</b>	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		1. Anwendungsausschluss des § 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 2 Satz 1) . . . . .	J 06-5
a) Rechtsentwicklung . . . . .	J 06-1	2. Anwendungsgebot für § 8b sowie § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG beim Organträger (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)	
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	a) Tatbestand . . . . .	J 06-6
2. Grund und Bedeutung der Änderungen		b) Rechtsfolge . . . . .	J 06-7
a) Grund der Änderungen . . . . .	J 06-3		
b) Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-4		

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 15 durch das SEStEG

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

##### J 06-1 a) Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. Anm. 2.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Nr. 2 wurde zwar völlig neu gefasst, ist aber bis auf die Ersetzung des Verweises auf § 4 Abs. 7 UmwStG durch § 4 Abs. 6 UmwStG mit dem bisherigen Wortlaut identisch.

##### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Da § 34 für die Änderung von Satz 1 Nr. 2 keine besondere Anwendungsregelung enthält, gilt der Grundsatz des § 34 Abs. 1 idF des SEStEG; die Neuregelung gilt seit dem VZ 2006.

**Besondere Übergangsregelung:** Für die „Altregelung“ des § 15 Satz 1 Nr. 2 mit dem Verweis auf § 4 Abs. 7 UmwStG enthält § 34 Abs. 10 Satz 2 eine besondere zeitliche Übergangbestimmung. Die Altregelung ist weiterhin auf Übergangsgewinne iSd. § 4 Abs. 7 UmwStG in der am 21.5.2003 geltenden Fassung anzuwenden. Die zeitliche Begrenzung dieser Regelung wiederum folgt aus den Anwendungsbestimmungen zum UmwStG. § 15 Satz 1 Nr. 2 in der Altfassung erfasst nur im zuzurechnenden Einkommen enthaltene Übergangsgewinne iSd. § 4 Abs. 7 UmwStG aus Umwandlungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das maßgebende öffentliche Register bis zum 12.12.2006 gestellt war.



## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

### a) Grund der Änderungen

J 06-3

Aufgrund § 4 Abs. 6 UmwStG aF waren Übernahmeverluste stl. nicht berücksichtigungsfähig. Demgegenüber lässt § 4 Abs. 6 UmwStG nF die (teilweise) Berücksichtigung unter bestimmten Voraussetzungen als Folgeänderung der Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG) zu und differenziert insoweit insbes. zwischen Körperschaften und natürlichen Personen. Da aufgrund der „Bruttomethode“ das Einkommen der OG dem OT ohne die Berücksichtigung der stl. Konsequenzen personenabhängiger Regelungen zugerechnet und die entsprechenden stl. Folgerungen erst dort gezogen werden sollen, bedurfte es einer Einbeziehung des § 4 Abs. 6 UmwStG.

*Hinweis:* § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 aF bezog statt des Übernahmeverlusts iSd. § 4 Abs. 6 den Übernahmegewinn iSd. § 4 Abs. 7 UmwStG aF in die bei der Ermittlung des Einkommens der OG ausgeschlossenen Vorschriften ein. Der Übernahmegewinn ist zwar weiterhin im UmwStG nF in § 4 Abs. 7 geregelt, wird allerdings in § 15 nicht mehr erwähnt. Nach dem Wortlaut des Satz 1 Nr. 2 Satz 1 könnte dies bedeuten, dass § 4 Abs. 7 UmwStG nicht in die „Bruttomethode“ einbezogen wird; der Intention des Gesetzgebers dürfte das nicht entsprechen. Ein Anwendungsausschluss bei der OG und ein Anwendungsgebot bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens beim OT kann sich allenfalls durch die folgende Verweiskette ergeben: § 4 Abs. 7 UmwStG ordnet die Anwendbarkeit des § 8b auf den Übernahmegewinn ausdrücklich an. Der Anwendungsausschluss bei der OG durch § 15 Satz 1 Nr. 2 verweist auf § 8b, der nur beim OT, nicht aber bei der OG anwendbar ist. Fragwürdig ist jedoch, ob § 4 Abs. 7 UmwStG als spezielle Regelung § 15 Satz 1 Nr. 2 nicht vorgeht. § 15 Satz 1 Nr. 2 verweist auf Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3, auf die § 8b bei der Ermittlung des Organeinkommens nicht anzuwenden ist. Bei dem Übernahmegewinn handelt es sich nicht um einen derartigen Bezug oder Gewinn, sondern um einen Gewinn iSd. § 4 Abs. 7 UmwStG mit der eigenen Rechtsfolge einer Anwendung des § 8b auf den Übernahmegewinn, soweit er auf eine Körperschaft als Mitunternehmer entfällt, im Übrigen von § 3 Nr. 40 Satz 1 und § 3c EStG.

### b) Bedeutung der Änderungen

J 06-4

Die Anwendung des § 4 Abs. 6 UmwStG führt zu einer „personenabhängigen Berücksichtigung“ von Übernahmeverlusten beim OT.

## Erläuterungen zu den Änderungen des § 15 Satz 1 Nr. 2

### 1. Anwendungsausschluss des § 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 2 Satz 1)

J 06-5

**Persönlicher Anwendungsbereich:** Satz 1 Nr. 2 Satz 1 betrifft OG. Bei mehrstufigen Organschaftsverhältnissen ist jede OG auf jeder Stufe betroffen; zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 34 f.

**Sachlicher Anwendungsbereich:** Satz 1 Nr. 2 Satz 1 verbietet die Anwendung des § 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG. Das Einkommen der OG wird „brutto“ ermittelt. Sachlich ist es auch nach der Änderung des § 15 durch das SEStEG beim Anwendungsausschluss des § 8b Abs. 1–6 geblieben, hierzu s. § 15 Anm. 26. Geändert hat sich demgegenüber die Ein-

beziehung des § 4 Abs. 6 UmwStG in die Bruttomethode. Während § 4 Abs. 6 UmwStG aF die stl. Berücksichtigung des Übernahmeverlusts aus der Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. (oder einen entsprechenden Formwechsel) generell ausschloss, sieht § 4 Abs. 6 UmwStG idF des SEStEG eine teilweise Berücksichtigung vor. Die Auswirkungen der Verschmelzung auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers und die Besteuerung der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers mit insbes. einer Besteuerung der offenen Rücklagen als Dividende (§ 7 UmwStG) wurde völlig neu geregelt. § 4 Abs. 6 UmwStG lässt die Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts bei Körperschaften als Mitunternehmer einer PersGes. in den Fällen des § 8b Abs. 7 oder Abs. 8 Satz 1 (keine StFreistellung der Dividende), bei natürlichen Personen unter bestimmten Voraussetzungen hälftig bis zur Höhe der aufgrund der Umwandlung zu versteuernden offenen Rücklagen zu (vgl. zB HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBROCK, NWB Sonderheft 1/2007, 15; SCHAFLIZL/WIDMAYER, BB-Spezial 8/2006, 44 f.; PRINZ ZU HOHENLOHE/RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, GmbHR 2006, 623 [626]; KLINGEBIEL, Der Konzern 2006, 600 [607]).

## 2. Anwendungsgebot für § 8b sowie § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG beim Organträger (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

### J 06-6 a) Tatbestand

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erstreckt sich auf das Einkommen der OG, das dem OT zugerechnet wird und in dem bestimmte Einkommensbestandteile enthalten sind. Hinsichtlich § 8b sowie §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG hat sich die „Bruttoermittlung“ insoweit nicht geändert, neu sind aber im Einkommen der OG enthaltene Übernahmeverluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG. Derartige Übernahmeverluste entstehen bei der Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. oder beim Formwechsel in eine PersGes. (vgl. KLINGEBIEL, Der Konzern 2006, 600 [606]). Der Tatbestand des Satz 1 Nr. 2 Satz 2 greift ein, wenn derartige Übernahmeverluste im zuzurechnenden Einkommen der OG enthalten sind.

### J 06-7 b) Rechtsfolge

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 enthält wie bisher ein Anwendungsgebot (s. § 15 Anm. 44). § 4 Abs. 6 UmwStG ist bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden. Hinsichtlich der konkreten Rechtsfolgen ist nach der Rechtsform des OT zu unterscheiden.

**Organträger ist Kapitalgesellschaft:** Der Übernahmeverlust bleibt vollständig außer Ansatz. Eine Ausnahme besteht nur in den Fällen, in denen ein Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der übertragenden Körperschaft aufgrund § 8b Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 nicht stfrei gewesen wäre; der Übernahmeverlust ist bis zur Höhe der Besteuerung offener Rücklagen iSd. § 7 UmwStG zu berücksichtigen. Hiervon macht § 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen wieder eine Rückausnahme (vgl. zB SCHAFLIZL/WIDMAYER, BB-Spezial 8/2006, 44 f.; PRINZ ZU HOHENLOHE/RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, GmbHR 2006, 623 [626]; KLINGEBIEL, Der Konzern 2006, 600 [607]).

**Organträger ist Personenunternehmen:** Ist OT eine natürliche Person, ist der Übernahmeverlust grundsätzlich bis zur Hälfte der als ausgeschüttet geltenden offenen Rücklagen (§ 7 UmwStG) zu berücksichtigen; auch hier gilt die Ausnahme aufgrund § 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG. Ist OT demgegenüber ein Personenunternehmen, kommt es für die Anwendung des § 4 Abs. 6 UmwStG auf die dahinterstehenden Personen – KapGes. oder natürliche Person – mit den jeweils für diesen Gesellschafter geltenden Konsequenzen für einen Übernahmeverlust an (vgl. auch KLINGEBIEL, Der Konzern 2006, 600 [607]).



## § 26

**Besteuerung ausländischer Einkunftsteile**

idF des KStG v. 15.12.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und **um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte** ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.

(2) bis (5) (weggefallen)

(6) <sup>1</sup>Vorbehaltlich **der Sätze 2 und 3** sind *die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 2 bis 7 des Einkommensteuergesetzes* und *des § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes* entsprechend anzuwenden; **in den Fällen des § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 § 34c Abs. 1 bis 3 und 6 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes und § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden.** <sup>2</sup>Bei der Anwendung des § 34c Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist der Berechnung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Körperschaftsteuer die Körperschaftsteuer zugrunde zu legen, die sich ohne Anwendung der §§ 37 und 38 ergibt. <sup>3</sup>**Bei der entsprechenden Anwendung des § 34c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist die ausländische Steuer abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die bei der Ermittlung der Einkünfte nicht außer Ansatz bleiben.** <sup>4</sup>Soweit die in Artikel 6 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 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG (ABl. EU Nr. L 157 S. 106, Nr. L 195 S. 33), festgelegten Sätze der Quellensteuer für Zinsen und Lizenzgebühren, die aus Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien oder der Tschechischen Republik stammen, niedriger sind als die in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit diesen Staaten dafür festgelegten Sätze, ist auf Grund des § 34c Abs. 6 in Verbindung mit § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes die Quellensteuer höchstens zu den nach den Richtlinien festgelegten Sätzen anzurechnen. <sup>5</sup>§ 34c Abs. 6 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist bei den aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union stammenden Einkünften auch auf Einkünfte anzuwenden, die nach den Richtlinien nicht besteuert werden können. <sup>6</sup>Eine Zahlung, die von einem Unternehmen der in Satz 3 genannten Staaten oder von einer in diesen Staaten gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner erfolgt, gilt als aus dem be-

treffenden Mitgliedstaat der Europäischen Union stammend, wenn die Einkünfte nach Artikel 6 der Richtlinie in dem Mitgliedstaat der Europäischen Union besteuert werden können.<sup>7</sup> Soweit ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem dieser Staaten bei Zinsen oder Lizenzgebühren die Anrechnung einer als gezahlt geltenden Steuer vorsieht, ist die Anrechnung bei den unter die Richtlinie fallenden Zinsen und Lizenzgebühren letztmals für den Veranlagungszeitraum zu gewähren, in dem dieser Staat nach Artikel 6 der Richtlinie hierauf noch Quellensteuern erheben kann.<sup>8</sup> Werden die aus den in Satz 3 genannten Staaten stammenden Zinsen oder Lizenzgebühren an eine in der Bundesrepublik Deutschland gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union gezahlt, sind bei Anwendung des § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes die Zinsen und Lizenzgebühren als ausländische Einkünfte anzusehen.<sup>9</sup> Eine Steueranrechnung erfolgt höchstens zu den in Artikel 6 der Richtlinie genannten Sätzen.<sup>10</sup> **Die Sätze 1 bis 8 sind im Fall der Besteuerung nach Artikel 15 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (ABl. EU 2004 Nr. L 385 S. 30), entsprechend anzuwenden.**

### § 34

#### Schlussvorschriften

idF des EG-Amtshilfe-AnpassungsG v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(11c) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>§ 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. <sup>4</sup>§ 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.

...

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

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

## Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 26 durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007</b> 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen a) Rechtsentwicklung ... J 06-1 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen ..... J 06-2	2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1 .... J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 6 Satz 1 ..... J 06-4 4. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 Satz 3 ..... J 06-5 5. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 Satz 9 (jetzt Satz 10) ..... J 06-6

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 26 durch das StÄndG 2007 und das JStG 2007

**Schrifttum:** MENHORN, Ausländische Quellensteuer auf im Inland steuerfreie Dividenden als Betriebsausgabe nach § 26 Abs. 6 KStG abziehbar, DStR 2005, 1885; GROTHERR, Außensteuerrechtliche Bezüge im Jahressteuergesetz 2007, RIW 2006, 898; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB (2006), F. 3 Gr. 3, 1445; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11.

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

##### a) Rechtsentwicklung

J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 26 Anm. 2.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 6 wird Satz 9 angefügt. Damit werden die Sätze 1–8 für den Fall der Besteuerung nach Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des Zinsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (ABl. EU 2004 Nr. L 385/30) entsprechend angewendet.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 wird die Tatbestandsvoraussetzung „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer“ durch „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer“ ersetzt. Abs. 6 Satz 1 wird um einen Halbs. 2 erweitert. Dadurch wird der Anwendungsbereich der Verweisung auf § 34c Abs. 1–3 und Abs. 6 Satz 6 EStG sowie § 50 Abs. 6 EStG erweitert auf die Fälle des § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3. In Abs. 6 wird Satz 3 eingefügt (die bisherigen Sätze 3–9 werden Sätze 4–10); geregelt wird, dass bei Anwendung von § 34c Abs. 2 EStG der Abzug der ausländ. Steuer begrenzt ist auf den Anteil, der auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht stbefreit sind.

J 06-2 **b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen**

**Die Änderung in Abs. 1** gilt erstmals ab dem VZ 2007 (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2007).

**Die Ergänzung in Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2** ist erstmals auf ausl. Quellensteuern anzuwenden, die von Bezügen iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 erhoben wurden, die nach dem 18.12.2006 zugeflossen sind (§ 34 Abs. 11c Satz 4 idF des JStG 2007). Es kommt allein auf den Zufluss der vGA an (§ 34 Abs. 7).

**Die Ergänzung in Abs. 6 Satz 3** ist für alle VZ anzuwenden, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 34 Abs. 11c Satz 3 idF des JStG 2007).

**Abs. 6 Satz 10** (bei Einfügung Satz 9) ist erstmals ab dem VZ 2005 anzuwenden (§ 34 Abs. 11c Satz 2 idF des StÄndG 2007).

J 06-3 **2. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 1**

**Grund der Änderung:** Die bisherige Tatbestandsvoraussetzung „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ ausl. Steuer ist auch dann erfüllt, wenn der Ermäßigungsanspruch nach dem StRecht des ausl. Staats infolge von Fristversäumnissen (zB Ablauf der Erstattungsfrist, Verjährung, Bestandskraft des StBescheids) erloschen ist. Somit konnte die ausl. Steuer auch dann ungekürzt angerechnet bzw. abgezogen werden, wenn der Stpfl. einem Ermäßigungsanspruch nach ausl. StRecht nicht rechtzeitig geltend gemacht hatte (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580 unter II.1.; v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869). Diese Sichtweise entspricht indes nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, sicherzustellen, dass der Stpfl. im Ausland rechtl. bestehende Ermäßigungsansprüche, insbes. Quellensteuerermäßigungen nach DBA, gegen den ausl. Steuerhoheitsträger geltend macht (s. auch § 26 Anm. 32; § 34c EStG Anm. 73). Mit der geänderten Formulierung „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte“ (ausl. Steuer) soll gewährleistet werden, dass bei der Berechnung der anrechenbaren Steuer der Betrag der ausl. Steuer um infolge von Fristversäumnissen erloschene bzw. verjährte Erstattungsansprüche gekürzt wird (vgl. BTDrucks. 16/2712, 54 u. 70 f.); dh. Fristversäumnisse des Stpfl. bzgl. der Geltendmachung von Ermäßigungsansprüchen im ausl. Staat wirken nicht mehr zu Lasten des deutschen Fiskus.

**Bedeutung der Änderung:** Mit dem Erfordernis, dass ein im ausl. Staat entstandener Anspruch auf Ermäßigung der ausl. Steuer bei der Ermittlung des Anrechnungsbetrags mindernd berücksichtigt wird, soll sichergestellt werden, dass der Stpfl. die rechtl. bestehenden Möglichkeiten der Ermäßigung nach dem innerstaatlichen ausl. Recht im Interesse des deutschen Fiskus ausschöpft. Tut er dies nicht, treffen ihn die Konsequenzen: Die Anrechnung (und entsprechend der Abzug der ausl. Steuer nach § 34c Abs. 2 und 3) ist grds. ausgeschlossen, soweit die ausl. Steuer noch einem Ermäßigungsanspruch unterliegt oder unterlegen hat. Dies gilt unabhängig davon, ob der Ermäßigungsanspruch geltend gemacht wird bzw. wurde oder nicht. Die berücksichtigungsfähigen ausl. Steuern sind entsprechend zu reduzieren, und zwar mit Wirkung ab dem VZ 2007 auch



dann, wenn der Ermäßigungsanspruch im ausl. Staat infolge des Ablaufs von Fristen (zB Verjährung) nicht mehr geltend gemacht werden kann.

### 3. Grund und Bedeutung der Änderung von Abs. 6 Satz 1

J 06-4

**Grund der Änderung:** Mit der Ergänzung von Abs. 6 Satz 1 um einen Halbs. 2 soll sichergestellt werden, dass in den Fällen des § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3 (materielle Korrespondenz mit Einschränkung der Beteiligungsertragsbefreiung) die Quellensteuer, die der ausl. Staat auf Zahlungen, die aus deutscher Sicht als vGA gewertet werden, erhebt, in Deutschland angerechnet bzw. abgezogen werden kann. Die zugrunde liegenden Einkünfte werden wegen ihrer einkommensmindernden Wirkung im Ausland nicht von der StBefreiung nach § 8b Abs. 1 bzw. von einem DBA-Schachtelprivileg erfasst. Der ausl. Staat erhebt eine Quellensteuer zulasten des inl. Zahlungsempfängers. Durch die Neuregelung wird gewährleistet, dass diese Steuer auf die inl. KSt. angerechnet (§ 34c Abs. 1 EStG) oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen wird (§ 34c Abs. 2 und 3 EStG). Die Regelung ist hoch komplex und schwer verständlich, aber im Ergebnis wohl in sich stimmig.

**Bedeutung der Änderung:** Mit der Einfügung der Sätze 2 und 3 in § 8b Abs. 1 wird die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 eingeschränkt. Die Freistellung eines sonstigen Bezugs iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG setzt nun voraus, dass die vGA auf Ebene der leistenden KapGes. das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 oder bei ausl. Gesellschaften nach entsprechendem ausl. Recht nicht gemindert hat. In DBA-Fällen wird das abkommensrechtl. Schachtelprivileg nicht gewährt, wenn die Ausschüttung das Einkommen der ausl. Körperschaft nicht gemindert hat (s. dazu im Einzelnen § 8b Anm. J 06-8 f.). Damit wird das jeweilige DBA insoweit für nicht anwendbar erklärt („treaty override“). Die Ergänzung in Abs. 6 Satz 1 ermöglicht in diesen Fällen die Anrechnung bzw. den Abzug der ausl. Quellensteuer, die nach dem Recht des ausl. Staats auf die Ausschüttung erhoben wird. Die gesetzliche Ergänzung zieht die Konsequenz aus der neu geschaffenen nationalen „Switch-over-Klausel“. Denn für eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von StAnrechnung und StAbzug auf DBA-Fälle ist nach der bisherigen Regelung Voraussetzung, dass die Anrechnung einer ausl. Steuer in einem DBA vorgesehen ist (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG); dies ist bei Anwendung von § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3 gerade nicht der Fall. Durch die Bezugnahme auf den Zeitpunkt des Zuflusses von Bezügen iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 findet die Neuregelung zeitgleich mit der erstmaligen Geltung des § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3 nF Anwendung. Zur entsprechenden Anwendbarkeit von § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG s. § 26 Anm. 100 ff. sowie von § 50 Abs. 6 EStG (beschränkt Stpfl.) s. § 26 Anm. 110.

### 4. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 Satz 3

J 06-5

**Grund der Einfügung:** Durch Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG wird dem Stpfl. ein antragsgebundenes Wahlrecht zum Abzug ausl. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte an Stelle der StAnrechnung eingeräumt. Durch den wahlweisen StAbzug soll die Möglichkeit eingeräumt werden, in

Fällen der vollständigen oder teilweisen Wirkungslosigkeit der StAnrechnung gleichwohl die Doppelbesteuerung zu mildern. Der StAbzug ist grds. an die Tatbestandsvoraussetzungen der StAnrechnung nach Abs. 1 gebunden; er ist nicht auf einen Höchstbetrag begrenzt (s. § 26 Anm. 51 ff.). Mit der Begrenzung des Abzugs der ausl. Steuer „soweit sie auf ausl. Einkünfte entfällt, die bei der Ermittlung der Einkünfte nicht außer Ansatz bleiben“, soll sichergestellt werden, dass der Abzug ausl. Steuer ausgeschlossen ist, wenn die der ausl. Steuer zugrunde liegenden Einkünfte in Deutschland nicht der Besteuerung unterliegen (zB Auslandsdividenden, die nach § 8b Abs. 1 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben).

**Bedeutung der Einfügung:** Der Gesetzgeber selbst sieht derzeit keinen praktischen Anwendungsfall für die Regelung (BTDrucks. 16/2712, 71). Er will nur möglichen fiskalischen Schäden durch nicht übersehbare Steuerergestaltungen vorbeugen. Hintergrund sind wohl Äußerungen im Schrifttum, die einen StAbzug fordern, obwohl die zugrunde liegenden ausl. Einkünfte in Deutschland nicht besteuert werden (vgl. MENCHORN, DStR 2005, 1885 ff.). Tatsächlich wird der StAbzug statt der StAnrechnung gewährt. Wenn eine StAnrechnung nicht möglich ist, weil eine inl. Steuer nicht erhoben wird, ist auch ein Abzug der ausl. Steuer von der inl. StBemessungsgrundlage nicht zulässig (auch bei der Fiktion nicht abziehbarer BA in § 8b Abs. 5 bleiben die Dividendeneinnahmen zu 100 % stfrei; vgl. § 26 Anm. 22).

#### J 06-6 5. Grund und Bedeutung der Einfügung von Abs. 6 Satz 9 (jetzt Satz 10)

**Grund der Einfügung:** Abs. 6 Satz 1 bestimmt grundsätzlich unter Einbeziehung von § 34c Abs. 1 Sätze 2–5, Abs. 2–7 die Rechtsfolgen des Abs. 1 (s. dazu im Einzelnen § 26 Anm. 36 ff.). Abs. 6 Satz 2 regelt, dass für die Ermittlung der auf die ausl. Einkünfte entfallenden inl. Steuer im Rahmen der Höchstbetragsberechnung die KSt. maßgebend ist, die sich nach § 23 Abs. 1 ergibt. Zu Abs. 6 Satz 3 s. Anm. J 06-5. Mit Abs. 6 Sätze 4–9 sollen übergangsbedingte Doppelbesteuerungseffekte aufgehoben werden, die sich infolge einer Übergangszeit zur Umsetzung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie ergeben. Es handelt sich um Sonderregelungen für Zinsen und Lizenzgebühren aus bestimmten EU-Staaten, die nach Art. 6 der Richtlinie 2003/49/EG (Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie) für eine bestimmte Zeit noch besteuert werden können (s. dazu im Einzelnen § 26 Anm. 125 ff.). Mit Satz 9 wird der Übergangsregelung in Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der EU und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG (Zinsrichtlinie) festgelegten Regelungen gleichwertig sind (EU-Zinsabkommen), Rechnung getragen. Mit Art. 15 Abs. 2 Satz 2 EU-Zinsabkommen wird die Übergangszeit für die Besteuerung von Zins- und Lizenzzahlungen für einzelne Mitgliedstaaten auf die Schweiz ausgedehnt. In diesen Fällen soll die Quellensteuer auf die Zahlungen von Lizenzgebühren angerechnet werden können. Die Ergänzung dient somit ebenso wie die Sätze 3–8 der Vermeidung einer partiellen Doppelbesteuerung des Vergütungsempfängers.

**Bedeutung der Einfügung:** Durch die Ergänzung wird gewährleistet, dass die ausländ. Quellensteuern auch in den Fällen von Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des EU-Zinsabkommens (inländ. Betriebsstätte eines in der Schweiz ansasigen Unternehmens) angerechnet werden können. Aktuell finden sich Quellensteuerregelungen für Zinsen in folgenden DBA: Polen (5 %); Griechenland, Italien, Lettland, Litauen (10 %); Belgien und Portugal (15 %). Folgende DBA sehen noch eine Quellensteuer auf Lizenzzahlungen vor: Tschechien, Finnland, Italien, Polen, Slowakei, Spanien (5 %); Estland, Lettland, Litauen (5 % bzw. 10 %) und Portugal (10 %); vgl. hierzu auch die Abkommensubersicht bei PÖLLATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 12 OECD-MA; GRÜTZNER in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Art. 12 OECD-MA unter C. Anhang. Zu den Begriffen „Zinsen“ und „Lizenzgebühren“ sowie zu den ubergangsfristen und Quellensteuer-Höchstsätzen s. § 26 Anm. 126.



## 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 das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782,  
bericht. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. <sup>2</sup>Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. <sup>3</sup>**Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr).** <sup>4</sup>**Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden; Absatz 6 bleibt unberührt.** <sup>5</sup>Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. <sup>6</sup>*Ist für die Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert.*

(2) <sup>1</sup>Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gesondert festgestellt. <sup>2</sup>Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. <sup>3</sup>**Bei 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.** <sup>4</sup>Kapitalgesellschaften haben auf den Schluss jedes Wirtschaftsjahrs Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben. <sup>5</sup>Die Erklärungen sind von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben.

(3) <sup>1</sup>Erbringt 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.

<sup>2</sup>Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt.

(4) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>Aus der Bescheinigung muss ferner hervorgehen, für welche Kapitalgesellschaft die Leistung erbracht wird. <sup>3</sup>Die 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) <sup>1</sup>Ist für eine Leistung der Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert. <sup>2</sup>Ist 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. <sup>3</sup>In den Fällen der Sätze 1 und 2 ist eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Absatzes 3 nicht zulässig. <sup>4</sup>In 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. <sup>5</sup>Die Steuerbescheinigungen können berichtigt werden. <sup>6</sup>Die 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 gelegte Einlagenrückgewähr anzupassen.

(6) <sup>1</sup>Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern das Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. <sup>2</sup>Eine Minderabführung liegt insbesondere vor, wenn Beträge aus dem Jahresüberschuss in die Rücklagen eingestellt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 4). <sup>3</sup>Die Auflösung dieser Rücklagen führt zu einer Mehrabführung. <sup>4</sup>Satz 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) <sup>1</sup>Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen erbringen, 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. <sup>2</sup>Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 6 und der §§ 28 und 29 zu ermitteln. <sup>3</sup>Der als Leistung im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt. <sup>4</sup>Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahrs zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist. <sup>5</sup>Zuständig 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. <sup>6</sup>Bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 der Abgabenordnung keine Finanzbehörde zuständig ist, ist abweichend von Satz 5 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. <sup>7</sup>Im Antrag sind die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. <sup>8</sup>In die Bescheinigung nach Absatz 3 ist das Aktenzeichen der nach Satz 5 oder 6 zuständigen Behörde aufzunehmen. <sup>9</sup>Soweit Leistungen nach Satz 1 nicht gesondert festgestellt worden sind, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen 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

**Inhaltsübersicht**

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 27 durch das SESStEG</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-1</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderungen . . . . . J 06-2</p> <p>3. Verhältnis der Änderungen zu anderen Vorschriften . . J 06-3</p> <p><b>Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1</b></p> <p>1. Überblick über die Änderungen . . . . . J 06-4</p>	<p>2. Abs. 1 Satz 3: Kein Direktzugriff auf das Einlagekonto . . . . . J 06-5</p> <p>3. Abs. 1 Satz 4: Grundsätzlicher Ausschluss eines Negativwertens des steuerlichen Einlagekontos durch Leistungen . . . . . J 06-6</p> <p>4. Aufhebung von Abs. 1 Satz 6 . . . . . J 06-7</p> <p><b>Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 2</b></p> <p>1. Überblick über die Änderung . . . . . J 06-8</p>

	Anm.		Anm.
2. Einfügung eines neuen Abs. 2 Satz 3: Ermittlung des vorhandenen Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht			
a) Inhalt und Geltungsbereich der Neuregelung .....	J 06-9		
b) Ermittlung des Erstbestands .....	J 06-10		
<b>Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5</b>			
1. Überblick über die Änderungen .....	J 06-11		
2. Abs. 5 Satz 1: Festschreibung bei zu niedrig bescheinigter Einlagekontoverwendung .....	J 06-12		
3. Abs. 5 Satz 2: Nichterteilung einer Bescheinigung über die Einlagekontoverwendung .....	J 06-13		
4. Abs. 5 Satz 3: Ausschluss der Berichtigung bzw. der erstmaligen Erteilung von Steuerbescheinigungen ...	J 06-14		
5. Abs. 5 Satz 4: Haftung des Ausstellers für Kapitalertragsteuer „in anderen Fällen“ .....	J 06-15		
6. Abs. 5 Satz 5: Berichtungsmöglichkeit für Steuerbescheinigungen .....	J 06-16		
7. Abs. 5 Satz 6: Anpassung der Feststellung .....	J 06-17		
		<b>Erläuterung zu den Änderungen des Abs. 7</b> .....	J 06-18
		<b>Erläuterungen zu dem neu angefügten Abs. 8</b>	
		1. Überblick über die Änderungen .....	J 06-19
		2. Abs. 8 Satz 1: Einlagenrückgewähr durch Körperschaften oder Personenvereinigungen, die der unbeschränkten Steuerpflicht in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unterliegen ..	J 06-20
		3. Abs. 8 Satz 2: Entsprechende Anwendung der Abs. 1–6 und der §§ 28 und 29 .....	J 06-21
		4. Abs. 8 Satz 3: Feststellung der Einlagenrückgewähr auf Antrag .....	J 06-22
		5. Abs. 8 Satz 4: Form und Frist für die Antragstellung	J 06-23
		6. Abs. 8 Sätze 5 und 6: Örtliche Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung ...	J 06-24
		7. Abs. 8 Satz 7: Darlegung der „für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände“ ..	J 06-25
		8. Abs. 8 Satz 8: Aufnahme des Aktenzeichens der zuständigen Behörde in die Bescheinigung nach Abs. 3	J 06-26
		9. Abs. 8 Satz 9: Gewinnausschüttungsfiktion .....	J 06-27

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 27 durch das SEStEG

**Schrifttum:** BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB-Special 8 2006, 25; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; HRUSCHKA, Die Internationalisierung des KStG nach dem SEStEG, StUB 2006, 631; KÖRNER, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplante Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; SCHÖNHERR/



LEMAITRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2006, 561; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2006/2007 rund um die GmbH, GmbHR 2006, 1225; STRUNK, Der Entwurf des SEStEG vom 21.4.2006 – Eine erste Analyse, Stbg 2006, 266; TROSSEN, Die Neuregelung des § 32a KStG zur Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, DStR 2006, 2295; WERRA/TEICHE, Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; WINKELJOHANN/FUHRMANN, SEStEG: Einlagekonto, Körperschaftsteuer-Guthaben und Nachversteuerung von EK 02-Beträgen auf dem Weg nach Europa, DB 2006, 1862; LORNSSEN-VEIT/BEHRENDT, Forderungsverzicht mit Besserungsschein nach dem SEStEG – weiterhin Direktzugriff auf das Einlagekonto, FR 2007, 179.

## 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelungen J 06-1

**Rechtsentwicklung bis 2005:** s. § 27 Anm. J 04-1.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782, bericht. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4):

- ▶ *Abs. 1 Satz 3* bestimmt die Verwendung einer Leistung aus dem stl. Einlagekonto ungeachtet der handelsrechtl. Beurteilung, soweit die Leistung den auf den Schluss des vorangegangenen Wj. ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Ein Direktzugriff auf das Einlagekonto ist somit grundsätzlich zukünftig ausgeschlossen.
- ▶ *Abs. 1 Satz 4* sieht vor, dass das stl. Einlagekonto entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) durch Leistungen nicht negativ werden kann. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur in den Fällen des Abs. 6 (organschaftliche Mehrabführungen).
- ▶ *Abs. 1 Satz 6:* Die Aufhebung von Abs. 1 Satz 6 ist Folge der Neufassung von Abs. 5. Hierbei ist dem Gesetzgeber allerdings ein Redaktionsversehen unterlaufen, da die bisherige Festschreibungsregelung in Abs. 1 Satz 5 geregelt war. Einen Abs. 1 Satz 6 gab es nicht.
- ▶ *Abs. 2 Satz 3* legt fest, dass der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei Eintritt in die unbeschränkte StPflcht gesondert festzustellen ist. Dieser Bestand gilt als Bestand des stl. Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wj.
- ▶ *Abs. 5* ist die Nachfolgeregelung des „alten“ Abs. 1 Satz 5 und überarbeitet die Haftungsstatbestände des bisherigen Abs. 5. Er normiert die Festschreibung der bescheinigten Einlagekontoverwendung nur noch für die Fälle, in denen die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Abs. 5 Sätze 4–6 enthalten eine Haftungsregelung für den Fall der Bescheinigung einer überhöhten Einlagekontoverwendung sowie entsprechende Verfahrensgrundsätze hierzu.
- ▶ *Abs. 7:* Die Neufassung des Abs. 7 stellt klar, dass die Abs. 1–6 auch für andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen gelten. Für nicht unbeschränkt Stpfl. gilt Abs. 8.
- ▶ *Abs. 8* erweitert antragsgebunden den Anwendungsbereich des stl. Einlagekontos auf in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässige Körperschaften und Personenvereinigungen und stellt die hierzu erforderlichen Verfahrensregelungen auf.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Sie sind mangels anderweitiger Anwendungsbestimmungen gem. § 34 Abs. 1 idF des SESt-EG v. 7.12.2006 erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

## J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

**Grund der Änderungen** ist im Wesentlichen die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Regelungen über das stl. Einlagekonto auf das Gebiet der EU (BTDrucks. 16/2710, 52). Gleichzeitig dienen einzelne Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5) aber auch der Verhinderung von Gestaltungen und Missbräuchen oder sind klarstellender Natur (Abs. 1 Satz 4).

### **Bedeutung der Änderungen:**

► *Rechtliche Bedeutung:* Der persönliche Geltungsbereich der Regelungen über das stl. Einlagekonto wird erweitert. Dies umfasst eine globale Ausdehnung (Abs. 2 Satz 3) bzw. eine Ausdehnung auf die EU (Abs. 8), um die Europarechtskonformität der Einlagevorschriften zu gewährleisten. Die Neuregelungen haben ferner durch die Geltungsbereicherweiterung rechtsprechungsbrechenden Charakter.

► *Wirtschaftliche Bedeutung:* Ob die europäische Öffnung der Einlageregulungen in der Praxis tatsächlich wirtschaftliche Bedeutung erlangt, dürfte vor allem von den Nachweisanforderungen abhängen, die die FinVerw. an die ausländ. Rechtsträger zukünftig stellen wird.

## J 06-3 3. Verhältnis der Änderungen zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu Vorschriften der AO:** Abs. 2 Satz 3, Abs. 5 und Abs. 8 beinhalten verschiedene verfahrensrechtl. Spezialregelungen.

► *Verhältnis zu § 69ff. AO:* § 27 Abs. 5 Satz 4 stellt eine eigenständige Haftungsgrundlage für den Aussteller einer StBescheinigung mit überhöhter Einlagekontoverwendung dar.

► *Verhältnis zu §§ 179ff. AO:* § 27 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 8 Satz 3 ordnen gesonderte Feststellungsverfahren an und beziehen sich somit auf §§ 179 ff. AO.

### **Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften:**

► *Verhältnis zu § 17 EStG:* Durch die Bezugnahme auf die Einlagekontoverwendung iSd. § 27 in § 17 Abs. 4 EStG haben die Änderungen Auswirkung auf die Tatbestandsverwirklichung des § 17 Abs. 4 EStG.

► *Verhältnis zu § 20 EStG:* § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG beziehen sich auf die Verwendung des stl. Einlagekontos. Die Änderung der Festschreibungsregelung durch Abs. 5 führt in den Fällen der überhöht bescheinigten Einlagenrückgewähr zur Nichtanwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG. Andererseits eröffnen Abs. 2 Satz 3 und Abs. 8 Leistungen (ehemals) ausländ. Rechtsträger den Anwendungsbereich von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG für den Anteilseigner.

► *Verhältnis zu § 44 EStG:* Abs. 5 Satz 4 ist eine eigenständige Haftungsnorm für KapErtrSt. und somit lex specialis im Verhältnis zu § 44 Abs. 5 EStG.

**Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften:**

- ▶ *Verhältnis zu § 28:* Durch die Verweise in Abs. 1 Satz 3 und Abs. 8 Satz 2 bestehen inhaltliche Verbindungen zu § 28. Die Regelung in § 28 Abs. 2 Satz 3 ist *lex specialis* zu § 27 Abs. 1 Satz 3 (s. auch § 28 Anm. J 06-3).
- ▶ *Verhältnis zu § 29:* § 29 Abs. 6 ist die Parallelvorschrift zu Abs. 2 Satz 3 in den Fällen der grenzüberschreitenden Umwandlung. Gleichzeitig ordnet er in den Fällen rein ausländ. Umwandlungen die entsprechende Geltung von Abs. 8 an.
- ▶ *Verhältnis zu § 32a:* § 32a Abs. 2, der durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) eingeführt wurde, bietet die verfahrensrechtl. Möglichkeit, dass die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage beim Gesellschafter zu einer entsprechenden Änderung im KStBescheid und im Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 bei der einlageempfangenden Körperschaft führt (s. auch TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2298]). Die Festsetzungsfrist für den Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 endet gem. § 32a Abs. 2 Satz 2 nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des StBescheids des Gesellschafters.
- ▶ *Verhältnis zu § 37:* § 37 Abs. 5 idF des SEStEG (s. Anm. J 06-1) bewirkt die Abkopplung der KStMinderung von Leistungen der Körperschaft. Die bisherige Verbindung zwischen § 27 und § 37 (s. hierzu BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) ist damit gelöst worden.
- ▶ *Verhältnis zu § 38:* Die Änderungen in § 27 haben keine Auswirkungen darauf, dass eine Leistung gleichzeitig das Einlagekonto mindert und zu einer KStErhöhung nach § 38 Abs. 2 führt (s. auch weiterhin BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366).

**Verhältnis zu § 7 KapErhStG:** Abs. 8 ist durch gesonderte Anordnung in § 7 Abs. 2 Satz 3 KapErhStG *lex specialis* im Verhältnis zu § 7 Abs. 2 KapErhStG.

## Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 1

### 1. Überblick über die Änderungen

J 06-4

Die Änderungen in Abs. 1 sind punktueller Natur. Satz 3 wurde neu gefasst und ein neuer Satz 4 ist in Abs. 1 eingefügt worden, so dass die bisherigen Sätze 4 und 5 zu Sätzen 5 und 6 werden, wobei Satz 6 aufgehoben wird. Der neu gefasste Satz 3 führt im Ergebnis zu einer vollständigen Abkopplung der stl. Einlagenrückgewähr von der handelsrechtl. Einordnung der Leistung. Satz 4 schreibt die bisherige Verwaltungsauffassung, dass das stl. Einlagekonto – abgesehen vom Fall organschaftlich verursachter Mehrabführungen – grundsätzlich nicht negativ werden kann, fest und hat somit nur klarstellende Bedeutung. Die Streichung von Satz 6 hat ihre Ursache in der Neufassung von Abs. 5.

### 2. Abs. 1 Satz 3: Kein Direktzugriff auf das Einlagekonto

J 06-5

**Weiterhin zwingende Durchführung einer Differenzrechnung:** Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG (s. Anm. J 06-1) ordnet weiterhin an, dass eine Ein-

lagenrückgewähr und somit eine Verwendung des stl. Einlagekontos nur in Höhe des Teils der Leistung einer KapGes. mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 vorliegt, für den nach einer Differenzrechnung das Einlagekonto als verwendet gilt. Von seiner eigentlichen Grundkonzeption einschließlich der Leistungsdefinition ist Abs. 1 Satz 3 damit prinzipiell unverändert geblieben. Die Einlagenrückgewähr ermittelt sich wie bisher nach folgender Differenzrechnung:

Leistung einer KapGes. iSd. Abs. 1 Satz 3
./. ausschüttbarer Gewinn des vorangegangenen Wj. (zu dessen Ermittlung s. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366)
= Einlagenrückgewähr iSd. Abs. 1 Satz 3, wenn die Differenz positiv ist (sofern die Differenz negativ ist, liegt keine Einlagenrückgewähr vor)

**Zusammenfassung der Leistungen in einem Wirtschaftsjahr:** Fraglich ist, ob auch weiterhin zwingend alle Leistungen in einem Wj. für Zwecke der Differenzrechnung zusammenzufassen sind oder ob in den Fällen mehrerer Leistungen in einem Wj. für jede Leistung eine gesonderte Differenzrechnung nach Chronologie vorzunehmen ist. UE spricht der veränderte Wortlaut für eine gesonderte Differenzrechnung für jede einzelne Leistung innerhalb eines Wj. Hätte der Gesetzgeber die alte Rechtslage beibehalten wollen, hätte er den Wortlaut des Nebensatzes in Abs. 1 Satz 3 nicht verändern müssen. Diese veränderte Rechtslage erlangt in einer mehrgliedrigen Gesellschafterstruktur in den Fällen inkongruenter Gewinnausschüttungen Bedeutung. Durch eine vorgezogene inkongruente Gewinnausschüttung kann eine Leistung aus dem Einlagekonto einem einzelnen Gesellschafter zugewiesen werden.

**Beispiel:** An einer GmbH sind die Gesellschafter A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Das Einlagekonto der GmbH beträgt zum Ende des Wj. 06 100 und der ausschüttbare Gewinn 0. A erhält am 15.1.07 aufgrund einer unentgeltlichen Grundstücksüberlassung eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte inkongruente Gewinnausschüttung von 100. Am 28.2.07 erfolgt eine Vorabauschüttung auf den Jahresüberschuss 07 von 300, die nach Gesellschaftsanteilen verteilt wird.

*Lösung:* Die inkongruente Gewinnausschüttung an den Gesellschafter A erfolgt vollständig aus dem stl. Einlagekonto und führt bei ihm zu einer Anschaffungskostenkürzung auf seine Beteiligung. Die Vorabauschüttung hingegen stammt aus dem neutralen Vermögen, da das Einlagekonto durch die inkongruente Gewinnausschüttung Null beträgt, und führt somit bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.

**Handelsrechtliche Einordnung der Leistung zukünftig unbeachtlich:**

Die entscheidende Änderung hat Abs. 1 Satz 3 durch die Einfügung der Worte „unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung“ erhalten. Zukünftig ist somit grundsätzlich immer eine Differenzrechnung durchzuführen, auch wenn der Vorgang zivilrechtl. als Einlagenrückgewähr zu werten ist. Begründet wird dies mit der Ausdehnung der Regelungen zum Einlagekonto auf Sachverhalte im Ausland, da ansonsten die ausländ. Rechtsordnungen auf Direktzugriffsmöglichkeiten untersucht werden müssten (BTDrucks. 16/2710, 52). Folge der Abkoppelung vom Handelsrecht ist, dass die bisher im Erlasswege (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) zugelassenen Direktzugriffe auf das stl. Einlagekonto nicht mehr möglich sind.

**Nennkapitalrückzahlungen:** Abs. 1 Satz 3 nimmt weiterhin Rückzahlungen von Nennkapital iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 von der Differenzrechnung aus. Ein Unterschied zur bisherigen Rechtslage ergibt sich hierbei aus der Neufassung des § 28 Abs. 2, der den bisherigen Halbs. 2 in Satz 2 in einen neuen Satz 3 gefasst hat. Von der Differenzrechnung ausgenommen ist somit nur noch die Rückzahlung desjenigen Teils des Nennkapitals, der den Sonderausweis gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 gemindert hat. Dieser Teil ist weiterhin nie als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren. Für den Teil der Nennkapitalrückzahlung, der den Sonderausweis übersteigt, ergibt sich der Ausschluss von der Differenzrechnung und somit der Direktzugriff auf das stl. Einlagekonto aus § 28 Abs. 2 Satz 3, wobei aber die Einlagenrückgewähr auf den positiven Bestand des stl. Einlagekontos beschränkt ist (BTDrucks. 16/3369, 19; zu näheren Einzelheiten s. § 28 Anm. J 06-5 ff.).

**Weitere Ausnahme von der Differenzrechnung** bleiben weiterhin die organschaftlich verursachten Mehrabführungen iSd. Abs. 6 Satz 1, da dieser – wie bisher – lex specialis zu Abs. 1 Satz 3 ist. Ein Direktzugriff durch Festschreibung kann sich durch die Streichung von Abs. 1 Satz 6 und die Neufassung von Abs. 5 nicht mehr ergeben.

### 3. Abs. 1 Satz 4: Grundsätzlicher Ausschluss eines Negativwerdens des steuerlichen Einlagekontos durch Leistungen J 06-6

Abs. 1 Satz 4 kodifiziert die bisherige Auffassung der FinVerw. (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366), dass das stl. Einlagekonto durch Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 3 nicht negativ werden kann, nunmehr gesetzlich und hat demnach nur klarstellenden Charakter (BTDrucks. 16/2710, 52). Einzige Ausnahme von diesem Grundsatz stellen die organschaftlich verursachten Mehrabführungen iSd. Abs. 6 Satz 1 dar. Insbes. kann das Einlagekonto auch nicht mehr durch Rückzahlungen von Nennkapital im Rahmen einer Kapitalherabsetzung negativ werden, wobei dieses sich aber aus § 28 Abs. 2 Satz 3 und 4 ergibt (zu näheren Einzelheiten hierzu s. § 28 Anm. J 06-5 ff.).

**Zahlungen aufgrund eines Besserungsversprechens:** Offen ist, ob Zahlungen aufgrund eines Besserungsversprechens nicht auch weiterhin zu einem negativen Einlagekonto führen können. Nach der Rspr. des BFH (Urt. v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) wird der Forderungsverzicht zivilrechtl. so behandelt, als sei er nie erklärt worden (lediglich stl. ex-nunc-Wirkung). Die originäre Darlehensverpflichtung lebt hiernach bei Eintritt des Besserungsfalls wieder auf, so dass die Erfüllung des Besserungsversprechens eine Darlehensrückzahlung und damit keine Leistung iSd. Abs. 1 Sätze 3 und 4 darstellt (ebenso DJPW/DÖTSCH, Vor § 27 Rn. 3; LORNSSEN-VEIT/BEHRENDT, FR 2007, 179). Es spricht uE daher vieles dafür, dass in geeigneten Fallkonstellationen ein negatives Einlagekonto entstehen kann.

### 4. Aufhebung von Abs. 1 Satz 6 J 06-7

Die Streichung von Abs. 1 Satz 6, der bisher als Satz 5 die Festschreibung der Einlagekontoverwendung im Fall der Bescheinigung regelte, ist redaktionelle Folgeänderung der Neufassung von Abs. 5; s. daher Anm. J 06-11 ff.

## Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 2

### J 06-8 1. Überblick über die Änderung

In Abs. 2 wird durch das SEStEG (s. Anm. J 06-1) ein neuer Satz 3 eingefügt und die bisherigen Sätze 3 und 4 werden hierdurch zu den Sätzen 4 und 5, ohne dass sie eine inhaltliche Veränderung erfahren. Der neue Satz 3 berücksichtigt zukünftig in Zuzugsfällen nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen im stl. Einlagekonto, auch wenn die Einlagen in Zeiten getätigt wurden, in denen keine unbeschränkte StPflcht bestand. Ferner kodifiziert er eine Verfahrensvorschrift, da der im Zuge des Eintritts in die unbeschränkte StPflcht festgestellte Bestand des stl. Einlagekontos Bindungswirkung für die zukünftigen Feststellungen hat.

### 2. Einfügung eines neuen Abs. 2 Satz 3: Ermittlung des vorhandenen Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht

#### J 06-9 a) Inhalt und Geltungsbereich der Neuregelung

Abs. 2 Satz 3 ordnet an, dass bei Eintritt in die unbeschränkte StPflcht der zum Zeitpunkt des Eintritts in die StPflcht vorhandene Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen ist. Im Ergebnis werden somit im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage (BMF v. 4.6. 2003, BStBl. I 2003, 366) in Zuzugsfällen auch Einlagen im stl. Einlagekonto erfasst, die zu Zeiten geleistet wurden, in denen die Körperschaft nicht der unbeschränkten StPflcht unterlag. Dieser idR unterjährig gesondert festgestellte Bestand wird sodann als Bestand des stl. Einlagekontos zum Ende des vorangegangenen Wj. fingiert, so dass er für Ausschüttungen im Erstjahr der unbeschränkten StPflcht verwendet werden kann (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2652]).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Durch die undifferenzierte Verwendung der Formulierung „Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht“ wird zum Ausdruck gebracht, dass Abs. 2 Satz 3 auf alle der KSt. unterliegenden StSubjekte Anwendung findet. Dies bedeutet, dass sein persönlicher Geltungsbereich in Zuzugsfällen nicht nur europäische, sondern auch außer-europäische Körperschaften umfasst. Darüber hinaus gilt er auch für neu gegründete Körperschaften (BTDrucks. 16/2710, 52), so dass im Zuge der Gründung geleistete Einlagen für Auskehrungen an die Gesellschafter zur Verfügung stehen.

**Sachlicher Geltungsbereich:** Der sachliche Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 3 ist auf die Begründung der unbeschränkten StPflcht begrenzt. Für die beschränkte StPflcht ist er nicht anzuwenden.

**Verfahrensrechtlich** folgt aus Abs. 2 Satz 3, dass der ermittelte Anfangsbestand des stl. Einlagekontos als Endbestand zum Ende des vorangegangenen Wj. fingiert wird. Er gilt demnach als Ausgangspunkt für die Fortentwicklung des stl. Einlagekontos iSd. Abs. 1 Satz 2, der um die Zu- und Abgänge des Wj. fortzuschreiben ist. Darüber hinaus entfaltet der zu erlassende Bescheid über den Anfangsbestand gem. Abs. 2 Satz 2 Bindungswir-

kung für die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Er ist somit Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO.

#### b) Ermittlung des Erstbestands

J 06-10

Abs. 2 Satz 3 trifft explizit keine Regelung darüber, wie der Erstbestand des stl. Einlagekontos zu ermitteln ist; er ordnet lediglich an, dass ein Erstbestand festzustellen ist.

**Feststellung des Erstbestands:** Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2710, 52) führt zur Ermittlung aus, dass in der erstmaligen Feststellung der Bestand des stl. Einlagekontos so festgestellt werde, wie er sich ergeben hätte, wenn die Gesellschaft von Anfang an der unbeschränkten StPfl. unterlegen hätte, dh. es seien sowohl Zugänge als auch Rückzahlungen von Einlagen zu berücksichtigen. Hierdurch kommt uE zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber vom Tag der Gründung der Gesellschaft bis zum Tag des Eintritts in die unbeschränkte StPfl. sowohl einen Nachweis über geleistete Einlagen als auch über Rückgewährungen von Einlagen nach deutschen stl. Vorschriften fordert. Hieraus ist zu folgern, dass hinsichtlich der Rückgewähr von Einlagen für jedes Jahr seit Gründung der Körperschaft eine Differenzrechnung nach deutschen stl. Vorschriften (einschließlich der Gewinnermittlung) zu erstellen ist. Hinsichtlich geleisteter Einlagen müsste durch den Stpfl. nachgewiesen werden, dass diese auch nach deutschen stl. Vorschriften als Einlage zu qualifizieren sind. Sofern Einlagen durch einen Forderungsverzicht erbracht wurden, hat nach der Auffassung des BFH (hierzu grundsätzlich BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) eine Werthaltigkeitsprüfung stattzufinden.

**Europarechtliche Bedenken:** Zu dieser Vorgehensweise ist anzumerken, dass sie in den Fällen des Zuzugs von ausländ. Körperschaften europarechtswidrig ist, da die vorstehend aufgezeigten Anforderungen bei seit vielen Jahren bestehenden Rechtsträgern nicht zu erfüllen sind. Es wird dem Stpfl. meist nicht möglich sein, nachträglich Differenzrechnungen nach deutschen stl. Grundsätzen zu erstellen, um den Betrag einer Einlagenrückgewähr zu ermitteln. Hier stellt sich im Weiteren die Frage, welche Differenzrechnung maßgeblich sein soll. Ist Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG (s. Anm. J 06-1) anzuwenden, der einen Direktzugriff auf das stl. Einlagekonto nicht zulässt, oder ist Abs. 1 Satz 3 aF bei Leistungen, die vor dem VZ 2006 getätigt wurden, anzuwenden, der grundsätzlich einen Direktzugriff erlaubt? Dann muss allerdings die ausländ. Rechtsordnung auf die Direktzugriffsmöglichkeit untersucht werden. Ferner wird es dem Stpfl. in den Fällen von ausgesprochenen Forderungsverzichten regelmäßig unmöglich sein, nachträglich Nachweise über deren Werthaltigkeit im Zeitpunkt des Verzichts zu führen. Es ergibt sich somit vielfach eine faktische Unmöglichkeit des Nachweises (ähnlich RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1490]), so dass die Neuregelung in Zuzugsfällen – wie der bisherige Rechtszustand auch – zu einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EGV und die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EGV führen könnte, da sie eine verdeckte Diskriminierung in sich birgt.

► *Diskriminierungsfreie Auslegung:* Unter Einhaltung der europarechtl. Vorgaben kann Abs. 2 Satz 3 diskriminierungsfrei nur dergestalt ausgelegt wer-

den, dass für den Erstbestand des stl. Einlagekontos die Einlagen und die Einlagenrückgewähr nach der jeweils maßgebenden ausländ. Rechtsordnung zu ermitteln sind. Hierbei ist der FinVerw. allerdings zuzugestehen, dass sie dies vor eine Reihe fast unlösbarer Probleme stellen wird.

## Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5

### J 06-11 1. Überblick über die Änderungen

Abs. 5 löst die Festschreibungsregelung für die bescheinigte Einlagekontoverwendung des Abs. 1 Satz 5 aF, der durch das SEStEG (s. Anm. J 06-1) aufgehoben wurde, ab und führt in diesem Zusammenhang eine neue Haftungsregelung sowie ergänzende Verfahrensregelungen ein. Satz 1 ist die neue Festschreibungsvorschrift für die bescheinigte Einlagekontoverwendung, wobei nur noch auf eine zu niedrige Bescheinigung abgestellt wird. Satz 2 regelt die Folgen einer Nichtbescheinigung. Satz 3 verbietet für die Fälle der Sätze 1 und 2 eine Berichtigung der ausgestellten Bescheinigung (Satz 1) bzw. die erstmalige Erteilung einer Bescheinigung (Satz 2). Satz 4 ist eine Haftungsregelung für die überhöht bescheinigte Einlagekontoverwendung, wobei diese Bescheinigungen über Satz 5 berichtigt werden können. Satz 6 stellt die Verbindung zwischen den Regelungen zur Festschreibung und zur Feststellung des Bestands her.

### J 06-12 2. Abs. 5 Satz 1: Festschreibung bei zu niedrig bescheinigter Einlagekontoverwendung

Abs. 5 Satz 1 ist die Nachfolgeregelung des durch das SEStEG aufgehobenen Abs. 1 Satz 5 aF. Die Vorschrift ordnet an, dass die einer StBescheinigung zugrunde gelegte Verwendung des stl. Einlagekontos unverändert bleibt, wenn für die Leistung einer KapGes. die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Dies bedeutet, dass eine Festschreibung der Einlagekontoverwendung im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage, die eine Festschreibung auch in den Fällen der überhöht bescheinigten Einlagekontoverwendung normierte, nur noch in den Fällen der zu niedrigen Bescheinigung erfolgt. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass eine Festschreibung nicht mehr eintritt, wenn eine zu hohe Einlagekontoverwendung bescheinigt wird.

**Zweck:** Abs. 5 Satz 1 dient der Missbrauchsverhinderung. Bis dato konnte durch das Ausstellen einer bewusst falschen Bescheinigung eine Verwendung des stl. Einlagekontos erreicht werden (BTDrucks. 16/3369, 19).

**Rechtsfolge** ist, dass eine zu niedrig bescheinigte Einlagekontoverwendung Bindungswirkung für die Feststellung iSd. Abs. 2 hat. Die Bescheinigung entfaltet insoweit eine Grundlagenfunktion für das Feststellungsverfahren. Weitere Rechtsfolge ist damit auch, dass für den fiktiv nicht aus dem Einlagekonto stammenden Teil der Leistung KapErtrSt. einzubehalten und beim Empfänger der Leistung insoweit eine Einnahme iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 9 oder Nr. 10 EStG gegeben ist. Trotz objektiver Unrichtigkeit werden an die zu niedrig bescheinigte Einlagekontoverwendung materielle Steuernachteile geknüpft.



### 3. Abs. 5 Satz 2: Nichterteilung einer Bescheinigung über die Einlagekontoverwendung J 06-13

Abs. 5 Satz 2 stellt eine gesetzliche Fiktion dar. Er fingiert in den Fällen, in denen bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung iSd. Abs. 2 zum Schluss des Wj. der Leistung eine StBescheinigung iSd. Abs. 3 nicht erteilt worden ist, den Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 € bescheinigt.

**Tatbestandsmerkmal** des Abs. 5 Satz 2 ist die Nichterteilung einer Bescheinigung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung iSd. Abs. 2. Die Nichterteilung iSd. Abs. 5 Satz 2 umfasst dabei im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage nicht nur die Fälle, in denen überhaupt keine Bescheinigung ausgestellt wurde, sondern auch die Sachverhalte, in denen in einer Bescheinigung zur Einlagekontoverwendung keine Eintragung durch den Ausstellenden vorgenommen wurde (ähnlich DÖRSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2652]). Der Tag der Bekanntgabe für Zwecke des Abs. 5 Satz 2 wird nach § 122 Abs. 2–5 AO ermittelt.

**Rechtsfolge** der Fiktion ist eine Bescheinigung der Einlagekontoverwendung für die Leistung mit 0 €. Gleichzeitig ist damit in den Fällen, in denen die Körperschaft grundsätzlich über einen positiven Einlagekontobestand verfügt, auch eine zu niedrige Bescheinigung iSd. Abs. 5 Satz 1 gegeben. Diese fiktive Bescheinigung stellt sodann den Abgang vom Einlagekonto iSd. Abs. 1 Satz 2 dar und wird auch mit 0 € in die gesonderte Feststellung des Bestands gem. Abs. 2 Satz 1 einbezogen. Auf Ebene des Anteilseigners ist im Weiteren der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht erfüllt.

### 4. Abs. 5 Satz 3: Ausschluss der Berichtigung bzw. der erstmaligen Erteilung von Steuerbescheinigungen J 06-14

Abs. 5 Satz 3 verbietet in den Fällen der zu niedrig bescheinigten Einlagekontoverwendung (Abs. 5 Satz 1) die Berichtigung der StBescheinigung und in den Fällen der Nichterteilung einer Bescheinigung bis zum Tag der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids iSd. Abs. 2 (Abs. 5 Satz 2) die erstmalige Erteilung einer StBescheinigung.

**Tatbestandsmerkmal** für die Anwendung von Abs. 5 Satz 3 ist alternativ das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Abs. 5 Satz 1 oder Satz 2.

**Rechtsfolge** bei Erfüllung eines der Tatbestandsmerkmale ist die Finalität der – wenn auch nur fiktiv – erteilten Bescheinigung mit allen daraus resultierenden Konsequenzen für den Leistenden als auch den Empfänger der Leistung. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber auch, dass jede erteilte oder nicht erteilte StBescheinigung, die die Voraussetzungen von Abs. 5 Satz 1 oder Satz 2 nicht erfüllt, berichtigt werden kann. Abs. 5 Satz 5 dient somit uE lediglich der Klarstellung (s. hierzu Anm. J 06-16).

► *Problembereich:* Wird im Rahmen einer stl. Außenprüfung eine vGA festgestellt, erweist sich die vorstehend beschriebene Rechtsfolge als problematisch, da sie der ausschüttenden Körperschaft verwehrt, selbst bei ausreichendem Bestand des stl. Einlagekontos nachträglich eine StBescheinigung über die Einlagekontoverwendung auszustellen. Es kommt somit zukünftig zu vielfach sachlich unbilligen Ergebnissen (s. auch DJPW/DÖRSCH, Vor § 27 Rn. 11).

J 06-15 **5. Abs. 5 Satz 4: Haftung des Ausstellers für Kapitalertragsteuer „in anderen Fällen“**

Abs. 5 Satz 4 begründet eine KapErtrStHaftung des Ausstellers einer Bescheinigung, in der die Einlagekontoverwendung überhöht ausgewiesen ist. Hiermit wird faktisch für die Körperschaft der Rechtszustand hergestellt, der eingetreten wäre, wenn die Bescheinigung korrekt ausgestellt worden wäre. Die Leistung hätte in Höhe des Teils, der nicht aus dem Einlagekonto stammt, der KapErtrSt. unterliegen. Der Unterschied der Neuregelung zur bisherigen Rechtslage besteht darin, dass Abs. 5 aF eine Haftung des Ausstellers der Bescheinigung für die dadurch verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile anordnete. Der Umfang der Haftung wurde folglich beschränkt.

**Tatbestandsmerkmale:** Wortlautgemäß bedarf es der Erfüllung zweier Tatbestandsmerkmale, um die Folge der Einforderung der KapErtrSt. durch Haftungsbescheid auszulösen.

► „*In anderen Fällen*“: Durch diese Formulierung wird zum Ausdruck gebracht, dass ein Sachverhalt vorliegen muss, der nicht die Voraussetzungen von Abs. 5 Sätze 1–3 erfüllt. Sie dient somit der Abgrenzung der zu regelnden Lebenssachverhalte.

► „*Überhöht ausgewiesener Betrag der Einlagenrückgewähr*“: Einziges „echtes“ Tatbestandsmerkmal des Abs. 5 Satz 4 ist eine überhöht bescheinigte Einlagenrückgewähr. Hierbei ist unbeachtlich, ob die leistende Körperschaft selbst oder in deren Auftrag ein Kreditinstitut diese materiell fehlerhafte Bescheinigung ausgestellt hat. Ferner ist der Grund der überhöht bescheinigten Einlagekontoverwendung ohne Bedeutung für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals.

„§ 44 Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz des Einkommensteuergesetzes gilt insoweit nicht“: Hieraus folgt, dass es für die Haftungsinanspruchnahme ohne Bedeutung ist, aus welchem Grund die Einlagenrückgewähr überhöht bescheinigt wurde. Eine Möglichkeit der Exkulpation besteht nicht.

**Rechtsfolgen:** Mit der überhöht bescheinigten Einlagekontoverwendung ist ein KapErtrStAusfall für den Fiskus verbunden, so dass über diesen Ausfall ein Haftungsbescheid zu erlassen ist.

► *Adressat des Haftungsbescheids* ist idR die leistende Körperschaft, da sie die fehlerhafte Bescheinigung ausgestellt hat. UE kann aber auch ein Kreditinstitut Adressat sein, wenn es für die unrichtige Bescheinigung verantwortlich ist. Sofern es die Bescheinigung allerdings auf Basis von Angaben der leistenden Körperschaft bzw. deren Bevollmächtigten erteilt hat, ist der Haftungsbescheid an die leistende Körperschaft zu adressieren. Insoweit wäre eine Inanspruchnahme des Kreditinstituts ermessensfehlerhaft.

► *Höhe der Haftungsinanspruchnahme:* Für das Haftungsverfahren ist der erhöhte StSatz von 25 % gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG anzuwenden. Gleichzeitig stellt die Übernahme der KapErtrSt. eine vGA an den Anteilseigner dar (BFH v. 18.3.1982 – I R 165/78, BStBl. II 1982, 518), über die eine gesonderte StBescheinigung auszustellen ist (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2652]).

► *Ausnahme von der Haftung:* Da nach Abs. 5 Satz 1 eine Festschreibung der Einlagekontoverwendung nur noch in den Fällen der zu niedrig bescheinigten Einlagenrückgewähr eintritt, ist § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG beim Anteilseigner für die überhöht bescheinigte Einlagenrückgewähr nicht anzuwenden (aA DJPW/DÖRSCH, Vor § 27 Rn. 15). § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nimmt nur den Teil der Bezüge von den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG aus, für den Beträge aus dem stl. Einlagekonto als verwendet gelten. Auf Basis der Neufassung von Abs. 5 gilt das Einlagekonto für die Fälle der überhöht bescheinigten Einlagenrückgewähr aber nicht mehr als verwendet, so dass dieser Teil der Leistung beim Gesellschafter zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 9 oder Nr. 10 EStG führt. Von einer Inanspruchnahme des Ausstellers der StBescheinigung ist daher uE Abstand zu nehmen, wenn die Veranlagung des Empfängers der Leistung noch berichtigungsfähig ist, da die Veranlagung Vorrang vor dem StAbzug hat (BFH v. 3.7.1968 – I 191/65, BStBl. II 1969, 4). Die Haftungsanspruchnahme wäre insoweit ermessensfehlerhaft. Hierfür bedarf es auch nicht der Berichtigung der Bescheinigung. Die FinVerw. hat in den Fällen, in denen ihr alle Angaben über die Empfänger der Leistung vorliegen, die Berichtigung der Veranlagung beim für den Anteilseigner zuständigen FA zu veranlassen. Nur wenn der Empfänger nicht zu ermitteln bzw. die Ermittlung mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden ist oder die Veranlagung des Anteilseigners nicht berichtigt werden kann, ist das Haftungsverfahren nach Abs. 5 Satz 4 zu betreiben.

#### 6. Abs. 5 Satz 5: Berichtigungsmöglichkeit für Steuerbescheinigungen J 06-16

Abs. 5 Satz 5 hat uE lediglich klarstellenden Charakter. Er erlaubt in den Fällen der überhöht bescheinigten Einlagekontoverwendung eine Berichtigung der ausgestellten StBescheinigung. Dies ergibt sich aber bereits durch den Umkehrschluss aus Abs. 5 Satz 3 (s. Anm. J 06-14).

**Kannvorschrift:** Abs. 5 Satz 5 regelt, dass die Bescheinigungen berichtigt werden können, dh. es besteht kein Korrekturzwang. Hieraus folgt, dass für eine Leistung nicht alle StBescheinigungen korrigiert werden müssen. Die Berichtigung einzelner Bescheinigungen ist möglich (ebenso DÖRSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2652]).

**Verfahrensrecht:** Die Änderung der StBescheinigung, in der die Einlagekontoverwendung verringert wird, entfaltet aufgrund von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO für die Besteuerung des Anteilseigners nur Bedeutung, wenn seine Veranlagung entweder nicht durchgeführt wurde, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO steht oder insoweit für vorläufig iSd. § 165 AO erklärt wurde.

**Rechtsfolgen:** Sofern die ausgestellte StBescheinigung korrigiert wird und die Veranlagung des Anteilseigners nach vorstehenden Grundsätzen noch änderbar ist, besteht für den Erlass eines Haftungsbescheids iSd. Abs. 5 Satz 4 kein Raum mehr. Ist hingegen die Veranlagung des Anteilseigners nicht nach §§ 164, 165 AO änderbar, entfaltet die Berichtigung der StBescheinigung keine Wirkung. Dies bedeutet, dass ein Haftungsbescheid nach Abs. 5 Satz 4 durch die FinVerw. zu erlassen ist.

J 06-17 **7. Abs. 5 Satz 6: Anpassung der Feststellung**

Abs. 5 Satz 6 ist die verfahrensrechtl. Verbindung zwischen der KapErtrSt-Haftung nach Abs. 5 Satz 4 und der Feststellung des Einlagekontos nach Abs. 2 (BTD Drucks. 16/3369, 19). Durch die Haftungsinanspruchnahme besteht kein Anlass mehr, die überhöht bescheinigte Einlagenrückgewähr insoweit auch der Feststellung des Bestands des stl. Einlagekontos zum Ende des Wj. zugrunde zu legen. Sofern also der Aussteller der Bescheinigung für die zu Unrecht bescheinigte Einlagenrückgewähr nach Abs. 5 Satz 4 in Haftung genommen wurde, ist im Rahmen der Feststellung nach Abs. 2 insoweit keine Minderung des Einlagekontos festzustellen. Abs. 5 Satz 6 stellt somit für die Feststellung den Rechtszustand her, der eingetreten wäre, wenn die Bescheinigung von vornherein richtig ausgestellt worden wäre.

J 06-18 **Erläuterung zu den Änderungen des Abs. 7**

Die Änderungen des Abs. 7 sind lediglich redaktioneller Natur. Die Einfügung der Formulierung „unbeschränkt steuerpflichtige“ ist Folgeänderung aus der den systematischen Aufbau des § 27 verändernden Anfügung von Abs. 8. Durch sie wird zum Ausdruck gebracht, dass die Abs. 1–6 nicht nur für unbeschränkt stpfl. KapGes., sondern auch für andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen anzuwenden sind. Die Ersetzung des Wortes „und“ durch „oder“ ist ohne materielle Bedeutung.

**Erläuterungen zu dem neu angefügten Abs. 8**J 06-19 **1. Überblick über die Änderungen**

Abs. 8 regelt, dass auch in anderen Staaten der EU unbeschränkt KStpfl. ein Einlagekonto führen und damit auch eine Einlagenrückgewähr vollziehen können. Dazu stellt er in seinen Sätzen 3–8 die notwendigen Verfahrensregeln auf. Satz 9 bestimmt die Rechtsfolgen in den Fällen, in denen Leistungen einer entsprechenden Körperschaft ohne gesonderte Feststellung einer Einlagerückgewähr erfolgt sind.

J 06-20 **2. Abs. 8 Satz 1: Einlagenrückgewähr durch Körperschaften oder Personenvereinigungen, die der unbeschränkten Steuerpflicht in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unterliegen**

**Persönlicher Geltungsbereich:** Abs. 8 ist nur auf Körperschaften und Personenvereinigungen anzuwenden, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten StPfl. unterliegen. Hieraus folgt im Umkehrschluss, dass Körperschaften, die in Drittstaaten – einschließlich der EWR-Staaten – der unbeschränkten StPfl. unterliegen, nicht vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 8 erfasst werden.

► *Bedenken:* Der Ausschluss der Rechtsträger, die dem Abkommen über den EWR unterfallen, ist uE als Verstoß gegen die im EWR-Vertrag ebenfalls

geregelte Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zu werten, da deren Leistungen – mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital – wohl per se stpfl. Dividenden beim Begünstigten darstellen werden (zweifelnd RÖDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1490]).

**Tatbestandsmerkmale:** Voraussetzung für die Eröffnung des Anwendungsbereichs von Abs. 8 ist die Erfüllung dreier Tatbestandsmerkmale:

► *Körperschaft oder Personenvereinigung:* Bei dem leistenden Rechtsträger muss es sich um eine Körperschaft oder Personenvereinigung handeln. Die Auslegung dieser Begriffe hat dabei uE nach deutschen stl. Grundsätzen zu erfolgen.

► *Unbeschränkte Steuerpflicht in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union:* Die Körperschaft oder Personenvereinigung muss in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten StPfl. unterliegen. Die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals ist anhand der Voraussetzungen des innerstaatlichen Rechts des jeweiligen EU-Staats zu überprüfen. Eine zwischen dem jeweiligen EU-Staat und einem Drittstaat vereinbarte, Art. 4 Abs. 3 OECD-MA nachgebildete, abkommensrechtl. tie-breaker-rule ist für die Anwendung von Abs. 8 unbeachtlich, da diese nur die beiden Vertragsstaaten – nicht aber Deutschland – bindet (s. hierzu WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 4 MA Rn. 91; LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 4 Rn. 105).

► *Gewährung von Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes:* Die Körperschaft oder Personenvereinigung muss Leistungen gewähren können, die unter die aufgeführten Einnahmen beim Empfänger führen. Dies bedeutet, dass der ausländ. Rechtsträger unter Zugrundelegung des sog. Typenvergleichs körperschaftlich organisiert sein muss.

**Rechtsfolge:** Abs. 8 Satz 1 bestimmt, dass eine Einlagenrückgewähr auch in anderen Mitgliedstaaten der EU unbeschränkt stpfl. Körperschaften oder Personenvereinigungen leisten können. Der Unterschied zur bisherigen Rechtslage besteht darin, dass die FinVerw. bis dato ohne Begründung die Auffassung vertrat, dass ausländ. Körperschaften kein Einlagekonto zu führen hatten (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) und damit wohl auch keine Einlagenrückgewähr leisten konnten (zur Europarechtswidrigkeit dieser Auffassung s. VAN LISHAUT/FÖRSTER, FR 2002, 1205 [1207]; FROTSCHER/MAAS, § 27 Rn. 10a). Hiervon abweichend ist aber nach bisherigem Verständnis der Rspr. des BFH (Urt. v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189; v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168) eine Kapitalrückzahlung immer dann gegeben, wenn das Personal- und Gesellschaftsstatut (Heimatrecht) des Sitzstaats der ausländ. Körperschaft eine Kapitalrückzahlung annahm.

### 3. Abs. 8 Satz 2: Entsprechende Anwendung der Abs. 1–6 und der §§ 28 und 29 J 06-21

Für die Ermittlung einer Einlagenrückgewähr bei in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallenden Rechtsträgern sind die Vorschriften der Abs. 1–6 und §§ 28, 29 entsprechend anzuwenden. Dies bedeutet, dass die ausländ. Körperschaft für Zwecke der Ermittlung des Betrags der Einlagenrückgewähr fiktiv so behandelt wird, als wäre sie unbeschränkt stpfl. We-

sentliche Anordnung der Vorschrift ist durch den Verweis auf Abs. 1 die Durchführung einer Differenzrechnung nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3.

**Rechtsfolge:** Durch die entsprechende Anwendung der aufgeführten Vorschriften muss fiktiv ein Bestand des stl. Einlagekontos auf das Ende des Kj., das dem Kj. der Gewährung der Leistung vorangeht, ermittelt werden. Dies bedeutet, dass vom Tag der Gründung der Gesellschaft bis zum Ende des Kj., das dem Kj. der Gewährung der Leistung vorangeht, sowohl ein Nachweis über geleistete Einlagen als auch über Rückgewährungen von Einlagen nach deutschen stl. Vorschriften zu führen ist. Dieser Bestand muss im Weiteren für Nachweiszwecke fortgeschrieben werden. Die Fortschreibung beinhaltet dabei auch durch die entsprechende Geltung von § 29 die Zusammenrechnung bzw. Minderung von Beständen der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, die sich durch Auslandsu mwandlungen ergeben, sofern sie einer deutschen Verschmelzung bzw. Auf- oder Abspaltung nach den Regelungen des UmwG vergleichbar sind. Zu näheren Einzelheiten und offenen Fragen über die Ermittlung des Bestands des stl. Einlagekontos s. Anm. J 06-10.

► *Kritik:* Abs. 8 Satz 2 stellt bei seit vielen Jahren bestehenden Körperschaften aufgrund der faktischen Unmöglichkeit der nachträglichen Ermittlung eines Einlagekontobestands nach deutschen stl. Grundsätzen einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EGV und die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EGV dar (verdeckte Diskriminierung). Abs. 8 hätte aufgrund der vom Gesetz gestellten Anforderungen keine praktische Bedeutung, so dass im Ergebnis eine Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage (BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189; v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168) einträte (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1490]). Zur Möglichkeit einer diskriminierungsfreien Auslegung s. Anm. J 06-10.

#### J 06-22 4. Abs. 8 Satz 3: Feststellung der Einlagenrückgewähr auf Antrag

Die Begünstigung einer Einlagenrückgewähr wird dem von Abs. 8 erfassten Personenkreis nur auf Antrag zuteil. Dementsprechend ordnet Abs. 8 Satz 3 an, dass der als Einlagenrückgewähr zu berücksichtigende Betrag für den jeweiligen VZ auf Antrag gesondert festzustellen ist. Dies bedeutet, dass das Feststellungsverfahren nur durchgeführt werden muss, wenn die Behandlung der Leistung als Einlagenrückgewähr bei einem inländ. Stpfl. von Bedeutung ist. Aus Sicht der FinVerw. wiederum folgt daraus, dass sie ohne Antrag nicht tätig wird.

**Rechtsfolge:** Die gem. Abs. 8 Satz 3 gesondert festgestellte Einlagenrückgewähr gehört beim Anteilseigner gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG. In Höhe der Einlagenrückgewähr werden der Buchwert bzw. die AK der Beteiligung an der ausländ. Körperschaft gekürzt. Das Feststellungsverfahren entfaltet Grundlagenbescheidfunktion iSd. § 171 Abs. 10 AO für die Besteuerung des Empfängers der Leistung.

► *Ausländische Quellensteuer:* Sofern die ausländ. Körperschaft Quellensteuer auf die Leistung einzubehalten hat, kann diese beim Anteilseigner in Höhe der festgestellten Einlagenrückgewähr nicht auf die ESt. oder KSt. ange-

rechnet werden, da ihr insoweit keine Einkünfte iSd. § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 zugrunde liegen. Entsprechendes gilt für den Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG (ggf. iVm. § 26 Abs. 6 Satz 1).

► *Gestaltungsüberlegungen:* Eine Einlagenrückgewähr stellt nicht in allen Sachverhaltskonstellationen eine Begünstigung für den Empfänger der Leistung dar. So führt eine Einlagenrückgewähr zB bei einbringungsgeborenen Anteilen im BV einer KapGes. nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292) zu einem Veräußerungsgewinn, der nur der StBefreiung von § 8b Abs. 2 unterfallen kann, soweit die Einlagenrückgewähr den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Dies hat zur Konsequenz, dass die Einlagenrückgewähr in voller Höhe stpfl. ist, wenn die Anwendung von § 8b Abs. 2 durch § 8b Abs. 4 iVm. § 34 Abs. 7a idF des SEStEG (s. Anm. J 06-1) suspendiert wird. In diesen Fällen ist es ratsam, auf den Antrag zur Durchführung des Feststellungsverfahrens zu verzichten, da sodann § 8b Abs. 1 aufgrund der Fiktion des Abs. 8 Satz 9 (zu näheren Einzelheiten hierzu s. Anm. J 06-27) auf die Leistung angewendet wird. Es gilt jedoch im Weiteren zu beachten, dass für die fiktive Fortschreibung des Bestands des Einlagekontos insoweit eine Einlagenrückgewähr anzunehmen ist. Entsprechendes gilt für vergleichbare Fälle (Buchwert der Beteiligung ist kleiner als der Betrag der Einlagenrückgewähr), in denen die StFreiheit von Veräußerungsgewinnen durch § 8b Abs. 2 Satz 4 versagt wird.

**Umfang des Feststellungsverfahrens:** Gesondert festgestellt wird lediglich die Höhe des Betrags einer Leistung, die als Einlagenrückgewähr beim Gesellschafter behandelt werden soll. Der Bestand des stl. Einlagekontos hingegen unterliegt keinem Feststellungsverfahren.

**Adressat** des Feststellungsbescheids ist die ausschüttende Körperschaft. Sie hat auf dessen Basis dem Empfänger der Leistung eine StBescheinigung iSd. Abs. 3 zu erteilen.

#### 5. Abs. 8 Satz 4: Form und Frist für die Antragstellung

J 06-23

**Form:** Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. Nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bedeutet, dass die Erklärung insbes. auch auf einem privat gedruckten oder fotokopierten Vordruck abgegeben werden kann, wenn er dem amtlichen Muster entspricht (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/02, BFH/NV 2006, 1980 mit ausführlichen Nachweisen zur Rspr.).

► *Rechtsfolge der fehlenden Formwahrung* ist, dass der Antrag als nicht wirksam gestellt gilt (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/02, BFH/NV 2006, 1980), so dass auch kein Feststellungsverfahren durchzuführen ist. Letzteres führt zur Konsequenz der Anwendung von Abs. 8 Satz 9 (s. hierzu Anm. J 06-27).

**Frist:** Der Antrag zur Durchführung des Feststellungsverfahrens ist fristgebunden. Die Frist endet mit Ablauf des Kj, das auf das Kj. folgt, in dem die Leistung erbracht wurde.

► *Charakter der Frist:* Die durch Abs. 8 Satz 4 aufgestellte Frist ist eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist. In den Fällen einer nicht schuldhaften Fristversäumnis kann allerdings Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) in Betracht kommen.

► *Rechtsfolge der Fristversäumnis* ist die Nichtdurchführung des Feststellungsverfahrens. Dies führt zur Anwendung von Abs. 8 Satz 9 (hierzu s. Anm. J 06-27).

► *Europarechtskonformität der Frist*: Die durch Abs. 8 Satz 4 normierte Ausschlussfrist stellt uE einen Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit dar. Im wirtschaftlich vergleichbaren Inlandsfall erfolgt gem. Abs. 5 Satz 2 die fiktive Nullbescheinigung der Einlagekontoverwendung erst, wenn bis zum Tag der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids nach Abs. 2 zum Schluss des Wj. der Leistung eine StBescheinigung iSd. Abs. 3 nicht erteilt wurde. Dies bedeutet, dass der Stpfl. in diesen Fällen die vergleichbaren Konsequenzen durch Hinauszögern der Feststellungserklärung vermeiden kann. Abs. 8 Satz 4 birgt somit eine verdeckte Diskriminierung.

J 06-24 **6. Abs. 8 Sätze 5 und 6: Örtliche Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung**

Abs. 8 Sätze 5 und 6 regeln die örtliche Zuständigkeit für das Feststellungsverfahren nach Abs. 8 Satz 3. Abs. 8 Satz 5 ordnet an, dass sich die örtliche Zuständigkeit des Feststellungsverfahrens grundsätzlich nach § 20 AO richtet. Hierbei kann es sich allerdings nur um die von § 20 Abs. 3 und 4 AO erfassten Fälle handeln, da Körperschaften, die dem Anwendungsbereich von § 20 Abs. 1 und 2 AO unterfallen, unbeschränkt stpfl. sind, so dass sie vom Geltungsbereich des Abs. 8 nicht erfasst werden. Sofern nach § 20 Abs. 3 und 4 kein FA örtlich zuständig ist, ist das Bundeszentralamt für Steuern für das Feststellungsverfahren zuständig (Abs. 8 Satz 6). Die Zuständigkeit nach Abs. 8 Satz 6 dürfte uE die weit überwiegende Zahl der Fälle umfassen.

J 06-25 **7. Abs. 8 Satz 7: Darlegung der „für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände“**

Abs. 8 Satz 7 hat uE nur klarstellende Bedeutung. Er verdeutlicht, dass die ausländ. Körperschaft die objektive Feststellungslast für das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr trifft. Die fiktive Durchführung von Differenzrechnungen vom Tag der Gründung der Körperschaft bis zum Schluss des Kj., das dem Kj. der Leistung vorangeht, sowie der Nachweis über geleistete Einlagen und Rückgewährungen von Einlagen ergeben sich bereits aus Abs. 8 Satz 2 (s. hierzu Anm. J 06-21). Entsprechendes gilt für Nennkapitalrückzahlungen der ausländ. Körperschaft, da insoweit § 28 Abs. 2 Satz 3 gilt.

J 06-26 **8. Abs. 8 Satz 8: Aufnahme des Aktenzeichens der zuständigen Behörde in die Bescheinigung nach Abs. 3**

Die ausschüttende Körperschaft hat auf Basis von Abs. 8 Satz 2 iVm. Abs. 3 dem Empfänger der Leistung eine Bescheinigung über die Einlagenrückgewähr zu erteilen, in der gem. Abs. 8 Satz 8 das Aktenzeichen des Feststellungsbescheids der zuständigen Behörde anzugeben ist.

**Fehlen des Aktenzeichens:** Wird das Aktenzeichen in der StBescheinigung nicht angegeben, führt dies uE nicht zu einer Unwirksamkeit der Bescheinigung, woraus wiederum nach Abs. 5 Satz 2 iVm. Abs. 8 Satz 2 die



Fiktion der Nullbescheinigung resultieren würde. Die Angabe des Aktenzeichens kann jederzeit in einem ergänzenden Dokument nachgeholt werden.

**9. Abs. 8 Satz 9: Gewinnausschüttungsfiktion**

J 06-27

Abs. 8 Satz 9 stellt eine gesetzliche Fiktion dar. Er fingiert eine Leistung als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG führt, soweit keine gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr erfolgt ist.

**Rechtsfolge** der Fiktion ist, dass eine Leistung der ausländ. Körperschaft vorbehaltlich der StBefreiungen des § 8b bzw. § 3 Nr. 40 EStG zu stpfl. Einnahmen beim inländ. Anteilseigner führt, auch wenn die ausländ. Rechtsordnung den Vorgang als Einlagenrückgewähr qualifiziert. Die Bindungswirkung der ausländ. Rechtsordnung für die deutsche stl. Beurteilung (BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189; v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168) wird damit durchbrochen.



## § 28

**Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782,  
BStBl. I 2007, 4)

(1) <sup>1</sup>Wird das Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gilt der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt. <sup>2</sup>Maßgeblich ist dabei der sich vor Anwendung des Satzes 1 ergebende Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Rücklagenumwandlung. <sup>3</sup>Enthält das Nennkapital auch Beträge, die ihm durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit Ausnahme von aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind, so sind diese Teile des Nennkapitals getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen (Sonderausweis). <sup>4</sup>§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Auflösung der Körperschaft wird zunächst der Sonderausweis zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gemindert; ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist. <sup>2</sup>Die Rückzahlung des Nennkapitals gilt, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes führt. **<sup>3</sup>Ein den Sonderausweis übersteigender Betrag ist vom positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos abzuziehen. <sup>4</sup>Soweit der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos für den Abzug nach Satz 3 nicht ausreicht, gilt die Rückzahlung des Nennkapitals ebenfalls als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes führt.**

(3) Ein Sonderausweis zum Schluss des Wirtschaftsjahrs vermindert sich um den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu diesem Stichtag; der Bestand des steuerlichen Einlagekontos vermindert sich entsprechend.

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.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 28 durch das SEStEG</b>		gewähr in Höhe des den Sonderausweis übersteigenden Betrags einer Nennkapitalrückzahlung auf den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 06-1	a) Inhalt und Rechtsfolgen	J 06-5
2. Grund und Bedeutung der Änderungen	J 06-2	b) Persönlicher Geltungsbereich	J 06-6
3. Verhältnis der Änderungen zu anderen Vorschriften	J 06-3	c) Ausländische Rechtsträger	J 06-7
<b>Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 2</b>		3. Abs. 2 Satz 4: Fiktion von Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Anteilseigner	J 06-8
1. Überblick	J 06-4		
2. Abs. 2 Satz 3: Beschränkung der Einlagenrück-			

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 28 durch das SEStEG

**Schrifttum:** s. vor § 27 Anm. J 06-1.

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Rechtsentwicklung bis 2001:** s. § 28 Anm. 2.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):

► *Abs. 2 Satz 1* ist trotz formeller Neufassung inhaltlich unverändert geblieben.

► *Abs. 2 Satz 2* ist identisch mit dem bisherigen Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1.

► *Abs. 2 Satz 3* ist die Nachfolgeregelung des bisherigen Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2. Er begrenzt allerdings die Einlagenrückgewähr für den Teil der Nennkapitalrückzahlung, der den Sonderausweis gem. Abs. 1 Satz 3 übersteigt, auf den positiven Bestand des stl. Einlagekontos.

► *Abs. 2 Satz 4* fingiert, dass der den Sonderausweis übersteigende Betrag der Nennkapitalrückzahlung nach Satz 3 als Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist, die beim Anteilseigner zu Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Neuregelungen des § 28 Abs. 2 sind mangels anderweitiger Anwendungsbestimmungen gem. § 34 Abs. 1 idF des SEStEG erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 06-2

**Grund der Änderungen:** Die Neufassung von Abs. 2 soll sicherstellen, dass das stl. Einlagekonto auch in den Fällen der Kapitalherabsetzung und anschließender Auszahlung des Herabsetzungsbetrags nicht negativ wird. Eine Einlagenrückgewähr kann in diesen Fällen ebenfalls höchstens bis zum positiven Bestand des stl. Einlagekontos erfolgen. Darüber hinausgehende Auszahlungsbeträge führen nach dem Willen des Gesetzgebers zu Bezügen, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (BTDrucks. 16/3369, 19). Insoweit ergänzt § 28 Abs. 2 Sätze 3 und 4 die Grundregelung des § 27 Abs. 1 für einen Sonderfall.

### **Bedeutung der Änderungen:**

- ▶ *Rechtliche Bedeutung:* Die Begrenzung der Nennkapitalrückzahlung auf den positiven Bestand des stl. Einlagekontos stellt eine Beschränkung der bisher möglichen Direktzugriffsmöglichkeit auf das stl. Einlagekonto dar. Sie dient im Wesentlichen der Eindämmung von Gestaltungsmöglichkeiten, insbes. bei ausländ. Rechtsträgern.
- ▶ *Wirtschaftliche Bedeutung:* In den Fällen von Nennkapitalrückzahlungen können die Rechtsänderungen eine nicht unerhebliche Belastung für den Anteilseigner zur Folge haben, da die idealtypische Annahme des Gesetzgebers, dass sich die aus der Kapitalherabsetzung resultierende Erhöhung des Einlagekontos nach Abs. 2 Satz 1 und die Verminderung durch die Rückzahlung decken, vielfach durch ein negatives stl. Einlagekonto vor der Kapitalherabsetzung möglicherweise nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

## 3. Verhältnis der Änderungen zu anderen Vorschriften

J 06-3

### **Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften:**

- ▶ *Verhältnis zu § 17 EStG:* Durch die Bezugnahme auf die Einlagekontoverwendung iSd. § 27 in § 17 Abs. 4 EStG hat die veränderte Direktzugriffsregelung in § 28 Abs. 2 Sätzen 3 und 4 Auswirkung auf die Tatbestandsverwirklichung des § 17 Abs. 4 EStG.
- ▶ *Verhältnis zu § 20 EStG:* Zwischen Abs. 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestehen rechtl. Verbindungen. Die jeweilige Behandlung der Nennkapitalrückzahlung nach Abs. 2 Sätzen 2–4 ist entscheidend für die Qualifikation eines Bezugs nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Anteilseigner.
- ▶ *Verhältnis zu § 43 EStG:* Durch die Fiktion, dass die den positiven Bestand des stl. Einlagekontos übersteigende Nennkapitalrückzahlung beim Anteilseigner zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt, ist insoweit der Tatbestand des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erfüllt.

### **Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften:**

- ▶ *Verhältnis zu § 27:* Abs. 2 Satz 1 hat weiterhin erhöhende Auswirkungen auf den Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27. Die Regelung in Abs. 2 Satz 3 ist lex specialis zu § 27 Abs. 1 Satz 3 (s. auch § 27 Anm. J 06-3).
- ▶ *Verhältnis zu § 37:* § 37 Abs. 5 idF des SEStEG bewirkt die Abkoppelung der KStMinderung von Leistungen der Körperschaft. Die bisherige Verbindung von § 28 zu § 37 (s. hierzu § 28 Anm. 6) ist damit gelöst worden.

► *Verhältnis zu § 38:* Die durch Abs. 2 eintretenden Änderungen haben keine Auswirkungen auf die Tatsache, dass es durch Nennkapitalrückzahlungen weiterhin parallel zur Anwendung von § 38 Abs. 2 kommen kann (s. hierzu auch weiterhin BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366).

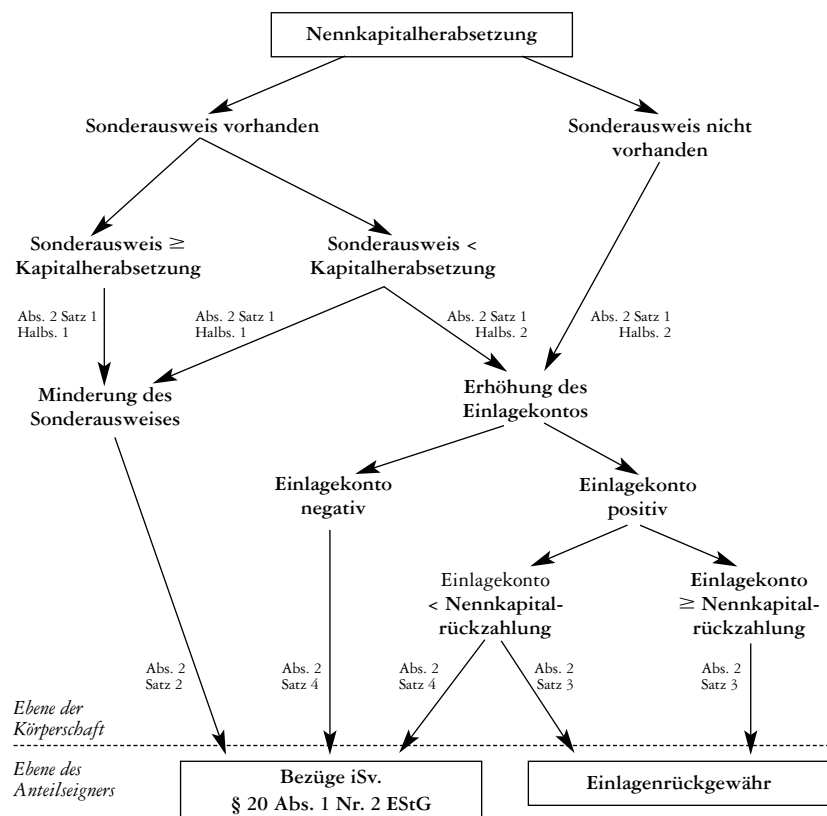
**Verhältnis zu § 7 KapErhStG:** Da § 28 über § 27 Abs. 8 Satz 2 auch für in anderen Mitgliedstaaten der EU unbeschränkt stpfl. Körperschaften Anwendung findet, gilt für diese ebenfalls das Feststellungsverfahren des § 27 Abs. 8 Satz 3. Die Neuregelungen des § 28 Abs. 2 sind somit bei entsprechenden Rechtsträgern gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 KapErhStG *lex specialis* im Verhältnis zu § 7 Abs. 2 Sätzen 1 und 2 KapErhStG.

## Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 2

### J 06-4 1. Überblick

Die Änderungen in Abs. 2 sind im Kontext der Europäisierung des stl. Einlagekontos zu sehen und stellen eine Einlagenrückgewähr bis zur maximalen Höhe des Einlagekontos sicher. Die Neufassung von Abs. 2 Sätze 1 und 2 beinhaltet keine inhaltlichen Veränderungen gegenüber dem bisherigen Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 Halbs. 1 (s. hierzu weiterhin § 28 Anm. 21 ff.). Abs. 2 Satz 3 begrenzt zukünftig den als Einlagenrückgewähr zu qualifizierenden Betrag bei Nennkapitalrückzahlungen auf den positiven Bestand des stl. Einlagekontos. Abs. 2 Satz 4 stellt folglich die gesetzliche Fiktion einer Gewinnausschüttung dar.

Die Wirkungsweise des Abs. 2 stellt sich in den Fällen der Nennkapitalherabsetzung mit anschließender Auskehrung des Herabsetzungsbetrags an den Anteilseigner graphisch wie folgt dar:



**2. Abs. 2 Satz 3: Beschränkung der Einlagenrückgewähr in Höhe des den Sonderausweis übersteigenden Betrags einer Nennkapitalrückzahlung auf den positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos**

**a) Inhalt und Rechtsfolgen**

J 06-5

**Inhalt:** Abs. 2 Satz 3 ordnet an, dass der den Sonderausweis übersteigende Betrag der Rückzahlung von Nennkapital vom positiven Bestand des stl. Einlagekontos abzuziehen ist. Der Unterschied zum bisherigen Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 besteht darin, dass bis dato in Höhe des den Sonderausweis übersteigenden Betrags ein unbeschränkter Zugriff auf das stl. Einlagekonto möglich war.

**Rechtsfolgen:** Nur in Höhe des positiven Bestands des stl. Einlagekontos liegt eine als Einlagenrückgewähr zu qualifizierende Leistung der Körperschaft vor. Dies bedeutet, dass das bisherige Korrespondenzprinzip zwischen der Einlagekontoerhöhung durch die Nennkapitalherabsetzung (Abs. 2 Satz 1) und der Einlagekontoverwendung (Abs. 2 Satz 3) in den Fällen, in denen das Einlagekonto vor der Nennkapitalherabsetzung negativ ist,

nicht mehr gilt. In Extremfällen kann dies dazu führen, dass die gesamte Kapitalherabsetzung nicht als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist.

**Beispiel:** Das stl. Einlagekonto beträgt durch organschaftlich verursachte Mehrabführungen zum 31.12.2006 ./ 100. Ein Sonderausweis iSd. Abs. 1 Satz 3 ist nicht vorhanden. Die Körperschaft setzt in 2007 das Nennkapital um 50 herab und zahlt den entsprechenden Betrag an die Anteilseigner aus.

**Lösung:** Nach Durchführung der Kapitalherabsetzung beträgt das stl. Einlagekonto nach Abs. 2 Satz 1 ./ 50. Durch Abs. 2 Satz 3 ist die Nennkapitalrückzahlung nicht als Einlagenrückgewähr zu beurteilen, da kein positiver Bestand des stl. Einlagekontos vorhanden ist.

► **Steuerbescheinigung:** Die Körperschaft hat im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366) für den Betrag, der gem. Abs. 2 Satz 3 als Einlagenrückgewähr einzuordnen ist, eine StBescheinigung iSd. § 27 Abs. 3 auszustellen. Für diese Bescheinigung gelten uE die Regelungen über die Festschreibung bei zu niedrig bescheinigter Einlagekontoverwendung gem. § 27 Abs. 5 Sätze 1–3 (s. hierzu § 27 Anm. J 06-12 ff.) entsprechend.

#### J 06-6 b) Persönlicher Geltungsbereich

Nach seinem Wortlaut ist Abs. 2 Satz 3 allgemein auf Körperschaften und Personenvereinigungen unabhängig von einer inländ. StPflcht anzuwenden. Sie müssen lediglich über ein Grund- oder Stammkapital verfügen. Eingeschränkt wird dieser grundsätzlich nach dem Wortlaut globale persönliche Geltungsbereich aber durch das Zusammenwirken mit § 27, so dass nur in Deutschland oder in anderen Mitgliedstaaten der EU unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen von Abs. 2 Satz 3 erfasst werden. Zum problematischen Ausschluss der unter das EWR-Abkommen fallenden Körperschaften s. § 27 Anm. J 06-20.

#### J 06-7 c) Ausländische Rechtsträger

Maßgebliche Rechtsordnung, ob ein Fall der Nennkapitalherabsetzung mit anschließender Kapitalauszahlung vorliegt, ist die jeweilige ausländ. Rechtsordnung. Ferner sind aber auch bei vom persönlichen Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 3 erfassten ausländ. Rechtsträgern über § 27 Abs. 8 Satz 2 die Regelungen des § 27 Abs. 8 zu beachten:

**Feststellung:** Die Qualifizierung als Einlagenrückgewähr für den Anteilseigner tritt nur ein, wenn das gesonderte Feststellungsverfahren gem. § 27 Abs. 8 Satz 3 durchgeführt wurde (zu näheren Einzelheiten hierzu s. § 27 Anm. J 06-22). Ist das Feststellungsverfahren nicht durchgeführt worden, tritt uE nach § 27 Abs. 8 Satz 9 beim Anteilseigner die Rechtsfolge von Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG ein.

**Antragsgebundenheit:** Das entsprechende Feststellungsverfahren ist nach § 27 Abs. 8 Satz 3 antragsgebunden und unterliegt den weiteren Voraussetzungen von § 27 Abs. 8 Sätzen 4–8 (s. hierzu § 27 Anm. J 06-23 ff.).

#### J 06-8 3. Abs. 2 Satz 4: Fiktion von Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Anteilseigner

Abs. 2 Satz 4 kodifiziert, dass die Rückzahlung des Nennkapitals ebenfalls als Gewinnausschüttung gilt, die beim Anteilseigner zu Bezügen iSd. § 20



Abs. 1 Nr. 2 EStG führt, soweit der positive Bestand des stl. Einlagekontos für den Abzug nach Abs. 2 Satz 3 nicht ausreicht. Diese äußerlich im KStG zu findende Anordnung hat zur Konsequenz, dass eine eigentlich aus Sicht des Anteilseigners stneutrale Kapitalrückzahlung vorbehaltlich § 8b bzw. § 3 Nr. 40 EStG in stpfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen umqualifiziert wird.

**Kapitalertragsteuer:** Der über Abs. 2 Satz 4 fiktiv als Einnahme aus Kapitalvermögen geltende Betrag unterliegt bei Auskehrungen inländ. Rechtsträger gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dem KapErtrStAbzug. Die KapErtrSt. bemisst sich nach § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG und beträgt grundsätzlich 20 % der als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu qualifizierenden Bezüge. Sofern kein KapErtrStAbzug vorgenommen wurde und die KapErtrSt. vom Anteilseigner nicht zurückgefordert wird, beträgt sie 25 % des Betrags nach Abs. 2 Satz 4 und stellt eine vGA an den Anteilseigner dar (BFH v. 18.3.1982 – I R 165/78, BStBl. II 1982, 518).



## § 29

**Kapitalveränderungen bei Umwandlungen**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782,  
BStBl. I 2007, 4)

(1) In Umwandlungsfällen im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes gilt das Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft und bei Anwendung des Absatzes 2 Satz 3 und des Absatzes 3 Satz 3 zusätzlich das Nennkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 herabgesetzt.

(2) <sup>1</sup>Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so ist der Bestand des steuerlichen Einlagekontos dem steuerlichen Einlagekonto der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Eine Hinzurechnung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach Satz 1 unterbleibt im Verhältnis des Anteils des Übernehmers an dem übertragenden Rechtsträger. <sup>3</sup>Der Bestand des Einlagekontos des Übernehmers mindert sich anteilig im Verhältnis des Anteils des übertragenden Rechtsträgers am Übernehmer.

(3) <sup>1</sup>Geht Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so ist der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übertragenden Kapitalgesellschaft einer übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kapitalgesellschaft 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. <sup>2</sup>Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. <sup>3</sup>Für die Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos des Übernehmers gilt Absatz 2 Satz 2 und 3 entsprechend. <sup>4</sup>Soweit das Vermögen durch Abspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, mindert sich das steuerliche Einlagekonto der übertragenden Kapitalgesellschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen.

(4) Nach Anwendung der Absätze 2 und 3 ist für die Anpassung des Nennkapitals der umwandlungsbeteiligten Kapitalgesellschaften § 28 Abs. 1 und 3 anzuwenden.

(5) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere **unbeschränkt steuerpflichtige** Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistun-

gen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.

**(6) <sup>1</sup>War für die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen, tritt für die Anwendung der vorstehenden Absätze an die Stelle des Einlagekontos der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs. <sup>2</sup>§ 27 Abs. 8 gilt entsprechend.**

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.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 29 durch das SEStEG</b>		2. Abs. 6 Satz 1: Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs tritt an die Stelle des Einlagekontos a) Geltungsbereich ..... J 06-6 b) Inhalt..... J 06-7 c) Zeitpunkt der Zusammenrechnung ..... J 06-8  3. Abs. 6 Satz 2: Entsprechende Geltung des § 27 Abs. 8 a) Auswirkungen auf den Geltungsbereich ..... J 06-9 b) Verfahrensrecht ..... J 06-10	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 06-1		
2. Grund und Bedeutung der Änderungen .....	J 06-2		
3. Verhältnis der Änderungen zu anderen Vorschriften ..	J 06-3		
<b>Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5 ...</b>			
	J 06-4		
<b>Erläuterungen zu der Anfügung von Abs. 6</b>			
1. Überblick .....	J 06-5		

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 29 durch das SEStEG

**Schrifttum:** s. vor § 27 Anm. J 06-1.

#### J 06-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Rechtsentwicklung bis 2005:** s. § 29 Anm. 2.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):

► *Abs. 5:* Der Anwendungsbereich des Abs. 5 wird auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen begrenzt. Für nicht unbeschränkt Stpfl. gilt Abs. 6.

K 2

*Suchanek*

##756##

► *Abs. 6* regelt die Auswirkungen auf das stl. Einlagekonto bei Umwandlung eines bisher nicht zur Führung eines stl. Einlagekontos Verpflichteten auf einen Rechtsträger, der auf Basis von § 27 ein Einlagekonto zu führen hat.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen:** Die Neuregelungen des § 29 Abs. 5 und 6 sind mangels anderweitiger Anwendungsbestimmungen gem. § 34 Abs. 1 idF des SEStEG erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

J 06-2

**Grund der Änderungen** ist im Wesentlichen die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Regelungen über das stl. Einlagekonto auf das Gebiet der EU (BTDrucks. 16/2710, 52). Ferner stellen sie die vorweggenommene stl. Reaktion auf das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes v. 19.4.2007 (BGBl. I 2007, 542) dar, nach dem zukünftig auch Verschmelzungen unter Beteiligung von EU- bzw. EWR-KapGes. dem Anwendungsbereich des UmwG unterfallen (§§ 122a ff. UmwG).

### Bedeutung der Änderungen:

► *Rechtliche Bedeutung:* Durch die Anfügung von Abs. 6 wird der persönliche Geltungsbereich des § 29 auf Körperschaften ausgeweitet, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt stpfl. sind.

► *Wirtschaftliche Bedeutung:* Ob die europäische Öffnung der Einlageregulungen in der Praxis tatsächlich wirtschaftliche Bedeutung erlangt, dürfte vor allem von den Nachweisanforderungen abhängen, die die FinVerw. an die ausländ. Rechtsträger zukünftig stellen wird.

## 3. Verhältnis der Änderungen zu anderen Vorschriften

J 06-3

**Verhältnis zu § 27:** Abs. 6 Satz 2 erklärt die Regelungen des § 27 Abs. 8 für entsprechend anwendbar. § 27 Abs. 8 beschränkt damit den persönlichen Geltungsbereich von Abs. 6 und beinhaltet insoweit die notwendigen Verfahrensregeln.

**Verhältnis zum Umwandlungsrecht:** § 29 bezieht sich in seinen Einzelregelungen zur Definition seines sachlichen Anwendungsbereichs weiterhin auf die Umwandlungsarten des UmwG. Die Anwendung von § 29 hängt somit auch zukünftig von der Erfüllung der Voraussetzungen des UmwG ab.

## Erläuterungen zu den Änderungen des Abs. 5

J 06-4

Die Änderungen in Abs. 5 sind lediglich redaktioneller Natur. Die Einfügung der Formulierung „unbeschränkt steuerpflichtige“ ist Folgeänderung aus der den systematischen Aufbau des § 29 verändernden Anfügung von Abs. 6. Durch den Einschub wird zum Ausdruck gebracht, dass die Abs. 1–4 nicht nur für unbeschränkt stpfl. KapGes, sondern auch für andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen anzuwenden sind.

## Erläuterungen zu der Anfügung von Abs. 6

### J 06-5 1. Überblick

Durch die Anwendung von Abs. 6 wird der persönliche Geltungsbereich des § 29 erweitert. Abs. 6 Satz 1 ordnet für eine übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung, für die bisher ein Einlagekonto nicht zu führen war, an, dass für die Anwendung von Abs. 1–4 an die Stelle des Einlagekontos der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs tritt. Abs. 6 Satz 2 erklärt die Regelungen des § 27 Abs. 8 für entsprechend anwendbar.

### 2. Abs. 6 Satz 1: Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs tritt an die Stelle des Einlagekontos

#### J 06-6 a) Geltungsbereich

**Persönlicher Geltungsbereich:** Abs. 6 Satz 1 richtet sich an die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung im Zuge einer Umwandlung. Er ist bezogen auf diesen Personenkreis für alle Körperschaften und Personenvereinigungen anwendbar, für die ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen war. Er gilt nicht, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung übernehmender Rechtsträger ist. Das Hauptaugenmerk des Gesetzgebers ist dabei auf ausländ. Gesellschaften gerichtet gewesen (BTDrucks. 16/2710, 53). Darüber hinaus unterfallen nach dem Wortsinn dem persönlichen Geltungsbereich von Abs. 6 aber grundsätzlich auch alle Körperschaften und Personenvereinigungen, die nicht von § 27 Abs. 1 oder 7 erfasst werden. Dieser uneingeschränkte Geltungsbereich wird allerdings durch den Hinweis auf ein „Nennkapital“ begrenzt. Dies bedeutet, dass die Körperschaft oder Personenvereinigung ihrem Gesellschafter bzw. ihrem Mitglied Mitgliedschaftsrechte vermitteln muss, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen. Ferner muss die jeweilige Körperschaft oder Personenvereinigung übertragender Rechtsträger einer Umwandlung iSd. UmwG sein können.

**Sachlicher Geltungsbereich:** Der sachliche Geltungsbereich des § 29 (s. dazu § 29 Anm. 4) wird durch Abs. 6 Satz 1 nicht verändert. Nach bisheriger Rechtslage können gem. § 1 Abs. 1 UmwG nur Rechtsträger mit Sitz im Inland umgewandelt werden, so dass Abs. 6 Satz 1 auf den angedachten Hauptanwendungsfall momentan eigentlich keine Anwendung findet. Dieser zivilrechtl. Rechtszustand ist jedoch nach den Feststellungen des EuGH (Urt. v. 13.12.2005 – C-411/03, GmbHR 2006, 140) für den Fall der Hineinverschmelzung als Verstoß gegen Art. 43 und 48 EGV zu werten. Aus diesem Grund und zum Zweck der Umsetzung der Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.10.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 310, 1) sind auf Basis des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes v. 19.4.2007 (BGBl. I 2007, 542) zukünftig auch grenzüberschreitende Verschmelzungen zugelassen. Voraussetzung für eine grenzüberschreitende Verschmelzung ist, dass es sich bei dem übernehmen-

den, übertragenden und neuen Rechtsträger um KapGes. handelt, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats der EU oder eines anderen Vertragsstaats des EWR-Abkommens gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz und ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem EU- bzw. EWR-Staat haben (§ 122b UmwG).

► *Rechtsfragen aufgrund der Verweisungstechnik im UmwG:* Abs. 1 und Abs. 2 beziehen sich ausweislich ihres Wortlauts auf Umwandlungsfälle iSd. § 1 UmwG (Abs. 1) bzw. auf Verschmelzungen iSd. § 2 UmwG (Abs. 2). Die grenzüberschreitende Verschmelzung ist jedoch in den §§ 122a ff. UmwG geregelt, ohne dass sie eine Umwandlung iSd. § 1 UmwG darstellt. Ferner gelten gem. § 122a Abs. 2 UmwG die Vorschriften des Ersten Teils und des Zweiten, Dritten und Vierten Abschnitts des Zweiten Teils des UmwG lediglich entsprechend. Dies bedeutet, dass eine grenzüberschreitende Verschmelzung keine Verschmelzung iSd. § 2 UmwG ist. Daraus könnte abgeleitet werden, dass eine grenzüberschreitende Verschmelzung nach §§ 122a ff. UmwG nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 6 iVm. Abs. 1 und 2 fällt. Eine derartige Auffassung würde allerdings den ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 16/2710, 53) konterkarieren, so dass auch für die Fälle der §§ 122a ff. UmwG von einer Anwendung des § 29 auszugehen ist.

► *Auslands-umwandlungen:* Da Abs. 6 Satz 1 sich auf die Anwendung der vorstehenden Absätze und somit auf die Vorschriften des deutschen UmwG bezieht, werden rein ausländ. Umwandlungen nicht vom sachlichen Geltungsbereich des Abs. 6 Satz 1 erfasst. Eine Zusammenrechnung von Beständen der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei Auslands-umwandlungen ergibt sich ausschließlich aus § 27 Abs. 8 Satz 2, der eine entsprechende Geltung von § 29 anordnet (s. dazu § 27 Anm. J 06-21).

## b) Inhalt

J 06-7

Abs. 6 Satz 1 ordnet an, dass für die Anwendung der vorstehenden Absätze der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen an die Stelle des Einlagekontos tritt, wenn für die übertragende Körperschaft ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen war.

„Für die Anwendung der vorstehenden Absätze“ bezieht sich wortlautgem. auf Abs. 1–5, wobei eine Anwendung im Rahmen von Abs. 5 mangels fehlender eigener Regelung nicht in Betracht kommt. Darüber hinaus findet Abs. 3 ebenfalls bei ausländ. Rechtsträgern keine Anwendung, da sie zum jetzigen Zeitpunkt und auch nach gesetzgeberischer Planung nicht übertragender Rechtsträger im Rahmen einer Auf- oder Abspaltung nach § 123 UmwG sein können. Dies bedeutet, dass der Regelungsinhalt des Abs. 6 nur auf Abs. 1, 2 und 4 zu übertragen ist.

**Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen tritt an die Stelle des Einlagekontos:** Hierdurch wird zum Ausdruck gebracht, dass bei Anwendung von Abs. 1, 2 und 4 der mangels Feststellung fehlende Bestand des stl. Einlagekontos durch den Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen beim übertragenden Rechtsträger zu ersetzen ist. Im Ergebnis hat damit eine Ersetzung der Terminologie „Einlagekonto“ durch „Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen“ zu erfolgen.

Dies bezieht sich sowohl auf die Tatbestands- als auch auf die Rechtsfolgen-  
seite.

J 06-8 **c) Zeitpunkt der Zusammenrechnung**

Abs. 6 Satz 1 enthält keine Regelung über das zeitliche Moment der Zusammenrechnung des stl. Einlagekontos des Übernehmers mit dem Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen des Übertragenden in den Fällen der grenzüberschreitenden Verschmelzung. UE müsste die Fiktion des § 27 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2, wonach die Erhöhung beim Übernehmer bereits zum Schluss des vorangegangenen Wj. erfolgt, entsprechend gelten (ebenso DÖRSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2652]).

**3. Abs. 6 Satz 2: Entsprechende Geltung des § 27 Abs. 8**

J 06-9 **a) Auswirkungen auf den Geltungsbereich**

Der Verweis auf § 27 Abs. 8 beschränkt uE den persönlichen Geltungsbereich von Abs. 6 Satz 1. Eine grenzüberschreitende Verschmelzung soll zivilrechtl. nach § 122b UmwG (s. hierzu Anm. J 06-6) auch in den Fällen möglich sein, in denen der übertragende Rechtsträger in einem EWR-Staat ansässig ist. § 27 Abs. 8 gilt aber ausschließlich für Körperschaften und Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten StPfl. unterliegen (s. hierzu § 27 Anm. J 06-20). Abs. 6 Satz 2 bewirkt somit, dass die stl. Konsequenzen von zivilrechtl. möglichen Verschmelzungen bezogen auf das Einlagekonto zukünftig auseinanderfallen werden.

**Kritik:** Der Ausschluss der Rechtsträger, die in einem EWR-Staat der unbeschränkten StPfl. unterliegen, vom Geltungsbereich des Abs. 6 stellt uE einen Verstoß gegen die im EWR-Vertrag geregelte Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit dar (s. hierzu auch § 27 Anm. J 06-20), da bei Verschmelzung eines EWR-Rechtsträgers auf einen zur Führung eines Einlagekontos Verpflichteten die in der Vergangenheit geleisteten Einlagen nicht einlagekontoerhöhend berücksichtigt werden.

J 06-10 **b) Verfahrensrecht**

Der Verweis in Abs. 6 Satz 2 auf § 27 Abs. 8 bewirkt, dass die dort aufgestellten Verfahrensregeln entsprechend gelten.

**Antragsgebundenheit:** Die Vergünstigungen des Abs. 6 iVm. § 27 Abs. 8 Satz 3 sind antragsgebunden. Dies bedeutet, dass eine Zusammenrechnung des stl. Einlagekontos des Übernehmers mit dem Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen des Übertragenden nur auf Antrag des StPfl. gewährt wird. Antragsberechtigt ist uE nur der übernehmende Rechtsträger, da dieser die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen des Übertragenden in seinem stl. Einlagekonto fortführen möchte.

**Form und Frist der Antragstellung:** Der Antrag ist nach Abs. 6 iVm. § 27 Abs. 8 Satz 4 nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. Die Frist endet mit Ablauf des KJ, das auf das KJ. folgt, in dem die Vermögensübertragung stattgefunden hat (zu näheren Einzelheiten zu Form und Frist s. § 27 Anm. J 06-23).



**Örtliche Zuständigkeit:** Zuständig für den Antrag ist das FA, das für die Besteuerung des übernehmenden Rechtsträgers örtlich zuständig ist.

**Nachweispflicht:** Den Nachweis über die Höhe des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen des übertragenden Rechtsträgers, für den bis dato kein Einlagekonto festzustellen war, trifft gem. Abs. 6 iVm. § 27 Abs. 8 Satz 7 den übernehmenden Rechtsträger, da dieser die Erhöhung seines stl. Einlagekontos begehrt. Dies bedeutet, dass er beweisen muss, dass im Zeitpunkt des Vermögensübergangs ein Bestand von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen beim Übertragenden vorhanden war.

► *Form der Nachweisführung:* Durch die entsprechende Geltung von § 27 Abs. 8, der wiederum auch auf § 27 Abs. 1 Satz 3 verweist, müssen für den übertragenden Rechtsträger fiktive Differenzrechnungen nach § 27 Abs. 1 Satz 3 für Zeiträume seit Gründung des Übertragenden erstellt werden. Es wird im Ergebnis so getan, als ob auch er zur Führung eines stl. Einlagekontos verpflichtet gewesen wäre. Zur europarechtl. Kritik an dieser Auslegung s. § 27 Anm. J 06-21.



## § 31

### Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878, BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Auf 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. <sup>2</sup>Die sich im Zuge der Festsetzung ergebenden einzelnen Körperschaftsteuerbeträge sind jeweils zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge zu runden. <sup>3</sup>**§ 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.

Autor: Dipl. Kfm. Dr. Gregor **Nöcker**, Richter am FG, Münster  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 31 durch das JStG 2007

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen J 06-1

**Gesetzesentwicklung bis 2005:** s. § 31 Anm. 2.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 wurde um den Satz 3 ergänzt, der eine entsprechende Anwendung des neu eingefügten § 37b EStG (Pauschalierung der ESt. bei Sachzuwendungen) vorsieht.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Mangels eigener Anwendungsvorschrift gilt die Neuregelung gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ab VZ 2007.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 06-2

Die Ergänzung des Abs. 1 um Satz 3 geht zurück auf den RegE zum JStG 2007 (BTDrucks 16/2712, 19). Durch diese Ergänzung wird sichergestellt, dass die Pauschalierungsregelung des neu eingefügten § 37b EStG auch bei

Zuwendungsempfängern gilt, die der KSt. unterliegen. § 37b Abs. 1 EStG sieht eine 30-prozentige LStPauschalierung (zzgl. KiSt. und SolZ) bei Sachzuwendungen an Nicht-ArbN des Stpfl. vor (vgl. § 37b Anm. J 06-7 ff.). Dies können auch Kunden oder Geschäftsfreunde in der Rechtsform etwa einer KapGes. sein. Erfolgt diese Pauschalierung durch den Zuwendenden, so bleiben die Zuwendung und die Pauschalsteuer bei der Ermittlung der Einkünfte des Zuwendungsempfängers gem. § 37b Abs. 3 außer Ansatz. Die Ergänzung in § 31 Abs. 1 stellt sicher, dass dies auch im KStBesteuerungsverfahren entsprechend für Körperschaften als Zuwendungsempfänger gilt. Da diese entsprechende Regelung das KStBesteuerungsverfahren und nicht nur die Einkommensermittlung – dann § 8 Abs. 1 – betrifft, musste Abs. 1 ergänzt werden (zur allgemeinen Bedeutung des Abs. 1 s. § 31 Anm. 7).

## § 32a

### Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage

idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid oder ein Festsetzungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. <sup>2</sup>Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch für verdeckte Gewinnausschüttungen an Empfänger von Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes.

(2) <sup>1</sup>Soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

## § 34

### Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

...

(13b) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Bei Aufhebung oder Änderung gilt dies auch dann, wenn der aufzuhebende oder zu ändernde Steuerbescheid vor dem 18. Dezember 2006 erlassen worden ist.

...

Autor: Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt,  
DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn

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

## Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen</b></p> <p><b>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung</b></p> <p>a) Rechtsentwicklung und Aufbau der Vorschrift J 06-1</p> <p>b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . . J 06-2</p> <p><b>2. Grund und Bedeutung der Neuregelung</b></p> <p>a) Grund der Neuregelung . . . . . J 06-3</p> <p>b) Bedeutung der Neuregelung . . . . . J 06-4</p> <p><b>3. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b></p> <p>a) Verhältnis zu den Korrektornormen der AO J 06-5</p> <p>b) Verhältnis zur Gewerbesteuer . . . . . J 06-6</p> <p>c) Verhältnis zu den materiellen Korrespondenzregelungen (§ 8 Abs. 3, § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. und § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) . . . . . J 06-7</p>	<p><b>Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des § 32a</b></p> <p><b>1. Tatbestand und Rechtsfolge der Berichtigung wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 1)</b></p> <p>a) Tatbestand (Abs 1 Satz 1 Halbs. 1) . . . . . J 06-8</p> <p>b) Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) . . . . . J 06-9</p> <p>c) Besondere Ablaufhemmung in Abs. 1 Satz 2 . . . . . J 06-10</p> <p>d) Ausdehnung auf einer verdeckten Gewinnausschüttung vergleichbare Sachverhalte durch Abs. 1 Satz 3 . . . . . J 06-11</p> <p><b>2. Tatbestand und Rechtsfolge der Berichtigung wegen einer verdeckten Einlage (Abs. 2)</b></p> <p>a) Tatbestand . . . . . J 06-12</p> <p>b) Rechtsfolge . . . . . J 06-13</p> <p>c) Besondere Ablaufhemmung in Abs. 2 Satz 2 . . . . . J 06-14</p>

## Allgemeine Erläuterungen

**Schrifttum:** BRIESE, Wider die verfahrensrechtliche Gleichschaltung der verdeckten Gewinnausschüttung!, DStR 2005, 999; Wissenschaftlicher Arbeitskreis des DWS-Instituts, Gefahr der Doppelbesteuerung bei einer nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2005, 989; BENECKE, vGA und verdeckte Einlage – Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden, NWB 2006 (Heft 40), 3341; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; HARLE/KULEMANN, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Versteuerung von vGA, GmbHR 2006, 976; STRNAD, Das Korrespondenzprinzip in § 8b KStG gem. JStG 2007, GmbHR 2006, 1321; TROSSEN, Die Neuregelungen des § 32a KStG unter Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, DStR 2006, 2295; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-1

#### a) Rechtsentwicklung und Aufbau der Vorschrift

Die Vorschrift wurde durch das JStG 2007 in das KStG eingeführt.

K 2

Watermeyer

##766##

§ 32a unterscheidet in Abs. 1 nach der Berichtigung wegen einer bei der leistenden Körperschaft festgestellten vGA und in Abs. 2 wegen der Berücksichtigung einer beim Gesellschafter festgestellten verdeckten Einlage.

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Abs. 1 regelt verfahrensrechtl. die Korrekturmöglichkeit, wenn bei der Gesellschaft eine vGA festgestellt und ein entsprechender StBescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Satz 1 setzt tatbestandsmäßig voraus, dass bei der KapGes. ein StBescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Als Rechtsfolge ordnet Satz 1 an, dass eine Änderung des StBescheids oder Feststellungsbescheids beim Gesellschafter erfolgen kann. Satz 2 ergänzt diese Rechtsfolge um eine Ablaufhemmung von einem Jahr nach Unanfechtbarkeit des StBescheids der Körperschaft.

**Verdeckte Einlage:** Abs. 2 regelt mit der verdeckten Einlage den umgekehrten Fall zu Abs. 1. In Satz 1 regelt die Vorschrift die verfahrensrechtl. Korrekturmöglichkeit, wenn beim Gesellschafter eine verdeckte Einlage festgestellt wird. Als Rechtsfolge ordnet Satz 2 die entsprechende Änderung bei der StFestsetzung der Gesellschaft an. Satz 3 enthält einen Verweis auf die entsprechend anwendbare Ablaufhemmung des Abs. 1.

#### b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 06-2

Die Anwendungsregelung für die Neuregelung des § 32a enthält § 34 Abs. 13b. Er unterscheidet nicht zwischen Abs. 1 (vGA) und Abs. 2 (verdeckte Einlage), sondern enthält eine einheitliche Anwendungsbestimmung. Sie differenziert danach, ob ein StBescheid erstmals erlassen oder geändert wird.

**Grundsatz:** § 32a ist erstmals anzuwenden, wenn nach dem 18.12.2006 (Tag der Verkündung des JStG 2007 im BGBl.) ein StBescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die zeitliche Anwendungsregelung betrifft damit bei vGA die entsprechenden Bescheide bei der Gesellschaft, bei verdeckten Einlagen entsprechende Bescheide beim Gesellschafter, die jeweils die Folgeänderung auslösen.

**Erweiterung auf „Altfälle“:** Satz 2 des § 34 Abs. 13b enthält eine Ausdehnung der Grundregel für „Altfälle“. Er erfasst die Änderung – nicht aber den erstmaligen Erlass – von StBescheiden. War der aufzuhebende oder zu ändernde StBescheid bereits vor dem 18.12.2006 erlassen, findet § 32a Anwendung. Da das Gesetz auf den aufzuhebenden oder zu ändernden Bescheid abstellt, ist offenbar der Bescheid des Leistungsempfängers der vGA oder der verdeckten Einlage gemeint (vgl. auch DJPW/LANG, § 32a Rn. 63). Erfasst werden damit auch vGA und verdeckte Einlagen, die vor Verkündung des JStG 2007 erfolgten.

**Beispiel 1:** Die Außenprüfung stellt bei der A-GmbH im Jahr 2007 fest, dass sie gegenüber ihrem Gesellschafter M-AG im Jahr 2004 eine vGA geleistet hat. Der KSt-Bescheid der M-AG ist bestandskräftig. Sie erlässt gegenüber A-GmbH aufgrund § 164 Abs. 2 AO geänderte StBescheide, in denen die vGA im Einkommen berücksichtigt wird.

§ 32a Abs. 1 ist auf die StFestsetzung beim Gesellschafter anwendbar, weil die Änderung nach dem 18.12.2006 erfolgte. Aufgrund Satz 2 des § 32a Abs. 1 gilt dies auch in den Fällen, in denen der ursprüngliche, die vGA nicht berücksichtigende Bescheid bereits vor dem 18.12.2006 erlassen wurde.

**Beispiel 2:** Die Außenprüfung stellt bei der M-AG im Jahr 2007 fest, dass ein Aufwandsabzug im Jahr 2004 richtigerweise als verdeckte Einlage in die Tochter A-GmbH zu qualifizieren ist; der KStBescheid der A-GmbH ist bestandskräftig. Sie erlässt aufgrund § 164 Abs. 2 AO geänderte StBescheide gegenüber der M-AG. Aufgrund § 34 Abs. 13b Satz 2 ist § 32a Abs. 2 auf die ursprüngliche StFestsetzung bei der A-GmbH anwendbar.

## 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

### J 06-3 a) Grund der Neuregelung

Vor allem nach dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren ab 2001 haben sich in der Praxis typische Fallgestaltungen gezeigt, die insbes. im Fall von vGA zu einer wirtschaftlichen „Doppelbesteuerung“ bei der Gesellschaft und dem Gesellschafter führen. Auf der Ebene der Gesellschaft werden StBescheide regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 2 AO) erlassen, um Feststellungen einer nachfolgenden Außenprüfung durch eine Aufhebung oder Änderung des entsprechenden StBescheids umsetzen zu können. Anders sieht es oftmals auf der Ebene des Gesellschafters aus. Die StFestsetzungen sind bestandskräftig und können im Regelfall nur aufgrund der §§ 172 ff. AO geändert werden. Stellt die Außenprüfung bei einer KapGes. nachträglich eine vGA fest, erfolgt bei der KapGes. eine Hinzurechnung zum Einkommen (§ 8 Abs. 3 Satz 2) und eine entsprechende Änderung der ursprünglichen, die vGA nicht berücksichtigenden StFestsetzungen aufgrund § 164 Abs. 2 AO. Beim Gesellschafter führt die vGA materiell-rechtl. zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 3 EStG, § 8b Abs. 1 und 5 KStG) auf vGA iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG statt vollständig stpfl. Einkünfte, zB aus nicht selbstständiger Arbeit oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, auch überhöhte Mietzahlungen. Wegen der Bestandskraft der StFestsetzung des Gesellschafters – insbes. im Fall natürlicher Personen als Gesellschafter – kann das Halbeinkünfteverfahren oftmals nicht mehr umgesetzt werden, weil der entsprechende StBescheid nicht änderbar war. Eine Änderung aufgrund § 173 AO war nach Auffassung der FinVerw. im Regelfall nicht möglich, weil die in der Außenprüfung getroffenen Feststellungen nur zu rechtl. Schlussfolgerungen für die Veranlagung des Gesellschafters, nicht aber zu neuen Tatsachen führt. Darüber hinaus war stets das „grobe Verschulden“ für eine Berichtigung zugunsten des Stpfl. fraglich. Eine Änderung aufgrund § 174 Abs. 1 AO wegen widerstreitender StFestsetzung scheidet daran, dass die StFestsetzung für die KapGes. einerseits und den Gesellschafter andererseits zwei voneinander unabhängige Verfahren sind. Da der KStBescheid der KapGes. kein Grundlagenbescheid für die StFestsetzung des Gesellschafters ist, war eine Änderung aufgrund § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ebenfalls ausgeschlossen (vgl. insbes. BMF v. 29.9.2005, BStBl. I 2005, 903; ausführlich zur Problematik TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2296] mit umfangreichen Nachw. aus Rspr. und Schrifttum). Wegen dieser Problematik und einer daraus folgenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Gesellschaft und Gesellschafter wurde eine Ergänzung der Korrekturvorschriften der AO gefordert; das Institut „Finanzen und Steuern“ sprach sich für eine Erweiterung der materiellen Regelungen der §§ 3 Nr. 40 EStG und 8b KStG aus (IfSt-Schrift [verdeckte Gewinnausschüttungen und Halbeinkünfteverfahren] Nr. 414, 2004,



25 f.; ähnlich Gosch, § 8 Rn. 532; für eine Ergänzung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vgl. BIPPUS, GmbHR 2002, 951 [953] aA BRIESE, BB 2006, 2110 (der für eine strikte Durchführung des Trennungsprinzips eintritt). Der Gesetzgeber hat mit § 32a eine verfahrensrechtl. Regelung zur korrespondierenden Erfassung von vGA/verdeckter Einlage bei Gesellschafter und Gesellschaft geschaffen, hat darüber hinaus aber auch eine materiell-rechtl. Änderung in § 8 Abs. 3 Sätzen 3 ff. und § 8b Abs. 1 Sätzen 2 ff. sowie § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 ff. EStG vorgenommen.

### b) Bedeutung der Neuregelung

J 06-4

Die Korrekturvorschrift des § 32a füllt eine verfahrensrechtl. Lücke aus (s. hierzu auch § 8 Anm. J 06-4). Die Bedeutung des § 32a geht indes über eine reine Korrekturvorschrift hinaus, weil sie im Kontext zu den materiellen Regelungen der vGA und verdeckten Einlage gesehen werden muss. § 32a ist Teil der vom Gesetzgeber beabsichtigten korrespondierenden Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, durch die für diesen Bereich nicht nur verfahrensrechtl., sondern auch materiell-rechtl. das Trennungsprinzip durchbrochen wird (vgl. zB BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3341; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11). Es kommt zu einer „Abhängigkeit“ der entsprechenden materiellen Behandlung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, ohne dass formell allerdings die Konsequenzen vollständig gezogen werden. Denn bei der Neuregelung handelt es sich nach dem Wortlaut um eine „Kann“-Vorschrift. Das Gesetz sieht eine zwingende Änderung nicht vor. Da aufgrund BFH-Rechtspr. (zB v. 24.3.1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, 508 [510]; v. 27.10.1992 – VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569) über das Vorliegen einer vGA beim Anteilseigner eigenständig zu entscheiden ist, ist der StBescheid, auf den die Änderung des § 32a KStG aufbaut, nicht Grundlagenbescheid. Es kann weiterhin zu unterschiedlichen Wertungen einer vGA und verdeckten Einlage beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft kommen. Insoweit ist unklar, warum der Gesetzgeber die Korrekturvorschriften in das KStG statt in das System der Berichtigungsvorschriften der AO aufgenommen hat; dadurch wäre zudem die Unklarheit beseitigt worden, ob § 32a als Vorschrift des KStG ohne entspr. Anwendungsüberleitung ins EStG auch auf den Erlass, die Aufhebung und Änderung der StFestsetzung natürlicher Personen anwendbar ist (dagegen DJPW/LANG, § 32a Rn. 9; POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [211]; krit. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; aA BENECKE, NWB 2006, 3341). Der Gesetzgeber ist hiervon offensichtlich ausgegangen, weil § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 3 EStG für den Fall von Dreieckskonstellationen die Berichtigung aufgrund § 32a KStG als Tatbestandsmerkmal nennt. Da die Frage indes ungeklärt ist, werden sich natürliche Personen bei Änderungen zu ihren Ungunsten auf die Nichtanwendbarkeit bis zu einer endgültigen (gesetzlichen oder richterlichen) Klärung berufen (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [211]).

*Hinweis:* Da der die vGA oder die verdeckte Einlage berücksichtigende StBescheid kein Grundlagenbescheid ist, kann der Gesellschafter (im Fall des Abs. 1) oder die Gesellschaft (im Fall des Abs. 2) gegen den hierauf ergehenden persönlichen Berichtigungsbescheid formell und materiell Einspruch mit der Begründung einer fehlerhaften Qualifikation als vGA/verdeckte Einlage einlegen (zur Problematik vgl. auch BRIESE, BB 2006, 2110 [2111]; TROSSEN, DStR 2006, 2295).

### 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### J 06-5 a) Verhältnis zu den Korrektornormen der AO

§ 32a ist selbstständig verfahrensrechtl. Korrektornorm, aber in die Korrektornormen der §§ 172 ff. AO einbezogen. Die entsprechende Vorschrift enthält § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO. Ein StBescheid darf danach geändert werden, wenn dies sonst gesetzlich zugelassen ist. Da § 32a dadurch Teil des Normengefüges zur Korrektur von StBescheiden ist, gilt auch § 177 AO. Soweit die Änderung aufgrund § 32a reicht, können materielle Fehler zu Gunsten und zu Ungunsten des Stpfl. mitberichtigt werden (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [212]; TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2297]).

#### J 06-6 b) Verhältnis zur Gewerbesteuer

Bei § 32a handelt es sich um eine im KStG angesiedelte Verfahrensvorschrift, für die keine ausdrückliche Überleitung für die GewStFestsetzung besteht und die deshalb auch nicht über § 184 Abs. 1 Satz 3 AO für die GewSt. gilt (aA DJPW/LANG, § 32a Rn. 35). Es ist zwar davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sein Bestreben, die korrespondierende Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen umfassend zu regeln, auch von einer Anwendung des § 32a auf die GewStFestsetzung ausgegangen ist. Dazu hätte § 32a besser in der AO angesiedelt oder ein entsprechender Verweis in das GewStG aufgenommen werden müssen. Letztendlich wird auch diese Unklarheit von der Rspr. entschieden werden müssen. In den meisten Fällen wird eine „Nachfolgekorrektur“ aufgrund § 35b GewStG erfolgen. § 35b GewStG lässt einer Änderung des ESt.- oder KStBescheids die gewstl. Änderung von Amts wegen folgen. Die Regelung greift zwar nur auf derselben Ebene und durchbricht nicht das zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bestehende Trennungsprinzip. Zu einer Änderung auch der GewStFestsetzung gelangt man aber über die Änderung der KStFestsetzung aufgrund § 32a, die dann aufgrund § 35b GewStG die entsprechende GewStÄnderung ermöglicht.

#### J 06-7 c) Verhältnis zu den materiellen Korrespondenzregelungen (§ 8

##### Abs. 3, § 8b Abs. 1 Sätze 2ff. und § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG)

Das Zusammenspiel von verfahrensrechtl. und materiell-rechtl. Korrespondenzregelungen betrifft sowohl die vGA als auch die verdeckte Einlage. In Dreiecksachverhalten treten die beiden Rechtsinstitute in kombinierter Form auf.

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Materiell-rechtl. enthält § 8 Abs. 3 Satz 2 die stl. Grundregelung für eine vGA; sie darf das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht mindern. Auf der Ebene des Gesellschafters, dem eine vGA zuzurechnen ist, greift die Freistellung aufgrund § 8b Abs. 1 Satz 1 oder die hälftige Freistellung aufgrund § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG ein. Wird das Einkommen einer KapGes. wegen einer vGA erhöht und ein entsprechender KStBescheid erlassen, aufgehoben oder geändert, bildet § 32a Abs. 1 die verfahrensrechtl. Regelung, um eine ansonsten (nach den Vorschriften der AO) nicht mehr änderbare StFestsetzung des Gesellschafters zu korrigieren, indem die vGA materiell-rechtl. aufgrund § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG oder § 8b Abs. 1 Satz 1 (hälftig) freigestellt wird. Ist bei der die vGA leistenden Gesellschaft demgegenüber kei-

ne Berücksichtigung der vGA wegen Unabänderbarkeit der StFestsetzung möglich, greifen auf Gesellschafterebene die materiell-rechtl. Regelungen des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 ff. EStG und § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. Es erfolgt keine Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens; die nicht erfolgte Einkommenserhöhung der vGA bei der leistenden Gesellschaft wird durch die Versagung des Halbeinkünfteverfahrens beim Gesellschafter „nachgeholt“. Dadurch werden je nach der Behandlung der vGA bei der Gesellschaft unterschiedliche stl. Folgen aus identischen Sachverhalten gezogen, weil der Gesetzgeber auf einer Ebene eine Einmalbesteuerung erreichen will.

**Verdeckte Einlage:** Bei der verdeckten Einlage ist es vergleichbar. Die Grundregelung enthält für die empfangende Gesellschaft materiell-rechtl. § 8 Abs. 3 Satz 3; die verdeckte Einlage ist einkommensneutral. Beim Gesellschafter führt § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, uU iVm. § 8 Abs. 1, zu einer Gewinnneutralität durch nachträgliche AK (beim privat beteiligten Gesellschafter § 17 EStG). Kommt es beim Gesellschafter zu einer Änderung der StFestsetzung, weil er eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft aufwandswirksam behandelt hat, erfolgt bei der empfangenden Gesellschaft verfahrensrechtl. eine Änderung der entsprechenden StBescheide aufgrund § 32a Abs. 2, wenn ansonsten keine Berichtigungsmöglichkeit nach der AO mehr besteht. Ist die Aufandswirksamkeit der verdeckten Einlage beim Gesellschafter durch eine entsprechende StFestsetzung nicht mehr zu ändern, verlagert § 8 Abs. 3 Sätze 3 f. die Besteuerung materiell-rechtl. auf die Ebene der Gesellschaft; die verdeckte Einlage erhöht ihr Einkommen (vgl. auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [114]; zu Recht ablehnend BRIESE, BB 2006, 2110).

## Erläuterungen zu den einzelnen Neuregelungen des § 32a

### 1. Tatbestand und Rechtsfolge der Berichtigung wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 1)

#### a) Tatbestand (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

J 06-8

Der Tatbestand des Abs. 1 setzt voraus, dass eine vGA vorliegt und ein StBescheid gegenüber der leistenden Körperschaft erlassen, aufgehoben oder geändert wird, um die vGA zu berücksichtigen. Sachlich erfasst der Tatbestand eine vGA gegenüber einer Körperschaft iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2. Sie muss dazu führen, dass ein StBescheid bei der leistenden Körperschaft hinsichtlich der Berücksichtigung der vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Es ist unerheblich, aufgrund welcher verfahrensrechtl. Regelung eine vGA im StBescheid der leistenden Körperschaft berücksichtigt wird. In den wesentlichen Fällen wird es sich um die nachträgliche Berücksichtigung eines zur vGA führenden Sachverhalts wegen Feststellungen der stl. Außenprüfung auf der Grundlage von § 164 Abs. 2 AO oder § 173 Abs. 1 AO handeln.

*Hinweis:* Die Berücksichtigung muss in einem StBescheid erfolgen. Die Erhöhung der KSt. aufgrund § 38 oder die Verminderung des stl. Einlagekontos iSd. § 27 bei tatsächlichem Abfluss sind keine Berücksichtigung in einem StBescheid (vgl. BEN-ECKE, NWB 2006 [Heft 40], 3341 [3343]).

**Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung in einem Steuerbescheid:** Da der StBescheid gegenüber dem Stpfl. Steuern festsetzt (§ 155 AO), sind regelmäßig die Fälle erfasst, in denen die Berücksichtigung einer vGA zu einer Einkommenserhöhung und höheren Festsetzung der KSt. führt. Unklar sind die Fälle, in denen es trotz Erfassung einer vGA in den Besteuerungsgrundlagen nicht zu einer StErhöhung kommt, weil entweder andere – gegenläufige – Berichtigungen der Steuerbemessungsgrundlage zu keiner höheren Steuer führen (zB Berichtigung aufgrund § 164 Abs. 2 AO auch zu Gunsten des Stpfl. oder Mitberichtigung von zu Gunsten wirkenden Fehlern aufgrund § 177 AO). Dasselbe gilt in den Fällen, in denen die Einkommenserhöhung aufgrund einer vGA durch Verluste oder Verlustvorträge der leistenden Körperschaft kompensiert wird (vgl. zur Problematik POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [211]). Wenngleich Besteuerungsgrundlagen nur im Fall von Grundlagenbescheiden selbstständig angefochten werden können (§ 157 Abs. 2, § 179 Abs. 1 AO), sind uE auch diese Fälle tatbestandsmäßig durch § 32a Abs. 1 erfasst. Die Berücksichtigung bei einer StFestsetzung ist zwar durch den Gesetzgeber ungenau formuliert, lässt aber durchaus die Auslegung zu, dass eine Einbeziehung in die Besteuerungsgrundlagen ausreicht. Da der zu ändernde Bescheid der leistenden Körperschaft nicht Grundlagenbescheid für die StFestsetzung bei dem Gesellschafter ist, kommt es auch in den Fällen, in denen die vGA zwar der Besteuerung zugrunde gelegt wurde, aber nicht zu einer höheren Steuer geführt hat, für das Tatbestandsmerkmal „berücksichtigt“ nicht darauf an, dass die Besteuerungsgrundlage selbstständig anfechtbar ist (aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 211 [212]).

*Hinweis:* § 32a setzt nur die Korrektur eines Bescheids wegen der Berücksichtigung einer vGA voraus, um die Folgeänderung beim Gesellschafter zu ermöglichen. Nach hM gilt dies unabhängig davon, ob die vGA rechtmäßig berücksichtigt wurde und ob darüber auf der Ebene der leistenden KapGes. ein Rechtsbehelfsverfahren geführt wird. Möglicherweise könnte gegen eine Berücksichtigung die Aussetzung der Vollziehung sprechen; nach hM ist aber auch in diesem Fall die Korrekturmöglichkeit eröffnet (DJPW/LANG, § 32a Rn. 13; TROSSEN, DSrR 2006, 2295 [2297]; NEUMANN, GmbH-StB 2007, 106 [108]).

► *Auslandsfall:* Ungeklärt ist, ob auch die Berücksichtigung einer vGA in dem StBescheid einer einer ausländ. Steuerhoheit unterfallenden Körperschaft die Korrektur beim im Inland ansässigen Gesellschafter auslösen kann. Der Gesetzgeber geht davon offenbar aus. Einkommenskorrekturen sollen auch bei gebietsfremden Körperschaften erfolgen, soweit sie nach dortigem nationalen Steuerrecht entsprechend einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 qualifiziert werden (BTDrucks. 16/2712, 72; glA BENECKE, NWB 2006 [Heft 40], 3341 [3343]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; krit. POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [215]). Obwohl der entsprechende StBescheid der Gesellschaft kein Grundlagenbescheid für die StFestsetzung des Gesellschafters ist und das für die Veranlagung des Gesellschafters zuständige FA die vGA eigenständig prüft, ist die Berücksichtigung in einem StBescheid der Gesellschaft maßgebendes Tatbestandsmerkmal. Dadurch ist die inl. Korrektur verfahrensrechtlich von einer Auslandskorrektur abhängig.

**Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter:** Für eine Änderung der StFestsetzung des Gesellschafters iS einer korrespondierenden Besteuerung setzt Abs. 1 Satz 1 voraus, dass dem Gesell-

schafter die vGA zuzurechnen ist. Das Gesetz verwendet den Begriff des Gesellschafters offenbar iSd. unmittelbaren Gesellschafters, weil es alternativ auch die nahe stehende Person in den Berichtigungstatbestand des Abs. 1 einbezieht. Da das Gesetz den Begriff der nahe stehenden Person nicht definiert und insbes. keinen Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG enthält, ist auf die allgemeinen Grundsätze zurückzugreifen. Eine Person ist dem unmittelbaren Gesellschafter nahe stehend, wenn sie in einer Beziehung zu ihm steht, die darauf schließen lässt, dass dadurch die Vorteilszuwendung der leistenden Körperschaft beeinflusst ist. Angesprochen sind nach der BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301) familienrechtl., gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. oder auch rein tatsächliche Beziehungen. Die Zurechnung der vGA erfolgt in diesen Fällen gegenüber dem unmittelbaren Gesellschafter (BMF v. 20.5.1999, BStBl. I 1999, 514).

#### b) Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

J 06-9

Als Rechtsfolge sieht Abs. 1 Satz 1 vor, dass ein StBescheid oder Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehende Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann. Der StBescheid kann geändert werden, wenn die vGA unmittelbar beim Gesellschafter zu erfassen ist. Der typische Fall für die Änderung eines Feststellungsbescheids ist die zwischengeschaltete Mitunternehmenschaft aufgrund § 8b Abs. 6.

Unklar sind indes die Fälle, in denen die vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person erfolgt. UU hat der Gesetzgeber – unter Einbeziehung natürlicher Personen in den Anwendungsbereich – an folgende Fälle gedacht:

**Beispiel:** A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Seine Ehefrau ist Geschäftsführer mit einem unangemessenen Anteil des Geschäftsführergehalts von 50000 €. Die Außenprüfung stellt die vGA bei der A-GmbH fest, es ergehen berichtigte KSt.-Bescheide. Die vGA an die nahe stehende Person A ist dieser zuzurechnen. § 32a Abs. 1 sieht eine Nachfolgeberichtigung beim Gesellschafter oder der nahe stehenden Person vor. Richtigerweise wären die vGA bei A dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen und bei der nahe stehenden Person die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu kürzen. Gemeint ist offenbar keine alternative, sondern eine kumulative Korrekturmöglichkeit (vgl. DJPW/LANG, § 32a Rn. 31). Bei A wäre die vGA von 50000 € im Halbeinkünfteverfahren zu erfassen und bei seiner Ehefrau der Arbeitslohn entsprechend zu vermindern. Vom Wortlaut wird die Gesetzesintention nicht getragen.

Unklar sind auch die Fälle der Ketten-vGA.

**Beispiel:** E-GmbH leistet unangemessene Zinszahlungen (10000 €) nicht an ihren Gesellschafter M-GmbH, sondern an ihre Großmuttergesellschaft G-GmbH. Die Berücksichtigung der vGA bei E-GmbH kann zu einer Folgeberichtigung bei M-GmbH (Zurechnung der vGA) oder G-GmbH führen. Geht man in derartigen mehrstufigen Strukturen von der „Durchreichung“ der vGA aus, wäre sowohl bei M-GmbH als auch G-GmbH eine (zu 95 %) stfreie vGA zu erfassen (vgl. GOSCH, KStG, 1. Aufl. Rn. 227; weiter gehend BENECKE, NWB 2006 [Heft 4], 3429 [3442 f.]).

**Zeitliches Auseinanderfallen:** Da die vGA bei dem Gesellschafter zu einem Vermögensvorteil führen muss, ist Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt, wenn kein Zufluss erfolgt oder erfolgen kann (zB Untergang eines zugewendeten Wirtschaftsguts vor Gefahrübergang, DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]); zudem können Abfluss bei der Gesellschaft und Zufluss beim Gesellschafter mit

entsprechender Berichtigung nach Abs. 1 weit auseinanderfallen (zB Pensionszahlungen).

*Hinweis:* Die Änderung beim Anteilseigner ist nicht antragsgebunden. Die Berücksichtigung hat von Amts wegen zu erfolgen. Insoweit ist § 32a Abs. 1 der Regelung des § 175 AO nachgebildet. Ein wesentlicher Unterschied in der Rechtsfolge besteht aber darin, dass es sich bei § 175 AO um eine zwingende Änderungsregelung ohne Einräumung von Ermessen handelt.

**Kann:** Dem Wortlaut nach handelt es sich um eine Ermessensvorschrift. Danach hat das VeranlagungsFA des Gesellschafters, dem eine vGA zuzurechnen ist, eine eigene Entscheidungskompetenz über die Frage, ob überhaupt eine vGA vorliegt. Da der KStBescheid der Gesellschaft kein Grundlagenbescheid für die StFestsetzung des Gesellschafters ist, besteht auch insoweit keine Bindungswirkung. Der Gesetzgeber hat das Ziel einer korrespondierenden Besteuerung nur unzureichend erreicht, weil § 32a konzeptionell nur die Möglichkeit der Änderung, aber keine Pflicht hierzu enthält.

*Hinweis:* Da der KStBescheid kein Grundlagenbescheid ist, kann der Gesellschafter, gegenüber dem ein aufgrund § 32a Abs. 1 geänderter KSt.- oder EStBescheid erlassen wird, gegen den KStBescheid der Gesellschaft keinen Einspruch einlegen. Er entfaltet insoweit keine Tatbestandswirkung für seinen KSt.-/EStBescheid (vgl. POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [212]). Der Gesellschafter kann aber formell und materiell wirksam Einspruch mit der Begründung einlegen, eine vGA liege nicht vor.

**Ermessensreduktion:** Das VeranlagungsFA des Gesellschafters ist zwar an die vGA-Entscheidung des für die Gesellschaft zuständigen FA nicht gebunden, uE wird es von seinem Ermessen aber nur eingeschränkt Gebrauch machen können. Im Regelfall wird die Außenprüfung bei der Gesellschaft die Annahme einer vGA intensiv geprüft haben. Obwohl der darauf beruhende KStBescheid kein Grundlagenbescheid ist, entfaltet er uE zumindest Indizwirkung (grundlagenähnlicher Bescheid, vgl. TROSSEN, DStR 2006, 2295; BRIESE, BB 2006, 2110). Regelmäßig wird das Ermessen in diesen Fällen auf „Null“ reduziert sein (DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [516]).

#### J 06-10 c) Besondere Ablaufhemmung in Abs. 1 Satz 2

Abs. 1 Satz 2 bildet die Schnittstelle zwischen der Endgültigkeit einer StFestsetzung (Rechtsfrieden) und ihrer materiellen Richtigkeit. Die StFestsetzung des Gesellschafters kann innerhalb eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des StBescheids der Gesellschaft vorgenommen werden, weil insoweit die Festsetzungsfrist für die StFestsetzung beim Gesellschafter nicht abläuft.

*Hinweis:* Obwohl sich die Ablaufhemmung offensichtlich an der Regelung für Grundlagenbescheide (§ 171 Abs. 10 AO) orientiert, bestehen erhebliche Unterschiede. Während die Frist des § 171 Abs. 10 AO zwei Jahre beträgt, ist sie für den Fall des § 32a Abs. 1 auf ein Jahr beschränkt. Demgegenüber beginnt die Ablaufhemmung des § 32a Abs. 1 erst nach Unanfechtbarkeit des StBescheids der Gesellschaft, dh. nach Bekanntgabe (§ 122 AO) und Ablauf der Einspruchsfrist (§ 355 AO), während sie im Fall des § 171 Abs. 10 AO bereits nach Bekanntgabe beginnt.

#### J 06-11 d) Ausdehnung auf einer verdeckten Gewinnausschüttung vergleichbare Sachverhalte durch Abs. 1 Satz 3

Abs. 1 Satz 3 betrifft Fälle, in denen eine Körperschaft zwar keine Gewinnausschüttungen einschließlich vGA, wohl aber vergleichbare Vermögensvorteile leisten kann. Bei § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG handelt es sich um Leistungen einer nicht stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder

Vermögensmasse aufgrund § 1 Abs. 1 Nr. 3–5, bei § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG um solche eines Betriebs gewerblicher Art an seine Trägerkörperschaft.

## 2. Tatbestand und Rechtsfolge der Berichtigung wegen einer verdeckten Einlage (Abs. 2)

### a) Tatbestand

J 06-12

Der Tatbestand der Korrektur eines StBescheids wegen einer verdeckten Einlage zum Zweck korrespondierender Besteuerung setzt auf der Ebene des Gesellschafters an. Ihm gegenüber muss ein StBescheid oder Feststellungsbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert worden sein. Dies muss wegen der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erfolgt sein.

Abs. 2 spricht nur vom „Gesellschafter“. Grundsätzlich sind alle Gesellschafter einer Körperschaft angesprochen, neben korporierten Gesellschaften auch PersGes. sowie inlands- und auslandsansässige Gesellschaften einschließlich natürlicher Personen. Da Abs. 2, anders als der Fall des Abs. 1 für vGA, eine Änderung beim Gesellschafter tatbestandsmäßig voraussetzt, kann der Gesellschafter jede Rechtsform haben und auch eine natürliche Person sein (aA wohl DJPW/LANG, § 32a Rn. 9). Nicht genannt sind nahe stehende Personen des Gesellschafters, die die Einlage leisten (mittelbare Einlage). Sie lösen die Korrekturmöglichkeit aufgrund Abs. 2 nicht aus (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]). Da über das Vorliegen einer verdeckten Einlage beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft eigenständig zu entscheiden ist und § 32a keine materiell-rechtl., sondern nur eine formelle Verknüpfung enthält, ist das Vorliegen einer verdeckten Einlage sowohl im Inlands- als auch im Auslandsfall eigenständig für die empfangende Gesellschaft (nach inländ. Recht) zu untersuchen.

**Berücksichtigung einer verdeckten Einlage:** Die verdeckte Einlage ist beim Gesellschafter berücksichtigt, wenn sie sich nicht als Aufwand, sondern als Einlage selbst und insbes. als nachträgliche AK auswirkt. Das folgt aus dem Grundprinzip der stl. Behandlung der verdeckten Einlage. Das Tatbestandsmerkmal ist im Zusammenhang mit § 8 Abs. 3 Satz 3 zu sehen. Eine verdeckte Einlage erhöht das Einkommen nicht. Da es sich um eine steuerneutrale Vermögensmehrung handelt, führt sie beim Gesellschafter zu nachträglichen AK. Wie im Fall einer vGA verlangt der Tatbestand uE keine Auswirkung auf die Höhe der Steuer selbst, sondern lässt eine Berücksichtigung als Besteuerungsgrundlage und Begründung der StFestsetzung ausreichen (s. Anm. J 06-9; aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [212]).

### b) Rechtsfolge

J 06-13

Die Rechtsfolge betrifft die Ebene der Körperschaft, die den Vermögensvorteil erhalten hat. Ihr StBescheid kann erlassen, aufgehoben oder geändert werden, um die Konsequenzen der beim Gesellschafter berücksichtigten verdeckten Einlage korrespondierend zu ziehen.

Durch die Korrektur des StBescheids der Gesellschaft dahingehend, dass sich die verdeckte Einlage nicht einkommenserhöhend auswirkt, ist regelmäßig auch die Feststellung des stl. Einlagekontos iSd. § 27 materiell unrichtig. Obwohl sich § 32a Abs. 2 auf einen StBescheid bezieht, erfolgt auch eine Korrektur des Bescheids über das Einlagekonto, weil für die gesonderte

Feststellung aufgrund § 181 Abs. 1 Satz 1 AO die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß gelten (vgl. auch BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3341 [3347]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]).

**Zeitliches Auseinanderfallen:** Ebenso wie im Fall der Berücksichtigung einer vGA kann auch die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage bei Gesellschaft und Gesellschafter zeitlich auseinanderfallen. Im Bereich des nach § 17 EStG Beteiligten kann die (erstmalige) Berücksichtigung uU erst im Veräußerungsfall erfolgen (so ausdrückl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007 11 [14]). Dies führt dazu, dass auch der StBescheid bei der Gesellschaft erst mit erheblicher Verzögerung korrigiert wird. Noch deutlicher wird dies im Rahmen einer Korrektur auch des Bescheids zur Feststellung des Bestands des stl. Einlagekontos. Wird es aufgrund § 32a Abs. 2 um eine Einlage erhöht, zieht dies aufgrund § 27 Abs. 2 Satz 2 (Grundlagenbescheid) weitere Folgeänderungen nach sich.

**Ermessensreduktion:** Ebenso wie bei Abs. 1 für vGA ist Abs. 2 eine „Kann“-Vorschrift. Gleichwohl ist regelmäßig eine Berichtigung der StFestsetzung der Gesellschaft vorzunehmen, weil die Festsetzung beim Gesellschafter Indizwirkung entfaltet. Nur in außergewöhnlichen Fällen steht dem für die StFestsetzung der Gesellschaft zuständigen FA ein eigener Ermessensspielraum zu; s. auch Anm. J 06-10.

**Zusammentreffen von verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung:** § 8 Abs. 3 Satz 5 regelt Dreiecksfälle, in denen die Einlage auf einer vGA beruht. Ist die vGA bei der leistenden Körperschaft aufwandswirksam, führt dies dazu, dass die verdeckte Einlage bei der empfangenden Gesellschaft nicht steuerneutral ist. Hat die vGA demgegenüber bei der leistenden Gesellschaft das Einkommen nicht gemindert, weil eine entsprechende Korrektur der StBescheide nach den Vorschriften der AO erfolgt, ist fraglich, wie bei dem Gesellschafter die Erfassung der auf der vGA beruhenden Einlage erfolgt (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15 – Beispiel 3]).

**Beispiel:** M-GmbH hält alle Anteile an den Tochtergesellschaften T<sup>1</sup>-GmbH und T<sup>2</sup>-GmbH. T<sup>1</sup>-GmbH wendet T<sup>2</sup>-GmbH einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil unentgeltlich zu. Der Vorgang wurde bisher stl. nicht als vGA/Einlage erfasst. Nur die StFestsetzung der T<sup>1</sup>-GmbH ist nach den Vorschriften der AO änderbar. Bei der T<sup>1</sup>-GmbH liegt eine vGA an die M-GmbH vor, die das Einkommen nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2) und durch einen entsprechenden Änderungsbescheid korrigiert wird. Bei M-GmbH liegt ein Fall des Abs. 1 vor – die vGA wird bei ihr nach § 8b Abs. 1 Satz 1 (Freistellung zu 95 %) erfasst. Da die vGA beim Gesellschafter erfasst ist, gleichzeitig zur Einlage führt, ist Abs. 2 für T<sup>2</sup>-GmbH anwendbar, da die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters nicht gemindert hat. UU wird die Berichtigung bei T<sup>2</sup>-GmbH noch als Fall des Abs. 1 infolge der Berichtigung beim Gesellschafter M-GmbH mit erfasst (so insbes. BENECKE, NWB 2006 [Heft 41], 3341 [3344]; zu weiteren Beispielen vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [519 ff.]; NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115 f.]).

#### J 06-14 c) Besondere Ablaufhemmung in Abs. 2 Satz 2

Die Konsequenzen für eine korrespondierende Besteuerung bei der Gesellschaft können nicht zeitlich unbegrenzt umgesetzt werden, sondern innerhalb einer Frist von einem Jahr, nachdem der die verdeckte Einlage berücksichtigende Bescheid des Gesellschafters unanfechtbar geworden ist; s. dazu Anm. J 06-11.



## § 37

**Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung**

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2876; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem in § 36 Abs. 1 genannten Wirtschaftsjahr folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. <sup>2</sup>Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt 1/6 des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 **Prozent** belasteten Teilbetrags.

(2) <sup>1</sup>Das Körperschaftsteuerguthaben mindert sich vorbehaltlich des Absatzes 2a um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttungen, die in den folgenden Wirtschaftsjahren erfolgen und die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt für Mehrabführungen im Sinne des § 14 Abs. 3 entsprechend. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben ist auf den Schluss der jeweiligen Wirtschaftsjahre, letztmals auf den Schluss des 17. Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, auf dessen Schluss nach Absatz 1 das Körperschaftsteuerguthaben ermittelt wird, fortzuschreiben und gesondert festzustellen. <sup>5</sup>§ 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 Körperschaftsteuerminderung in Betracht kommt.

(3) <sup>1</sup>Erhält eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 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.<sup>2</sup>Satz 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.<sup>3</sup>Im Fall des § 4 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.<sup>4</sup>Die 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 Körperschaftsteuermin-  
derungsbetrags,
3. den Zahlungstag.

<sup>5</sup>§ 27 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 und 5 gilt entsprechend.<sup>6</sup>Die 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) <sup>1</sup>Das Körperschaftsteuerguthaben wird letztmalig auf den 31. Dezember 2006 ermittelt. <sup>2</sup>Geht 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. <sup>3</sup>Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 nach dem 12. Dezember 2006 und vor dem 31. Dezember 2006 verteilt, wird das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den Stichtag ermittelt, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird. <sup>4</sup>Die Absätze 1 bis 3 sind letztmals auf Gewinnausschüttungen und in den Fällen der Liquidation auf Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen anzuwenden, die vor dem 31. Dezember 2006 oder dem nach Satz 2 maßgebenden Zeitpunkt erfolgt sind.

(5) <sup>1</sup>Die Körperschaft hat innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. <sup>2</sup>Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31. Dezember 2006 oder des nach Absatz 4 Satz 2 maßgebenden Tages. <sup>3</sup>Der Anspruch wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt. <sup>4</sup>Für das Jahr der Bekanntgabe des Bescheids und die vorangegangenen Jahre ist der Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids, für jedes weitere Jahr des Auszahlungszeitraums jeweils am 30. September auszuführen. <sup>5</sup>Der Anspruch ist nicht verzinslich. <sup>6</sup>Die Festsetzungsfrist für die Festsetzung des Anspruchs läuft nicht vor Ablauf des Jahres ab, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist.

(6) <sup>1</sup>Wird 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. <sup>2</sup>Ist 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) <sup>1</sup>Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft, die sich aus der Anwendung des Absatzes 5 ergeben, gehören nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. <sup>2</sup>Die 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.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 37 durch das SStEG und das JStG 2007</b>			
1. Überblick über die Neuregelungen . . . . .	J 06-1	a) Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften . . . . .	J 06-6
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen . . . . .	J 06-2	b) Vermögensübergang durch Vorgänge nach § 1 Abs. 1 UmwStG auf einen anderen Rechtsträger . . . . .	J 06-7
3. Grund und Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-3	c) Zeitlicher Anwendungsbereich: Anmeldung nach dem 12.12.2006 . . . . .	J 06-8
<b>Erläuterungen zu Abs. 4: Letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens</b>			
I. Überblick zu Abs. 4 . . . . .	J 06-4	2. Rechtsfolge: Letztmalige Ermittlung auf den vor dem 31.12.2006 liegenden steuerlichen Übertragungstichtag . . . . .	J 06-9
II. Letztmalige Ermittlung auf den 31.12.2006 (Abs. 4 Satz 1) . . . . .	J 06-5	<b>IV. Ermittlung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 3)</b>	
III. Ermittlung bei Umwandlungsvorgängen (Abs. 4 Satz 2)		1. Regelungsgegenstand: Vermögensverteilung im Rahmen einer Liquidation . . . . .	J 06-10
1. Regelungsgegenstand: Ganzer oder teilweiser Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger		2. Rechtsfolge: Ermittlung auf den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz	J 06-11

	Anm.		Anm.
<b>V. Letztmalige Anwendung der Abs. 1–3 (Abs. 4 Satz 4)</b>		1. Regelungsgegenstand: Änderung oder Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 6 Satz 1) . . . . .	J 06-23
1. Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	J 06-12	2. Rechtsfolge: Verteilung des Restanspruchs auf den verbleibenden Auszahlungszeitraum (Abs. 6 Satz 1) . . . . .	J 06-24
2. Zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	J 06-13	3. Rechtsfolge: Rückforderung zuviel ausbezahlter Beträge (Abs. 6 Satz 2) . . . . .	J 06-25
<b>Erläuterungen zu Abs. 5: Entstehung, Bewertung und Tilgung des Auszahlungsanspruchs</b>		<b>Erläuterungen zu Abs. 7: Steuerfreiheit und Finanzierung des Auszahlungsanspruchs</b>	
1. Überblick zu Abs. 5 . . . . .	J 06-14	<b>I. Überblick zu Abs. 7 . . . . .</b>	J 06-26
2. Gleichmäßige Auszahlung von 2008 bis 2017 (Abs. 5 Satz 1)		<b>II. Anordnung der Steuerfreiheit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 7 Satz 1)</b>	
a) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	J 06-15	1. Regelungsgegenstand: Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft aus der Anwendung des Absatzes 5	
b) Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens . . . . .	J 06-16	a) Erträge und Gewinnminderungen . . . . .	J 06-27
c) Auszahlung in 10 gleichen Jahresbeträgen . . . . .	J 06-17	b) Betroffene Körperschaft . . . . .	J 06-28
3. Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (Abs. 5 Satz 2) . . . . .	J 06-18	c) Anwendung des Absatzes 5 . . . . .	J 06-29
4. Festsetzung für den gesamten Auszahlungszeitraum (Abs. 5 Satz 3) . . . . .	J 06-19	2. Rechtsfolge: Keine Zugehörigkeit zu den Einkünften iSd. EStG	
5. Bestimmung der Auszahlungszeitpunkte (Abs. 5 Satz 4) . . . . .	J 06-20	a) Begünstigte Körperschaft . . . . .	J 06-30
6. Unverzinslichkeit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 5) . . . . .	J 06-21	b) Keine Erweiterung auf Anteilseigner . . . . .	J 06-31
7. Bestimmung der Festsetzungsfrist für den Auszahlungsanspruch (Abs. 5 Satz 6) . . . . .	J 06-22	<b>III. Finanzierung der Auszahlungen (Abs. 7 Satz 2) . . . . .</b>	J 06-32
<b>Erläuterungen zu Abs. 6: Auswirkung von Bescheidänderungen</b>			

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 37 durch das SEStEG und das JStG 2007

**Schrifttum:** SCHNITGER, Möglichkeit zur Präzisierung des europarechtlichen Prinzips der Rechtsformwahlfreiheit und Körperschaftguthaben für Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften gem. § 37 KStG – Vorlagenfrage an den EuGH in der Rs. CLT-UFA, IStR 2004, 821; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SE-

StEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB Beilage 8, Heft 44/2006, 25; Bock, Ein erster Ausblick auf das neue UmwStG 2007, StB 2006, 337; DÖRSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, DSr 2006, 1725; KORN/STRAHL, Handlungsbedarf und weitere steuerliche Hinweise zum Jahresende 2006, KÖSDI 2006, 15312; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DSr 2006, 1481; SCHÖNHERR/LEMAÎTRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen um Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, GmbHR 2006, 561; WINKELJOHANN/FUHRMANN, SEStEG: Einlagekonto, Körperschaftsteuer-Guthaben und Nachversteuerung von EK 02-Beträgen auf dem Weg nach Europa, DB 2006, 1862; BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg), Das SEStEG, München 2007; BODDEN, Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf gewerbliche Personengesellschaften nach dem SEStEG (§§ 3 – 10 UmwStG n. F.), FR 2007, 66; ERNSTING, Auswirkungen des SEStEG auf die Bilanzierung von Körperschaftsteuerguthaben in Jahresabschlüssen nach HGB und IFRS, DB 2007, 180; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem SEStEG, DSr 2007, 280; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Praxisprobleme des SEStEG bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 KStG n. F., BB 2007, 73; SCHIFFERS, Systemänderung bei KSt-Guthaben und steuerlichem Einlagenkonto – Praktische Folgen aus den Neuerungen des SEStEG, GmbHR 2007, 76; SCHNEIDER, Änderungen im Körperschaftsteuerrecht nach dem SEStEG – Stellungnahme des Finanzausschusses führe zu wesentlichen Änderungen des Regierungsentwurfs, NWB F. 4, 5139; STRECK/BINNEWIES, Hat das verfassungswidrige Fiskalspiel mit dem Körperschaftsteuerguthaben nunmehr das Schlussdrittel erreicht? – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 8.11.2006 – I R 69, 70/05, DB 2007, 359.

## 1. Überblick über die Neuregelungen

J 06-1

Während sich das JStG 2007 auf eine einzige, rein redaktionelle Anpassung des § 37 beschränkt, nimmt das SEStEG einen erneuten Systemwechsel für den insgesamt 18 Jahre dauernden Übergangszeitraum vor. Zunächst war eine rein ausschüttungsabhängige Mobilisierung des KStGuthabens vorgesehen. Kurz nach Beginn des Übergangszeitraums wurde ein knapp dreijähriges KStMoratorium eingeführt mit anschließender Deckelung der KStMinderung. Nunmehr führt das SEStEG einen ausschüttungsunabhängigen Auszahlungsanspruch in Höhe des KStGuthabens zum 31.12.2006 ein, der in zehn gleichen Jahresraten von 2008 bis 2017 durch die Finanzbehörden ausbezahlt wird. Dies wird durch die Anfügung von vier weiteren Absätzen an § 37 geregelt.

**Abs. 4** bestimmt mit dem 31.12.2006 den Zeitpunkt für die letztmalige Ermittlung des KStGuthabens und für die Abgrenzung, wann Gewinnausschüttungen oder Liquidationsraten etc. noch zu einer KStMinderung nach bisherigem Recht berechtigen oder nicht. Ferner enthält Abs. 4 Sonderregelungen für den Fall der Umwandlung der Körperschaft bzw. deren Liquidation.

**Abs. 5** enthält die Kernvorschrift für das neue Recht, nämlich die Entstehung sowie die weitere Behandlung des aus dem KStGuthaben hervorgehenden Auszahlungsanspruchs.

**Abs. 6** regelt die Fälle der Aufhebung bzw. Änderung des ursprünglichen Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs.

**Abs. 7** ordnet an, dass die Erträge und Gewinnminderungen im Zusammenhang mit dem Auszahlungsanspruch nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören und ferner die Auszahlungen aus den Einnahmen an KSt. zu leisten sind.

## J 06-2 2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. § 37 Anm. 2.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch die Anfügung von vier weiteren Absätzen wird erstens die Voraussetzung für die Ablösung des KStGuthabens durch einen in zehn Jahresraten zu tilgenden Auszahlungsanspruch geschaffen und werden zweitens die Details zur Auszahlung sowie zur bilanziellen und stl. Behandlung dieses Anspruchs geregelt. Dabei wird grundsätzlich das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt. Ausnahmen bestehen für Liquidationen und Umwandlungen. Der Jahreswechsel 2006/2007 markiert demzufolge den Übergang auf das neue Recht.

**JStG v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2876; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2a Nr. 2 wird die Verweisung auf die in Abs. 2 Satz 3 geregelte Behandlung der vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen angepasst. Es handelt sich um eine bloß redaktionelle Änderung. Sie gilt gem. der allgemeinen Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 idF des JStG 2007 erstmals für den VZ 2007. Dies hat aber keine praktische Bedeutung für den erneuten Systemwechsel bei der KStMinderung.

## J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderungen

Es besteht ein Reihe von Gründen für die Ablösung des Systems der ausschüttungsabhängigen Gutschrift einer KStMinderung mittels sukzessiven Verbrauchs des KStGuthabens durch einen Auszahlungsanspruch. Der Systemwechsel hat zudem erhebliche wirtschaftliche Bedeutung, da das Ausschüttungsverhalten einer Körperschaft nunmehr für die Geltendmachung des KStGuthabens keine Rolle mehr spielt.

**Gründe für die Rechtsänderung:** In der amtlichen Begründung der BReg. werden vier Gründe für den Systemwechsel genannt.

► *Verwaltungsaufwand:* Die bisherigen Regelungen brachten einen hohen Verwaltungsaufwand sowohl für die betroffenen Stpfl. als auch für die FinVerw. mit sich. Um den Verwaltungsaufwand soweit wie möglich zu reduzieren (vgl. auch Prot. 16/34, BTDrucks. 16/2710, 22), wurde im Rahmen der Beratungen zum SEStEG von der ursprünglich vorgesehenen, antragsgebundenen zur unbedingten Auszahlung des Anspruchs übergegangen.

► *Europarechtskonformität:* Eine grenzüberschreitende Administrierung des bisherigen Systems galt als unmöglich, dh. es wurde nicht als europatauglich angesehen. UE begegnet die nunmehrige ratierte Tilgung des Auszahlungsanspruchs keinen europarechtl. Bedenken und lässt sich grenzüberschreitend besser administrieren, was zB nach Umwandlungsvorgängen erforderlich werden kann.

► *Gestaltungsanfälligkeit*: Das Regime der KStMinderung galt als gestaltungsanfällig und schwer kalkulierbar für die öffentlichen Haushalte (vgl. BTDrucks. 16/2710, 33). Die Bedeutung des KStGuthabens sowie die Notwendigkeit für die öffentlichen Haushalte, dessen Verbrauch vernünftig kalkulieren zu können, zeigen sich in dessen Höhe, das 2006 auf 16 Mrd. € geschätzt wurde (BTDrucks. 16/2710, 59). Aufgrund der rätierlichen Tilgung des Auszahlungsanspruchs über einen Zeitraum von 10 Jahren wird das Ziel der besseren Planbarkeit des Steueraufkommens erreicht. Das neue Regime dürfte weniger gestaltungsanfällig sein, da nunmehr auch bei Liquidationen sowie Umwandlungen der Auszahlungsanspruch fortbesteht, während nach dem bisherigen Recht in diesen Fällen die KStMinderung sofort in vollem Umfang beansprucht werden konnte. Gleichzeitig macht die Neuregelung wegen der Abschaffung des Abs. 3, der so genannten Nachsteuerregelung (s. zu § 37 Anm. 38), aber auch weniger Gestaltungen notwendig insbes. innerhalb von Konzernstrukturen.

► *Abhängigkeit von Ausschüttungen*: Das bisherige System ließ bis auf wenige Ausnahmen eine KStMinderung nur bei Vornahme von ordentlichen Gewinnausschüttungen zu. Diesen Konnex zu Ausschüttungen schafft das neue Regime ab. Damit bietet die Neuregelung Vorteile für Verlustgesellschaften, die handelsrechtl. daran gehindert sind, Ausschüttungen vorzunehmen (s. § 37 Anm. 30). Generell schont das neue System die Liquidität der Körperschaften, da sie keine Gewinnausschüttungen mehr vornehmen müssen, um in den Vorteil des KStMinderung zu kommen.

Neben diesen Vorteilen hat der Auszahlungsanspruch auch Nachteile. Insbes. ergibt sich dies für den Solidaritätszuschlag. Denn im Gegensatz zur KStMinderung erfolgt die jährliche Auszahlung des Anspruchs unabhängig von der KStFestsetzung. Damit wird die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag nicht mehr reduziert. Die Belastung mit dieser zusätzlichen Abgabe steigt demzufolge gegenüber dem bisherigen Recht (vgl. STRECK/BINNEWIES, DB 2007, 359 [361]).

**„Kleines“ Körperschaftsteuer-Moratorium:** Aufgrund des Beginns des Auszahlungszeitraums mit dem Jahr 2008 entsteht im Jahre 2007 ein weiteres, „kleines“ KStMoratorium. Denn offene Gewinnausschüttungen etc. berechtigen nach Abs. 4 Satz 4 nur dann zu einer KStMinderung nach bisherigem Recht, wenn diese vor dem 31.12.2006 bzw. bei Umwandlungsvorgängen bis zu dem davor liegenden stl. Übertragungstichtag erfolgten. STRECK/BINNEWIES (DB 2007, 359) werfen die Frage auf, ob das kleine KStMoratorium verfassungswidrig sein könnte. Zum bisherigen KStMoratorium im Zeitraum zwischen 2003 und 2006 entschied BFH v. 8.11.2006 – I R 69, 70/05 (DB 2007, 262) jedoch, dass das KStMoratorium mit der Verfassung in Einklang steht. Entsprechendes gilt uE ebenso für das kleine KStMoratorium. Die Verzögerung der Auszahlung des Auszahlungsanspruchs auf Anfang 2008 ist wirtschaftlich nicht allzu gravierend, wenn man dazu ins Verhältnis setzt, wann ansonsten die StErklärungen für das Jahr 2006 bzw. 2007 abgegeben würden und es aufgrund der bisherigen Regelung zu einer Auszahlung des KStGuthabens gekommen wäre.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Letztmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens

J 06-4

### I. Überblick zu Abs. 4

Abs. 4 umfasst die zeitlichen Anwendungsbestimmungen für den Übergang vom KStGuthaben auf den Auszahlungsanspruch.

**Satz 1** enthält die Grundregelung, wonach das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 zu ermitteln ist.

**Satz 2** befasst sich mit der Ermittlung des KStGuthabens im Falle von Umwandlungsvorgängen, bei denen unbeschränkt stpfl. Körperschaften beteiligt sind. Danach ist auf den stl. Übertragungstichtag abzustellen, wenn die Anmeldung der Umwandlung in ein öffentliches Register nach dem 12.12.2006 erfolgt und der stl. Übertragungstichtag vor dem 31.12.2006 liegt.

**Satz 3** regelt Entsprechendes für die Liquidation von Körperschaften und Personenvereinigungen, wenn die Liquidationsschlussbilanz zwischen dem 12.12.2006 und dem 31.12.2006 aufgestellt wird.

**Satz 4** schließlich bestimmt, dass die bisherigen Vorschriften zum KStGuthaben auf Gewinnausschüttungen bzw. im Fall der Liquidation auf Liquidationsraten und diesen gleichgestellte Leistungen anzuwenden sind, wenn diese vor dem 31.12.2006 bzw. vor dem stl. Umwandlungstichtag erfolgen.

J 06-5

### II. Letztmalige Ermittlung auf den 31.12.2006 (Abs. 4 Satz 1)

Gem. Abs. 4 Satz 1 wird das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt, dh. auf einen ganz konkreten Stichtag.

**Körperschaftsteuerguthaben** ist das idR erstmalig zum 31.12.2001 ermittelte und zwischenzeitlich fortgeschriebene, durch Gewinnausschüttungen geminderte KStGuthaben.

**Wirtschaftsjahr unabhängige Ermittlung:** Die letztmalige Ermittlung des KStGuthabens ist davon unabhängig, ob das Wj. der Körperschaft mit dem Kj. übereinstimmt oder nicht.

**Keine Unterscheidung nach werbender oder aufgelöster Körperschaft:** Des Weiteren wird das KStGuthaben unabhängig davon ermittelt, ob es sich bei der Körperschaft um eine werbende handelt oder ob sie bereits aufgelöst wurde und sich in der Abwicklung (Liquidation) befindet, sofern sich die Abwicklung über den 31.12.2006 hinaus erstreckt.

**Ermittlung, keine gesonderte Feststellung:** Das KStGuthaben wird letztmalig zum 31.12.2006 ermittelt, aber nicht mehr gesondert festgestellt (aA STRECK/BINNEWIES, DB 2007, 359 [360]; SCHNEIDER, NWB F. 4, 5139 [5147]). Dies ergibt sich erstens aus dem Gesetzeswortlaut selbst. Satz 1 spricht ausschließlich von Ermittlung, während beispielsweise Abs. 2 Satz 4 neben der Ermittlung auch die Fortschreibung und gesonderte Feststellung vorsieht. Zweitens folgt dies aus der Entstehungsgeschichte. So war im

K 8

*Thurmayr***##784##**



RegE in Satz 1 noch die Feststellung gesondert erwähnt. Im Rahmen der Beschlussempfehlungen des FinAussch. wurde dieses Wort aus Satz 1 gestrichen (vgl. BTDrucks. 16/3315, 26). Damit hat sich der Gesetzgeber bewusst gegen eine letztmalige gesonderte Feststellung des KStGuthabens zum 31.12.2006 entschieden. Diese Entscheidung ist zutreffend, da drittens der Auszahlungsanspruch gem. Abs. 5 Satz 1 festgesetzt und gesondert festgestellt wird. Nachdem der Auszahlungsanspruch betragsmäßig mit dem KStGuthaben zum 31.12.2006 übereinstimmt, wird eine gesonderte Feststellung des KStGuthabens überflüssig.

### III. Ermittlung bei Umwandlungsvorgängen (Abs. 4 Satz 2)

#### 1. Regelungsgegenstand: Ganzer oder teilweiser Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger

##### a) Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften J 06-6

Seinem Wortlaut nach bezieht sich Abs. 4 Satz 2 beim übertragenden Rechtsträger ausschließlich auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften, dh. solche, die ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung in der BRD haben (§ 1 Abs. 1), dh. vornehmlich KapGes. und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2).

Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig und spricht gegen eine Einbeziehung von Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, obwohl diese von der Nachsteuerregelung des Abs. 3 betroffen waren. UE sollten im Wege einer erweiternden Gesetzesauslegung auch die Personenvereinigungen von Satz 2 erfasst werden. Ansonsten entstünde eine Gesetzeslücke für diese Personenvereinigungen, wenn sie noch in 2006 nach dem 12.12.2006 umgewandelt wurden und der Übertragungstichtag vor dem 31.12.2006 lag. Denn in solchen Fällen wäre weder zum stl. Übertragungstichtag (mangels Einbeziehung in den persönlichen Anwendungsbereich) noch zum 31.12.2006 (aufgrund der stl. Rückwirkung) letztmalig das KStGuthaben zu erfassen.

Nach dem Gesetzeswortlaut nicht erfasst sind beschränkt stpfl. Körperschaften. Diese Begrenzung erscheint unter europarechtl. Gesichtspunkten nicht ohne Zweifel.

##### b) Vermögensübergang durch Vorgänge nach § 1 Abs. 1 UmwStG auf einen anderen Rechtsträger J 06-7

**Umwandlungssteuerrechtlicher Vermögensübergang:** § 1 Abs. 1 UmwStG umfasst die Umwandlungsvorgänge nach dem zweiten bis fünften Teil des UmwStG, dh. vor allem die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung von Körperschaften sowie den Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes.

**Übergang auf einen anderen Rechtsträger:** Der Kreis der übernehmenden Rechtsträger bei Umwandlungen gem. § 1 Abs. 1 UmwStG wird durch § 1 Abs. 2 UmwStG bestimmt. Danach kommen als übernehmende Rechts-

träger in der EU bzw. dem EWR ansässige Körperschaften, PersGes. und natürliche Personen in Betracht. In Drittstaaten ansässige Personen hingegen qualifizieren nicht als übernehmende Rechtsträger.

J 06-8 **c) Zeitlicher Anwendungsbereich: Anmeldung nach dem 12.12.2006**

Für die Anwendung des neuen Rechts reicht es aus, wenn die Anmeldung in ein öffentliches Register nach dem 12.12.2006 erfolgt. Als öffentliches Register gelten neben dem Handelsregister zB auch das Genossenschafts- oder Vereinsregister (vgl. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 27 UmwStG Rn. 25). Öffentliche Register werden sowohl für den übertragenden als auch für den übernehmenden Rechtsträger geführt. Es genügt nach dem Gesetzeswortlaut, wenn die Anmeldung in eines der beiden Register nach dem 12.12.2006 erfolgt (aA wohl DJPW/DÖRSCH, Vor § 37 Rn. 3, der auf das maßgebliche öffentliche Register abstellen möchte).

J 06-9 **2. Rechtsfolge: Letztmalige Ermittlung auf den vor dem 31.12.2006 liegenden steuerlichen Übertragungsstichtag**

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 4 Satz 2 die letztmalige Ermittlung des KStGuthabens auf den stl. Übertragungsstichtag an. Dies ist unproblematisch bei Verschmelzung bzw. Aufspaltung einer Körperschaft, da die übertragende Körperschaft dabei untergeht. Dasselbe sollte uE im Fall der Aufspaltung gelten.

Des Weiteren stellt sich die Frage, wie offene Gewinnausschüttungen, die bei der Umwandlung einer Körperschaft auf eine PersGes. im stl. Rückwirkungszeitraum, aber noch in 2006 beschlossen werden und abfließen, zu behandeln sind (s. hierzu Anm. J 06-13).

#### IV. Ermittlung in Liquidationsfällen (Abs. 4 Satz 3)

J 06-10 **1. Regelungsgegenstand: Vermögensverteilung im Rahmen einer Liquidation**

**Sachlicher Anwendungsbereich:** Abs. 4 Satz 3 enthält eine Sonderbestimmung für den Fall der Liquidation, wenn eine Vermögensverteilung nach dem 12.12.2006 und vor dem 31.12.2006 vorgenommen wird.

**Persönlicher Anwendungsbereich:** Im Unterschied zu Umwandlungen erfasst Satz 3 Körperschaften oder Personenvereinigungen, wobei unter letztgenannten uE nur solche verstanden werden können, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Satz 3 erfordert, dass die Verteilung des Vermögens nach dem 12.12.2006 und vor dem 31.12.2006 erfolgt. Unter Berücksichtigung des Sperrjahres sind demzufolge insbes. Liquidationen betroffen, die vor dem 12.12.2005 bekannt gemacht wurden und bei denen das Sperrjahr abgelaufen ist (zur AG vgl. § 272 Abs. 1 AktG; zur GmbH vgl. § 73 Abs. 1 GmbHG). Auch wenn aufgrund des kurzen Zeitraums von 19 Tagen der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht sonderlich groß ist, ist die Vorschrift zur Vermeidung einer Gesetzeslücke notwendig und sinnvoll.

**2. Rechtsfolge: Ermittlung auf den Stichtag der Liquidationsschlussbilanz**

J 06-11

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 4 Satz 3 an, dass das KStGuthaben letztmalig auf den Stichtag ermittelt wird, auf den die Liquidationsschlussbilanz erstellt wird. Nach uE zutreffender Auffassung der FinVerw. endet der Liquidationszeitraum zu dem Zeitpunkt, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434 Rn. 17, 13). Aufgrund dessen sind uE bei Liquidationen drei Fälle zu unterscheiden:

**Liquidationsschlussbilanz bis zum 12.12.2006:** Diesbezüglich gilt noch § 40 Abs. 4 aF. § 34 Abs. 14 Satz 6 ordnet an, dass § 40 Abs. 3 (gemeint ist wohl Abs. 4) aF letztmals für Liquidationen anzuwenden ist, die vor dem 13.12.2006 abgeschlossen worden sind. Gem. § 40 Abs. 4 Satz 3 aF ist die KStMinderung für den VZ vorzunehmen, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum bei langjährigen Abwicklungen endet. In diesen Fällen kommt es noch zu einer KStMinderung nach altem Recht, dh. diese wird in vollem Umfang ausbezahlt, da das KStMoratorium gem. Abs. 2a aufgrund § 40 Abs. 4 Satz 7 aF nicht gilt.

**Liquidationsschlussbilanz vom 13.12.2006 bis 30.12.2006:** Das verbleibende KStGuthaben wird zu dem Stichtag der Liquidationsschlussbilanz ermittelt und als Auszahlungsanspruch gesondert festgestellt. Damit schließt Satz 3 an § 40 Abs. 4 Satz 3 aF an (aA FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 281 Fn. 7, die eine gesetzliche Nachbesserung zur Abstimmung von Satz 4 und § 40 Abs. 4 aF fordern). Die Bestimmung ist bei wortlautgetreuer Auslegung für diejenigen Körperschaften und Personenvereinigungen nachteilig, deren Liquidation in dem kurzen Zeitfenster ab 13.12.2006 bis 30.12.2006 abgeschlossen wird, da nach dem Gesetzeswortlaut der verbleibende Auszahlungsanspruch lediglich ratierlich und nicht mehr in einer Summe ausbezahlt wird, obwohl die Liquidation jeweils im VZ 2006 endet. UE ist von Satz 3 aber lediglich die Schlussverteilung betroffen, wenn diese nach dem 31.12.2006 vorgenommen wird. Vorab ausbezahlte Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen berechtigen wegen Satz 4 noch zu einer KStMinderung (s. zur Problematik der Abgrenzung von Satz 3 und Satz 4 Anm. J 06-13). Je umfangreicher die Vermögensverteilung vor Beendigung der Liquidation war, desto umfassender ist der Anspruch auf KStMinderung und desto geringer ist vice versa der Auszahlungsanspruch.

**Liquidationsschlussbilanz ab 31.12.2006:** Das KStGuthaben wird entsprechend der Grundregel des Satzes 1 auf den 31.12.2006 ermittelt und als Auszahlungsanspruch gesondert festgestellt.

**V. Letztmalige Anwendung der Abs. 1–3 (Abs. 4 Satz 4)****1. Sachlicher Anwendungsbereich**

J 06-12

Abs. 4 Satz 4 enthält die Bestimmungen zur zeitlichen Abgrenzung vom alten Recht des KStGuthabens zum neuen Recht des Auszahlungsanspruchs und stellt dabei auf die Leistungen der Körperschaft und ggf. der Personenvereinigung an deren Anteilseigner ab.

**Werbende Körperschaft/Personenvereinigung:** Der Gesetzeswortlaut spricht lediglich von Gewinnausschüttungen. Dabei kann es sich ausschließlich um so genannte offene Gewinnausschüttungen handeln, dh. um Gewinnausschüttungen iSd. Abs. 2 Satz 1, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (zum Begriff sowie zur Abgrenzung s. § 37 Anm. 18).

**Liquidation:** Im Fall einer Liquidation berechtigen neben den Liquidationsraten auch andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen zu einer KStMinderung. Andere Ausschüttungen, dh. vGA, werden bei der Ermittlung des Abwicklungsgewinns dem Abwicklungs-Endvermögen hinzugerechnet (s. § 11 Anm. 62 und 70).

**Erfolge der Gewinnausschüttungen, Liquidationsraten etc.:** Insofern ist wie bei Abs. 2 auf den Zeitpunkt des Abflusses abzustellen (s. § 37 Anm. 51 bzw. § 36 Anm. 24).

## J 06-13 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

**Stichtagsbezogene Abgrenzung:** Grundsätzlich gilt für die Abgrenzung zwischen neuem und altem Recht der 31.12.2006 als Stichtag. Sofern Gewinnausschüttungen etc. vor diesem Zeitpunkt – uE über den Gesetzeswortlaut hinaus an diesem Stichtag – erfolgen, berechtigen sie noch zu einer KStMinderung, danach nicht mehr, da dann bereits der Auszahlungsanspruch entstanden ist. Im Fall von Umwandlungen wird auf den stl. Übertragungstichtag als Datum für die Abgrenzung vom neuen zum alten Recht abgestellt.

**Liquidation:** Satz 4 ordnet bei einer Liquidation an, dass die Liquidationsraten, anderen Ausschüttungen sowie sonstigen Leistungen dann zu einer KStMinderung berechtigen, wenn sie vor dem 31.12.2006 erfolgen, dh. bei der Körperschaft bzw. Personenvereinigung abgeflossen sind. Satz 4 verweist nicht auf Satz 3, sondern ausschließlich auf Satz 2. Mangels Verweis auf Satz 3 ist Satz 4 nicht vollständig mit erstgenanntem abgestimmt und zwar für den Fall, dass bei Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz vom 13.12.2006 bis 31.12.2006 die Schlussverteilung noch im Jahr 2006 erfolgt. UE gilt auch in diesem Fall für die Schlussverteilung noch bisheriges Recht.

**Abgrenzungsfragen bei Umwandlungsvorgängen:** Abgrenzungsfragen bestehen für offene Gewinnausschüttungen, die bei der Umwandlung einer Körperschaft auf eine PersGes. im stl. Rückwirkungszeitraum, aber noch in 2006 beschlossen werden und abfließen. Insofern ist mit DJPW/DÖRSCHE, Vor § 37 Rn. 4, wie folgt zu differenzieren:

► *Gesellschafter nehmen an der Umwandlung teil:* Die offene Gewinnausschüttung wird stl. als Entnahme behandelt, so dass sich die Frage nach der KStMinderung gem. altem Recht nicht stellt.

► *Gesellschafter scheiden im Rahmen der Umwandlung aus:* In diesem Fall ist in der stl. Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft ein passiver Korrekturposten zu bilden. Die Gewinnausschüttung gilt als am stl. Übertragungstichtag abgeflossen. Diesbezüglich besteht aber die Gefahr einer Gesetzeslücke. Satz 4 stellt für die Abgrenzung von neuem zu altem Recht darauf ab, wann die offene Gewinnausschüttung abgeflossen ist. Gem. BMF v. 16.12.2003 (BStBl. I 2003, 786 Rn. 27) zu Zweifelsfragen zum StSenkG und

UntStFG ist bei Gewinnausschüttungen im Übergangszeitraum, die noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind, für die Frage der Abgrenzung von altem und neuem Recht nicht auf die tatsächliche Zahlung, sondern ggf. auf den fiktiven Abflusszeitpunkt abzustellen. Es kann zu einem Nachteil für die betroffenen Körperschaften kommen, wenn man entgegen der hier vertretenen Auffassung die Meinung vertritt, dass eine KStMinderung nur für Gewinnausschüttungen gewährt wird, die vor dem Übertragungstichtag abgeflossen sind. Deshalb sollte die FinVerw. eine ähnliche Regelung treffen, wie in BMF v. 16.12.2003 aaO, um derartige Nachteile zu vermeiden. Eine entsprechende Gefahr besteht auch bei der Verschmelzung zwischen Körperschaften.

### **Erläuterungen zu Abs. 5: Entstehung, Bewertung und Tilgung des Auszahlungsanspruchs**

#### **1. Überblick zu Abs. 5**

J 06-14

Abs. 5 enthält die Grundlagen für die Entstehung, die Bewertung sowie die Tilgung des Auszahlungsanspruchs.

**Satz 1** bestimmt, dass die begünstigte Körperschaft einen Auszahlungsanspruch hat, der in zehn gleichen Jahresbeträgen innerhalb des Zeitraums von 2008 bis 2017 zu tilgen ist.

**Satz 2** legt den Zeitpunkt der Entstehung des Auszahlungsanspruchs fest.

**Satz 3** ordnet die Festsetzung des Anspruchs für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum an.

**Satz 4** normiert die Fälligkeitszeitpunkte für die einzelnen Raten.

**Satz 5** stellt klar, dass der Auszahlungsanspruch nicht verzinslich ist.

**Satz 6** enthält schließlich die Verfahrensvorschrift zur Festsetzung des Auszahlungsanspruchs.

#### **2. Gleichmäßige Auszahlung von 2008 bis 2017 (Abs. 5 Satz 1)**

##### **a) Persönlicher Anwendungsbereich**

J 06-15

**Körperschaft:** Abs. 5 Satz 1 bezieht sich seinem Wortlaut nach ausschließlich auf Körperschaften und umfasst demzufolge nicht Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören. Der Wortlaut ist uE zu eng, da letztgenannte in die Nachsteuerregelung des Abs. 3 einbezogen waren und bei denen deshalb ein KStGuthaben entstehen konnte (zur Abgrenzung dieses Personenkreises s. § 37 Anm. 69). Eine gesetzliche Nachbesserung erscheint deshalb notwendig.

Im Fall einer Sitzverlegung der Körperschaft in das Ausland geht der Auszahlungsanspruch nicht unter, da die Körperschaft rechtl. existent bleibt. Daran ändert auch § 12 Abs. 3 im Fall der Sitzverlegung in einen Staat außerhalb der EU/des EWR nichts.

**Organschaftsfälle:** Da der Gesetzeswortlaut auf die Körperschaft abstellt, steht uE der Auszahlungsanspruch der OG selber zu, sofern diese (noch) über ein KStGuthaben verfügen sollte. Ein solches kann ausschließlich aus vorvertraglicher Zeit stammen. Davon zu unterscheiden ist, dass der Ertrag aus der Aktivierung des Auszahlungsanspruchs dem OT aufgrund des Gewinnabführungsvertrags zuzurechnen ist (s. hierzu Anm. J 06-28).

J 06-16 **b) Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens**

**Anspruch:** Der begünstigten Körperschaft wird ein Anspruch auf Auszahlung des verbleibenden KStGuthabens eingeräumt. Dieser Anspruch ist nach dem endgültigen Gesetzeswortlaut nicht mehr von der weiteren Voraussetzung einer gesonderten jährlichen Antragstellung abhängig, dh. er entsteht unbedingt.

**Abtretbarkeit:** Folge des Entstehens des Auszahlungsanspruchs ist ua., dass er gem. § 46 AO abgetreten werden kann (vgl. BTDrucks. 16/3369, 20). Da er zudem für den gesamten Auszahlungszeitraum entsteht, kann er dementsprechend insgesamt abgetreten werden oder auch nur in Teilen. Dies ist die sachlich notwendige Korrektur zu dem Umstand, dass entgegen der bisherigen Rechtslage im Fall einer Liquidation das KStGuthaben nicht mehr insgesamt zur Auszahlung gelangt, sondern lediglich ratierlich (§ 40 Abs. 4 nF bezieht sich ausschließlich auf die KStErhöhung gem. § 38). Ohne eine derartige Regelung hätten sich Liquidationen bis zum Jahr 2017 erstreckt (vgl. auch SCHNEIDER, NWB F. 4, 5139 [5148]; zu Details der Abtretung vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [77]).

J 06-17 **c) Auszahlung in 10 gleichen Jahresbeträgen**

Der Gesetzgeber legt mit dem Zeitraum von 2008 bis 2017 sowie der Auszahlung in zehn gleichen Jahresbeträgen (ratierliche Auszahlung) die Grundlagen fest, in welchem Umfang und in welchem Zeitraum der Anspruch der Körperschaft getilgt werden soll. Dadurch entsteht im Jahr 2007 ein einjähriges und dementsprechend als kleines bezeichnetes KStMoratorium (s. Anm. J 06-3).

J 06-18 **3. Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (Abs. 5 Satz 2)**

Nach Abs. 5 Satz 2 entsteht der Auszahlungsanspruch mit Ablauf des 31.12.2006 bzw. des stl. Übertragungstichtags im Fall von Umwandlungen (zu Abgrenzungsfragen bei Liquidationen s. Anm. J 06-13). Die Regelung des Satzes 2 ist im Zusammenhang mit derjenigen des Satzes 3 zu sehen, wonach der Auszahlungsanspruch für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum festgesetzt wird. Der RegE ging demgegenüber von einer anderen Konzeption aus. Danach sollte der Auszahlungsanspruch jedes Kj. während des Auszahlungszeitraums, dh. sukzessive, auf gesonderten Antrag hin entstehen. Die Gesetz gewordene Fassung des Satzes 2 ist zu begrüßen, da damit bspw. Liquidationen von KapGes. durch Abtretung des Auszahlungsanspruchs schneller beendet werden können.

**Ablauf des 31.12.2006 bzw. des steuerlichen Übertragungstichtags:** Mit dieser Regelung wird erreicht, dass der Auszahlungsanspruch am 31.12.2006, 24:00, bei kj.-gleichen Wj. noch im Wj. 2006 entsteht und damit in der

Jahresbilanz zum 31.12.2006 zu aktivieren ist (zB HFA, FN IDW 2007, 107).

**Keine Abhängigkeit vom Geschäftsjahres- bzw. Wirtschaftsjahrende:** Aufgrund der Bezugnahme auf den 31.12.2006 bzw. den stl. Übertragungstichtag entsteht der Auszahlungsanspruch unabhängig davon, wann das Geschäftsjahr bzw. Wj. der Körperschaft endet. Bei vom Kj. abweichenden Wj. entsteht demzufolge der Auszahlungsanspruch unterjährig.

#### 4. Festsetzung für den gesamten Auszahlungszeitraum (Abs. 5 Satz 3)

J 06-19

**Einmalige Festsetzung:** Gem. Abs. 5 Satz 3 wird der Auszahlungsanspruch für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum festgesetzt, dh. die Festsetzung erfolgt im Grunde genommen einmal (zu Änderungsbescheiden gem. Abs. 6 s. Anm. J 06-23). Im RegE war hingegen noch vorgesehen, dass der Auszahlungsanspruch für jedes Jahr festgesetzt werden sollte, und zwar aufgrund eines bis zum 31. Mai zu stellenden Antrags.

Die durch den FinAussch. empfohlene und Gesetz gewordene Änderung dient zunächst der Verwaltungsvereinfachung. Sie hat darüber hinaus erhebliche praktische Auswirkungen. Denn nunmehr entsteht der Auszahlungsanspruch insgesamt mit Ablauf des 31.12.2006 und nicht bloß ratierlich jedes Jahr.

**Festsetzungsverfahren:** Die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs erfolgt durch gesonderten Bescheid.

► *Notwendiger Bescheidinhalt:* In dem Feststellungsbescheid sind uE als notwendiger Bescheidinhalt die Höhe des Auszahlungsanspruchs, diejenige der einzelnen Raten sowie die Fälligkeitszeitpunkte anzugeben, auch wenn sich diese entweder durch einfache Rechenschritte (Raten) bzw. aus dem Gesetz (Fälligkeitszeitpunkte ab 2008) entnehmen lassen.

► *Folgebescheid des letzten Festsetzungsbescheids über Körperschaftsteuerguthaben:* UE ist der Bescheid über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs Folgebescheid zur letztmaligen Feststellung des KStGuthabens zum 31.12.2005 bzw. Ende des Wj. 2005/2006 (glA FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 [1728]). Zum 31.12.2006 selbst erfolgt keine gesonderte Feststellung des KStGuthabens mehr (s. Anm. J 06-5).

#### 5. Bestimmung der Auszahlungszeitpunkte (Abs. 5 Satz 4)

J 06-20

Abs. 5 Satz 4 legt die Auszahlungszeitpunkte bei erstmaliger Bekanntgabe des Auszahlungsbescheids fest. Dabei ist zwischen dem Jahr der Bekanntgabe des Bescheids sowie den Folgejahren zu unterscheiden.

**Jahr der Bekanntgabe des Bescheids:** Satz 4 bestimmt, dass für das Jahr der Bescheidbekanntgabe und die vorangegangenen Jahre der Auszahlungsanspruch innerhalb eines Monats auszuführen ist. In der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle dürfte die erstmalige Bescheidbekanntgabe zum Jahreswechsel 2007/2008 erfolgen, dh. die Auszahlung im 1. Quartal 2008 vorgenommen werden. Die Bescheidbekanntgabe wird im konkreten Fall von der Abgabe der StErklärungen für das Jahr 2006 abhängen.

**Folgejahre:** Für den restlichen Auszahlungszeitraum hat der Gesetzgeber als Auszahlungszeitpunkt den 30.9. eines jeden Jahres bestimmt. Was konkret der Hintergrund für diese zeitliche Festlegung war, ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien nicht. Es dürfte sich jedoch um fiskalische Überlegungen gehandelt haben.

J 06-21 **6. Unverzinslichkeit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 5 Satz 5)**

Abs. 5 Satz 5 ordnet an, dass der Auszahlungsanspruch nicht verzinslich ist. Diese Bestimmung ist uE klarstellend, da sich die Unverzinslichkeit bereits dadurch ergibt, dass der gesamte Anspruch in zehn gleichen Jahresbeträgen getilgt wird. Unverzinsliche Ansprüche sind durch Abzinsung ihres Nennwerts bzw. ihres Rückzahlungsbetrags auf den Bilanzstichtag zu ermitteln. Dieses Abzinsungsgebot gilt sowohl für die HBil. (vgl. HOYOS/GUTIKE in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 411) als auch für die StBil. (s. zB SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 EStG Rn. 936) und besteht ebenso für den Auszahlungsanspruch (unstreitig; vgl. zB HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107).

**Ermittlung des Zinssatzes:** Unterschiedliche Auffassungen werden in Bezug auf die Anwendung des zutreffenden Zinssatzes vertreten. Der HFA des IdW sieht die Verwendung eines fristadäquaten risikofreien Zinssatzes vor (s. HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IDW 2007, 107), zum Teil wird lediglich allgemein von Marktzins gesprochen (zB DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655]; DJPW/DÖTSCH, Vor § 37 Rn. 11) oder unter Hinweis auf die bewertungsrechtl. Vorschrift des § 12 Abs. 3 BewG ein Zinssatz von 5,5 % alternativ als zulässig angesehen (vgl. BODDEN, FR 2007, 66 [70 Fn. 41]) bzw. für die StBil. als Mindestzinssatz gewertet (vgl. ERNSTING, DB 2007, 180 [183]). Für die Verwendung des bewertungsrechtl. Zinssatzes von 5,5 % sprechen zwar praktische Gründe. Vorzuziehen ist jedoch der fristadäquate risikofreie Zinssatz. Dies entspricht den allgemeinen Grundsätzen zur Bewertung des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung, den jeweils verkehrsüblichen Zinssatz bei Forderungen derselben Art und Laufzeit zu verwenden (s. § 6 EStG Anm. 912). Der bewertungsrechtl. Zinssatz von 5,5 % ist hingegen zu starr und entspricht per 31.12.2006 aufgrund der langjährigen Senkung der Zinssätze auch nicht dem Zinsniveau von rund 3,8 % per Ende 2006 (vgl. die durch die Deutsche Bundesbank laufend veröffentlichten Umlaufrenditen).

J 06-22 **7. Bestimmung der Festsetzungsfrist für den Auszahlungsanspruch (Abs. 5 Satz 6)**

Abs. 5 Satz 6 bestimmt, dass die Frist für die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs nicht vor Ablauf des Jahres endet, in dem der letzte Jahresbetrag fällig geworden ist. Dies bedeutet konkret, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres 2017 enden wird.

Diese Regelung ist zu begrüßen, da sie damit mögliche Streitigkeiten über die Verjährung des Auszahlungsanspruches, zB durch verspätete Abgabe von StErklärungen oder verzögerte Auswertung des letzten Bescheids über die Festsetzung des KStGuthabens als Grundlagenbescheid etc., von vornherein nicht entstehen lässt.



## Erläuterungen zu Abs. 6: Auswirkung von Bescheidänderungen

### 1. Regelungsgegenstand: Änderung oder Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs (Abs. 6 Satz 1) J 06-23

Abs. 6 behandelt die verfahrensrechtlichen Folgewirkungen aus einer Änderung bzw. Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs gem. Abs. 5.

**Aufhebung/Änderung:** Eine Aufhebung des Auszahlungsbescheids kommt uE insbes. dann in Betracht, wenn der ursprüngliche Bescheid fehlerhaft adressiert war. Änderungen erfolgen dann, wenn der Auszahlungsanspruch der Höhe nach angepasst wird.

**Adressat der Bescheidaufhebung bzw. -änderung:** Adressat des Verwaltungsakts ist uE entweder die Körperschaft, gegen die der ursprüngliche Auszahlungsbescheid gerichtet wurde, oder deren Gesamtrechtsnachfolger.

#### Sonderproblem bei Einzelrechtsnachfolge/Liquidation:

► *Einzelrechtsnachfolge:* Sofern durch die Körperschaft der Auszahlungsanspruch abgetreten wurde, bleibt gleichwohl die abtretende Körperschaft Adressat des Änderungsbescheids. Denn die Einzelrechtsnachfolge lässt das Steuerschuldverhältnis unberührt (s. zur StPflcht bei Einzelrechtsnachfolge Anm. J 06-28).

► *Liquidation:* Ein Grund für die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs für den gesamten zehnjährigen Auszahlungszeitraum war unter anderem, dass dadurch der Anspruch gem. § 46 AO abgetreten werden kann, um bspw. die Liquidation einer Körperschaft abschließen zu können und nicht bis zum Ende des Jahres 2017 damit warten zu müssen (vgl. BTDrucks. 16/3369, 20). Sollte im Anschluss an die Liquidation der Körperschaft und deren Löschung im Handelsregister der Auszahlungsbescheid geändert werden, wird dies uE eine Nachtragsliquidation auslösen.

### 2. Rechtsfolge: Verteilung des Restanspruchs auf den verbleibenden Auszahlungszeitraum (Abs. 6 Satz 1) J 06-24

Abs. 6 Satz 1 behandelt die Rechtsfolge für den Fall, dass nach einer Bescheidänderung der neu festgesetzte Auszahlungsanspruch die bislang ausgezahlten Raten übersteigt. Es lassen sich zwei Unterfälle unterscheiden.

**Unterfall 1 – Nachträgliche Erhöhung des Auszahlungsanspruchs:** Dies wird die in der Praxis weitaus überwiegende Alternative sein. Als Ursache hierfür werden insbes. stl. Mehrergebnisse aus den Jahren bis einschließlich 2001 in Betracht kommen, da bei kj.-gleichen Wj. die Endbestände des vEK zum 31.12.2000 festgestellt wurden. Eine Erhöhung derselben führt aufgrund des weitgehenden Automatismus der Umgliederungsvorschriften zu einer Erhöhung des KStGuthabens. Des Weiteren wird sich eine Erhöhung des KStGuthabens bzw. des Auszahlungsanspruchs dann ergeben, wenn sich in den Jahren ab 2002 nachträglich herausstellen sollte, dass Gewinnausschüttungen nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Schließlich können

sich aufgrund der Nachsteuerregelung des Abs. 3 Änderungen bei der empfangenden Körperschaft ergeben.

**Unterfall 2 – Reduzierung des Auszahlungsanspruchs:** Im zweiten Unterfall des Satzes 1 reduziert sich zwar der Auszahlungsanspruch nachträglich, der Anspruch selbst bleibt aber noch größer als die bislang ausbezahlten Raten. Dies wird insbes. dann der Fall sein, wenn der Änderungsbescheid zu Beginn des zehnjährigen Auszahlungszeitraums geändert wird. Dann ist die Summe der bereits ausgezahlten Beträge noch relativ gering.

**Zu verteilende Differenz:** Die zu verteilende Differenz ergibt sich aus dem Auszahlungsanspruch gemäß dem geänderten Bescheid und den bislang geleisteten Raten

**Verteilungszeitraum:** Der neue Verteilungszeitraum wird bestimmt durch die Fälligkeitstermine, zu denen noch keine Auszahlungen geleistet wurden, und dem Ende des Auszahlungszeitraums, dh. 2017. Maßgeblich ist dabei, ob der Änderungsbescheid bis zum 30.9. eines Jahres bekannt gegeben wurde oder danach. Bei Bekanntgabe vor diesem Zeitpunkt ist das betreffende Jahr nicht mehr in den neuen Verteilungszeitraum einzubeziehen. Diese Form der Verteilung des höheren Auszahlungsanspruchs hält sich uE im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit. Er ist durchaus ausgewogen, da sowohl bei einer Erhöhung des Auszahlungsanspruchs als auch bei dessen Reduzierung die Differenzbeträge auf den restlichen Auszahlungszeitraum verteilt werden.

### J 06-25 3. Rechtsfolge: Rückforderung zuviel ausbezahlter Beträge (Abs. 6 Satz 2)

Abs. 6 Satz 2 behandelt den Fall, dass der Auszahlungsanspruch sich aufgrund des Änderungsbescheids reduziert und gleichzeitig der Auszahlungsanspruch geringer ist als die bislang geleisteten Ratenzahlungen. Da in dieser Konstellation keine Möglichkeit mehr verbleibt, den Differenzbetrag auf die verbleibenden Fälligkeitstermine des Auszahlungszeitraums zu verteilen, ordnet der Gesetzgeber die Entrichtung des Unterschiedsbetrags innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids an.

Ob Satz 2 nennenswerte praktische Bedeutung erlangen wird, bleibt abzuwarten, ist aber eher unwahrscheinlich.

## Erläuterungen zu Abs. 7: Steuerfreiheit und Finanzierung des Auszahlungsanspruchs

### J 06-26 I. Überblick zu Abs. 7

Abs. 7 enthält die für die Körperschaften wichtige Bestimmung, dass Erträge und Gewinnminderungen im Zusammenhang mit dem Auszahlungsanspruch nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören. Diese Regelung hat zum Teil klarstellenden Charakter, da der Auszahlungsanspruch letzten Endes der Nachfolger des KStGuthabens ist, dessen Realisierung ebenfalls zu einer Minderung der stl. nicht zu berücksichtigenden KSt. (§ 10 Nr. 2) führt.

te. Gleichzeitig ist sie aber auch rechtsbegründender Natur. Nachdem der Auszahlungsanspruch im Zeitablauf Anpassungen, insbes. aufgrund späterer Bescheidänderungen gem. Abs. 6, unterliegen kann, kann es unter Umständen zu einer Gewinnminderung kommen, während dies bei dem KStGuthaben nicht der Fall war.

Auch wenn Satz 1 anordnet, dass die Erträge und Gewinnminderungen aufgrund des Auszahlungsanspruchs nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören, so bleibt diese Vorschrift doch in mehrfacher Hinsicht unbestimmt. Erstens betrifft dies die Frage der begünstigten Körperschaft bzw. deren Rechtsnachfolger, zweitens die Einbeziehung des Abs. 6 in den Anwendungsbereich des Abs. 7 und drittens die Frage, ob Änderungen bei der Bewertung bzw. Abtretung des Auszahlungsanspruchs, insbes. bei Zinsanpassungen, ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören.

Satz 2 bestimmt, dass die Auszahlung aus den Einnahmen an KSt. zu leisten ist. Diese Bestimmung ist uE systemfremd. Denn damit werden nicht die Rechtsbeziehungen zwischen dem Steuergläubiger und dem Stpfl. geregelt, sondern die Ansprüche zwischen den einzelnen Gebietskörperschaften, dh. den Steuergläubigern untereinander.

## II. Anordnung der Steuerfreiheit des Auszahlungsanspruchs (Abs. 7 Satz 1)

### 1. Regelungsgegenstand: Erträge und Gewinnminderungen der Körperschaft aus der Anwendung des Absatzes 5

#### a) Erträge und Gewinnminderungen

J 06-27

Durch die Verwendung der Begriffe „Erträge und Gewinnminderungen“ bringt der Gesetzgeber uE zum Ausdruck, dass eine Einschränkung auf laufende und aperiodische Erträge bzw. Gewinnminderungen nicht vorgenommen werden soll (einschränkend DÖRSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655], sowie DJPW/DÖRSCH, Vor § 37 Rn. 13, die es als ungeklärt ansehen, ob Gewinne bzw. Verluste aus der Neubewertung des Auszahlungsanspruchs bei geänderten Marktzinsen gem. Abs. 7 stfrei sind oder nicht).

**Erträge** im Zusammenhang mit dem Auszahlungsguthaben ergeben sich bei dessen erstmaliger Erfassung, während des zehnjährigen Auszahlungszeitraums und gegebenenfalls bei dessen Übertragung.

► *Erstmalige Erfassung:* Im Schrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, dass der Auszahlungsanspruch in der HBil. und StBil. zunächst mit seinem Nennwert zu aktivieren und anschließend eine Abschreibung dieser Forderung auf ihren Barwert vorzunehmen ist, so genannte Bruttomethode (vgl. ERNSTING, DB 2007, 180 [183 f.]). Die wohl hM hingegen befürwortet die Nettomethode, indem der Auszahlungsanspruch von vornherein mit seinem Barwert zu aktivieren ist (vgl. HFA, 205. Sitzung am 28./29.11.2006, FN-IdW 2007, 107; DJPW/DÖRSCH, Vor § 37 Rn. 11; DÖRSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [282 unter Aufgabe der von ihnen zum RegE noch vertretenen Befürwortung der Bruttomethode, Fn. 18]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [75]). UE ist der wohl hM zuzustimmen. Bei der erstmaligen Erfassung handelt es sich um die gewinn-

erhöhende Einbuchung des Auszahlungsanspruchs. Diese hat mit dem Barwert zu erfolgen (vgl. zur Unterscheidung von gewinnrealisierenden und nicht gewinnrealisierenden Forderungen ELLROTT/BRENDT in Beck-Bil-Komm. VI. § 255 HGB Rn. 256 f.; gem. ADS VI. § 253 HGB Rn. 54 kann der Barwert unverzinslicher Forderungen als Anschaffungsbetrag angesehen werden). Ferner kommt nicht in Betracht, den Auszahlungsanspruch zum Nennwert anzusetzen und die zukünftigen Zinserträge in einem passiven RAP abzugrenzen (so noch FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 [1728]). Dagegen sprechen uE zwei Gründe. Erstens handelt es sich bei der erstmaligen Erfassung des Auszahlungsanspruchs um eine gewinnrealisierende Forderung. Zweitens setzt ein passiver RAP voraus, dass vor dem Bilanzstichtag Einnahmen zufließen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Bilanzstichtag darstellen (§ 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG). Einnahmen fließen der berechtigten Körperschaft allerdings erst nach dem Bilanzstichtag während des Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 zu (glA BODDEN, FR 2007, 66 [69]; zu weiter gehenden handelsrechtlichen Ausweisfragen vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [74]; ERNSTING, DB 2007, 180 [183]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2006, 1725 [1727 f.]).

► *Während des zehnjährigen Auszahlungszeitraums:* Während des Auszahlungszeitraums ist zu unterscheiden zwischen den laufenden Zinserträgen und einer Erhöhung des Barwerts der zukünftigen Raten. Laufende Zinserträge (Einkünfte) ergeben sich dadurch, dass den jährlichen Auszahlungsbeträgen eine Reduzierung des Barwerts des Auszahlungsanspruchs aufgrund des sich stetig verkürzenden Auszahlungszeitraums gegenübersteht.

Eine Erhöhung des Barwerts des Auszahlungsanspruchs kann sich bei einer Reduzierung des Zinsniveaus ergeben. Allerdings steht in diesem Fall einer Gewinnrealisierung das Anschaffungskostenprinzip und das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) entgegen (vgl. zB IDW RS BFA 1/001: Bilanzielle Behandlung des Bondstripping Tz. 10). Davon zu unterscheiden sind Zuschreibungen gem. § 279 HGB nach einer zwischenzeitlich erfolgten Abschreibung.

► *Übertragung des Auszahlungsanspruchs:* Sofern der Erwerber des Auszahlungsanspruchs mit einem geringeren Zinssatz kalkuliert als die Körperschaft bei dessen bilanzieller Bewertung, ergibt sich bei Letztgenannter ein Veräußerungsgewinn.

**Gewinnminderungen:** Der Begriff Gewinnminderungen findet sich ebenfalls in § 8b Abs. 3 Satz 3. Deshalb kann für die Auslegung des Abs. 7 auf diese Vorschrift zurückgegriffen werden. Nach Auffassung der FinVerw. (s. BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Tz. 26) fallen unter den Terminus Gewinnminderungen insbes. die Teilwertabschreibung sowie die Anteilsveräußerung. Fast ausschließliche Ursache für derartige Gewinnminderungen werden zwischenzeitliche Zinserhöhungen sein, sofern der Barwert des Auszahlungsanspruchs mit den jeweiligen laufzeitadäquaten Zinssätzen und nicht mit dem bewertungsrechtl. Zinssatz von konstant 5,5 % berechnet wird (zur Ermittlung der Zinssätze s. Anm. J 06-21).

► *Teilwertabschreibung/Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert:* Handelsrechtl. enthält § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB bei Vermögensgegenständen

des Anlagevermögens die Verpflichtung zu einer Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert, dh. den Verkehrswert, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt. Bei einer lediglich vorübergehenden Wertminderung besteht ein Abschreibungswahlrecht. Strechtl. ist eine Teilwertabschreibung an die voraussichtlich dauernde Wertminderung gebunden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Nach Auffassung der FinVerw. ist bei WG des nicht abnutzbaren Anlagevermögens grundsätzlich darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden (s. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 11), dh. es wird eine nachhaltige Erhöhung des Zinsniveaus gefordert. Selbst wenn der Auszahlungsanspruch in jährlichen Teilbeträgen gezahlt wird, ist dessen durchschnittliche Laufzeit zum 31.12.2006 mit über 5 Jahren als langfristig anzusehen. Ist deshalb ein Zinsanstieg von Dauer zu erwarten, muss aufgrund der Langfristigkeit des Auszahlungsanspruchs der niedrigere Teilwert angesetzt werden (zur Bewertung unverzinslicher Forderungen s. § 6 EStG Anm. 912; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 EStG Rn. 887 ff.).

► *Veräußerungsverlust*: Ein Veräußerungsverlust wird sich dadurch ergeben, dass der Erwerber des Auszahlungsanspruchs mit einem höheren Zinssatz kalkuliert als bei der bilanziellen Bewertung durch die berechnete Körperschaft angewandt.

#### b) Betroffene Körperschaft

J 06-28

Im Rahmen der Beschlussfassungen durch den FinAussch. wurde der Kreis der Berechtigten uE enger gefasst, als dies im ursprünglichen Gesetzentwurf der Fall war. Unter anderem wird in dem jetzigen Abs. 7 ausdrücklich darauf abgestellt, dass es sich um die Körperschaft handelt, auf die Abs. 5 angewandt wurde. Nach der Gesetzesbegründung dient es der Klarstellung, dass Zahlungen oder Rückzahlungen von KStGuthabenbeträgen nur dann von den Einkünften iSd. EStG auszunehmen sind, wenn sie der Körperschaft zufließen, gegenüber der bei Umstellung des Systems die Festsetzung des Guthabens erfolgt ist. Dementsprechend sollen Raten, die zB nach Abtretung des Auszahlungsanspruchs an den Abtretungsempfänger fließen, bei diesem nicht nach Abs. 7 von der Besteuerung auszunehmen sein (vgl. BTDrucks. 16/3369, 20 f.).

**Rechtsnachfolge**: UE ist eine Beschränkung auf die nämliche Körperschaft, gegenüber der die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs erfolgte, zu eng. Vielmehr ist danach zu unterscheiden, ob der Auszahlungsanspruch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge oder der Einzelrechtsnachfolge auf den neuen Rechtsträger übergeht.

► *Gesamtrechtsnachfolge*: Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge gehören uE bei dem neuen Rechtsträger die Erträge und Gewinnminderungen ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG. Wird bspw. die berechnete Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen oder in eine PersGes. formgewechselt, ordnet § 4 Abs. 2 UmwStG (gegebenenfalls iVm. § 9 UmwStG) an, dass der übernehmende Rechtsträger in die stl. Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt. Ausnahmen hiervon bestehen für die verschiedenen Formen von Verlustvorträgen. Nachdem für den Auszahlungsanspruch al-

lerdings keine derartige Ausnahme angeordnet ist, tritt der übernehmende Rechtsträger auch insofern in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Dies bedeutet, dass die laufenden Erträge bzw. Aufwendungen beim übernehmenden bzw. formgewechselten Rechtsträger ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG zählen (glA offenbar FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [283], sowie SCHIFFERS, GmbH-StB 2007, 76 [77]).

► *Einzelrechtsnachfolge*: Da es bei der Einzelrechtsnachfolge an einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung wie bei den Umwandlungsvorgängen fehlt, sind die weiteren Einkünfte stpfl. Unter die Einzelrechtsnachfolge fällt insbes. die Abtretung des Auszahlungsanspruchs, sei es an Kreditinstitute, sei es im Rahmen der Liquidation der Körperschaft an den Anteilseigner.

**Organschaftsfälle**: Die Aktivierung des Auszahlungsanspruchs bei der OG führt bei dieser handelsrechtl. zu einem Ertrag und damit Erhöhung ihres der Gewinnabführungsverpflichtung unterliegenden Gewinns. DÖRSCH weist zutreffend daraufhin, dass diese Frage nicht anders beantwortet werden kann als diejenige, ob die KStMinderung anlässlich der Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen an den OT abzuführen ist (vgl. DJPW/DÖRSCH, Vor § 37 Rn. 12).

#### J 06-29 c) Anwendung des Absatzes 5

Abs. 7 Satz 1 bezieht sich seinem Wortlaut nach ausschließlich auf die Anwendung des Abs. 5. Demzufolge stellt sich die Frage, ob Erträge und Gewinnminderungen, die sich aufgrund des Abs. 6 ergeben, ebenfalls nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören. Denn mit Abs. 6 sind stets Gewinnauswirkungen verbunden, wobei es sich dabei in aller Regel um Erträge handeln dürfte.

Bei der Beschränkung auf Abs. 5 handelt es sich uE um ein redaktionelles Versehen, das wohl aufgrund der Beschlussempfehlungen des FinAussch. entstanden ist. Nach der Entwurfsfassung der BReg. hatte § 37 ausschließlich 6 Absätze umfasst. Abs. 6 hatte vorgesehen, dass die Auszahlungsbeträge nach Abs. 5 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz blieben. Im Rahmen der Beschlüsse des FinAussch. wurde Abs. 6 zur Berücksichtigung der Auswirkungen von zwischenzeitlichen Änderungsbescheiden eingefügt, so dass die Anordnung der StFreiheit nunmehr in Abs. 7 enthalten ist. Gleichzeitig wurde allerdings der Verweis auf Abs. 5 nicht angepasst. Dies sollte nachgeholt werden.

### 2. Rechtsfolge: Keine Zugehörigkeit zu den Einkünften iSd. EStG

#### J 06-30 a) Begünstigte Körperschaft

**Keine Einkünfte iSd. EStG**: Als Rechtsfolge ordnet Abs. 7 an, dass die Erträge und Gewinnminderungen bei der Körperschaft (zur Frage, ob auch deren Gesamtrechtsnachfolger begünstigt sind, s. Anm. J 06-28) nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören. Die Bezugnahme auf das EStG ist uE aus drei Gründen sinnvoll und zutreffend. Erstens ist der Verweis auf das EStG im Zusammenhang mit § 8 Abs. 1 zu sehen. Danach bestimmt sich das, was als Einkommen gilt, nach den Vorschriften des EStG. Zweitens kommt mit dieser Weisung zum Ausdruck, dass im Fall der Gesamtrechtsnachfolge bei dem übernehmenden Rechtsträger, sofern er nicht der KSt.,

sondern der ESt. unterliegen sollte, die Erträge und Gewinnminderungen ebenfalls nicht stpfl. sind. Drittens gilt über § 7 Satz 1 GewStG die StBefreiung ebenfalls für die GewSt.

**Außerbilanzielle Bereinigung:** Die Kürzungen (Erträge) vom bzw. Hinzurechnungen (Gewinnminderungen) zum Jahresergebnis sind außerbilanziell vorzunehmen im Rahmen einer Überleitungsrechnung zu den StErklärungen (§ 60 Abs. 2 EStDV). Die StFreiheit gilt sowohl für die Erträge aus der erstmaligen Erfassung des Auszahlungsanspruchs, die laufenden Zinszahlungen als auch uE für die Erträge und Gewinnminderungen aufgrund der Neubewertung des Auszahlungsanspruchs bei Zinsanpassungen sowie der Übertragung des Auszahlungsanspruchs (glA FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [283]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [77]; zurückhaltender DJPW/DÖTSCH, Vor § 37 Rn. 13).

#### b) Keine Erweiterung auf Anteilseigner

J 06-31

**Gewinnausschüttungen:** Die StFreiheit nach Satz 1 erstreckt sich nicht auf den Anteilseigner. Sofern die Erträge aus der Aktivierung des Auszahlungsanspruchs im Rahmen des Bilanzgewinns der Körperschaft ausgeschüttet werden, sind sie bei den Anteilseignern nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln. Sie sind Teil der Dividendeneinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN, DB 2006, 1862 [1864]). Im Fall von Körperschaften als Anteilseignern sind die Erträge mit 5 % stpfl. (§ 8b Abs. 1 und 5). Soweit es sich um natürliche Personen handelt, unterliegen die Erträge dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) bzw. der Abgeltungssteuer oder dem Teileinkünfteverfahren. Dementsprechend unterliegt die Ausschüttung des Auszahlungsanspruchs als Teil des Bilanzgewinns der Verpflichtung zum Einbehalt von KapErtrSt. von 20 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG; § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) zuzüglich SolZ.

**Umwandlungen:** Die Aktivierung des Auszahlungsanspruchs in der Übertragungsbilanz der umzuwandelnden Körperschaft führt zwangsläufig zu einer Erhöhung deren Betriebsvermögens und damit einhergehend des Übernahmeergebnisses (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2655]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [283]). Aufgrund der Änderung des § 7 UmwStG durch das SEStEG sind dem Anteilseigner entsprechend seiner Kapitalbeteiligung die offenen Rücklagen der Körperschaft (nach Abzug des stl. Einlagekontos) als Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Dabei kommt es ausdrücklich nicht darauf an, ob ein Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust entsteht. Dementsprechend entstehen aufgrund der Umwandlung Dividendeneinkünfte bei den Gesellschaftern der umgewandelten Körperschaft. Es gilt das vorstehend zu den Gewinnausschüttungen Gesagte.

**Liquidationen:** Auch insofern gelten die allgemeinen Bestimmungen, dh. die Abtretung des Auszahlungsanspruchs im Rahmen der Schlussverteilung oder bereits zuvor im Rahmen von Liquidationsraten führt zu Dividendeneinkünften, sofern nicht aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls das Einlagekonto/Stammkapital als verwendet gilt (glA ORTMANN-BABEL/BOLIK, BB 2007, 73 [76]).

**III. Finanzierung der Auszahlungen (Abs. 7 Satz 2)**

Abs. 7 Satz 2 ist uE systemfremd, da damit nicht das Verhältnis zwischen dem bzw. den Steuerberechtigten und den Stpfl., dh. den Beteiligten am Steuerrechtsverhältnis, geregelt wird. Vielmehr greift Satz 2 in die Beziehungen der Steuerberechtigten (Bund, Länder und Gemeinden), dh. der Gebietskörperschaften, ein. Gem. Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG sind der Bund und die Länder am Aufkommen der KSt. je zur Hälfte beteiligt. Dies bedeutet, dass trotz der Anordnung, wonach die Erträge und Gewinnminderungen nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören, die Belastungen aus der Auszahlung des Auszahlungsanspruchs allein zu Lasten des Bundes und der Länder gehen, dh. nicht die Kommunen betreffen.



## § 38

**Körperschaftsteuererhöhung**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2000, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) <sup>1</sup>Ein 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. <sup>2</sup>§ 27 Abs. 2 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Der Betrag verringert sich jeweils, soweit er als für Leistungen verwendet gilt. <sup>4</sup>Er 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. <sup>5</sup>Maßgeblich sind die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. <sup>6</sup>**Die 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.** <sup>7</sup>Satz 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) <sup>1</sup>Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Leistungen erfolgen, erhöht sich um 3/7 des Betrags der Leistungen, für die ein Teilbetrag aus dem Endbetrag im Sinne des Absatzes 1 als verwendet gilt. <sup>2</sup>Die Körperschaftsteuererhöhung mindert den Endbetrag im Sinne des Absatzes 1 bis zu dessen Verbrauch. <sup>3</sup>Satz 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) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Das 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.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, ABRE Steuerberater, Köln  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

## Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 38</b> 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung a) Rechtsentwicklung . . . J 06-1 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . . J 06-2 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung . . . . . J 06-3 3. Neuregelung zum Körperschaftsteuer-Guthaben berührt Körperschaftsteuer-Erhöhung nicht . . . J 06-4	<b>Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 6</b> 1. Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder von Genossenschaften ist keine Leistung . . . . . J 06-5 2. Ausnahme: Rückzahlung darf kein Nennkapital iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 sein . . . . J 06-6 <b>Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 7</b> 1. Rückzahlung des Geschäftsguthabens bleibt in bestimmten Umwandlungsfällen eine Leistung . . . . . J 06-7 2. Grund für die Einschränkung . . . . . J 06-8

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 38

**Schrifttum:** PFLÜGER, Das Jahressteuergesetz 2007: Wichtige Änderungen im KStG und GewStG, GStb 2006, 391; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 6.11.2003, BStBl. I 2003, 575.

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### J 06-1 a) Rechtsentwicklung

**Rechtsentwicklung bis 2003:** s. § 38 Anm. 2.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Abs. 1 wurden die Sätze 6 und 7 angefügt. Bei der Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder von Genossenschaften soll im Grundsatz keine sog. Leistung vorliegen, die zu einer Erhöhung der KSt. führt.

##### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Nach § 34 Abs. 13d gilt die Neuregelung nur für Genossenschaften, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Systemwechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bereits bestanden haben. Für diese Genossenschaften ist die Regelung auch für VZ vor 2007 anzuwenden. Mit anderen Worten gilt die Neuregelung für Genossenschaften, deren Wj. zum Zeitpunkt des Systemwechsels dem Kj. entsprach, ab dem VZ 2001. Für Genossenschaften, die zum Zeitpunkt des Systemwechsels ein vom Kj. abweichendes Wj. hatten, gilt die Neuregelung ab dem VZ 2002.

Da es sich um eine begünstigende Neuregelung handelt ist die Rückwirkung verfassungsrechtl. unbedenklich.

## 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

J 06-3

Nach Abs. 1 können Leistungen der Körperschaft zu einer KStErhöhung führen. Dies führte insbes. bei Wohnungsgenossenschaften, die in der Vergangenheit stfreie Investitionszulagen erhalten haben und diese Zulagen in den unbelasteten Teilbetrag einstellen mussten, zu KStErhöhungen, wenn die Körperschaft seitdem ausgeglichene oder negative Ergebnisse erzielt hat und ein Genosse seinen Anteil zurückgibt und dafür sein Geschäftsguthaben zurückerhält. Die Auszahlung des Geschäftsguthabens führt zu einer Leistung der Genossenschaft, die unter der Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 zur KStErhöhung führen kann. Um diese Rechtsfolge nicht eintreten zu lassen, wurden die Sätze 6 und 7 eingeführt. Die Ausnahmeregelung trägt der Besonderheit Rechnung, dass Genossenschaften anders als KapGes. über ein variables Kapital verfügen, das sich durch den Beitritt und das Ausscheiden von Mitgliedern verändert. Auf Grund dieser Besonderheit kann es wegen des Ausscheidens von Mitgliedern – anders als bei KapGes., deren gezeichnetes Kapital sich durch den Austritt eines Gesellschafters nicht ändert – zu einer KStErhöhung kommen. Dies tritt vor allem bei Wohnungsbauunternehmen auf, weil diese systembedingt hohe EK 02-Bestände aufgebaut haben.

Verfassungsrechtl. ist eine Ausnahmeregelung nicht erforderlich, so dass es sich um eine Sozialzwecknorm handelt.

## 3. Neuregelung zum Körperschaftsteuer-Guthabens berührt Körperschaftsteuer-Erhöhung nicht

J 06-4

Durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) wurde § 37 dahingehend geändert, dass das zum 31.12.2006 festgestellte KStGuthaben ab 2008 raterlich bis 2017 unabhängig vom Ausschüttungsverhalten ausgezahlt wird. Von dieser Neuregelung ist die KStErhöhung nach § 38 nicht betroffen. Für eine KStErhöhung ist weiterhin eine Leistung iSv. § 38 Abs. 1 Satz 3 unter Berücksichtigung der Verwendungsfiktion nach § 38 Abs. 1 Satz 4 erforderlich. Zu geplanten weiteren Änderungen des § 38 s. allerdings auch Art. 4 Nr. 6 des Referentenentwurfs eines JStG 2008 v. 14.6.2007.

## Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 6

### 1. Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder von Genossenschaften ist keine Leistung

J 06-5

**Genossenschaften:** Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Sitz im Inland unbeschränkt kstpfl. und somit von der Neuregelung betroffen. Da die Genossenschaften vor dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren ihr Eigenkapital iSv. § 47 KStG 1999 gliedern mussten, ist auf die Genossenschaften auch die Übergangsregelung nach § 36 ff. anzuwenden.

**Geschäftsanteil:** Jeder Genosse ist mit einer Einlage (Geschäftsanteil) beteiligt. Geschäftsanteil ist der durch das Statut festgesetzte Betrag, den der Genosse als Einlage zu leisten hat. Die Summe der Einzahlungen, die von den Genossen auf ihre Geschäftsanteile geleistet worden ist, ist in der Bilanz der Genossenschaft als Geschäftsguthaben auszuweisen (s. § 1 Anm. 41). Das Geschäftsguthaben entspricht nach § 337 Abs. 1 HGB dem gezeichneten Kapital.

**Rückzahlung des Geschäftsguthabens ist keine Leistung:** Wenn der Genosse aus der Genossenschaft ausscheidet, ist ihm seine ungeschmälerte Einlage zurückzuzahlen. Nach Abs. 1 Satz 3 ist diese Rückzahlung eine Leistung. Denn nach BMF v. 6.11.2003 (BStBl. I 2003, 575 Tz. 44) sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, einschließlich der Rückzahlung von Nennkapital und der Einlagenrückgewähr, Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 3.

► *Drohende „Nachversteuerung“ bei alter Rechtslage:* Nach bisherigem Recht war es denkbar, dass durch die Rückzahlung des Geschäftsguthabens und somit des Nennkapitals der Genossenschaft eine KStErhöhung vorgenommen werden musste. Dies vor allem dann, wenn die Genossenschaft vor dem Systemwechsel unbelastete Teilbeträge aufgebaut hatte und nach dem Systemwechsel keinen ausschüttbaren Gewinn erwirtschaften konnte und Genossen aus der Genossenschaft ausscheiden (häufig kommt dies bei Wohnungs- oder Baugenossenschaften vor). Die Genossen haben dann Anspruch auf das vollständige Geschäftsguthaben, so dass die KStErhöhung zu Lasten der Genossenschaft geht (DJPW/DÖTSCHE, § 38 Rn. 14a). Um dies zu vermeiden, wurde nunmehr festgelegt, dass die Rückzahlung des Geschäftsguthabens keine Leistung iSv. Abs. 1 Satz 3 darstellt.

► *Vorgezogene Billigkeitsregelung der FinVerm.:* Um die bisher ungewollte Rechtsfolge zu vermeiden, versuchte die FinVerw. die jetzt normierte Regelung bereits durch eine Billigkeitsregelung einzuführen. Denn die Rückzahlung der Geschäftsguthaben an ausscheidende Genossen sollte nur insoweit als Leistung anzusehen sein, als die Rückzahlungen die Einzahlungen desselben Jahres übersteigen (OFD Hannover v. 18.2.2005, DStR 2005, 787). In einer weiteren Verfügung wurde die durch das JStG 2007 verabschiedete Neuregelung bereits angekündigt und darum gebeten, entsprechende StBescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen und Einsprüche gegen die Saldierung offen zu halten (OFD Hannover v. 18.4.2005, DStR 2005, 1140). Insoweit erfolgte eine erfreuliche Nachbesserung des § 38, die sich zu Gunsten der Stpfl. auswirkt.

## J 06-6 2. Ausnahme: Rückzahlung darf kein Nennkapital iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 sein

Die Rechtsfolgen des Satzes 6 treten nicht ein, wenn die Rückzahlung des Geschäftsguthabens im Rahmen einer Herabsetzung des Nennkapitals erfolgt und es sich bei der Rückzahlung um Nennkapital handelt, dass durch Umwandlung von sonstigen mit KSt. belasteten Rücklagen gebildet wurde. Das ist systematisch zutreffend, weil diese Rückzahlung des Geschäftsguthabens nicht auf dem Austritt des Mitglieds beruht. Die Auszahlung des Geschäftsguthabens im Rahmen einer Kapitalherabsetzung ist eine Leistung iSv. § 38, die unter die Verwendungsfiktion des Abs. 1 Satz 4 iVm. § 29

Abs. 2 Satz 2 zu einer KStErhöhung führen kann. Demgemäß ist es folgerichtig, dass diese Rechtsfolge auch eintritt, wenn die Kapitalherabsetzung zeitlich mit einem Austritt zusammenfällt.

## Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 7

### 1. Rückzahlung des Geschäftsguthabens bleibt in bestimmten Umwandlungsfällen eine Leistung

J 06-7

Die Rückzahlung des Geschäftsguthabens an die Genossen stellt abweichend von Satz 6 eine Leistung dar, wenn die Genossenschaft als aufnehmender Rechtsträger an einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG oder an einer Aufspaltung oder Abspaltung iSv. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG beteiligt war. Darüber hinaus muss die Genossenschaft eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft – mit Ausnahme einer Genossenschaft – aufgenommen haben und von dieser nach § 40 Abs. 1 oder § 40 Abs. 2 einen unbelasteten Teilbetrag übernommen haben.

Tritt nun ein Genosse aus der Genossenschaft aus, der vorher Anteilseigner der übernommenen Körperschaft war, und erhält sein Geschäftsguthaben zurück, gilt die Rückzahlung dieses Geschäftsguthabens als Leistung iSv. Abs. 1 Satz 3, so dass nach der Verwendungsreihenfolge des Abs. 1 Satz 4 eine KStErhöhung möglich ist.

Eine KStErhöhung darf uE aber nur dann möglich sein, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der unbelastete Teilbetrag, der durch die Rückzahlung des Geschäftsguthabens als verwendet gilt, von der übernommenen Körperschaft stammt. Da im Gesetz nicht geregelt ist, wie dieser Teil des unbelasteten Teilbetrags zu ermitteln ist, darf zugunsten des Stpfl. keine KStErhöhung erfolgen, bis der unbelastete Teilbetrag als verbraucht gilt, den die Genossenschaft vor oder nach der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung bis zum Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren gebildet hat. Erst wenn der „Altbestand“ verbraucht ist, darf die Rückzahlung der Geschäftsguthaben zu einer KStErhöhung führen. Dies ergibt sich uE aus der Formulierung „soweit ...“.

Wie diese eigene Verwendungsreihenfolge des unbelasteten Teilbetrags ermittelt oder fortgeschrieben wird, ist im Gesetz nicht geregelt. Es ist daher empfehlenswert, eine eigene Nebenrechnung zu erstellen und zu den Akten zu nehmen.

### 2. Grund für die Einschränkung

J 06-8

Ein Grund für die Einschränkung liegt nach der Gesetzesbegründung darin, dass das unbelastete Vermögen, welches von einer Körperschaft im Rahmen einer Umwandlung übernommen wurde, durch eine Leistung (Ausschüttung) nachbelastet werden soll. Dies ist grundsätzlich zutreffend, hier jedoch ungerechtfertigt, weil auch bei diesen Genossenschaften der Gesellschafterwechsel, anders als zB bei KapGes., zu einer Leistung iSv. Abs. 1 Satz 3 und somit zum Abfluss der KSt. führt. Der Gesetzgeber sollte daher – auch unter Berücksichtigung der Verkomplizierung der dargestellten Übergangsregelung (s. Anm. J 06-7) in diesem „Spezialsegment“ – auf die Einschränkung in Satz 7 verzichten.



## § 40

**Umwandlung, Liquidation und Verlegung des Sitzes**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782;  
BStBl. I 2007, 4)

(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) <sup>1</sup>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 übergehenden 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. <sup>2</sup>Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. <sup>3</sup>Soweit das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht, **mindert sich der Betrag** der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen.

(3) <sup>1</sup>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 *unbeschränkt steuerpflichtige*, von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts über *oder wird die Körperschaft steuerbefreit, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 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.* <sup>2</sup>§ 37 Abs. 2a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) *ist nicht anzuwenden.* <sup>2</sup>Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3.

(4) <sup>1</sup>Wird das Vermögen einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 *verteilt, so mindert oder erhöht sich*

die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen als im Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.<sup>2</sup> Das gilt auch insoweit, als das Vermögen bereits vor Schluss der Liquidation verteilt wird.<sup>3</sup> Die *Minderung bzw. Erhöhung* der Körperschaftsteuer ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Liquidation bzw. der jeweilige Besteuerungszeitraum endet.<sup>4</sup> Eine *Minderung oder Erhöhung* ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2020 vorzunehmen.<sup>5</sup> Bei Liquidationen, die über den 31. Dezember 2020 hinaus fort dauern, endet der Besteuerungszeitraum nach § 11 mit Ablauf des 31. Dezember 2020.<sup>6</sup> Auf diesen Zeitpunkt ist ein steuerlicher Zwischenabschluss zu fertigen.<sup>7</sup> § 37 Abs. 2a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist nicht anzuwenden.<sup>7</sup> Die 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) <sup>1</sup>Ist 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.<sup>2</sup> Die 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.<sup>3</sup> Auf diesen Zeitpunkt gestundete Beträge werden nicht erhoben, soweit der in Satz 1 genannte Nachweis erbracht wird.<sup>4</sup> Die Sätze 1 bis 3 gelten auch bei der Sitzverlegung, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig wird.<sup>5</sup> Die 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 natürlichen Person überträgt.

Autor: Frank **Ommerborn**, Steuerberater, ABRE Steuerberater, Köln  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu § 40</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Rechtsentwicklung ... J 06-1</li> <li>b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung ... J 06-2</li> </ol> </li> <li>2. Grund und Bedeutung der Neuregelung ... J 06-3</li> </ol> <p><b>Erläuterungen zu den Neuregelungen der Abs. 1–4</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Änderungen in Abs. 1 ... J 06-4</li> <li>2. Änderungen in Abs. 2 ... J 06-5</li> <li>3. Änderungen in Abs. 3 ... J 06-6</li> <li>4. Änderungen in Abs. 4 ... J 06-7</li> </ol>	<p><b>Erläuterungen zu Abs. 5</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Überblick ... J 06-8</li> <li>2. Voraussetzung für die Annahme einer fiktiven Vollausschüttung ... J 06-9</li> <li>3. Wirkung der Vollausschüttungsfiktion ... J 06-10</li> <li>4. Ausnahme von der sofortigen Versteuerung ... J 06-11</li> </ol> <p><b>Erläuterungen zu Abs. 6</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grundsatz ... J 06-12</li> <li>2. Voraussetzung und Wirkungen der Stundung ... J 06-13</li> <li>3. Widerruf der Stundung ... J 06-14</li> <li>4. Regelung europarechtlich problematisch ... J 06-15</li> </ol>

## Allgemeine Erläuterungen zu § 40

**Schrifttum:** BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsregeln durch das SEStEG, IStR 2006, 765; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, DStR 2006, 1725; HAHN, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen bei grenzüberschreitenden Fusionen,

GmbHHR 2006, 617; HÖRTNAGL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts – SEStEG, Stbg. 2006, 471; KÖRNER, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuer-minderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB Beilage 8 2006, 25; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I, Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil II, Das geplante neue Umwandlungssteuergesetz, DStR 2006, SCHÖNHERR/LEMAITRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer-gesetz, GmbHHR 2006, 561; STRUNK, Der Entwurf des SEStEG vom 21.4.2006, Stbg. 2006, 266; WERRA/TEICHE, Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455, 1525; WINKELJOHANN/FUHRMANN, SEStEG: Einlagekonto, Körperschaftsteuer-Guthaben und Nachversteuerung von EK-02-Beträgen auf dem Weg nach Europa, DB 2006, 1862; BILITEWSKI, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, 57, RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### J 06-1 a) Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2003:** s. § 40 Anm. 2.

**StVergAbG v. 16.5.2003** (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): In Abs. 3 wurde Satz 2 eingefügt und in Abs. 4 die bisherigen Sätze 4–6 durch die neuen Sätze 4–7 ersetzt.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Die Überschrift wurde ergänzt und geändert. Darüber hinaus wurde in § 37 normiert, dass das KStGuthaben an die Gesellschaften rätierlich ausgezahlt wird. Diese Änderung hat auch Auswirkung auf die Abs. 1–4, so dass diesbezüglich redaktionelle Änderungen erfolgten. Darüber hinaus wurden Abs. 5 und 6 angefügt.

#### J 06-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Nach § 34 Abs. 15 ist die Neuregelung erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein öffentliches Register nach dem 12.12.2006 erfolgt.

Die Neuregelung ist auf Liquidationen, die vor dem 13.12.2006 noch nicht abgeschlossen waren, nach § 34 Abs. 14 Satz 6 anzuwenden. Für bis zum 12.12.2006 abgeschlossene Liquidationen gilt daher die bisherige Gesetzesfassung. In der Anwendungsregelung des § 34 Abs. 14 Satz 6 wurde auf § 40 Abs. 3 Bezug genommen. Die Regelungen zum Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags im Rahmen einer Liquidation werden allerdings in Abs. 4 getroffen, so dass der Verweis auf § 40 Abs. 3 im Zusammenhang mit Liquidationen unzutreffend ist und vom Gesetzgeber berichtigt werden sollte.

#### J 06-3 2. Grund und Bedeutung der Neuregelung

Durch die Systemänderung für die Auszahlung des KStGuthabens in § 37 waren redaktionelle Änderungen in den Abs. 1–4 erforderlich, da § 40 im Rahmen von Umwandlungen und Liquidationen künftig nur noch Bedeu-

tung für die Nachbelastung des unbelasteten Teilbetrags (früheres EK 02) hat.

Darüber hinaus wurden durch das SEStEG auch Regelungen zu grenzüberschreitenden Reorganisationen von Unternehmen getroffen, die Auswirkung auf die Behandlung des unbelasteten Teilbetrags haben. Die Behandlung des unbelasteten Teilbetrags bei grenzüberschreitenden Umwandlungen oder Sitzverlegungen wurde in Abs. 5 normiert. Abs. 6 regelt darüber hinaus die Behandlung des unbelasteten Teilbetrags dieser Umwandlungen oder Sitzverlegungen ins EU-Ausland.

## Erläuterungen zu den Neuregelungen der Abs. 1–4

### 1. Änderungen in Abs. 1

J 06-4

Abs. 1 bestimmt, dass bei einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft auf eine andere unbeschränkt stpfl. Körperschaft der unbelastete Teilbetrag auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wird. Bisher wurde darüber hinaus geregelt, dass das KStGuthaben ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wird. Da das KStGuthaben letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt und anschließend rätlich ab 2008 über 10 Jahre ausgezahlt wird, sind die Regelung zum Übergang des KStGuthabens entbehrlich und somit entfallen.

### 2. Änderungen in Abs. 2

J 06-5

Abs. 2 regelt die Übertragung des unbelasteten Teilbetrags im Rahmen einer Auf- und Abspaltung von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft. Bisher enthielt Abs. 2 Regelungen zur Übertragung des KStGuthabens auf die übernehmende Gesellschaft. Diese Regelungen sind durch die Änderungen des § 37 entbehrlich und somit entfallen.

### 3. Änderungen in Abs. 3:

J 06-6

Abs. 3 normiert eine Vollausschüttung und somit eine KStErhöhung durch den Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags, wenn das Vermögen von einer unbeschränkt kstpfl. Körperschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine ganz oder teilweise von der KSt. befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts übergeht oder die Gesellschaft kstbefreit wird.

**Gesamtrechtsnachfolge:** IdF des Abs. 3 durch das StVergAbG v. 16.5.2003 wurde die Gesamtrechtsnachfolge begrifflich im Gesetzestext verwandelt. Dieser Begriff wurde durch den Verweis auf Vorgänge nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG ersetzt. Diese Änderung ist klarstellend und hat keine materiell rechtl. Bedeutung.

**Übertragung auf ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts:** Nach der Neufassung des Abs. 3 ist es nicht mehr erforderlich, dass die übernehmende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder die juristische Person des öffentlichen Rechts unbe-

schränkt stpfl. ist. Jetzt ist nur noch erforderlich, dass die übernehmende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder die juristische Person des öffentlichen Rechts stbefreit ist. Abs. 3 ist daher auch anzuwenden, wenn das Vermögen auf eine ausländ. stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine ausländ. juristische Person des öffentlichen Rechts übertragen wird.

**Körperschaft wird steuerbefreit:** Durch das SEStEG wurde in Abs. 3 eingefügt, dass die Vollausschüttungsfiktion und somit eine KStErhöhung durch den Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags iSv. § 38 auch angenommen wird, wenn die bisher unbeschränkt stpfl. Körperschaft stbefreit wird.

Da für die StBefreiung keine Umwandlung erforderlich ist, ist die Anwendungsregelung des § 34 Abs. 15 nicht anwendbar, so dass diese Neuregelung nach § 34 Abs. 1 idF des SEStEG ab 2006 Anwendung findet.

**Keine Körperschaftsteuererminderung:** Abs. 3 enthielt bisher ebenfalls Regelungen zur Realisation des KStGuthabens beim Übergang des Vermögens auf eine stbefreite Körperschaft. Diese sind wegen der Änderungen in § 37 entfallen. Ebenso ist der Verweis auf § 37 Abs. 2a wegen Zeitablaufs entfallen.

#### J 06-7 4. Änderungen in Abs. 4

Abs. 4 regelt die Behandlung des unbelasteten Teilbetrags im Rahmen einer Liquidation. Bisher wurde in Abs. 4 ebenfalls die Behandlung des KStGuthabens normiert. Durch die Änderungen des § 37 wurden diese Regelungen entbehrlich, so dass sie entfallen sind.

**Keine Körperschaftsteuererhöhung in den Fällen des § 38 Abs. 3:** Darüber hinaus wurde ein neuer Satz 7 angefügt und geregelt, dass sich die KSt. nicht in den Fällen des § 38 Abs. 3 erhöht.

Dies bedeutet, dass nunmehr keine KStErhöhung bei Verteilung des Vermögens im Rahmen einer Liquidation stattfindet, wenn eine stbefreite Körperschaft aufgelöst und abgewickelt wird und Empfänger der Leistungen ein von der KSt. befreiter Anteilseigner ist. Dies ist sinnvoll, da der stbefreite Bereich nicht verlassen wird und auch Leistungen stbefreiter Körperschaften zu einer KStErhöhung nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 führen, wenn die Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu einer KStErhöhung nach § 38 Abs. 2 führt; s. dazu § 38 Anm. 50 ff.

### Erläuterungen zu Abs. 5

#### J 06-8 1. Überblick

Das SEStEG hat im Wesentlichen Neuerungen zu grenzüberschreitenden Umwandlungen und Sitzverlegungen normiert. In dem neuen Abs. 5 regelt der Gesetzgeber die Behandlung des unbelasteten Teilbetrags, wenn das Vermögen einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder einer Personenvereinigung im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ganz oder teilweise auf ein nicht unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung übergeht.

Weiterhin wird die Behandlung des unbelasteten Teilbetrags geregelt, wenn die unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt.

Abs. 5 normiert dann eine fiktive Vollausschüttung, die im Regelfall zum Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags und somit zur Realisation des KStErhöhungsbetrags führt.

## 2. Voraussetzungen für die Annahme einer fiktiven Vollausschüttung J 06-9

**Übergang des Vermögens durch ...:** Das Vermögen der unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung muss durch einen in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG genannten Vorgang auf eine nicht unbeschränkt stpfl. Körperschaft übergehen. In § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG genannte Vorgänge sind:

„die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung iSd. §§ 2, 123 Abs. 1 und 2 des UmwG von Körperschaften oder vergleichbare ausländische Vorgänge“.

Der Übergang des Vermögens durch eine Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung oder vergleichbare ausländ. Vorgänge auf eine Körperschaft oder Personenvereinigung mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland führt somit grundsätzlich zur Vollausschüttungsfiktion der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung.

**Sitzverlegung oder Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland:** Die Vollausschüttungsfiktion findet ebenfalls Anwendung, wenn der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung in das Ausland verlegt wird und dadurch die unbeschränkte StPflcht endet. Zur Beendigung der unbeschränkten StPflcht bei Verlegung des Sitzes oder der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung s. § 1 Anm. 28. Wegen der neueren EUGH Rspr. zur Sitztheorie und der Vereinbarkeit mit dem EU-Recht s. § 1 Anm. 21 ff.

## 3. Wirkung der Vollausschüttungsfiktion J 06-10

Durch den Verlust der unbeschränkten StPflcht der Körperschaft oder Personenvereinigung verliert Deutschland das Besteuerungsrecht. Deshalb wird in Abs. 5 normiert, dass das zum Übertragungstichtag oder zum Zeitpunkt des Wegfalls der unbeschränkten StPflcht vorhandene Vermögen abzüglich des Nennkapitals als für eine Ausschüttung verwendet gilt.

Die Ausschüttung stellt nach § 38 Abs. 1 Satz 3 eine Leistung dar. Wenn nach der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 Satz 4 der unbelastete Teilbetrag als verwendet gilt, führt die fiktive Ausschüttung zu einer KStErhöhung iHv. 3/7 des verwendeten unbelasteten Teilbetrags. Die Festsetzung dieser KSt. erfolgt in dem VZ, in dem das Vermögen stl. auf die ausländ. Körperschaft übergeht oder die unbeschränkte StPflcht wegfällt. Zur Ermittlung der KSt. s. § 38 Anm. 42 ff.

## 4. Ausnahme von der sofortigen Versteuerung J 06-11

Eine Ausnahme vom Grundsatz der sofortigen Versteuerung des unbelasteten Teilbetrags liegt vor, wenn die Übertragung des Vermögens auf eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässige Körperschaft oder Personenvereinigung oder die Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftslei-

tung in einen anderen Mitgliedstaat der EU erfolgt. Für einen solchen Sachverhalt findet Abs. 6 Anwendung.

## Erläuterungen zu Abs. 6

### J 06-12 1. Grundsatz

Der nach Abs. 5 festgesetzte KStErhöhungsbetrag wird zinslos gestundet, wenn das Vermögen auf eine Körperschaft oder Personenvereinigung übertragen wird, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt stpfl. und nicht stbefreit ist. Gleiches gilt, wenn der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung der Körperschaft oder Personenvereinigung in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt wird und die Gesellschaft dort unbeschränkt stpfl. wird. Durch diese Regelung soll eine Gleichbehandlung dieser Sachverhalte mit Inlandssachverhalten hergestellt werden.

### J 06-13 2. Voraussetzungen und Wirkungen der Stundung

Die festgesetzte KSt. wird gestundet, wenn die übernehmende Körperschaft oder Personenvereinigung in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt stpfl. und nicht stbereit ist. Gleiches gilt, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt und dort unbeschränkt stpfl. wird. Die Ansässigkeit in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, reicht nicht aus. In diesen Fällen findet Abs. 5 Anwendung.

Die Stundung erfolgt zinslos bis zum Ablauf des nächsten Kj., das auf das Kj. folgt, in dem der KStBescheid bekanntgegeben wird, durch den die KSt. aufgrund des Verbrauchs des unbelasteten Teilbetrags festgesetzt wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die übernehmende Gesellschaft oder die Gesellschaft, die ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung ins EU Ausland verlegt hat, bis zum 31.5. des nachfolgenden Kj. nachweist, dass bis zur Fälligkeit der StFestsetzung keine Ausschüttung des unbelasteten Teilbetrags erfolgt ist. Aus der Gesetzesformulierung geht uE. nicht eindeutig hervor, bis wann der Nachweis gegenüber der Finanzbehörde zu erbringen ist. Aufgrund des zeitlichen Ablaufs ist der Nachweis uE bis zum 31.5. des Jahres vorzulegen, das dem Jahr folgt, in dem die KSt. durch den Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags erstmals fällig wird.

**Beispiel:** Die FO GmbH hat zum 31.12.2005 einen unbelasteten Teilbetrag von 14000 € und verlegt am 31.10.2006 ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung von Köln nach Kopenhagen (Dänemark). Dadurch entsteht KSt. nach Abs. 5 iHv. 4200 € durch den Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags. Diese KSt. wird zusammen mit der übrigen KSt. für das Wj. im KStBescheid für 2006 vom 20.10.2007 festgesetzt. Die Bekanntgabe des KStBescheids für 2006 erfolgt am 23.10.2007, so dass die KSt. am 23.11.2007 fällig wird.

**Lösung:** Durch die Verlegung des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU wird die KSt., die durch den Verbrauch des unbelasteten Teilbetrags iHv. 4200 € festgesetzt wurde, bis zum 31.12.2008 gestundet. Voraussetzung ist allerdings, dass die FO GmbH bis zum 31.5.2008 dem deutschen FA nachweist, dass bis zum 23.11.2007 keine Ausschüttung erfolgt ist, durch die der un-

belastete Teilbetrag verbraucht wurde. Die Stundung der KSt. vom 23.11.2007 bis zum 31.5.2008 muss daher ohne Nachweis erfolgen.

Über die Art und Weise des Nachweises trifft der Gesetzgeber keine Regelung. Der Nachweis dürfte praktisch schwierig werden, da die im Ausland ansässige Gesellschaft die Verwendungsreihenfolge des § 38 Abs. 1 Satz 4 beachten muss, um beurteilen zu können, ob der unbelastete Teilbetrag verbraucht ist. Dies dürfte tatsächlich kaum möglich sein.

Zur Verlängerung der Stundung um jeweils ein Jahr hat die Gesellschaft erneut den o.g. Nachweis für das abgelaufene Wj. zu erbringen.

Die Stundung wird längstens bis zum Ende des Wj. der Gesellschaft gewährt, das nach dem 31.12.2018 endet. Sollte danach der unbelastete Teilbetrag durch eine Ausschüttung verwendet werden, wird die KSt. in Deutschland endgültig nicht mehr erhoben. Dies ist zutreffend und entspricht der Regelung bei inländ. Unternehmen.

Zuständig für die Stundung der KSt. und Überwachung der „Stundungswürdigkeit“ ist das ehemals für die KSt. zuständige FA der Gesellschaft.

### 3. Widerruf der Stundung

J 06-14

Die Stundung ist zu widerrufen, wenn die aufnehmende Körperschaft oder Personenvereinigung oder deren Rechtsnachfolger die in Satz 5 genannten Sachverhalte erfüllt. Dies ist systemgerecht und entspricht im Wesentlichen den Rechtsfolgen bei inländ. Gesellschaften.

Die Stundung ist allerdings nach dem Gesetzeswortlaut nicht zu widerrufen, wenn eine Körperschaft oder Personenvereinigung, die ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in das EU Ausland verlegt hat, die in Satz 5 genannten Sachverhalte erfüllt. Dies ist systematisch unzutreffend und vermutlich ein Versehen des Gesetzgebers.

### 4. Regelung europarechtlich problematisch

J 06-15

Die in Abs. 6 normierten Regelungen führen zu höheren Anforderungen an die Vermeidung der KSt. auf den unbelasteten Teilbetrag für EU-Gesellschaften. UE ist dies europarechtlich problematisch (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1524), insbes. wegen der Schwierigkeiten zur Nachweisführung, dass der unbelastete Teilbetrag nicht durch Ausschüttungen verwendet wurde. Dieser Nachweis dürfte praktisch kaum zu führen sein.





**§ 5**

**Besondere Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten  
im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung**

idF der LStDV v. 10.10.1989 (BGBl. I 1989, 1848; BStBl. I 1989, 405),  
zuletzt geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) Der Arbeitgeber hat bei Durchführung einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung ergänzend zu den in § 4 Abs. 2 Nr. 4 und 8 angeführten Aufzeichnungspflichten gesondert je Versorgungszusage und Arbeitnehmer Folgendes aufzuzeichnen:

1. bei Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes den Zeitpunkt der Erteilung, den Zeitpunkt der Übertragung nach dem „Abkommen zur Übertragung von Direktversicherungen oder Versicherungen in eine Pensionskasse bei Arbeitgeberwechsel“ oder nach vergleichbaren Regelungen zur Übertragung von Versicherungen in Pensionskassen oder Pensionsfonds, bei der Änderung einer vor dem 1. Januar 2005 erteilten Versorgungszusage alle Änderungen der Zusage nach dem 31. Dezember 2004;
2. bei Anwendung des § 40b des Einkommensteuergesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung den Inhalt der am 31. Dezember 2004 bestehenden Versorgungszusagen, sowie im Fall des § 52 Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes die erforderliche Verzichtserklärung und bei der Übernahme einer Versorgungszusage nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 des Betriebsrentengesetzes vom 19. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3610), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 29. August 2005 (BGBl. I S. 2546) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung oder bei einer Übertragung nach dem „Abkommen zur Übertragung von Direktversicherungen oder Versicherungen in eine Pensionskasse bei Arbeitgeberwechsel“ oder nach vergleichbaren Regelungen zur Übertragung von Versicherungen in Pensionskassen oder Pensionsfonds im Falle einer vor dem 1. Januar 2005 erteilten Versorgungszusage zusätzlich die Erklärung des ehemaligen Arbeitgebers, dass diese Versorgungszusage vor dem 1. Januar 2005 erteilt und dass diese bis zur Übernahme nicht als Versorgungszusage im Sinne des § 3 Nr. 63 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes behandelt wurde.

(2) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat der Versorgungseinrichtung (Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung), die für ihn die betriebliche Altersversorgung durchführt, spätestens zwei Monate nach Ablauf des Kalenderjahres oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im

Laufe des Kalenderjahres gesondert je Versorgungszusage die für den einzelnen Arbeitnehmer geleisteten und

1. nach § 3 Nr. 56 und 63 des Einkommensteuergesetzes steuerfrei belassenen,
2. nach § 40b des Einkommensteuergesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung pauschal besteuerten oder
3. individuell besteuerten

Beiträge mitzuteilen. <sup>2</sup>Ferner hat der Arbeitgeber oder die Unterstützungskasse die nach § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes steuerfrei belassenen Leistungen mitzuteilen. <sup>3</sup>Die Mitteilungspflicht des Arbeitgebers oder der Unterstützungskasse kann durch einen Auftragnehmer wahrgenommen werden.

(3) <sup>1</sup>Eine Mitteilung nach Absatz 2 kann unterbleiben, wenn die Versorgungseinrichtung die steuerliche Behandlung der für den einzelnen Arbeitnehmer im Kalenderjahr geleisteten Beiträge bereits kennt oder aus den bei ihr vorhandenen Daten feststellen kann, und dieser Umstand dem Arbeitgeber mitgeteilt worden ist. <sup>2</sup>Unterbleibt die Mitteilung des Arbeitgebers, ohne dass ihm eine entsprechende Mitteilung der Versorgungseinrichtung vorliegt, so hat die Versorgungseinrichtung davon auszugehen, dass es sich insgesamt bis zu den in § 3 Nr. 56 oder 63 des Einkommensteuergesetzes genannten Höchstbeträgen um steuerbegünstigte Beiträge handelt, die in der Auszahlungsphase als Leistungen im Sinne von § 22 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes zu besteuern sind.

## § 8

### Anwendungsvorschriften

(1) Die Vorschriften dieser Verordnung in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) sind erstmals anzuwenden auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 2006 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen.

...

Autor: Dipl.-Finanzwirt Klaus **Altendorf**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bornheim/Rhld.

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 5 durch das JStG 2007</b></p> <p>1. Rechtsentwicklungen und zeitlicher Anwendungsbereich der Einfügung durch das JStG 2007 . . . . . J 06-1</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Neuregelung . . . . . J 06-2</p>	<p><b>Erläuterungen zu dem durch das JStG 2007 neu eingefügten § 5</b></p> <p>1. Besondere Aufzeichnungspflichten (Abs. 1) . . . . . J 06-3</p> <p>2. Besondere Mitteilungspflichten (Abs. 2) . . . . . J 06-4</p> <p>3. Ausnahmen von den Mitteilungspflichten nach Abs. 2 (Abs. 3) . . . . . J 06-5</p>

**Allgemeine Erläuterungen zu der Einfügung des § 5 durch das JStG 2007**

**1. Rechtsentwicklungen und zeitlicher Anwendungsbereich der Einfügung durch das JStG 2007** J 06-1

**Gesetzesentwicklung:**

► *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch Art. 2 des JStG 2007 ist § 5 neu eingefügt worden. Die noch im Entwurf zum JStG 2007 in § 5 enthaltenen Aufbewahrungsfristen in Abs. 4 sind in der endgültigen Gesetzesfassung nicht mehr enthalten. Somit gelten insoweit für die in § 5 geregelten Aufzeichnungspflichten die allgemeinen Aufbewahrungsfristen von sechs Jahren des § 41 Abs. 1 Satz 10 EStG.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Der neu eingefügte § 5 ist gem. § 8 Abs. 1 erstmals auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2006 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2006 zufließen, anzuwenden.

**2. Grund und Bedeutung der Neuregelung** J 06-2

**Grund der Neuregelung:** Der neue § 5 dient der Anpassung der geltenden Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten des ArbG an die durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) geänderten stl. Rahmenbedingungen im Bereich der betrieblichen Altersversorgung (s. BTDrucks. 16/2712, 66).

**Bedeutung der Neuregelung:** Seit dem AltEinkG v. 5.7.2004 richtet sich die Besteuerung der Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen in der Leistungsphase danach, ob und inwieweit die Beiträge in der Ansparphase stfrei geblieben oder über die sog. Riesterrente gefördert worden sind. Es ist eine korrespondierende stl. Behandlung in der Anspar- und in der Leistungsphase sichergestellt: stfrei bzw. staatlich geförderte Ansparphase einerseits, volle nachgelagerte Besteuerung in der Leistungsphase andererseits.

Damit einerseits die zutreffende stl. Behandlung der Altersvorsorgeaufwendungen und andererseits die der späteren Versorgungsleistungen sichergestellt wird, sind in dem neu eingefügten § 5 für die betriebliche Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse und eine Direktversicherung besondere Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zusammengefasst worden. Die bisher hierzu in der AltVorsDV enthaltenen Regelungen in den §§ 6 und 19 sind gleichzeitig aufgehoben worden.

### **Erläuterungen zu dem durch das JStG 2007 neu eingefügten § 5**

**Schrifttum:** HARTMANN, Die lohnsteuerlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes (Teil I), INF 2007, 20.

#### **J 06-3 1. Besondere Aufzeichnungspflichten (Abs. 1)**

Nach Abs. 1 hat der ArbG bei den dort genannten Durchführungswegen – ergänzend zu den Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 und 8 – je Versorgungszusage und ArbN folgender Aufzeichnungen vorzunehmen:

- ▷ bei Inanspruchnahme des stfreien Zusatzhöchstbetrags von 1 800 € nach § 3 Nr. 63 Satz 3 EStG muss der ArbG den Zeitpunkt der erstmaligen Erteilung der Versorgungszusage gegenüber dem ArbN festhalten. Handelt es sich um eine Versorgungszusage, die vor dem 1.1.2005 erteilt worden ist, muss der ArbG zusätzlich sämtliche Änderungen der Zusage nach dem 31.12.2004 aufzeichnen. Dies ermöglicht eine Überprüfung hinsichtlich Alt- oder Neuzusage.
- ▷ bei Direktversicherungen und Pensionskassen, für die weiter von der LStPauschalierung nach § 40b EStG in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung Gebrauch gemacht wird, hat der ArbG ebenfalls den Inhalt der am 31.12.2004 bestehenden Versorgungszusagen zum Lohnkonto des jeweiligen ArbN zu nehmen. Dies ist notwendig, damit auch hier eine zutreffende Abgrenzung zwischen Alt- und Neuzusage getroffen werden kann. Zusätzlich ist bei Direktversicherungen, bei denen der ArbN gegenüber dem ArbG auf die Anwendung der StBefreiung des § 3 Nr. 63 EStG zugunsten der Fortführung der LStPauschalierung verzichtet hat, die entsprechende Verzichtserklärung als Beleg zum Lohnkonto nehmen.
- ▷ Werden Versorgungsansprüche aus Direktversicherungen und Pensionskassen bei einem Arbeitgeberwechsel nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG auf einen neuen ArbG übertragen, erfordert dies die Aufzeichnung aller für die mögliche Fortführung der bisherigen LStPauschalierung nach § 40b EStG in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung notwendigen Daten. Zusätzlich ist eine Erklärung des ehemaligen ArbG erforderlich, aus der hervorgeht, dass die Versorgungszusage vor dem 1.1.2005 erteilt und dass diese bis zur Übernahme nicht als Versorgungszusage iSd. § 3 Nr. 63 Satz 3 EStG, dh. als „Neuzusage“ behandelt wurde. Die Erklärung ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Die Finanzbehörden werden durch die in Abs. 1 festgelegten Aufzeichnungspflichten nicht nur in die Lage versetzt, die zutreffende stl. Behand-

lung der jeweiligen Beiträge zum Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung zu prüfen. Sie stellt daneben auch die Grundlage dafür dar, dass der ArbG seine Informationspflichten gegenüber der Versorgungseinrichtung erfüllen kann, die für ihn die betriebliche Altersversorgung durchführt.

## 2. Besondere Mitteilungspflichten (Abs. 2)

J 06-4

Die nunmehr in Abs. 2 geregelten besonderen Mitteilungspflichten des ArbG an den Pensionsfonds, die Pensionskasse bzw. in Fällen der Direktversicherung an das Versicherungsunternehmen waren bisher in § 6 Abs. 1 AltVorsDV geregelt.

Der ArbG hat danach spätestens zwei Monate nach Ablauf des Kj. oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe des Kj. gesondert je Versorgungszusage und je ArbN die Höhe

- der nach § 3 Nr. 56 und 63 EStG stfrei geleisteten Beiträge,
- die nach § 40b EStG aF pauschal besteuerten Beiträge,
- die individuell besteuerten Beiträge sowie
- in Fällen der Übertragung von Versorgungszusagen auf Unterstützungskassen die nach § 3 Nr. 66 EStG stfrei belassenen Leistungen

mitzuteilen. Bei der letztgenannten Fallgruppe betrifft die Mitteilungspflicht auch die Unterstützungskasse. Die Mitteilungspflicht ist notwendig, damit die Versorgungseinrichtung selbst ihrer Verpflichtung zur Erstellung einer Anbieterbescheinigung nach § 22 Nr. 5 Satz 6 EStG über gezahlte Versorgungsleistungen, der Rentenbezugsmitteilung nach § 22a EStG sowie der für die Riesterförderung erforderlichen Bescheinigung nach § 89 Abs. 2 iVm. § 92 EStG nachkommen kann.

Die Mitteilungspflicht des ArbG oder der Unterstützungskasse kann auch von einem Auftragnehmer, zB einem Steuerberater oder einer Besoldungsdienststelle, erfüllt werden.

## 3. Ausnahmen von den Mitteilungspflichten nach Abs. 2 (Abs. 3)

J 06-5

Im Hinblick auf die im Bereich der betrieblichen Altersversorgung nunmehr großteils vorzunehmende nachgelagerte Besteuerung der Versorgungsleistungen kann eine Mitteilung des ArbG nach Abs. 3 nur noch dann unterbleiben, wenn die Versorgungseinrichtung die stl. Behandlung der Beitragsleistungen bereits kennt und dies dem ArbG auch mitgeteilt hat. In allen anderen Fällen hat die Versorgungseinrichtung dagegen bei einer fehlenden Arbeitgebermitteilung die Beiträge dem geförderten Altersvorsorgevermögen zuzurechnen. Dies gilt jedoch nur insoweit, als die betreffenden jährlichen Beitragsleistungen nicht den nach § 3 Nr. 56 oder Nr. 63 EStG begünstigten Höchstbetrag übersteigen (vgl. BTDrucks. 16/2712, 67). Die gesetzliche Unterstellung hat zur Folge, dass die Leistungen in der Auszahlungsphase insoweit in voller Höhe der nachgelagerten Besteuerung unterliegen.



## Investmentsteuergesetz

idF v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2004, 5), zuletzt geändert durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

### Abschnitt 1

#### Gemeinsame Regelungen für inländische und ausländische Investmentanteile

### § 3

#### Ermittlung der Erträge

(1) Bei der Ermittlung der Erträge des Investmentvermögens ist § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>§ 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.

<sup>2</sup>Soweit 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) <sup>1</sup>Zu den Werbungskosten gehören auch Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, soweit diese die nach § 7 des Einkommensteuergesetzes zulässigen Beträge nicht übersteigen. <sup>2</sup>Für Werbungskosten des Investmentvermögens, die nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen, gilt Folgendes:

1. Soweit Werbungskosten eines inländischen (gestrichen) 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 vorangegangenen Geschäftsjahres den ausländischen Einnahmen zuzuordnen. <sup>2</sup>Zur 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. <sup>2</sup>Dies gilt nicht bei der Ermittlung der Erträge des Investment-

vermögens für Anteilinhaber, die ihre Anteile im Betriebsvermögen halten. (aufgehoben)

3. Bei 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. <sup>2</sup>Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend.
4. Bei 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. <sup>2</sup>Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend.
- (4) <sup>1</sup>Negative Erträge des Investmentvermögens sind bis zur Höhe der positiven Erträge gleicher Art mit diesen zu verrechnen. <sup>2</sup>Nicht 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.

## § 5

### Besteuerungsgrundlagen

- (1) <sup>1</sup>Die §§ 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,
      - bb) steuerfreien Veräußerungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1,
      - 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, 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,
  - d) den zur Anrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer berechtigenden Teil der Ausschüttung im Sinne von
    - aa) § 7 Abs. 1 und 2,
    - bb) § 7 Abs. 3,
  - e) den Betrag der anzurechnenden oder zu erstattenden Kapitalertragsteuer im Sinne von
    - aa) § 7 Abs. 1 und 2,
    - bb) § 7 Abs. 3,
  - f) den Betrag der ausländischen Steuern, der auf die in den ausgeschütteten Erträgen enthaltenen Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2 entfällt, und
    - aa) nach § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes oder einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anrechenbar,
    - bb) nach § 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,
  - 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 Körperschaftsteuererminderungsbetrag;
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.<sup>2</sup>Wird 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 Bundesamt für Finanzen innerhalb von drei Monaten die Richtigkeit der in den Nummern 1, 2 und 4 genannten Angaben vollständig nachweist.<sup>2</sup>Sind die Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden.<sup>3</sup>Hat die ausländische Investmentgesellschaft Angaben in unzutreffender Höhe bekannt gemacht, so hat sie die Unterschiedsbeträge eigenverantwortlich oder auf Verlangen des Bundesamtes für Finanzen in der Bekanntmachung für das laufende Geschäftsjahr zu berücksichtigen.

<sup>2</sup>Liegen die in 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) <sup>1</sup>§ 8 ist nur anzuwenden, wenn die Investmentgesellschaft bewertungstätig 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 (Aktien Gewinn) und mit dem Rücknahmepreis veröffentlicht.<sup>2</sup>Der Aktien Gewinn pro Investmentanteil darf sich durch den An- und Verkauf von Investmentanteilen nicht ändern. Die Investmentgesellschaft ist an ihre bei der erstmaligen Ausgabe der Anteile getroffene Entscheidung, ob sie den Aktien Gewinn ermittelt oder davon absieht, gebunden.<sup>3</sup>Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 gilt entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Die Investmentgesellschaft hat bewertungstätig den Zwischengewinn zu ermitteln und mit dem Rücknahmepreis zu veröffentlichen.<sup>2</sup>Sind die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt, sind 6 **Prozent** des Entgelts für die Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils anzusetzen.<sup>3</sup>Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 gilt entsprechend.<sup>4</sup>**Die 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) <sup>1</sup>Ein 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 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. <sup>2</sup>Hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Investmentanteil *für den Anleger* erworben oder *an ihn* 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.

<sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Werden die Erträge nur zum Teil ausgeschüttet, gilt für den Teil der ausschüttungsgleichen Erträge des Investmentvermögens Absatz 1 entsprechend. <sup>2</sup>Die darauf zu erhebende Kapitalertragsteuer ist von dem ausgeschütteten Betrag einzubehalten.

(3) <sup>1</sup>Von den ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Investmentvermögens wird ein Steuerabzug in Höhe von 20 **Prozent** vorgenommen, soweit inländische Erträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 des Einkommensteuergesetzes enthalten sind. <sup>2</sup>Die 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. <sup>3</sup>Absatz 4 Satz 4 und 5 gilt entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Von 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. <sup>2</sup>§ 44a des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Im Übrigen gilt Absatz 1 entsprechend. <sup>4</sup>Die Kapitalertragsteuer ist innerhalb eines Monats nach der Entstehung zu entrichten. <sup>5</sup>Die Investmentgesellschaft hat bis

zu diesem Zeitpunkt eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und darin die Steuer zu berechnen.

(5) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Im Übrigen sind die für die Anrechnung und die Erstattung der Kapitalertragsteuer geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

(6) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Sie hat sich zuvor Gewissheit über die Person des Gläubigers der Kapitalerträge zu verschaffen; § 154 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Wird 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 Wertpapierdepot 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.

#### Abschnitt 4

#### Anwendungs- und Übergangsregelungen

### § 18

#### Anwendungsvorschriften

(1) <sup>1</sup>Dieses Fassung des Gesetzes ist vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 erstmals auf das Geschäftsjahr des Investmentvermögens anzuwenden, welches nach dem 31. Dezember 2003 beginnt, sowie auf Erträge, die dem Investmentvermögen in diesem Geschäftsjahr zufließen. <sup>2</sup>§ 8 ist bei Anteilen an einem inländischen Investmentvermögen auf Einnahmen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 zufließen, sowie auf Gewinnminderungen, die nach dem 31. Dezember 2003 entstehen. <sup>3</sup>Ausländische Investmentvermögen können erstmals zum Beginn des Geschäftsjahres im Sinne des Satzes 1 den Aktiengewinn (§ 5 Abs. 2 und § 8) ermitteln. <sup>4</sup>Er ist bei der erstmaligen Ermittlung mit 0 **Prozent** anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>§ 3 Abs. 3 der am 16. Dezember 2004 geltenden Fassung ist erstmals auf das Geschäftsjahr des Investmentvermögens anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2004 beginnt. <sup>2</sup>Für § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 in der Fassung des Gesetzes vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878) gilt Satz 1 entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Die Bestimmungen über den Zwischengewinn sind erstmals auf Rückgaben, Veräußerungen oder Erwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2004 stattfinden. <sup>2</sup>Für § 5 Abs. 3 Nr. 4 in der Fassung des Gesetzes vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878) gilt Satz 1 entsprechend.

(4) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Die 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 ergibt.

Autor: Dr. Friedrich. E. **Harenberg**, Vors. Richter am FG, Barsinghausen  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

#### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des InvStG</b>		<b>Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen</b>	
1. Rechtsentwicklung . . . . .	J 06-1	1. Änderungen in § 3 . . . . .	J 06-4
2. Zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	J 06-2	2. Änderungen in § 5 . . . . .	J 06-5
3. Grund und Bedeutung der Änderungen . . . . .	J 06-3	3. Änderungen in § 7 . . . . .	J 06-6

#### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des InvStG

**Schrifttum:** CHRISTOFFEL, Jahressteuergesetz 2007: Änderungen im ertragsteuerlichen Bereich, StWK Gr. 4, 827–860 (1/2007); HÄUSELMANN/LUEDEMANN, Die Besteuerung des Zwischengewinns bei im Betriebsvermögen gehaltenen Investmentanteilen, FR 2005, 415; RONIG, Investmentsteuergesetz: Das Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung, LSW Gr. 19, 101 (11/2005); KLEIN, Besteuerung ausländischer Investmentfonds, PISTB 2006, 291; KORN/STRAHL, Hinweise zum Jahreswechsel, KÖSDI 2004, 14401; SUHRBIER-HAHN, Umsetzung von EU-Richtlinien in Deutschland sowie die Änderung weiterer Steuervorschriften, SWI 2005, 182; WENGENROTH/MAIER, Besteuerung von Investmentanteilen im Betriebsvermögen, ErbStB 2004, 56.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 15.2.2005 – IV C1-S 1980–1-15/05, betr. Investmentgesetz; Zweifelsfragen zum Zwischengewinn und zum Begriff des ausländischen Zwischengewinns.

## J 06-1 1. Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2004:** s. Anm. J 04-4.

**JSStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Änderungen der §§ 3, 5, 7 und 18, die zum Teil aus redaktionellen Gründen, zum Teil aus den bisherigen Anwendungserfahrungen des InvStG heraus als notwendig empfunden wurden.

## J 06-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

**§ 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4:** Die redaktionelle Klarstellung soll nach dem neuen § 18 Abs. 2 Satz 2 rückwirkend erstmals auf das Geschäftsjahr des Investmentvermögens angewendet werden, das nach dem 31.12.2004 begonnen hat (Satz 1).

**§ 5 Abs. 3 Nr. 4:** Die den Investmentanleger begünstigende Änderung bei der Zwischengewinnbesteuerung bei Hedgefondsanteilen gilt nach § 18 Abs. 3 Satz 2 ebenfalls rückwirkend für alle Rückgaben oder Veräußerungen nach dem 31.12.2004. Hedgefonds müssen somit mit Einführung des InvStG keine Zwischengewinnermittlung vornehmen.

**§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2:** Die begünstigende Neuregelung in ist auf alle Rückgaben oder Veräußerungen nach dem 31.12.2006 anzuwenden, wenn Anteilsübertragungen auf institutsgleiche Depots des Anlegers vorgenommen werden (§ 18 Abs. 4 Satz 1). Für Anteilsübertragungen vor dem 1.1.2007 soll Satz 1 des § 18 Abs. 4 ebenfalls anwendbar sein, wenn der Depotbank die AK des Anlegers aus ihren Unterlagen bekannt sind. Dies ist notwendig, um die auf die Besitzzeit des Rechtsvorgängers entfallenden thesaurierten Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage für den Zinsabschlag einbeziehen zu können.

## J 06-3 3. Grund und Bedeutung der Änderungen

**§ 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 Satz 1:** Redaktionelle Angleichung der Nr. 4 Satz 1 an die Formulierung in Nr. 3 Satz 1.

**§ 5 Abs. 2 Satz 1:** Redaktionelle Ersetzung des Worts „Vomhundertsatz“ durch „Prozentsatz“.

**§ 5 Abs. 3 Satz 2:** Redaktionelle Ersetzung des Worts „Vomhundertsatz“ durch „Prozentsatz“.

**§ 5 Abs. 3 Satz 4:** Absehen von der Zwischengewinnbesteuerung bei Hedgefonds, die nunmehr keinen Zwischengewinn mehr ermitteln und bekannt geben müssen. Die Ermittlung wird bei diesen Fonds für aufwändig gehalten.

**§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2:** Streichung der Wörter „für den Anleger“ und „an ihn“ um die Summe der als zugeflossenen geltenden Erträge, die noch keinem Steuerabzug unterworfen waren, zu begrenzen.

## Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen

### 1. Änderungen in § 3

J 06-4

**Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 Satz 1:** Redaktionelle Klarstellung durch Angleichung des Wortlauts an die Formulierung in Abs. 3 Satz 2 Nr. 3. Nunmehr ist die Berechnung des Quellvermögens als Grundlage des WKAbzugs bei Körperschaften identisch mit der Berechnung bei natürlichen Personen. Materiell-rechtl. Änderungen ergeben sich dadurch nicht.

### 2. Änderungen in § 5

J 06-5

**Abs. 2 Satz 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1:** Im Zuge des JStG 2007 sah sich der Gesetzgeber gehalten, veraltete oder ungebräuchliche Ausdrücke durch eine zeitgemäße Wortwahl zu ersetzen. Deshalb wurde in einer Vielzahl strechtl. Vorschriften der Ausdruck „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ ersetzt. Materiell-rechtl. Änderungen sind dadurch nicht eingetreten.

**Abs. 3 Satz 4:** Mit dem neuen Satz 4 ist eine materiell-rechtl. Änderung bei der Zwischengewinnbesteuerung aus Praktikabilitätsgründen verbunden. Bisher sind Investmentgesellschaften ohne Unterschied dazu verpflichtet gewesen, den Zwischengewinn börsentäglich zu ermitteln und zu veröffentlichen (Satz 1). Kommt die Investmentgesellschaft – aus welchen Gründen auch immer – dieser Verpflichtung nicht nach, fingiert Satz 2 bei der Rückgabe oder dem Verkauf von Investmentanteilen pauschal 6 % des Entgelts als stpfl. Zwischengewinn. Diese Regelung hat sich für Hedgefonds als besondere Härte herausgestellt, denn diese Risikofonds (§§ 112, 113 InvG) investieren je nach Anlagepolitik gar nicht oder nur in geringem Umfang in Anlagewerte, die stpfl. Zwischengewinn erzielen. So ist mit dieser Bestimmung bei geringer stl. Zwischengewinn-Bemessungsgrundlage ein hoher Aufwand für die Ermittlung des Zwischengewinns verbunden, den der Gesetzgeber den Fondsgesellschaften nicht mehr zumuten wollte.

Zudem ist die Zwischengewinn-Besteuerung eine rein deutsche Spezialität. Ausländ. Hedgefonds kennen keinen Zwischengewinn, was sich besonders für deutsche Hedgefonds, die ausschließlich als Dachfonds konstruiert sind, nachteilig auswirkt. Sie müssen in ausländ. Single-Hedgefonds investieren, die ihrerseits keine Zwischengewinnermittlung durchführen. Das wiederum hat zur Folge, dass der Pauschalansatz von 6 % des Entgelts aus der Rückgabe oder Veräußerung von Hedgefonds-Anteilen zu Anwendung kommt. Aus diesen Gründen wurde nun auf die Zwischengewinnbesteuerung bei Hedgefonds verzichtet.

### 3. Änderungen in § 7

J 06-6

**Abs. 1 Satz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2:** Die Änderung betrifft den KapErtrStAbzug in Form des Zinsabschlags inländ. Investmentanleger mit Anteilen an ausländ. thesaurierenden Investmentvermögen. Hier wurde bisher der Zinsabschlag erst bei Rückgabe oder Veräußerung der Anteile über eine inländ. Zahlstelle erhoben, wobei Bemessungsgrundlage des Zinsabschlags grundsätzlich die Summe der nach dem 31.12.1993 (Einführung des Zinsabschlags) als zugeflossen geltenden, noch keinem StAbzug unterworfenen Erträge war.

**Beispiel 1:** Anleger A hat im Januar 2000 500 Anteile an einem ausländ. thesaurierenden Investmentvermögen zum PV erworben. Je Anteil wurden bis 2005 jährlich 2 € thesauriert und in neue Anteile investiert. Diese ausschüttungsgleichen Erträge unterlagen jährlich nach § 2 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 20 Abs. 1 EStG der ESt. Zinsabschlag wurde von diesen Erträgen jedoch nicht einbehalten und abgeführt. Im Juli 2006 gibt A die Anteile über seine inländ. Depotbank an die ausländ. Investmentgesellschaft zurück. Nunmehr hat die Depotbank nach § 7 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 von den gesamten thesaurierten Erträgen über 6 500 € (2000–2005 je 1 000 € und für 2006 500 €) ZinsabschlagSt. von 30 % und SolZ einzubehalten und abzuführen.

Das Gesetz stellte auf die Besitzzeit des Anlegers ab. Ferner musste die Zahlstelle (Depotbank) die Anteile „für den Anleger“ erworben oder „an ihn“ veräußert und seitdem verwahrt haben. Unentgeltliche Übertragungen auf einen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger, der die Anteile später seinerseits zurückgibt oder veräußert, waren vom Gesetzestext nicht erfasst, obwohl der Zahlstelle (Depotbank) in einem solchen Fall die Besitzzeit des Anlegers ebenfalls bekannt gewesen ist. Um auch in diesen Fallgestaltungen einen StAbzug zu gewährleisten, wurden die Formulierungen „für den Anleger“ und „an ihn“ aus dem Text gestrichen. Für den StAbzug ist es nunmehr unerheblich, ob die Investmentanteile entgeltlich oder unentgeltlich, zB im Erbfall, auf einen Rechtsnachfolger übergehen.

**Beispiel 2:** Sachverhalt wie Beispiel 1; nur verstirbt A im Juli 2006. Seine Anteile gehen an den Erben B über, verbleiben aber bei der Depotbank. B veräußert die Anteile im Juli 2007. Nach der Neufassung hat die Depotbank die von Januar 2000 bis Juli 2007 thesaurierten Erträge (Besitzzeit des Rechtsvorgängers A und des Rechtsnachfolgers B) dem Zinsabschlag zu unterziehen.

Die geänderte Formulierung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 entspricht der für den Direktanleger geltenden Formulierung in § 43a Abs. 2 Satz 2 EStG. Danach hat die Zahlstelle (Depotbank) bei der Veräußerung oder Einlösung finanzinnovativer Wertpapiere iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG den Zinsabschlag nach der Differenzmethode (Marktrendite) vorzunehmen, ohne dass es auf die Art der Übertragung der Wertpapiere ankommt.