

Herrmann/Heuer/Raupach  
Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz

Sonderlieferung zu den  
Steuergesetzänderungen des Jahres 2005

**Jahresband 2006**  
(Juni 2006)

Die Lieferung enthält 114 Seiten.

**Einordnungsanleitung**  
**Ordner „Jahresband“**

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

Das *neue Rückenschild* „2003–2006“ ist gegen das alte Rückenschild auszutauschen.

Der *neue Jahresband 2006* ist mit der zugehörigen neuen Leitkarte „Jahresband 2006“ am  
A n f a n g des Bandes einzulegen.

**HHR Lfg. Jb. 2006** Juni 2006

**##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)

© 2006 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: Satzbetrieb Schäper GmbH, Bonn

Druck: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

##3##

Zitierempfehlung (Beispiel):  
Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Anm. J 05-2

Wiederholungszitat:  
HHR/Kulosa, § 10 EStG Anm. J 05-6

*Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek*

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

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

ISBN 10: 3-504-23063-0  
ISBN 13: 978-3-504-23063-0

© 1950/2006 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: Satzbetrieb Schäper GmbH, Bonn  
Druck: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

## Autoren der HHR-Jahres-Kommentierung 2006

Wilfried Apitz

Dipl.-Finw., Oberregierungsrat,  
Arnsberg

Dr. Dorothee Hallerbach

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

Dr. Egmont Kulosa

Richter am FG, Münster,  
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am  
BFH, München

Wolfram Starke

Sankt Augustin

**HHR Lfg. Jb. 2006** Juni 2006

##6##

# Inhaltsverzeichnis

## **EStG**

- § 2b Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen (HALLERBACH)
- § 3 Nr. 4 Leistungen an Angehörige der Bundeswehr, der Bundespolizei, des Zollfahndungsdienstes, der Polizei und der Feuerwehr (STARKE)
- § 3 Nr. 9 Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses (STARKE)
- § 3 Nr. 10 Übergangsgelder, Übergangsbeihilfen (STARKE)
- § 3 Nr. 15 Arbeitgeberzuwendungen bei Eheschließung und Geburt (STARKE)
- § 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringering (APITZ)
- § 10 Sonderausgaben (KULOSA)
- § 13 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (HALLERBACH)
- § 18 Selbständige Arbeit (HALLERBACH)
- § 20 Kapitalvermögen (HALLERBACH)
- § 21 Vermietung und Verpachtung (HALLERBACH)
- § 22 Arten der sonstigen Einkünfte (HALLERBACH)
- § 22a Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle
- § 44b Erstattung der Kapitalertragsteuer
- § 45b Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Grund von Sammelanträgen
- § 45d Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern
- § 48b Freistellungsbescheinigung
- § 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige
- § 50b Prüfungsrecht
- § 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g
- § 52 Anwendungsvorschriften

## **EigZulG**

- § 19 Anwendungsbereich (APITZ)

InhVerz.

2

##8##



## § 2b

**Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuzweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), aufgehoben durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

<sup>1</sup>Negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. <sup>2</sup>Sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. <sup>3</sup>Die Erzielung eines steuerlichen Vorteils steht insbesondere dann im Vordergrund, wenn nach dem Betriebskonzept der Gesellschaft oder Gemeinschaft oder des ähnlichen Modells die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern mehr als das Doppelte dieser Rendite vor Steuern beträgt und ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht oder wenn Kapitalanlegern Steuererminderungen durch Verlustzuzweisungen in Aussicht gestellt werden. <sup>4</sup>Die negativen Einkünfte mindern nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 die positiven Einkünfte, die der Steuerpflichtige in demselben Veranlagungszeitraum aus solchen Einkunftsquellen erzielt hat, und nach Maßgabe des § 10d die positiven Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus solchen Einkunftsquellen erzielt hat oder erzielt.

## § 52

**Anwendungsvorschriften**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

...

(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.

...

Autorin: Dr. Dorothee **Hallerbach**,  
Lehrbeauftragte der Universität Augsburg, Rechtsanwältin,  
Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 2b durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

### J 05-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

► *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): § 2b wurde eingeführt durch das StEntlG 1999/2000/2002 und in dieser Fassung bis zu seiner Abschaffung unverändert fortgeführt.

► *Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): § 2b wird aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 4 nF ist die Vorschrift weiterhin anzuwenden auf Einkünfte aus einer Einkunftsquelle iSd. § 2b, die der Stpfl. nach dem 4.3.1999 und vor dem 11.11.2005 begründet hat.

### J 05-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen

§ 2b und § 15b treffen ihrem Regelungsgehalt nach gleich gelagerte Sachverhalte. Durch die strengere Neuregelung wurde § 2b überflüssig, der sich als nicht sehr zugkräftig herausgestellt hat (zu Einzelheiten im Verhältnis zu § 15b vgl. dort Anm. 17).

### § 3 Nr. 4

#### [Leistungen an Angehörige der Bundeswehr, der Bundespolizei, des Zollfahndungsdienstes, der Polizei und der Feuerwehr]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Ges. zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes  
in Bundespolizei v. 21.6.2005 (BGBl. I 2005, 1818)

Steuerfrei sind

...

4. bei Angehörigen der Bundeswehr, **der Bundespolizei**, des Zollfahndungsdienstes, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden
  - a) der Geldwert der ihnen aus Dienstbeständen überlassenen Dienstkleidung,
  - b) Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für die Dienstkleidung der zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung Verpflichteten und für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei und der Zollfahndungsbeamten,
  - c) im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse,
  - d) der Geldwert der auf Grund gesetzlicher Vorschriften gewährten Heilfürsorge;

...

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

#### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 3 Nr. 4 durch das Gesetz zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei

##### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 05-1

###### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002*: s. § 3 Nr. 4 Anm. 1.
- ▶ *Ges. zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei v. 21.6.2005* (BGBl. I 2005, 1818): Die Worte „des Bundesgrenzschutzes“ wurden durch die Worte „der Bundespolizei“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung der Nr. 4 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1

in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.7.2005, Art. 137 des Ges. v. 21.6.2005) geltenden Fassung durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) erstmals ab VZ 2005 anzuwenden. Dies würde nach dem Gesetzeswortlaut bedeuten, dass die vom 1.1. bis 30.6.2005 an die Angehörigen des Bundesgrenzschutzes gewährten Leistungen iSd. Nr. 4 Buchst. a–d nicht stbefreit (soweit die Befreiung nicht ohnehin nur deklaratorisch ist, s. § 3 Nr. 4 Anm. 2) und daher nachträglich dem LStAbzug zu unterwerfen wären, da die Änderung für den gesamten VZ 2005 gilt. Dieses Ergebnis ist aber offensichtlich nicht gewollt. Deshalb ist § 3 Nr. 4 iVm. § 52 Abs. 1 korrigierend dahin auszulegen, dass bis zum 30.6.2005 an Angehörige des Bundesgrenzschutzes und ab dem 1.7.2005 an Angehörige der Bundespolizei gewährte Leistungen iSd. Nr. 4 Buchst. a–d stbefreit sind.

J 05-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei**

**Grund der Änderung:** Die Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei soll einem gewandelten Aufgabenspektrum dieser Organisation Rechnung tragen, ohne Änderungen des Zuständigkeitsbereichs zu bewirken (so BTDrucks. 15/5217, 26). Bei der Änderung von § 3 Nr. 4 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu dieser Umbenennung (so BTDrucks. 15/5217, 28).

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung der Nr. 4 ist eine rein redaktionelle Folgeänderung zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei und hat keinerlei materielle Auswirkungen.

**§ 3 Nr. 9**

*[Abfindungen wegen Auflösung des  
Dienstverhältnisses]*

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
aufgehoben durch Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm  
v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79)

Steuerfrei sind

...

9. *Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses, höchstens jedoch 7 200 Euro.* <sup>2</sup>*Hat der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestanden, so beträgt der Höchstbetrag 9 000 Euro, hat der Arbeitnehmer das 55. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 20 Jahre bestanden, so beträgt der Höchstbetrag 11 000 Euro;*

...

**§ 52**

**Anwendungsvorschrift**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im  
Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

...

(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.

...

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

## Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 3 Nr. 9 durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm</b>		a) Überblick . . . . .	J 05-4
<b>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung</b>		b) Vor dem 1.1.2006 entstandene unstrittige vertragliche Abfindungsansprüche . .	J 05-5
1. Rechtsentwicklung . . .	J 05-1	c) Vor dem 1.1.2006 entstandene gesetzliche Abfindungsansprüche . . . . .	J 05-6
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . .	J 05-2	d) Vor dem 1.1.2006 getroffene Gerichtsentscheidung . . . . .	J 05-7
<b>II. Grund und Bedeutung der Aufhebung</b>		e) Am 31.12.2005 anhängige Klage . . . . .	J 05-8
1. Grund der Aufhebung	J 05-3	f) Altersteilzeit . . . . .	J 05-9
2. Bedeutung der Aufhebung		g) Sozialplan . . . . .	J 05-10

## Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 3 Nr. 9 durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm

### I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### J 05-1 1. Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 1999:** s. § 3 Nr. 9 Anm. 2.

**Gesetzesentwicklung bis 2003:** s. § 3 Nr. 9 Anm. J 03-1.

**Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Nr. 9 wurde aufgehoben.

#### J 05-2 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Die StBefreiung ist in ihrer bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung gem. § 52 Abs. 4a Satz 1 befristet weiter anzuwenden auf

- vor dem 1.1.2006 entstandene Ansprüche der ArbN auf Abfindungen oder
- Abfindungen wegen einer vor dem 1.1.2006 getroffenen Gerichtsentscheidung oder
- Abfindungen wegen einer nach dem 31.12.2005 getroffenen Gerichtsentscheidung, wenn die Klage am 31.12.2005 anhängig war,
- soweit die Abfindungen dem ArbN vor dem 1.1.2008 zufließen.

**Zufluss vor dem 1.1.2008** ist also in jedem Fall Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Übergangsregelung. Hinsichtlich der Entstehung des Ab-

findungsanspruchs verlangt das Gesetz, falls dieser nicht unstreitig vor dem 1.1.2006 entstanden ist, rechtliche Schritte zur Feststellung dieses Anspruchs vor dem 1.1.2006, nämlich entweder eine bis dahin ergangene Gerichtsentscheidung oder zumindest Einreichung einer Klage bis zu diesem Zeitpunkt. „Anhängig“ bedeutet, dass die Klage bei Gericht eingereicht ist; Zustellung an die Gegenpartei vor dem 1.1.2006 ist nicht erforderlich.

**Kritik:** Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a Satz 1 ist missglückt und berücksichtigt zahlreiche praktische Einwände, die in der Sachverständigen-Anhörung des BT-FinAussch. am 8.12.2005 vorgebracht wurden, nicht oder nur unzureichend (s. dazu näher Anm. J 05-6 ff.). Gegenüber dem Entwurf der Fraktionen von CDU/CSU und SPD (BTDrucks. 16/105, 3) stellt sie allerdings insofern eine Verbesserung dar, als auch gesetzliche Abfindungsansprüche (zB gem. § 1a KSchG) und Ansprüche in Folge einer vor dem 1.1.2006 anhängigen Klage in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung einbezogen werden sollen und dieser auf Abfindungen ausgedehnt wird, die im Jahr 2007 zufließen.

## II. Grund und Bedeutung der Aufhebung

### 1. Grund der Aufhebung

J 05-3

Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Aufhebung von § 3 Nr. 9 dem weiteren Abbau von Ausnahmeregelungen. Die Aufhebung sei insbesondere auch deshalb gerechtfertigt, weil auch der bei Fortbestand des Dienstverhältnisses gezahlte Arbeitslohn stpfl. wäre (BTDrucks. 16/105, 4; 16/255, 5f.). Als weiterer Grund für die Aufhebung dürfte wohl der Bedarf an Steuermehreinnahmen anzunehmen sein.

### 2. Bedeutung der Aufhebung

#### a) Überblick

J 05-4

§ 3 Nr. 9 war eine Sozialzweckbefreiung, die dem ArbN die für den – unfreiwilligen – Verlust des Arbeitsplatzes gewährte Abfindung ungeschmälert erhalten und damit das soziale Anliegen einer Abfindung unterstützen sollte (s. § 3 Nr. 9 Anm. 3). Sie war demnach eine sozialpolitisch motivierte Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und steht mithin zur arbeitsmarkt- und steuerpolitischen Disposition des Gesetzgebers.

Da die Beendigung und Abwicklung eines Arbeitsverhältnisses sich aber über einen längeren Zeitraum erstrecken kann, bedurfte es zur sachgerechten Abgrenzung von Alt- und Neufällen einer Übergangsregelung, die der Gesetzgeber in § 52 Abs. 4a Satz 1 getroffen hat. Diese muss dem aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Anspruch des Stpfl. auf Vertrauensschutz (s. BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, FR 1998, 377) genügen. Dieser Anforderung genügt § 52 Abs. 4a Satz 1 nur zum Teil.

#### b) Vor dem 1.1.2006 entstandene unstreitige vertragliche Abfindungsansprüche

J 05-5

Bei dieser Fallgruppe werden sämtliche vor dem 1.1.2008 dem ArbN zufließenden Abfindungen von der Übergangsregelung erfasst. Bei Anspruchs-

entstehung vor dem 1.1.2006 dürfte die Zahlung der Abfindung innerhalb von 2 Jahren in praktisch allen Fällen erfolgen.

J 05-6 **c) Vor dem 1.1.2006 entstandene gesetzliche Abfindungsansprüche**

**§ 1a KSchG:** Durch die Ergänzung des § 52 Abs. 4a Satz 1 im Zuge der Beratungen des BT-FinAussch. sollten auch vor dem 1.1.2006 entstandene gesetzliche Abfindungsansprüche in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung einbezogen werden (s. BTDrucks. 16/255, 5; TAUSCH/PLENER, DB 2006, 8 [9]). Dies betrifft insbes. den Abfindungsanspruch gem. § 1a Abs. 1 Satz 1 KSchG, der in Fällen betriebsbedingter Kündigungen nach Verstreichen-Lassen der Drei-Wochen-Frist des § 4 Satz 1 KSchG kraft Gesetzes entsteht.

► *Entstehung des Anspruchs:* Teilweise wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, damit seien von der Übergangsregelung alle betriebsbedingten Kündigungen erfasst, die noch im Jahr 2005 ausgesprochen werden, da das Verstreichen-Lassen der Drei-Wochen-Frist auf den Zeitpunkt der Kündigung zurückwirke (Wirkung ex tunc, so TAUSCH/PLENER, DB 2006, 8 [9]). UE sind hingegen nur Kündigungen erfasst, bei denen die Kündigungsfrist spätestens am 31.12.2005 abläuft, bei denen also die Kündigungserklärung deutlich früher erfolgt ist. Denn nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KSchG „hat der ArbN mit dem Ablauf der Kündigungsfrist Anspruch auf eine Abfindung“ unter den dort genannten tatbestandlichen Voraussetzungen. Die Vorschrift bezieht mithin die Entstehung des Anspruchs nicht auf den frühest möglichen, sondern auf den spätest möglichen Zeitpunkt, nämlich den Ablauf der Kündigungsfrist (glA NÄGELE in TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 3 D Rn. 294). Dies bedeutet für im Dezember 2005 ausgesprochene betriebsbedingte Kündigungen, soweit der Ablauf der Kündigungsfrist nach dem 31.12.2005 liegt, dass der ArbN besser auf die spätere Entstehung des Abfindungsanspruchs gem. § 1a Abs. 1 Satz 1 KSchG verzichtet und stattdessen Kündigungsschutzklage gem. § 4 Satz 1 KSchG erhoben hat.

J 05-7 **d) Vor dem 1.1.2006 getroffene Gerichtsentscheidung**

Soweit dem ArbN durch eine vor dem 1.1.2006 ergangene Gerichtsentscheidung eine Abfindung zugesprochen ist, bleibt diese Abfindung in den Grenzen des § 3 Nr. 9 in der bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung stfrei, soweit der Zufluss vor dem 1.1.2008 erfolgt. Damit dürfte die überwiegende Mehrzahl der vor dem 1.1.2006 ergangenen Gerichtsentscheidungen erfasst sein. Probleme können sich aber ergeben, wenn es sich um die Entscheidung eines Arbeitsgerichts handelt und der ArbG (oder auch der ArbN, soweit es um die Höhe der zugesprochenen Abfindung geht) Rechtsmittel gegen diese Entscheidung einlegt. In diesen Fällen ist es für den ArbN ggf. empfehlenswert, aus Urteilen der Arbeitsgerichte oder der Landesarbeitsgerichte, die kraft Gesetzes vorläufig vollstreckbar sind (§ 62 Abs. 1 Satz 1 ArbGG für die Arbeitsgerichte bzw. iVm. § 64 Abs. 7 ArbGG für die Landesarbeitsgerichte), die Zwangsvollstreckung vor dem 1.1.2008 zu betreiben, um den rechtzeitigen Zufluss sicherzustellen. Sollte letztinstanzlich der ArbG obsiegen und ein Abfindungsanspruch verneint werden, würde es



sich bei der Rückzahlung der Abfindung um WK handeln; in dem Umfang, in dem die Abfindung zuvor als stfrei behandelt wurde, scheidet gem. § 3c Abs. 1 der WKAbzug aus (s. näher § 3c Anm. 48).

**e) Am 31.12.2005 anhängige Klage**

J 05-8

Hat der ArbN bis zum 31.12.2005 eine Klage bei Gericht eingereicht (nicht auch schon erhoben, für Anhängigkeit ist Zustellung an den Klagegegner nicht erforderlich, vgl. ZÖLLER/PHILIPPI, ZPO, 25. Aufl. 2005, § 117 Rn. 8) und wird ihm später wegen dieser Klage ein Abfindungsanspruch zuerkannt, so ist die Abfindung gem. § 3 Nr. 9 in der bis 31.12.2005 geltenden Fassung stfrei, soweit der Abfindungsbetrag vor dem 1.1.2008 zufließt. In soweit gilt grundsätzlich das Gleiche wie zu vor dem 1.1.2006 getroffenen Gerichtsentscheidungen ausgeführt. Allerdings gelten in dieser Fallgruppe, da zum 31.12.2005 nur der allererste Schritt zur Verfahrenseinleitung getan ist, die oben gegebenen Hinweise zur prozessualen Absicherung im Wege der Zwangsvollstreckung zwecks Sicherstellung rechtzeitigen Zuflusses in besonderer Weise.

**f) Altersteilzeit**

J 05-9

Zu erheblichen Problemen führt die Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a Satz 1 auch im Bereich des vorzeitigen Ausscheidens von ArbN im Rahmen von Altersteilzeitverträgen.

**Blockmodelle:** In der Praxis verbreitet (ca. 90 vH der Altersteilzeitverträge, so SCHULTE in TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 7 B Rn. 5) sind sog. Blockmodelle, bei denen der ArbN in der ersten Hälfte der vereinbarten Laufzeit weiterhin die volle Arbeitsleistung erbringt und danach in die gleich lange Freistellungsphase eintritt, mit deren Ablauf das Beschäftigungsverhältnis endet (zu den Einzelheiten der Ausgestaltung s. SCHULTE aaO). Vielfach ist in Tarifverträgen, Betriebsvereinbarungen oder einzelvertraglichen Abreden die Zahlung einer Abfindung bei Beendigung der Beschäftigungsphase vorgesehen. Die Laufzeit von Altersteilzeitverträgen kann idR bis zu 6 Jahren betragen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AltersteilzeitG).

**Beispiel:** Ist mit einem 57jährigen ArbN eine Vereinbarung über Altersteilzeit als Blockmodell mit einer Laufzeit von 6 Jahren mit Wirkung ab 1.7.2002 getroffen und festgelegt, dass die Arbeitsphase bis zum 30.6.2005 und die Freistellungsphase vom 1.7.2005 bis zum 30.6.2008 währt, mit dessen Ablauf das Beschäftigungsverhältnis endet und dem ArbN eine Abfindungszahlung von 12000 € zusteht, so ist der Anspruch des ArbN vor dem 1.1.2006 entstanden. Fällig wird der Anspruch aber erst mit Ablauf des 30.6.2008, also nach dem 1.1.2008, so dass die partielle Stfreiheit der Abfindung gem. § 52 Abs. 4a Satz 1 entfällt.

► *Verstoß gegen verfassungsrechtliches Gebot des Vertrauensschutzes:* In den Fällen der Altersteilzeitvereinbarungen verstößt § 52 Abs. 4a Satz 1, soweit er für Abfindungen, auf die der Anspruch des ArbN bereits vor dem 1.1.2006 entstanden ist, bei denen aber der Zufluss erst nach dem 31.12.2007 stattfindet, uE gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Vertrauensschutzprinzip, da er die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert.

Die Vereinbarung über die Höhe des Abfindungsanspruchs ist im vorstehenden Beispielfall unter der Geltung des § 3 Nr. 9 in der bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung getroffen. Da Vereinbarungen über Altersteilzeit mit einer Laufzeit von mehr als 3 und bis zu 6 Jahren nur als kollektivrechtliche Vereinbarungen (idR Tarifvertrag oder diesen konkretisierende Betriebsvereinbarung, s. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AltersteilzeitG) getroffen werden können, also von vornherein für eine größere Zahl von Fällen gelten sollen, ist auch mit Sicherheit davon auszugehen, dass die an der Vereinbarung Beteiligten von den seinerzeit geltenden stl. Rahmenbedingungen ausgegangen sind. Nimmt man als zeitlichen Anknüpfungspunkt für die Frage, ob eine ggf. unzulässige belastende Rückwirkung (in Form der Enttäuschung betätigten und schutzwürdigen Vertrauens) vorliegt, nicht den Entstehungszeitpunkt der Steuer, sondern den Zeitpunkt der Disposition des Stpfl., wie es sich in der neueren Rspr. des BVerfG abzeichnet (s. zB BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, FR 1998, 377), so wäre der maßgebliche Zeitpunkt der Abschluss der Vereinbarung über Altersteilzeit im Jahre 2005. Als Besonderheit ist bei derartigen Fallgestaltungen allerdings zu berücksichtigen, dass die Vertrauensbetätigung nicht durch den stpfl. ArbN selbst erfolgte, sondern durch die Tarifpartner bzw. Parteien einer Betriebsvereinbarung. Allerdings dürfte angesichts der Tatsache, dass derartige Vereinbarungen förderfähig (s. § 4 AltersteilzeitG) gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 nur kollektivrechtlich abgeschlossen werden können, die Vertrauensbetätigung der ArbN-Vertreter den betroffenen stpfl. ArbN zuzurechnen sein, weil anderenfalls für solche Vereinbarungen überhaupt kein Vertrauensschutz möglich wäre.

► *Fehlende Rechtfertigung:* Die für eine Durchbrechung des Vertrauensschutzes erforderliche Rechtfertigung ist – abgesehen vom Geldbedarf des Staats, der als Rechtfertigung allein nicht ausreicht – nicht ersichtlich. Insbesondere kommt eine Verhinderung von Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekten, wie sie das BVerfG in seinem Beschl. v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97 (FR 1998, 377) als Rechtfertigungsgründe anerkannt hat, in Fallgestaltungen der vorliegenden Art als Rechtfertigungsgrund nicht in Betracht, da die zugrunde liegenden Vereinbarungen lange vor dem Bekanntwerden der ersten gesetzgeberischen Überlegungen zur Aufhebung der StBefreiung abgeschlossen wurden.

**Vorgezogene Auszahlung von Abfindungen:** Als Ausweg empfehlen TAUSCH/PLENER (DB 2006, 8), in solchen Altersteilzeitfällen, in denen der Zufluss vereinbarungsgemäß erst in 2008 erfolgen würde, die Auszahlung auf 2007 vorzuziehen. Dem ist zwar zuzustimmen, denn der Anspruch auf die Abfindung ist vor dem 1.1.2006 entstanden, vorgezogen würde lediglich die Fälligkeit. Das ist unschädlich, weil ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Abfindungszahlung und Auflösung des Dienstverhältnisses nicht zwingend erforderlich ist (s. § 3 Nr. 9 Anm. 14 mwN). Allerdings wird dieser Weg nicht in allen Fällen gangbar sein. Wandelt man nämlich das obige Beispiel dahin ab, dass die Vereinbarung zum 1.7.2005 getroffen wurde, die Arbeitsphase also bis zum 30.6.2008 währt und das Beschäftigungsverhältnis am 30.6.2011 mit Anspruch auf Abfindung endet, so wird deutlich, dass ein Vorziehen der Abfindungszahlung auf 2007 erhebliche Probleme mit

sich brächte. Zum einen würde dies für Unternehmen, die über die Jahre verteilt mit einer größeren Zahl von Altersteilzeitverträgen arbeiten, zu einem massiven Liquiditätsbedarf in 2007 führen, der oftmals gar nicht realisierbar wäre. Außerdem würde dann, wenn noch während der Arbeitsphase eine „Abfindung“ wegen der 3 1/2 Jahre später stattfindenden Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt würde, doch höchst zweifelhaft sein, ob diese Abfindung „wegen“ der Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt wird. Zwar ist für die Anwendung von § 3 Nr. 9 in der bis 31.12.2005 geltenden Fassung ein (enger) zeitlicher Zusammenhang nicht zwingend erforderlich (s. dazu näher OFFERHAUS, DB 1991, 2456 [2457]). Aber das bedeutet uE nicht, dass eine beliebig lange Zeitspanne zwischen Abfindung und Auflösung des Dienstverhältnisses liegen darf, insbes. dann, wenn die Abfindung lange Zeit vor dem auslösenden Ereignis liegt.

### g) Sozialplan

J 05-10

Große praktische Bedeutung bei Betriebsänderungen und Personalabbau hat das rechtliche Instrument des Sozialplans. Es handelt sich dabei um eine „Einigung über den Ausgleich oder die Milderung der wirtschaftlichen Nachteile, die den Arbeitnehmern infolge der geplanten Betriebsänderung entstehen“ (Legaldefinition in § 112 Abs. 1 Satz 2 BetrVG). Besteht eine geplante Betriebsänderung allein in der Entlassung von ArbN, können die ArbN unter bestimmten Voraussetzungen die Vereinbarung eines Sozialplans erzwingen (§ 112a Abs. 1 Satz 1 BetrVG). In der Praxis sind Gegenstand von Sozialplänen im Wesentlichen Abfindungsvereinbarungen (so TSCHÖPE in TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 4 A Rn. 894).

**Individualisierung des Anspruchs:** Nach Auffassung des BT-FinAussch. sollte ein vor dem 1.1.2006 vereinbarter Sozialplan als Anspruchsgrundlage für Abfindungszahlungen nicht ausreichen (so auch TAUSCH/PLENER, DB 2006, 8 [9]). Damit „sollten die Gestaltungsmöglichkeiten gerade großer Konzerne, die sonst Personalpolitik zu Lasten der Steuerzahler betreiben, obwohl sie Gewinne verzeichneten, eingeschränkt werden“ (BTDrucks. 16/255, 5 f.). Diese Erwägungen dürften wohl eher als politische Rhetorik zu qualifizieren sein. Zum einen wird die Zahl der zwischen dem 14.12.2005 (Datum der BTDrucks. 16/255) und dem 31.12.2005 vereinbarten Sozialpläne großer Konzerne angesichts der Komplexität der dabei zu treffenden Vereinbarungen eher gering sein. Zum anderen verkennt diese Begründung die Rechtsnatur von Sozialplänen und hat im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden.

► *Sozialplan als Anspruchsgrundlage:* Soweit im Sozialplan einzelne ArbN konkret als Abfindungsberechtigte benannt sind, begründet der Sozialplan bereits einen individuellen Anspruch der einzelnen ArbN (glA zB HOHENSTATT/WILLEMSEN in HENSSLER/WILLEMSEN/KALB [Hrsg.], Arbeitsrechtskommentar, 2004, § 112 BetrVG Rn. 79; TSCHÖPE in TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 4 A Rn. 895; aA TAUSCH/PLENER, DB 2006 8 [9]). Vor dem 1.1.2006 vereinbarte Sozialpläne mit konkreter Benennung der abfindungsberechtigten ArbN begründen mithin Rechts-

ansprüche der betroffenen ArbN und führen damit zur Anwendbarkeit von § 52 Abs. 4a Satz 1.

► *Sozialplan als Rahmenvereinbarung*: Auch soweit ein Sozialplan nur als Rahmenvereinbarung geschlossen wurde und eine Konkretisierung erst später erfolgt, zB durch einzelvertragliche Vereinbarung mit den ArbN oder durch Zahlungen aus einem im Rahmen des Sozialplans vereinbarten Härtefonds (s. dazu HOHENSTATT/WILLEMSSEN aaO Rn. 43 mwN), reicht ein vor dem 1.1.2006 vereinbarter Sozialplan uE als Anspruchsgrundlage für nach dem 31.12.2005 gezahlte Abfindungen aus, um die Anwendbarkeit von § 52 Abs. 4a Satz 1 zu begründen. Denn die Auffassung des BT-FinAussch., die Abfindungsansprüche der ArbN müssten bereits individualisiert sein, so dass die Vereinbarung eines Sozialplans vor dem 1.1.2006 nicht ausreiche, hat im Gesetzeswortlaut nicht nur keinen Niederschlag gefunden; vielmehr deutet der Gesetzeswortlaut auf das Gegenteil hin.

▷ *Gesetzeswortlaut*: § 52 Abs. 4a Satz 1 regelt die weitere Anwendbarkeit des § 3 Nr. 9 in der am 31.12.2005 geltenden Fassung „für vor dem 1. Januar 2006 entstandene Ansprüche der Arbeitnehmer auf Abfindungen“. Die Verwendung des Artikels im Plural ist ungewöhnlich. § 3 Nr. 9 sprach stets von „dem“ ArbN; auch § 52 Abs. 4a Satz 1 verwendet später die Formulierung „soweit die Abfindungen dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2008 zufließen“. Die abweichende Verwendung des Plurals in Bezug auf die Anspruchsentstehung deutet demnach darauf hin, dass auch Ansprüche auf kollektivrechtlicher Basis in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung fallen.

▷ *Verfassungsrecht*: Für die Einbeziehung sämtlicher Sozialpläne in den Anwendungsbereich des § 52 Abs. 4a Satz 1 sprechen auch verfassungsrechtliche Erwägungen. Denn wenn Abfindungen auf der Basis von Sozialplänen stl. unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob die Ansprüche der einzelnen ArbN bereits im Sozialplan konkretisiert sind oder nicht, hätte dies Ungleichbehandlungen der einzelnen ArbN zur Folge, ohne dass dafür eine Rechtfertigung erkennbar wäre. Besonders deutlich wird dies am Beispiel der sog. Härtefonds, in die Mittel zum Ausgleich besonderer Nachteile eingestellt werden, die bei Abschluss des Sozialplans noch nicht voraussehbar sind. Die Leistungen aus diesen Härtefonds erfolgen nach dem übereinstimmenden Urteil der Beteiligten an diejenigen ArbN, die von der Entlassung in besonderer Weise betroffen sind. Dann ist aber nicht nachvollziehbar, warum zwar allen anderen Sozialplanberechtigten, nicht aber diesen Härtefällen die StBefreiung zustehen soll. Letztlich ist in diesen Fällen davon auszugehen, dass der Anspruch ebenfalls bereits mit Abschluss des Sozialplans entstanden ist und lediglich die konkreten anspruchsbegründenden Merkmale den Parteien des Sozialplans noch nicht bekannt waren.

► *Leistungsklage des ArbN*: Sind in einem Sozialplan Ansprüche der einzelnen ArbN geregelt, so kann der einzelne ArbN im Wege der Leistungsklage geltend machen, dass ihm ein höherer Anspruch zustehe, etwa weil der Sozialplan gegen zwingendes Recht verstoße oder einer Billigkeitskontrolle nicht standhalte (s. dazu TSCHÖPE in TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 4 A Rn. 938). In diesen Fällen reicht es uE

aus, wenn der Sozialplan vor dem 1.1.2006 vereinbart wurde, um den Abfindungsanspruch in den Anwendungsbereich von § 52 Abs. 4a Satz 1 einzubeziehen. Der Anspruch ist in diesen Fällen dem Grunde nach vor dem 1.1.2006 entstanden, so dass eine spätere gerichtliche Geltendmachung unschädlich ist; die Regelungen zur gerichtlichen Geltendmachung (s. Anm. J 05-8) greifen nicht, da der Anspruch dem Grunde nach bereits unstreitig besteht. Dagegen muss in denjenigen Fällen, in denen der ArbN gerichtlich überhaupt die Einbeziehung in den Sozialplan geltend macht, die Klage spätestens am 31.12.2005 anhängig sein, um eine später (vor dem 1.1.2008) gezahlte Abfindung in den Anwendungsbereich des § 52 Abs. 4a Satz 1 fallen zu lassen. Denn diese Fälle sind denjenigen vergleichbar, in denen der ArbN ohne Abfindung entlassen wird und dagegen Klage erhebt.

E 10

*Starke*

**##22##**

**§ 3 Nr. 10**

*[Übergangsgelder, Übergangsbeihilfen]*

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
aufgehoben durch Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm  
v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79)

Steuerfrei sind

...

10. *Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen auf Grund gesetzlicher Vorschriften wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis, höchstens jedoch 10 800 Euro;*

...

**§ 52**

**Anwendungsvorschrift**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im  
Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

...

(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.

...

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 3 Nr. 10 durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm

### J 05-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 3 Nr. 10 Anm. 1.
- ▶ *Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): § 3 Nr. 10 wurde aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die StBefreiung ist in ihrer bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung gem. § 52 Abs. 4a Satz 2 befristet weiter anzuwenden bei

- ▷ *Übergangsgeldern und Übergangsbeihilfen nach den allgemeinen beamtenrechtlichen Vorschriften* (zB § 47 BeamtVG), wenn die Entlassung vor dem 1.1.2006 erfolgte und soweit die Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen dem ArbN vor dem 1.1.2008 zufließen;
- ▷ *Übergangsbeihilfen an Soldatinnen auf Zeit und Soldaten auf Zeit*, wenn das Dienstverhältnis vor dem 1.1.2006 begründet wurde und die Übergangsbeihilfe vor dem 1.1.2009 gezahlt wird. Das Tatbestandsmerkmal „vor dem 1. Januar 2009 gezahlt“ ist uE als Zufluss iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 zu verstehen.

Da § 3 Nr. 10 idF bis zum 31.12.2005 nur Leistungen aufgrund gesetzlicher Vorschriften erfasste, kommt es – anders als bei § 3 Nr. 9 – nicht auf den Zeitpunkt der Anspruchsentstehung an.

### J 05-2 2. Grund und Bedeutung der Aufhebung

**Grund der Aufhebung:** Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Aufhebung von § 3 Nr. 10 dem weiteren Abbau von Ausnahmeregelungen und steht im Zusammenhang mit der gleichzeitigen Aufhebung von § 3 Nr. 9 (BTDrucks. 16/105, 4). Als weiterer Grund für die Aufhebung dürfte wohl der Bedarf an Steuermehreinnahmen anzunehmen sein.

**Bedeutung der Aufhebung:** § 3 Nr. 10 war eine Sozialzweckbefreiung, mit der eine Gleichstellung der Übergangsgelder und -beihilfen an ArbN, deren Dienstverhältnisse öffentlich-rechtlichen Vorschriften unterliegen, mit Entlassungsentschädigungen an ArbN (Abfindungen), deren Dienstverhältnis arbeitsrechtlicher Natur ist, bewirkt werden sollte (s. näher § 3 Nr. 10 Anm. 1).

- ▶ *Ungewollt konstitutive StBefreiung durch die Übergangsregelung:* Die beabsichtigte Gleichstellung von öffentlich-rechtlichen Übergangsgeldern und -beihilfen mit arbeitsrechtlichen Entlassungsentschädigungen hatte bisher zur Folge, dass in beiden Fallgruppen die Unfreiwilligkeit der Beendigung des Dienstverhältnisses Voraussetzung für die Anwendbarkeit der StBefreiung war. Dies ergab sich für § 3 Nr. 9 bereits aus dem gesetzlichen Tatbestand, wurde aber für § 3 Nr. 10 in Rechtsprechung und Schrifttum ebenfalls vertreten (s. § 3 Nr. 10 Anm. 6 mwN). Der BFH hat diese Auffassung mit Beschl. v. 10.2.2005 – IX B 182/03 (BFH/NV 2005, 1058 mwN) erneut bestätigt und



festgestellt, „dass ein im Anschluss an ein von vornherein befristetes Dienstverhältnis gezahltes Übergangsgeld keine Leistung wegen Entlassung aus dem Dienstverhältnis darstellt“. Demnach fielen die Übergangsbeihilfen an Soldatinnen und Soldaten auf Zeit gem. § 12 SVG – entgegen R 10 Abs. 1 Nr. 2 LStR (dazu ausdrücklich BFH v. 10.2.2005 – IX B 182/03 aaO) – nicht in den Anwendungsbereich von § 3 Nr. 10, da das Dienstverhältnis nicht durch Entlassung, sondern durch Zeitablauf endete.

- ▷ *Erstmalige StBefreiung von Übergangsbeihilfen an Zeitsoldaten:* Durch § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2 sind diese Übergangsbeihilfen nun ausdrücklich in den Anwendungsbereich von § 3 Nr. 10 einbezogen worden. Damit ist, soweit die zeitlichen Voraussetzungen der Übergangsregelung vorliegen (s. dazu Anm. J 05-1), der entgegenstehenden BFH-Rspr. der Boden entzogen. Halbs. 2 des § 52 Abs. 4a Satz 2 ist im Zuge der Beratungen des BTFinAussch. angefügt worden. Beschlussempfehlung und Bericht des BTFinAussch. (BTDrucks. 16/255) lässt sich allerdings nicht entnehmen, dass der Ausschuss sich über die materielle Tragweite seiner Ergänzung im Klaren war. Soweit dort ausgeführt ist, „auch Zeitsoldaten hätten sich aufgrund der gesetzlichen Regelung auf die StBefreiung von Übergangsgeldern verlassen“ (BTDrucks. 16/255, 6), erscheint dies angesichts der entgegenstehenden stRspr. des BFH in tatsächlicher Hinsicht zweifelhaft. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der Ausschuss der anders lautenden bisherigen Richtlinienregelung wieder zur Geltung verhelfen wollte.
- ▷ *Konsequenzen für die Praxis in Altfällen:* In die StBefreiung gem. § 3 Nr. 10 idF bis 31.12.2005 sind Übergangsbeihilfen an Zeitsoldatinnen und Zeitsoldaten stets dann einbezogen, wenn sie vor dem 1.1.2009 zufließen und das Dienstverhältnis vor dem 1.1.2006 begründet wurde. Nach dem Gesetzeswortlaut ist daher – unbeschadet der systematischen Einordnung des § 52 Abs. 4a Satz 2 als Übergangsregelung – nichts dafür ersichtlich, dass die Regelung nur auf Übergangsfälle von 2006 bis 2008 anwendbar sein sollte. Vielmehr gilt sie uE auch für alle noch nicht abgeschlossenen Altfälle. Ist zB eine Übergangsbeihilfe gem. § 12 SVG im Januar 2004 dem Stpfl. zugeflossen und die Veranlagung noch offen, so sind die Tatbestandsmerkmale „Zahlung vor dem 1.1.2009“ und „Begründung des Dienstverhältnisses vor dem 1.1.2006“ beide erfüllt, so dass die StBefreiung gem. § 3 Nr. 10 trotz der anders lautenden BFH-Rspr. eingreift. Für diese Auslegung spricht auch, dass das Gesetz in § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2 – anders als in Satz 1 und in Satz 2 Halbs. 1 – nicht die Präsensform „zufließen“ verwendet, sondern die zeitlich unbestimmte Passivform „gezahlt“; auch dies legt es uE nahe, nicht nur Übergangsfälle, sondern auch noch offene Altfälle in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung einzubeziehen.



## § 3 Nr. 15

### *[Arbeitgeberzuwendungen bei Eheschließung und Geburt]*

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), aufgehoben durch Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79)

Steuerfrei sind

...

15. *Zuwendungen, die Arbeitnehmer anlässlich ihrer Eheschließung oder der Geburt eines Kindes von ihrem Arbeitgeber erhalten, soweit sie jeweils 315 Euro nicht übersteigen;*

...

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

### **Allgemeine Erläuterungen zu der Aufhebung des § 3 Nr. 15 durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm**

#### **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung** J 05-1

##### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000:* s. § 3 Nr. 15 Anm. 1.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003:* s. § 3 Anm. J 03-1.
- ▶ *Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Nr. 15 wurde aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Aufhebung ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu Nr. 15 gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm erstmals ab VZ 2006 anzuwenden. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung ist der Zuflusszeitpunkt, nicht der Zeitpunkt des Anlasses für die Heirats- oder Geburtsbeihilfe (glA TAUSCH/PLENER, DB 2006, 8 [10]).

**Beispiel 1:** Die ArbN hat im Dezember 2005 ein Kind geboren; im Januar 2006 gewährt ihr der ArbG eine Geburtsbeihilfe. Die Zahlung ist stpfl. Arbeitslohn.

**Beispiel 2:** Der ArbN beabsichtigt im Januar 2006 zu heiraten. Im Dezember 2005 gewährt ihm der ArbG im Hinblick auf das bevorstehende Ereignis eine Heiratsbeihilfe (zulässig, s. H 15 „Zeitliche Beschränkung“ LStH mwN). Die Zahlung ist bis zur Höhe von 315 € stfrei.

## J 05-2 2. Grund und Bedeutung der Aufhebung durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm

**Grund der Änderung:** Die Aufhebung dient, nachdem der Freibetrag bereits durch das HBeglG 2004 von 358 € auf 315 € abgesenkt worden war, vorrangig der Haushaltskonsolidierung und soll daneben eine Gleichstellung der stl. Behandlung von Heirats- und Geburtsbeihilfen mit anderen stpfl. Gelegenheitsgeschenken und mit den Beziehern von Einkünften aus anderen Einkunftsarten bewirken, denen diese Vergünstigung nicht zusteht (so BTDrucks. 16/105, 4).

**Bedeutung der Änderung:** Durch die Aufhebung fällt die bisherige betragsmäßig begrenzte StBefreiung der Heirats- und Geburtsbeihilfen weg; diese Zuwendungen sind damit stpfl. Arbeitslohn (s. § 3 Nr. 15 Anm. 2). UE ist die Aufhebung der StBefreiung sachlich grundsätzlich gerechtfertigt, denn der Freibetrag für solche Zuwendungen stellte eine systematisch nicht gerechtfertigte Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar, weil keine Gründe erkennbar sind, gerade die durch Nr. 15 stfrei gestellten Leistungen aus der estl. Bemessungsgrundlage auszunehmen (näher § 3 Nr. 15 Anm. 2 mwN). Damit können zukünftig aus Anlass von Eheschließung oder Geburt eines Kindes stl. unbelastet nur noch Sachleistungen bis zu einem Wert von 40 € erbracht werden, da es sich dabei um nicht stbare Aufmerksamkeiten handelt (R 73 Abs. 1 Sätze 1 und 2 LStR; zur Abgrenzung von stpfl. Arbeitslohn und nicht stbaren Aufmerksamkeiten s. näher § 19 Anm. 176).

► *Ungleichbehandlung von Beamten und anderen ArbN:* Offen ist, welche Auswirkungen die Aufhebung der StBefreiung auf die Rspr. des BFH zur stl. Behandlung von Geburtsbeihilfen nach den Beihilfeordnungen des öffentlichen Dienstes hat. Bislang hatte der BFH derartige Geburtsbeihilfen stets als gem. § 3 Nr. 11 Satz 1 stfreie Bezüge aus öffentlichen Mitteln behandelt und insoweit typisierend eine Notlage iSd. § 53 Nr. 2 AO unterstellt (s. § 3 Nr. 11 Anm. 12 mwN sowie R 11 Abs. 1 LStR). Dies würde nunmehr dazu führen, dass Geburtsbeihilfen an Personen, auf die die öffentlich-rechtlichen Beihilfebestimmungen anwendbar sind, stfrei wären, Geburtsbeihilfen an andere ArbN aber stpfl. Arbeitslohn. Die darin liegende Ungleichbehandlung wäre uE, jedenfalls soweit die an andere ArbN von deren ArbG gezahlten Geburtsbeihilfen die Beträge nach den öffentlich-rechtlichen Beihilfeordnungen (zB in NRW 170 €, § 9 Abs. 1 Satz 2 BeihVO NRW) nicht übersteigen, nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Soweit die teilweise abweichende stl. Behandlung von Bezügen aus öffentlichen Mitteln durch fehlende Missbrauchsgefahr begründet wird, weil diese Bezüge klaren Reglementierungen und einer Haushaltskontrolle unterliegen, würde dieses Argument, sofern entsprechende Leistungen an andere ArbN lediglich in gleicher Höhe von deren ArbG erbracht werden, uE nicht durchgreifen.

## § 7

**Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm  
v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79)

(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 Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Hundertsatz darf höchstens das Doppelte des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen und 20 vom Hundert nicht übersteigen. <sup>3</sup>Absatz 1 Satz 4 und § 7a Abs. 8 gelten entsprechend. <sup>4</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 vom Hundert,
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 vom Hundert,
  - b) vor dem 1. Januar 1925 fertig gestellt worden sind, jährlich 2,5 vom Hundert

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 vom Hundert,
  - in den darauf folgenden 3 Jahren jeweils 5 vom Hundert,
  - in den darauf folgenden 18 Jahren jeweils 2,5 vom Hundert,
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 vom Hundert,
  - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 vom Hundert,
  - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 vom Hundert,
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 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 5 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 24 Jahren jeweils 1,25 vom Hundert,
  - 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 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 vom Hundert,
  - 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 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 vom Hundert,
    - in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 vom Hundert

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 Substanzverzehr zulässig (Absetzung für Substanzverringerung).

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

### Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<p><b>Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 7 durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung</p> <p>a) Rechtsentwicklung ... J 05-1</p>	<p>b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung ..... J 05-2</p> <p>2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm ... J 05-3</p>

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 7 durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm

**Schrifttum:** o.V., Gesetzentwurf zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, NWB-Aktuelles Nr. 49/2005; o.V., Steuerbeschlüsse des Koalitionsvertrags, FR 2005, Heft 23; o.V., Maßnahmenpaket auf den Weg gebracht, EStB 2005, 439; STRAHL, Beabsichtigte Steuerrechtsänderungen auf Grund des Koalitionsvertrags zwischen CDU, CSU und SPD, KÖSDI 2005, 14900 ff.; BADER/HÖRSTER, Die ersten Steuergesetze der 16. Legislaturperiode, NWB-Aktuelles Nr. 1/2006; MERKER, Überblick über die Rechtsänderungen zum Jahreswechsel und Ausblick auf geplante Änderungen in 2006, Steuerstud. 2006, 58 ff.

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

##### J 05-1 a) Rechtsentwicklung

**Gesetzesentwicklung bis 2003:** s. § 7 Anm. J 03-1.

**Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c wird neu gefasst. Durch die Aufnahme des Satzbestandteils „vor dem 1.1.2006 gestellten Bauantrag“ und „vor dem 1.1.2006 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag“ wird die degressive Gebäude-AfA für Neufälle ab dem 1.1.2006 abgeschafft.

##### J 05-2 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Das Gesetz trat nach seinem Art. 2 zum 1.1.2006 in Kraft. Die Änderung des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c ist nach § 52 Abs. 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm erstmals für den VZ 2006 anzuwenden.

Die Neuregelung über die Abschaffung der degressiven AfA für Mietwohngebäude betrifft Fälle der Herstellung auf Grund eines nach dem 31.12.2005 gestellten Bauantrags bzw. des Erwerbs auf Grund eines nach



dem 31.12.2005 rechtswirksam geschlossenen obligatorischen Vertrags. Das Gesetz enthält keine Regelung für baugenehmigungsfreie Objekte. Insoweit besteht keine Gesetzeslücke, da die Herstellung von Mietwohnbauten eine Baugenehmigung voraussetzt.

*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; § 7 Anm. J 03-2).

*Anschaffung* ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (§ 6 Anm. 272, 273 ff. sowie § 5 Anm. 1730).

*Bauantrag* ist das Schreiben, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Genehmigung für den beabsichtigten Bau angestrebt wird (R 7.2 Abs. 4 Satz 1 EStR 2005). Die vor einem Bauantrag gestellte Bauvoranfrage ist kein Bauantrag in diesem Sinne. Eine Bauvoranfrage dient nur dazu, eine verbindliche Erklärung über einzelne Fragen zu erhalten, über die im Baugenehmigungsverfahren zu entscheiden wäre und die selbständig beurteilt werden können.

Bei Ablehnung eines ersten Bauantrags und daraufhin geändertem neuen Antrag ist auf diesen zweiten Antrag abzustellen. Ist die auf Grund eines ersten Bauantrags erteilte Genehmigung wegen Zeitablaufs erloschen oder droht sie zu erlöschen, so dass ein erneuter Antrag oder ein Verlängerungsantrag notwendig ist, ist regelmäßig der neue Antrag maßgebend. Ansonsten müssten wirtschaftlich sinnvolle Gründe vorgetragen werden. Beruht eine Verzögerung des Baubeginns auf dem Verhalten des Antragstellers, wirkt die dadurch notwendige Verlängerung der Baugenehmigung auf den früheren Antragszeitpunkt zurück (vgl. BLÜMICH/ERHARD, § 19 EigZulG Rn. 33). Bei einem bloßen Nachtragsantrag ohne erhebliche Änderungen der ursprünglichen Planung bleibt der eigentliche erste Bauantrag relevant (s. § 7 Anm. J 03-2).

Ist im Fall der Herstellung der Bauantrag vor dem 1.1.2006 gestellt worden, ist es unerheblich, wer den Bauantrag gestellt hat. Der Erwerber eines unbebauten Grundstücks oder teilfertigen Gebäudes kann die degressive AfA auch dann in Anspruch nehmen, wenn er das unbebaute Grundstück oder das teilfertige Gebäude nach dem 31.12.2005 erwirbt und das Gebäude auf Grund des vor dem 1.1.2006 gestellten Bauantrags fertig stellt (objektbezogene Betrachtung).

*Maßgebender Stichtag* ist der 1.1.2006. Im Fall der Herstellung findet die Abschaffung der degressiven AfA für Mietwohnbauten keine Anwendung, wenn der Bauantrag vor dem 1.1.2006 gestellt wurde. Dies ist der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei der nach Landesrecht zuständigen Behörde gestellt wird. Dabei ist auf den Eingangsstempel der Behörde abzustellen.

*In Erwerbsfällen* ist für die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen, auf Grund eines rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags das Objekt erworben zu haben, nicht der Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr, sondern ausschließlich das Datum des rechtswirksam abge-

schlossenen obligatorischen Vertrags (R 7.2 Abs. 5 EStR 2005) maßgebend. Ein obligatorischer Vertrag über den Erwerb eines Grundstücks ist zu dem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossen, zu dem er notariell beurkundet ist. Für die Anwendung der Neuregelung (Abschaffung der degressiven AfA) muss das Datum des Vertrags vor dem 1.1.2006 liegen. Der Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr ist dann ohne Bedeutung für die Anwendung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c. Der Zeitpunkt des Bauantrags ist in Anschaffungsfällen unerheblich, auch wenn zB der Bauträger die Wohnung nach Abschluss des Kaufvertrags noch fertig stellen muss. In Anschaffungsfällen kann die degressive AfA nur in Anspruch genommen werden, wenn die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgte und der Hersteller für das veräußerte Gebäude weder degressive Abschreibungen noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat (s. § 7 Abs. 5 Sätze 1 u. 2).

**Beispiel:** Der Stpfl. A erwirbt mit notariellem Vertrag vom 15.12.2005 von einem Bauträger eine noch zu errichtende Eigentumswohnung, die er nach Bezugsfertigstellung sofort fremd vermieten will. Der Bauträger hat im November 2005 einen Bauantrag gestellt und nach Erteilung der Baugenehmigung mit der Errichtung der Wohnungen begonnen. Die Wohnungen werden 2008 bezugsfertig und anschließend vom Stpfl. A zu fremden Wohnzwecken vermietet.

*Lösung:* Der Stpfl. A erzielt ab VZ 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21). Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kann A eine degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c (4 vH in den ersten zehn Jahren) beantragen. Er hat das Objekt auf Grund eines vor dem 1.1.2006 abgeschlossenen rechtswirksamen obligatorischen Vertrags bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erworben und erfüllt damit die Voraussetzungen für die Gewährung einer degressiven AfA.

*Der ggf. spätere tatsächliche Fertigstellungszeitpunkt* (nach dem 1.1.2006) ist sowohl in den Fällen der Herstellung als auch in den Fällen der Anschaffung des Gebäudes für die Inanspruchnahme der degressiven AfA nach der bisherigen Rechtslage unbeachtlich.

*Eine Weitergeltung* der bisherigen AfA-Sätze ist vorgesehen, wenn das Gebäude auf Grund eines vor dem 1.1.2006 gestellten Bauantrags herstellt oder auf Grund eines vor dem 1.1.2006 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden ist. Es gelten dann folgende AfA-Sätze:

- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 4 vH,
- in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 vH,
- in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 vH.

## J 05-3 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm

**Grund der Gesetzesänderung:** Die stabile Wohnungsversorgung in Deutschland und die nicht mehr wachsende Bevölkerungszahl führte zum Sinken des Bedarfs an neuen Wohnungen. Der Neubau von Wohnungen wurde bisher insbes. auch durch die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 gefördert. Soweit die degressiven Abschreibungssätze über dem tatsächlichen Wertverschleiß (rd. 1–2 vH pro Jahr) liegen, stellen sie eine Steuersubvention dar. Durch überhöhte Abschreibungssätze in den ersten 18 Jahren wa-

ren die Gebäudewerte in den Bilanzen der Unternehmen zu niedrig. In der Realität waren die Gebäude mehr wert. Dadurch gingen hohe Steuereinnahmen verloren. Die degressive AfA war daher zurückzuführen und dann dem tatsächlichen Wertverschleiß anzupassen. Durch die Vereinheitlichung des AfA-Satzes auf 2 vH soll sich künftig auch das Steueraufkommen von Bund, Ländern und Gemeinden erhöhen und verstetigen.

**Bedeutung der Gesetzesänderung:** Für Gebäude, die der Stpfl. auf Grund eines notariellen Kaufvertrags vor dem 1.1.2006 angeschafft bzw. auf Grund eines vor dem 1.1.2006 gestellten Bauantrags errichtet hat, wird die degressive AfA in bisheriger Höhe weiter gewährt. Die AfA-Sätze betragen

- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 4 vH,
- in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 vH,
- in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 vH.

Durch die Festlegung des Stichtags 1.1.2006 wird die degressive AfA in Fällen der Anschaffung auf Grund eines notariellen Kaufvertrags nach dem 31.12.2005 bzw. in Fällen der Herstellung auf Grund eines nach dem 31.12.2005 gestellten Bauantrags abgeschafft. Somit kommt für Neufälle nur noch die Inanspruchnahme der linearen Gebäudeabschreibung iHv. 2 vH der AHK in Betracht (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Die theoretische Möglichkeit, eine höhere AfA auf Grund einer nachgewiesenen kürzeren Nutzungsdauer als 50 Jahre zu beantragen (Abs. 4 Satz 2), hat für die betroffenen Neubauten keine praktische Bedeutung.

Die Abschreibung umfasst auch nach Wegfall der degressiven AfA weiterhin 100 vH der AHK, wobei die Verteilung der AHK auch künftig auf insgesamt 50 Jahre erfolgt. Der für Neufälle künftig maßgebende AfA-Satz von 2 vH wirkt sich auf die Steuerersparnis des Stpfl. für die einzelnen VZ aus. Bei diskutierten sinkenden Steuersätzen und gleichzeitig geringerer Förderung in den Anfangsjahren fällt die stl. Förderung über den gesamten Abschreibungszeitraum betrachtet zwangsläufig geringer aus.

Bereits begonnene AfA-Reihen müssen nach dem 1.1.2006 fortgeführt werden. Abs. 5 Satz 1 Buchst. a–c enthalten die jeweiligen AfA-Sätze.

Soweit die Voraussetzungen für eine begünstigte Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.2006 erfüllt werden, verbleibt es bei der bisherigen Regelung, dass AfA im Anschaffungs- oder Fertigstellungsjahr mit dem vollen Jahresbetrag zu berücksichtigen ist (Abs. 5 Satz 3).

*Fiskalische Bedeutung:* Der Gesetzgeber rechnet auf Grund der Abschaffung der degressiven AfA für Mietwohngebäude (Neufälle) ab 2006 für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten mit Steuermehreinnahmen von 150 Mio. € (BTDrucks. 16/105, 6).

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

E 8

*Apitz*

**##36##**

## 5. Sonderausgaben

## § 10

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm  
v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79)

(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt, bis zu 13805 Euro im Kalenderjahr. <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 Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 erhält; 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 5 und Abs. 2 Satz 2 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung ist in diesen Fällen weiter anzuwenden;
  4. gezahlte Kirchensteuer;
  5. (weggefallen)
  6. *Steuerberatungskosten*;
  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. (weggefallen)
  9. 30 vom Hundert des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält, 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)–(5) (unverändert)

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am FG,  
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH, München  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 10</b>  1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung a) Rechtsentwicklung . . . J 05-1 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . . J 05-2  2. Grund und Bedeutung sowie Verfassungsmäßigkeit der Änderung	a) Grund und Bedeutung der Änderung . . . . . J 05-3 b) Verfassungsmäßigkeit der Änderung . . . . . J 05-4  <b>Erläuterungen zur Aufhebung des Abs. 1 Nr. 6</b>  1. Zuordnungsfragen; Grundsatz . . . . . J 05-5 2. Einzelfragen zur Zuordnung . . . . . J 05-6 3. Aufteilung gemischter Aufwendungen . . . . . J 05-7

### Allgemeine Erläuterungen zur Änderung des § 10

**Schrifttum:** MELCHIOR, Die ersten steuerlichen Änderungsgesetze der neuen Bundesregierung, DStZ 2006, 12; STUHRMANN, Die Steuergesetzgebung Ende 2005, NJW 2006, 465; TAUSCH/PLENKER, Änderungen durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, DB 2006, 8; WARNKE, Umgesetzte Steuerrechtsänderungen zum 1.1.2006, EStB 2006, 62.

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

##### a) Rechtsentwicklung

J 05-1

**Gesetzesentwicklung bis 1995:** s. § 10 Anm. 3.

**Rechtsentwicklung bis 2004:** s. § 10 Anm. J 04-1.

**Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Abs. 1 Nr. 6 wird aufgehoben.

**Weitere Reformüberlegungen:** Noch während des Gesetzgebungsverfahrens, das zur Aufhebung der Nr. 6 führte, haben die Koalitionsfraktionen angekündigt, im 1. Halbjahr 2006 einen Gesetzentwurf vorzulegen, mit dem die Abziehbarkeit von StBeratungskosten für Kinderbetreuungskosten wieder eingeführt werden soll (vgl. Bericht FinAussch. v. 14.12.2005, BTDrucks. 16/255, 7); s. dazu nunmehr § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1 idF des Entwurfs eines Gesetzes zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 14.2.2006, BTDrucks. 16/643.

##### b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

J 05-2

Das Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm ist nach seinem Art. 2 am 1.1.2006 in Kraft getreten. Da für die Aufhebung der Nr. 6 keine besondere Anwendungsregelung vorgesehen ist, greift die Grundregel des § 52 Abs. 1 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm (Anwendung ab dem VZ 2006).

Entscheidend für die Abziehbarkeit von StBeratungskosten als SA ist, dass der Zahlungszeitpunkt vor dem 1.1.2006 liegt. Hingegen kommt es nicht darauf an, auf welchen VZ sich die in Anspruch genommenen StBeratungsleistungen beziehen. Daher ist eine im VZ 2006 getätigte Zahlung auch dann nicht mehr abziehbar, wenn die StBeratungsleistungen bereits vor 2006 erbracht wurden.

GIA TAUSCH/PLENKER, DB 2006, 8 (11); DRENSECK, DB 2006, Beil. 2, 3; WARNKE, EStB 2006, 62 (64). AA jedoch MELCHIOR, DStR 2006, 12 (13), unter Hinweis auf BFH v. 14.10.2003 – IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263. Diese Entscheidung ist allerdings zur sog. großen Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 in der bis VZ 1998 geltenden Fassung ergangen und vom BFH mit seiner Rspr. zur typisierenden Zuordnung von während der Vermietungszeit durchgeführten Erhaltungsaufwendungen zur Einkünfterzielung begründet worden (vgl. dazu § 21 Anm. 97). Diese Begründung ist auf den SA-Abzug von StBeratungskosten nicht übertragbar. Im Übrigen weicht auch der Wortlaut der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 aF von dem des § 52 Abs. 1 EStG 2006 ab.

Umgekehrt ist eine noch im VZ 2005 vorgenommene Zahlung auch dann abziehbar, wenn es sich um eine Vorauszahlung für Leistungen handelt, die erst später erbracht werden sollen. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn Gläubiger (zB der StB) und Schuldner sich auch zivilrechtl. auf eine Vorverlegung der Fälligkeit geeinigt haben, auch wenn diese Vereinbarung mit Rücksicht auf die strechtl. Änderungen getroffen wurde (BFH v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284; v. 24.9.1985 – IX R 22/85, BFH/NV 1986, 733, beide betr. bevorstehender Wegfall des Schuldzinsenabzugs nach Abs. 1 Nr. 1 aF).

## 2. Grund und Bedeutung sowie Verfassungsmäßigkeit der Änderung

### J 05-3 a) Grund und Bedeutung der Änderung

Der Gesetzgeber hat den Wegfall des SA-Abzugs privater StBeratungskosten mit der Rechtsvereinfachung, dem Abbau von Ausnahmetatbeständen und der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage begründet (FraktE v. 29.11.2005, BTDrucks. 16/105, 4). Diese Gründe sind uE wie folgt zu bewerten:

► *Rechtsvereinfachung*: Dazu kann es nur insoweit kommen, als die jeweiligen StBeratungskosten bisher *ausschließlich* SA darstellten (zB Erstellung der ESt-Erklärung) und daher künftig stl. unbeachtlich sind. In Aufteilungsfällen (zB der StB ermittelt zusätzlich auch die Einkünfte) kommt es hingegen künftig sogar zu einer Verkomplizierung, sofern das Gesamthonorar 520 € nicht übersteigt. Denn unterhalb dieser Grenze verzichtete die FinVerw. gem. R 10.8 EStR 2005 (R 102 EStR bis 2003) bisher darauf, die vom Stpfl. getroffene Zuordnungsentscheidung zu überprüfen. Das Ausmaß dieser Komplizierung sollte allerdings nicht überschätzt werden, da in den Rechnungen der StB das auf die einzelnen Tätigkeiten entfallende Honorar idR getrennt ausgewiesen wird (s. Anm. 7). Oberhalb der Grenze von 520 € war auch bisher eine Aufteilung vorzunehmen, so dass insoweit keine Komplizierung eintritt.

► *Abbau von Ausnahmetatbeständen*: Dieses Ziel, das – solange die jeweiligen Personen und Institutionen nicht selbst betroffen sind – nahezu einhellig



von Stpfl., Beratern, Wirtschaft und Wissenschaft gefordert wird, wird durch den Wegfall der Nr. 6 jedenfalls formal erreicht.

► *Verbreiterung der Bemessungsgrundlage:* Die – im ursprünglichen Gesetzentwurf nicht näher erläuterte – Erwartung, mit dieser Maßnahme StMehreinnahmen von 600 Mio. € jährlich erzielen zu können, ist vielfach als unrealistisch bezeichnet und daher von der BReg. im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens näher begründet worden (vgl. Bericht FinAussch. v. 14.12.2005, BTDrucks. 16/255, 6 f.).

### b) Verfassungsmäßigkeit der Änderung

J 05-4

Teilweise wird vertreten, dass StBeratungskosten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern, weil sie wegen der Komplexität des StRechts unvermeidbar seien (SÖHN in K/S/M, § 10 Rn. I 2; KORRITTER, DB 1986, 560). Soweit der Rückgriff auf die „wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ gleichzeitig die Aussage beinhalten soll, dass der Abzug von StBeratungskosten verfassungsrechtlich geboten sei (so TRAXEL, NWB F. 3, 9495; ebenso wohl STRAHL, KÖSDI 2005, 14900 [14902]), ist dem zu widersprechen: Wenn bereits die unvermeidbar zu zahlenden Personensteuern als solche in verfassungsrechtlich zulässiger Weise als nichtabziehbar behandelt werden dürfen (§ 12 Nr. 3), dann erst recht die Aufwendungen zur Erfüllung dieser StZahlungspflichten (ebenso WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 136). Dass aber schon die These von der Unvermeidbarkeit der StBeratungskosten nicht zu belegen ist, zeigt die Tatsache, dass die große Mehrheit der Stpfl. ihre StErklärung selbst erstellt.

Nach hier vertretener Auffassung handelte es sich daher um einen – verfassungsrechtlich zulässigen, aber eben nicht zwingend gebotenen – Subventionstatbestand (ebenso BFH v. 26.5.2004 – I R 113/03, BStBl. II 2004, 994 unter III.): Dem Stpfl. sollte die Erfüllung seiner stl. Pflichten und die Wahrung seiner stl. Rechte dadurch erleichtert werden, dass Aufwendungen für die Inanspruchnahme fremder Hilfe begünstigt wurden (BFH v. 23.5.1989 – X R 6/85, BStBl. II 1989, 865 unter 1. a; v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967 unter c aa). Der Gesetzgeber hat die seinerzeitige Einführung der Abzugsmöglichkeit denn auch nicht mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen begründet, sondern damit, dass es „unbefriedigend“ sei, StBeratungskosten für die private ESt. nicht abziehen zu können (BTDrucks. IV/3189, 6).

## Erläuterungen zur Aufhebung des Abs. 1 Nr. 6

### 1. Zuordnungsfragen; Grundsatz

J 05-5

Die Aufhebung der Nr. 6 bewirkt, dass die bisher unter diesen Tatbestand fallenden StBeratungskosten estl. nicht mehr abziehbar sind. StBeratungskosten, die zu den BA oder WK gehören, bleiben hingegen abziehbar (vgl. den Einleitungssatz des Abs. 1). In Zukunft wird die Zuordnung der StBeratungskosten zu den BA/WK einerseits bzw. zu den privaten Aufwendungen andererseits daher wieder an Bedeutung gewinnen.

**Zuordnungsgrundsatz:** StBeratungskosten sind BA/WK, soweit sie sich auf die Ermittlung der Einkünfte beziehen. Soweit sie hingegen das Ausfüllen der StErklärungsvordrucke oder die Beratung über SA, agB, Tarif- und Veranlagungsfragen betreffen, stellen sie ab VZ 2006 nichtabziehbare Kosten der Lebensführung (bis 2005: SA) dar (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410; v. 21.9.1979 – VI B 91/79, BFHE 128, 538; v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967 unter a).

## J 05-6 2. Einzelfragen zur Zuordnung

**Zu den Betriebsausgaben/Werbungskosten gehören** die Kosten der Buchführung und des Jahresabschlusses, da es sich um eine betriebliche Verpflichtung handelt (BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22 unter 1.); ebenso die Kosten für die Ermittlung der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410 betr. VuV; v. 30.4.1965 – VI 7/63 U, BStBl. III 1965, 412 betr. ArbN mit hohen Einnahmen und WK) sowie die Aufwendungen für einen InvZul.-Antrag (FinSen. Berlin v. 21.11.1985, BB 1986, 149; SCHMIDT, DB 1984, 1375 mwN; uE ist der Abzug allerdings nach § 3c ausgeschlossen, weil die InvZul. stfrei ist). Weitere Einzelheiten zum BA-Abzug von StBeratungskosten s. auch § 4 Anm. 864f., § 5 Anm. 2200 „Steuerberatungskosten“; ausf. STAHL, KÖSDI 1986, 6416).

**Nicht zu den Betriebsausgaben/Werbungskosten gehören** (dh. ab VZ 2006 kein Abzug mehr) die Kosten für die Erstellung der EStErklärung als solche (BFH v. 5.2.1953 – IV 454/52 U, BStBl. III 1953, 75), auch soweit es um die Eintragung der ermittelten Einkünfte in die Vordrucke geht (vgl. BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410); Kosten für die Erstellung der Gewinnfeststellungserklärung einer PersGes. (dh. Übertragung des ermittelten Gewinns in den Vordruck), weil die Abgabe dieser Erklärung keine betriebliche Verpflichtung der Gesellschaft, sondern eine private Verpflichtung der Gesellschafter darstellt (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 unter 1. b; v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22 unter 2. mwN); Kosten für die Erstellung der Erklärung zur gesonderten Feststellung gewerblicher Einkünfte (BFH v. 28.10.1998 – XI B 34/98, BFH/NV 1999, 610); Kosten der ErbStErklärung (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 54/68, BStBl. II 1972, 878) – diese können allerdings bei der ErbSt. als Nachlassverbindlichkeit geltend gemacht werden, was auch zusätzlich zum früheren SA-Abzug möglich war (dazu NOLL/SCHUCK, DStR 1993, 1437); Beiträge an den Bund der Steuerzahler (FG Ba.-Württ. v. 30.6.1994, EFG 1994, 1036, rkr.).

**Rechtsmittelverfahren:** Dieselbe Differenzierung gilt für die Kosten von Rechtsbehelfen und Rechtsmitteln. Der Abzug als BA/WK ist zu gewähren, wenn der Rechtsbehelf sich auf die Ermittlung der Einkünfte bezieht (RFH v. 13.5.1933, RStBl. 1933, 1004; Anwaltskosten für einen FG-Prozess über die Abziehbarkeit von BA; RFH v. 12.3.1941, StuW 1941 II Nr. 237), nicht jedoch, wenn es um sonstige estl. Fragen geht (BFH v. 18.11.1965 – IV 151/64 U, BStBl. III 1966, 190). Nicht als BA/WK abziehbar sind auch Beratungskosten für einen Antrag auf Änderung des bestandskräftigen Bescheids über die einheitliche Feststellung von VuV-Einkünften, weil diese

nicht in erster Linie mit der *Ermittlung* dieser Einkünfte, sondern mit verfahrensrechtlichen Fragen in Zusammenhang stehen (BFH v. 30.4.1965 – VI 242/63 U, BStBl. III 1965, 413), sowie Kosten für einen FG-Prozess, in dem erfolglos geltend gemacht wurde, Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften gehörten zu den gewerblichen Einkünften (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711). BA stellen hingegen die Kosten eines FG-Verfahrens dar, in dem es darum geht, ob der Ehegatte des Betriebsinhabers als Mitunternehmer dieses Betriebs anzusehen ist, weil diese Frage die Gewinnzurechnung und damit die Gewinnermittlung betrifft; es kommt nicht darauf an, dass der Prozess letztlich erfolglos war (BFH v. 13.1.1966 – IV 389/61, BStBl. III 1966, 196).

### 3. Aufteilung gemischter Aufwendungen

J 05-7

Wenn ein StB ein einheitliches Honorar für verschiedene Tätigkeiten in Rechnung stellt, ist die Aufteilung im Schätzungswege vorzunehmen.

Der BFH hat es allerdings – vor Schaffung der Nr. 6 – zugelassen, dass beim Abzug von StBeratungskosten als BA/WK vom Ausscheiden eines nicht abziehbaren Teilbetrags abgesehen wird, sofern es sich dabei um einen Bagatellbetrag handelt (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410; v. 30.4.1965 – VI 50/64 U, BStBl. III 1965, 414). Nach Auffassung der BReg. (vgl. Bericht FinAussch. v. 14.12.2005, BTDrucks. 16/255, 7) ist von einer Aufteilung abzusehen, wenn der private Anteil an den StBeratungskosten 10 vH nicht übersteigt.

**Honorarrechnungen von Steuerberatern:** Hier müssen die Gebühren für die einzelnen Tätigkeiten gesondert aufgeführt werden (§ 9 Abs. 2 StBGebV). Die Gebührentatbestände differenzieren insbes. zwischen der Anfertigung der EStErklärung ohne Ermittlung der einzelnen Einkünfte (§ 24 Abs. 1 Nr. 1 StBGebV: ab VZ 2006 nicht mehr abziehbar) und der Ermittlung der Einkünfte (§§ 25–27 StBGebV: unverändert als BA/WK abziehbar). Die erforderliche Aufteilung wird daher in der Praxis nicht die – von einigen Stimmen vorschnell in den Vordergrund der Diskussion um die Abschaffung der Nr. 6 gestellten – Probleme aufwerfen.

Das System der Rahmengebühren bietet ein gewisses Potenzial, nichtabziehbare Gebühren zugunsten von abziehbaren Gebühren geringer auszuweisen, ohne die Gesamtsumme der Gebührenrechnung zu verändern. In Extremfällen hält es die Rspr. allerdings für erforderlich, stl. eine Zuordnung zum wahren Rechtsgrund vorzunehmen, wenn Vertragsparteien aufgrund einer bestimmten Interessenlage ihre Vertragsverhältnisse zu Lasten des Steuergläubigers gestalten (vgl. BFH v. 16.9.2004 – X R 54/99, BFH/NV 2005, 677 unter 2. mwN).

**Aufwendungen für den Erwerb von Steuerfachliteratur:** Sofern diese Literatur Beiträge zu unterschiedlichen stl. Fragen enthält, hat der BFH während der Geltungsdauer der Nr. 6 wegen des Fehlens eines nachvollziehbaren Aufteilungsmaßstabs von einer Aufteilung abgesehen und diese Aufwendungen für den Regelfall einheitlich den SA zugeordnet (BFH v. 23.5.1989 – X R 6/85, BStBl. II 1989, 865 unter 1. d). Bei Anwendung der Grundsätze dieser Entscheidung auf die Rechtslage ab VZ 2006 wären derartige Aufwendungen *insgesamt* nicht mehr abziehbar; dies gilt jedenfalls so lange, wie die Rspr. nicht von dem aus § 12 Nr. 1 Satz 2 entnommenen Aufteilungs- und Abzugsverbot abrückt.



## 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),  
geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung  
im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

(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 genutzt 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 und Abs. 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

Autorin: Dr. Dorothee **Hallerbach**,  
Lehrbeauftragte der Universität Augsburg, Rechtsanwältin,  
Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 05-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2000*: s. § 13 Anm. 2.
- ▶ *Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 7 wurde um eine Verweisung auf § 15b ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 30a gilt § 52 Abs. 33a entsprechend. Zur zeitlichen Anwendungsregel vgl. im Einzelnen § 15b Anm 3.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderung J 05-2

Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung Gestaltungen zur Umgehung des neuen § 15b vermeiden (vgl. BTDrucks 16/107, 6) und hat aus diesem Grund § 15b in den Fällen für entsprechend anwendbar erklärt, in denen er Umgehungsgestaltungen vermutet. Denkbar wäre dies beispielsweise im Bereich der Tierzucht, soweit diese nicht ohnehin gewerblich ist, aber auch im Bereich zB des Weinbaus.

Verluste, die im Bereich der LuF im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell entstehen, sind nach Maßgabe des § 15b nur noch mit positiven Einkünften aus dieser Einkunftsquelle verrechenbar.





## c) Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

## § 18

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung  
im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

- (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 (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, 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 Einnahmer 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 Betriebsvermögen gehört hat. <sup>2</sup>§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

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

### **Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen**

#### J 05-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

##### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 18 Anm. 2.
- ▶ *Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 4 Satz 2 wurde um eine Verweisung auf § 15b ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 34b gilt § 52 Abs. 33a entsprechend. Zur zeitlichen Anwendungsregel vgl. im Einzelnen § 15b Anm. 3.

#### J 05-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung**

Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung Gestaltungen zur Umgehung des neuen § 15b vermeiden (vgl. BTDrucks 16/107, 6) und hat aus diesem Grund § 15b in den Fällen für entsprechend anwendbar erklärt, in denen er Umgehungsgestaltungen vermutet hat. Grundsätzlich ist uE. eine Umgehungsgestaltung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nur in Ausnahmefällen denkbar, weil üblicherweise die eine modellhafte Gestaltung bei Katalogberufen nicht denkbar ist. Die Vorschrift wird im Bereich des § 18 kaum praktische Bedeutung entfalten. Auch im Bereich des § 18 Abs. 1 Nr. 4 ist eine Umgehungsgestaltung kaum denkbar, weil es hier um den Spezialfall einer überschießenden Gewinnbeteiligung („Carried interest“) geht, deren Besteuerung umstritten war (vgl. iE § 18 Anm. J 04-2).

## e) Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

## § 20

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung  
im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

- (1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören
1. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. <sup>2</sup>Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. <sup>3</sup>Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gelten;
  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 Betriebes sind § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8, §§ 15a und 15b 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 Rentenzahlung gewählt 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 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 und 3 gilt entsprechend;
  10. a) Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 Satz 1 wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen; Nummer 1 Satz 2 und 3 gilt 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 § 21 Abs. 3 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.<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>Diese 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 Veräußerer 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 Satz 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 und 2 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.

(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 1370 Euro abzuziehen (Sparer-Freibetrag). <sup>2</sup>Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Sparer-Freibetrag von 2740 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 1370 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.

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

### Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

#### J 05-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1999*: s. § 20 Anm. 3.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004*: s. § 20 Anm. J 04-1.
- ▶ *Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wurde um eine Verweisung auf § 15b ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 36a gilt § 52 Abs. 33a entsprechend. Zur zeitlichen Anwendungsregel vgl. im Einzelnen § 15b Anm. J 05-2.

**2. Grund und Bedeutung der Änderung**

J 05-2

Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung Gestaltungen zur Umgehung des neuen § 15b vermeiden (vgl. BTDrucks 16/107, 6) und hat aus diesem Grund § 15b in den Fällen für entsprechend anwendbar erklärt, in denen er Umgehungsgestaltungen vermutet hat. Im Bereich des § 20 sah er Umgehungsgestaltungen nur bei den Einkünften des stillen Gesellschafters oder aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4), alle anderen Kapitaleinkünfte sind unabhängig von der Gestaltung evtl. Werbungskosten nicht in die Anwendung des § 15b einbezogen worden. UE hat der Gesetzgeber die fremdfinanzierte Lebensversicherung, die ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/107, 7) ein typischer Fall des Steuerstundungsmodells sein soll, nicht geregelt, denn die Einkünfte hieraus zählen (einschließlich eventueller WK) zu den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 6. Der Gesetzgeber ordnet diese Einkünfte uE unzutreffend insgesamt § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2 zu.





**f) Vermietung und Verpachtung**  
**(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)**

**§ 21**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
 zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung  
 im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

- (1) <sup>1</sup>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind
1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);
  2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen;
  3. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Gerechtigkeiten und Gefällen;
  4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind und die Miet- oder Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war.
- <sup>2</sup>§§ 15a und 15b sind sinngemäß anzuwenden.
- (2) Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 vom Hundert der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.
- (3) Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art sind Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

### J 05-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 21 Anm. 2 f.
- ▶ *Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 1 Satz 2 wurde um eine Verweisung auf § 15b ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 37d gilt § 52 Abs. 33a entsprechend. Zur zeitlichen Anwendungsregel vgl. im Einzelnen § 15b Anm. 3.

### J 05-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung

Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung Gestaltungen zur Umgehung des neuen § 15b vermeiden (vgl. BTDrucks 16/107, 6) und hat aus diesem Grund § 15b in den Fällen für entsprechend anwendbar erklärt, in denen er Umgehungsgestaltungen vermutet hat.

Dies ist im Bereich des § 21 grundsätzlich bei geschlossenen Immobilienfonds der Fall, hier wird idR eine modellhafte Gestaltung iSd. § 15b Abs. 2 vorliegen (vgl. dazu iE § 15b Anm. 30 ff.). Mit der Abschaffung der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 5 für Wohngebäude ab 2006 (vgl. dazu § 7 Anm. J 05-3) reduzieren sich die WK ohnehin. Dennoch wird es auch in Zukunft bei weitgehender Fremdfinanzierung einschließlich der Zahlung eines Damnums im Immobilienbereich zur Überschreitung der Nichtaufgriffsgrenze kommen. Nach der Gesetzesbegründung sollen Bauträgergestaltungen auch dann, wenn Objekte in Sanierungsgebieten angeboten werden, nicht in den Anwendungsbereich des § 15b fallen. Dies wird jedenfalls dann der Fall sein, wenn der Begriff der „modellhaften Gestaltung“ eng ausgelegt wird und sich an den als typische Anwendungsfälle des § 15b genannten Fondsgestaltungen orientiert (vgl. § 15b Anm. 26, 32).

## g) Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)

## § 22

## Arten der sonstigen Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung  
im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

Sonstige Einkünfte sind

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören; **§ 15b ist sinn- gemäß anzuwenden.** <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 einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist; dem Empfänger sind dagegen zuzurechnen
  - a) Bezüge, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt werden, und
  - b) Bezüge im Sinne des § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3, veröffentlichten bereinigten Fassung.

<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 Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. <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 Vomhundertsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in v.H.	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in v.H.	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in v.H.
bis 2005	50	ab 2017	74	ab 2029	89
ab 2006	52	2018	76	2030	90
2007	54	2019	78	2031	91
2008	56	2020	80	2032	92
2009	58	2021	81	2033	93
2010	60	2022	82	2034	94
2011	62	2023	83	2035	95
2012	64	2024	84	2036	96
2013	66	2025	85	2037	97
2014	68	2026	86	2038	98
2015	70	2027	87	2039	99
2016	72	2028	88	2040	100

<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 Vomhundertsatz nach dem Jahr richtet, das sich ergibt, wenn die Laufzeit der vorhergehenden Renten von dem Jahr des Beginns der späteren Rente abgezogen wird; der Vomhundertsatz kann jedoch nicht niedriger bemessen werden als der für das Jahr 2005;

- bb) die nicht solche im Sinne des Doppelbuchstaben aa sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. <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 v.H.	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in v.H.	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in v.H.
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. Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. <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 vorange-

- gangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen im Sinne des Satzes 1 erzielt hat oder erzielt;
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 des § 19 Abs. 2 Satz 2 bleibt jedoch insgesamt höchstens ein Betrag in Höhe des Versorgungsfreibetrags nach § 19 Abs. 2 Satz 3 im Veranlagungszeitraum steuerfrei,
    - c) für das Übergangsgeld, das in einer Summe gezahlt wird, und für die Versorgungsabfindung § 34 Abs. 1;
  5. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 1 Abs. 1 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes), auch wenn sie von inländischen Sondervermögen oder ausländischen Investmentgesellschaften erbracht werden, sowie aus Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen, soweit die Leistungen auf Altersvorsorgebeiträgen im Sinne des § 82, auf die § 3 Nr. 63, § 10a oder Abschnitt XI angewendet wurden, auf Zulagen im Sinne des Abschnitts XI oder auf steuerfreien Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 66 beruhen.<sup>2</sup> Auf Leistungen aus Lebensversicherungsverträgen einschließlich der Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen, die auf Kapital beruhen, das nicht aus nach § 3 Nr. 63 oder 66 von der Einkommensteuer befreiten oder nicht nach § 10a oder Abschnitt XI geförderten Beiträgen gebildet wurde, ist Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a anzuwenden.<sup>3</sup> Bei allen anderen Altersvorsorgeverträgen gehören zu den Leistungen im Sinne des Satzes 1 auch Erträge, soweit sie auf Kapital beruhen, das nicht aus nach § 3 Nr. 63 von der Einkommensteuer befreiten oder nicht nach § 10a oder Abschnitt XI geförderten Beiträgen gebildet wurde.<sup>4</sup> In den Fällen des § 93 Abs. 1 Satz 1 und 2 und des § 95 gilt als Leistung im Sinne des Satzes 1 das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen nach Abzug der Eigenbeiträge und der Beträge der steuerlichen Förderung nach Abschnitt XI.<sup>5</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 vom Hundert 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>6</sup> Bei Altersvorsorgeverträgen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes gehören zu den Leistungen im Sinne des Satzes 1 in den Fällen des § 93 Abs. 1 Satz 1 und 2 und des § 95 auch die bei diesen Verträgen angesammelten noch nicht besteuerten Erträge.<sup>7</sup> Bei erstmaligem Bezug von Leistungen, in den Fällen des § 93 Abs. 1 und des § 95 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 6 je gesondert mitzuteilen.

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

## Allgemeine Erläuterungen zu der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung J 05-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1999*: s. § 22 Anm. 4.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004*: s. § 22 Anm. J 04-1.
- ▶ *Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): In Nr. 1 Satz 1 wurde eine Verweisung auf § 15b angefügt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Nach § 52 Abs. 38 gilt § 52 Abs. 33a entsprechend. Zur zeitlichen Anwendungsregel vgl. im Einzelnen § 15b Anm. 3.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen J 05-2

Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung Gestaltungen zur Umgehung des neuen § 15b vermeiden (vgl. BTDrucks 16/107, 6) und hat aus diesem Grund § 15b in den Fällen für entsprechend anwendbar erklärt, in denen er Umgehungsgestaltungen vermutet hat.

**Fremdfinanzierte Rente als Umgehungsgestaltung?** Typischer Fall des Steuerstundungsmodells im Bereich des § 22 Nr. 1 Satz 1 ist die fremdfinanzierte Rente gegen Einmalbetrag.

- ▶ *Fremdfinanzierte Rentenversicherung*: Die fremdfinanzierte Rentenversicherung gegen Einmalbetrag ist eine Einzelinvestition, die nur unter engen

Voraussetzungen als modellhafte Gestaltung anzuerkennen ist (vgl. § 15b Anm. 33). Voraussetzung ist uE, dass die Interessenlage und die Gestaltung einer Fondsgestaltung zumindest ähnlich ist, der Anleger durch die Gestaltung weitgehend von Haftungsrisiken abgeschirmt ist und er wenig individuellen Einfluss auf den Erfolg der Anlage hat.

Ob dies der Fall ist, scheint nach der Entscheidung des BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95 (BStBl. II 2000, 267) fraglich. Für den typischen Fall eines solchen „Modells“ hat der X. Senat des BFH entschieden, dass die BFH-Rspr. zu Verlustzuweisungsgesellschaften auf diesen Fall nicht anwendbar sei, weil der Erfolg der Anlage erheblich von individuellen Faktoren abhängig sei. Die Entscheidung erging zwar zur Frage der Einkünfteerzielungsabsicht, der Grundgedanke ist aber durchaus auf das Problem der modellhaften Gestaltung übertragbar.

► *Fremdfinanzierte Lebensversicherung*: Nach der Gesetzesbegründung soll auch die fremdfinanzierte Lebensversicherung als Umgehungsgestaltung nach § 22 Nr. 1 Satz 1 erfasst sein. Die Stpfl. erzielen aus diesem Modell jedoch Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 6, der im Katalog der Regeln, die § 15b entsprechend anwenden, nicht genannt ist.



## § 22a

**Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle**

idF des AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554),  
geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung  
und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(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 31. Mai 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 automatisiert 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>Der Mitteilungspflichtige darf die Identifikationsnummer nur verwenden, soweit dies für die Erfüllung der Mitteilungspflicht nach Absatz 1 Satz 1 erforderlich ist.

(3) Der Mitteilungspflichtige hat den Leistungsempfänger jeweils darüber zu unterrichten, dass die Leistung der zentralen Stelle mitgeteilt wird.

### **Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 22a durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters**

#### J 05-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

##### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 22a Anm. J 04-1.
- ▶ *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 2 Satz 2 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des Abs. 2 Satz 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

#### J 05-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters**

**Grund der Änderung:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei der Änderung von Abs. 2 Satz 2 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung von Abs. 2 Satz 2 ist eine rein redaktionelle Folgeänderung zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und hat keinerlei materielle Auswirkungen.

## § 44b

**Erstattung der Kapitalertragsteuer**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung  
und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(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 ist außer dem Freistellungsauftrag 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 eine Steuerbescheinigung nach § 45a 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>Erstattungsberechtigt ist der Antragsteller.

## Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 44b durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

### J 05-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuordnung

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 1997*: s. § 44b Anm. 2.
- ▶ *StSenkG v. 23.10.2000* (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 44b wurde an den Wechsel vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren angepasst.
- ▶ *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 2 Satz 1 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuordnung:** Die Änderung des Abs. 2 Satz 1 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

### J 05-2 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

**Grund der Änderung:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei der Änderung von Abs. 2 Satz 1 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung von Abs. 2 Satz 1 ist eine rein redaktionelle Folgeänderung zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und hat keinerlei materielle Auswirkungen.

## § 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 Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwal-  
tung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(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 inlän-

- dischen 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.

<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.

### Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 45b durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

#### J 05-1 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 45b Anm. J 04-1.

E 2

##70##

► *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 3 Sätzen 1 und 2 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ jeweils durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des Abs. 3 Sätze 1 und 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

## 2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters J 05-2

**Grund der Änderungen:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei der Änderung von Abs. 2 Sätzen 1 und 2 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderungen:** Die Änderung von Abs. 2 Sätzen 1 und 2 ist eine rein redaktionelle Folgeänderung zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und hat keinerlei materielle Auswirkungen.





## § 45d

**Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung  
und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(1) <sup>1</sup>Wer nach § 44 Abs. 1 dieses Gesetzes und § 7 des Investmentsteuergesetzes zum Steuerabzug verpflichtet ist oder auf Grund von Sammelanträgen nach § 45b Abs. 1 und 2 die Erstattung von Kapitalertragsteuer beantragt, hat dem **Bundeszentralamt für Steuern** bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen, folgende Daten zu übermitteln:

1. Vor- und Zunamen sowie das Geburtsdatum der Person – gegebenenfalls auch des Ehegatten –, die den Freistellungsauftrag erteilt hat (Auftraggeber),
2. Anschrift des Auftraggebers,
3. bei den Kapitalerträgen, für die ein Freistellungsauftrag erteilt worden ist,
  - a) die Zinsen und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen vom Steuerabzug Abstand genommen worden ist,
  - b) die Dividenden und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer und die Vergütung von Körperschaftsteuer beim Bundesamt für Finanzen beantragt worden ist,
  - c) die Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 2, bei denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer beim Bundesamt für Finanzen beantragt worden ist,
  - d) die Hälfte der Dividenden und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen nach § 44b Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) die Erstattung von Kapitalertragsteuer beim Bundesamt für Finanzen beantragt worden ist,
4. Namen und Anschrift des Empfängers des Freistellungsauftrags.

<sup>2</sup>Die Datenübermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf amtlich vorgeschriebenen maschinell verwertbaren Datenträgern zu erfolgen. <sup>3</sup>Im Übrigen findet § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung entsprechende Anwendung. <sup>4</sup>Das **Bundeszentralamt für Steuern** kann auf Antrag eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zulassen, wenn eine Übermittlung nach Satz 2 eine unbillige Härte mit sich bringen würde.

(2) <sup>1</sup>Das **Bundeszentralamt für Steuern** darf den Sozialleistungsträgern die Daten nach Absatz 1 mitteilen, soweit dies zur Überprüfung des bei der Sozialleistung zu berücksichtigenden Einkommens oder Vermögens erforderlich ist oder der Betroffene zustimmt. <sup>2</sup>Für Zwecke des Satzes 1 ist das **Bundeszentralamt für Steuern** berechtigt, die ihm von den Sozialleistungsträgern übermittelten Daten mit den vorhandenen Daten nach Ab-

satz 1 im Wege des automatisierten Datenabgleichs zu überprüfen und das Ergebnis den Sozialleistungsträgern mitzuteilen.

### **Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 45d durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters**

#### J 05-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

##### **Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2003*: s. § 45d Anm. J 03-1.
- ▶ *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In der Überschrift sowie in Abs. 1 Sätzen 1 und 4 und Abs. 2 Sätzen 1 und 2 wurden jeweils die Worte „Bundesamt für Finanzen“ durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderungen durch das Ges. v. 22.9.2005 sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

#### J 05-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters**

**Grund der Änderungen:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei den Änderungen des § 45d handelt es sich um redaktionelle Folgeänderungen zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderungen:** Die Änderungen des § 45d sind rein redaktionelle Folgeänderungen zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und haben keinerlei materielle Auswirkungen.

## § 48b

## Freistellungsbescheinigung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und  
zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(1) <sup>1</sup>Auf Antrag des Leistenden hat das für ihn zuständige Finanzamt, wenn der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist, eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen, die den Leistungsempfänger von der Pflicht zum Steuerabzug befreit. <sup>2</sup>Eine Gefährdung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Leistende

1. Anzeigepflichten nach § 138 der Abgabenordnung nicht erfüllt,
2. seiner Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nach § 90 der Abgabenordnung nicht nachkommt,
3. den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nicht erbringt.

(2) Eine Bescheinigung soll erteilt werden, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen.

(3) In der Bescheinigung sind anzugeben:

1. Name, Anschrift und Steuernummer des Leistenden,
2. Geltungsdauer der Bescheinigung,
3. Umfang der Freistellung sowie der Leistungsempfänger, wenn sie nur für bestimmte Bauleistungen gilt,
4. das ausstellende Finanzamt.

(4) Wird eine Freistellungsbescheinigung aufgehoben, die nur für bestimmte Bauleistungen gilt, ist dies den betroffenen Leistungsempfängern mitzuteilen.

(5) Wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt, gilt § 48 Abs. 4 entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Das **Bundeszentralamt für Steuern** erteilt dem Leistungsempfänger im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 1 im Wege einer elektronischen Abfrage Auskunft über die beim **Bundeszentralamt für Steuern** gespeicherten Freistellungsbescheinigungen. <sup>2</sup>Mit dem Antrag auf die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung stimmt der Antragsteller zu, dass seine Daten nach § 48b Abs. 3 beim Bundeszentralamt für Steuern gespeichert werden und dass über die gespeicherten Daten an die Leistungsempfänger Auskunft gegeben wird.

**Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 48b durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters**

J 05-1 **1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2001:* s. § 48b Anm. 2.
- ▶ *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 6 Sätzen 1 und 2 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ jeweils durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des Abs. 6 Sätze 1 und 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

J 05-2 **2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters**

**Grund der Änderungen:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei der Änderung von Abs. 6 Sätzen 1 und 2 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderungen:** Die Änderung von Abs. 6 Sätzen 1 und 2 ist eine rein redaktionelle Folgeänderung zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und hat keinerlei materielle Auswirkungen.

## § 50

**Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung  
und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(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 §§ 9a, 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, § 20 Abs. 4, §§ 24a, 24b, 32, 32a Abs. 6, §§ 33, 33a, 33b und 33c 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 vom Hundert 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 nicht-selbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 bezieht und Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt. <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 vom Hundert 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.

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50 durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 05-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2002:* s. § 50 Anm. 4.
- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 50 Anm. J 04-1.
- ▶ *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Sätzen 4, 5 und 8 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ jeweils durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Sätze 4, 5 und 8 sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

### 2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das Gesetz zur Neu- organisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters J 05-2

**Grund der Änderungen:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei den Änderungen von Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 handelt es sich um redaktionelle Folgeänderungen zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderungen:** Die Änderungen von Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 sind rein redaktionelle Folgeänderungen zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und haben keinerlei materielle Auswirkungen.





## IX. Sonstige Vorschriften, Bußgeld-, Ermächtigungs- und Schlussvorschriften

### § 50b

#### Prüfungsrecht

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809)

<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 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.

### Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 50b durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

#### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 05-1

##### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2005:* s. § 50b Anm. 2.
- ▶ *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Satz 1 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderung des Satzes 1 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

#### 2. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Neu- organisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters J 05-2

**Grund der Änderung:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei

der Änderung von Satz 1 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderung von Satz 1 ist eine rein redaktionelle Folgeänderung zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und hat keinerlei materielle Auswirkungen.

## § 50d

**Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005  
(BGBl. I 2005, 2809)

(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 Berechnung 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 Bundesamt für Finanzen eingeht; sie beträgt mindestens ein Jahr und darf drei Jahre nicht überschreiten; der Gläubiger der Kapitalerträge oder der Vergütungen ist verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich dem **Bundeszentralamt für Steuern** mitzuteilen. <sup>5</sup>Voraussetzung für die Abnahme 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 Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt.

(3) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

(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 Satz 1 Nr. 2 und 3 den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren). <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 Bruttobetrags 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, 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 auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses 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.

## Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 50d durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neu- regelung J 05-1

#### Rechtsentwicklung:

- ▶ *Gesetzesentwicklung bis 2004:* s. § 50d Anm. J 04-1.

► *Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005* (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 1 Sätzen 3 und 6, Abs. 2 Sätzen 1 und 4 sowie Abs. 5 Satz 1 wurden die Worte „Bundesamt für Finanzen“ jeweils durch die Worte „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Änderungen des Abs. 1 Sätze 3 und 6, des Abs. 2 Sätze 1 und 4 sowie des Abs. 5 Satz 1 sind mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei In-Kraft-Treten des Änderungsgesetzes (1.1.2006, Art. 6 Satz 2 des Ges. v. 22.9.2005) 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 VZ 2006 anzuwenden.

## J 05-2 2. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters

**Grund der Änderungen:** Durch das Ges. v. 22.9.2005 wurden die steuerlichen Aufgaben des bisherigen Bundesamts für Finanzen und bestimmte administrative steuerfachliche Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern zusammengefasst (s. BTDrucks. 15/5567, 10). Bei den Änderungen des § 50d handelt es sich um redaktionelle Folgeänderungen zu der Umbenennung der Behörde im FVG (so BTDrucks. 15/5567, 13).

**Bedeutung der Änderung:** Die Änderungen des § 50d sind rein redaktionelle Folgeänderungen zur Umbenennung des Bundesamts für Finanzen in Bundeszentralamt für Steuern und haben keinerlei materielle Auswirkungen.

## § 52

**Anwendungsvorschriften**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im  
Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005  
(BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80)

(1) <sup>1</sup>Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2006 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 2005 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2005 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 2008 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 vom Hundert 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.“

(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) § 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.

(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. 45 ist erstmals für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.

E 2

##88##



(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) und (8) (weggefallen)

(8a) § 3c Abs. 2 ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 erstmals anzuwenden ist.

(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) § 4 Abs. 3 Satz 4 ist nicht anzuwenden, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor dem 1. Januar 1971 als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind.

(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. 6a in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden. <sup>4</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 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>5</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.

(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 vom Hundert im ersten und jeweils mindestens 15 vom Hundert 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 Fassung 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 der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist letztmals für das vor dem 1. Januar 1999 endende Wirtschaftsjahr (Letztjahr) 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 Re-

gelung 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 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>16</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>17</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 Anteilerhöhungen 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.

(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 gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

(22) § 7a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1979 in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Juni 1979 (BGBl. I S. 721) ist letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15a erstmals anzuwenden ist.

(23) § 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>§ 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.

(23b) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden und in Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist.

(24) (weggefallen)

(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.

(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) § 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.

(30a) 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.

(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. 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 vom Hundert 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.

(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 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) <sup>1</sup>Bezieht ein Steuerpflichtiger Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 5 aus einem Pensionsfonds infolge einer Versorgungsverpflichtung oder einer Versorgungsanwartschaft, die bereits vor dem 1. Januar 2002 zu entsprechenden Leistungen auf Grund einer Versorgungszusage im Sinne des § 1b Abs. 1 des Betriebsrentengesetzes oder durch eine Unterstützungskasse im Sinne des § 1b Abs. 4 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung geführt hatten, sind hierauf § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 19 Abs. 2 anzuwenden. <sup>2</sup>Bezieht ein Steuerpflichtiger Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 5 auf Grund eines Rechtsanspruchs im Sinne des § 1b Abs. 2 oder 3 des Betriebsrentengesetzes, der bereits vor dem 1. Januar 2002 zu entsprechenden Leistungen geführt hat, ist hierauf § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a

Doppelbuchstabe bb weiter anzuwenden, auch wenn der Rechtsanspruch auf einen Pensionsfonds übertragen worden ist.

(35) (weggefallen)

(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.

(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.

(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) 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>Bei Erträgen aus Altersvorsorgeverträgen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 3 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen worden sind, ist § 22 Nr. 5 Satz 6 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. <sup>3</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.

(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 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. 4 ist auf Termingeschäfte anzuwenden, bei denen der Erwerb des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nach dem 31. Dezember 1998 erfolgt. <sup>3</sup>§ 23 Abs. 1 Satz 5 ist erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen werden. <sup>4</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.

(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.

(41) § 32a Abs. 1 ist ab dem Veranlagungszeitraum 2005 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. <sup>2</sup>Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuerndes Einkommen

1. bis 7 664 Euro (Grundfreibetrag):  
0;
2. von 7 665 Euro bis 12 739 Euro:  
 $(883,74 \cdot y + 1 500) \cdot y$ ;
3. von 12 740 Euro bis 52 151 Euro:  
 $(228,74 \cdot z + 2 397) \cdot z + 989$ ;
4. von 52 152 Euro an:  
 $0,42 \cdot x - 7 914$ .

<sup>3</sup>„y“ ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen 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.“

(42) (weggefallen)

(43) (weggefallen)

(43a) § 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 Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000 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 vom Hundert“ die Angabe „15 vom Hundert“ 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) § 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) § 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.

(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 Körperschaftsteuergesetzes 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) § 39b Abs. 2 Satz 8 ist ab dem Kalenderjahr 2005 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „16 vom Hundert“ die Angabe „15 vom Hundert“, an die Stelle der Angabe „9228 Euro“ die Angabe „9144 Euro“, an die Stelle der Angabe „26072 Euro“ die Angabe „25812 Euro“ und an die Stelle der Angabe „45 vom Hundert“ die Angabe „42 vom Hundert“ tritt.

(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.

(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) <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 aushändigen; 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.“

(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.

(53a) § 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.

(54) Bei der Veräußerung oder Einlösung von Wertpapieren und Kapitalforderungen, die von der Bundeswertpapierverwaltung oder einer Landes-schuldenverwaltung 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 vom Hundert“ die Angabe „15 vom Hundert“ 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 vom Hundert“ die Angabe „10 vom Hundert“ tritt.

(55d) § 43b Abs. 3 ist letztmals auf Ausschüttungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind.

(55e) § 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.

(55f) <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 § 45 Abs. 2a sind erstmals auf Ausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 erfolgen.

(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) (weggefallen)

(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) <sup>1</sup>§ 50a Abs. 4 Satz 2 bis 5 gilt für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2001 zufließen. <sup>2</sup>Für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember



2002 zufließen, sind § 50a Abs. 4 Satz 4 und Satz 5 Nr. 4 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Steuerabzug 20 vom Hundert der Einnahmen beträgt.

(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.

(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.

(59b) <sup>1</sup>Die §§ 50g und 50h sind erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 erfolgen. <sup>2</sup>Anlage 3 ist auf nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Mai 2004 erfolgende Zahlungen anzuwenden. <sup>3</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) § 62 Abs. 2 in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 1950) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden.

(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 auszuzahlen 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.

## § 19 EigZulG

### Anwendungsbereich

idF des EigZulG v. 26.3.1997 (BGBl. I 1997, 734; BStBl. I 1997, 364),  
zuletzt geändert durch Ges. zur Abschaffung der Eigenheimzulage  
v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3680; BStBl. I 2006, 78)

(1) Dieses Gesetz ist erstmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte im Fall der Herstellung nach dem 31. Dezember 1995 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder im Fall der Anschaffung die Wohnung oder die Genossenschaftsanteile nach dem 31. Dezember 1995 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat.

(2) <sup>1</sup>Das Gesetz kann auf Antrag des Anspruchsberechtigten auch angewandt werden, wenn der Anspruchsberechtigte

1. die Wohnung als Mieter auf Grund einer Veräußerungspflicht des Wohnungsunternehmens nach § 5 des Altschuldenhilfe-Gesetzes anschafft und der Zeitpunkt des zugrundeliegenden rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts nach dem 28. Juni 1995 liegt oder
2. im Fall der Herstellung nach dem 26. Oktober 1995 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder im Fall der Anschaffung die Wohnung nach dem 26. Oktober 1995 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat.

<sup>2</sup>Stellt der Anspruchsberechtigte den Antrag nach Satz 1, finden die §§ 10e, 10h und 34f des Einkommensteuergesetzes keine Anwendung. <sup>3</sup>Der Antrag ist unwiderruflich. <sup>4</sup>Er ist ausgeschlossen, wenn der Anspruchsberechtigte für das Objekt in einem Jahr Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1 bis 5 oder § 10h des Einkommensteuergesetzes, die Steuerermäßigung nach § 34f des Einkommensteuergesetzes in Anspruch genommen oder für Veranlagungszeiträume nach dem Veranlagungszeitraum 1994 Aufwendungen nach § 10e Abs. 6 oder § 10h Satz 3 des Einkommensteuergesetzes abgezogen hat.

(3) § 5 Satz 1 bis 3 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2671) ist erstmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte im Fall der Herstellung nach dem 31. Dezember 1999 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder im Fall der Anschaffung die Wohnung oder die Genossenschaftsanteile nach dem 31. Dezember 1999 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat.

(4) § 9 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 6 Satz 3 ist erstmals auf Ausbauten und Erweiterungen nach § 2 Abs. 2 anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte mit der Herstellung nach dem 31. Dezember 1996 begonnen hat.

(5) 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.

(6) § 17 Satz 5 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 1998 einer Genossenschaft beigetreten ist.

(7) § 5 Satz 1 bis 3, § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2, § 9 Abs. 5 Satz 1 und § 17 Satz 1, 4 und 5 in der Fassung des Artikels 11 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) und § 9 Abs. 3 Satz 1, § 9 Abs. 4 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 Nr. 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1810) sind erstmals anzuwenden auf nach dem 31. Dezember 2001 fertig gestellte oder angeschaffte Wohnungen, fertig gestellte Ausbauten und Erweiterungen oder angeschaffte Genossenschaftsanteile.

(8) <sup>1</sup>Die §§ 2, 5 und 6 Abs. 3 sowie die §§ 7, 8, 9 und 11 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) sind erstmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte im Fall der Herstellung nach dem 31. Dezember 2003 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder im Fall der Anschaffung die Wohnung nach dem 31. Dezember 2003 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat.

<sup>2</sup>§ 17 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 2003 einer Genossenschaft beigetreten ist.

**(9) Dieses Gesetz ist letztmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 2006 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder im Fall der Anschaffung die Wohnung auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat oder vor diesem Zeitpunkt einer Genossenschaft beigetreten ist.**

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

#### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 19 EigZulG durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage</b>		b) Herstellung vor dem 1.1.2006 . . . . .	J 05-3
1. Rechtsentwicklung . . . . .	J 05-1	c) Erwerb vor dem 1.1.2006 . . . . .	J 05-4
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage		d) Beitritt zu Wohnungsbaugenossenschaft vor dem 1.1.2006 . . . . .	J 05-5
a) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung . . . . .	J 05-2	3. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage . . . . .	J 05-6

## **Allgemeine Erläuterungen zu der Änderung des § 19 EigZulG durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage**

**Schrifttum:** o.V., Geplante Steuerrechtsänderungen 2006 – Zeitdruck für den Gesetzgeber, NWB-Aktuelles Nr. 48/2005; o.V., Gesetzesentwurf zum Einstieg in eine steuerliches Sofortprogramm, NWB-Aktuelles Nr. 49/2005; o.V., Steuerbeschlüsse des Koalitionsvertrags, FR 2005, Heft V; o.V., Maßnahmenpaket auf den Weg gebracht, EStB 2005, 439; STRAHL, Beabsichtigte Steuerrechtsänderungen auf Grund des Koalitionsvertrags zwischen CDU, CSU und SPD, KÖSDI 2005, 14900 ff.; BADER/HÖRSTER, Die ersten Steuergesetze der 16. Legislaturperiode, NWB-Aktuelles Nr. 1/2006; MERKER, Überblick über die Rechtsänderungen zum Jahreswechsel und Ausblick auf geplante Änderungen in 2006, SteuerStud. 2006, 58 ff.

### **1. Rechtsentwicklung**

J 05-1

**Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3680; BStBl. I 2006, 78): Abs. 9 wird der bisherigen Fassung angefügt und regelt den letztmaligen Anwendungsbereich des EigZulG. Die Förderung wird für Neufälle ab dem 1.1.2006 abgeschafft. Anspruchsberechtigte, denen nach bisherigem Recht Eigenheimzulage gewährt wurde, erhalten diese bis zum Ende des Förderzeitraums weiterhin.

### **2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage**

#### **a) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung**

J 05-2

Das Gesetz ist zum 1.1.2006 in Kraft getreten. Der Gesetzgeber wählte bei der Abschaffung der Eigenheimzulage nicht die Form der Aufhebung des Gesetzes, sondern traf mit dem neu gefassten Abs. 9 eine Regelung zum Auslaufen der Förderung. Wer vor dem 1.1.2006 mit der Herstellung eines Objekts begonnen hat, zum Erwerb eines Objekts vor dem 1.1.2006 den notariellen Kaufvertrag abgeschlossen hat oder einer Genossenschaft vor dem 1.1.2006 beigetreten ist, hat noch Anspruch auf Eigenheimzulage, dh. für ihn gelten noch die bisherigen Regelungen des EigZulG über den gesamten Förderzeitraum von acht Jahren.

#### **b) Herstellung vor dem 1.1.2006**

J 05-3

Das EigZulG ist im Fall der Herstellung letztmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte vor dem 1.1.2006 mit der Herstellung des Objekts begonnen hat. 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 (Abs. 5). Der Stpfl. trägt die objektive Feststellungslast für Tatsachen oder Beweismittel, die einen Anspruch auf Eigenheimzulage begründen.

**Genehmigungspflichtige Objekte:**

- ▶ *Zum Begriff des Bauantrags* und zum Zeitpunkt der Antragstellung s. § 7 EStG Anm. J 03-2. Es ist nicht erforderlich, dass die Baugenehmigung vor dem 1.1.2006 erteilt wurde.
- ▶ *Der tatsächliche Baubeginn* hat keine Bedeutung für die Anwendungsregelung. Beginnt der Bauherr vor Stellung des Bauantrags bereits mit der Baumaßnahme vor dem 1.1.2006 und stellt den Bauantrag erst nach dem 31.12.2005, ist eine Eigenheimzulage nicht zu gewähren. Wird der Bauantrag vor dem 1.1.2006 gestellt und mit den Baumaßnahmen erst nach dem 31.12.2005 begonnen, ist dies für die Gewährung der Eigenheimzulage ohne Bedeutung.
- ▶ *Wiederholte Antragstellung*: Der erste Bauantrag bleibt entscheidungserheblich (BFH v. 4.11.2004 – III R 61/03, BFH/NV 2005, 592). Erfolgt eine Änderung der ursprünglichen Bauplanung, ist der neue Bauantrag maßgebend.
- ▶ *Verlängerung der Geltungsdauer der Baugenehmigung*: Droht zB das Erlöschen einer Baugenehmigung durch Verjährung und wird deshalb eine Verlängerung der Geltungsdauer der Baugenehmigung beantragt, ist weiter auf den ursprünglichen Bauantrag und nicht auf den Verlängerungsantrag oder die Nachtragsgenehmigung abzustellen (BFH v. 4.11.2004 – III R 61/03, BFH/NV 2005, 592). Dies gilt so lange, wie keine Veränderung hinsichtlich wesentlicher baurechtlicher Merkmale vorliegt.
- ▶ *Verwirklichung des Bauobjekts*: Die vor dem 1.1.2006 getroffene Investitionsentscheidung spiegelt sich in der Umsetzung des im Bauantrag niedergelegten Bauplans wider. Insoweit muss Identität gegeben sein. Änderungen wesentlicher baurechtlicher Merkmale führen zu einem anderen Objekt. Hierunter fallen zB Erweiterung der Nutzfläche und des umbauten Raums, die Aufstockung des Gebäudes und ein Dachgeschossausbau. Veränderungen im Erscheinungsbild, wie zB Neigungswinkel des Dachs oder Zahl der Fenster, sind im Rahmen der Gesamtwürdigung des Bauvorhabens zu würdigen.
- ▶ *Antrag auf Nutzungsänderung*, auf Grund dessen eine in der ursprünglichen Baugenehmigung für ein Nebengebäude noch ausdrücklich ausgeschlossene Nutzung zu Wohnzwecken nachträglich beantragt und zugelassen wird, ist als neuer Bauantrag zu beurteilen. Hier liegt ein neues Baugenehmigungsverfahren vor. Maßgebend ist der Zeitpunkt der Antragstellung auf Nutzungsänderung.
- ▶ *Bauvoranfragen* vor dem 1.1.2006 berechtigten nicht zur Inanspruchnahme der Eigenheimzulage.

**Baugenehmigungsfreie Objekte:**

- ▶ *Anzeigespflichtige Objekte*: Für Baumaßnahmen, die baugenehmigungsfrei erstellt werden können, sind die Bauunterlagen (zB eine Bauanzeige) einzureichen. Hier ist der Tag maßgebend, an dem die Bauunterlagen eingereicht werden.
- ▶ *Für nicht anzeige- oder genehmigungspflichtige Maßnahmen* sieht das Gesetz keine Regelung vor. UE ist der tatsächliche Baubeginn in Form von Materialbeschaffung oder verbindlicher Auftragserteilung maßgebend (BFH v.

28.9.1979 – III R 95/77, BStBl. II 1980, 56; v. 4.6.2003 – X R 30/99, BFH/NV 2003, 1322, und v. 30.9.2003 – III R 51/01, BStBl. II 2004, 209; § 6b EStG Anm. 243; § 2 EigZulG Anm. J 03-2).

### c) Erwerb vor dem 1.1.2006

J 05-4

Im Fall des Erwerbs ist das EigZulG letztmals anzuwenden, falls der Anspruchsberechtigte das begünstigte Objekt vor dem 1.1.2006 auf Grund eines rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat. Maßgebend ist das Datum des notariellen Vertrags und nicht die Eintragung im Grundbuch, der Übergang von Nutzen und Lasten (wirtschaftliches Eigentum) oder der tatsächliche Einzug.

**Verträge über die Auseinandersetzung von Güter- und Erbgemeinschaften** sowie vermögensrechtliche Auseinandersetzungen anlässlich einer Ehescheidung gehören neben den Kaufverträgen zu den obligatorischen Verträgen.

**Eine unwiderrufliche, notariell beurkundete Ankaufsverpflichtung** stellt einen einem Kaufvertrag gleichstehenden Rechtsakt dar. Ein unwiderrufliches Verkaufsangebot ist dagegen nicht als gleichstehender Rechtsakt zu beurteilen. Hier verpflichtet sich lediglich der Veräußerer zum Verkauf, nicht aber der Berechtigte zum Erwerb.

**Erwerb eines Rohbaus:** Für den Erwerber ist nicht maßgebend die Bauantragstellung des Veräußerers, sondern sein Herstellungsbeginn als Erwerber. Bei einem teilfertigen Gebäude ist das der Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Kaufvertrags.

**Erwerb eines unbebauten Grundstücks:** Herstellungsbeginn des Anspruchsberechtigten beim Erwerb eines unbebauten Grundstücks ist der tatsächliche Beginn mit den Bauarbeiten. Dies ist der Zeitpunkt, in dem der Bauherr seine Entscheidung, zu bauen, für sich bindend und unwiderruflich nach außen erkennbar gemacht hat, zB der Zeitpunkt, in dem mit den Ausschachtungsarbeiten begonnen wurde (BFH v. 4.6.2003 – X R 30/99, BFH/NV 2003, 1322), ein spezifizierter Bauauftrag erteilt (BFH v. 28.9.1979 – III R 96/77, BStBl. II 1980, 56) oder eine nicht unerhebliche Menge von Baumaterial auf dem Bauplatz angeliefert wird (BFH v. 30.9.2003 – III R 51/01, BStBl. II 2004, 209).

**Erwerb eines noch zu errichtenden Gebäudes:** Ist Vertragsgegenstand ein noch zu errichtendes Gebäude (zB Erwerb einer noch zu errichtenden Eigentumswohnung), liegt ein Anschaffungsfall vor. Maßgebend ist der Abschluss des notariellen Kaufvertrags.

**Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden:** Hat der Anspruchsberechtigte einen Bauantrag mit Zustimmung des Eigentümers für die Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden vor dem 1.1.2006 gestellt, ist der Zeitpunkt des Bauantrags maßgebend, auch wenn der Kaufvertrag über das unbebaute Grundstück erst nach dem 31.12.2005 abgeschlossen wurde.

**Vollmachtloser Vertreter:** Die spätere Genehmigung des Rechtsgeschäfts eines vollmachtlosen Vertreters durch den Erwerber hat rechtsbegründenden Charakter und entfaltet keine Rückwirkung.

**Zwangsversteigerung:** Der Zuschlag im Zwangsversteuerungsverfahren ist ein dem Kaufvertrag gleichstehender Rechtsakt.

J 05-5 **d) Beitritt zu Wohnungsbaugenossenschaft vor dem 1.1.2006**

Der Beitritt in eine Genossenschaft erfolgt durch schriftliche Beitrittserklärung und Zulassung durch die Genossenschaft (§ 15 Abs. 1 GenG idF der Bekanntmachung v. 19.8.1994, BGBl. I 1994, 2202). Die FinVerw. besteht insoweit auf der Vorlage der schriftlichen Beitrittserklärung und einer Unterlage zum Tag der Beitrittszulassung (Protokoll etc.). Sowohl die Abgabe der schriftlichen Beitrittserklärung als auch die Zulassung durch die Genossenschaft müssen vor dem 1.1.2006 erfolgen.

Die schriftliche Beitrittserklärung muss in Form und Inhalt den Anforderungen des § 15 Abs. 1 und § 15a GenG entsprechen. Sie ist bedingungsfeindlich (§ 15 Abs. 1 GenG).

Eine Rückdatierung des Beitrittsdatums bzw. ein rückwirkender Beitritt zur Erzielung des Vorteils einer Förderung wird stl. nicht anerkannt.

J 05-6 **3. Grund und Bedeutung der Änderung durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage**

**Grund der Gesetzesänderung:** Grund der Wohnungsförderung in ihrer gesamten Breite war ursprünglich die schlechte Wohnungsversorgung in der Nachkriegszeit. Die Wohnungsversorgung in Deutschland ist aber mittlerweile gut. Von wissenschaftlicher Seite wurde die Eigenheimzulage daher in Frage gestellt und ihre Abschaffung empfohlen, so auch vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung im Jahresgutachten 2003/2004 (vgl. Tz. 473–478). Wissenschaftliche Untersuchungen hatten gezeigt, dass die bisherige Ausgestaltung der Förderung auch Mitnahmeeffekte bewirkt und nicht immer zielführend war.

Mit der gleichzeitig vorgenommenen Abschaffung der degressiven Abschreibungsmöglichkeit für den Mietwohnungsneubau entfiel auch eine wichtige stl. Legitimation für den Beibehalt der Eigenheimzulage. Die Kapitalkosten senkenden Vorteile der beschleunigten Abschreibung im Mietwohnungsneubau bestehen nicht mehr, so dass eine Beibehaltung der Eigenheimzulage eine allokatonsverzerrende Wirkung gehabt hätte.

Zudem erlaubte auch die angespannte Finanzlage von Bund, Ländern und Kommunen eine künftige Förderung nach dem EigZulG nicht mehr. Angesichts der strukturellen Unterdeckung der öffentlichen Haushalte bedurfte es gemeinschaftlicher Konsolidierungsanstrengungen. Mit der Abschaffung der Eigenheimzulage wurde der Weg des umfassenden Abbaus steuerlicher Subventionen und Ausnahmetatbestände fortgesetzt.

Künftig wird es erforderlich sein, das Ziel der Wohnungseigentumsbildung mit anderen Instrumenten zu verfolgen und zu fördern. Hierzu soll in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren das selbstgenutzte Wohneigentum ab dem 1.1.2007 besser in die geförderte Altersvorsorge integriert werden.



**Bedeutung der Gesetzesänderung:** Bauherren, die vor dem 1.1.2006 mit der Herstellung eines Objekts begonnen haben, und Erwerber, die vor dem 1.1.2006 den notariellen Kaufvertrag abgeschlossen haben oder einer Genossenschaft vor dem 1.1.2006 beigetreten sind, haben noch Anspruch auf Eigenheimzulage, dh. für sie gelten noch die bisherigen Regelungen des EigZulG über den gesamten Förderzeitraum von acht Jahren. Die Regelungen des Abs. 9 haben ausschließlich eine Bedeutung für die Frage, ob eine Eigenheimzulage überhaupt dem Grunde nach noch zu gewähren ist. Sie haben keinen Einfluss auf den Beginn des jeweiligen Förderzeitraums.

► *Beginn des Förderzeitraums:* Der Förderzeitraum beginnt im Herstellungsfall im Jahr der Fertigstellung und im Anschaffungsfall im Jahr der Anschaffung (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten). Diese Voraussetzungen stimmen nicht mit denen des Abs. 9 überein. Der Beginn ist ebenfalls unabhängig davon, ob die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Wird im Anschaffungsfall der notarielle Vertrag vor dem 1.1.2006 geschlossen, werden die Voraussetzungen für die Gewährung einer Eigenheimzulage iSd. Abs. 9 erfüllt. Für den Beginn des achtjährigen Förderzeitraums ist anschließend maßgebend, welcher Tag für den Übergang von Nutzen und Lasten (wirtschaftliches Eigentum) vereinbart wird. Die anschließende Selbstnutzung im Jahr des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums ist dann für die Gewährung als letzte Voraussetzung erforderlich. Der Förderzeitraum ist starr, unverrückbar und nicht verlängerbar.

**Beispiel 1:** Der Stpfl. A erwirbt mit notariellen Vertrag vom 15.12.2005 ein Einfamilienhaus. Besitz, Nutzen und Lasten gehen zum 3.1.2006 auf den Erwerber über. A zieht mit seiner Familie tatsächlich am 10.1.2006 ein und nutzt die Wohnung zu Wohnzwecken.

*Lösung:* A erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 9. Es gelten für ihn die bisherigen Regelungen des EigZulG. Nach Einzug kann er einen Antrag auf Eigenheimzulage stellen. Der Förderzeitraum läuft von 2006 bis 2013.

**Beispiel 2:** Der Stpfl. B erwirbt mit notariellen Vertrag vom 15.12.2005 ein Einfamilienhaus. Besitz, Nutzen und Lasten gehen zum 20.12.2005 auf den Erwerber über. B zieht mit seiner Familie tatsächlich am 10.1.2006 ein und nutzt die Wohnung zu Wohnzwecken.

*Lösung:* B erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 9. Es gelten für ihn die bisherigen Regelungen des EigZulG. Nach Einzug kann er einen Antrag auf Eigenheimzulage stellen. Der Förderzeitraum läuft von 2005 bis 2012. Für 2005 wird keine Eigenheimzulage gewährt, da B die Wohnung in diesem Jahr nicht selbst zu Wohnzwecken nutzt (sog. Neujahrsfalle).

**Beispiel 3:** Der Stpfl. C stellt am 10.11.2005 einen Bauantrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses. Der tatsächliche Baubeginn erfolgt Ende 2006. Die Fertigstellung erfolgt Anfang 2008. C zieht anschließend ein und nutzt die Wohnung zu Wohnzwecken..

*Lösung:* C erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 9. Es gelten für ihn die bisherigen Regelungen des EigZulG. Nach Einzug kann er einen Antrag auf Eigenheimzulage stellen. Der Förderzeitraum läuft von 2008 bis 2015.

► *Altfälle:* Anspruchsberechtigte, denen bereits nach geltendem Recht Eigenheimzulage gewährt wird, erhalten diese bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen weiterhin bis zum Ende des jeweiligen Förderzeitraums.

► *Folgeobjekte* iSd. § 7 Satz 2 EigZulG sind eigenständige Objekte iSd. § 2 EigZulG. Für jedes Folgeobjekt müssen zur Gewährung der Eigenheimzu-

lage alle allgemeinen Voraussetzungen des EigZulG geprüft und erfüllt werden. Als begünstigte Folgeobjekte kommen nur solche in Betracht, die im zeitlichen Anwendungsbereich des Abs. 9 erworben oder hergestellt wurden. Fällt die Herstellung oder Anschaffung iSd. Abs. 5 des Objekts nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 9, ist eine Förderung nach dem EigZulG ausgeschlossen.

► *Fiskalische Bedeutung:* Der Gesetzgeber rechnet auf Grund des Auslaufens der Eigenheimzulage für Neufälle ab 2006 für einen vollen (Veranlagungs-) Zeitraum von 8 Jahren mit ersparten Fördermitteln von 5893 Mio. € (BTDrucks. 16/108, 3).