

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf alle Bezüge und Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9
- Ersetzung des Begriffs „Europäische Gemeinschaft“ durch den Begriff „Europäische Union“
- Fundstelle: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

§ 3

Steuerfreie Einnahmen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

Steuerfrei sind

...

40. 40 Prozent

a) bis c) *unverändert*

d) der Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9. **²Dies gilt nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben.** ³Satz 1 Buchstabe d Satz 2 gilt nicht, soweit **eine** verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet,

e) bis i) *unverändert*

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

und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der **Europäischen Union** oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens;

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

...

(4d) ¹§ 3 Nummer 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 Nummer 40 genannten Einträge im Sinne des § 20 gilt Entsprechendes,
2. Erträge im Sinne des § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a, b, c und j nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist.

²§ 3 Nummer 40 Satz 3 und 4 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgelassen im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden. ³§ 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und auf Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9 anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 zugeflossen sind. ⁴**§ 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden.** ⁵**Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ist § 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) erstmals für den Veranlagungszeitraum anzuwenden, in dem das Wirtschaftsjahr endet, das nach dem 31. Dezember 2013 begonnen hat.**

...

Autor: Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Schön, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151; Nacke, Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013, DB 2012, 2117.

Kompaktübersicht

J 13-1 **Inhalt der Änderungen:** Die bisher nach Nr. 40 Buchst. d Satz 2 für vGA bestehende materielle Korrespondenz wird auf alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1

Nr. 1 und 9 ausgedehnt. Die anteilige StFreistellung wird für diese Bezüge nur noch gewährt, wenn der Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat. Nr. 40 Satz 2 wird redaktionell angepasst, weil die Europäische Union Rechtsnachfolgerin der Europäischen Gemeinschaft ist.

Rechtsentwicklung:

J 13-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2007** s. § 3 Nr. 40 Anm. 2.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 wurde redaktionell geändert. Der Verweis des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 musste angepasst werden, weil durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 § 20 Abs. 1 Nr. 9 um einen neuen Satz 2 ergänzt wurde. Die sich dadurch ergebende Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 wird durch die Anpassung der Verweisung in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 lediglich nachvollzogen.

► **AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Nr. 40 Buchst. d Satz 2 wird neu gefasst und das bisher nur für vGA geltende Korrespondenzprinzip wird auf alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 ausgedehnt. Nr. 40 Buchst. d Satz 3 wird redaktionell an die Änderung von Satz 2 angepasst. Die Europäische Union ist nach Art. 1 EUV idF des Vertrags von Lissabon zur Rechtsnachfolgerin der Europäischen Gemeinschaft geworden. Daher werden in Nr. 40 Satz 4 die Wörter „Europäischen Gemeinschaft“ durch die Wörter „Europäischen Union“ ersetzt. Es handelt sich um eine rein redaktionelle Änderung ohne materiell-rechtl. Auswirkung.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderungen von Buchst. d Satz 2 sind nach § 52 Abs. 4d Satz 5 erstmals für den VZ anzuwenden, in dem das Wj. endet, das nach dem 31.12.2013 begonnen hat. Somit gilt die Änderung frühestens für Bezüge, die dem Anteilseigner im VZ 2014 zufließen.

J 13-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 13-4

► **Grund der Änderungen:** Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 (BStBl. I 2007, 28) hatte der Gesetzgeber für den Bereich der vGA eine materielle Korrespondenz zwischen der Besteuerung einer Körperschaft und ihrer Anteilseigner eingeführt (s. ausführl. § 3 Nr. 40 Anm. 125). Die Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner sollte dadurch besser aufeinander abgestimmt werden, dass dem Anteilseigner die hälftige StBefreiung für eine vGA nur gewährt wird, wenn der (verdeckt) ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Gesellschaft die stl. Bemessungsgrundlage nicht gemindert hat und daher besteuert worden ist (BTDrucks. 16/2712, 40; sog. materielle Korrespondenz). Die Regelung zielte vorrangig darauf, das Entstehen unbe-

steuerter „weißer Einkünfte“ für Sachverhalte mit Auslandsbezug zu verhindern. Die zunächst nur für vGA eingeführte materielle Korrespondenz wird mit der Änderung der Nr. 40 Buchst. d Satz 2 durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790) auf alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 ausgedehnt. Hat der Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert, ist dieser auf der Ebene des Anteilseigners ohne anteilige StFreistellung gem. Nr. 40 Buchst. d Satz 1 der Besteuerung zu unterwerfen. Die Neuregelung soll ebenfalls die Schaffung unbesteuerteter „weißer Einkünfte“ verhindern. Dabei hat der Gesetzgeber vorrangig Gestaltungen unter Einsatz einer sog. hybriden Finanzierung im Auge (BTDrucks. 17/10604, 3; Nacke, DB 2012, 2117 [2118]). Diese Finanzierungsform nutzt grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte, die durch die unterschiedliche Behandlung einer Kapitalhingabe bei der empfangenden KapGes. einerseits und dem kapitalgewährenden Gesellschafter andererseits entstehen können. Im Ansässigkeitsstaat der empfangenden KapGes. wird die Kapitalhingabe als Fremdkapital behandelt, so dass die Vergütung für die Kapitalüberlassung als BA das Einkommen der KapGes. mindert. Dagegen wird die Kapitalüberlassung im Staat des Gesellschafters als Eigenkapital eingestuft, so dass die Zahlungen hierfür beim Gesellschafter ermäßigt oder gar nicht besteuert werden. Durch diese unterschiedliche stl. Behandlung, die idR bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auftritt, kann es zu (teilweise) unbesteuerten Einkünften kommen. Dies soll durch die Ausweitung der materiellen Korrespondenz auf alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 verhindert werden (BTDrucks. 17/10604, 3). Eine Beschränkung auf grenzüberschreitende Sachverhalte sieht das Gesetz aber nicht vor, so dass das materielle Korrespondenzprinzip auch in reinen Inlands Sachverhalten anzuwenden ist (Erhard in Blümich, § 3 Nr. 40 Rn. 25). Eine entsprechende Regelung für körperschaftliche Anteilseigner sieht § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 4 KStG vor. Über § 7 GewStG sind die Sätze 2 und 3 auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu beachten. Ebenso wird der gesonderte StSatz von 25 % gem. § 32d Abs. 1 Satz 1 für alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 nach dem ebenfalls geänderten § 32d Abs. 2 Nr. 4 nur noch gewährt, wenn die Zahlungen bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert haben (zu Einzelheiten s. § 32d Anm. J 13-4).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Einführung einer materiellen Korrespondenz stellt uE eine systemgerechte Fortentwicklung des Teileinkünfteverfahrens dar, weil sich die anteilige StFreistellung auf der Ebene des Anteilseigners durch die Vorbelastung einer Gewinnausschüttung mit KSt auf Ebene der Körperschaft rechtfertigt (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 12f.). Ist der ausgeschüttete Gewinn tatsächlich nicht mit KSt vorbelastet, entfällt auch die Rechtfertigung einer anteiligen StFreistellung der Gewinnausschüttung beim Anteilseigner. Der Gesetzgeber stellt durch die Neuregelung

eine noch engere Verbindung zwischen der Besteuerung der Körperschaft und der ihrer Anteilseigner her. Dies ist gerechtfertigt, da das Teileinkünfteverfahren dogmatisch auf eine integrierte Betrachtung der verschiedenen Besteuerungsebenen hin angelegt ist (s. auch § 3 Nr. 40 Anm. 12f.; Schön, StuW 2000, 151). Somit ist die mit der Neuregelung der Nr. 40 Buchst. d Satz 2 erfolgte Ausdehnung der materiellen Korrespondenz auf alle Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 aus steuersystematischer Sicht konsequent. Dagegen stellte die mit dem JStG 2007 nur für die vGA eingeführte materielle Korrespondenz keine konsequente Umsetzung der damit verbundenen dogmatischen Neuausrichtung des Teileinkünfteverfahrens dar (s. ausführl. § 3 Nr. 40 Anm. 125). Der Gesetzgeber hatte bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens bewusst auf eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner verzichtet. Die StBefreiung einer Gewinnausschüttung war ursprünglich nicht davon abhängig, dass der Gewinn tatsächlich bei der Körperschaft besteuert wurde. Eine die anteilige StBefreiung rechtfertigende Vorbelastung wurde sowohl für inländ. als auch für ausländ. Gewinnausschüttungen vom Gesetz unterstellt. Dieses dem Halb-/Teileinkünfteverfahren zunächst zugrunde liegende Konzept hat der Gesetzgeber schrittweise aufgegeben. Die bisher fehlende folgerichtige Ausgestaltung der materiellen Korrespondenz hat er mit der vorliegenden Neuregelung des Buchst. d Satz 2 hergestellt. Dabei hat sich der Gesetzgeber wohl nicht vom Ziel einer steuersystematisch widerspruchsfreien Ausgestaltung des Teileinkünfteverfahrens leiten lassen. Vielmehr ist die Gesetzesänderung ausweislich der Gesetzesbegründung allein durch den Wunsch motiviert, eine bestehende Besteuerungslücke durch Ausnutzung internationaler Qualifikationskonflikte zu schließen (BTDrucks. 17/10604, 3; Nacke, DB 2012, 2117 [2118]), und dient zumindest auch der Missbrauchsbekämpfung.

Zu europarechtl. Bedenken gegen die insoweit vergleichbare Vorgängerregelung s. § 3 Nr. 40 Anm. 125.

