

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Redaktionelle Anpassung von Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 an die Streichung von § 18 KStG.
- ▶ Anpassung von Satz 3 an die Neufassung des § 1a KWG durch das CRD-IV-UmsG und die Einführung der Verordnung (EU) Nr. 575/2013.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126).

§ 3

Steuerfreie Einnahmen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266;
BStBl. I 2014, 1126)

Steuerfrei sind

...

40. 40 Prozent

- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der **§§ 14 oder 17** des Körperschaftsteuergesetzes, oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. ²Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwertes in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Wertes, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist. ³Satz 1 gilt außer für Betriebsvermögensmehrungen aus dem Ansatz mit

ESTG § 3 Nr. 40

dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ebenfalls nicht, soweit Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,

- b) des Veräußerungspreises im Sinne des § 16 Abs. 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der **§§ 14 oder 17** des Körperschaftsteuergesetzes. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. ³Buchstabe a Satz 3 gilt entsprechend,
- c) 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 **in Verbindung mit den Artikeln 102 bis 106 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (ABl. L 176 vom 27.6.2013, S. 1) oder unmittelbar nach den Artikeln 102 bis 106 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013** 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;

...

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

Schrifttum: Ebel, Steuerfreie Anteilsveräußerung und ergebniskompensatorische Sicherung – Gestaltung und Missbrauch zwischen § 8b Abs. 2, § 8b Abs. 7 und § 15 Abs. 4 Sätze 3–5 KStG, FR 2014, 410; Häuselmann, Schwerpunkte des „Kroatien-Anpassungsgesetzes“ – Änderungen und Korrekturen im Ertrag –, Grunderwerb- und Umsatzsteuerrecht, SteuK 2014, 309; Paintner, Das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2014, 1621.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Die Vorschriften des Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 werden an die Streichung des § 18 KStG redaktionell angepasst. Erträge aus Anteilen, die Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute dem Handelsbuch zuzurechnen haben, unterliegen nicht dem Teileinkünfteverfahren. Nachdem die Vorschriften über das Handelsbuch ab dem 1.1.2014 nicht mehr allein im § 1a KWG sondern im Kern in Art. 4 Abs. 1 Nr. 86 und Art. 102 bis 106 VO (EU) Nr. 575/2013 enthalten sind, musste der Verweis in Satz 3 entsprechend erweitert werden. J 14-1

Rechtsentwicklung: J 14-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 3 Nr. 40 Anm. J 13-2.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Streichung des § 18 KStG durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 wird durch die Änderung des Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 nachvollzogen. Der in Satz 3 enthaltene Verweis auf § 1a KWG wird an die Änderungen des Bankenaufsichtsrechts durch den Erlass der VO (EU) Nr. 575/2013 und die Neufassung des § 1a KWG durch das CRD-IV-UmsG angepasst.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelungen sind gem. § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2014 anzuwenden. J 14-3

Grund und Bedeutung der Änderungen: J 14-4

► **Grund der Änderungen:** Die Veräußerung von Anteilen an einer OG werden nach Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 begünstigt. Welche Gesellschaft OG in diesem Sinne ist, richtet sich nach dem KStG. Daher verwies Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 zur Definition einer OG ursprünglich auf die §§ 14, 17 und 18 KStG. Der Verweis musste redaktionell angepasst werden, nachdem § 18 KStG durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 gestrichen wurde.

Das Teileinkünfteverfahren ist nach Nr. 40 Satz 3 nicht auf Erträge aus Anteilen anzuwenden, die bei einem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Welche Anteile bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten dem Handelsbuch zuzurechnen waren, richtete sich bis zum 31.12.2013 nach § 1a KWG. Dementsprechend verwies Satz 3 für Zwecke der (Nicht-)Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die aufsichtsrechtl. Vorschrift des § 1a KWG. Das Aufsichtsrecht für das Bankgewerbe wurde jedoch mit Wirkung zum 1.1.2014 reformiert und innerhalb der EU einheitlich geregelt. Nunmehr sind die Regelungen über das Handelsbuch ab dem 1.1.2014 im Rahmen der europäischen Vereinheitlichung des Aufsichtsrechts für Banken in Art. 4 Abs. 1 Nr. 86 und Art. 102 bis

106 der VO (EU) Nr. 575/2013 enthalten. Dementsprechend wurde § 1a KWG grundlegend überarbeitet und enthält keine eigenständigen Bestimmungen mehr zum Handelsbuch. Die Reform des Bankenaufsichtsrechts machte somit auch die Anpassung von Satz 3 an die neue Rechtslage gem. § 1a KWG nF und der VO (EU) Nr. 575/2013 notwendig (BTDrucks. 18/1529, 50).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Änderungen des Bankenaufsichtsrechts können sich nur mittelbar auf die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auswirken. Sollte sich die bankenrechtl. Praxis für die Zuordnung von Anteilen zum Handelsbuch ändern, hat dies auch Konsequenzen für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, denn weiterhin ist es für den Ausschluss des Teileinkünfteverfahrens nach Satz 3 entscheidend, ob Anteile nach dem bankenaufsichtsrechtl. Bestimmungen dem Handelsbuch eines Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstituts zuzuordnen sind (s. § 3 Nr. 40 Anm. 178). Weiterhin ist für das StRecht uE im Grundsatz auf die abstrakte und nicht auf die konkrete Zuordnung der Anteile zum Handelsbuch durch das jeweilige Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstitut abzustellen (s. § 3 Nr. 40 Anm. 178). Allerdings kommt der tatsächlichen Zuordnung eines Anteils zum Handelsbuch durch das jeweilige Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstitut im Ergebnis eine entscheidende Bedeutung zu, weil das Institut mit dieser Entscheidung seine bestehende oder fehlende Handelsabsicht dokumentiert. Nach Art. 4 Abs. 1 Nr. 86 VO (EU) Nr. 575/2013 sind in das Handelsbuch alle Positionen in Finanzinstrumenten und Waren, die ein Institut entweder mit Handelsabsicht oder zur Absicherung anderer mit Handelsabsicht gehaltener Positionen des Handelsbuchs hält, aufzunehmen. Da ein Institut nach Art. 102 und 104 VO (EU) Nr. 575/2013 die Zuordnung zum Handelsbuch nach klar definierten Grundsätzen und Verfahren vorzunehmen und feste Regeln und Verfahren für die Gesamtführung ihres Handelsbuchs aufzustellen hat, ist die tatsächliche Zuordnung auch für die (Nicht-)Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bestimmend. Nur bei einer offensichtlich fehlerhaften (Nicht-)Zuordnung zum Handelsbuch kann dies für die stl. Behandlung im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens zu korrigieren sein.

▷ **Temporäre Regelungslücke:** Die Neufassung des Satzes 3 unterscheidet zwei Fallgruppen, nämlich solche Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, die als sog. CRR-Institute unmittelbar der VO (EU) Nr. 575/2013 unterliegen, und solche Institute, die keine CRR-Institute sind, welche nur aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 1a KWG nF wie ein CRR-Institut zu behandeln sind. Nach der Neuregelung des Bankenaufsichtsrechts müssen somit nur noch Institute, die keine CRR-Institute sind, nach § 1a KWG ein Handelsbuch führen. Alle CRR-Institute müssen dagegen unmittelbar nach der VO (EU) Nr. 575/2013 ein Handelsbuch führen. Dem-

entsprechend ging der Verweis bis zur Neufassung des Satzes 3 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 für CRR-Institute ins Leere, weil diese ein Handelsbuch nicht nach § 1a KWG nF, sondern unmittelbar nach der VO (EU) Nr. 575/2013 führen müssen. Diese Regelungslücke wird jedoch dadurch geschlossen, dass die Neuregelung des Satzes 3 ab dem 1.1.2014 anzuwenden ist. Die damit verbundene (partielle) Rückwirkung ist uE aber verfassungsrechtl. zulässig, weil die betroffenen Stpfl. kein schutzwürdiges Vertrauen entwickeln konnten, da mit einer Neuregelung zu rechnen war (zur verfassungsrechtl. Rückwirkungsdogmatik s. ausführlich Einf. ESt. Anm. 331 ff.).

