

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Gesetzliche Anordnung der Steuerpflicht von Erstattungszinsen iSd. § 233a AO (Abs. 1 Nr. 7 Satz 3)
- Erweiterung des Anwendungsbereichs der Nr. 9 auf Leistungen von ausländischen sonstigen Körperschaften (Abs. 1 Nr. 9 Satz 2)
- Zeitliche Berücksichtigung einer Korrektur des KapErtrStAbzugs iSd. § 43a Abs. 3 Satz 7 (Abs. 3a)
- Erweiterung der Steuerneutralität von Kapitalmaßnahmen auf Inlandsbeteiligungen (Abs. 4a Satz 1)
- Erweiterung der Steuerneutralität des Satzes 3 auf Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht (Abs. 4a Satz 3)
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 20

[Kapitalvermögen]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

- (1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören
 - 1.–6. *unverändert*
 7. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist, auch wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. ²Dies gilt unabhängig von der Bezeichnung und der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Kapitalanlage. ³**Erstattungszinsen im Sinne des § 233a der Abgabenordnung sind Erträge im Sinne des Satzes 1;**
 8. *unverändert*
 9. Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 3 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen im Sinne der Nummer 1 gehören; Nummer 1 Satz 2, 3 und Nummer 2 gelten entsprechend. ²**Satz 1 ist auf Leistungen von ver-**

ESTG § 20

gleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, entsprechend anzuwenden;

10.–11. *unverändert*

(2)–(3) *unverändert*

(3a) ¹Korrekturen im Sinne des § 43a Absatz 3 Satz 7 sind erst zu dem dort genannten Zeitpunkt zu berücksichtigen. ²Weist der Steuerpflichtige durch eine Bescheinigung der auszahlenden Stelle nach, dass sie die Korrektur nicht vorgenommen hat und auch nicht vornehmen wird, kann der Steuerpflichtige die Korrektur nach § 32d Absatz 4 und 6 geltend machen.

(4) *unverändert*

(4a) ¹Werden Anteile an einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung, *die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat*, gegen Anteile an einer anderen Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung, *die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat*, getauscht und wird der Tausch auf Grund gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen vollzogen, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen, treten abweichend von Absatz 2 Satz 1 und **den §§ 13 und 21** des Umwandlungssteuergesetzes die übernommenen Anteile steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist oder die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung Artikel 8 der Richtlinie 90/434/EWG anzuwenden haben; in diesem Fall ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre, und § 15 Absatz 1a Satz 2 entsprechend anzuwenden. ²Erhält der Steuerpflichtige in den Fällen des Satzes 1 zusätzlich zu den Anteilen eine Gegenleistung, gilt diese als Ertrag im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1. ³**Besitz bei sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 7 der Inhaber das Recht, bei Fälligkeit anstelle der Zahlung eines Geldbetrags vom Emittenten die Lieferung von Wertpapieren zu verlangen oder besitzt der Emittent das Recht, bei Fälligkeit dem Inhaber anstelle der Zahlung eines Geldbetrags Wertpapiere anzudienen und macht der Inhaber der Forderung oder der Emittent von diesem Recht Gebrauch, ist abweichend von Absatz 4 Satz 1 das Entgelt für den Erwerb der Forderung als Veräußerungspreis der Forderung und als Anschaf-**

fungskosten der erhaltenen Wertpapiere anzusetzen; Satz 2 gilt entsprechend. ⁴Werden Bezugsrechte veräußert oder ausgeübt, die nach § 186 des Aktiengesetzes, § 55 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder eines vergleichbaren ausländischen Rechts einen Anspruch auf Abschluss eines Zeichnungsvertrags begründen, wird der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, bei der Ermittlung des Gewinns nach Absatz 4 Satz 1 mit 0 Euro angesetzt. ⁵Werden einem Steuerpflichtigen Anteile im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 1 zugeteilt, ohne dass dieser eine gesonderte Gegenleistung zu entrichten hat, werden der Ertrag und die Anschaffungskosten dieser Anteile mit 0 Euro angesetzt, wenn die Voraussetzungen der Sätze 3 und 4 nicht vorliegen und die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags nicht möglich ist. ⁶Soweit es auf die steuerliche Wirksamkeit einer Kapitalmaßnahme im Sinne der vorstehenden Sätze 1 bis 5 ankommt, ist auf den Zeitpunkt der Einbuchung in das Depot des Steuerpflichtigen abzustellen.

(5)–(9) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...
(37) ¹§ 20 Absatz 1 Nummer 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. ²§ 20 Absatz 1 Nummer 9 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, soweit in den Einnahmen aus Leistungen zuzurechnende wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe a und b enthalten sind.

...

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...
(8) ¹§ 20 Absatz 1 Nummer 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist vorbehaltlich der Regelungen in Absatz 10 Satz 6 bis 8 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen. ²§ 20 Absatz 1 Nummer 7 Satz 3 ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

ESTG § 20

...
(10) ...⁷Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 1. Januar 2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, aber nicht Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung sind, ist § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 nicht anzuwenden; **für die bei der Veräußerung in Rechnung gestellten Stückzinsen ist Satz 6 anzuwenden**; Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung liegen auch vor, wenn die Rückzahlung nur teilweise garantiert ist oder wenn eine Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene möglich erscheint.⁸Bei Kapitalforderungen, die zwar nicht die Voraussetzungen von § 20 Absatz 1 Nummer 7 in der am 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, aber die Voraussetzungen von § 20 Absatz 1 Nummer 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) erfüllen, ist § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 in Verbindung mit § 20 Absatz 1 Nummer 7 vorbehaltlich der Regelung in Absatz 11 Satz 4 und 6 auf alle nach dem 30. Juni 2009 zufließenden Kapitalerträge anzuwenden, es sei denn, die Kapitalforderung wurde vor dem 15. März 2007 angeschafft.⁹§ 20 Absatz 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungen, Einlösungen, Abtretungen oder verdeckte Einlagen nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden.¹⁰§ 20 Absatz 3 bis 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794), **geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010** (BGBl. I S. 1768), ist erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden.¹¹**§ 20 Absatz 4a Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für Wertpapiere anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 geliefert wurden, sofern für die Lieferung § 20 Absatz 4 anzuwenden ist.**

...

Autor: Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Delp, Die Anlegerseite der Abgeltungsteuer, DB 2008, 2381; Haisch/Krampe, Einzelfragen zur Abgeltungsteuer, FR 2010, 321; Haisch/Elser/Krampe, JStG 2010 – Geplante Änderungen bei der Kapitalanlage und im Versicherungsbereich, DStZ 2010, 394; Paukstadt/Kerpf, Der neue Anwendungserlass zur Abgeltungsteuer – Darstellung praxisrelevanter Sachverhalte des BMF-Schreibens vom 22.12.2009, DStR 2010, 678; Reislhuber/Bacmeister, Weitere ausgewählte Aspekte des neuen BMF-Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer, DStR 2010, 684; Ziegler, StuB 2010, 818; Rublack, Zur Einführung der Steuerpflicht von Erstattungszinsen durch das JStG 2010, FR 2011, 173.

Verwaltungsanweisungen: BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94; LfSt Bayern v. 18.2.2011, DStR 2011, 411.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Mit der Ergänzung von Abs. 1 Nr. 7 um einen neuen Satz 3 wird die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen iSd. § 233a AO in Abkehr von der (geänderten) Rspr. des BFH (v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917) gesetzlich ausdrücklich festgeschrieben. Die Ergänzung von Abs. 1 Nr. 9 um einen neuen Satz 2 erstreckt den Anwendungsbereich auch auf Leistungen von ausländ. Körperschaften, die mit inländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG vergleichbar sind. Der neu eingefügte Abs. 3a bestimmt, dass Änderungen der Höhe der Kapitalerträge oder der zu erhebenden KapErtrSt. sich auch materiell-rechtlich erst zu dem Zeitpunkt auswirken, zu dem die auszahlende Stelle die Korrektur materieller Fehler des StAbzugs vorzunehmen hat; die Korrektur des StAbzugs erfolgt nach § 43a Abs. 3 Satz 7 erst im Zeitpunkt der Kenntniserlangung durch die auszahlende Stelle. Mit der Änderung von Abs. 4a Satz 1 wird die Steuerneutralität für einen Anteilstausch im Rahmen von Kapitalmaßnahmen zur Vereinfachung des StAbzugsverfahrens auf Inlandsbeteiligungen ausgedehnt. Darüber hinaus wurde Abs. 4a Satz 3 neu gefasst, so dass auch Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht von der Vorschrift erfasst werden. Die Änderung des § 52a Abs. 10 Satz 7 berührt nicht nur den zeitlichen Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 Nr. 7, sondern soll klar stellen, dass auch Stückzinsen aus Altbeständen stpflichtig sind. J 10-1

Rechtsentwicklung: zur *Gesetzesentwicklung bis 2009* s. § 20 Anm. 2. J 10-2

► **JStG 2010 v. 13.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Nr. 7 wird Satz 3 angefügt, der die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen iSd. § 233a AO anordnet, während die Einfügung von Satz 2 in Abs. 1 Nr. 9 den Anwendungsbereich auf Leistungen von bestimmten ausländ. Körperschaften ausweitet. Der neu eingefügte Abs. 3a trifft eine Regelung über die zeitliche Berücksichtigung von Fehlerkorrekturen beim KapErtrStAbzug. Die StNeutralität bestimmter Kapitalmaßnahmen wird durch Änderung des Abs. 4a Satz 1 auf Inlands Sachverhalte erstreckt, während die Änderung des Abs. 4a Satz 3 Vollrisikozertifikate in den Anwendungsbereich aufnehmen soll. Die Änderung des § 52a Abs. 10 Satz 7 soll die StPflicht von Stückzinsen aus Altbeständen klar stellen.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 10-3

► **Abs. 1 Nr. 7 Satz 3:** Die Neuregelung des Satzes 3, die die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen gem. § 233a AO in Abweichung von der (geänderten) Rechtsprechung des BFH (v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010,

1917) gesetzlich ausdrücklich anordnet, ist nach § 52a Abs. 8 Satz 2 in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt. noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Somit werden auch Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte besteuert, die in vorangegangenen VZ zugeflossen sind. Die mit dieser Anwendungsregel verbundene Rückwirkung ist nach Auffassung des Gesetzgebers unbedenklich, weil kein Vertrauen des Stpfl. verletzt werde, denn die StPfl. von Erstattungszinsen sei bis zur Rechtsprechungsänderung (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917) nicht strittig gewesen (BTD Drucks. 17/3549, 29). Zur Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung s. Anm. J 10-5.

- ▶ **Abs. 1 Nr. 9 Satz 2:** Nach § 52 Abs. 37 ist die Neuregelung erstmals für den VZ 2011 anzuwenden. Es ist auf den Zufluss der Leistungen beim Stpfl. abzustellen. Sind in den Leistungen wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a und b enthalten, ist Satz 2 bereits ab dem VZ 2009 anzuwenden, so dass diese Leistungen der Abgeltungsteuer gem. § 32d unterliegen. Soweit die rückwirkende Umqualifizierung der Einkünfte zu einer Benachteiligung des Stpfl. führt, ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit zweifelhaft (Haisch/Elser/Krampe, DStZ 2010, 394 [396]).
- ▶ **Abs. 3a:** Nach § 52a Abs. 10 Satz 10 ist die Neuregelung des Abs. 3a erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 zufließen. Abweichend vom Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 regelt Abs. 3a, dass eine Korrektur materieller Fehler beim KapErtrStAbzug iSd. § 43a Abs. 3 Satz 7 nicht rückwirkend im Jahr des Zuflusses der Kapitalerträge sondern erst im Zeitpunkt, in welchem die auszahlende Stelle von dem Fehler Kenntnis erlangt, durchzuführen ist. Für die zeitliche Anwendung der Neuregelung ist nicht auf den Zeitpunkt der Durchführung der Korrektur, sondern auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge, für die der KapErtrStAbzug berichtet werden soll, abzustellen.
- ▶ **Abs. 4a Satz 1:** Nach § 52a Abs. 10 Satz 10 ist die Neuregelung des Satzes 1 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Stpfl. nach dem 31.12.2008 zufließen. Die Steuerneutralität für Inlandsbeteiligungen ist erstmals auf nach dem 31.12.2008 durchgeführte Kapitalmaßnahmen (BTD Drucks. 17/2249, 64) und somit rückwirkend auch für den VZ 2009 zu gewähren.
- ▶ **Abs. 4a Satz 3:** Die Neuregelung des Satzes 3 erstreckt die Steuerneutralität der Einlösung bestimmter Schuldverschreibungen erstmals auf Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht. Bei solchen Schuldverschreibungen kann an Stelle der Zahlung eines Geldbetrags die Lieferung von Wertpapieren treten. Die Neuregelung ist nach § 52a Abs. 10 Satz 11 erstmals auf Wertpapiere anzuwenden, die in Ausübung des Andie-

nungsrechts nach dem 31.12.2009 geliefert wurden, sofern für die Lieferung § 20 Abs. 4 anzuwenden ist. § 20 Abs. 4 ist nur auf Vollrisikozertifikate anzuwenden, die in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer fallen. Vollrisikozertifikate fallen nach der Sonderregelung des § 52a Abs. 10 Satz 8 nicht unter die Abgeltungsteuer, wenn sie vor dem 15.3.2007 angeschafft wurden. Darüber hinaus gilt die Abgeltungsteuer nicht für die Einlösung von Risikozertifikaten, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden und vor dem 1.7.2009 eingelöst werden (BTDrucks. 17/2249, 64; s. ausführl. § 20 Anm. 584). Bei Vollrisikozertifikaten ist die Neuregelung also ab dem VZ 2010 anzuwenden, wenn die Andienung der Wertpapiere nach dem 31.12.2009 erfolgt und die Zertifikate nach dem 14.3.2007 angeschafft wurden (Haisch/Krampe, FR 2010, 321).

- ▶ **§ 52a Abs. 10 Satz 7:** Die Ergänzung des Satzes 7 über die stl. Behandlung von Stückzinsen auf festverzinsliche Wertpapiere, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, ist auf alle Stückzinsen anzuwenden, die dem Stpfl. nach dem 31.12.2008 zufließen.

Grund der Änderungen:

J 10-4

- ▶ **Abs. 1 Nr. 7 Satz 3:** Mit der Einfügung eines neuen Satz 3 in Abs. 1 Nr. 7 wird gesetzlich ausdrücklich festgelegt, dass Erstattungszinsen iSd. § 233a AO zu den stpflichtigen Kapitalerträgen gem. Abs. 1 Nr. 7 gehören. Die Neuregelung stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Steuerpflicht von Erstattungszinsen dar (BTDrucks. 17/3549, 22). Der BFH hat mit Ur. v. 15.6.2010 (VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917) seine stRspr. zur Steuerbarkeit von Erstattungszinsen dahingehend geändert, dass diese nicht der Besteuerung unterliegen, soweit sie mit Steuern iSd. § 12 Nr. 3 in Zusammenhang stehen. Die Gesetzesänderung schreibt die vor der Rechtsprechungsänderung bestehende Rechtsauffassung zur StPfl. von Erstattungszinsen gesetzlich fest. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll es sich dabei lediglich um eine Klarstellung handeln (BTDrucks. 17/3549, 22), obwohl eine rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung vorliegt (s. ausführl. Anm. J 10-5).
- ▶ **Abs. 1 Nr. 9 Satz 2:** Einnahmen aus Leistungen, die von einer nicht von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG stammen, gehören nach Abs. 1 Nr. 9 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn sie mit einer Gewinnausschüttung gem. Abs. 1 Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind. Bisher beschränkte sich die Vorschrift auf die Erfassung von Leistungen einer inländ. sonstigen Körperschaft. Die Beschränkung auf Leistungen von inländ. sonstigen Körperschaften wird mit dem neu eingefügten Satz 2 aufgehoben, so dass auch Leistungen von vergleichbaren Körperschaf-

ten, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Der Gesetzgeber will Leistungen von inländ. und ausländ. sonstigen Körperschaften gleich behandeln, weil auch „reguläre“ Gewinnausschüttungen von ausländ. Körperschaften im Rahmen des Abs. 1 Nr. 1 unterschiedslos erfasst werden. Dementsprechend sei es gerechtfertigt, dass auch im Anwendungsbereich der Nr. 9 die Beschränkung auf Leistungen von inländ. sonstigen Körperschaften aufgegeben wird (BTDrucks. 17/2249, 52).

- ▶ **Abs. 3a:** Der neu eingeführte Abs. 3a soll in materiell-rechtlicher Hinsicht den zur Vereinfachung des KapErtrStAbzugsverfahrens neu eingeführten § 43a Abs. 3 Satz 7 absichern (BTDrucks. 17/2249, 52). § 43a Abs. 3 Satz 7 sieht vor, dass die auszahlende Stelle materielle Fehler des KapErtrStAbzugs erst zum Zeitpunkt ihrer Kenntnisnahme korrigieren muss. Die Fehlerbeseitigung hat im StAbzugsverfahren also nicht rückwirkend in dem Jahr zu erfolgen, in dem die Kapitalerträge zugeflossen sind, weil eine rückwirkende Korrektur des StAbzugs nicht administrierbar gewesen wäre (BTDrucks. 17/2249, 52). Diese für das StAbzugsverfahren geltende Regelung wird durch Einfügung des Abs. 3a dadurch ergänzt, dass auch materiell-rechtlich eine Änderung bei der Höhe der Kapitalerträge oder der zu erhebenden KapErtrSt. erst im dem Jahr zu erfassen ist, in dem die Korrektur des StAbzugs nach § 43a Abs. 3 Satz 7 von der auszahlenden Stelle vorgenommen wird (BTDrucks. 17/2249, 52).
- ▶ **Abs. 4a Satz 1:** Ein Anteilstausch im Zusammenhang mit bestimmten Kapitalmaßnahmen ausländ. Beteiligungen kann nach Abs. 4a Satz 1 steuerneutral durchgeführt werden. Die Steuerneutralität soll das Verfahren des KapErtrStAbzugs sowohl für den Stpfl. als auch für die auszahlende Stelle bei einem Anteilstausch vereinfachen, in dem eine aufwendige und streitanfällige Ermittlung des Veräußerungspreises und -zeitpunkts dadurch vermieden wird. Da sich gezeigt hat, dass dieselben praktischen Probleme auch bei der Besteuerung von Kapitalmaßnahmen im Zusammenhang mit Inlandsbeteiligungen auftreten, wird die Beschränkung des Anwendungsbereichs des Satzes 1 auf Auslandsbeteiligungen aufgehoben (BTDrucks. 17/2249, 53). Auch der Anteilstausch von Anteilen an inländ. Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen kann somit steuerneutral erfolgen. Durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Inlandsbeteiligungen und die Streichung des § 43 Abs. 1a musste der Verweis auf § 13 Abs. 2 UmwStG in einen Verweis auf §§ 13 und 21 UmwStG geändert werden.
- ▶ **Abs. 4a Satz 3:** Die Regelung des Satzes 3, nach der die Rückzahlung einer Kapitalforderung im Wege der Lieferung von Wertpapieren steuerneutral erfolgen kann, soll durch die Änderung auch auf Vollrisikozertifi-

kate mit Andienungsrecht ausgedehnt werden. Die FinVerw. war der Auffassung, dass die Vorschrift nach der bisher geltenden Fassung nicht auf Vollrisikozertifikate anzuwenden war (BMF v. 15.6.2009, DB 2009, 1506; BTDrucks. 17/2249, 53). Dennoch wendete die FinVerw. die Vorschrift im Vorgriff auf eine gesetzliche Änderung auch auf Vollrisikozertifikate an (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 105). Die gesetzliche Neufassung schafft die gesetzliche Grundlage für die bereits bestehende Verwaltungspraxis. Unter Vollrisikozertifikate versteht man Schuldverschreibungen, bei denen sowohl die Erzielung eines Ertrags als auch die Rückzahlung des Kapitals ungewiss ist, weil ihre Wertentwicklung von einem Basiswert abhängig ist (s. § 20 Anm. 584). Kommt es im Rahmen der Rückzahlung solcher Schuldverschreibungen anstelle der Zahlung eines Geldbetrags zur Lieferung von Wertpapieren, soll der Vorgang – wie bei den bisher schon erfassten Umtausch-, Aktien- oder Wandelanleihen – vom KapErtrStAbzug freigestellt werden.

- ▶ **§ 52a Abs. 10 Satz 7:** Nach Einführung der Abgeltungsteuer war die Besteuerung von Stückzinsen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung von vor dem 1.1.2009 erworbenen festverzinslichen Wertpapieren (Altbestände) vereinnahmt werden, zweifelhaft. Insbesondere die Banken gingen von der StFreiheit von Stückzinsen auf Altbestände aus, so dass keine KapErtrSt. einbehalten wurde. Die FinVerw. vertritt dagegen die Auffassung, dass Stückzinsen auf Altbestände auch nach Einführung der Abgeltungsteuer stpflichtig sind (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 50). Der Gesetzgeber will mit der Änderung des § 52a Abs. 10 Satz 7 klarstellen, dass vereinnahmte Stückzinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern sind, auch wenn der Veräußerungserlös in Höhe des Wertzuwachses (Kursgewinn) für die vor dem 1.1.2009 erworbenen festverzinslichen Wertpapiere nicht steuerbar ist (BTDrucks. 17/2249, 64).

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen:

J 10-5

- ▶ **Abs. 1 Nr. 7 Satz 3:** Die Neuregelung hat entgegen den Ausführungen im Gesetzgebungsverfahren konstitutive und nicht nur klarstellende Wirkung, weil eine rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung (Nichtanwendungsrechtsprechung) vorliegt. Zwar setzt sich der Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (BTDrucks. 17/3549, 22) ausführlich mit der Entscheidung des BFH auseinander, die die Steuerbarkeit von bestimmten Erstattungszinsen gem. § 233a AO verneint (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917). Dennoch wird die Ergänzung des Abs. 1 Nr. 7 um Satz 3 lediglich als Klarstellung bezeichnet (BTDrucks. 17/3549, 22). Die Steuerbarkeit der Erstattungszinsen sei sachlich zutreffend und entspreche auch der Entstehungsgeschichte des § 233a AO sowie dem ursprünglichen Vorstellungen des Gesetz-

gebers. Die anders lautende Entscheidung des BFH mache jedoch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Klarstellung notwendig (BTDrucks. 17/3549, 22). Da die verbindliche Auslegung von Gesetzen der Judikative obliegt, erschöpft sich eine rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung nicht nur in einer Klarstellung der Rechtslage, sondern wirkt konstitutiv. Es steht dem Gesetzgeber allerdings frei, die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen iSd. § 233a AO für die Zukunft gesetzlich anzuordnen. Es liegt kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip oder dem Gewaltenteilungsgrundsatz vor, wenn der Gesetzgeber eine Rechtsprechungsänderung korrigiert, die auf der Grundlage der seinerzeit bestehenden Gesetzeslage zwar mit gutem Grund erfolgt sein mag, deren Ergebnis er aber für nicht sachgerecht hält (BVerfG v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BFH/NV 2009, 110 [112]). Mit der gesetzliche Anordnung der Steuerbarkeit von Erstattungszinsen stellt sich nunmehr wieder die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung von Erstattungszinsen (steuerbar) und von Nachzahlungszinsen (nicht abziehbar) verfassungsgemäß ist (s. zB Kanzler, FR 2010, 1045; Rublack, FR 2011, 173; dazu ist noch ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig, Az. VIII R 36/10; für Zulässigkeit FG Münster v. 4.1.2011, DStR 2011, 303; FG Köln v. 2.3.2007, EFG 2008, 617).

Rückwirkende Anwendung auf alle nicht bestandkräftigen Veranlagungen: Die rückwirkende Anwendung der Neuregelung ist uE ausnahmsweise verfassungsrechtlich zulässig (glA FG Münster v. 4.1.2011, DStR 2011, 303; kritisch Rublack, FR 2011, 173 [174]). Zwar handelt es sich um den Fall einer echten Rückwirkung, soweit Erstattungszinsen aus Zeiträumen vor dem VZ 2010 betroffen sind, weil die Neuregelung als Nichtanwendungsgesetz konstitutive Wirkung entfaltet. Die Rückwirkung begegnet aber keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, weil der Gesetzgeber die Rechtslage rückwirkend festschreibt, die vor der Rechtsprechungsänderung der allgemeinen Rechtsauffassung entsprach. Das BVerfG und der BFH haben unter diesen Umständen die rückwirkende Anwendung einer Gesetzesänderung für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten, weil der Stpfl. noch kein schutzwürdiges Vertrauen entwickeln konnte (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 228, 239; v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BFH/NV 2009, 110, 112; BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; v. 8.6.2000 – IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162 (165); v. 14.3.2006 – I R 1/04, BFH/NV 2006, 1219 (1221); s. ausführl. Einf. ESt. Anm. 525).

- **Abs. 1 Nr. 9 Satz 2:** Der neu eingefügte Satz 2 erstreckt den Anwendungsbereich der Nr. 9 uE systematisch zutreffend auch auf Leistungen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im

Inland haben. Die Einführung einer StPflcht für solche Leistungen, die mit einer Gewinnausschüttung iSd. Abs. 1 Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, dient unter Gleichheitsgesichtspunkten der vollständigen und zutreffenden stl. Erfassung dieser Zahlungen. Die Vorschrift der Nr. 9 dient der Integration von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG in das Teileinkünfteverfahren. Leistungen dieser sonstigen Körperschaften, die bei der Körperschaft mit einer KSt. von 15 % (vor-) belastet sind, sollen aus Gründen der stl. Gleichbehandlung auf der Ebene der Personen, die hinter diesen sonstigen Körperschaften stehen, einer weiteren Besteuerung unterworfen werden. Die Gewinne dieser sonstigen Körperschaften sollen im Ergebnis derselben StBelastung wie Gewinne anderer StSubjekte unterworfen werden (BTDrucks. 14/2683, 114; BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, BStBl. II 2008, 573). Im System des Teileinkünfteverfahrens (s. § 3 Nr. 40 Anm. 7) ist wegen der niedrigen Besteuerung des Einkommens der Körperschaft eine Nachversteuerung auf der Ebene des Anteilseigners notwendig, um eine Einmalbesteuerung des von Körperschaft erzielten und an den Anteilseigner ausgeschütteten Gewinns zu gewährleisten (BTDrucks. 14/2683, 114). Soweit die Leistungen mit einer regulären Gewinnausschüttung iSd. Abs. 1 Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, ist es daher geboten, diese beim Empfänger im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Abgeltungsteuer nochmals zu besteuern. Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen gem. Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 3 Nr. 40 bzw. § 32d unterscheidet dabei nicht danach, ob die Gewinnausschüttung von einer inländ. oder einer ausländ. Körperschaft stammt. Da Abs. 1 Nr. 9 eine Gleichbehandlung von Leistungen einer sonstigen Körperschaft mit Gewinnausschüttungen von „regulären“ Körperschaften bezweckt (s. § 20 Anm. 340), ist es uE systematisch geboten, auch Leistungen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, nach Nr. 9 beim Empfänger zu erfassen. Allerdings ist bei dieser Gleichstellung inländ. und ausländ. StSubjekte problematisch, dass die stl. Vorbelastung von Leistungen ausländ. Körperschaften in der Regel über der inländ. KSt. von 15 % liegt. Liegt die ausländ. KSt. über 15 %, werden Leistungen von ausländ. Körperschaften stl. benachteiligt. Diese Benachteiligung betrifft aber nicht nur Leistungen iSd. Abs. 1 Nr. 9 sondern gilt im Teileinkünfteverfahren auch für reguläre Gewinnausschüttungen ausländ. Körperschaften. Auch bei regulären Gewinnausschüttungen ausländ. Körperschaften wird nach § 3 Nr. 40 nur eine StFreistellung iHv. 40 % gewährt, ohne dass auf die tatsächliche Höhe der stl. Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns der ausländ. Körperschaft abgestellt wird. Eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung

könnte in der systematischen Ausgestaltung des Teileinkünfteverfahrens gesehen werden, nach welcher die stl. Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns im Teileinkünfteverfahren in pauschalierter Form und nicht zielgenau berücksichtigt wird.

- ▶ **Abs. 3a:** Der neu eingeführte Abs. 3a ist der (materiell-rechtliche) Teil des Regelungskonzepts, welches der Gesetzgeber für die Korrektur materieller Fehler im KapErtrStAbzugsverfahren eingeführt hat. Um die Administrierbarkeit des StAbzugsverfahrens zu erhalten, sollen materielle Fehler nach ihrer Aufdeckung nicht rückwirkend in dem Jahr, in dem die KapErtrSt. einzubehalten war, sondern erst zum Zeitpunkt der Kenntniserlangung durch die auszahlende Stelle berichtigt werden (§ 43a Abs. 3 Satz 7). Die Korrektur hat im Rahmen des KapErtrStAbzugsverfahrens nur mit Wirkung für die Zukunft zu erfolgen. Eine rückwirkende Korrektur wäre wegen der damit verbundenen Auswirkungen aus bereits erteilte Bescheinigungen, die Neuberechnung von Verlusttöpfen und die Anrechnung ausländ. Steuern in der Praxis nicht umzusetzen gewesen (BTDrucks. 17/2249, 53). Dieses Regelungskonzept sorgt uE. für eine erhebliche Vereinfachung bei der praktischen Umsetzung der Abgeltungssteuer. Dafür durchbricht Abs. 3a Satz 1 das ansonsten für die privaten Kapitaleinkünfte geltende Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11. Die Vorschrift dient der materiell-rechtlichen Absicherung der für das KapErtrAbzugsverfahren eingeführten Korrektornorm des § 43a Abs. 3 Satz 7. Formelles StAbzugsverfahren und materielle StPflicht werden somit in Einklang gebracht.

Zeitliche Anwendung: Die Neuregelung ist nach § 52a Abs. 10 Satz 10 rückwirkend auf alle nach dem 31.12.2008 zufließenden Kapitalerträge anzuwenden. Die mit den Regelungen verbundene Rückwirkung soll ausweislich der Gesetzesbegründung unproblematisch sein, weil die Kreditinstitute im Einverständnis mit der FinVerw. seit Einführung der Abgeltungssteuer derartige Korrekturen erst zum Zeitpunkt der Kenntniserlangung und nicht rückwirkend vorgenommen haben (BTDrucks. 17/2249, 64). Die Neuregelung schafft also nachträglich die Rechtsgrundlage, für die von den Kreditinstituten tatsächlich praktizierte Handhabung solcher Korrekturen.

- ▶ **Abs. 4a Satz 1:** Mit der Änderung des Abs. 4a Satz 1 kommt es zu einer steuersystematisch zu begrüßenden Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandsbeteiligungen (Haisch/Elser/Krampe, DStZ 2010, 394 [397]). Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Inlandsbeteiligungen ist die Bedeutung der Vorschrift erheblich gestiegen. Die Beschränkung der Steuerneutralität von Kapitalmaßnahmen auf Auslandsbeteiligungen war nicht zwingend. Zutreffend führt der Gesetzgeber aus, dass die Gründe, die für die Steuerneutralität von Kapitalmaßnahmen

bei Auslandsbeteiligungen sprechen, in wesentlichen Punkten genauso für Kapitalmaßnahmen von Inlandsbeteiligungen gelten (BTDrucks. 17/2249, 53). Dies kann man schon daran erkennen, dass (der nunmehr überflüssige und daher abgeschaffte) § 43 Abs. 1a die Verschmelzung, Spaltung oder den Anteilstausch nach UmwStG für Zwecke der KapErtrStAbzugs steuerneutral behandelte. Ohne Änderung des Abs. 4a Satz 1 hätten die materiellen Besteuerungsfolgen eines inlandsbezogenen Anteilstauschs in einem aufwendigen Veranlagungsverfahren geklärt werden müssen. Dieses aufwendige Verfahren kann nun entfallen, so dass die Vorschrift zu einer erheblichen Vereinfachung der StErhebung beiträgt. Da die stillen Reserven verstrickt bleiben, kommt es auch nicht zu einer Besteuerungslücke. Des weiteren wird der Verweis auf § 13 Abs. 2 UmwStG in einen Verweis auf §§ 13 und 21 UmwStG geändert, so dass sowohl die umwandlungssteuerrechtlichen Bewertungsregelungen zur Verschmelzung nach § 13 UmwStG als auch zu einem Anteilstausch gem. § 21 UmwStG suspendiert werden. Allerdings sind die Auswirkungen der Änderung auf das UmwStG noch nicht abschließend geklärt.

Zeitliche Anwendung: Die rückwirkende Anwendung ab dem VZ 2009 (s. Anm. J 10-3) ist uE verfassungsrechtlich unbedenklich, da es zu einem dem Stpfl. begünstigenden Steueraufschub kommt und die zuvor bestehende (verfassungsrechtlich fragliche) Ungleichbehandlung zwischen Inlands- und Auslandsbeteiligungen beseitigt wird.

- **Abs. 4a Satz 3:** Die Steuerneutralität des Satzes 3 fand nach der ursprünglichen Gesetzesfassung insbesondere auf Umtausch-, Aktien- oder Wandelanleihen nicht jedoch auf Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht Anwendung (BMF v. 15.6.2009, DB 2009, 1506; Schmidt/Weber-Grellet XXIX, § 20 Rn. 197; Blümich/Stuhrmann, § 20 Rn. 435). Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht unterscheiden sich aber nicht substantiell von Umtausch-, Aktien- oder Wandelanleihen. Die Erträge aus Vollrisikozertifikaten gehören seit Einführung der Abgeltungsteuer zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 und § 20 Abs. 2 Nr. 7, weil der Gesetzgeber alle Erträge und Vermögensmehrungen aus Kapitalanlagen, unabhängig davon, ob die Kapitalrückzahlung gewiss oder ungewiss ist, besteuern will (s. § 20 Anm. 299). Die administrativen Schwierigkeiten bei der Durchführung des StAbzugs, die den Gesetzgeber dazu bewogen haben, Umtausch-, Aktien- oder Wandelanleihen vom StAbzug freizustellen, bestehen auch bei Vollrisikozertifikaten mit Andienungsrecht. Eine Gleichstellung dieser Zertifikate ist uE daher geboten.

Zeitliche Anwendung: Die Neuregelung ist rückwirkend ab dem Beginn des VZ 2010 anzuwenden (s. Anm. J 10-3). Dies ist uE verfassungsrechtlich unbedenklich. Das BVerfG hat an seiner veranlagungszeitraumbezogenen Rechtsprechung festgehalten, nach welcher Rückwirkungen in-

nerhalb des laufenden VZ als unechte und damit grundsätzlich zulässige Rückwirkung einzustufen sind (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BStBl. II 2011, 76). Dabei ist zu bedenken, dass die Regelung im Gewinnfall zur Steuerverschonung führt, da der Besteuerungszeitpunkt in die Zukunft verschoben wird. Lediglich im Verlustfall kommt es zu Nachteilen, da der Verlust weder im StAbzugsverfahren noch im Veranlagungsverfahren (§ 32d Abs. 4) im Jahr der Lieferung der Wertpapiere berücksichtigt werden kann. Dies ist uE aber unter Rückwirkungs Gesichtspunkten unschädlich, weil die Verlustberücksichtigung nur zeitlich verschoben wird. Im Vorgriff auf die gesetzliche Neuregelung hatte die FinVerw. (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, Tz. 105 ab VZ 2010) als auch die Kreditwirtschaft diese Vorgänge bereits in der Vergangenheit steuerneutral behandelt.

- **§ 52a Abs. 10 Satz 7:** Bei der Ergänzung des § 52a Abs. 10 Satz 7 handelt es sich uE tatsächlich um eine rein klarstellende Regelung bezüglich der StPflcht von Stückzinsen auf festverzinsliche Wertpapiere, die vor dem 1.1.2009 erworben und nach dem 31.12.2008 veräußert wurden (so zutreffend BTDrucks. 17/2249, 64). Der Bestandsschutz des § 52a Abs. 10 Satz 7 für festverzinslichen Wertpapieren, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, erstreckt sich nicht auf die gesondert ausgewiesenen Stückzinsen. Zwar mag sich dies nicht eindeutig aus dem bisherigen Wortlaut der Vorschrift ergeben. Sinn und Zweck der Regelungen zum Übergang auf die Abgeltungsteuer gebieten aber eine entsprechende stl. Erfassung der Stückzinsen (s. auch § 20 Anm. 512; glA Schmidt/Weber-Grellet XXIX. § 20 Rn. 176; aA Paukstadt/Kerpf, DStR 2010, 678 [679]; Reislhuber/Bacmeister, DStR 2010, 684 [686]; Haisch/Elser/Krampe, DStZ 2010, 394 [398]; Delp, DB 2008, 2387). Diese waren schon vor der Einführung der Abgeltungsteuer unbestritten stpflichtig und daran sollte sich durch die Einführung der Abgeltungsteuer nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nichts ändern (s. ausführl. § 20 Anm. 512). Eine Regelung, die aus Gründen des Vertrauensschutzes Alt-Wertpapiere von der neu eingeführten StPflcht von Veräußerungsgewinnen iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 7 bewahren will, kann bei sachgerechter Auslegung nicht so verstanden werden, dass bisher stpflichtige Stückzinsen nunmehr stfrei vereinnahmt werden können. Nach aA soll es für die stl. Erfassung dieser Stückzinsen, die nach dem 31.12.2008 zufließen an einer Rechtsgrundlage fehlen (Paukstadt/Kerpf, DStR 2010, 678 [679]; Reislhuber/Bacmeister, DStR 2010, 684 [686]; Haisch/Elser/Krampe, DStZ 2010, 394 [398]; Delp, DB 2008, 2381 [2387]). Da es sich uE bei der Ergänzung des § 52a Abs. 10 Satz 7 um eine Klarstellung handelt, sind auch Stückzinsen auf Alt-Wertpapiere stpflichtig, die vor der Bekanntmachung des JStG am 8.12.2010 dem Stpfl. zugeflossen sind.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Nr. 7 Satz 3 (Steuerbarkeit von Erstattungszinsen iSd. § 233a AO)

Erstattungszinsen iSd. § 233a AO, die das FA an den Stpfl. zahlt, gehören nach Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 zu den Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen gem. Abs. 1 Nr. 7 Satz 1. Sie gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, unabhängig davon, mit welcher Steuerart sie im Zusammenhang stehen. J 10-6

Erstattungszinsen iSd. § 233a AO: Hat das FA dem Stpfl. Steuern zu erstatten, so ist die StErstattung nach § 233a AO zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt erst 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem die Steuer entstanden ist. Es ist nur die Erstattung von Est., KSt., VSt., USt. und GewSt. zu verzinsen.

Bisherige stl. Behandlung von Erstattungszinsen: Nach stRspr. und Verwaltungspraxis wurden Erstattungszinsen iSd. § 233a AO als Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen der Besteuerung unterworfen. Der BFH vertrat die Auffassung, dass die Erstattungszinsen vom Fiskus auch als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital gezahlt werden, so dass sie zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 führen, auch wenn die Kapitalüberlassung durch den Stpfl. nicht freiwillig erfolgte (BFH v. 18.2.1975 – VIII R 104/70, BStBl. II 1975, 568; v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557; v. 8.11.2005 – VIII R 105/03, BFH/NV 2006, 527). Dagegen hatte der BFH mit Urteil vom 15.6.2010 in Abkehr von seiner bisherigen Rspr. entschieden, dass Erstattungszinsen nicht der Besteuerung unterliegen, soweit sie mit Steuern im Zusammenhang stehen, die nach § 12 Nr. 3 dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen sind. Als stl. Nebenleistung teilten die Erstattungszinsen das Schicksal der Steuern, mit denen sie im Zusammenhang stünden. Soweit § 12 Nr. 3 bestimmte Steuern dem nichtsteuerbaren Bereich zuordnet seien, strahle dies auch auf die Erstattungszinsen aus, so dass sie nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 führen könnten.

Steuerbarkeit von Erstattungszinsen iSd. § 233a AO: Nach Einfügung des neuen Satzes 3 führen Erstattungszinsen iSd. § 233a AO (wieder) zu Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen gem. Abs. 1 Nr. 7 Satz 1. Dies gilt nach dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen, der sich auch im Wortlaut widerspiegelt, gerade für Erstattungszinsen, die mit Steuern iSd. § 12 Nr. 3 in Zusammenhang stehen (aA Ziegler, StuB 2010, 818 [820]; gLA Kirchhof/v. Beckerath X. § 20 Rn. 114a; Rublack, FR 2011, 173 [174]). Somit sind Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen unabhängig davon, mit welcher Steuerart sie im Zusammenhang stehen, zu besteuern. Sie

sind im Zeitpunkt des Zuflusses beim Stpfl. stl. zu erfassen. Dagegen ist es unerheblich, für welchen (Steuer-) Zeitraum sie gezahlt werden. Kommt es später zu einer anteiligen oder vollständiger Rückzahlung der Erstattungszinsen durch den Stpfl, weil die StFestsetzung geändert wurde, will die Fin-Verw. die Rückzahlung als negative Einnahmen und nicht als WK behandeln (LfSt Bayern v. 18.2.2011, DStR 2011, 411). Als negative Einnahmen wirken sie sich auch im Rahmen der Abgeltungsteuer steuermindernd aus, weil das WKAbzugsverbot des § 20 Abs. 9 auf negative Einnahmen nicht anzuwenden ist.

■ Absatz 1 Nr. 9 Satz 2 (Leistungen von ausländischen sonstigen Körperschaften)

J 10-7 Einnahmen aus Leistungen, die von einer Körperschaft stammen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat, gehören nach Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Voraussetzung ist, dass die ausländ. Körperschaft mit einer nicht von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG vergleichbar ist. Darüber hinaus muss die Leistung, die dem Stpfl. gewährt wird, mit einer Gewinnausschüttung gem. Abs. 1 Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sein.

Ausländische Körperschaft: Mit der Einfügung des Satzes 2 wird der Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 9 auf Leistungen von Körperschaften ausgedehnt, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben. Die bis zur Gesetzesänderung bestehende Beschränkung auf Leistungen inländ. sonstiger Körperschaften war systematisch nicht gerechtfertigt (BTDrucks. 17/2249, 52; s. Anm. J 10- 5). Die ausländ. Körperschaft muss mit einer nicht von der KSt. befreiten (inländ.) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG vergleichbar sein. Dazu ist ein Typenvergleich anzustellen, der auch zur Feststellung durchzuführen ist, ob eine nach ausländ. Recht gegründete Gesellschaft Bezüge iSd. Abs. 1 Nr. 1 vermitteln kann (Haisch/Elser/Krampe, DStZ 2010, 394 [395]; zum Typenvergleich s. § 20 Anm. 54). Danach muss die ausländ. Körperschaft in ihren wesentlichen Grundstrukturen mit denen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG erfassten Rechtsgebilden vergleichbar sein. Betroffen von der Neuregelung sind insb. Leistungen von ausländ. Stiftungen.

■ Absatz 3a (Berücksichtigung von Korrekturen des StAbzugs)

Berücksichtigung einer Korrektur des KapErtrStAbzugs: Nach Abs. 3a Satz 1 sind Korrekturen des KapErtrStAbzugs – abweichend vom sonst im Rahmen des § 20 geltenden Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 – materiell-rechtlich erst in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in welchem die Korrekturen nach § 43 Abs. 3 Satz 7 vorzunehmen sind. Die Korrektur materieller Fehler des KapErtrStAbzugs hat nach § 43a Abs. 3 Satz 7 erst zum Zeitpunkt ihrer Kenntnismachung durch die auszahlende Stelle zu erfolgen. Das Zusammenspiel von Abs. 3a und § 43a Abs. 3 Satz 7 sorgt dafür, dass sowohl im StAbzugsverfahren als auch in finanzamtlichen Veranlagungsverfahren eine rückwirkende Fehlerbeseitigung unterbleibt. J 10-8

Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7: Zu einer zeitlichen Verschiebung von der Berücksichtigung materieller Fehler bei der stl. Behandlung von Kapitalerträgen kommt es nach Abs. 3a Satz 1 nur, wenn eine Korrektur iSd. § 43a Abs. 3 Satz 7 vorgenommen wurde bzw. vorzunehmen wäre. Damit sind nur materielle Fehler, die der auszahlenden Stelle beim KapErtrStAbzug unterlaufen sind, angesprochen. Fehler, die der FinVerw. bei der Besteuerung von privaten Kapitalerträgen unterlaufen sind, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 3a (Kirchhof/v. Beckerath X. § 20 Rn. 148d).

Zu den Voraussetzungen einer Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 s. § 43a Anm. 20.

► **Nur bei privaten Kapitalerträgen:** Die Regelung des Abs. 3a gilt nur für private Kapitalerträge iSd. § 20, während für Kapitalerträge, die nach § 20 Abs. 8 anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, die allgemeinen Grundsätze über die zeitliche Erfassung der Einnahmen gelten. Dies ergibt sich mittelbar aus dem Verweis auf § 43a Abs. 3 Satz 7, weil diese Korrekturvorschrift nach § 43a Abs. 3 Satz 8 nicht in den Fällen des § 20 Abs. 8 anzuwenden ist.

Korrektur im Veranlagungsverfahren: Die notwendigen Korrekturen von materiellen Fehlern des KapErtrStAbzug kann auch in einem Veranlagungsverfahren gem. § 32d Abs. 4 oder Abs. 6 erfolgen. Satz 2 macht die Berücksichtigung einer Korrektur im Veranlagungsverfahren davon abhängig, dass der Stpfl. durch eine Bescheinigung nachweist, dass die auszahlende Stelle die Korrektur nicht vorgenommen hat und diese auch in Zukunft nicht vornehmen wird. Die Regelung des Satzes soll eine unberechtigte Doppelberücksichtigung einerseits im KapErtrStAbzugsverfahren und zusätzlich in einem Veranlagungsverfahren nach § 32d Abs. 4 oder Abs. 6 verhindern (BTDrucks. 17/2249, 53; BTDrucks. 17/3549, 23).

■ **Absatz 4a Satz 1 (Anteilstausch bei Inlandsbeteiligungen)**

J 10-9 **Steuerneutralität eines Anteilstauschs:** Der Tausch von Anteilen ist für den privaten Kapitalanleger nach der Neufassung unter den weiteren Voraussetzungen des Satzes 1 auch steuerneutral, wenn es sich um Inlandsbeteiligungen handelt. Der Anteilstausch muss sich auf der Grundlage gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen, vollziehen. Die erhaltenen Anteile treten stl. an die Stelle der bisherigen Anteile („Fußstapfentheorie“). Mangels Gewinnrealisation ist auch keine KapErtrSt. einzubehalten (zu Einzelheiten s. ausführl. § 20 Anm. 581 ff.). Da die erhaltenen Anteile an die Stelle der bisherigen Anteile treten, bleiben die stillen Reserven auch bei einer Inlandsbeteiligung steuerverstrickt (BTDrucks. 17/2249, 53).

Verhältnis zum UmwStG: Die Neuregelung erfasst die Vorgänge der Verschmelzung, der Spaltung und des qualifizierten Anteilstauschs iSd. UmwStG. Abs. 4a Satz 1 verdrängt nunmehr die Regelungen des § 13 und § 21 UmwStG über die Besteuerung der Anteilseigner, die von den Umwandlungsvorgängen betroffen sind. Unter den Voraussetzungen des Abs. 4a Satz 1 sind die Tauschvorgänge auch im Zusammenhang mit Inlandsbeteiligungen *zwingend* bei dem Anteilseigner steuerneutral zu behandeln. Die Regelungen des Abs. 4a Satz 1 verdrängen als *lex specialis* die umwandlungssteuerrechtlichen Bestimmungen. Betroffen sind allerdings nur Anteile, die nicht zu einem BV gehören oder eine qualifizierte Beteiligung iSd. § 17 darstellen (Kirchhof/v. Beckerath X. § 20 Rn. 160).

■ **Absatz 4a Satz 3 (Besteuerung von Vollrisikozertifikaten)**

J 10-10 **Besteuerung von Vollrisikozertifikaten nach Abs. 4a Satz 3 aF:** Abs. 4a Satz 3 in seiner ursprünglichen Fassung sieht eine mit Satz 1 vergleichbare Vereinfachungsregel für die Einlösung von Anleihen vor, bei denen entweder dem Gläubiger oder dem Emittenten bei Fälligkeit ein Wahlrecht eingeräumt wird, an Stelle der Rückzahlung des Nominalbetrags Aktien oder andere Wertpapiere zu liefern oder anzudienen. Kommt es zur Lieferung der Wertpapiere, soll der Vorgang vom StAbzug befreit werden (s. § 20 Anm. 584). Daher regelt Satz 3, dass sich die Lieferung von Aktien oder anderer Wertpapiere stl. nicht auswirkt, weil das Entgelt für den Erwerb der Forderung als deren Veräußerungspreis und als AK der erhaltenen Wertpapiere gilt, so dass kein Veräußerungsgewinn oder -verlust aus der Einlösung der Forderung entsteht. KapErtrSt. ist wegen der Steuerneutralität des Vorgangs nicht einzubehalten. Abs. 4a Satz 3 aF war nur anzuwenden,

wenn die Möglichkeit zur Lieferung oder zur Andienung einer „vorher festgelegten Anzahl von Wertpapieren“ bestand und dies „anstelle der Rückzahlung des Nominalbetrags“ erfolgte, so dass Vollrisikozertifikate nicht unter die Regelung fielen, weil die Anzahl der zu liefernden Wertpapiere und die Rückzahlung des Nominalbetrags nicht fest steht (s. § 20 Anm. 584; BMF v. 15.6.2009, DB 2009, 1506; Schmidt/Weber-Grellet XXIX. § 20 Rn. 197; Blümich/Stuhmann, § 20 Rn. 435). Denn unter Vollrisikozertifikate versteht man Schuldverschreibungen, bei denen sowohl die Erzielung eines Ertrags als auch die Rückzahlung des Kapitals ungewiss ist, weil ihre Wertentwicklung von einem Basiswert abhängig ist (BTDrucks. 17/2249, 53; vgl. § 20 Anm. 584).

Erweiterung der Steuereutralität auf Vollrisikozertifikate: Der Anwendungsbereich des Satzes 3 wird durch die Neufassung ausgeweitet, in dem auf die Tatbestandsmerkmale „vorher festgelegten Anzahl von Wertpapieren“ und „anstelle der Rückzahlung des Nominalbetrags“ verzichtet wird. Die Lieferung von einer nunmehr (unbestimmten) Anzahl von Wertpapieren muss nur noch anstelle der Zahlung eines Geldbetrages erfolgen. Somit fallen insbesondere auch Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht unter die Vorschrift (BTDrucks. 17/2249, 53), soweit sie überhaupt in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer fallen (s. Anm. J 10-3). Bei Vollrisikozertifikate soll ebenfalls Steuereutralität eintreten, damit zur Vereinfachung des Verfahrens keine KapErtrSt. einbehalten werden muss.

- ▶ **Anstelle der Zahlung eines Geldbetrags:** Für die Anwendung von Satz 3 ist es nunmehr ausreichend, dass die Wertpapiere anstelle der Zahlung eines Geldbetrags geliefert werden. Die weite Formulierung soll den Anwendungsbereich der Vorschrift erweitern. Es kommt nicht mehr darauf an, dass die Wertpapiere anstelle der Rückzahlung des Nominalbetrags geliefert werden. Auch Wertpapiere, bei denen die Rückzahlung des Nominalbetrags aufgrund der Emissionsbedingungen nicht gesichert ist, werden somit erfasst. Die Vorschrift greift unabhängig davon ein, ob der Nominalbetrag voll oder nur anteilig durch Lieferung von Wertpapieren zurückgezahlt wird.
- ▶ **Lieferung von Wertpapieren:** Nunmehr reicht es aus, dass überhaupt Wertpapiere geliefert werden, ohne dass die Anzahl der zu liefernden Wertpapiere bereits fest steht. Auch diese weite Formulierung zielt auf Wertpapiere, bei denen der Erzielung eines Ertrags aufgrund der Emissionsbedingungen nicht gesichert ist. Die Vorschrift greift somit auch ein, wenn die Höhe des zu erzielenden Ertrags ungewiss ist.

Keine Anwendung auf Termingeschäfte: Die Vorschrift auch nach der Änderung nicht auf die Lieferung oder Andienung von Wertpapieren im

Rahmen von Termingeschäften iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 anzuwenden (Haisch/Elser/Krampe, DStZ 2010, 394 [397]).

■ § 52a Absatz 10 Satz 7 (Besteuerung von Stückzinsen)

J 10-11 Die Regelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 stellt lediglich klar, dass Stückzinsen auf festverzinsliche Wertpapiere, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, auch zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, wenn sie dem StPfl. nach dem 31.12.2008 zufließen (s. Anm. J 10-5).

Stückzinsen auf Alt-Wertpapiere: Stückzinsen hat der Erwerber eines verzinslichen Wertpapiers mit Zinskupons zu zahlen, wenn die Veräußerung im Laufe Zinszahlungszeitraums erfolgt. Der Erwerber hat dem Veräußerer die auf die Zeit seit Beginn des laufenden Zinszahlungszeitraums bis zum Veräußerungstag entfallenden Zinsen neben dem Kaufpreis für das Wertpapier zu entgelten. Die Stückzinsen stellen nach dem bis zum 31.12.2008 geltenden Recht beim Erwerber negative Einnahmen und beim Veräußerer Kapitalerträge dar. Daran hat sich durch die Einführung der Abgeltungssteuer dem Grunde nach nichts geändert (zur Besteuerung von Stückzinsen s. ausführl. § 20 Anm. 512). Betroffen von der Regelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 sind allerdings nur Stückzinsen, die auf Wertpapiere entfallen, die vor dem 1.1.2009 erworben und nach dem 31.12.2008 veräußert wurden. Die StPfl. von Stückzinsen auf Wertpapiere, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, war nicht zweifelhaft. Soweit für diese Stückzinsen ein KapErtrStAbzug bisher unterblieben ist, sind die Einnahmen im Rahmen der Pflichtveranlagung nach § 32d Abs. 3 vom StPfl. zu erklären (Schmidt/Weber-Grellet XXIX. § 20 Rn. 176). Der neben den vereinnahmten Stückzinsen erzielte Veräußerungserlös unterliegt bei Alt-Wertpapieren auch ab VZ 2009 nicht der Besteuerung.

In Rechnung gestellte Stückzinsen: Die Neuregelung soll nur eingreifen, wenn die Stückzinsen „in Rechnung gestellt“ wurden. Dies entspricht den Voraussetzungen für die Besteuerung von Stückzinsen nach der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 3. Nach neuem Recht gehören Stückzinsen allerdings auch zu den stpfl. Kapitalerträgen, wenn sie nicht gesondert in Rechnung gestellt werden (sog. Flat-Handel). Für die StPfl. von Stückzinsen auf Alt-Wertpapiere bleibt es somit bei der Voraussetzung, dass sie gesondert in Rechnung gestellt werden müssen.