

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Einführung der Steuerpflicht des Auszahlungsbetrags entgeltlich erworbener Versicherungsansprüche.
- Inhaltsgleiche Übernahme der Regelung zur Besteuerung von einbringungsgeborenen Anteilen im Rahmen eines BgA von § 52 Abs. 37a Satz 5 in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b.
- Beschränkung der Sperrwirkung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 auf Fälle, in denen der Gewinn aus der Veräußerung von Dividendenscheinen tatsächlich besteuert wurde.
- Die Regelung des Abs. 6 Satz zur einkünfteübergreifenden Verrechnung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 wird ersatzlos gestrichen und ein Verweis in Satz 4 auf die Sätze 3 und 4 wird entsprechend angepasst.
- 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).

§ 20

Kapitalvermögen

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)

(1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

1. bis 5. *unverändert*

6. der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrags bei Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, soweit nicht die lebenslange Rentenzahlung gewählt und erbracht wird, und bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen worden ist.²Wird die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres^[4] des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt, ist die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen.³Bei entgeltlichem Erwerb des Anspruchs auf die Versicherungsleistung treten die Anschaffungskosten an die Stelle der vor dem Erwerb entrichteten Beiträge.⁴Die Sät-

ESTG § 20

ze 1 bis 3 sind auf Erträge aus fondsgebundenen Lebensversicherungen, auf Erträge im Erlebensfall bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht, soweit keine lebenslange Rentenzahlung vereinbart und erbracht wird, und auf Erträge bei Rückkauf des Vertrages bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht entsprechend anzuwenden. ⁵Ist in einem Versicherungsvertrag eine gesonderte Verwaltung von speziell für diesen Vertrag zusammengestellten Kapitalanlagen vereinbart, die nicht auf öffentlich vertriebene Investmentfondsanteile oder Anlagen, die die Entwicklung eines veröffentlichten Indexes abbilden, beschränkt ist, und kann der wirtschaftlich Berechtigte unmittelbar oder mittelbar über die Veräußerung der Vermögensgegenstände und die Wiederanlage der Erlöse bestimmen (vermögensverwaltender Versicherungsvertrag), sind die dem Versicherungsunternehmen zufließenden Erträge dem wirtschaftlich Berechtigten aus dem Versicherungsvertrag zuzurechnen; Sätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden. ⁶Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn

- a) in einem Kapitallebensversicherungsvertrag mit vereinbarter laufender Beitragszahlung in mindestens gleichbleibender Höhe bis zum Zeitpunkt des Erlebensfalls die vereinbarte Leistung bei Eintritt des versicherten Risikos weniger als 50 Prozent der Summe der für die gesamte Vertragsdauer zu zahlenden Beiträge beträgt und
 - b) bei einem Kapitallebensversicherungsvertrag die vereinbarte Leistung bei Eintritt des versicherten Risikos das Deckungskapital oder den Zeitwert der Versicherung spätestens fünf Jahre nach Vertragsabschluss nicht um mindestens 10 Prozent des Deckungskapitals, des Zeitwerts oder der Summe der gezahlten Beiträge übersteigt.
- ²Dieser Prozentsatz darf bis zum Ende der Vertragslaufzeit in jährlich gleichen Schritten auf Null sinken.

⁷Hat der Steuerpflichtige Ansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben, gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung bei Eintritt eines versicherten Risikos und den Aufwendungen für den Erwerb und Erhalt des Versicherungsanspruches; insoweit findet Satz 2 keine Anwendung. ⁸Satz 7 gilt nicht, wenn die versicherte Person den Versicherungsanspruch von einem Dritten erwirbt oder aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch Übertragung von Ansprüchen aus Versicherungsverträgen erfüllt werden;

7. bis 9. *unverändert*

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, 3 und Nummer 2 gelten entsprechend;
- b) der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nummer 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als 350 000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30 000 Euro im Wirtschaftsjahr hat, sowie der Gewinn im Sinne des § 22 Absatz 4 des Umwandlungssteuergesetzes. ²Die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art führt zu einem Gewinn im Sinne des Satzes 1; in Fällen der Einbringung nach dem Sechsten und des Formwechsels nach dem Achten Teil des Umwandlungssteuergesetzes gelten die Rücklagen als aufgelöst. ³Bei dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten gelten drei Viertel des Einkommens im Sinne des § 8 Absatz 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes als Gewinn im Sinne des Satzes 1. ⁴Die Sätze 1 und 2 sind bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entsprechend anzuwenden. ⁵Nummer 1 Satz 3 gilt entsprechend. **Satz 1 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden;**
11. *unverändert*
- (2) ¹Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch
1. der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1. ²Anteile an einer Körperschaft sind auch Genussrechte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1, den Anteilen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf Anteile im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1;
 2. der Gewinn aus der Veräußerung
 - a) von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden. ²**Soweit eine Besteuerung nach**

ESTG § 20

Satz 1 erfolgt ist, tritt diese insoweit 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. ²Entsprechendes gilt für die Einlösung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung.

²Satz 1 gilt sinngemäß für die Einnahmen aus der Abtretung von Dividenden- oder Zinsansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des Satzes 1, wenn die dazugehörigen Anteilsrechte oder Schuldverschreibungen nicht in einzelnen Wertpapieren verbrieft sind. ³Satz 2 gilt auch bei der Abtretung von Zinsansprüchen aus Schuldbuchforderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind;

(3) bis (5) *unverändert*

(6) *¹Verbleibende positive Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach der Verrechnung im Sinne des § 43a Abs. 3 zunächst mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Maßgabe des § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 zu verrechnen.* ¹Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ²Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. ³§ 10d Absatz 4 ist sinngemäß anzuwenden. ⁴Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 1 Satz 1, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, dürfen nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 1 Satz 1, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden; **die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß.** ⁵Verluste aus Kapitalvermögen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, dürfen nur verrechnet werden oder mindern die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, wenn eine Bescheinigung im Sinne des § 43a Absatz 3 Satz 4 vorliegt.

(7) bis (9) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

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)

...
(28) ... **10§ 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 7 und 8 ist auf Versicherungsleistungen anzuwenden, die auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2014 eingetretenen Versicherungsfalles ausgezahlt werden.**
...

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

Schrifttum: Bisle, Veräußerung von Dividendenansprüchen durch Steuerausländer – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.7.2013, NWB 2013, 4108; Wiese/Berner, Veräußerung von Dividendenansprüchen durch Steuerausländer an Dritte im Lichte des BMF-Schreibens vom 26.7.2013, DStR 2013, 2674; Häuselmann, Schwerpunkte des „Kroatien-Anpassungsgesetzes“ – Änderungen und Korrekturen im Ertrag –, Grunderwerb- und Umsatzsteuerrecht, SteuK 2014, 309; Helios/Klein, Steuerrechtliche Behandlung der Veräußerung von Dividendenansprüchen durch Steuerausländer – oder: Änderung von Steuergesetzen durch BMF-Schreiben, FR 2014, 110; Hey, Verfassungswidrige Übergangsvorschrift zur Verrechnung von Altverlusten aus Aktiengeschäften nach dem 31.12.2013, FR 2014, 349; Meyering/Friegel/Gröne, Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, DStZ 2014, 556; Paintner, Das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2014, 1621; Philipowski, Abgeltungsteuer: Die unterschiedliche Behandlung der Altverluste verstößt gegen Art. 3 GG, DStR 2014, 2051; Wiese/Berner, Rückwirkende Gesetzesklarstellungen und ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit – Zugleich Anmerkung zum BVerfG vom 17.12.2013, 1 BvL 5/08, DStR 2014, 1260; Schönfeld/Bergmann, Das Ende rückwirkend „klarstellender“ Gesetze im Steuerrecht, DStR 2015, 257.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 14-1

► **Abs. 1 Nr. 6 Sätze 7 und 8:** Mit der Einfügung eines neuen Satzes 7 in Abs. 1 Nr. 6 wird angeordnet, dass die Auszahlung einer Versicherungssumme nach Eintritt des abgesicherten biometrischen Risikos (zB Tod) stpfl. ist, wenn der Stpfl. die Versicherungsansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben hat. Mit dem neu eingefügten Satz 8 sind verschiedene Rückausnahmen von der

StPflcht vorgesehen. Die StPflcht entfällt bei Erwerb durch die versicherte Person oder bei Erwerb zur Erfüllung von Abfindungs- und Ausgleichsansprüchen arbeitsrechtl., erbrechtl. oder familienrechtl. Art.

► **Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b:** Die bisher in § 52 Abs. 37a Satz 5 aF enthaltene Regelung über die Fortgeltung der Besteuerung von einbringungsgeborenen Anteilen bei BgA wird inhaltsgleich als neuer Satz 6 in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b aufgenommen.

► **Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a:** Satz 2 aF bestimmt, dass die Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung von Dividendenscheinen nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 an die Stelle der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 tritt. Satz 2 wird neu gefasst, um sicherzustellen, dass diese Sperrwirkung nur eintritt, wenn der Veräußerungsgewinn tatsächlich nach Satz 1 besteuert werden kann.

► **Abs. 6 Sätze 1 und 4:** Satz 1 wird ersatzlos gestrichen, weil die Möglichkeit Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnen zu können, letztmals im VZ 2013 bestanden hatte (§ 52a Abs. 10 und 10a aF). Wegen der Streichung von Satz 1 wird aus dem alten Satz 5 der neue Satz 4, der nunmehr die sinngemäße Geltung der Sätze 2 und 3 statt wie bisher der Sätze 3 und 4 anordnet.

J 14-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 20 Anm. 2.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 1 Nr. 6 werden die Sätze 7 und 8 angefügt. Satz 7 statuiert eine StPflcht für die Auszahlung von Versicherungsleistungen aus entgeltlich erworbenen Versicherungen aufgrund des Eintritts des versicherten biometrischen Risikos. Satz 8 nimmt bestimmte Fallgruppen von der StPflcht nach Satz 7 wieder aus. Der in Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b neu angefügte Satz 6 übernimmt die bisher in § 52 Abs. 37a Satz 5 aF enthaltene Regelung über die Fortgeltung der Besteuerung von einbringungsgeborenen Anteilen bei BgA. Mit der Neufassung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 wird die Sperrwirkung auf die Fälle beschränkt, bei denen es tatsächlich zu einer Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Dividendenscheinen nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 gekommen ist. In Abs. 6 wird der Satz 1 ersatzlos gestrichen, weil die einkünfteübergreifende Verlustverrechnung mit (Alt-)Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 entfallen ist. Satz 4 wird an die geänderte Zählung aufgrund der Streichung von Satz 1 redaktionell angepasst.

J 14-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen von Abs. 1 Nr. 10b Satz 5, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 und Abs. 6 Sätze 1 und 4 sind

gem. § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2014 anzuwenden. Die neu eingefügten Sätze 7 und 8 in Abs. 1 Nr. 6 sind nach § 52 Abs. 28 Satz 10 auf Versicherungsleistungen anzuwenden, die aufgrund eines nach dem 31.12.2014 eingetretenen Versicherungsfalles ausgezahlt werden.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 14-4

► **Änderung von Abs. 1 Nr. 6:** Die Auszahlung der Versicherungssumme aus Versicherungen iSv. Abs. 1 Nr. 6 sind bei Eintritt des versicherten (biometrischen) Risikos – insbes. bei Auszahlung im Todesfall – nicht stpfl. Die Möglichkeit zur stfreien Auszahlung der Versicherungssumme wird im Rahmen von am Versicherungsmarkt vertriebenen Anlagemodellen dahingehend genutzt, gebrauchte Lebensversicherungen entgeltlich zu erwerben, um bei Eintritt des Todesfalls der versicherten Person die Versicherungssumme unbesteuert zu vereinnahmen. Unter Heranziehung medizinischer Gutachten zur Sterbewahrscheinlichkeit der versicherten Person und unter Berücksichtigung statistischer Modelle wird die zu erwartende Rendite kalkuliert. Um das mit dieser Methode verbundene wirtschaftliche Risiko zu minimieren, werden häufig auch eine Vielzahl von Versicherungen zu einem Pool zusammengefasst, so dass der Zahlungsstrom aus dem Versicherungspool hinreichend sicher kalkuliert werden kann. Der aus dem Erwerb zu erwartende Gewinn fällt umso höher aus, je früher die versicherte Person verstirbt. Dabei steht auf dem Versicherungsmarkt bisher der Kauf von Todesfallversicherungen im Vordergrund; aber auch andere Versicherungsarten können für das oben beschriebene Anlagemodell genutzt werden. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass es dem Erwerber bei diesen Anlagemodellen, die auf dem Versicherungsmarkt vertrieben werden, ausschließlich auf den zu erzielenden Gewinn aus der Differenz zwischen den AK nebst den Kosten für den Erhalt des Versicherungsanspruchs und der ausgezahlten Versicherungssumme ankommt. Eine Absicherung biometrischer Risiken wird mit dem Erwerb der gebrauchten Versicherungen nicht angestrebt, so dass die stl. Privilegierung nicht gerechtfertigt ist (BTDrucks. 18/1529, 52f.). Daher hat der Gesetzgeber Abs. 1 Nr. 6 um einen Satz 7 ergänzt, der die StPfl. des Unterschiedsbetrags zwischen den AK nebst den Kosten für den Erhalt des Versicherungsanspruchs und der ausgezahlten Versicherungssumme anordnet, wenn der Stpfl. Ansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag iSd. Abs. 1 Nr. 6 entgeltlich erworben hat. Die Regelung, dass bei Auszahlung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Versicherten und nach Ablauf von zwölf Jahren seit Vertragsabschluss nur die Hälfte des Unterschiedsbetrags zu versteuern ist, findet dabei keine Anwendung. Der neue Satz 8 suspendiert die StPfl., wenn die versicherte Person selbst den Versicherungsanspruch von einem Dritten erwirbt oder wenn

aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeits-, erb- oder familienrechtl. Art durch Übertragung von Versicherungsverträgen erfüllt werden. Die Rückausnahmen des Satzes 8 sollen eine zielgenaue Erfassung der Fälle gewährleisten, in denen die Erzielung eines Ertrags in Form einer Kapitalanlage durch den entgeltlichen Erwerb der Versicherungsansprüche erstrebt wird (BTDrucks. 18/1995, 115). Werden die Versicherungsansprüche zB bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses oder im Rahmen einer Auseinandersetzung bei Scheidung oder von Nachlässen übertragen, liegt nach Auffassung des Gesetzgebers keine Gestaltung vor, die die StPflcht iSd. Satzes 7 auslösen soll (BTDrucks. 18/1995, 115).

Die Einführung einer StPflcht für die Versicherungsleistungen aus entgeltlich erworbenen Versicherungsansprüchen („gebrauchte Versicherungen“) dient der Missbrauchsbekämpfung. Die bisher bestehende StFreiheit für Versicherungsleistungen, die aufgrund des Eintritts des versicherten biometrischen Risikos (zB Tod) ausgezahlt werden, wird durch die oben dargestellten Steuersparmodelle ungerechtfertigt ausgenutzt (Meyering/Friegel/Gröne, DStZ 2014, 556). Die StFreiheit ist nicht gerechtfertigt, wenn die Versicherungen nur zu Anlagezwecken und nicht zur Absicherung biometrischer Risiken erworben werden (zutreffend BTDrucks. 18/1529, 52). Mit der Neuregelung wird eine bestehende Besteuerungslücke geschlossen (Paintner, DStR 2014, 1621). Die nach Satz 8 bestehenden Rückausnahmen zur StPflcht sollen eine zielgenaue Missbrauchsbekämpfung absichern. Erwirbt die versicherte Person zB bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses den Versicherungsanspruch oder wird ein Versicherungsanspruch zur Erfüllung arbeits-, erb- oder familienrechtl. Ansprüche übertragen, steht hierbei beim Erwerber nicht die Realisierung einer besonderen Renditeerwartung im Vordergrund (BTDrucks. 18/1995, 115). Mit den Rückausnahmen will der Gesetzgeber erreichen, dass die neu eingeführte StPflcht für die Auszahlung aus entgeltlich erworbenen Versicherungsansprüchen nur in den Fällen eingreift, in denen der Erwerb im Rahmen eines Anlagemodells ausschließlich durch die Renditeerwartung motiviert ist.

► **Änderung von Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b:** Mit der Reform des UmwStRechts durch das SEStEG v. 7.12.2006 wurde das Besteuerungskonzept für einbringungsgeborene Anteile aufgegeben. Vor der Reform des UmwStRechts führte die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile gem. § 21 UmwStG aF zu einem stpfl. Veräußerungsgewinn. Dementsprechend erzielte auch eine Trägerkörperschaft bis zum VZ 2006 bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile durch einen BgA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 Halbs. 2 einen Kapitalertrag. Nach § 52 Abs. 37a Satz 5 aF galt die alte Rechtslage auch nach der Reform des UmwStRechts durch das SEStEG v. 7.12.2006 fort, so dass die Veräußerung einbringungsgebo-

rener Anteile iSd. § 21 Abs. 3 UmwStG aF durch einen BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit weiterhin bei der Trägerkörperschaft zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führt (s. ausführlich § 20 Anm. 365). Die bisher in § 52 Abs. 37a Satz 5 enthaltene Regelung wird inhaltsgleich in einen neuen Satz 6 übernommen. Die Übernahme der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b beruht auf einer grundlegenden Verschlankung des § 52 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014. Der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 52 daher neu gefasst und Regelungen, die nicht die zeitliche Anwendung betreffen, in die jeweilige Stammnorm übernommen (BTDrucks. 18/1529, 60). Die Überarbeitung soll Anwendungsprobleme vermeiden und die Lesbarkeit der Norm erhöhen (BTDrucks. 18/1529, 60). Zutreffend wird in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass mit der Überführung der Regelung in den § 20 keine inhaltliche Änderung verbunden ist (BTDrucks. 18/1529, 53).

► **Änderung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a:** Der Gewinn aus der Veräußerung von Dividendenscheinen ohne Übertragung des Stammrechts führt gem. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 zu Einkünften aus Kapitalvermögen, weil der Veräußerer mit dem vereinnahmten Veräußerungsentgelt wirtschaftlich den Ertrag seiner Kapitalanlage erzielt (so schon RFH v. 17.6.1931, RStBl. 1931, 633; BFH v. 11.12.1968 – I R 250/64, BStBl. II 1969, 188; s. auch § 20 Anm. 450). Um eine Doppelbesteuerung des Veräußerungsgewinns einerseits und der später ausgezahlten Dividende andererseits zu verhindern, ordnete Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 an, dass die Besteuerung nach Satz 1 an die Stelle der Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 tritt (BTDrucks. 18/1529, 53; Meyering/Friegel/Gröne, DStZ 2014, 556). Damit ist die Besteuerung der späteren Dividendenzahlung ausgeschlossen, weil der Anteilseigner die spätere Dividendenzahlung nicht nochmals versteuern soll, obwohl er den wirtschaftlich nämlichen Ertrag aus der Beteiligung bereits in Form des Veräußerungsgewinns versteuert hatte. Allerdings war die Reichweite der Sperwirkung von Satz 2 umstritten. Die FinVerw. vertrat die Auffassung, dass die Sperwirkung des Satzes 2 nur eintrete, wenn die Besteuerung nach Satz 1 auch tatsächlich möglich sei (BMF v. 26.7.2013 – IV C 1 - S 2410/11/10001:003, BStBl. I 2013, 939). Unterbleibe eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns, trete die Sperwirkung von Satz 2 nicht ein, so dass die spätere Dividendenzahlung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zu besteuern sei. Dagegen wurde in der Literatur die Meinung vertreten, dass eine Besteuerung nach Satz 2 auch gesperrt sei, wenn der Veräußerungserlös nicht besteuert werde (§ 20 Anm. 456; Helios/Klein, FR 2014, 110; Wiese/Berner, DStR 2013, 2674; Bisle NWB 2013, 4108; wohl auch BFH v. 2.3.2010 – I R 44/09, BFH/NV 2010, 1622). Besondere Bedeutung hat die Reichweite der Sperwirkung im Falle der Veräußerung des Dividendenanspruchs durch einen beschränkt Stpfl., weil dieser Vorgang gem. § 49 nicht der be-

schränkten StPflcht unterliegt, so dass der Veräußerungsgewinn nicht besteuert wird. Greift die Sperwirkung des Satzes 2 auch ein, wenn der Veräußerungsgewinn nicht besteuert wird, kann auch die spätere Dividendenzahlung nicht besteuert werden (s. ausführlich § 20 Anm. 456). Die FinVerw. geht dagegen davon aus, dass Satz 2 aF nur eingreife, wenn der Veräußerungsgewinn nach Satz 1 tatsächlich besteuert werden konnte; bleibe er stfrei, könne die spätere Dividendenzahlung besteuert werden, weil Satz 2 keine Sperwirkung entfalte (BMF v. 26.7.2013, BStBl. I 2013, 939). Die Neufassung des Satzes 2 soll nunmehr die von der FinVerw. schon zur alten Gesetzeslage vertretene Rechtsauffassung „noch einmal deutlich machen“ (BTDrucks. 18/1529, 53). Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Neufassung von Satz 2 also lediglich um eine Klarstellung der bereits bestehenden Gesetzeslage (BTDrucks. 18/1529, 53). Die in der Literatur vertretene Rechtsauffassung beruhe auf einem nicht zutreffenden Verständnis der Rechtslage (BTDrucks. 18/1529, 53).

Zumindest seit der Neufassung des Satzes 2 wird die Sperwirkung auf die Fälle beschränkt, in denen der Gewinn aus der Veräußerung eines Dividendscheins tatsächlich besteuert werden kann. Vor der Änderung von Satz 2 ist die Sperwirkung uE nicht davon abhängig, ob der Veräußerungsgewinn nach Satz 1 tatsächlich besteuert werden konnte (s. § 20 Anm. 456; glA Helios/Klein, FR 2014, 110; Wiese/Berner, DStR 2013, 2674; Bisle, NWB 2013, 4108; wohl auch BFH v. 2.3.2010 – I R 44/09, BFH/NV 2010, 1622). Unter dieser Prämisse handelt es sich bei der Neufassung von Satz 2 nicht lediglich um eine Klarstellung der bereits zuvor geltenden Rechtslage. Vielmehr wirkt die Neuregelung konstitutiv (glA Wiese/Berner, DStR 2014, 1260). Sollte die FinVerw. der Besteuerung auch für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen der Vorjahre die nunmehr geltende Rechtslage zugrunde legen, liegt ein Fall der verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung vor (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). Nach der Rspr. des BVerfG wirkt eine nachträgliche, klärende Feststellung des geltenden Rechts durch den Gesetzgeber grds. konstitutiv, wenn dadurch eine in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden wird oder eine davon abweichende Auslegung ausgeschlossen werden soll (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). Die in der Gesetzesbegründung vertretene Auffassung, die Neufassung von Satz 2 habe lediglich klarstellenden Charakter (vgl. BTDrucks. 18/1529, 52), ist für die Gerichte nicht verbindlich. Vielmehr ist zur verbindlichen Auslegung einer Norm letztlich in aller Regel die rechtsprechende Gewalt berufen. Dies gilt auch bei der Frage, ob eine Norm konstitutiven oder deklaratorischen Charakter hat. Für die Klärung, ob eine rückwirkende Regelung konstitutiven oder deklaratorischen Charakter hat, gelten jedoch Besonderheiten; eine solche Vorschrift ist aus verfassungsrechtl. Sicht stets schon dann als konstitutiv anzusehen,

wenn sie sich für oder gegen eine vertretbare Auslegung einer Norm entscheidet und damit ernstliche Auslegungszweifel im geltenden Recht beseitigt (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1; s. Schönfeld/Bergmann, DStR 2015, 257). Unter Berücksichtigung dieser vom BVerfG entwickelten Grundsätze liegt hier ein Fall der konstitutiv wirkenden Neuregelung vor, welche bei einer Anwendung auf abgelaufene VZ zu einer unzulässigen Rückwirkung führt, denn mit der Neuregelung will der Gesetzgeber der sehr wohl vertretbaren Auslegung, dass die Sperrwirkung des Satz 2 aF unabhängig von der tatsächlichen Besteuerung des Veräußerungsgewinns gem. Satz 1 gilt, den Boden entziehen.

► **Änderung von Abs. 6:** Als Folge des niedrigen Abgeltungsteuersatzes dürfen Verluste aus Kapitalvermögen gem. Abs. 6 Satz 2 aF nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden (s. § 20 Anm. 617). Für eine Übergangszeit durften jedoch (Alt-)Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen nach Maßgabe der § 23 Abs. 3 Sätze 9 und 10 verrechnet werden. Diese einkünfteübergreifende Verlustverrechnung wurde zugelassen, weil viele bisher nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 stpfl. Veräußerungs- und Termingeschäftsgewinne seit 2009 gem. § 20 Abs. 2 als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden (s. § 20 Anm. 611). Es sollte dem Stpfl. für eine Übergangszeit die Möglichkeit eröffnet werden, Verluste, die vor dem 1.1.2009 im Rahmen von privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 Abs. 1 Nr. 2 und 4 angefallen sind, mit Gewinnen aus ebensolchen Geschäften, die ab dem 1.1.2009 als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden, zu verrechnen (BTDrucks. 16/4841, 102). Die einkünfteübergreifende Verlustverrechnungsmöglichkeit bestand aber letztmals im VZ 2013. Mit dem Auslaufen der Verlustverrechnungsmöglichkeit konnte Abs. 6 Satz 1 ersatzlos gestrichen werden (BTDrucks. 18/1529, 53).

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der einkünfteübergreifenden Verlustverrechnungsmöglichkeit s. Hey, FR 2014, 349; Philipowski, DStR 2014, 2051; § 20 Anm. 8.

Durch die Streichung von Satz 1 rücken die verbleibenden Sätze in der Zählung auf, so dass der Verweis in Satz 4 redaktionell dahingehend angepasst werden musste, dass nunmehr auf die sinngemäße Anwendung der Sätze 2 und 3 statt wie bisher der Sätze 3 und 4 verwiesen wird (BTDrucks. 18/1529, 54).

