

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Ausschluss der Leistungen aus Anteilen an einer Unterstützungskasse.
- Fundstelle: Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846).

## § 8b

### Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846)

(1) bis (10) *unverändert*

**(11) Die Absätze 1 bis 10 sind nicht anzuwenden bei Anteilen an Unterstützungskassen.**

Autor: Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer** Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,  
DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

**Schrifttum:** Korn, Überblick über die Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015, SteuK 2015, 435.

## Kompaktübersicht

**Inhalt der Änderungen:** Es handelt sich um eine Änderung, die dazu dient, die StFreiheit bei Anteilseignern einer Unterstützungskasse auszuschließen. J 15-1

J 15-2 **Rechtswicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 8b Anm. 2 bis 4.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 2 Satz 1 wird der Verweis auf § 18 gestrichen und in Abs. 2 Satz 3 der Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG durch „§ 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes“ berichtigt. In Abs. 7 Satz 1 erfolgt eine Anpassung des Handelsbuch-Verweises an die aktuellen Regelungen des KWG.

► **StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Der Regelung wird Abs. 11 angefügt, der die (Nicht-)Steuerfreiheit von Leistungen an den Anteilseigner einer Unterstützungskasse regelt.

J 15-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die geänderte Fassung ist erstmals für den VZ 2016 anzuwenden (§ 34 Abs. 1).

J 15-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Grund der Änderung:** Da das Trägerunternehmen einer Unterstützungskasse Zuwendungen – im Rahmen der Grenzen des § 4d – EStG – als BA abziehen kann, sollen Rückzahlungen der Unterstützungskasse an das Trägerunternehmen stpfl. sein, soweit es sich um Gewinnausschüttungen oder einmalige Gewinne handelt (BTDrucks. 18/4902, 45). Die Regelung ist im Zusammenhang mit den Neuregelungen zur Besteuerung von Unterstützungskassen eingeführt worden. Zuwendungen an eine Unterstützungskasse und Leistungen durch sie an die Versorgungsberechtigten sollen stets und auch dann einkommensirrelevant sein, wenn die Unterstützungskasse wegen Überdotierung partiell stpfl. ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e, § 6 Abs. 5 Satz 1) oder vollständig stpfl. ist, weil sie die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a bis c nicht erfüllt. BFH v. 22.11.2010 (I R 110/09, BStBl. II 2010, 119) hatte demgegenüber entschieden, dass entgegen der tatsächlichen Handhabung durch die FinVerw. von Zuwendungen als Einlagen an und Leistungen als nicht abziehbare Ausgaben iSd. § 10 Nr. 1 durch die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer KapGes. BE und BA darstellen. Dies führte zu einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Handhabung, je nachdem ob die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer KapGes. oder insbes. eines Vereins oder einer Stiftung organisiert war, bei denen es mangels Gewerblichkeit bei der bisherigen Handhabung blieb (vgl. Alber in DPM, § 6 KStG Rn. 23 [4/2015]). Der Gesetzgeber hat durch § 6 Abs. 3 Satz 2 und § 6a für die Zuwendungen und Leistungen eine Regelung eingeführt, die die Zuwendungen und Leistungen nicht einkommenswirksam erfasst. Sie betrifft aber nur die Einkommensermittlung der Unterstützungskassen und lässt die Besteuerung bei ihrem Anteilseigner nach den allgemeinen Regelungen unangetastet.

► **Bedeutung der Änderung:** Mit der Ergänzung um Abs. 11 will der Gesetzgeber zukünftig die Besteuerung des Anteilseigners einer Unterstützungskasse regeln, soweit es sich um eine KapGes. handelt. Da Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse im Rahmen des § 4d EStG BA bilden, soll bei der Unterstützungskasse stfrei gebildetes Vermögen an denjenigen, der BA hatte, nicht stfrei zurückgewährt werden können (BTDrucks. 18/4902, 45). Dies beruht offenbar auf dem Gedanken einer korrespondierenden Besteuerung, den der Gesetzgeber insbes. in Abs. 1 Sätze 2 und 3 bereits für bestimmte, nämlich beim Leistenden steuerabziehbare Gewinnausschüttungen, geregelt hat. Anders als dort stellt er aber nicht den Zusammenhang mit der Steuerwirksamkeit der Leistung bei der leistenden Unterstützungskasse her – Vermögensübertragungen an das Trägerunternehmen sind aufgrund § 6 Abs. 5 Satz 2 stl. nicht abziehbar, so dass sie beim Empfänger stfrei sein müssten –, sondern vergangenheitsorientiert. Da Zuwendungen an das Trägerunternehmen BA bilden, sollen Vermögensmehrungen aus der Beteiligung beim Trägerunternehmen nicht zu steuerfreien Beteiligungserträgen iSd. Abs. 1 u. 2 führen. Die Umsetzung ist gleichwohl nicht gelungen und die Regelung überschießend, weil die StFreiheit auch ausgeschlossen wird, soweit § 4d EStG den BA-Abzug für die Zuwendungen an die Unterstützungskasse beim Trägerunternehmens nicht zulässt (s. dazu § 4h EStG Anm. 42ff).

► **Keine Anwendung der Abs. 1 bis 10 auf Anteile an Unterstützungskassen:** Unterstützungskassen sind rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, die aufgrund ihrer Satzung ihre Leistungen ohne Rechtsanspruch an Betriebsangehörige oder vormalige Betriebsangehörige gewähren (§ 1b Abs. 4 BetrAVG); diese Definition stimmt mit dem strechtl. Verständnis der Unterstützungskasse in § 5 Abs. 1 Nr. 3 überein (BFH v. 22.10.2010 – I R 110/09, BStBl. II 2014, 119; zu Einzelheiten s. § 5 Anm. 55). Es muss sich um Unterstützungskassen in der Rechtsform einer KapGes. handeln, weil nur hieran eine Beteiligung („Anteil“) bestehen kann. Rechtlich unselbständige Unterstützungskassen und Unterstützungskassen anderer Rechtsform, insbes. Stiftung und Verein, sind nicht betroffen – weil sie keine unter die Abs. 1 bis 10 fallenden Einkünfte vermitteln können. Unerheblich ist nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Abs. 11, ob es sich um eine stfreie, partiell stpfl. (aufgrund einer Überdotierung iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e, vgl. dazu BFH v. 22.10.2010 – I R 110/09, BStBl. II 2014, 119, und § 5 Anm. 55), oder gänzlich stpfl. Unterstützungskasse in der Form einer KapGes. handelt.

Der Gesetzesbefehl, dass Abs. 1 bis 10 auf Anteile an Unterstützungskassen nicht anwendbar ist, soll eine Anwendung auf laufende Bezüge und einmalige Gewinne ausschließen (BTDrucks. 48/4902, 45). Da entsprechende Bezüge und Gewinne vorausgesetzt werden, handelt es sich um

eine Rechtsgrundverweisung. Unklar ist, ob davon auch Vermögensübertragungen an das Trägerunternehmen iSd. § 6 Abs. 5 Satz 2 als sonstige Leistung erfasst sind; nach BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, DB 1997, 1256 handelt es sich um stpfl. BE, wobei dem Urteil allerdings Rückzahlungen eines Vereins zugrunde lagen. Sind die Rückzahlungen als Bezüge oder Gewinne iSd. Abs. 1 oder 2 zu qualifizieren sind sie aufgrund Abs. 11 stpfl. Da ein umfassender Ausschluss aller Regelungen des § 8b und damit auch des Abs. 6 erfolgt, ist das unabhängig davon, ob die Anteile an der Unterstützungskasse unmittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft gehalten werden. Auf der anderen Seite gelten auch die Restriktionen der Abs. 3 und 5 nicht. Die Einbeziehung auch der Abs. 4 und 7 bis 9 erscheint überflüssig, weil die StBefreiung sowohl für laufende Leistungen einer Unterstützungskasse als auch für Veräußerungsgewinne bereits durch die Grundregeln in Abs. 1 und 2 ausgeschlossen ist.