

**Finanz und Steuern**  
Band 16  
**Lexikon des Steuerrechts**

**SCHÄFFER**  

---

**POESCHEL**

## A

**Abfindungen****1. Begriff**

Abfindungen sind Leistungen, die der ArbN als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteilen, insbesondere für den Verlust des Arbeitsplatzes, erhält (sachlicher Zusammenhang). So sind Vorruehstandsgelder, die aufgrund eines Manteltarifvertrages vereinbart werden, Teil der Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes (BFH Urteil vom 16.6.2004, XI R 55/03, BStBl II 2004, 1055).

Ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Zufluss der Abfindung und der Beendigung des Dienstverhältnisses ist daneben nicht erforderlich; ein erhebliches zeitliches Auseinanderfallen der beiden Ereignisse kann jedoch den sachlichen Zusammenhang in Frage stellen. Eine Abfindung kann als Geldzahlung oder als Sachzuwendung erbracht werden.

**2. Behandlung der Abfindungszahlungen****2.1 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 9 EStG**

Abfindungszahlungen an (→) Arbeitnehmer wegen einer vom (→) Arbeitgeber veranlassenen oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Arbeitsverhältnisses sind nach § 3 Nr. 9 EStG bis zu einem Betrag von 11 000 € steuerfrei. Zu den ArbN in diesem Sinne gehören auch Vorstandsmitglieder und (→) Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesell-

schaften. Steuerfreie Abfindungen können auch bei der Auflösung von Dienstverhältnissen mit Angehörigen gezahlt werden. Das Dienstverhältnis und die Abfindung muss aber einem Fremdvergleich standhalten (→ Verträge zwischen Angehörigen).

§ 3 Nr. 9 EStG ist auch bei ArbN anwendbar, deren Lohn nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfrei ist oder nach § 40a EStG pauschal versteuert wird (R 9 Abs. 1 LStR).

**2.2 Abschaffung der Steuerbefreiung**

Durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22.12.2005 (BGBl I 2005, 3682) wird § 3 Nr. 9 EStG aufgehoben. Die Abfindungszahlungen sind künftig in vollem Umfang steuerpflichtiger Arbeitslohn. Sie können jedoch wie bisher als außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt besteuert werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.

Nach § 52 Abs. 4a EStG wird eine Übergangsregelung getroffen. Für Verträge, die vor dem 1.1.2006 abgeschlossen wurden, gilt die Steuerfreiheit weiter, soweit dem ArbN die Zahlung vor dem 1.1.2008 zufließt. Die Auszahlung kann somit in 2006 oder 2007 erfolgen. In der Sozialversicherung bleiben die Abfindungen weiterhin beitragsfrei.

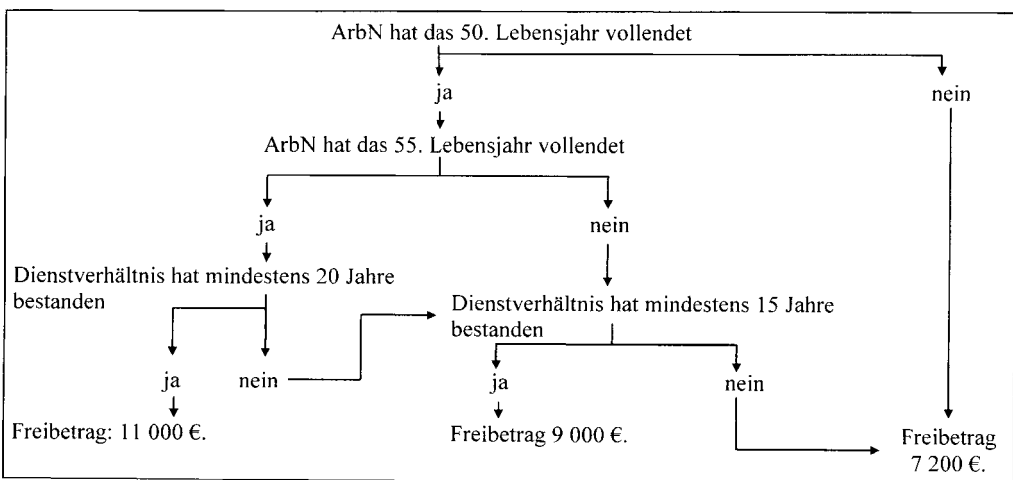


Abb.: Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses

### 2.3 Abfindungen in Teilbeträgen

Wird die Abfindung in Teilbeträgen oder in fortlaufenden Beträgen ausgezahlt, so sind die einzelnen Raten so lange steuerfrei, bis der für den ArbN maßgebende Freibetrag ausgeschöpft ist (H 9 [Abfindung in Teilbeträgen] LStH). Eine Verteilung des Freibetrags entsprechend der Laufzeit der Abfindungszahlung ist nicht zulässig; vielmehr ist der Freibetrag bei den zuerst bezogenen Raten zu berücksichtigen. Ist der Abzug des Freibetrags teilweise unterblieben, obwohl die Höhe der Abfindungsrate den Abzug zugelassen hätte, so kann der Freibetrag insoweit nicht mehr bei Raten der Folgejahre berücksichtigt werden. Die im Lohnsteuerabzugsverfahren unterlassene Berücksichtigung des Freibetrags wird, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, im Rahmen der Einkommensteueranmeldung für das Zuflussjahr nachgeholt.

#### ■ *Beispiel 1:*

Ein ArbG kündigt seinem ArbN am 31.12.03 nach zwölf Jahren. Das Dienstverhältnis endet mit Ablauf der Kündigungsfrist zum 31.12.05. ArbG und ArbN vereinbaren folgende Abfindungszahlungen:

1. Rate am 15.5.04 i.H.v. 7 500 € und
2. Rate am 15.12.05 i.H.v. 30 000 €.

#### ■ *Lösung 1:*

Die Abfindungszahlung erfolgt wegen der Entlassung aus dem Dienstverhältnis. Die 1. Rate bleibt steuerfrei. Von der 2. Rate bleiben noch 300 € steuerfrei.

#### ■ *Beispiel 2:*

B (50 Jahre, 20 Jahre betriebszugehörig) erhält aufgrund eines im Dezember 2005 abgeschlossenen Abwicklungsvertrages im Juni 2007 und Januar 2008 eine Abfindungsrate von jeweils 8 000 €.

#### ■ *Lösung 2:*

Der maximale Freibetrag beträgt 9 000 €. Der im Juni 2007 gezahlte Teilbetrag ist in voller Höhe (8 000 €) steuer- und beitragsfrei. Der im Januar 2008 gezahlte Teilbetrag ist hingegen voll steuerpflichtig, allerdings weiterhin beitragsfrei. Der nach der alten Regelung des § 3 Nr. 9 EStG für den zweiten Teilbetrag noch verbleibende steuerfreie Betrag von 1 000 € geht hingegen verloren (s. Harder-Buschner, Beratung aktuell, NWB 52, 4423).

## 2.4 Abfindungen über den Höchstbeträgen

### 2.4.1 Lohnsteuerabzug sowie sozialversicherungsrechtliche Behandlung

Überschreiten die Abfindungszahlungen den Höchstbetrag, unterliegen sie insoweit dem Lohnsteuerabzug; in der Sozialversicherung ist dieser Teil aber ebenfalls frei.

### 2.4.2 Begünstigte Besteuerung nach § 34 EStG

Zur Anwendung der §§ 24 Nr. 1a, 34 Abs. 1 und 2 EStG siehe BFH-Urteil vom 16.7.1997 (XI R 13/97, BStBl II 1997, 753) und BMF-Schreiben vom 18.12.1998 (BStBl I 1998, 1512). Nach der Entscheidung des BFH ist eine Entschädigung nur dann tarifbegünstigt, wenn sie zu einer Zusammenballung von Einkünften innerhalb eines Veranlagungszeitraums führt (s.a. BFH Urteil vom 4.3.1998, XI R 46/97, BStBl II 1998, 787 und BFH Urteil vom 6.9.2000, XI R 19/00, BFH/NV 4/2001, 431). Verteilt sich eine Entschädigungszahlung auf zwei oder mehr Veranlagungszeiträume, ist eine Zusammenballung nicht gegeben (s.a. BFH Urteil vom 14.5.2003, XI R 16/02, BStBl II 2003, 881 zur Auszahlung einer einheitlich zu beurteilenden Entschädigung in zwei Veranlagungszeiträumen).

Erstreckt sich die Zahlung von Vorruehstandsgeldern über mehr als einen Veranlagungszeitraum, ist mangels Zusammenballung eine begünstigte Besteuerung der Gesamtschädigung zu versagen (BFH Urteil vom 16.6.2004, XI R 55/03, BStBl II 2004, 1055). Übersteigt die anlässlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Entschädigung die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums entgehenden Einnahmen nicht und bezieht der Stpfl. keine weiteren Einnahmen, die bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht bezogen hätte, so ist das Merkmal der Zusammenballung von Einkünften nicht erfüllt (→ Entlassungsentzündigungen).

Erhält der Stpfl. wegen der Körperverletzung durch einen Dritten auf Grund von mehreren gesonderten und unterschiedliche Zeiträume betreffenden Vereinbarungen mit dessen Versicherung Entschädigungen als Ersatz für entgangene und entgehende Einnahmen, so steht der Zufluss der Entschädigungen in verschiedenen Veranlagungszeiträumen der tarifbegünstigten Besteuerung jeder dieser Entschädigungen nicht entgegen (BFH Urteil vom 21.1.2004, XI R 40/02, BStBl II 2004, 716). Entschädigungszahlungen sind nur dann außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 EStG, wenn sie steuerlich in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Einer tarifbegünstigten Besteuerung steht z.B. eine einheitliche Entschädigung entgegen, deren raten-

weise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen erfolgt.

### 2.5 Rückzahlung einer begünstigten Abfindung

Nach dem BFH-Urteil vom 4.5.2006 (VI R 33/03, BStBl II 2006, 911) ist die Rückzahlung einer Abfindung auch dann im Abflussjahr zu berücksichtigen, wenn die Abfindung im Zuflussjahr begünstigt besteuert worden ist. Eine Lohnrückzahlung ist regelmäßig kein rückwirkendes Ereignis, das zur Änderung des ESt-Bescheids des Zuflussjahres berechtigt.

### 2.6 Nicht begünstigte Abfindungen

Keine begünstigten Abfindungen liegen vor (s.a. H 9 [Abgeltung vertraglicher Ansprüche] und [Antrittsprämien des neuen Arbeitgebers] LStH)

- bei einer Kündigung durch den ArbN,
- bei einer Änderungskündigung durch den ArbG,
- bei Abfindungen anlässlich eines Betriebsübergangs,
- beim Ablauf eines befristeten Arbeitsvertrags (H 9 [Befristetes Dienstverhältnis] LStH),
- beim Eintritt in den Ruhestand.

### 3. Abfindungszahlungen bei Erbauseinandersetzung

Abfindungszahlungen bei einer Erbauseinandersetzung stellen Anschaffungskosten des übernommenen Wirtschaftsgutes dar (→ Erben-gemeinschaft).

### 4. Literaturhinweise

Michalowski, Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn bei Abfindungsschädigungen, NWB Fach 6, 4593.

### 5. Verwandte Lexikonartikel

- s.a. Außerordentliche Einkünfte
- s.a. Entlassungsschädigungen
- s.a. Entschädigungszahlung
- s.a. Gesellschafter-Geschäftsführer
- s.a. Jubiläumswendungen
- s.a. Mehrjährige Tätigkeit
- s.a. Schadensersatz
- s.a. Unfallversicherung

(Schneider)

## Abgabenordnung

### 1. Regelungsinhalt der Abgabenordnung

Die AO i.d.F. vom 16.3.1976 (BStBl I 1976, 157), zuletzt geändert am 19.4.2001 (BStBl I 2001, 255) regelt die allgemeinen, für alle Steuerarten geltenden Grundsätze der Besteue-

rung. Zum zeitlichen Geltungsbereich der AO-Vorschriften s. Einführungsgesetz zur AO vom 14.12.1976 (BStBl I 1976, 694), zuletzt geändert am 20.12.2000 (BStBl I 2001, 28).

### 2. Einzelne Bestimmungen der Abgabenordnung

Die AO enthält z.B. Bestimmungen über

- (→) Abgabefristen von Steuererklärungen,
- (→) Abrechnungsbescheid,
- (→) Abschlusszahlung bei der ESt,
- (→) Abzugsbesteuerung bei Bauleistungen,
- (→) Amtsträger,
- (→) Änderung gem. § 175 AO,
- (→) Angehörige,
- (→) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis,
- (→) Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG,
- (→) Aufbewahrungsfristen,
- (→) Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden,
- (→) Aufrechnung,
- (→) Auskunftsverweigerungsrecht,
- (→) Außenprüfung,
- (→) Aussetzung der Vollziehung,
- (→) Bekanntgabe von Verwaltungsakten,
- (→) Bestandskraft,
- (→) Betriebsstätte,
- (→) Buchführungspflicht,
- (→) Eidesstattliche Versicherung,
- (→) Einspruchsverfahren,
- (→) Entstehung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis,
- (→) Erlass,
- (→) Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis,
- (→) Erstattungsanspruch,
- (→) Fälligkeit der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis,
- (→) Festsetzungsverjährung,
- (→) Folgebescheid,
- (→) Förderverein,
- (→) Fristen,
- (→) Gemeinnützigkeit,
- (→) Geschäftsleitung,
- (→) Gesellschaft bzw. Gemeinschaft als Vermieterin von Grundstücken,
- (→) Gesonderte Feststellung,
- (→) Gewöhnlicher Aufenthalt,

- (→) Grundlagenbescheid,
- (→) Haftung,
- (→) Kleinbetragsverordnung,
- (→) Korrektur von Verwaltungsakten,
- (→) Kosten,
- (→) Leistungsgebot,
- (→) Mildtätiger Zweck,
- (→) Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO,
- (→) Nichtveranlagungsbescheinigung,
- (→) Offenbare Unrichtigkeit,
- (→) Örtliche Zuständigkeit,
- (→) Säumniszuschlag,
- (→) Schätzung,
- (→) Schlichte Änderung,
- (→) Sitz,
- (→) Ständiger Vertreter,
- (→) Steuer,
- (→) Steueranmeldung,
- (→) Steuerbescheid,
- (→) Steuererklärung,
- (→) Steuererklärungsspflicht,
- (→) Steuerfahndung,
- (→) Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung,
- (→) Steuergeheimnis,
- (→) Steuerhehlerei,
- (→) Steuerliche Nebenleistungen,
- (→) Steuermessbescheid,
- (→) Steuerordnungswidrigkeiten,
- (→) Steuerpflichtiger,
- (→) Stiftung,
- (→) Stundung,
- (→) Tag der Zahlung,
- (→) Untätigkeitseinspruch,
- (→) Unwirksame Rechtsgeschäfte,
- (→) Verbindliche Auskunft,
- (→) Verein,
- (→) Verspätungszuschlag,
- (→) Vertreter,
- (→) Verwaltungsakt,
- (→) Vorläufige Steuerfestsetzung,
- (→) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand,
- (→) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb,
- (→) Wohnsitz,
- (→) Zahlungsverjährung,
- (→) Zinsen,
- (→) Zwangsgeld,
- (→) Zwangsvollstreckung,
- (→) Zweckbetrieb.

### 3. Literaturhinweise

Strunk u.a., Grundlagen der Abgabenordnung, Steuer & Studium 2005, 286.

(Schneider)

## Abschreibung

### 1. Abschreibungen nach Handelsrecht

Handelsrechtlich sind die Abschreibungen in § 253 Abs. 2 bis 4 HGB geregelt. Nach dem Handelsrecht sind folgende Abschreibungen vorzunehmen:

- planmäßige Abschreibungen gem. § 253 Abs. 2 Sätze 1 und 2 HGB,
- außerplanmäßige Abschreibungen gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen; bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht dazu eine Verpflichtung (→ Wirtschaftsgüter, abnutzbare),
- Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB bei WG des Umlaufvermögens (→ Umlaufvermögen) auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag,
- Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB bei WG des Umlaufvermögens auf den niedrigeren beizulegenden Wert,
- Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB bei WG des Umlaufvermögens wegen zukünftiger Wertschwankungen,
- Abschreibungen gem. § 253 Abs. 4 HGB bei WG des Anlage- und Umlaufvermögens im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung,
- Abschreibungen gem. § 254 HGB bei WG des Anlage- und Umlaufvermögens zur Angleichung an lediglich steuerrechtlich zulässige Abschreibungen.

### 2. Abschreibungen nach Steuerrecht

#### 2.1 Überblick

Das Steuerrecht regelt in § 7 EStG:

- die AfA in gleichen Jahresbeträgen bei beweglichen WG (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG),
- die AfA von WG, die vor (→) Einlage in ein Betriebsvermögen im Privatvermögen der Einkunftszielung dienen. Eine AfA kann nur insoweit vorgenommen werden, als sich nach Berücksichtigung der im Privatvermögen vorgenommenen AfA von den tatsächlichen angefallenen Anschaf-

fungs- oder Herstellungskosten noch ein Restwert ergibt (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG),

- die AfA nach der Leistung bei beweglichen WG (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG),
- die AfA für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG, AfaA). Soweit der Grund hierfür in späteren Wj. entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung setzen entweder eine Substanzeinbuße eines bestehenden WG (technische Abnutzung) oder eine Einschränkung seiner Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftliche Abnutzung) voraus. Die außergewöhnliche »Abnutzung« geschieht durch Einwirkungen auf das WG im Zusammenhang mit dessen steuerbarer Nutzung. Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben, wenn der Stpfl. ein bereits mit Mängeln behaftetes WG erwirbt. Maßstab für die Nutzbarkeit ist das bestehende WG in dem Zustand, in dem es sich bei Erwerb befindet. Der Mangel ist aber in dessen Maßstab mit eingegangen und kann ihn deshalb nicht ändern und in seiner Nutzbarkeit mindern (BFH Urteil vom 14.1.2004, IX R 30/02, BStBl II 2004, 592),
- die AfA bei immateriellen WG (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 EStG). Zur Behandlung eines **entgeltlich erworbenen** immateriellen WG »Vertreterrecht« eines **Handelsvertreter**s s. BFH Urteil vom 12.7.2007 (X R 5/05, BStBl II 2007, 959). Danach findet die zwingende typisierende Regelung des **§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG** zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts **keine** Anwendung. Die auf das Vertreterrecht vorzunehmende AfA bemisst sich nach der im Schätzungswege für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer,
- die AfA bei unbeweglichen WG, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind, § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG. Es handelt sich dabei um Außenanlagen, Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten und Umzäunungen bei Betriebsgrundstücken, um sonstige (→) Mietereinbauten und Mieterumbauten (H 7.1 [Unbewegliche WG,

die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind] EStH),

- die außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abschreibung (AfaA) in § 7 Abs. 1 Satz 7 und Abs. 4 Satz 3 EStG,
- die degressive Abschreibung bei beweglichen WG (§ 7 Abs. 2 EStG); die AfaA ist hier nicht zulässig (→ Degressive Abschreibung). Die degressive AfA gilt nur noch für WG, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt werden (Wegfall des § 7 Abs. 2 EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008; § 52 Abs. 21a EStG),
- die lineare AfA für Gebäude und Gebäudeteile ((→) Gebäudeabschreibung; § 7 Abs. 4 EStG),
- die degressive AfA für Gebäude und Gebäudeteile (§ 7 Abs. 5 EStG; (→) Gebäudeabschreibung). Durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22.12.2005 (BGBl I 2005, 3682) wird § 7 Abs. 5 Nr. 3 Buchst. c EStG ab 1.1.2006 auf Gebäude beschränkt, die auf Grund eines vor dem 1.1.2006 gestellten Bauantrages hergestellt oder auf Grund eines vor dem 1.1.2006 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags angeschafft worden sind,
- die AfA auf Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche WG sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume (§ 7 Abs. 5a EStG). Hierbei ist § 7 Abs. 4 und 5 EStG entsprechend anzuwenden. Hierzu rechnen auch insbesondere Ladeneinbauten (R 7.1 Abs. 6 EStR), wie z.B. Schaufensteranlagen,
- die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen (§ 7 Abs. 6 EStG). Hier ist wahlweise die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG oder die AfS zulässig. Die Höhe der AfS bestimmt sich nach dem Verhältnis der im Jahr geförderten Menge zur gesamten geschätzten Abbaumenge (s.a. R 7.5 EStR). Bei Bodenschätzen, die der Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, sind Absetzungen für Substanzverringerungen nicht zulässig (§ 11d Abs. 2 EStDV).

Zur Anwendung der verschiedenen AfA-Methoden siehe R 7.1 Abs. 1 EStR.

**2.2 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**  
Bei WG des Anlagevermögens (→ Wirtschaftsgüter, abnutzbare) kann statt der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich vorzunehmender Abschreibung auch ein niedrigerer (→) Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

### 2.3 Abschreibungen im Werbungskostenbereich

Im Werbungskostenbereich sind die gesetzlichen Bestimmungen der Abschreibung ebenfalls zu beachten. In § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG wird beim Abzug der Werbungskosten auf § 7 EStG verwiesen. Abschreibungen sind daher nicht nur bei den (→) Gewinneinkunftsarten, sondern auch bei den Überschusseinkünften (→ Überschusseinkünfte) vorzunehmen.

### 2.4 AfA-Berechtigung

Mit Urteil vom 28.3.1995 (IX R 126/89, BStBl II 1997, 121) hat der BFH wie folgt entschieden:

Zur Vornahme von AfA nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG ist grundsätzlich befugt, wer den Tatbestand der Vermietung nach § 21 Abs. 1 EStG verwirklicht und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes getragen hat. Es ist nicht erforderlich, dass der Stpfl. bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer ist (BFH Urteile vom 23.10.1984, IX R 48/80, BStBl II 1985, 453; vom 24.4.1990, IX R 9/86, BStBl II 1990, 888; vom 15.5.1990, IX R 21/86, BStBl II 1992, 67).

Nach der Entscheidung des Großen Senats vom 30.1.1995 (GrS 4/92, BStBl II 1995, 281) folgt aus dem allen Einkunftsarten zugrunde liegenden Nettoprinzip, dass ein Stpfl. zur eigenen Einkunftserzielung getätigte Aufwendungen auch dann abziehen kann, wenn und soweit er diese Aufwendungen für in fremdem Eigentum stehende WG leistet. Dies gilt auch hinsichtlich noch nicht verbrauchten eigenen Aufwands, wenn der Stpfl. das WG, auf welches er die Aufwendungen getätigt hatte, zwar auf einen Dritten übertragen hatte, er aber dieses WG weiterhin für Zwecke der eigenen Einkunftserzielung nutzen darf.

Die Inanspruchnahme von AfA setzt u.a. voraus, dass der Stpfl. Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein WG selbst aufgewendet hat (BFH Urteil vom 19.12.2007, IX R 50/06, LEXinform 0587759). § 7 EStG dient

nicht dem Ausgleich eines eingetretenen Wertverzehrs ohne Aufwand, sondern ist nach seinem Wortlaut und Zweck dazu bestimmt, Aufwendungen des Stpfl. in Gestalt von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das jeweilige WG typisierend periodengerecht zu verteilen. Es kommt nicht darauf an, ob der Stpfl. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt der Vornahme der AfA bereits gezahlt hat. Anschaffungskosten trägt auch, wer den Kaufpreis noch nicht beglichen hat, sondern ganz oder teilweise schuldet. Die zur Inanspruchnahme von AfA notwendige Belastung mit Anschaffungskosten ist in dem Jahr, in dem der Anschaffungsvorgang in vollem Umfang rückgängig gemacht worden ist, nicht mehr gegeben.

### 2.5 Beginn der AfA

Nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. des HBeglG 2004 ist für WG, die nach dem 31.12.2003 angeschafft oder hergestellt werden, die AfA zeitanteilig vorzunehmen (§ 52 Abs. 21 EStG).

### 2.6 Ende der AfA

Die AfA endet, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt sind oder wenn die Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb ausscheiden (R 7.4 Abs. 8 EStR).

	Beginn der AfA	Ende der AfA
§ 7 Abs. 1 EStG	zeitanteilig	zeitanteilig
§ 7 Abs. 2 EStG	zeitanteilig	zeitanteilig
§ 7 Abs. 4 EStG	zeitanteilig	zeitanteilig
§ 7 Abs. 5 EStG	Jahres-AfA	zeitanteilig

*Abb.: Beginn und Ende der AfA*

### 2.7 Wechsel der AfA-Methode

Nach § 7 Abs. 3 EStG ist bei beweglichen WG des Anlagevermögens der Wechsel von der degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 EStG) zur linearen AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) möglich. Bei Gebäuden ist ein Wechsel von der degressiven (§ 7 Abs. 5 EStG) zur linearen AfA (§ 7 Abs. 4 EStG) oder umgekehrt nicht möglich (H 7.4 [Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden] EStH). Zu beachten ist, dass die degressive AfA nicht mehr anzuwenden ist, wenn ein WG nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt wird (§ 52 Abs. 21a EStG).

## 2.8 Keine Fehlerberichtigung in späteren Jahren

Sind Aufwendungen auf ein WG nicht als (→) Betriebsausgaben bzw. (→) Werbungskosten abgezogen, sondern zu Unrecht als Herstellungskosten erfasst worden, kann bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bzw. nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der Abzug nicht in späteren Veranlagungszeiträumen nachgeholt werden (BFH Urteil vom 21.6.2006, XI R 49/05, DStR 2006, 1499). § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ordnet ausdrücklich an, dass jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen ist, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Damit wird eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angeordnet. Eine Fehlerberichtigung in der Weise, dass zu hoch angesetzte Werte zu korrigieren sind, ist nicht vorgesehen.

## 3. Erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen

### 3.1 Überblick

Neben den o.g. Abschreibungen sind nach dem EStG noch erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen zulässig. Dabei ist § 7a EStG zu beachten. Erhöhte Abschreibungen treten an die Stelle der normalen AfA, während Sonderabschreibungen neben der normalen AfA vorgenommen werden können. Die degressive AfA ist keine erhöhte AfA.

### 3.2 Erhöhte Abschreibungen

Erhöhte Absetzungen können vorgenommen werden:

- für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen nach § 7c EStG,
- für WG, die dem Umweltschutz dienen nach § 7d EStG,
- bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG. Für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen, die nach dem 31.12.2003 begonnen werden (§ 52 Abs. 23a EStG i.d.F. des HBeglG 2004) kann der Stpfl. abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils 9 % (vorher zehn Jahre lang 10 %) und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB absetzen;

- bei Baudenkmälern (→ Baudenkmal) nach § 7i EStG,
- für Wohnungen mit Sozialbindung nach § 7k EStG,
- für bestimmte Baumaßnahmen i.S.d. Bundesbaugesetzes und des Städtebauförderungsgesetzes nach § 82g EStDV,
- bei Baudenkmälern nach § 82i EStDV.

### 3.3 Sonderabschreibungen

(→) Sonderabschreibungen können vorgenommen werden:

- Für abnutzbare WG des Anlagevermögens privater Krankenhäuser nach § 7f EStG,
- zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG (→ Ansparrücklage, → Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG). Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 (Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl I 2007, 1912) werden die bisherigen Regelungen zu den Ansparrückstellungen umgestaltet und vereinfacht. Im Rahmen dieser Umgestaltung wird auf die Existenzgründerrücklage verzichtet. Stpfl. können für die **künftige** Anschaffung oder Herstellung eines WG einen den Gewinn mindernden Investitionsabzugsbetrag abziehen. Die Berücksichtigung erfolgt **außerbilanziell**. Die bisherige buchungsmäßige Bildung von Rücklagen entfällt. Der Investitionsabzugsbetrag kann erstmals für Wj. beansprucht werden, die nach Verkündung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 am 17.8.2007 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 1 EStG). Bei Stpfl., bei denen das Wj. dem Kj. entspricht, ist der Investitionsabzugsbetrag erstmals zum 31.12.2007 anzuwenden,
- für bestimmte WG des Anlagevermögens im Kohle- und Erzbergbau nach § 8l EStDV,
- für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge nach § 82f EStDV.

Für zu Unrecht als Herstellungskosten erfasste Vorsteuer kann keine »Sonderabschreibung« vorgenommen werden (BFH Urteil vom 21.6.2006, XI R 49/05, DStR 2006, 1499).

Nach § 7a Abs. 4 EStG sind bei beweglichen WG, bei denen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG vorzunehmen. Bei Gebäuden ist die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG anzuwenden. Grundsätzlich kann eine Sonderabschreibung nicht zusätzlich zu einer degressiven AfA



i.S.d. § 7 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden. Das bedeutet aber nicht, dass eine Sonderabschreibung immer dann ausscheidet, wenn das betreffende WG in früheren Jahren nach Maßgabe des § 7 Abs. 2 EStG abgeschrieben worden ist. Eine solche Auslegung ist weder dem Wortlaut des § 7a Abs. 4 EStG zu entnehmen noch aus dessen Zweck oder Entstehungsgeschichte abzuleiten (BFH Urteil vom 14.3.2006, I R 83/05, DStR 2006, 1402). § 7 Abs. 3 EStG lässt den Übergang von der degressiven zur linearen AfA ausdrücklich zu. Die Entscheidung darüber obliegt allein dem Stpfl. Im Anschluss an einen Übergang von der degressiven zur linearen AfA ist die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen für das betreffende WG durch § 7a Abs. 4 EStG nicht ausgeschlossen. Der Normtext des § 7a Abs. 4 EStG bezieht sich nur auf die kumulative Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und degressiver AfA in ein und demselben Veranlagungszeitraum.

#### 4. Abschreibungen beim unentgeltlichen Erwerb

Zur Abschreibung beim unentgeltlichen Erwerb siehe unter den Stichwörtern (→) Unentgeltlicher Erwerb und (→) Nießbrauch.

#### 5. Nachholung der Abschreibung

Bisher unterlassene Abschreibungen können jedenfalls dann nicht nachgeholt werden, wenn ein WG des notwendigen Betriebsvermögens erstmals bilanziert wird (BFH Urteil vom 24.10.2001, X R 153/97, BStBl II 2002, 75; (→) Betriebsvermögen).

#### 6. Falsche AfA-Beträge

Wurde in den Wj. der Zugehörigkeit des WG zum Betriebsvermögen die AfA zu **niedrig** angesetzt, ist bei einer Veräußerung (oder Entnahme) die bislang **tatsächlich vorgenommene AfA** von den (richtigen) Anschaffungskosten abziehen; der Veräußerungsgewinn wird entsprechend gemindert (BFH Urteil vom 14.11.2007, XI R 37/06, BFH/NV 2008, 356 mit weiteren Nachweisen und (→) Entnahme).

##### ■ *Beispiel 1:*

Die Anschaffungskosten für ein WG betragen 110 000 € im Kj. 01, die AfA beträgt jährlich 3 %. Der Stpfl. hat aber lediglich 100 000 € als AfA-Bemessungsgrundlage berücksichtigt, während er 10 000 € irrtümlich sofort als Betriebsausgaben (Erhaltungsaufwendungen) abgezogen hatte. Im Kj. 05 wird das WG am 31.12.05 für 95 000 € veräußert (entnommen).

##### ■ *Lösung 1:*

	Steuerpflichtiger	Finanzamt	komplett richtig
Anschaffungskosten	100 000 €	110 000 €	110 000 €
Betriebsausgaben (Erhaltungsaufwand)	10 000 €	0 €	0 €
AfA Kj. 01 bis 05: $5 \times 3 \% = 15 \%$	<u>15 000 €</u>	<u>15 000 €</u>	<u>16 500 €</u>
Restwert im Zeitpunkt des Ausscheidens des WG	85 000 €	95 000 €	93 500 €
Veräußerungserlös	<u>95 000 €</u>	<u>95 000 €</u>	<u>95 000 €</u>
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>10 000 €</b>	<b>0 €</b>	<b>1 500 €</b>
Gebuchte Betriebsausgaben insgesamt	<u>./ 25 000 €</u>	<u>./ 15 000 €</u>	<u>./ 16 500 €</u>
<b>Gewinnauswirkung insgesamt</b>	<b>./ 15 000 €</b>	<b>./ 15 000 €</b>	<b>./ 15 000 €</b>

Für den Fall, dass tatsächlich zu hohe AfA in Anspruch genommen wurden, kann nichts anderes gelten. Daraus folgt, dass der Restwert durch Berücksichtigung der tatsächlichen, nämlich der zu hohen AfA niedriger ist als bei zutreffender AfA.

##### ■ *Beispiel 2:*

Die Anschaffungskosten für ein WG betragen 100 000 € im Kj. 01, die AfA beträgt jährlich 3 %. Der Stpfl. hat aber tatsächlich 110 000 € als AfA-Bemessungsgrundlage berücksichtigt, da er 10 000 € irrtümlich nicht sofort als Betriebsausgaben (Erhaltungsaufwendungen) abgezogen hatte. Im Kj. 05 wird das WG am 31.12.05 für 95 000 € veräußert (entnommen).

## ■ Lösung 2:

	Steuerpflichtiger	Finanzamt	komplett richtig
Anschaffungskosten	110 000 €	100 000 €	100 000 €
Betriebsausgaben (Erhaltungsaufwand)	0 €	0 €	10 000 €
AfA Kj. 01 bis 05: $5 \times 3 \% = 15 \%$	<u>16 500 €</u>	<u>16 500 €</u>	<u>15 000 €</u>
Restwert im Zeitpunkt des Ausscheidens des WG	93 500 €	83 500 €	85 000 €
Veräußerungserlös	<u>95 000 €</u>	<u>95 000 €</u>	<u>95 000 €</u>
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>1 500 €</b>	<b>11 500 €</b>	<b>10 000 €</b>
Gebuchte Betriebsausgaben insgesamt	<u>./. 16 500 €</u>	<u>./. 16 500 €</u>	<u>./. 25 000 €</u>
<b>Gewinnauswirkung insgesamt</b>	<b>./. 15 000 €</b>	<b>./. 5 000 €</b>	<b>./. 15 000 €</b>

Der im Kj. 01 unterlassene Betriebsausgabenabzug kann nicht im Kj. 05 nachgeholt werden. Siehe dazu die Ausführungen unter (→) Betriebsausgaben.

Der Abzug der tatsächlich in Anspruch genommenen AfA führt nicht zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Bestandskraft von Steuerbescheiden. Die Gewinnermittlungen und die Steuerbescheide der Vorjahre bleiben unangetastet.

**7. AfA-Tabelle**

Das BMF-Schreiben vom 15.12.2000 (BStBl I 2000, 1533) enthält die AfA-Tabelle für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.2000 angeschafft oder hergestellt worden sind. Beachte dazu auch das BMF-Schreiben vom 6.12.2001 (BStBl I 2001, 860).

**8. Literaturhinweise**

Eschenbach, Der Wertverzehr langfristig und zwangsläufig genutzter Wirtschaftsgüter als außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33 EStG – Plädoyer für eine analoge Anwendung der Abschreibungsvorschriften in § 7 EStG als Korrektiv zur Gegenwertslehre des BFH, DStZ 2008, 133.

**9. Verwandte Lexikonartikel**

- s.a. Anschaffungskosten, nachträgliche
- s.a. Ansparrücklage
- s.a. Baudenkmal
- s.a. Degressive Abschreibung
- s.a. Einlage
- s.a. Eiserne Verpachtung
- s.a. Erbbaurecht
- s.a. Garagen, Abschreibung
- s.a. Gartenanlage
- s.a. Gebäudeabschreibung
- s.a. Geringwertige Wirtschaftsgüter

→ s.a. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG

→ s.a. Mittelbare Grundstücksschenkung

→ s.a. Private Veräußerungsgeschäfte

→ s.a. Sonderabschreibungen

→ s.a. Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen

→ s.a. Unentgeltlicher Erwerb

→ s.a. Wirtschaftsgüter, abnutzbare

→ s.a. Zuschüsse

(Schneider)

**Aktien****1. Bedeutung der Aktien im Steuerrecht****1.1 Übersicht**

Aktien lösen als WG im deutschen Steuerrecht unterschiedliche Folgen aus. Dies hängt mit ihrer Eigenschaft als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen zusammen. Im ersten Fall können sie Beteiligungen darstellen, sind jedenfalls aktivierungspflichtige WG in der Bilanz des Unternehmens. Der Bereich der im Betriebsvermögen gehaltenen Aktien wird unter diesem Stichwort nicht näher behandelt; s.a. (→) Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen und (→) Kapitalgesellschaften. Nachfolgend wird lediglich auf im Privatvermögen gehaltene Aktien eingegangen.

**1.2 Die verschiedenen Aktien, vor allem unter Anschaffungsaspekten**

Herkömmlich werden Aktien unterschieden

1. nach der Art, wie das Grundkapital der AG aufgeteilt wird, d.h. in Nennbetrags- und Stückaktien oder

2. nach ihrer Form zwischen Inhaber- und Namensaktien und
3. nach den damit verbrieften Rechten zwischen Stamm- und Vorzugsaktien.

Zu 1: **Nennbetragsaktien** lauten auf einen ziffernmäßig genau festgelegten Betrag (z.B. 50 €), während bei einer ausgegebenen **Stückaktie** jede einzelne Aktie den gleichen Anteil am Grundkapital repräsentiert.

Zu 2: Bei einer **Inhaberaktie** ist der rechtmäßig legitimierte Eigentümer der Urkunde auch der Anteilsberechtigte an der AG, während dies bei der **Namensaktie** nur die namentlich (mit einem bestimmten Betrag) bezeichnete Person ist. Bei einer **vinkulierten Namensaktie** ist die Übertragung der Aktie von der Zustimmung der Hauptversammlung abhängig.

Zu 3: Der reguläre Fall, die **Stammaktie**, gewährt dem Inhaber ein Stimm- und Dividendenbezugsrecht, während die **Vorzugsaktie** aufgrund einer privilegierten Berechtigung (z.B. Vorbesitz) erworben wird und meist **ohne Stimmrecht** ausgestattet ist.

Unter dem speziellen Gesichtspunkt der Anschaffung sind jüngst in BMF vom 25.10.2004, BStBl I 2004, 1034, die verschiedenen Erwerbsmodalitäten (Wandel-, Options-Umtausch- und Aktienanleihen) erläutert und im Hinblick auf § 23 EStG dargestellt worden. Soweit mit den jeweiligen Erwerbsmodalitäten Aktien erworben werden, wird unter § 23 EStG in diesem Zusammenhang darauf eingegangen. Dies gilt ebenso für »Stock-Options«, den Aktiensplit und den Bezug von Bonus-Aktien.

Im o.g. BMF-Schreiben werden auch die verschiedenen Erwerbs-(Abfindungs-)modalitäten von Anteilsrechten anlässlich gesellschaftsrechtlicher Vorgänge (Umwandlung, Kapitalerhöhung und Liquidation) im Hinblick auf spätere (private) Veräußerungen dargestellt.

Als vollkommen neue Form der Kapitalanlage werden derzeit im Gesellschaftsrecht die »Tracking Stocks« (**Spartenaktien**) diskutiert. Danach erhält der einzelne Aktionär zwar eine Beteiligung an der Gesamtgesellschaft, ist wirtschaftlich – qua eingeschränkter Dividendenbezug – aber nur an einem Teilbereich der AG beteiligt (Beispiel: der Versuch von Alcatel im Oktober 2000). Trotz bilanzrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Bedenken ist eine getrennte Gewinnbezugsberechtigung steuerrechtlich vorstellbar, wenn man dem Grunde nach eine **inkongruente Gewinnausschüttung** zulässt.

Während die inkongruente Gewinnausschüttung (der Dividendenbezug mehrerer GmbH-Gesellschafter weicht von dem konkreten GmbH-Geschäftsanteil ab) von der Rspr. toleriert wird (BFH Urteil vom 19.8.1999, BStBl II 2001, 43), verweigert die Verwaltung jedenfalls dann, wenn es an einem wirtschaftlichen Grund (z.B. besondere Leistungen eines Gesellschafters) für die Inkongruenz fehlt, noch die Anerkennung (Nichtanwendungserlass vom 7.12.2000, BStBl I 2001, 47: § 42 AO!). M.E. sind die Gründe, die möglicherweise gegen eine inkongruente Gewinnausschüttung wegen des Missverhältnisses zwischen Gesellschaftsanteil und Dividendenanteil sprechen, nicht auf die vorliegende Thematik übertragbar. Von daher spricht aus der ESt-Sicht nichts gegen diese Beteiligungsform.

## 2. Aktien und § 20 EStG

### 2.1 Die Besteuerung der Dividenden im Halbeinkünfteverfahren

Durch das StSenkG 2001 ist das bisherige Anrechnungsverfahren bei Erträgen von anrechnungsberechtigten KapG durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt worden. Die ausgeschütteten Gewinnanteile (Dividenden) werden ab VZ 2001 (VZ 2002) zur Hälfte gem. § 3 Nr. 40d EStG angesetzt; korrespondierend können damit zusammenhängende Erwerbsaufwendungen (BA, WK) nach § 3c Abs. 2 EStG nur noch zur Hälfte angesetzt werden. Die Regelung gilt für Dividenden aus dem In- und Ausland. Völlig abgeschafft wurde die **fiktive** Einnahme des KSt-Guthabens (zuletzt 3/7) nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F.

#### ■ *Beispiel 1:*

Die X-AG verfügt über 100 Mio. € ausschüttungsfähigen Gewinn. Der Vorstandsvorsitzende möchte – zur Vorbereitung auf die Hauptversammlung – von seinem Finanzvorstand wissen, in welcher Höhe er den Aktionären eine Dividende versprechen kann. Im historischen Vergleich dazu möchte er zusätzlich die Ausschüttungsgröße nach altem (Anrechnungs-)Recht wissen.

Bereits begrifflich wurde nach altem Recht zwischen drei Dividenden unterschieden, der Netto-, Bar- und Bruttodividende. Während man unter Nettodividende den Überweisungsbetrag auf dem Bankkonto des Anteilseigners verstand, waren mit Bardividende die steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs 1 Nr. 1 EStG (inkl. der KapESt) gemeint, zu denen bei der Bruttodividende noch das KSt-Guthaben von 3/7 (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG) dazukam. Durch den Wegfall der Steuervergü-

tungskomponente erübrigt sich für die Zukunft diese steuerliche Dreiteilung.

Nach der wohl herrschenden Diktion werden zwar die Begriffe des alten Rechts weiter verwendet, aber neuen Steuergrößen zugeordnet: Danach ist nunmehr die Dividende identisch mit den Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, während die **Bardividende** mit dem

**tatsächlichen Überweisungsbetrag** angesetzt wird.

Außerdem wurde (und wird) für die Berechnung der Dividende immer vom sog. »100er Modell« ausgegangen. Dieses unterstellt 100 (Punkte) ausschüttungsfähigen Gewinn, der dann in entsprechenden Segmenten beim Anteilseigner ankommt.

### ■ Lösung 1: (geltendes Recht)

	KapG	Anteilseigner
Ausschüttungsgewinn	100,00	
./. KSt (25 %)	./. 25,00	
./. KapESt (20 %)	./. 15,00	
(Summe Steuer)	(./. 40,00)	
tatsächliche Ausschüttung	60,00	
»Bardividende«		60,00
zzgl. KapESt (§ 12 Nr. 3 EStG)		15,00
Dividende (i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)		75,00
./. steuerfrei (§ 3 Nr. 40d EStG)		37,50
steuerpflichtige Einnahmen (§ 20 EStG)		37,50
hierauf der individuelle Steuersatz	30 %	40 %
Steuer (je Steuersatz)	11,25	15,00
./. anrechenbare KapESt	./. 15,00	./. 15,00
endgültige Steuer	./. 3,75	(+/. .) + 3,75
Wirtschaftliche Berechnung:		
inkl. Bardividende	+ 60,00	+ 60,00
Nettodividende nach Steuern	63,75	56,25

S.a. (→) Ausschüttungen, (→) Gewinnausschüttung, (→) Dividende und (→) Kapitalertragsteuer.

## 2.2 Die Problemfelder bei § 20 EStG (Dividendenbezug aufgrund von Aktien)

### 2.2.1 Das teilentgeltliche Darlehen des Aktionärs

#### ■ Beispiel 2:

A gewährt der A-Familien-AG (A ist mit 40 % und seine Angehörigen sind zu 60 % an der AG beteiligt) ein Darlehen i.H.v. 100 T€ zu 6 %, während der marktübliche Zinssatz 10 % beträgt. A holt sich die (Refinanzierungs-)Mittel für das Darlehen bei seiner Hausbank zu einem Zinssatz von 5 %.

#### ■ Lösung 2:

Bei einem (Familien-)Gesellschafterdarlehen mit unüblich niedrigen Zinsen ist eine **Trennung** in ein entgeltliches Kapitalüberlassungsverhältnis nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und in ein unentgeltliches Darlehen vorzunehmen (BFH vom 25.7.2000, BStBl II 2001, 698). Bei der Behandlung eines teilentgeltlichen Gesellschafter-Darlehens kommt es demnach nicht zur analogen Anwendung von § 21 Abs. 2 EStG, der als Sondervorschrift nur für das V+V-Recht interpretiert wird.

Beim **entgeltlichen Darlehenspart** nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG muss sodann vorweg geprüft werden, ob eine Überschusserzielungsabsicht vorliegt, die alleine einen WK-Abzug ermöglichen kann. Bei dieser Berechnung sind die gesamten Zinseinnahmen (jährlich 6 %) den anteiligen WK gegenüberzustellen und es ist für die gesamte Laufzeit eine entsprechende Einnahmeerzielungsprognose zu erstellen. Danach werden die Refinanzierungsaufwendungen nur i.H.v. 60 % (= 3 %, bezogen auf die gesamte Darlehensvaluta) in die Berechnung einbezogen. Hieraus folgt, dass bei der Erfassung der entgeltlichen Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nur 60 % der tatsächlich gezahlten WK (3 000 €) abgezogen werden dürfen. Dem stehen Einnahmen i.H.v. 6 000 € per anno gegenüber.

**Den unentgeltlichen Part** des Darlehens (40 %) unterstellt der BFH a.a.O. dem Einkünftebestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und gelangt nur unter dem Aspekt des Drittvergleiches zu einer Berücksichtigung der vollen restlichen WK. Fällt der Fremdvergleich allerdings negativ aus – und dies