

# Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht



**Heiko Kubaile**  
dipl. Kaufmann, Steuerberater,  
Leiter German Tax Desk,  
Senior Manager  
Ernst & Young Zürich

## 1 Verfassungsbeschwerde gegen Besteuerung privater Wertpapiergeschäfte im VZ 1999

In der März-Ausgabe der «Steuer Revue»<sup>1</sup> konnte in dieser Rubrik noch verkündet werden, dass die Besteuerung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften im Veranlagungszeitraum 1999 verfassungsgemäss ist (BFH v. 29.11.2005). Nunmehr hat der in diesem Verfahren unterlegene Steuerpflichtige Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil eingelegt<sup>2</sup>. Das höchste deutsche Verfassungsgericht, das Bundesverfassungsgericht, muss jetzt diese Frage abschliessend klären. Einkommensteuerbescheide für 1999 sollten mit Hinweis auf die Verfassungsbeschwerde offen gehalten werden. Wird der Einspruch auf das anhängige Verfahren gestützt, ruht das Verfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

## 2 Steuerliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen

Aufgrund der Einführung der «nachgelagerten Besteuerung» von Renten mit Wirkung zum 1.1.2005<sup>3</sup> wird die steuerliche Absetzbarkeit der Altersvorsorgeaufwendungen kontrovers diskutiert. Dabei ist fraglich, ob die Altersvorsorgeaufwendungen unbeschränkt als vorweggenommene Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder lediglich beschränkt als Sonderausgaben

(§ 10 Abs. 3, Abs. 4a EStG) steuermindernd geltend gemacht werden können.

Aktuell hat sich der BFH in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes<sup>4</sup> für den der Höhe nach beschränkten Sonderausgabenabzug und gegen den Werbungskostenabzug entschieden. Allerdings betont der BFH auch, dass diese Entscheidung noch nicht abschliessend ist. Zwar erkennt der BFH in seinen Ausführungen an, dass auch der Werbungskostenabzug möglich sei. Der Gesetzgeber habe aber für die Altersvorsorgeaufwendungen eine Spezialregelung eingesetzt, die den Vorrang des Werbungskostenabzugs vor dem Sonderausgabenabzug in diesem speziellen Fall aufhebt. Auch bestünden keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, die Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben einzustufen. Allerdings müsse später bei der Besteuerung der Renten die Verfassungsmässigkeit des Grundsystems der nachgelagerten Besteuerung überprüft

1 Vgl. Steuer Revue Nr. 3/2006, S. 254.

2 Vgl. Az. 2 BvR 294/06, BB 2006 S. 190.

3 Für eine ausführliche Darstellung vgl. Steuer Revue Nr. 9/2004, S. 637f.

4 Vgl. BFH-Beschluss vom 01.02.2006 – X B 166/05, DStR 2006 S. 313.

5 Vgl. BMF-Schreiben vom 20.12.2005, BStBl I 2006 S. 7.

6 Vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 – I R 3/04, DB 2006 S. 130.

werden. Dies sei vor allem deswegen problematisch, weil die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen zur Erlangung der Rente betragsmässig begrenzt ist. Es ist zu beachten, dass die Auffassung des BFH nur eine Tendenz und noch keine abschliessende Beantwortung der oben genannten Frage darstellt, da diese «nur» im einstweiligen Rechtsschutz ergangen ist. Insoweit sind die Ergebnisse des Hauptsacheverfahrens abzuwarten.

### **3 Freibetrag und Tarifiermässigung bei Betriebsaufgabe**

Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebes wird bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Freibetrag in Höhe von 45 000 EUR gewährt (§ 16 Abs. 4 EStG). Dieser Freibetrag verringert sich jedoch um den Betrag, um den der Aufgabegewinn 136 000 EUR übersteigt. Auf den darüber hinausgehenden Betriebsaufgabegewinn wird – ebenfalls auf Antrag – ein ermässigtter Steuersatz von derzeit 56% des durchschnittlichen Steuersatzes angewandt (§ 34 Abs. 3 EStG). Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist jedoch begrenzt. Die Begünstigungen werden allerdings regelmässig nur dann gewährt, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vor der Beendigung der Betriebsaufgabe vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist. Weiterhin ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige die Begünstigungen nur einmal im Leben in Anspruch nehmen kann. Daher sollte der Steuerpflichtige auch genau überlegen, ob diese Begünstigungen beantragt werden oder ob diese nicht für eine ebenfalls begünstigte andere Betriebsaufgabe oder Betriebsveräusserung verwendet werden sollten. Erstreckt sich die Betriebsaufgabe über zwei Kalenderjahre (z. B. von November 2005 bis April 2006) und fällt demzufolge der Betriebsaufgabegewinn in zwei Veranlagungszeiträumen an,

stellt sich die Frage, ob die Begünstigungen durch die Geltendmachung auf die im ersten Veranlagungszeitraum anfallenden Aufgabegewinne bereits verbraucht sind. Hier kommt die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen in dem BMF-Schreiben vom 20.12.2005<sup>5</sup> entgegen: Der Freibetrag ist im Verhältnis der Gewinne auf beide Veranlagungszeiträume zu verteilen. Da die Höhe des Betriebsaufgabefreibetrags erst nach Abschluss der Betriebsaufgabe endgültig feststeht, ist der im ersten Veranlagungszeitraum gewährte Freibetrag rückwirkend zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Der ermässigte Steuersatz von derzeit 56% des durchschnittlichen Steuersatzes kann auf Antrag in beiden Veranlagungszeiträumen angewendet werden, maximal jedoch auf einen Aufgabegewinn in Höhe von 5 Mio. EUR. Im jeweiligen Veranlagungszeitraum können höchstens die Begünstigungen gewährt werden, die sich insgesamt aus dem einheitlich zu beurteilenden Aufgabevorgang ergeben.

### **4 Zufluss eines Aufgelds bei der Ausgabe von Optionsanleihen begründet steuerrechtlich eine Einlage und keine Betriebseinnahme**

Der BFH hat mit Urteil vom 30.11.2005<sup>6</sup> über die steuerliche Behandlung von Aufgeldern bei der Ausgabe von Optionsanleihen entschieden. Die Klägerin – eine AG – hatte Schuldverschreibungen in Form von Optionsanleihen ausgegeben, die innerhalb ihrer Laufzeit zu einem Bezug von Aktien der AG zu einem bestimmten Kurs berechtigten. Dafür erhob sie jeweils ein Aufgeld. Die Aufgelder stellte die AG gemäss § 227 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage ein und behandelte sie auch steuerlich als (steuerfreie) Einlage. Dagegen erfasste das Finanzamt die Aufgelder, soweit die Optionsrechte nicht ausgeübt worden waren, als Betriebseinnahme.

Dieser Auffassung schliesst sich der BFH nicht an. Die Aufgelder seien in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Rechtslage mit ihrem Zufluss auch steuerlich als Einlage und damit steuerfrei zu behandeln. Dazu verweist der BFH darauf, dass die Leistung der Aufgelder ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis finde. Die Inhaber von Optionsanleihen hätten nämlich neben der Schuldverschreibung das Recht erworben, durch einseitige Erklärung neue Anteile an der

AG zu erwerben, das grundsätzlich den (Alt-) Gesellschaftern der AG zustehe. Diese stellten das von ihren Gesellschaftsrechten abgespaltene Bezugsrecht bereit. Überdies nähmen sie durch die mit der Ausgabe von Optionen verbundene bedingte Kapitalerhöhung eine mögliche Wertminderung ihrer eigenen Gesellschafterrechte in Kauf. Beides solle durch die Aufgelder ausgeglichen werden.