

§ 10a Gewerbeverlust

Gesetzesstand:	Art. 2 Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 2998
Bearbeitungsstand:	Februar 2017

¹Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. ²Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen. ³Im Fall des § 2 Abs. 2 Satz 2 kann die Organgesellschaft den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um Fehlbeträge kürzen, die sich vor dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags ergeben haben. ⁴Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. ⁵Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge nach Maßgabe der Sätze 1 und 2 ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag sowie der Höchstbetrag nach Satz 1 den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. ⁶Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen. ⁷Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach Satz 1 und 2 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge. ⁸Im Fall des § 2 Abs. 5 kann der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um die Fehlbeträge kürzen, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben. ⁹§ 8 Abs. 8 und 9 Satz 5 bis 8 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden. ¹⁰Auf die Fehlbeträge sind §§ 8c und 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt mit Ausnahme des § 8d des Körperschaftsteuergesetzes auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist.

	Rz.
A. Allgemeines	1
B. Inhalt der Vorschrift im Einzelnen	
I. Abzug des Gewerbeverlustes nach den Grundregeln von Satz 1 und 2	4
II. Feststellung des vortragsfähigen Verlustes (Satz 6)	11
III. Unternehmensidentität als Voraussetzung für den Verlustabzug	
1. Allgemeines	15
2. Einzelunternehmen	18
3. Personengesellschaften	22
IV. Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug	
1. Allgemeines	25
2. Einzelunternehmen	28
3. Personengesellschaften	31
V. Unternehmens-/Unternehmeridentität bei Wechsel der Unternehmensform bzw. Vereinigung bestehender Betriebe	42
VI. Verlustnutzung bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art bzw. bei Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 9)	46
VII. Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften – auch soweit an Mitunternehmerschaften beteiligt – bei qualifiziertem Anteils-erwerb	50
VIII. Organschaft	55

A. Allgemeines

- 1 Mit § 10a GewStG wird das Prinzip der Abschnittsbesteuerung zugunsten des abschnittsübergreifenden Nettoprinzips durchbrochen. Ähnlich wie in § 10d EStG, jedoch ohne einen Verlustrücktrag, ist nach § 10a Satz 1 und Satz 2 GewStG der positive maßgebende Gewerbeertrag von Amts wegen, jedoch der Höhe nach begrenzt, um Fehlbeträge aus der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags vergangener Jahre zu kürzen, soweit die Fehlbeträge nicht zuvor auszugleichen waren. Für den Fall des Übergangs des Gewerbebetriebs im Ganzen stellt Satz 8 klar, dass entsprechende Fehlbeträge des bisherigen Unternehmers verloren gehen und nicht von dem neuen Unternehmer zum Ausgleich mit zukünftigen Gewerbeerträgen verwandt werden dürfen. Dieses Prinzip der Unternehmeridentität ist auch zu beachten, wenn kein Unternehmensübergang im Ganzen, sondern z.B. nur ein Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft vorliegt. Unter diesem Gesichtspunkt regeln die Sätze 4 und 5 im Fall der Mitunternehmerschaft die Zuordnung der Fehlbeträge im Entstehungsjahr bzw. die Verlustberücksichtigung im Anrechnungsjahr für die jeweiligen Mitunternehmer. Aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbebesteuer ergibt sich als weitere Voraussetzung für den Verlustabzug, dass der Gewerbebetrieb im Anrechnungs- und Entstehungsjahr identisch ist (Unternehmensidentität). Bei einer Körperschaft ist die

Körperschaft als solche Unternehmer. Ihre Tätigkeit gilt nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Die allgemeinen Grundsätze von Unternehmens- und Unternehmeridentität sind daher bei Körperschaften kaum geeignet, die gewerbesteuerlichen Auswirkungen auf einen Verlustabzug, insb. nach einer bedeutenden Veränderung im Gesellschafterbestand, zu beschreiben. Diesen Problemkreis greift Satz 10 GewStG auf, durch den bei einer Körperschaft oder einer Körperschaft als unmittelbarer oder mittelbarer Mitunternehmer die Verlustnutzung bei einem qualifizierten Anteilerwerb auch für gewerbesteuerliche Zwecke quotal oder vollständig entfällt. Im Übrigen beinhaltet Satz 3 in Anlehnung an § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG das Verbot des Abzugs von vororganschaftlichen Fehlbeträgen von Organgesellschaften, Satz 6 die Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung der jeweiligen Fehlbeträge und Satz 9 eine Einschränkung zur Verlustnutzung bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art bzw. bei Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand.

frei 2–3

B. Inhalt der Vorschrift im Einzelnen

I. Abzug des Gewerbeverlustes nach den Grundregeln von Satz 1 und 2

Haben sich in den vorangegangenen Erhebungszeiträumen negative Gewerbeerträge ergeben und sind diese in den Vorjahren nicht ausgeglichen worden, so sind die noch nicht verbrauchten Fehlbeträge der vergangenen Jahre nach Ermittlung eines positiven maßgebenden Gewerbeertrags im Rahmen des Verlustabzugs zu berücksichtigen. Bis zu einem maßgebenden Gewerbeertrag von 1.000.000 € erfolgt für die in den Vorjahren nicht ausgeglichenen Fehlbeträge eine Verrechnung in unbegrenzter Höhe. Darüber hinaus ist ein Abzug nur zu 60 % des 1.000.000 € übersteigenden maßgebenden Gewerbeertrags vorzunehmen. Diese **Mindestbesteuerung** verstößt in ihrer Grundkonzeption einer nur zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht gegen das Verfassungsrecht.¹ Im Fall eines endgültigen Ausschlusses der Verlustverrechnung durch die Mindestbesteuerung (Definitiveffekt) bleibt nach einer Anrufung durch den BFH die Entscheidung des BVerfG abzuwarten.²

Beispiel Für einen Einzelunternehmer ergibt sich nach § 10 GewStG für 02 und 03 ein maßgebender Gewerbeertrag von jeweils 1.300 000 €. Für 01 ergab sich ein negativer Gewerbeertrag von 1.200.000 €.

Der Gewerbeverlust 01 ist in 02 in folgender Höhe zu berücksichtigen: 1.000.000 € + 60 % von 300.000 € (180.000 €), insgesamt 1.180.000 €. Als Gewerbeertrag für 02 verbleibt ein Betrag von 120.000 €. Für 03 steht noch ein Fehlbetrag von 20.000 € zur Verfügung. Dieser wird in 03 vollständig verbraucht und führt zu einem Gewerbeertrag für 03 in Höhe von 1.280.000 €.

1 BFH v. 20.9.2012 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498 und BFH v. 20.9.2012 – IV R 29/10, BStBl. II 2013, 505.

2 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BFHE 246, 27.

- 5 Der maßgebende Gewerbeertrag und auch die Fehlbeträge der Vorjahre sind jeweils nach den §§ 7–10 GewStG zu bestimmen. Infolge von Hinzurechnungen und Kürzungen kann jeweils aus einem Gewinn ein Gewerbeverlust, umgekehrt aus einem Verlust ein positiver Gewerbeertrag werden.
- 6 Der maßgebende **Gewerbeertrag** ist vor Anwendung von § 10a GewStG **für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich zu ermitteln**. Dies führt dazu, dass die bei einer Mitunternehmerschaft nach dem Gesellschafterwechsel entstandenen Verluste mit vor dem Gesellschafterwechsel entstandenen Gewinnen und umgekehrt zu verrechnen sind.¹ Auch bei einer Verschmelzung von Personengesellschaften ist bezogen auf Verluste und Gewinne vor und nach dem Verschmelzungszeitpunkt innerhalb des Erhebungszeitraums ein entsprechender Verlustausgleich vorzunehmen.² Einschränkungen, die sich aus § 10a GewStG z.B. durch den Mitunternehmerwechsel für den Ansatz von Verlusten aus den Jahren vor dem Mitunternehmerwechsel für das Jahr des Mitunternehmerwechsel und für die nachfolgenden Jahre ergeben, sind ohne Auswirkung auf den Verlustausgleich im Jahr eines Mitunternehmerwechsels.

Beispiel Ein KG besteht aus den Kommanditisten A und B und der voll haftenden GmbH Z, die am Gewinn und Verlust nicht teilnimmt. Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr. Bis zum 30.12.09 bestand für die KG ein gewerbesteuerlich nicht ausgeglichener Fehlbetrag in Höhe von 6 000 000 €. Zum 1.12.10 veräußern A und B ihre Kommanditanteile an C und D. Für das Jahr 10 erzielte die KG insgesamt einen maßgeblichen Gewerbeertrag von 500.000 €. Dieser setzt sich aus einem positiven Betrag von 5.500.000 € bis zum 30.11.10 und einem negativen Betrag von 5 000 000 € für den Dezember 10 zusammen.

Angesichts des Fortbestands der sachlichen Steuerpflicht (kein Unternehmerwechsel i.S.v. § 2 Abs. 5 GewStG) ist für die Ermittlung des Gewerbeertrags unter Zusammenfassung der Teilergebnisse für 10 ein einheitlicher maßgebender Gewerbeertrag in Höhe von 500 000 € zu bilden. Unter Einsatz von 500 000 € aus den Fehlbeträgen der vorangegangenen Jahre, die wie der insgesamt positive maßgebliche Gewerbeertrag 2010 ausschließlich den Kommanditisten A und B zuzurechnen sind, ergibt sich für 2010 nach Anwendung von § 10a GewStG kein Gewerbeertrag. Der verbleibende vortragsfähige Fehlbetrag aus den Jahren vor 10 steht der KG durch das Ausscheiden der Gesellschafter A und B zukünftig gewerbesteuerlich nicht mehr zur Verfügung. Eine gewerbesteuerliche Verrechnung der bis 30.11.10 angefallenen Gewinne mit den in den Vorjahren unter A und B angefallenen Fehlbeträgen bis auf einen Betrag von 0 € und die anschließende Feststellung eines unter den Kommanditisten C und D entstandenen und damit auch zukünftig von der KG nutzbaren Fehlbetrags in Höhe von 5 000 000 € lässt sich aus § 10a GewStG nicht herleiten.

Wegen Einzelheiten zur Auswirkung auf einen Gesellschafterwechsel für einen Verlustabzug, insbesondere für einen Verlustabzug in den Jahren nach dem Gesellschafterwechsel siehe u.a. Rz. 38

- 7 Da sich für das entsprechende Jahr kein maßgebender Gewerbeertrag ergibt, können **Gewerbeverluste eines nach § 3 GewStG befreiten Gewerbebetriebs**

1 U.a. R 10a.3 (3) S. 9 Nr. 9 GewStR 2009, H 10a. 1 Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft GewStH 2009; BFH v. 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179.

2 H 10a 1 Verlustausgleich bei Verschmelzung von Personengesellschaften GewStH; BFH v. 14.9.1993 – VIII R 84/90, BStBl. II 1994, 764.

nach Wegfall der Steuerbefreiung nicht im Rahmen von § 10a GewStG berücksichtigt werden. Waren vor Eintritt der Steuerbefreiung noch nicht ausgeglichene Fehlbeträge vorhanden, so lebt die Verlustabzugsmöglichkeit für diese Beträge mit dem Wegfall der Steuerbefreiung wieder auf, wenn die Unternehmer- und Unternehmensidentität gewahrt bleibt.¹

Die Verrechnung mit einem positiven Gewerbeertrag bis auf 0 € ist auch vorzunehmen, wenn der Gewerbeertrag durch den Verlustabzug unter den Freibetrag von 24 500 € für Einzelunternehmer und Personengesellschaften sinkt. 8

frei 9–10

II. Feststellung des vortragsfähigen Verlustes (Satz 6)

Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Verlustes ist wegen der **unbegrenzten Vortragsfähigkeit** erforderlich; ohne Feststellung des zukünftig noch zur Verfügung stehenden Verlustvolumens würde sich die Gefahr von falschen Verlustabzügen stark erhöhen. Die Feststellung ist für den Gewerbesteuermessbescheid des Folgejahres und für den etwaigen Verlustfeststellungsbescheid des Folgejahres **Grundlagenbescheid** i.S.v. § 182 AO. Ein Rechtsbehelf wegen zukünftiger Verlustabzugsmöglichkeiten muss sich gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Verlustes und nicht gegen einen ggf. unrichtigen Verlustabzug im Abzugsjahr richten. Die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes beinhaltet nicht nur die Höhe des jeweiligen Verlustbetrags, sondern legt auch die steuerliche Abzugsfähigkeit dieses Betrages nach Maßgabe der im Feststellungszeitpunkt geltenden Rechtslage für das spätere Abzugsjahr verbindlich fest.² Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 35b GewStG ist der **Verlustfeststellungsbescheid von Amts wegen zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern**. 11

Gegenstand der Feststellung bei **Mitunternehmerschaften** ist die Höhe des Fehlbetrags der Mitunternehmerschaft selbst, nicht jedoch dessen Zurechnung auf die einzelnen Mitunternehmer nach den Regelungen des § 10a Satz 4 und 5 GewStG.³ Die Zurechnung auf die jeweiligen Mitunternehmer kann jedoch für die Anrechnung auf den maßgeblichen Gewerbeertrag von entscheidender Bedeutung sein. Auch ohne einen bindenden Ausweis im Rahmen der Verlustfeststellung kann auf eine „Schattenrechnung“, die die entsprechenden anteiligen Fehlbeträge der Mitunternehmer festhält und fortschreibt, nicht verzichtet werden. Ist ein zu Unrecht festgestellter, auf einen ausgeschiedenen Gesellschafter entfallender Fehlbetrag noch im festgestellten Fehlbetrag enthalten, so ist er auf die tatsächlich noch vorhandenen Mitunternehmer entsprechend ihrer Beteiligung zu verteilen.⁴ 12

¹ BFH v. 9.6.1999 – I R 92/98, BStBl. II 1999, 733.

² BFH v. 22.10.2003 – IR 18/02, BStBl. II 2004, 468.

³ BFH v. 16.6.2011 – IV R 11/08, BStBl. II 2011, 903.

⁴ Siehe vorherige Fußnote.

Beispiel Für ein Einzelunternehmen liegt ein bestandskräftiger Bescheid über einen vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.01 i.H.v. 80 000 € vor. Der Bescheid ist materiell-rechtlich fehlerhaft. Richtig wäre eine vortragsfähiger Verlust von 40 000 € gewesen. Für 02 ergibt sich nach § 10 GewStG vor Abzug eines Verlustes ein positiver Gewerbeertrag von 60 000 €. Für 03 beträgt der negative Gewerbeertrag vor Abzug eines Verlustes 80 000 €.

Als vortragsfähige Verluste werden gesondert festgestellt:

31.12.02:	20 000 € (60 000 € von 80 000 € aus der Feststellung auf den 31.12.01 – Bindungswirkung der Feststellung auf den 31.12.01 nach § 182 Abs. 1 AO – wurden für 02 verbraucht)
31.12.03:	100 000 € (20 000 € aus der Feststellung auf den 31.12.02 und 80 000 € aus 03)

13–14 frei

III. Unternehmensidentität als Voraussetzung für den Verlustabzug

1. Allgemeines

- 15 Das Erfordernis der Unternehmensidentität ist als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zumindest bei Einzelunternehmen uneingeschränkt zu beachten. Es folgt aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer.¹ Bei **Kapitalgesellschaften** ist das Merkmal der Unternehmensidentität ohne Bedeutung.² Der entsprechende Problemkreis ist für diese Unternehmensform m.E. durch § 10a Satz 10 GewStG abschließend geregelt.

wegen weiterer Einzelheiten siehe auch nachfolgend unter V. Unternehmens-/ Unternehmeridentität bei Wechsel der Unternehmensform bzw. Vereinigung bestehender Betriebe (s. Rz. 42 ff.).

16–17 frei

2. Einzelunternehmen

- 18 Bei Einzelunternehmen liegt im Verlustentstehungs- und Verlustanrechnungsjahr Unternehmensidentität und damit eine Anrechnungsmöglichkeit der Fehlbeträge vor, wenn zwischen den jeweiligen Tätigkeiten ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang besteht und die Tätigkeit damit gleich geblieben ist. Maßgebend ist unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung das Gesamtbild der wesentlichen Merkmale des Gewerbebetriebs, so insb. die Art der Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten sowie der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens. U.a. bejaht wurde Unternehmensidentität beim Wechsel von einem Restaurant zu einem Imbissbetrieb mit gleichbleibender kaufmännischer Organisation, Geschäftsführung, Weiterbeschäftigung eines Teils der Arbeitnehmer und Weiternutzung eines Teils des Anlagevermögens.³ Ablehnt hat der BFH Un-

1 BFH v. 19.12.1984 – I R 165/80, BStBl. II 1985, 403.

2 BFH v. 29.10.1986 – I R 318-319, BStBl. II 1987, 310.

3 BFH v. 19.11.1985 – VIII R 310/83, BStBl. II 1986, 719.

ternehmensidentität z.B. bei einem Franchisenehmer, der nach Schließung seines Marktes, Ausverkauf der Ware und Verschrottung der wesentlichen Teile des Anlagevermögens unter Abschluss eines neuen Franchisevertrags mit dem gleichen Franchisegeber 600 km entfernt einen neuen Markt eröffnete.¹ Die strukturelle Anpassung einer gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Gegebenheiten stellt die wirtschaftliche Identität eines gewerblichen Unternehmens dabei noch nicht in Frage.²

Auch bei der **Begründung einer Betriebsaufspaltung** stellt sich bei nicht ausgeglichenen gewerbsteuerlichen Fehlbeträgen aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen die Frage nach der Unternehmensidentität. Die Tätigkeit des Besitzunternehmens ist gegenüber den zuvor wahrgenommenen Aufgaben deutlich eingeschränkt. Zum Kundenkreis des Besitzunternehmens zählt nach Beginn der Betriebsaufspaltung nur noch das Betriebsunternehmen, während zuvor der Kundenkreis aus den jetzigen Kunden des Betriebsunternehmens bestand. Die Rechtsprechung des BFH zur Abzugsfähigkeit von bei der Besitz-Personengesellschaft entstandenen Verlusten nach Rückumwandlung einer Betriebs-GmbH auf die Besitz-Personengesellschaft³ betrifft die Auswirkung auf vorhandene Fehlbeträge durch eine hinzukommende Tätigkeit und dürfte damit auf den Fall der Begründung einer Betriebsaufspaltung nicht ohne weiteres übertragbar sein. Insofern droht durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung unter dem Gesichtspunkt der Unternehmensidentität der Untergang von gewerbsteuerlichen Fehlbeträgen vorangegangener Erhebungszeiträume.

Ähnlich wie bei Personengesellschaften (s. Rz. 22) führt nach der Rechtsprechung eine **Teilbetriebsveräußerung** durch einen Einzelunternehmer dazu, dass Verluste, soweit sie auf den veräußerten Teilbetrieb entfallen, mangels (Teil-)Unternehmensidentität nicht für eine Kürzung von Gewerbeerträgen in späteren Erhebungszeiträumen zur Verfügung stehen.⁴ In der Praxis dürfte u.a. nicht unproblematisch sein, die sich ggf. über einen langen Zeitraum aufgebauten Verluste einzelnen Teilbetrieben zuzuordnen.

frei 21

3. Personengesellschaften

Die Rechtsprechung und Literaturmeinung zur Unternehmensidentität bei Personengesellschaften war zumindest in der Vergangenheit uneinheitlich.⁵ Mit der Rechtsauffassung, dass, solange die **Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 EStG durchgehend erfüllt** sind, sämtliche im als Einheit zu behandelnden Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft entstandene Fehlbeträge – soweit Unternehmmergeleichheit besteht – uneingeschränkt weiterhin nutzbar sind, wird nunmehr die für den Gewerbsteuerpflichtigen günstigste Position vertreten.⁶ Eine Personengesellschaft, die ihre bisherige gewerbliche Tätigkeit

22

1 BFH v. 7.11.2006 – VIII R 30/05, BStBl. II 2007, 723.

2 BFH v. 12.1.1983 – IV R 177/80, BStBl. II 1983, 425.

3 BFH v. 28.5.1968 – IV 340/64, BStBl. II 1968, 688.

4 BFH v. 7.8.2008 – IV R 86/05, BStBl. II 2012, 145.

5 Vgl. *Kleinheisterkamp* in Lenski/Steinberg, § 10a GewStG Rz. 24 ff.

6 BFH v. 7.8.2008 – IV R 86/05, BStBl. II 2012, 145.

beendet und **später eine neue gewerbliche Tätigkeit** aufnimmt, verliert stets ihre Unternehmensidentität, so z.B. beim Verkauf des bisherigen Kaufhausbetriebs durch eine KG und mehrere Monate später beim Kauf einer Immobilienvermittlung durch diese KG.¹

Wegen Unternehmensidentität bei Begründung einer Betriebsaufspaltung s. Rz. 19

23–24 frei

IV. Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug

1. Allgemeines

25 Nach § 10a Satz 8 GewStG kann im Fall eines **Unternehmensübergangs** im Ganzen der andere Unternehmer (= Erwerber) keine Fehlbeträge des Vorgängers geltend machen. Das Gesetz regelt insoweit das Erfordernis der Unternehmeridentität. Spätestens mit Einfügung der Sätze 4 und 5 kann es keinen Zweifel mehr geben, dass auch bei Mitunternehmerschaften ein gewerbesteuerlicher Verlustabzug nur möglich ist, soweit bezogen auf den jeweiligen Mitunternehmer Unternehmernessenheit gegeben ist.

wegen weiterer Einzelheiten siehe auch nachfolgend unter V. Unternehmens-/ Unternehmeridentität bei Wechsel der Unternehmensform bzw. Vereinigung bestehender Betriebe (s. Rz. 42 ff.).

26–27 frei

2. Einzelunternehmen

28 Geht nach zuvor entstandenen und vorgetragenen Verlusten ein Gewerbebetrieb von einem Einzelunternehmer auf einen anderen Einzelunternehmer über, so ist ein Abzug der beim Veräußerer entstandenen Verluste durch den Erwerber nach § 10a Satz 8 GewStG ausgeschlossen. Die Art des Unternehmensübergangs ist dabei ohne Bedeutung. Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragungen, Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall oder Einzelrechtsnachfolge im Fall der vorweggenommenen Erbfolge führen jeweils zum Übergang der noch nicht ausgeglichenen Fehlbeträge.

29–30 frei

3. Personengesellschaften

31 Bei Personengesellschaften setzt ein Verlustabzug dem Grunde nach voraus, dass, unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, im Anrechnungsjahr ein positiver und im Entstehungsjahr ein negativer Gewerbeertrag der Gesellschaft vorliegt. Träger des Rechts auf Verlustabzug ist dabei nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter.² Ein Wechsel einzelner Gesellschafter führt zwar nicht zu einer Einstellung, zu abgekürzten Erhebungszeiträumen oder zu gesonderten Mess-

1 BFH v. 28.4.1977 – IV R 165/76, BStBl. II 1977, 666.

2 BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

bescheiden, da die Gesellschaft nach § 5 GewStG weiterhin Steuerschuldner bleibt. Der **Gesellschafterwechsel** in der **Personengesellschaft** wirkt sich jedoch auf einen bestehenden Verlustvortrag in der Weise aus, dass der auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallende Verlustanteil für den zukünftigen Verlustabzug der Personengesellschaft nicht mehr zur Verfügung steht und der verbleibende Verlustabzug nicht von dem zukünftig auf den neu eingetretenen Gesellschafter entfallenden Gewerbeertrag abgesetzt werden darf (s. hierzu auch die Rz. 37 und 38).

Das gilt für den „normalen“ Gesellschafterwechsel, für den Übergang von Gesellschaftsanteilen durch Gesamtrechtsnachfolge¹ oder Einzelrechtsnachfolge, aber auch, wenn nach Tod eines Gesellschafters die Beteiligung auf die verbleibenden Gesellschafter übergeht. Im letztgenannten Fall können diese nur ihre in den Jahren vor dem neuen Anteilserwerb entstandenen anteiligen vortragsfähigen Verluste geltend machen, auch wenn sie Erben des Verstorbenen sind.² **32**

Nach Einbringung eines mit vortragsfähigen Verlusten ausgestatteten **Einzelunternehmens** in eine **Personengesellschaft** oder **Eintritt einer oder mehrerer Personen in ein Einzelunternehmen** mit Unternehmensidentität geht der Gewerbeverlust des früheren Einzelunternehmers nicht verloren. Es kann aber nur der auf den ehemaligen Einzelunternehmer/einbringenden Gesellschafter anteilig zukünftig entfallende Gewerbeertrag durch die vorgetragenen Verluste des ehemaligen Einzelunternehmens/einbringenden Gesellschafters ausgeglichen werden. **33**

Wird umgekehrt eine **Personengesellschaft** in ein **Einzelunternehmen** in der Weise umgewandelt, dass ein Mitunternehmer, dies kann auch eine Kapitalgesellschaft sein, den Betrieb unverändert fortführt, so ist der vortragsfähige Verlust der Personengesellschaft insoweit berücksichtigungsfähig, als er den vor und nach der Umwandlung beteiligten Unternehmer tatsächlich belastet.³ **34**

Auch bei der **Einbringung** des Betriebs einer **Personengesellschaft** in eine andere Personengesellschaft und bei der **Verschmelzung** von zwei Personengesellschaften ergeben sich Einschränkungen des Verlustabzugs auch unter dem Gesichtspunkt der Unternehmeridentität.⁴ Die vortragsfähigen Verluste bleiben nur erhalten, soweit es sich bei den Gesellschaftern der eingebrachten und aufnehmenden Gesellschaft bzw. bei den Gesellschaftern der sich verschmelzenden Gesellschaften um dieselben Gesellschafter handelt. Fehlbeträge, die im Rahmen einer **Realteilung** einer Personengesellschaft dem übernommenen Teilbetrieb tatsächlich zugeordnet werden können (Aspekt der Unternehmensidentität) kann jeder Inhaber des aus der Realteilung einer Personengesellschaft hervorgegangenen Teilbetriebs vom Gewerbeertrag dieses Unternehmens insoweit abziehen, als ihm dieser nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG zuzurechnen war.⁵ **35**

1 BFH v. 7.12.1993 – VIII R 160/86, BStBl. II 1994, 331.

2 BFH v. 28.4.1977 – VIR 165/76, BStBl. II 1977, 666.

3 R 10a.3 (3) Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009.

4 R 10a 3 (3) Satz 9 Nr. 5 GewStR 2009.

5 R 10a 3 (3) Satz 9 Nr. 7 GewStR 2009.

Beispiel 1 zur Realteilung aus H 10a.3 (3) GewStH 2009 Die AB-OHG, an der A und B zu gleichen Teilen beteiligt sind, besteht aus zwei Teilbetrieben. Die AB-OHG wird zum 1.1.02 real geteilt, wobei A den Teilbetrieb 1 und B den Teilbetrieb 2 übernimmt. Der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.01 beträgt 400 000 €. Aus der Buchführung lässt sich nachvollziehen, dass der Gewerbeverlust i.H.v. 250 000 € auf den Teilbetrieb 1 und i.H.v. 150 000 € auf den Teilbetrieb 2 entfällt. Lösung:

Das Recht auf den Abzug des bei der AB-OHG entstandenen Gewerbeverlustes steht A und B entsprechend ihrem Anteil an der AB-OHG jeweils zur Hälfte zu. Daher können A und B aufgrund des Erfordernisses der Unternehmeridentität nur ihren Anteil des Gesamtfehlbetrages von je 200 000 € (50 % von 400 000 €) bei der Ermittlung des Gewerbebeitrages ihrer Einzelunternehmen abziehen.

Die Voraussetzung der Unternehmensidentität ist grundsätzlich gegeben, weil die beiden Teilbetriebe über gesonderte Buchführungen verfügt haben. Bei B ist jedoch zu beachten, dass dem von ihm übernommenen Teilbetrieb nur ein Gewerbeverlust von 150 000 € zugeordnet werden kann.

Er kann daher nur einen Betrag von 150 000 € von den zukünftigen positiven Gewerbebeiträgen abziehen. Im Ergebnis geht also ein Verlustabzug i. H. v. 50 000 € verloren.

Beispiel 2 zur Realteilung aus H 10a.3 (3) GewStH 2009 Wie vorstehend, nur wird die AB-OHG in Personengesellschaften AB1 (Teilbetrieb 1) und AB2 (Teilbetrieb 2) aufgespalten. Gesellschafter der beiden Personengesellschaften sind weiterhin A und B zu je 50 %.

Lösung

Bei der AB1-OHG kann der dem Teilbetrieb 1 zuzuordnende Gewerbeverlust i. H. v. 150.000 € abgezogen werden. Der restliche Gewerbeverlust i. H. v. 250 000 € kann von der AB2-OHG in Anspruch genommen werden.

- 36** Bei einer **doppelstöckigen Personengesellschaft** hat ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft keinen Einfluss auf den Verlustvortrag bei der Untergesellschaft.¹ Auswirkung auf den Verlustvortrag hat allein ein Gesellschafterwechsel bei der Untergesellschaft. Ein solcher schädlicher Gesellschafterwechsel mit einem anteiligen Wegfall des Verlustabzugs liegt auch dann vor, wenn der aus einer Personengesellschaft ausscheidende Gesellschafter über eine andere Gesellschaft (Oberpersonengesellschaft) weiterhin mittelbar an der Unterpersongesellschaft beteiligt bleibt. Verschmelzen einer Personengesellschaft als Obergesellschaft auf eine andere Personengesellschaft, selbst wenn an beiden Personengesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind, und das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Personengesellschaft als Obergesellschaft führt auf der Ebene der Untergesellschaft insoweit zum Verlust der Unternehmeridentität und damit insoweit zum Untergang der anteiligen Fehlbeträge.² Die wohl möglich nicht gänzlich aufgegebene Verwaltungsauffassung, nach der ein Formwechsel der Obergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft den Verlustabzug bei der Untergesellschaft unberührt lässt und auch im Fall der Anwachsung auf die Mutterpersonengesellschaft der verbleibende Fehlbetrag der Tochtergesell-

¹ R 10a 3 (3) Satz 9 Nr. 8 GewStR 2009.

² R 10a 3 (3) Satz 9 Nr. 8 Satz 3 und 4 GewStR 2009.

schaft für die Untergesellschaft erhalten bleibt,¹ dürfte nicht der zwischenzeitlich ergangenen BFH-Rechtsprechung entsprechen.²

Wird eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft in der Weise begründet, dass sich der Kommanditist einer KG an dieser als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt, können gewerbsteuerliche Verlustvorträge aus der Zeit vor der stillen Beteiligung auch dann nicht zur Verrechnung mit dem auf den stillen Gesellschafter entfallenden Anteil am Gewerbeertrag genutzt werden, wenn der stille Gesellschafter an der KG beteiligt ist.³ **37**

Mit Einfügung der Sätze 4 und 5 durch das JStG 2007 ist die bis dahin schon von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass bei Mitunternehmerschaften der allgemeine **Gewinnverteilungsschlüssel** im Entstehungsjahr des gewerbsteuerlichen Fehlbetrags **Maßstab für die Ermittlung des dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden Anteils an den Fehlbeträgen** ist, in das Gesetz aufgenommen worden. Kommt es in Jahren mit einem positiven, den Gesellschaftern entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnenden Gewerbeertrag bei der Mitunternehmerschaft zu einer Minderung der Fehlbeträge, so vermindern sich die den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden Fehlbeträge entsprechend ihrem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr zu bemessenden Anteil am Gewerbeertrag. Dabei ist der Höchstbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr anteilig bei den einzelnen Gesellschaftern zu berücksichtigen. Vor Ergehen dieser gesetzlichen Regelung hatte der BFH⁴ entschieden, dass die Gewerbeerträge des Anrechnungsjahres und die Fehlbeträge des Verlustentstehungsjahres nach dem Gewinnverteilungsschlüssel und unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben den Mitunternehmern zugeordnet werden müssen (mitunternehmerbezogene Berechnung). Gem. § 36 Abs. 9 GewStG ist die Änderung des § 10a GewStG durch das JStG 2007 auch für Erhebungszeiträume vor 2007 anzuwenden. Der BFH⁵ hält diese rückwirkende Anwendung der Neuregelung für verfassungswidrig, soweit danach der gewerbsteuerrechtliche Verlustabzug in größerem Umfang gekürzt wird, als es das im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters geltende Gesetz vorsah. **38**

Die Veränderung der Beteiligungsquoten bei gleich bleibenden Gesellschaftern führt zu keiner Beschränkung oder Erweiterung der bis zur Veränderung der Beteiligungsquote eingetretenen Verlustabzugsmöglichkeiten. Lediglich **39**

1 R 10a 3 (3) Satz 9 Nr. 8 Satz 5 und 64 GewStR 2009.

2 BFH v. 3.2.2010 – IV R 59/07, GmbHR 2010, 886, Übergang des Mitunternehmeranteils an der Unterpersonengesellschaft aus dem Vermögen der Oberpersonengesellschaft auf den Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft (Verschmelzen der bisherigen Gesellschafter und Auflösung der Oberpersonengesellschaft) als Unternehmerwechsel.

3 BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BB 2014, 2404.

4 BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, DB 2006, 650.

5 BFH v. 19.4.2007 – IV R 4/06, BStBl. II 2008, 140, Vorlagebeschluss, nachdem das Finanzamt die Revision zurückgenommen hat, wurde dieser zurückgenommen, BFH v. 30.10.2008 – IV R 4/06, DStR 2008, 2316.

die zukünftigen positiven Gewerbeerträge sind den Gesellschaftern in einem anderen Verhältnis zuzuordnen als die Fehlbeträge der Verlustentstehungsjahre.¹

Beispiel zur Unternehmeridentität bei Personengesellschaften² Eine zum 1.1.01 gegründete gewerbsteuerpflichtige OHG besteht ausschließlich aus natürlichen Personen. Bei Gründung sind die Gesellschaftern A, B, C und D beteiligt. Der Gesellschafter A hält zum 1.1.01 eine Beteiligung von 70 %, die übrigen Gesellschafter eine Beteiligung von jeweils 10 %. Mit Ablauf des 31.12.02 überträgt der Gesellschafter A eine 10 %ige Beteiligung auf D und der Gesellschafter C seinen Anteil auf B. (Beteiligung 03: A 60 %, B 20 %, D 20 %). Zum 1.7.03 übernimmt E die 20 %ige Beteiligung des D (Beteiligung ab 1.7.03: A 60 %, B 20 %, E 20 %). Als Summe der einkommensteuerlichen Ergebnisanteile der Gesellschafter (ohne Veräußerungsgewinne) für die Jahre 01–05 ergibt sich für die Jahre 01–02 insgesamt jeweils ein negativer Betrag von 800 000 €, für die Jahre 03 (jeweils zur Hälfte in der 1. und 2. Jahreshälfte) und 04 insgesamt jeweils ein positiver Betrag von 50 000 € und für das Jahr 05 ein positiver Betrag von 1 400 000 €. Die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen übersteigen die Kürzungen in den Jahren 01–05 jeweils um 20 000 € (davon in 03 jeweils die Hälfte in der 1. und 2. Jahreshälfte) Unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben der jeweiligen Gesellschafter stellen sich die einkommensteuerlichen Ergebnisanteile und der Gewerbeertrag vor einem Verlustabzug nach § 10a GewStG im Detail wie folgt dar.

	Ergebnisse ESt				§§ 8, 9 GewStG	Gewerbever- lust/ Gewerbe- ertrag
	A	B	C	D/ab 1.7.03 E		
01	./. 600 000 €	./. 144 000 €	./. 40 000 €	./. 16 000 €	+ 20 000 €	./. 780 000 €
02	./. 640 000 €	./. 172 000 €	+ 24 000 €	./. 12 000 €	+ 20 000 €	./. 780 000 €
03	+ 35 000 €	+ 7 500 €	–	+ 3 750 €/ 3 750 €	+ 20 000 €	+ 70 000 €
04	+ 35 000 €	+ 7 500 €	–	+ 7 500 €	+ 20 000 €	+ 70 000 €
05	+ 910 000 €	+ 224 000 €		+ 266 000 €	+ 20 000 €	+ 1 420 000 €

Unter Anwendung der mit dem JStG 2007 eingefügten Sätze 4 und 5 ergeben sich für die OHG in den Jahren 01 – 05 folgende Gewerbeerträge und gesondert festzustellende Fehlbeträge:

1 BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, DB 2006, 650.

2 Siehe auch Beispiel unter H 10a.3 (3) Änderung des Gesellschafterbestands GewStH 2009.

a) anteiliger Gewerbeertrag vor Verlustabzug [(Gewinn/Verlust +/- §§ 8, 9 GewStG) nach Gewinnverteilungsschlüssel] b) anteilige vortragsf. Fehlbeträge zum 31.12.					positiver Gewerbeertrag nach Kürzung um Fehlbeträge	festzustellende vortragsfähige Fehlbeträge der OHG zum 31.12.
A	B	C	D/ab 1.7.03 E			
01	a)	a)	a)	a)		
	./. 546 000 €	./. 78 000 €	./. 78 000 €	./. 78 000 €	./.	780 000 €
	b)	b)	b)	b)		
	546 000 €	./. 78 000 €	./. 78 000 €	./. 78 000 €		
02	a)	a)	a)	a)		
	./. 546 000 €	./. 78 000 €	./. 78 000 €	./. 78 000 €	./.	780 000 € + 780 000 € ./. 156 000 € (Anteil des C) = 1 404 000 €
	b)	b)	b)	b)		
	546 000 €	78 000 €	78. 000 €	78 000 €		
	+ 546 000 €	+ 78 000 €	+ 78 000 €	+ 78 000 €		
	= 1 092 000 €	= 156 000 €	= 156 000 € Wegfall des anteiligen Fehlbetrags durch das Ausscheiden des C	= 156 000 €		
03	a)	a)	zum 31.12.02 ausgeschieden	a)	70.000 €	1 404 000 € ./. 42 000 € ./. 14 000 € ./. 7 000 € ./. 149 000 € (Anteil des D) = 1 192 000 €
	42 000 €	14 000 €		14 000 € (jeweils 7.000 € für D und E)	./. 42 000 € ./. 14 000 € ./. 7 000 € = 7 000 €	
	b)	b)		b)		
	1 092 000 €	156 000 €		für D 156 000 €		
	./. 42 000 €	./. 14 000 €		./. 7 000 €		
	= 1 050 000 €	= 142 000 €		= 149 000 €		
			Wegfall des anteiligen Fehlbetrags durch das Ausscheiden des D; keine auf E entfallende Fehlbeträge			

04	a)	a)		a)		
	42 000 €	14 000 €		14 000 €	70 000 €	1.192.000 €
	b)	b)		b)	./. 42 000 €	./. 42 000 €
	1 050 000 € ./. 42 000 € = 1 008 000 €	142 000 € ./. 14 000 € = 128 000 €		keine auf E entfallende Fehlbe- träge	./. 14 000 € = 14 000 €	./. 14 000 € = ./. 1 136 000 €
05	a)	a)		a)	1.420 000 €	1.136 000 €
	852 000 €	284 000 €		284 000 €	./. 600 000 €	./. 600 000 €
	b)	b)		b)	./. 151 200 €	./. 151 200 €
	1 008 000 € ./. 600 000 € (60 % v. 1 000 000 €) ./. 151 200 € (60 % v. der Differenz zwischen 852.000 € und 600.000 €) = 256 800 €	128 000 € ./. 128 000 € (20 % v. 1 000 000 max. hier 128 000 € = 0 €		keine auf E entfallende Fehlbe- träge	./. 128 000 € = 540 800 €	./. 128 000 € = 256 800 €

Für 05 wird aufgrund der durch §10a Satz 4 und 5 GewStG angeordneten Verrechnung der Fehlbeträge auf der Ebene der Mitunternehmer die Mindestbesteuerung im Rahmen der Einzelverrechnung durchgeführt. Vom anteiligen Gewerbeertrag vor Verlustabzug des A (852.000 €) sind zunächst 600.000 € (entsprechend dem Mitunternehmeranteil 60 % des unbeschränkt abzugsfähigen Betrags von 1.000.000 €) und vom verbleibenden Betrag (252.000 €) im Rahmen der Mindestbesteuerung weitere 60 % (151.200 €) abzuziehen. Der Anteil des B an dem Höchstbetrag für den unbeschränkt abzugsfähigen Fehlbetrag (entsprechend dem Mitunternehmeranteil 20 % von 1.000.000 € = 200.000 €) reicht aus, um den noch vorhandenen Fehlbetrag aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen (128.000 €) in voller Höhe gewerbesteuermindernd einzusetzen. Vgl. im Übrigen weitere Beispiele in H 10a. Abs. 3 GewStR 2009.

40–41 frei

V. Unternehmens-/Unternehmeridentität bei Wechsel der Unternehmensform bzw. Vereinigung bestehender Betriebe

42 Ein Wechsel der Rechtsformen muss der Unternehmer- und Unternehmensidentität nicht zwangsläufig entgegenstehen. Bei der **Vereinigung eines Betriebs oder Teilbetriebs mit einem bereits bestehenden Betrieb** ist Unternehmensgleichheit gegeben, wenn die Geschäftstätigkeit des eingebrachten Betriebes im Rahmen des aufnehmenden Betriebes in wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Hinsicht fortgesetzt wird. Für die Annahme der Unternehmensidentität ist es dabei nicht Voraussetzung, dass der übertragene Betrieb bei der aufnehmenden Gesellschaft einen Teilbetrieb darstellt oder dem neuen Gesamtbetrieb das Gepräge gibt.¹ Auch beim **Übergang**

1 H 10a.2 Vereinigung bestehender Betriebe GewStH, BFH v. 14.9.1993 –VIII R 84/90, BStBl. II 1994, 764.

des Unternehmens einer Personengesellschaft auf den allein verbleibenden Gesellschafter (im Urteilsfall eine GmbH)¹ unter Fortführung der bisherigen wirtschaftlichen Betätigung ist die Unternehmensgleichheit gewährt. Einschränkungen zum Verlustabzug können sich dabei in den vorgenannten Fallgruppen unter dem Gesichtspunkt der Unternehmeridentität ergeben (s. Rz. 33 ff.). Geht im Zusammenhang mit der Beendigung einer **Betriebsaufspaltung** die Betriebs-GmbH auf die Besitz-Personengesellschaft über, bleibt bei der Personengesellschaft die Unternehmensidentität und damit die Abzugsfähigkeit von bei der Personengesellschaft zuvor entstandenen Gewerbeverluste gewährt.² Fehlbeträge der Betriebs-GmbH gehen nach § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG für Zwecke der Gewerbesteuer verloren. Bringen die Gesellschafter einer GbR, die Verpachtungsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist, ihre Anteile an der GbR in eine KG ein, die in den Pachtvertrag eintritt, kann die Unternehmensidentität auch dann gegeben sein, wenn die KG bereits Besitzgesellschaft im Rahmen einer weiteren Betriebsaufspaltung ist.³ Bei der **Realteilung von Personengesellschaften** besteht Unternehmensgleichheit zwischen der ursprünglichen Personengesellschaft und den daraus entstehenden Betrieben nur, wenn das auf einen Gesellschafter übergehende Vermögen bei der Personengesellschaft einen Teilbetrieb gebildet hat und der diesem Teilbetrieb sachlich zuzuordnende Verlust sich ohne weiteres aus dem Rechenwerk der Personengesellschaft ergibt⁴ (wegen Einschränkungen zum Verlustabzug unter dem Gesichtspunkt der Unternehmeridentität s. Rz. 35). Wird eine **Personengesellschaft** auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, die nicht Gesellschafterin der Personengesellschaft war, oder kommt es zu einem Formwechsels **in eine Kapitalgesellschaft**, besteht keine Unternehmeridentität mit der Folge, dass die Kapitalgesellschaft den bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbeverlust nicht abziehen kann.⁵ Die **Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in bzw. auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person** fällt unter § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, der eine Berücksichtigung von Fehlbeträgen der übertragenden Körperschaft bei der Personengesellschaft oder natürlichen Person ausschließt. Die Minderung der Gewerbeverluste nach § 16 i.V.m. § 1 15 Abs. 3 und § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG bei der übertragenden Körperschaft ist dabei zu beachten. Bei einer nur formwechselnden Umwandlung einer **Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft** bleibt zwar die Unternehmeridentität gewahrt.⁶ Wie bei Verschmelzungen, Vollübertragungen, Aufspaltungen und Abspaltungen von Körperschaften auf andere Körperschaften sind jedoch die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung zu beachten. Nach den entsprechenden Regelungen in § 19 Abs. 2, § 12 Abs. 3, § 4 Abs. 2 Satz 2 und § 15 Abs. 3 UmwStG i.d.F. des SEStEG gehen verrechenbare Verluste nicht über. Ein noch nicht ausgeglichener Fehlbetrag, der für eine entsprechende Ka-

1 BFH v. 19.12.1984 – I R 165/80, BStBl. II 1985, 403.

2 H 10a.2 Betriebsaufspaltung GewStH, BFH v. 28.5.1968 – IV 340/64, BStBl. II 1968, 688.

3 H 10a.2 Betriebsaufspaltung GewStH 2009; BFH v. 27.1.1994 – IV R 137/91, BStBl. II 1994, 477.

4 H 10a.2 Realteilung GewStH 2009, BFH v. 5.9.1990 – X R 20/89, BStBl. II 1991, 25.

5 R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 4 GewStR 2009.

6 R 10a.3 (4) S. 1 GewStR 2009.

pitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer Personengesellschaft bestand, geht bei der Mitunternehmerschaft als vortragsfähiger Verlust ebenfalls nach § 10a Satz 4 und 5 verloren.¹

43–45 frei

VI. Verlustnutzung bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art bzw. bei Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 9)

46 § 8 Abs. 8 KStG und 8 Abs. 9 Satz 5 ff. (Spartentrennung) sieht eine Einschränkung der Verlustverrechnung bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art bzw. bei Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand vor (s. § 8 KStG Rz. 741 ff.). Ab dem Erhebungszeitraum 2009 sind diese Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes nach § 10a Satz 9 GewStG auch für Zwecke der Gewerbesteuer entsprechend anzuwenden. Die für körperschaftsteuerliche Zwecke ermittelte Ergebnisse sind u.a. unter Beachtung der §§ 8, 9 GewStG (Hinzurechnungen und Kürzungen) für gewerbesteuerliche Zwecke anzupassen.

47–49 frei

VII. Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften – auch soweit an Mitunternehmerschaften beteiligt – bei qualifiziertem Anteilserwerb

50 Für Körperschaften gilt nach § 10a Satz 10 GewStG § 8c KStG entsprechend. Bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 8c KStG tritt ein quotaler oder vollständiger Wegfall des Verlustabzugs auch für gewerbesteuerliche Zwecke ein. Die zuvor im Körperschaftsteuergesetz in § 8 Abs. 4 KStG verankerte Voraussetzung der wirtschaftlichen Identität ist wegen ihrer schwierigen Handhabung ab dem Erhebungszeitraum 2008 durch das Kriterium des schädlichen Anteilseignerwechsels ersetzt worden. Wie bei der Körperschaftsteuer gelten nach § 36 Abs. 9 GewStG die Regelungen des § 8 Abs. 4 KStG und § 8c KStG auch für Zwecke der Gewerbesteuer für eine Übergangszeit nebeneinander. Ein Verlust der wirtschaftlichen Identität ab dem 1.1.2013 kann nicht mehr unter § 8 Abs. 4 KStG fallen.

51 Nach § 10a Satz 10 GewStG ist ab dem 1.1.2016 auch der zu diesem Zeitpunkt ins KStG eingefügte § 8d KStG zu beachten. Dieser fügt den sich bereits aus § 8c KStG ergebenden Ausnahmen vom teilweisen oder vollständigen Wegfall des Verlustvortrags mit dem sogenannten fortführungsgebundenen Verlustvortrag eine weitere Ausnahme hinzu. Danach ist auf Antrag § 8c KStG nach einem schädlichen Beteiligungserwerb nicht anzuwenden, solange der bereits seit drei Wirtschaftsjahren bzw. seit Gründung ununterbrochen betriebene Geschäftsbetrieb fortgeführt wird und kein der in § 8d Abs. 2 Satz 2 KStG aufgeführten Ereignisse, wie z. B. die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs oder die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, eintritt.

¹ Wegen anderer Auffassungen siehe *Kleinheisterkamp* in Lenski/Steinberg, § 10a GewStG Rz. 74.

Beispiel Brachte eine Kapitalgesellschaft einen Betrieb, Teilbetrieb oder eine Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft ein, sahen noch die Gewerbesteuerrichtlinien 1998 eine Nutzung der insoweit zuvor entstandenen Fehlbeträge im Rahmen der Personengesellschaft vor. Der alleinige Verweis auf § 8c Abs. 4 KStG in § 10a Satz 9 GewStG hätte es einer Kapitalgesellschaft auch nach einem vollständigen Wechsel der Anteilseigner ermöglicht, zuvor durch eine entsprechende Einbringung in eine Personengesellschaft ausgelagerte Fehlbeträge weiter uneingeschränkt zu nutzen. Dies will u.a. § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG, verhindern. § 8c KStG ist danach auch auf Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft anzuwenden, soweit daran eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine weiterer Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Voraussetzungen und Ausmaß der Wirkung von § 8c KStG ist zunächst allein nach den Verhältnissen auf Ebene der Körperschaft zu entscheiden. Liegt ein Fall des § 8c KStG auf Ebene der Körperschaft vor, wirkt sich die Verlustabzugsbeschränkung ausgehend von der Körperschaft unter Berücksichtigung der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungskette auf die jeweils vortragsfähigen Fehlbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft aus. Tritt das die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösende Ereignis unterjährig ein und ist der maßgebende Gewerbeertrag des der Verlustabzugsbeschränkung unterliegenden Gewerbebetriebs in diesem Erhebungszeitraum insgesamt negativ, ist der negative Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums zeitanteilig aufzuteilen. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG erfasst somit neben den Fehlbeträgen aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen nur den auf den Zeitraum bis zum schädlichen Ereignis entfallenden negativen Gewerbeertrag, siehe hierzu Beispiele aus H 10a.3 (3) GewStH 2009:

Ausgangsfall:

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, die im EZ 01 zu 80 % an der X-OHG (Obergesellschaft) beteiligt ist. Die X-OHG ist ihrerseits zu 60 % an der Y-OHG (Untergesellschaft) beteiligt. Die zum 31.12.01 vortragsfähigen Gewerbeverluste betragen für die X-OHG 450.000 € und für die Y-OHG 250.000 €. Im EZ 02 erwirbt B von A 30 % der Anteile an der A-GmbH.

Lösung Ausgangsfall:

Auf Ebene der A-GmbH erfolgt in EZ 02 ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG. Unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe von 80 % der A-GmbH an der X-OHG folgt, dass vom vortragsfähigen Gewerbeverlust der X-OHG in EZ 02 nunmehr 30 % von 80 % (= 24 % von 450 000 €) nicht mehr abziehbar sind.

Weiterhin ist der vortragsfähige Gewerbeverlust der Y-OHG aufgrund der mittelbaren Beteiligung der A-GmbH an der Y-OHG von 48 % (80 % von 60 %) in EZ 02 ebenfalls zu 30 % (= 14,4 % von 250 000 €) nicht mehr abziehbar.

Abwandlung:

Wie Ausgangsfall, jedoch erwirbt B von A im EZ 02 60 % der Anteile an der A-GmbH.

Lösung Abwandlung:

Unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe von 80 % der A-GmbH an der X-OHG folgt, dass vom vortragsfähigen Gewerbeverlust der X-OHG in EZ 02 nunmehr der vollständige, auf die A-GmbH entfallende Verlustvortrag i.H.v. 80 % v. 450.000 € nicht mehr abziehbar ist. Die Anwendung des § 8c KStG auf Ebene der Y-OHG führt im EZ 02 dazu, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust der Y-OHG aufgrund der mittelbaren Beteiligung der A-GmbH an der Y-OHG von 48 % (80 % von 60 %) im Umfang der mittelbaren Beteiligung (48 % v. 250 000 €) nicht mehr abziehbar ist.

VIII. Organschaft (Satz 3)

- 55 Solange eine Organschaft (s. § 2 GewStG Rz. 90 ff.) besteht, erfolgt ein Ausgleich der von da an erzielten Verluste innerhalb des Organkreises. Ein negativer Gewerbeertrag (der zweiten Stufe) als Ergebnis der jeweiligen negativen und positiven Gewerbeerträge (der ersten Stufe) der Mitglieder des Organkreises führt dazu, dass zukünftig beim Organträger ein Verlustvortrag zu berücksichtigen ist.
- 56 Trat ein mit Verlustvorträgen ausgestatteter **Gewerbebetrieb neu** in den **Organkreis** ein, waren bis zum Erhebungszeitraum 2004 die Verlustvorträge nur bei den zukünftigen Gewerbeerträgen der ersten Stufe dieses eingetretenen Mitglieds zu berücksichtigen. Ab dem Erhebungszeitraum 2004 sind nach § 10a Satz 3 GewStG noch nicht aufgebrauchte Verlustvorträge einer Organgesellschaft, die aus der Zeit vor dem rechtswirksamen Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags stammen, wie bei der Körperschaftsteuer vom Verlustabzug während der Organschaft ausgeschlossen. Für den Organträger selbst bestehen solche Einschränkungen der Verlustnutzung nicht. Er kann daher grundsätzlich eigene außerorganschaftliche Fehlbeträge mit positiven Gewerbeerträgen des Organkreises verrechnen. Auch im Zuge einer Anwachsung auf einer Organgesellschaft übergegangene Verluste einer Personengesellschaft können je nach Fallgestaltung Verluste darstellen, die während der Organschaft auf Ebene der Organgesellschaft entstanden und damit abzugsfähig sind. Mit Ende der Organschaft leben nicht verbrauchte vororganschaftliche Verluste der ehemaligen Organgesellschaft wieder auf. Endet die Organschaft, so können innerorganschaftliche Verluste nur vom Organträger, nicht von einer früheren Organgesellschaft vorgetragen werden.¹

¹ R 10a.4 GewStR 2009; H 10a. 4 Organschaftliche Verluste GewStH 2009; BFH v. 27.6.1990 – IR 183/85, BStBl. II 1990, 916.

§ 32b Progressionsvorbehalt

Gesetzesstand:	Art. 4 Nr. 11 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679
Bearbeitungsstand:	Februar 2017

(1) ¹Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraumes unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Anwendung findet,

1. a) Arbeitslosengeld, Teilarbeitslosengeld, Zuschüsse zum Arbeitsentgelt, Kurzarbeitergeld, Insolvenzgeld, Übergangsgeld nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch; Insolvenzgeld, das nach § 170 Absatz 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch einem Dritten zusteht, ist dem Arbeitnehmer zuzurechnen,
- b) Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld oder vergleichbare Lohnersatzleistungen nach dem Fünften, Sechsten oder Siebten Buch Sozialgesetzbuch, der Reichsversicherungsordnung, dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte oder dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte,
- c) Mutterschaftsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, die Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz sowie den Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften,
- d) Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
- e) Entschädigungen für Verdienstausfall nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045),
- f) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz,
- g) nach § 3 Nummer 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge,
- h) Leistungen an Nichtselbständige nach § 6 des Unterhaltssicherungsgesetzes,
- i) (weggefallen)
- j) Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz,
- k) nach § 3 Nummer 2 Buchstabe e steuerfreie Leistungen, wenn vergleichbare Leistungen inländischer öffentlicher Kassen nach den Buchstaben a bis j dem Progressionsvorbehalt unterliegen, oder
2. ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben; dies gilt nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Absatz 7 Satz 3 geregelten Fälle; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind und die nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer stehen,

3. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind,
4. Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind,
5. Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Absatz 3 oder § 1a oder § 50 Absatz 2 Satz 2 Nr. 4 im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen; ausgenommen sind Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen im Sinne der Nummer 4 steuerfrei sind und die nach diesem Übereinkommen nicht unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer stehen,

bezogen, so ist auf das nach § 32a Absatz 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden. ²Satz 1 Nummer 3 gilt nicht für Einkünfte

1. aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte,
2. aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen des § 2a Absatz 2 Satz 1 erfüllt,
3. aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem anderen Staat als in einem Drittstaat belegen sind, oder
4. aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern diese ausschließlich oder fast ausschließlich in einem anderen als einem Drittstaat eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die
 - a) von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen oder
 - b) an in einem anderen als in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen oder
 - c) insgesamt nur vorübergehend an in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassenworden sind, oder
5. aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Nummern 3 und 4.

³§ 2a Absatz 2a und § 15b sind sinngemäß anzuwenden.

(1a) Als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene ausländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 gelten auch die ausländischen Einkünfte, die eine Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 des Körperschaftsteuergesetzes bezogen hat und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, in dem Verhältnis, in dem dem unbeschränkt Steuerpflichtigen das Einkommen der Organgesellschaft bezogen auf das gesamte Einkommen der Organgesellschaft im Veranlagungszeitraum zugerechnet wird.

(2) Der besondere Steuersatz nach Absatz 1 ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Absatz 1 zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um

1. im Fall des Absatzes 1 Nummer 1 die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nummer 1), soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
2. im Fall des Absatzes 1 Nummer 2 bis 5 die dort bezeichneten Einkünfte, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. ²Bei der Ermittlung der Einkünfte im Fall des Absatzes 1 Nummer 2 bis 5
 - a) ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) abzuziehen, soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
 - b) sind Werbungskosten nur insoweit abzuziehen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbaren Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) übersteigen;
 - c) sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Einnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. ²§ 4 Absatz 3 Satz 5 gilt entsprechend.

(3) ¹Nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung haben die Träger der Sozialleistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 für jeden Leistungsempfänger der für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörde neben den nach § 93c Absatz 1 der Abgabenordnung erforderlichen Angaben die Daten über die im Kalenderjahr gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums zu übermitteln, soweit die Leistungen nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben sind (§ 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 5); § 41b Absatz 2 und § 22a Absatz 2 gelten entsprechend. ²Die mitteilungspflichtige Stelle hat den Empfänger der Leistungen auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärspflicht hinzuweisen. ³In den Fällen des § 170 Absatz 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch gilt als Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat.

(4) ¹In den Fällen des Absatzes 3 ist für die Anwendung des § 72a Absatz 4 und des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung das Betriebsstättenfinanzamt des Trägers der jeweiligen Sozialleistungen zuständig. ²Sind für ihn mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig oder hat er keine Betriebsstätte im Sinne des § 41 Absatz 2, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich seine Geschäftsleitung nach § 10 der Abgabenordnung im Inland befindet.

(5) Die nach Absatz 3 übermittelten Daten können durch das nach Absatz 4 zuständige Finanzamt bei den für die Besteuerung der Leistungsempfänger nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörden abgerufen und zur Anwendung des § 72a Absatz 4 und des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung verwendet werden.

	Rz.
A. Allgemeines	
I. Überblick über den Inhalt der Vorschrift	1
II. Geltungsbereich	12
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	15
B. Inhalt der Vorschrift im Einzelnen	
I. Einzubeziehende Leistungen	
1. Allgemeines	18
2. Steuerfreie Einkommens-/Lohnersatzleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	21
3. Ausländische Einkünfte bei wechselnder/zeitlich begrenzter Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	25
4. Steuerbefreite ausländische Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3–5)	30
II. Einkünfte einer Organgesellschaft (Abs. 1a)	34
III. Berechnung des Progressionsvorbehalts (Abs. 2)	
1. Allgemeines	35
2. Berechnung bei Einkommens-/Lohnersatzleistungen (Abs. 2 Nr. 1)	36
3. Berechnung bei den übrigen Leistungen (Abs. 2 Nr. 2)	51
IV. Bescheinigungspflicht (Abs. 3)	54
V. Haftung/Überwachung (Abs. 4 u. 5)	56

A. Allgemeines

I. Überblick über den Inhalt der Vorschrift

- 1 Die Vorschrift enthält eine **Sonderregelung zum Einkommensteuertarif** gem. § 32a EStG. Das EStG beinhaltet vielfach Steuerbefreiungsregelungen (vgl. u.a. § 3 EStG), die zu einer doppelten Entlastung führen. Die entsprechenden Einkünfte bleiben steuerfrei und zudem kommt aufgrund der Progression auf das – verbleibende – zu versteuernde Einkommen nur ein niedriger Steuersatz zur Anwendung. Der sog. Progressionsvorbehalt gem. § 32b EStG korrigiert den zuvor beschriebenen Effekt. Danach wird der Steuersatz so bemessen, als ob die steuerbefreiten Einnahmen bzw. Einkünfte bei der Einkommensteuerberechnung einbezogen würden.
- 2 Der Progressionsvorbehalt umfasst gem. § 32b Abs. 1 EStG fünf **Leistungsbereiche**:

1	Steuerfreie Einkommens-/Lohnersatzleistungen	§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a–k EStG
2	Ausländische Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben (Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht).	§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

3	Nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreite ausländische Einkünfte.	§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG
4	Nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerbefreite Einkünfte.	§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG
5	Einkünfte, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen.	§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG

Die Ermittlung des **besonderen Steuersatzes** ergibt sich aus § 32b Abs. 2 3 EStG. § 32b Abs. 3 regelt das Mitteilungsverfahren.

frei 4–11

II. Geltungsbereich

§ 32b EStG ist auf zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtige anzuwenden. Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen der Regelung nur in den Fällen von Arbeitnehmern, auf die § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG Anwendung findet.

frei 13–14

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Die Vorschrift geht der allgemeinen Tarifvorschrift des § 32a EStG vor (§ 32a Abs. 1 Satz 2 EStG).¹

frei 16–17

B. Inhalt der Vorschrift im Einzelnen

I. Einzubeziehende Leistungen

1. Allgemeines

Nach dem Wortlaut des § 32b Abs. 1 EStG wird zur Anwendung des Progressionsvorbehalts vorausgesetzt, dass ein Steuerpflichtiger Leistungen bzw. Einkünfte „bezogen“ hat. Der Begriff entspricht dem Begriff „erzielen“. Der Steuerpflichtige hat Leistungen i.S.v. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezogen, wenn sie ihm als Einnahmen steuerrechtlich zuzurechnen sind. Der Steuerpflichtige hat Einkünfte i.S.d. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 EStG bezogen, wenn sie ihm als Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben zuzurechnen sind.² Einkünfte und Leistungen können ggf. auch zu einem sog. „negativen Progressionsvorbehalt“ führen.³ Ausländische Verluste i.S.d. § 2a EStG werden aber nur nach Maßgabe des § 2a EStG bzw. Verluste im Zusammenhang mit sog. Steuerstundungsmodellen nur nach Maßgabe des § 15b EStG berücksichtigt.

frei 19–20

¹ Vgl. Kuhn/Kühner in HHR, § 32b EStG Rz. 23 f.

² Vgl. Kuhn/Kühner in HHR, § 32b EStG Rz. 58.

³ Vgl. BFH v. 11.12.2012 – IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370 = EStB 2013, 127.

2. Steuerfreie Einkommens-/Lohnersatzleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

- 21** Bei den nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Bezügen handelt es sich ausnahmslos um Lohn- oder Einkommensersatzleistungen. Der Katalog ist abschließend. Dazu gehört auch der Bezug von Krankengeld durch einen freiwillig in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherten Selbständigen.¹ Insoweit wird auf die Aufzählung in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a–k EStG verwiesen. Nicht aufgeführte Leistungen wie Leistungen nach der Berufskrankheitenverordnung sowie das Überbrückungsgeld nach dem SGB III oder das Arbeitslosengeld II sind nicht in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen.² Der Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen ist verfassungsgemäß.³ Dies gilt auch für die Einbeziehung des Sockelbetrags des Elterngeldes.⁴ Leistungen der gesetzlichen Krankenkasse für eine Ersatzkraft im Rahmen der Haushaltshilfe an nahe Angehörige (§ 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V) unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.⁵
- 22** Steuerfreies Insolvenzgeld unterliegt dem Progressionsvorbehalt. Das durch eine Bank vorfinanzierte Insolvenzgeld fließt bereits zu dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitnehmer das Entgelt von der Bank erhält.⁶
- 23–24** frei

3. Ausländische Einkünfte bei wechselnder/zeitlich begrenzter Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

- 25** Dem Progressionsvorbehalt unterliegen ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben, bei zeitweiliger unbeschränkter Steuerpflicht. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist als Folge von § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG zu sehen. Die Höhe der ausländischen Einkünfte ist nach dem deutschen Steuerrecht zu ermitteln.⁷ Die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht vermindert die Steuersatzvorteile bei auf mehrere Länder und Ermittlungszeiträume aufgeteilten Einkünften. Da auch bei einer nur zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht der jahresbezogene Einkommensteuer-Tarif anzuwenden ist und die Jahresfrei- und -höchstbeträge in ungekürzter Höhe zu gewähren sind, soll der Steuersatz

1 Vgl. BFH v. 26.11.2008 – XR 53/06, BStBl. II 2009, 376 = EStB 2009, 90; v. 13.11.2014 – III R 36/13, BStBl. II 2015, 563.

2 Zum Arbeitslosengeld II vgl. OFD Münster, Kurzinformation ESt Nr. 2/2006 v. 13.1.2006, DB 2006, 186; vgl. auch OFD Rheinland v. 30.3.2006 – S 2295 - 17 - St 2, DB 2006, 868 zu vergleichbaren Leistungen.

3 Vgl. BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758.

4 Vgl. BFH v. 21.9.2009 – VI B 31/09, BStBl. II 2011, 382.

5 Vgl. BFH v. 17.6.2005 – VI R 109/00, BStBl. II 2006, 17.

6 Vgl. BFH v. 1.3.2012 – VI R 4/11, BStBl. II 2012, 596 = EStB 2012, 282; Kurzinformation OFD NRW v. 18.10.2013 ESt Nr. 24/2013, DB 2013, 2478.

7 Vgl. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 = EStB 2007, 42.

anzuwenden sein, der die (weltweite) Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen berücksichtigt.¹

frei 26–29

4. Steuerbefreite ausländische Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3–5)

Nach DBA steuerbefreite ausländische Einkünfte: Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind, sind in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).² Zur Einbeziehung von Einkünften einer Organgesellschaft s. Rz. 34. § 32b EStG ist in diesem Zusammenhang nur anwendbar, wenn ein DBA mit einem ausländischen Staat besteht.³ Ist eine Leibrente sowohl nach einem DBA als auch nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei, unterliegt sie nicht dem Progressionsvorbehalt.⁴ § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG schränkt die Anwendung des Progressionsvorbehalts für im EU/EWR-Ausland erzielte Einkünfte ein. Mit dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz erfolgte insoweit eine Klarstellung in § 32b Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach Verluste im Zusammenhang mit sog. Steuerstundungsmodellen nur noch nach Maßgabe des § 15b EStG berücksichtigt werden. Nach einem DBA freigestellte Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft unterliegen auch dann dem Progressionsvorbehalt, wenn die ausländische Personengesellschaft in dem anderen Vertragsstaat als juristische Person besteuert wird.⁵ 30

Nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfreie Einkünfte: Dem Progressionsvorbehalt unterliegen Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG). Dabei handelt es sich i.d.R. um Privilegienprotokolle und Abkommen mit internationalen Organisationen oder Übereinkommen über diplomatische oder konsularische Beziehungen.⁶ Insoweit werden z.B. auch Einkünfte aus einer Tätigkeit beim Europäischen Patentamt in den Progressionsvorbehalt einbezogen.⁷ 31

Progressionsvorbehalt bei aufgrund § 1 Abs. 3, § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden positiven Einkünften: Dem Progressionsvorbehalt unterliegen Einkünfte, die bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG). Die Einbeziehung der ausländischen Ein- 32

1 Vgl. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660 = EStB 2002, 431; v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549 = EStB 2004, 59.

2 Vgl. BFH v. 14.7.2010 – X R 37/08, BStBl. II 2011, 628 = EStB 2010, 409.

3 Vgl. *Kuhn/Kühner* in HHR, § 32b EStG Rz. 118f.

4 Vgl. BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358.

5 Vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 = GmbH-StB 2007, 196.

6 Vgl. BMF v. 20.8.2007 – IV B 3 - S 1311/07/0039 – DOK 2007/0349453, BStBl. I 2007, 656.

7 Vgl. *Kuhn/Kühner* in HHR, § 32b EStG Rz. 141.

künfte in den Progressionsvorbehalt vermindert die Steuersatzvorteile bei auf mehrere Länder und Ermittlungszeiträume aufgeteilten Einkünften.¹

33 frei

II. Einkünfte einer Organgesellschaft (Abs. 1a)

34 Einkünfte einer Organgesellschaft aus einer Betriebsstätte, die sich in einem Land befindet, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht, sind nach dem DBA i.d.R. steuerfrei. Der Progressionsvorbehalt ist zwar grds. im DBA vorgesehen, findet aber bei der Körperschaftsteuer keine Anwendung. Eine Zurechnung der steuerfreien DBA-Erträge zum Einkommen des Organträgers (§ 14 KStG) findet nicht statt, weil die steuerfreien DBA-Erträge weder bei der Organgesellschaft noch beim Organträger zum Einkommen rechnen. Ein Anwendungsfall des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG ist nicht gegeben, da die Organgesellschaft Betriebstätteneinkünfte und nicht Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft bezogen hat. Im Übrigen stellen die DBA die Betriebstätteneinkünfte i.d.R. nicht nur bei einer Kapitalgesellschaft, sondern auch bei einer Personengesellschaft von der deutschen Besteuerung frei. Hätte der Organträger in der Rechtsform einer Personengesellschaft diese DBA-Einkünfte in einer eigenen Betriebsstätte erzielt, wäre der Progressionsvorbehalt bei ihm unmittelbar zu beachten. Bei einer Organschaft erhält der Organträger das, was ihm insoweit zufließt, aufgrund des Gewinnabführungsvertrags und nicht aus steuerfreien DBA-Einkünften.² Daher führen die von der Organgesellschaft bezogenen steuerfreien DBA-Einkünfte beim Organträger nicht zur Anwendung des Progressionsvorbehalts. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts lässt sich auch nicht aus § 19 KStG herleiten. Dieser Vorteil wird durch die gesetzliche Neuregelung seit dem VZ 1999 vermieden.³ Ist der Organträger eine Personengesellschaft, so werden dem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter die ausländischen Einkünfte der Organgesellschaft nur anteilig zugerechnet.

III. Berechnung des Progressionsvorbehalts (Abs. 2)

1. Allgemeines

35 Nach der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden dem zu versteuernden Einkommen für die Berechnung des besonderen Steuersatzes die Einkommens-/Lohnersatzleistungen gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und die aufgrund von DBA steuerfreien Einkünfte gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 sowie die unter § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 4 und 5 EStG fallenden Einkünfte im Jahr ihrer Entstehung hinzugerechnet oder von ihm abgezogen. Der sich danach ergebende besondere Steuersatz ist auf das nach § 32a EStG zu versteuernde Einkommen anzuwenden. Der Progressionsvorbehalt kommt selbst dann zur Anwendung, wenn die eigentlich steuerpflichtigen Einkünfte den jeweiligen Grundfreibetrag gar nicht erreichen. Insoweit unter-

1 Vgl. auch *Kuhn/Kühner* in HHR, § 32b EStG Rz. 147 f.

2 Vgl. BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817.

3 Vgl. StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

liegt auch der Grundfreibetrag „indirekt“ der Einkommensteuer. Nur wenn das zu versteuernde Einkommen negativ ist, wird kein besonderer Steuersatz berücksichtigt.¹

2. Berechnung bei Einkommens-/Lohnersatzleistungen (Abs. 2 Nr. 1)

a) Besonderheiten

Im Gegensatz zu § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 EStG stellt § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf einzelne im Kalenderjahr zugeflossene **Leistungsbeträge** (Lohn- und Einkommensersatzleistungen) und nicht auf Einkünfte ab. Die sog. „Hochrechnung“ von Leistungen auf einen „Bruttobetrag“ entfällt seit 1990.² Andererseits erfolgt auch keine Kürzung der gesetzlich zustehenden Leistungen um an Dritte gezahlte Abtretungsbeträge oder um Versichertenanteile an den Beiträgen zur Rentenversicherung, Arbeitslosenversicherung und ggf. zur Krankenversicherung.³

Von der Summe dieser Bruttobeträge ist der bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** – auch von Einkommensersatzleistungen – abzuziehen (§ 32b Abs. 2 Nr. 1 EStG sowie R 32b Abs. 2 Satz 3 EStR).⁴

b) Beispiel

Die rechnerische Ermittlung des besonderen Steuersatzes und dessen Anwendung auf das zu versteuernde Einkommen wird im folgenden Beispiel dargestellt:

Beispiel nach der Einkommensteuertabelle für 2016	
zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EstG)	20 000 €
Arbeitslosengeld	5 000 €
Für die Berechnung des Steuersatzes maßgebendes Einkommen	25 000 €
Steuer lt. Splitting-Tabelle 2016	1 370 €
durchschnittlicher Steuersatz (1 370 € / 25 000 €)	5,48
Die Anwendung des durchschnittlichen Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen (5,48 % von 20 000 €) ergibt als Steuer	1 096 €

frei 39–41

1 Vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 50/00, BStBl. II 2001, 778 = EStB 2001, 414.

2 Vgl. Kuhn/Kühner in HHR, § 32b EStG Rz. 172.

3 Vgl. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721 = EStB 2012, 325.

4 Vgl. BFH v. 25.9.2014 – III R 61/12, BStBl. II 2015, 182, anhängige Verfassungsbeschwerde 2 BvR 3057/14.

c) Rückzahlung von Einkommens- oder Lohnersatzleistungen

- 42 Werden die in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezeichneten Lohn- oder Einkommensersatzleistungen zurückgezahlt, so sind sie von den im selben Kalenderjahr bezogenen Leistungsbeträgen **abzusetzen**. Dies gilt unabhängig davon, ob die zurückgezahlten Beträge im Jahr ihres Bezugs dem Progressionsvorbehalt unterlegen haben.¹
- 43 Ergibt sich durch die Absetzung ein negativer Betrag, weil die Rückzahlungen höher sind als die im selben Jahr empfangenen Beträge oder weil den zurückgezahlten keine empfangenen Beträge gegenüberstehen, so ist auch der negative Betrag bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b EStG zu berücksichtigen (**negativer Progressionsvorbehalt**).
- 44 Zurückgezahlte Beträge können dem Kalenderjahr zugerechnet werden, in dem der Rückforderungsbescheid ausgestellt worden ist. Der Steuerpflichtige kann abweichend jedoch beantragen, die zurückgezahlten Beträge dem **Kalenderjahr zuzurechnen**, in dem sie tatsächlich abgefließen sind. In diesem Fall verlangt die Finanzverwaltung, dass der Steuerpflichtige den Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses anhand von Unterlagen, z.B. Aufhebungs-/Erstattungsbescheiden oder Zahlungsbelegen, nachweist oder zumindest glaubhaft macht.²
- 45–47 frei

d) Rückwirkender Wegfall von Einkommens- oder Lohnersatzleistungen

- 48 Fällt wegen der rückwirkenden Zubilligung einer Rente z.B. der Anspruch auf Krankengeld rückwirkend ganz oder teilweise weg, ist i.d.R. das bisher gezahlte Krankengeld als Rentenzahlung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Das Krankengeld unterliegt insoweit nicht (mehr) dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG.³ Soweit die nachträgliche Feststellung des Rentenanspruchs auf Zeiträume zurückwirkt, für die Steuerbescheide bereits ergangen sind, sind diese Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.⁴
- 49–50 frei

3. Berechnung bei den übrigen Leistungen (Abs. 2 Nr. 2)

- 51 Im Gegensatz zu § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG stellt § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 EStG auf die Einkünfte und nicht auf einzelne im Kalenderjahr zugeflossene Leistungsbeträge (Lohn- und Einkommensersatzleistungen) ab. Auch negative Einkünfte/Verluste insb. aus nach einem DBA steuerfreien ausländischen Einkünften sind im Wege des Verlustausgleichs bei der Ermittlung des „Steuersatz-Einkommens“ abzusetzen und können den Steuersersatz bis auf 0 € mindern.⁵ Ausländische Verluste i.S.d. § 2a EStG werden

1 Vgl. BFH v. 12.10.1995 – I R 153/94, BStBl. II 1996, 201.

2 Vgl. R 32b Abs. 3 EStR.

3 Vgl. BFH v. 9.12.2015 – X R 30/14, BStBl. II 2016, 624.

4 Vgl. R 32b Abs. 4 EStR.

5 Vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 3/91, BStBl. II 1992, 345.

nur nach Maßgabe des § 2a EStG berücksichtigt.¹ Sollen ausländische Verluste eines Arbeitnehmers, die nach einem DBA bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außer Ansatz geblieben sind, zur Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden, so ist auf Antrag eine Veranlagung durchzuführen.²

Sind in den gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 EStG zu erfassenden Einkünften außerordentliche Einkünfte enthalten, werden diese mit einem Fünftel berücksichtigt. Die steuerfreien ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–5 EStG sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu berechnen. Dabei sind die tatsächlich angefallenen Werbungskosten bzw. der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach Maßgabe des § 32b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen. Zu Besonderheiten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vgl. § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG.

52

Beispiel Der inländische steuerpflichtige Arbeitslohn beträgt 20 000 €; die Werbungskosten betragen 500 €. Der nach DBA/Auslandstätigkeitserlass unter Progressionsvorbehalt steuerfreie Arbeitslohn beträgt 10 000 €. Im Zusammenhang mit der Erzielung des steuerfreien Arbeitslohns sind Werbungskosten i.H.v. 400 € tatsächlich angefallen.

inländischer steuerpflichtige Arbeitslohn	20 000 €
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag	1 000 €
steuerpflichtige Einkünfte gem. § 19 EStG	<u>19 000 €</u>
ausländische Progressionseinnahmen	10 000 €
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag	0 €
maßgebende Progressionseinkünfte	10 000 €

frei 53

IV. Bescheinigungspflicht (Abs. 3)

Das Finanzamt ist darauf angewiesen, Informationen über Progressionseinnahmen bzw. Progressionseinkünfte zu erhalten. Die Träger der Sozialleistungen i.S.d. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG haben gem. § 32b Abs. 3 EStG die Daten über die im Kalenderjahr gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums für jeden Empfänger bis zum Ende des Monats Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch zu übermitteln, soweit die Leistungen nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG) auszuweisen sind.³ Der Empfänger der Leistungen ist gem. § 32b Abs. 3 Satz 2 EStG entsprechend zu informieren und auf die steuerliche Behandlung dieser Leistungen und seine Steuererklärungspflicht hinzuweisen. In den Fällen des § 170 Abs. 1 SGB III ist Empfänger des an Dritte ausgezahlten Insolvenzgeldes der Arbeitnehmer, der seinen Arbeitsentgeltanspruch übertragen hat (§ 32b Abs. 3 Satz 3 EStG).

54

1 Vgl. H 32b EStH; BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605 = EStB 2000, 193.

2 Vgl. R 46.2 Abs. 3 EStR i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.

3 Vgl. BMF v. 22.2.2011 – IV C 5 - S 2295/11/10001 – DOK 2011/0055132, BStBl. I 2011, 214.

- 55** Zur Meldung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen in Fällen der rückwirkenden Verrechnung zwischen den Trägern der Sozialleistungen hat das BMF besondere Regelungen herausgegeben.¹

IV. Haftung/Überwachung (Abs. 4 u. 5)

- 56** § 32b Abs. 4 und 5 EStG enthalten Regelungen zur Haftung bzw. Überprüfung der übermittelnden Stellen. Wer nach Maßgabe des § 93c AO Daten an die Finanzbehörden zu übermitteln hat und in diesem Zusammenhang vorsätzlich oder grob fahrlässig handelt, haftet für die entgangene Steuer (§ 72a Abs. 4 AO). Die Datenübermittlung kann durch die Finanzverwaltung überprüft werden. Hierfür zuständige Stelle ist das Betriebsstättenfinanzamt des Trägers der jeweiligen Sozialleistungen (§ 93c Abs. 4 AO i.V.m. § 32b Abs. 4 Satz 1 EStG). Sind mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig oder hat der Träger keine Betriebsstätte i.S.d. § 41 Abs. 2 EStG, so ist gem. § 32b Abs. 4 Satz 2 EStG das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich seine Geschäftsleitung im Inland befindet. Die übermittelten Daten können gem. § 32b Abs. 5 EStG durch das zuständige Finanzamt bei den für die Besteuerung der Leistungsempfänger nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörden (Wohnsitzfinanzämter) zur Prüfung einer etwaigen Haftung bzw. ordnungsgemäßen Übermittlung abgerufen werden.
- 57** § 32b Abs. 3–5 in der am 1.1.2017 geltenden Fassung ist gem. § 52 Abs. 33 EStG erstmals für ab dem 1.1.2018 gewährte Leistungen anzuwenden.

¹ Vgl. BMF v. 16.7.2013 – IV C 5 - S 2295/12/10007 :001 – DOK 2013/0679038, BStBl. I 2013, 922.

§ 87a Elektronische Kommunikation

Gesetzesstand:	Art. 1 Nr. 10 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679
Bearbeitungsstand:	Februar 2017

(1) ¹Die Übermittlung elektronischer Dokumente ist zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet. ²Ein elektronisches Dokument ist zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat; § 122 Absatz 2a sowie die §§ 122a und 123 Satz 2 und 3 bleiben unberührt. ³Übermittelt die Finanzbehörde Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, sind diese Daten mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln. ⁴Die kurzzeitige automatisierte Entschlüsselung, die beim Versenden einer De-Mail-Nachricht durch den akkreditierten Diensteanbieter zum Zweck der Überprüfung auf Schadsoftware und zum Zweck der Weiterleitung an den Adressaten der De-Mail-Nachricht erfolgt, verstößt nicht gegen das Verschlüsselungsgebot des Satzes 3. ⁵Eine elektronische Benachrichtigung über die Bereitstellung von Daten zum Abruf oder über den Zugang elektronisch an die Finanzbehörden übermittelter Daten darf auch ohne Verschlüsselung übermittelt werden.

(2) ¹Ist ein der Finanzbehörde übermitteltes elektronisches Dokument für sie zur Bearbeitung nicht geeignet, hat sie dies dem Absender unter Angabe der für sie geltenden technischen Rahmenbedingungen unverzüglich mitzuteilen. ²Macht ein Empfänger geltend, er könne das von der Finanzbehörde übermittelte elektronische Dokument nicht bearbeiten, hat sie es ihm erneut in einem geeigneten elektronischen Format oder als Schriftstück zu übermitteln.

(3) ¹Eine durch Gesetz für Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen an die Finanzbehörden angeordnete Schriftform kann, soweit nicht durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist, durch die elektronische Form ersetzt werden. ²Der elektronischen Form genügt ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen ist. ³Die Signierung mit einem Pseudonym ist nicht zulässig. ⁴Die Schriftform kann auch ersetzt werden

1. durch unmittelbare Abgabe der Erklärung in einem elektronischen Formular, das von der Behörde in einem Eingabegerät oder über öffentlich zugängliche Netze zur Verfügung gestellt wird;
2. durch Versendung eines elektronischen Dokuments an die Behörde mit der Versandart nach § 5 Absatz 5 des De-Mail-Gesetzes.

⁵In den Fällen des Satzes 4 Nummer 1 muss bei einer Eingabe über öffentlich zugängliche Netze ein sicherer Identitätsnachweis nach § 18 des Personalausweisgesetzes oder nach § 78 Absatz 5 des Aufenthaltsgesetzes erfolgen.

(4) ¹Eine durch Gesetz für Verwaltungsakte oder sonstige Maßnahmen der Finanzbehörden angeordnete Schriftform kann, soweit nicht durch Gesetz

etwas anderes bestimmt ist, durch die elektronische Form ersetzt werden. ²Der elektronischen Form genügt ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen ist. ³Die Schriftform kann auch ersetzt werden durch Versendung einer De-Mail-Nachricht nach § 5 Absatz 5 des De-Mail-Gesetzes, bei der die Bestätigung des akkreditierten Diensteanbieters die erlassende Finanzbehörde als Nutzer des De-Mail-Kontos erkennen lässt. ⁴Für von der Finanzbehörde aufzunehmende Niederschriften gelten die Sätze 1 und 3 nur, wenn dies durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist.

(5) ¹Ist ein elektronisches Dokument Gegenstand eines Beweises, wird der Beweis durch Vorlegung oder Übermittlung der Datei angetreten; befindet diese sich nicht im Besitz des Steuerpflichtigen oder der Finanzbehörde, gilt § 97 entsprechend. ²Der Anschein der Echtheit eines mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz übermittelten Dokuments, der sich auf Grund der Prüfung nach dem Signaturgesetz ergibt, kann nur durch Tatsachen erschüttert werden, die ernstliche Zweifel daran begründen, dass das Dokument mit dem Willen des Signaturschlüssel-Inhabers übermittelt worden ist.

(6) ¹Soweit nichts anderes bestimmt ist, ist bei der elektronischen Übermittlung von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen an Finanzbehörden ein sicheres Verfahren zu verwenden, das den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. ²Nutzt der Datenübermittler zur Authentisierung seinen elektronischen Identitätsnachweis nach § 18 des Personalausweisgesetzes oder nach § 78 Absatz 5 des Aufenthaltsgesetzes, so dürfen die dazu erforderlichen Daten zusammen mit den übrigen übermittelten Daten gespeichert und verwendet werden.

(7) ¹Wird ein elektronisch erlassener Verwaltungsakt durch Übermittlung nach § 122 Absatz 2a bekannt gegeben, ist ein sicheres Verfahren zu verwenden, das die übermittelnde Stelle oder Einrichtung der Finanzverwaltung authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. ²Ein sicheres Verfahren liegt insbesondere vor, wenn der Verwaltungsakt

1. mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen und mit einem geeigneten Verfahren verschlüsselt ist oder
2. mit einer De-Mail-Nachricht nach § 5 Absatz 5 des De-Mail-Gesetzes versandt wird, bei der die Bestätigung des akkreditierten Diensteanbieters die erlassende Finanzbehörde als Nutzer des De-Mail-Kontos erkennen lässt.

(8) ¹Wird ein elektronisch erlassener Verwaltungsakt durch Bereitstellung zum Abruf nach § 122a bekannt gegeben, ist ein sicheres Verfahren zu verwenden, das die für die Datenbereitstellung verantwortliche Stelle oder Einrichtung der Finanzverwaltung authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. ²Die abrufberechtigte Person hat sich zu authentisieren. ³Absatz 6 Satz 2 gilt entsprechend.

	Rz.
A. Allgemeines	1
I. Zulässigkeit elektronischer Kommunikation (Abs. 1)	
1. Eröffnung des Zugangs (Abs. 1 Satz 1)	2
2. Zugang elektronischer Dokumente (Abs. 1 Satz 2)	3
3. Verschlüsselungspflicht der Finanzbehörde (Abs. 1 Satz 3)	4
4. Entschlüsselung der De-Mail zur Schadsoftwareprüfung (Abs. 1 Satz 4)	5
5. Elektronische Benachrichtigung zum Datenabruf (Abs. 1 Satz 5)	6
II. Nicht zur Bearbeitung geeignete Dokumente (Abs. 2)	7
III. Qualifizierte elektronische Signatur bei gesetzlicher Schriftform (Abs. 3 und 4)	
1. Dokumente des Steuerpflichtigen (Abs. 3)	8
2. Verwaltungsakte der Finanzbehörden (Abs. 4)	9
IV. Beweiskraft elektronischer Dokumente (Abs. 5)	10
V. Verfahren bei Datenübermittlung an Finanzbehörden (Abs. 6)	12
VI. Elektronische Übermittlung von Verwaltungsakten (Abs. 7)	13
VII. Bereitstellung von Verwaltungsakten zum Abruf (Abs. 8)	14

A. Allgemeines

Die Vorschrift eröffnet die Möglichkeit der elektronischen Kommunikation zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde, auch soweit bisher durch Gesetz die Schriftform vorgeschrieben war. Das Telefax und Computerfax sind keine elektronischen Dokumente i.S.d. Vorschrift.¹ Die elektronische Kommunikation ist fakultativ, sofern sie nicht durch Einzelregelungen zwingend vorgeschrieben oder ausgeschlossen ist. Vorgeschrieben ist sie u.a. in § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG, § 45d Abs. 1 Satz 2 EStG, § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG sowie in § 25 Abs. 4 EStG für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG, § 181 Abs. 2a AO, § 14a GewStG, § 31 Abs. 1a KStG und § 18 Abs. 3 UStG. Ausgeschlossen ist sie in § 224a Abs. 2 AO, § 244 Abs. 1 Satz 3 AO, § 309 Abs. 1 Satz 2 AO, § 324 Abs. 2 Satz 3 AO.² Wegen des Risikos der Informationsveränderung in den offenen Datennetzen, insb. im Internet, wird die gesetzlich vorgeschriebene Schriftform nur durch die qualifizierte elektronische Signatur i.S.d. § 2 Nr. 3 SignaturG³, die unmittelbare Eingabe in ein elektronisches Formular (§ 87a Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 AO) oder die De-Mail nach § 5 Abs. 5 De-Mail-G⁴ ersetzt. Diese erlaubt den Nachweis

1 AEAO Nr. 4 zu § 87a mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

2 Zu weiteren Beispielen s. *Thürmer* in HHSp, § 87a AO Rz. 32.

3 SignaturG v. 16.5.2001, BGBl. I 2001, 876; zuletzt geändert durch Gesetz v. 7.8.2013, BGBl. I 2013, 3154.

4 De-Mail-G v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 666; geändert durch Gesetz v. 25.7.2013, BGBl. I 2013, 2749 und G. v. 7.8.2013, BGBl. I 2013, 3154.

der Authentizität des Absenders und der Integrität der übermittelten Daten. Die qualifizierte elektronische Signatur ist kostenpflichtig bei einer Zertifizierungsstelle zu erhalten und erfordert die Nutzung eines Chipkartenlesegerätes. § 87a Abs. 6 AO i.V.m. § 93c AO lässt gem. Art. 97 § 27 Abs. 1 EGAO für die Übermittlung amtlicher Datensätze an die Finanzbehörden auch andere die Authentifizierung des Datenübersmitters und die Integrität des elektronischen Datensatzes sichernde Verfahren zu, z. B. Elster. Für nach dem 31.12.2016 erlassene Verwaltungsakte (Art. 97 § 28 EGAO) regeln § 87a Abs. 7 und 8 AO das Verfahren zur elektronischen Bekanntgabe.

I. Zulässigkeit elektronischer Kommunikation (Abs. 1)

1. Eröffnung des Zugangs (Abs. 1 Satz 1)

- 2 Die Übermittlung elektronischer Dokumente ist gem. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO zulässig, soweit der Empfänger dafür einen Zugang eröffnet. Der Empfänger muss die technischen Voraussetzungen zum Empfang, zum Öffnen und Lesen und zur Speicherung elektronischer Nachrichten und Dokumente, d.h. eine E-Mail-Adresse und die notwendige Software besitzen und sein **Einverständnis** zur elektronischen Kommunikation erklären. Die Finanzbehörden eröffnen den Zugang ebenso wie Steuerpflichtige, die eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit ausüben, dadurch, dass sie eine **E-Mail-Adresse** im Briefkopf oder auf ihrer Internetseite angeben.¹ Dies verpflichtet die Finanzbehörden jedoch nicht, in der Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356 AO) auf die Möglichkeit der elektronischen Einspruchseinlegung hinzuweisen.² Bei diesen Steuerpflichtigen stellt die Finanzverwaltung für die Eröffnung des elektronischen Verkehrs auf deren Verkehr mit den Finanzbehörden ab.³ Bei anderen Steuerpflichtigen ist eine ausdrückliche formlose Einverständniserklärung notwendig.⁴ Die Übermittlung einer die Schriftform ersetzenden De-Mail durch die Finanzbehörde an den Steuerpflichtigen erfordert, dass dieser mit einem im Verzeichnisdienst des Diensteanbieters veröffentlichten Zusatz den Zugang insoweit eröffnet hat (§ 7 Abs. 3 Satz 2 De-Mail-G).

2. Zugang elektronischer Dokumente (Abs.1 Satz 2)

- 3 Ein elektronisches Dokument ist in dem Moment zugegangen, in dem die Empfangseinrichtung das Dokument in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat, d.h. der Empfänger das Dokument öffnen und lesen und eine beigefügte Signatur prüfen kann.⁵ Der Zeitpunkt der tatsächlichen Kenntniserlangung durch den Empfänger ist unerheblich. Mit dem Zugang eines solchen **Dokuments** treten die Rechtsfolgen der Erklärung, des Antrags ein.⁶ Macht der Empfänger geltend, das Dokument sei nicht zu öffnen oder zu lesen, ist das Dokument in bearbeitbarer Form erneut zu übermitteln. Die rechtlichen Folgen der Bekanntgabe knüpfen dann an diesen Zugang an. Für die Bekannt-

1 Thürmer in HHSp, § 87a AO Rz. 58; Brandis in T/K, § 87a AO Rz. 5.

2 BFH v. 12.12.2012 – I B 127/12, BStBl. II 2013, 272.

3 AEAO Nr. 1 zu § 87a.

4 AEAO Nr. 1 zu § 87a.

5 AEAO Nr. 2 zu § 87a.

6 AEAO Nr. 2 zu § 87a.

gabe von Verwaltungsakten begründen §§ 122 Abs. 2a, 122a, 123 Satz 2 und 3 AO die Vermutung des Zugangs mit Ablauf der Drei-Tages-Frist nach Absendung.

3. Verschlüsselungspflicht der Finanzbehörde (Abs. 1 Satz 3)

Die Finanzbehörde hat gem. § 30 AO das Steuergeheimnis zu wahren. Daraus folgt wegen des Risikos der unerlaubten Kenntnisaufnahme bei der Versendung von E-Mails über das Internet die Pflicht der Finanzbehörde, die von ihr versandten Dokumente zu verschlüsseln, soweit das Steuergeheimnis betroffen sein kann. 4

4. Entschlüsselung der De-Mail zur Schadsoftwareprüfung (Abs. 1 Satz 4)

Die De-Mail ist die technische Umsetzung des sicheren, vertraulichen und nachweisbaren elektronischen Briefes. Der Nutzer hat für diese Übermittlungsart bei einem Diensteanbieter ein De-Mail-Konto anzumelden. Der Diensteanbieter überprüft die Identität des Nutzers und seiner Angaben und stellt ein De-Mail-Konto zur Verfügung. Die über das Konto vom Nutzer versandten Dokumente und Nachrichten werden automatisch verschlüsselt und gegen Veränderung geschützt. Zur Überprüfung der elektronischen Sendungen auf Schadsoftware entschlüsselt der Provider des Absenders die elektronischen Dokumente und verschlüsselt sie nach Prüfung wieder.¹ Auf die gleiche Weise verfährt der Provider des Empfängers. Diesem technischen Vorgang trägt § 87a Abs. 1 Satz 4 AO im Hinblick auf das Verschlüsselungsgebot und das Steuergeheimnis des § 30 AO Rechnung. 5

5. Elektronische Benachrichtigung zum Datenabruf (Abs. 1 Satz 5)

Bei der Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Abruf gem. § 122a AO ist die Benachrichtigung an den Steuerpflichtigen oder seinen Empfangsbevollmächtigten gem. § 87a Abs. 1 Satz nicht zu verschlüsseln, da die Benachrichtigung keine schützenswerten und dem Steuergeheimnis des § 30 AO unterfallenden Daten enthält. Dies gilt auch für die bloße Bestätigung des Zugangs von Daten bei der Finanzbehörde. 6

II. Nicht zur Bearbeitung geeignete Dokumente (Abs. 2)

Ist ein elektronisches Dokument für den Empfänger nicht bearbeitbar, d.h. nicht zu öffnen und zu lesen, ist das Dokument nicht zugegangen.² Es löst keine Rechtsfolgen aus. Maßgebend ist, dass das Dokument aus objektiven Gründen wie Inkompatibilität der verwandten Systeme, nicht lesbares Format nicht geöffnet und gelesen werden kann. 7

Geht der **Finanzbehörde** ein nicht zu öffnendes und zu lesendes Dokument zu, hat sie dies dem Absender **unverzüglich** (§ 121 Abs. 1 Satz 2 BGB) **mitzuteilen**. Erst mit dem Zugang eines neuen, zu öffnenden Dokuments oder

1 BT-Drucks. 17/11473, 47.

2 AEAO Nr. 2 zu § 87a.

eines schriftlichen Dokuments treten die Rechtsfolgen des Antrags, der Erklärung ein. Die erneute Übermittlung wirkt nicht auf den Zeitpunkt des Eingangs des nicht zu öffnenden und zu lesenden Dokuments zurück. Gegebenfalls ist dem Absender gem. § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, es sei denn er hat in schuldhafter Weise die Vorgaben der Finanzbehörde zum Format elektronischer Dokumente etc. nicht beachtet.

Für den **Steuerpflichtigen** bestimmt die Vorschrift nicht die unverzügliche Mitteilung. Rechtliche Folgen löst nur das erneut von der Finanzbehörde übermittelte Dokument bzw. seine Absendung aus, z.B. die Bekanntgabevermutung der §§ 122 Abs. 2a, 122a, 123 Satz 2 und 3 AO.

III. Qualifizierte elektronische Signatur bei gesetzlicher Schriftform (Abs. 3 und 4)

1. Dokumente des Steuerpflichtigen (Abs. 3)

- 8 Abs. 3 des § 87a AO regelt das Erfordernis einer qualifizierten elektronischen Signatur i.S.d. § 2 Nr. 3 SignaturG bei gesetzlich vorgeschriebener Schriftform für Dokumente des Steuerpflichtigen. Die gesetzlich geforderte Schriftform kann in allen Fällen durch die **qualifizierte elektronische Signatur** ersetzt werden, es sei denn eine spezialgesetzliche Vorschrift untersagt dies ausdrücklich (s. zu Beispielen Rz. 1). Die Signatur ersetzt gem. § 87a Abs. 3 AO auch die gesetzlich vorgeschriebene eigenhändige Unterschrift.¹ Die Vorschrift des § 87a Abs. 3 Satz 1 AO ist einschränkend dahin auszulegen, dass nur die Schriftlichkeit im Sinne einer erforderlichen Unterschrift die qualifizierte elektronische Signatur erfordert.² Das für die Signatur notwendige Zertifikat muss auf den Namen des Absenders oder seinen Wahlnamen lauten. Die nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 SignaturG zulässige Verwendung eines Pseudonyms ist dem Steuerpflichtigen untersagt, § 87a Abs. 3 Satz 3 AO. Für die elektronische Einspruchseinlegung verzichtet die Finanzverwaltung auf die qualifizierte elektronische Signatur.³

Zusätzlich zur qualifizierten elektronischen Signatur des Absenders kann das Schriftformerfordernis durch zwei weitere Verfahren ersetzt werden:

a) Eingabe in ein elektronisches Formular (Abs. 3 Satz 4 Nr. 1)

Diese Übermittlungsart soll die Integrität der Daten sicherstellen. Den Nachweis der Integrität und Authentizität wie eine qualifizierte elektronische Signatur erbringt das Verfahren nicht. Die Identitätsprüfung erfolgt durch die Übermittlung der Daten aus dem elektronischen Speicher des Personalausweises. Die Bereiche, zu denen die Behörde diese Übermittlungsform für ausreichend hält, bestimmt sie durch die zur Verfügung gestellten Formulare. Formulare in diesem Sinne sind nur von der Behörde über Eingabegeräte oder eine sichere Internetverbindung zur Verfügung gestellte Formulare,

1 AEAO Nr. 3 zu § 87a.

2 BFH v. 13.5.2015 – III R 26/14, BStBl. II 2015, 790; *Thürmer* in HHSp, § 87a AO Rz. 112; *Brandis* in T/K, § 87a AO Rz. 13.

3 AEAO Nr. 1 zu § 357; BFH v. 13.5.2015 – III R 26/14, BStBl. II 2015, 790.

die der Nutzer nicht verändern kann und in die er seine Daten **unmittelbar** einzutragen hat.¹

b) De-Mail gem. § 5 Abs. 5 De-Mail-G (Abs. 3 Satz 4 Nr. 2)²

Die De-Mail nach § 5 Abs. 5 De-Mail-G bietet eine der qualifizierten elektronischen Signatur gleichwertige Übermittlungsart hinsichtlich Integrität, Authentizität und Urheberschaft der übermittelten Daten. Eine solche De-Mail kann vom Absender nur nach einer sicheren Anmeldung zu seinem De-Mail-Konto, die dem Empfänger vom Provider bestätigt wird, versandt werden. Der Provider versieht die versandte De-Mail mit einer qualifizierten elektronischen Signatur, die auch beigefügte Anhänge umfasst. Nach § 5 Abs. 6 De-Mail-G ist der Provider verpflichtet, die De-Mail nach den Vorschriften der Prozessordnungen und der Verwaltungszustellungsgesetze förmlich zustellen. Auf Antrag des Absenders bestätigt der Provider den Versand elektronisch unter Beifügung einer qualifizierten elektronischen Signatur.

2. Verwaltungsakte der Finanzbehörden (Abs. 4)

Die Vorschrift übernimmt für Verwaltungsakte und sonstige Maßnahmen der Finanzbehörde die Regelung des Abs. 3 zur qualifizierten elektronischen Signatur und zur De-Mail nach § 5 Abs. 5 De-Mail-G. Die Ersetzung der Schriftform durch eine De-Mail gegenüber dem Steuerpflichtigen ist gem. § 7 Abs. 3 Satz 2 De-Mail-G nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige in einem gesonderten Zusatz des veröffentlichten Verzeichnisses der De-Mail-Nutzung auch die Übermittlung durch die Finanzbehörden eröffnet hat. 9

Ausgenommen von der elektronischen Form sind nach § 87a Abs. 4 Satz 3 AO von der Finanzbehörde aufzunehmende **Niederschriften**, z.B. über mündliche Auskünfte (§ 93 Abs. 6 AO), die Versicherung an Eides statt (§§ 95 Abs. 2, 284 Abs. 3, 315 Abs. 3 AO), es sei denn dies ist wie in § 291 Abs. 4 AO ausdrücklich zugelassen. Bei elektronischen Verwaltungsakten muss aus dem Zertifikat oder einem zugehörigen Attributzertifikat neben dem Signierenden die erlassene Behörde erkennbar sein, § 119 Abs. 3 AO.

IV. Beweiskraft elektronischer Dokumente (Abs. 5)

Das elektronische Dokument ist ein Beweismittel i.S.d. § 92 Satz 2 Nr. 4 AO. Der Beweis wird durch die Vorlegung oder Übermittlung der Datei angetreten. Es handelt sich um einen **Augenscheinsbeweis** i.S.d. § 98 Abs. 1 AO, indem die elektronische Signatur des Absenders oder bei der De-Mail des Providers anhand der Daten des Zertifizierungsanbieters überprüft wird. Die Vorschrift des § 87a Abs. 5 Satz 1 1. Halbs. AO entspricht § 371 Abs. 1 Satz 2 ZPO. Befindet sich das Dokument im Besitz eines Dritten, hat dieser das Dokument vorzulegen oder zu übermitteln und gegebenenfalls gem. § 97 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 147 Abs. 5 AO auf seine Kosten lesbar zu machen. 10

¹ BT-Drucks. 17/11473, 49.

² Die Regelungen zur De-Mail gelten ab dem 1.7.2014.

- 11 Die geprüfte qualifizierte elektronische Signatur eines Dokuments begründet gem. § 87a Abs. 5 Satz 2 AO den **Anscheinsbeweis** der Echtheit des Dokuments hinsichtlich Urheberschaft und Unverändertheit seines Inhalts. Dieser Anscheinsbeweis kann nur durch Tatsachen erschüttert werden, die ernstliche Zweifel i.S.d. Grundsätze zu § 361 AO, § 69 FGO daran begründen, dass dieses Dokument in der vorliegenden Form mit dem Willen des Inhabers des Signaturschlüssels übermittelt wurde. Danach muss die Wahrscheinlichkeit für die Unechtheit eben so hoch sein wie für die Echtheit. Der Anscheinsbeweis gilt nur für die qualifizierte elektronische Signatur, nicht aber für die einfache und die fortgeschrittene Signatur sowie andere sichere Verfahren nach § 87a Abs. 6 AO. Insoweit gelten das allgemeine Beweisrecht und die freie Beweiswürdigung.

V. Verfahren bei Datenübermittlung an Finanzbehörden (Abs. 6)

- 12 Die Vorschrift gilt nur für die gesetzlich vorgeschriebene oder freiwillige Übermittlung von Daten nach amtlichem Datensatz durch den Steuerpflichtigen oder Dritte an die Finanzbehörden, wenn nicht Einzelregelungen eine bestimmte Übermittlungsart vorschreiben. Die Übermittlung amtlicher Datensätze ist u.a. bestimmt zur elektronischen Vollmacht nach § 80a AO, zu Daten i.S.d. § 93c AO, zur elektronischen Bilanz nach § 5b EStG, der Einnahme-Überschussrechnung nach § 60 Abs. 4 EStDV, den Mitteilungen nach § 45d EStG und den Daten der Stellen nach § 22a EStG, § 91 EStG. § 87b Abs. 1 AO ermächtigt den Bundesfinanzminister in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu weiteren Daten des Besteuerungsverfahrens amtliche Datensätze festzulegen. Zur Datenübermittlung ist ein sicheres Verfahren zu nutzen. Das Verfahren muss den Nachweis sichern, wer Datenübermittler ist, dass die Daten tatsächlich von diesem stammen und bei der Übermittlung nicht verändert wurden. Wird der elektronische Identitätsnachweis des Personalausweises oder des Aufenthaltsnachweises genutzt, sind zu Prüfzwecken deren Daten zusammen mit den übermittelten Daten zu speichern und zur Prüfung zu verwenden.

VI. Elektronische Übermittlung von Verwaltungsakten (Abs. 7)

- 13 Werden Verwaltungsakte elektronisch nach § 122 Abs. 2a AO bekannt gegeben, ist aus Datenschutzgründen die qualifizierte elektronische Signatur oder die De-Mail-Nachricht nach § 5 Abs. 5 De-Mail-Gesetz von den Finanzbehörden zu nutzen. Die Vorschrift gestattet darüber hinaus die Nutzung anderer Verfahren, die einen ebenso hohen Sicherheitsstandard gewährleisten.

VII. Bereitstellung von Verwaltungsakten zum Abruf (Abs. 8)

- 14 Wie bei der elektronischen Übermittlung eines Verwaltungsaktes sind auch bei der Bekanntgabe mittels Datenabruf die Authentifizierung der Finanzbehörde, der Datenschutz und die Integrität der Daten durch ein Verfahren mit einem Standard wie bei der qualifizierten elektronischen Signatur sicherzustellen. Zusätzlich ist die Authentifizierung der abrufenden Person entsprechend den Vorgaben des Abs. 6 der Vorschrift zu gewährleisten.