



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern
- Referat Q 7 -

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 18. Juni 2018

BETREFF **Vorläufige Steuerfestsetzung im Hinblick auf anhängige Musterverfahren (§ 165 Absatz 1 Satz 2 AO); Aussetzung der Steuerfestsetzung nach § 165 Absatz 1 Satz 4 AO; Aufhebung der Vorläufigkeiten wegen der beschränkten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Absatz 3, 4, 4a EStG) für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2009 und von sonstigen Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Absatz 1 Nummer 3a EStG) für Veranlagungszeiträume ab 2010, hinsichtlich der Berücksichtigung von Beiträgen zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) sowie hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrages (§ 32a Absatz 1 EStG)**

BEZUG BMF-Schreiben vom 15. Januar 2018
- IV A 3 - S 0338/17/10007 - (BStBl I 2018, 2)

GZ **IV A 3 - S 0338/17/10007**

DOK **2018/0382056**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Beschluss vom 27. September 2017, 2 BvR 598/12, hat das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil vom 16. November 2011, X R 15/09, BStBl 2012 II S. 325, nicht zur Entscheidung angenommen. Es hat damit die Auffassung des BFH bestätigt, dass hinsichtlich der Beiträge zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit verfassungsrechtlich weder ein Sonderausgabenabzug in voller Höhe noch eine Berücksichtigung im Wege des negativen Progressionsvorbehalts geboten ist. Die wegen dieses Beschwerdeverfahrens ruhenden Revisionsverfahren - X R 30/16 - und - X R 38/09 - bis - X R 41/09 - haben sich zwischenzeitlich durch Zurücknahme der Revisionen durch die Kläger erledigt.

Für die Veranlagungszeiträume ab 2010 hatte der BFH bereits mit Urteil vom 9. September 2015, X R 5/13, BStBl II S. 1043, entschieden, dass die Regelung über die beschränkte Abziehbarkeit von sonstigen Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3a EStG auch im Hinblick auf die Neuregelung durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Auch die unterschiedliche Höhe der in § 10 Absatz 4 Satz 1 bis 3 EStG genannten Höchstbeträge sei verfassungsgemäß. Die gegen dieses Urteil erhobene Verfassungsbeschwerde hat das Bundesverfassungsgericht durch Beschluss vom 21. September 2017, 2 BvR 2445/15, nicht zur Entscheidung angenommen.

Mit Urteil vom 27. Juli 2017, III R 1/09, BStBl 2018 II S. 96, hat der BFH des Weiteren entschieden, dass die in den Veranlagungszeiträumen 2000 bis 2004 bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten zu berücksichtigenden Grundfreibeträge (§ 32a EStG) sowie Kinderfreibeträge (§ 32 Absatz 6 EStG) keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen. Für den Veranlagungszeitraum 2014 sind weitere Verfahren wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der kindbezogenen Freibeträge vor den obersten Bundesgerichten anhängig, die möglicherweise Auswirkungen auf andere Veranlagungszeiträume haben.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt daher Folgendes:

I.

In der Anlage zum BMF-Schreiben vom 15. Januar 2018, BStBl I S. 2, werden mit sofortiger Wirkung

- die bisherige Nummer 2.a (Beschränkte Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Absatz 3, 4, 4a EStG) für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2009),
- die bisherige Nummer 2.b (Beschränkte Abziehbarkeit von sonstigen Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3a EStG für Veranlagungszeiträume ab 2010),
- die bisherige Nummer 4. (Höhe des Grundfreibetrags (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG)) sowie
- die bisherige Nummer 5. (Berücksichtigung von Beiträgen zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG))

gestrichen. Ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren kommt insoweit nicht mehr in Betracht.

Wegen der Zurückweisung von Einsprüchen und außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellten Anträgen auf Aufhebung oder Änderung einer Einkommensteuerfestsetzung wegen der Frage der beschränkten Abziehbarkeit von sonstigen Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3a EStG für Veranlagungszeiträume ab 2010 wird auf die Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Juni 2018, BStBl I S. 703, hingewiesen.

II.

Die Anlage zum BMF-Schreiben vom 15. Januar 2018, a. a. O., wird mit sofortiger Wirkung wie folgt gefasst:

„Abschnitt A (Vorläufige Steuerfestsetzung)“

I.

Steuerfestsetzungen sind hinsichtlich folgender Punkte gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen:

- 1.a) Abziehbarkeit der Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (§ 4 Absatz 9, § 9 Absatz 6, § 12 Nummer 5 EStG)
- für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2014 -
- 1.b) Abziehbarkeit der Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (§ 4 Absatz 9, § 9 Absatz 6 EStG)
- für Veranlagungszeiträume ab 2015 -
2. Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Absatz 6 Sätze 1 und 2 EStG
3. Abzug einer zumutbaren Belastung (§ 33 Absatz 3 EStG) bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastung.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummern 1.a) und 1.b) ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerbescheiden für Veranlagungszeiträume ab 2004 beizufügen. Ferner ist er im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Ablehnungen einer Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Absatz 4 EStG) beizufügen, wenn der Ablehnungsbescheid einen Feststellungszeitpunkt nach dem 31. Dezember 2003 betrifft und die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben beantragt wurde.

Für eine Aussetzung der Vollziehung in den Fällen der Nummern 1.a) und 1.b) gilt Folgendes:

- Ein mit einem zulässigen Rechtsbehelf angefochtener Einkommensteuerbescheid für einen Veranlagungszeitraum ab 2004 ist auf Antrag in der Vollziehung auszusetzen, soweit die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder sein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben strittig ist und bei einer Berücksichtigung dieser Aufwendungen die Einkommensteuer herabzusetzen wäre. Die Vollziehungsaussetzungsbeschränkung gemäß § 361 Absatz 2 Satz 4 AO und § 69 Absatz 2 Satz 8 FGO gilt nicht (AEAO zu § 361, Nummer 4.6.1, vierter Absatz).

Ein Einkommensteuerbescheid, der die Steuer auf 0 € festsetzt, ist kein vollziehbarer Verwaltungsakt (AEAO zu § 361, Nummer 2.3.2, erster Beispielfall) und kann auch nicht im Hinblick auf die Bindungswirkung der Besteuerungsgrundlagen für eine Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in der Vollziehung ausgesetzt werden, da § 10d Absatz 4 Satz 4 EStG zwar § 171 Absatz 10, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und § 351 Absatz 2 AO, nicht aber § 361 Absatz 3 Satz 1 AO und § 69 Absatz 2 Satz 4 FGO für entsprechend anwendbar erklärt.

- Die Ablehnung der Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Absatz 4 EStG) ist auf Antrag in der Vollziehung auszusetzen, wenn sie einen Feststellungszeitpunkt nach dem 31. Dezember 2003 betrifft, die Ablehnung der Feststellung mit einem zulässigen Rechtsbehelf angefochten wurde und der Steuerpflichtige die Feststellung zur Berücksichtigung von Aufwendungen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben beantragt hatte. Weitere Voraussetzung für eine Aussetzung der Vollziehung ist, dass im Zeitpunkt der Entscheidung über den Vollziehungsaussetzungsantrag erkennbar ist, dass sich eine Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Folgejahren steuerlich auswirken würde. Solange dies nicht der Fall ist, sind Anträge auf Aussetzung der Vollziehung wegen eines fehlenden Rechtsschutzinteresses abzulehnen. Zur Tenorierung einer Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung gelten die Ausführungen im dritten Satz der Nummer 5.3 des AEAO zu § 361 entsprechend.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 2 ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2001 mit einer Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG sowie den mit derartigen Einkommensteuerfestsetzungen verbundenen Festsetzungen des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer beizufügen. In Rechtsbehelfsverfahren gegen die Festsetzung der Einkommensteuer, des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer für den Veranlagungszeitraum 2014

gestellten Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 Absatz 2 FGO) ist zu entsprechen, soweit unter Berücksichtigung eines um 72 Euro erhöhten Kinderfreibetrags je Kind die Steuer herabzusetzen wäre und im Übrigen die Voraussetzungen des § 361 AO oder des § 69 FGO erfüllt sind. Ein Einkommensteuerbescheid ist hinsichtlich des Kinderfreibetrags kein Grundlagenbescheid für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer (BFH-Urteile vom 27. Januar 2011, III R 90/07, BStBl II S. 543, und vom 15. November 2011, I R 29/11, BFH/NV 2012 S. 921); § 361 Absatz 3 Satz 1 AO und § 69 Absatz 2 Satz 4 FGO sind daher insoweit nicht anwendbar.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 3 ist in Fällen unbeschränkter Steuerpflicht im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen beizufügen.

II.

Ferner sind im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für die Veranlagungszeiträume ab 2005 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 vorläufig gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO vorzunehmen.

Abschnitt B (Aussetzung der Steuerfestsetzung)

Steuerfestsetzungen sind gemäß § 165 Absatz 1 Satz 4 in Verbindung mit Satz 2 Nummer 2 AO auszusetzen, soweit § 8c Satz 1 KStG (in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007, BGBl. I S. 1912) sowie § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG (in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12. August 2008, BGBl. I S. 1672, und den nachfolgenden Fassungen bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016, BGBl. I S. 2998) für unmittelbare schädliche Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2016 nicht anzuwenden ist (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. März 2017, 2 BvL 6/11, BGBl. I S. 1289).

Die Aussetzung der Steuerfestsetzung ist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten vorzunehmen bei Festsetzungen der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuer-Messbetrags für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume 2008 bis 2015 bzw. bis einschließlich Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2016 bei abweichendem Wirtschaftsjahr gemäß § 7 Absatz 4 KStG bzw. § 10 Absatz 2 GewStG und einem schädlichen Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c (Absatz 1) Satz 1 KStG vor dem 1. Januar 2016. Entsprechendes gilt bei gesonderten Feststellungen nach §§ 2a, 10d, § 15 Absatz 4, §§ 15a, 15b EStG,

§ 4h EStG in Verbindung mit § 8a KStG, § 14 Absatz 5 KStG, § 10 Absatz 3 Satz 5 AStG und § 10a GewStG für Feststellungszeitpunkte 31. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2015.

Die Aussetzung der Steuerfestsetzung bewirkt, dass § 8c (Absatz 1) Satz 1 KStG aufgrund der vom Bundesverfassungsgericht festgestellten Verfassungswidrigkeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden ist, soweit bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft auf einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) vor dem 1. Januar 2016 insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerverwaltung & Steuerrecht - Abgabenordnung - BMF-Schreiben / Allgemeines zum Download bereit.

Im Auftrag