

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Mindeststeuersatz beim sog. „halben“ Steuersatz wird auf den aktuellen Eingangssteuersatz von 14 % gesenkt
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

## § 34

### Außerordentliche Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) <sup>1</sup>Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen. <sup>2</sup>Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte. <sup>3</sup>Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet.

(2) Als außerordentliche Einkünfte kommen nur in Betracht:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 14a Absatz 1, der §§ 16 und 18 Absatz 3 mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nummer 40 Buchstabe b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 teilweise steuerbefreit sind;
2. Entschädigungen im Sinne des § 24 Nummer 1;

### ESTG § 34

3. Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 24 Nummer 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden;
4. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst;
5. Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34b Absatz 1 Nummer 1.

(3) <sup>1</sup>Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 5 Millionen Euro nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. <sup>2</sup>Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch **14 Prozent**. <sup>3</sup>Auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) sind vorbehaltlich des Absatzes 1 die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden. <sup>4</sup>Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. <sup>5</sup>Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des Satzes 1, kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn beantragen. <sup>6</sup>Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...

(47) <sup>1</sup>§ 34 Absatz 1 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. <sup>2</sup>Auf § 34 Absatz 2 Nummer 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist Absatz 4a in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht für die Anwendung des § 34 Absatz 3 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812). <sup>4</sup>In den Fällen, in denen nach dem 31. Dezember eines Jahres mit zulässiger steuerlicher Rückwirkung eine Vermögensübertragung nach dem Umwandlungssteuergesetz erfolgt oder ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 34 Absatz 2

Nummer 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erzielt wird, gelten die außerordentlichen Einkünfte als nach dem 31. Dezember dieses Jahres erzielt.  
<sup>5</sup>§ 34 Absatz 3 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812) ist ab dem Veranlagungszeitraum 2002 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „10 Millionen Deutsche Mark“ die Angabe „5 Millionen Euro“ tritt.  
<sup>6</sup>§ 34 Absatz 3 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 und **für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2008** mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „16 Prozent“ die Angabe „15 Prozent“ tritt.  
<sup>7</sup>**§ 34 Absatz 3 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.**  
<sup>8</sup>Für die Anwendung des § 34 Absatz 3 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812) ist die Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung nach § 34 in Veranlagungszeiträumen vor dem 1. Januar 2001 unbeachtlich.

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Arnberg  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

**Schrifttum:** Melchior, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR, 2481 ff.

## Kompaktübersicht

**Grundinformation:** Der Mindeststeuersatz wird auf den aktuellen Eingangssteuersatz von 14 % gesenkt. Mit Abs. 3 Satz 2 wird sichergestellt, dass ermäßigt zu besteuernde Einkünfte (Abs. 2 Nr. 1 bis 5) mindestens dem Eingangssteuersatz unterworfen werden. J 10-1

**Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2006* s. § 34 Anm. 2. J 10-2

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 3 Satz 2 wird wiederholt und aktualisiert. Der ermäßigte Steuersatz wird auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes wiederholender Weise festgesetzt. Der bei der Anwendung dieser Vorschrift zu beachtende Mindeststeuersatz (Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil) wird auf 14 % angepasst, denn durch das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität v. 2.3.2009 (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434) wurde der Eingangssteuersatz bereits auf 14 % ab dem VZ 2009 gesenkt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Abs. 3 Satz 2 ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 52 Abs. 47 Satz 7). Gleichzeitig wird durch die Ersetzung der Angabe „ab dem VZ 2005“ durch die Angabe „für die VZ 2005 bis 2008“ in Abs. 47 Satz 6 klargestellt, dass für die VZ 2005 bis 2008 der Mindeststeuersatz 15 % beträgt. J 10-3

J 10-4 **Grund der Änderung:** Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil bezeichnete wörtlich nicht den richtigen Mindeststeuersatz, der dem jeweiligen Einkommenssteuersatz entspricht und ab dem VZ 2009 14 % beträgt. Darüber hinaus waren verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der formell richtigen Entstehung die Regelung im Gesetzgebungsverfahren aufgekommen, die es zu beseitigen galt.

- ▶ **Anpassung des Mindeststeuersatzes:** Der Einkommenssteuersatz, der zugleich den Mindeststeuersatz nach Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil ausmacht, wurde bereits durch das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität v. 2.3.2009 (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434) auf 14 % ab dem VZ 2009 gesenkt. Der Gesetzgeber hat offensichtlich in der Vergangenheit aufgrund eines redaktionellen Versehens übersehen, eine Anpassung des Abs. 3 Satz 2 hinsichtlich der ab dem VZ 2005 anzuwendenden Fassung vorzunehmen. Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil enthielt bisher die Angabe „16 %“. § 52 Abs. 47 Satz 6 regelte, dass ab dem VZ 2005 Abs. 3 Satz 2 mit der Maßgabe anzuwenden sei, dass an Stelle der Angabe „16 %“ die Angabe „15 %“ tritt. Für den VZ 2009 fehlte bisher die wörtliche Aufnahme des Mindeststeuersatzes von 14 %. Dies wird nunmehr durch Aufnahme des zutreffenden Einkommenssteuersatzes von 14 % ab dem VZ 2009 richtiggestellt.
- ▶ **Beseitigung verfassungsrechtlicher Bedenken:** Abs. 3 Satz 2 idF des HBeglG 2004 v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) unterliegt insoweit verfassungsrechtlichen Bedenken, als strittig ist, ob dieses Gesetz in einem ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen ist. Das BVerfG hat zwar mit Beschlüssen v. 7.11.2007 – 2 BvR 412/04, HFR 2008, 277 und 2 BvR 2491/04, HFR 2008, 277 die unmittelbar gegen das HBeglG 2004 gerichteten Verfassungsbeschwerden aus formalen Gründen nicht zur Entscheidung angenommen. Das BVerfG hat aber mit einem eine Änderung des Personenbeförderungsgesetzes betreffenden Beschl. v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07 das Gesetzgebungsverfahren zum HBeglG 2004 für verfassungswidrig erklärt (Verstoß gegen den Grundsatz der begrenzten Vermittlungskompetenz des Vermittlungsausschusses und der parlamentarischen Öffentlichkeit). Es ist anzunehmen, dass der BFH in einem noch anhängigen Verfahren (Az.: VII R 4/09) ebenso entscheiden wird. Um zum einen diesen Grundsätzen des die formelle Verfassungsmäßigkeit des HBeglG 2004 betreffenden Beschl. des BVerfG zu entsprechen und zum anderen sowohl den bisher geäußerten Bedenken in der Literatur als auch dem noch anhängigen BFH-Verfahren zu begegnen, bestätigt der Gesetzgeber inhaltlich nochmals ausdrücklich die Regelung im Wege eines verfassungsgemäßen parlamentarischen Verfahrens.

**Bedeutung der Änderung:** Mit der Änderung des Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil wird sichergestellt, dass ermäßigt zu besteuernde Einkünfte (zu außerordentlichen Einkünfte iSd. Abs. 2 s. Anm. 37 ff.) mindestens dem Eingangsteuersatz von 14 % unterworfen werden. J 10-5

- ▶ **Kritik:** Durch die Absenkung des Eingangsteuersatzes ab dem VZ 2009 können Fälle auftreten, in denen das Wahlrecht nach Abs. 3 zu einer höheren Steuerbelastung aufgrund der Mindestbesteuerung mit 14 % gegenüber einer Regelbesteuerung führt (Hechtner, DStZ 2009, 237).
- ▶ **Verfassungsmäßigkeit:** Der BFH hat zu Abs. 3 Satz 2 idF des StSenkErgG, unabhängig von den Bedenken zum Gesetzgebungsverfahren des HBeglG 2004, entschieden, dass ansonsten keine Verstöße gegen verfassungsrechtliche Grundsätze hinsichtlich der inhaltlichen Struktur des Abs. 3 Satz 2 (der ermäßigte Steuersatz beträgt nach Abs. 3 Satz 2 idF des StSenkErgG die Hälfte [aktuell: 56 %] des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt. nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zzgl. der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre. In jedem Fall ist auf die außerordentlichen Einkünfte jedoch eine Steuer in Höhe des Mindeststeuersatzes [ab 2005: 15 %; aktuell 14 %] zu entrichten) bestehen (BFH v. 15.9.2010 – X R 55/03, BFH/NV 2011, 231).

