

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Wiederholung und redaktionelle Anpassung der Anrechnung des nicht zum Abzug gebrachten Unterschiedsbetrags iSv. § 32c Abs. 1 Satz 2 im Zuge der Reform des § 32c.
- ▶ Regelung der Anrechnung der eingeführten Forschungszulage nach dem Gesetz zur Förderung der Forschung und Entwicklung.
- ▶ **Fundstelle:**
  - ▷ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektro-MobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17);
  - ▷ Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (ForschFördG) v. 14.12.2019 (BGBl. I 2019, 2763; BStBl. I 2020,122).

## § 36

### Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert ForschFördG v. 14.12.2019 (BGBl. I 2019, 2763; BStBl. I 2020,122)

(1) *unverändert*

(2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37);
2. <sup>1</sup>die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie entfällt auf
  - a) die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder
  - b) die nach § 3 Nummer 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Absatz 1, 2 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge

und keine Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. <sup>2</sup>Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wird nicht angerechnet, wenn die in § 45a Absatz 2 oder Absatz 3 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. <sup>3</sup>Soweit der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 32d Absatz 4 oder Absatz 6 stellt, ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung auf Verlangen des Finanzamts vorgelegt wird. <sup>4</sup>In den Fällen des § 8b Absatz 6 Satz 2 des Kör-

perschaftsteuergesetzes ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 und 3 vorgelegt wird, die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellt worden ist;

3. in den Fällen des § 32c Absatz 1 Satz 2 der nicht zum Abzug gebrachte Unterschiedsbetrag, wenn dieser höher ist als die tarifliche Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums im Betrachtungszeitraum.

3. die nach § 10 des Forschungszulagengesetzes festgesetzte Forschungszulage. Das gilt auch für die gesondert und einheitlich festgestellte Forschungszulage.

(3) bis (5) *unverändert*

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(35a) § 36 Absatz 2 Nummer 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 und letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden.

Autor: PD Dr. Lutz *Lammers*, Richter, Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Potsdam/Cottbus

Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

**Schrifttum:** *Kanzler*, Die neue Tarifglättung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 32c EStG reloaded, DStZ 2017, 210; *Lammers*, Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, DStR 2017, 1576.

## Kompaktübersicht

J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Der Gesetzgeber hat versehentlich zweimal die Ziffer 3 im Katalog der Anrechnungstatbestände verwendet, wobei derzeit nur die Regelung zur Anrechnung der Forschungszulage in Kraft ist.

► **Anrechnung des nicht zum Abzug gebrachten Unterschiedsbetrages:** § 36 Abs. 2 Nr. 3 gewährleistet, dass im letzten VZ eines Betrachtungszeitraums iSv. § 32c keine willkürlichen Ergebnisse eintreten, da die Wirkungen der Tarifglättung davon abhängen, ob im letzten VZ eine posi-

tive ESt – also mit einem Wert größer als null – festgesetzt worden ist. Das Gesetz erreicht dieses Ziel dadurch, dass für die Fälle, in denen der Unterschiedsbetrag höher als die tarifliche ESt ist, der überschießende Betrag durch Anrechnung zum Abzug gebracht und gem. § 36 Abs. 4 Satz 2 erstattet wird (vgl. dazu *Gosch in Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 36 Rz. 13a).

► **Anrechnung der Forschungszulage:** § 36 Abs. 2 Nr. 3 ermöglicht die Anrechnung der Forschungszulage nach dem außerhalb des EStG stehenden Gesetz zur Förderung der Forschung und Entwicklung. Es soll eine dem europäischen Beihilferecht konforme Forschungsförderung ermöglichen.

**Rechtsentwicklung:**

J 20-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2016** s. § 36 Anm. 2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Redaktionelle Änderung und Wiederholung der Regelung zur Anrechnung des Unterschiedsbetrags, die erstmalig 2016 an dieser Stelle geregelt wurde und im Zuge der Überarbeitung des § 32c wiederholt durch den Gesetzgeber verabschiedet worden ist, da die Regelung mangels Zustimmung durch die Kommission noch nicht in Kraft getreten war.

► **ForschFördG v. 14.12.2019** (BGBl. I 2019, 2763; BStBl. I 2020,122): Einfügung der Neuregelung in den Katalog der Anrechnungstatbestände, um die estrechtl. Umsetzung des Forschungszulagengesetzes zu gewährleisten.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:**

J 20-3

► **§ 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“)** tritt gem. Art. 39 Abs. 8 dieses Gesetzes an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Tarifglättung entweder keine Beihilfe oder eine mit dem Binnenmarkt zu vereinbarende Beihilfe darstellt. Zum Zeitpunkt der Drucklegung stand dieser Beschluss noch aus.

► **§ 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des ForschFördG** tritt früher, nämlich am 1.1.2020 gem. Art. 3 des ForschFördG in Kraft.

**Grund und Bedeutung der Änderungen:** Die Änderungen des § 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“) sind nicht inhaltlicher, sondern redaktioneller Art, so dass auf die bestehende Kommentierung verwiesen werden kann (s. § 36 Anm. 46a ff.). Die Neuverkündung ist wohl durch die Überarbeitung des § 32c zu rechtfertigen, der wie § 36 Abs. 2 Nr. 3 seit 2016 zwar Gesetz geworden, aber noch nicht in Kraft getreten ist.

J 20-4

Der durch § 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des ForschFördG eingefügte Anrechnungstatbestand ist erst durch Änderungen des Finanzausschusses (vgl. BTDrucks. 19/14875, 39) am ursprünglichen Gesetzesentwurf (BTDrucks. 19/10940) ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden. Er dient dazu, die Forschungszulage an die Vorgaben der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) anzupassen und damit den Vorgaben des europäischen Beihilferechts zu genügen, ohne dass eine Notifizierung nach Art. 108 Abs. 3 AEUV notwendig ist (vgl. BTDrucks. 19/14875, 35). Die im ursprünglichen Gesetzesentwurf vorgesehene unmittelbare Auszahlung der Forschungszulage wäre nicht als StVergünstigung einzuordnen gewesen. Um die Einordnung als StVergünstigung zu ermöglichen, wurde daher ein Zulagetatbestand geschaffen, der eine Verbindung zur jeweiligen Ertragsteuerfestsetzung und -erhebung aufweist (vgl. BTDrucks. 19/14875, 37). Die festgesetzte Forschungszulage wird nun gem. § 10 ForschFördG festgesetzt und nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des ForschFördG angerechnet.

§ 36 Abs. 2 Nr. 3 gilt nicht nur für die ESt. Gemäß § 31 KStG gilt § 36 Abs. 2 EStG für die Anrechnung auf die KSt entsprechend (BTDrucks. 19/14875, 39).

Die Anrechnung soll zu einer möglichst schnellen Förderung führen. Daher soll die Forschungszulage nicht nur auf die ESt oder KSt angerechnet werden, die für den VZ erhoben wird, für den die Forschungszulage gewährt wurde. Vielmehr kann die Forschungszulage bei der zeitlich nächsten Festsetzung der ESt oder KSt angerechnet werden (unabhängig vom VZ). Damit wird eine möglichst frühzeitige Anrechnung – und ggf. Auszahlung – im Rahmen der nächsten Veranlagung zur ESt oder KSt ermöglicht (BTDrucks. 19/14875, 39).