

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung der beschränkten StPflcht auf Veräußerung von Beteiligungen an PersGes., die inländ. unbewegliches Vermögen (oder Sachinbegriffe oder Rechte) halten.
- ▶ Aufgabe der beschränkten StPflcht bei Erträgen aus Investmentanteilen ab Inkrafttreten der Investmentsteuerreform (1.1.2018).
- ▶ Fundstelle: Investmentsteuerreformgesetz (InvStRefG) v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731).

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731)

- (1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind
1. *unverändert*
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),
 - a) bis e) *unverändert*
 - f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch
 - aa) Vermietung und Verpachtung oder
 - bb) Veräußerung
 von inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden. **²§ 23 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.** ³Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist, oder
 - g) *unverändert*

ESTG § 49

3. und 4. *unverändert*
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
- a) § 20 Absatz 1 Nummer 1 *mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, 2, 4, 6 und 9*, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,
 - b) § 20 Absatz 1 Nummer 1 *in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes*
 - aa) *bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 3 des Investmentsteuergesetzes,*
 - bb) *bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,*
 - c) *unverändert*
Satz 2 *unverändert*;
6. bis 10. *unverändert*
- (2) bis (4) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des ESTG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731)

...

(45a) ¹§ 49 Absatz 1 Nummer 5 in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2018 zufließen. **²§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a und b** in der am 26. Juli 2016 geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden bei Erträgen, die vor dem 1. Januar 2018 zufließen oder als zugeflossen gelten.

...

Autor: Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

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

Schrifttum: Kempf/Hirtz, Schwerpunkte des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung, DStR 2016, 1; Kußmaul/Patzner/Kloster/Bui, Investmentbesteuerung vor der Zeitenwende – Grundlegende Systemänderungen in der konzeptionellen Besteuerung von Publikums-Investmentfonds, Ubg 2016, 596.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderung:

J 16-1

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2:** Durch Anordnung der entsprechenden Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4 wird erreicht, dass künftig auch Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an PersGes., die inländ. unbewegliches Vermögen (oder Sachinbegriffe oder Rechte) halten, der beschränkten StPflcht unterliegen.

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b:** Durch Herausnahme der Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG aus dem Katalog der beschränkt stpfl. Einkünfte in Abs. 1 Nr. 5 Aufgabe der beschränkten StPflcht bei Erträgen aus Investmentanteilen ab Inkrafttreten der Investmentsteuerreform (1.1.2018).

Rechtsentwicklung:

J 16-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2016** s. § 49 Anm. 591 und 801.

► **InvStRefG v. 19.7.2016** (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Der in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f neu eingefügte Satz 2 ordnet an, dass § 23 Abs. 1 Satz 4 entsprechend gilt. Damit wird auch für Zwecke der beschränkten StPflcht statuiert, dass die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes. als Anschaffung oder Veräußerung der von ihr gehaltenen anteiligen WG gilt. Durch Streichung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b (und Modifizierung von Buchst. a) fallen Erträge aus Investmentanteilen zukünftig grds. nicht mehr unter den Katalog der beschränkt stpfl. Einkünfte.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 16-3

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2** gilt ab dem 1.1.2017 (Art. 11 Abs. 2 InvSt-RefG).

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b:** Inländische Investmenterträge sind erst ab dem 1.1.2018 (entscheidend ist der Zufluss) nicht länger beschränkt stpfl.; in der Zwischenzeit bleibt es beim Status quo (§ 52 Abs. 45a).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 16-4

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2:** Schon bislang hat Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Einkünfte aus der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen (sowie von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländ. BS oder anderen Einrichtung erfolgt), die ein ausländ. Stpfl. im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, der beschränkten StPflcht unterworfen (s. § 49 Anm. 590ff.). Durch den (alten)

Satz 2 (nunmehr Satz 3) zählten (bzw. zählen) dazu auch entsprechende Einkünfte, die von einer ausländ. KapGes. erzielt wurden (bzw. werden); str. war in beiden Fällen jedoch, ob die Veräußerung eines Anteils an einer PersGes., zu deren Vermögen die entsprechenden Gegenstände gehören, ebenfalls als „Veräußerung“ im Sinne der Norm gilt (s. zum Streitstand § 49 Anm. 620 „Keine Veräußerungen“). Das FG München hat dies in seinem Urteil v. 29.7.2013 (FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.) mit uE zutreffender Begründung abgelehnt. Dagegen richtet sich die Gesetzesänderung, die laut Begr. diesem Urteil entgegenwirken und „klarstellen“ (BTDrucks. 18/7839, 116) will, dass auch die Veräußerung der Beteiligung an einer PersGes, die die entsprechenden Gegenstände hält, eine beschränkte StPflcht auslöst. Nach dem Wortlaut von § 23 Abs. 1 Satz 4 ist die Veräußerung einer „unmittelbaren“ oder „mittelbaren“ Beteiligung (gemeint ist eine Unterbeteiligung, nicht aber die Beteiligung über eine KapGes, s. dazu § 23 Anm. 241) an einer PersGes. (nicht aber an einer bloßen Gesamthandsgemeinschaft, s. dazu § 23 Anm. 240) ausreichend. Da der Wortlaut insoweit keine Einschränkungen enthält, ist zu besorgen, dass die FinVerw. die Veräußerung einer Beteiligung sowohl an einer vermögensverwaltenden als auch an einer gewerblichen PersGes. für schädlich erachten wird. Praktisch relevant ist die Änderung insbes. in Fällen des alten Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 (nunmehr Satz 3), in denen eine ausländ. KapGes. Inländ. Grundvermögen über eine inländ. PersGes. hält (so auch der Sachverhalt in FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.).

► **Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b:** Bislang unterlagen (und unterliegen weiterhin bis einschließlich 31.12.2017) inländ. Investmenterträge (dh. Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus Anteilen an inländ. Investmentvermögen) teilweise einer beschränkten StPflcht. Im Einzelnen handelt es sich um Inlandsdividenden, bestimmte inländ. Immobilienerträge (s. § 49 Anm. 841) sowie um Erträge aus bestimmten über eine inländ. Zahlstelle getätigten Tafelgeschäfte (s. § 49 Anm. 842). Diese Erträge, die technisch zu den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 zählen, werden in einem ersten Schritt aus Nr. 5 Buchst. a (der die übrigen Einkünfte mit Inlandsbezug aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 erfasst) ausgenommen und separat in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b geregelt. Besonderheiten bestanden (und bestehen weiterhin bis einschließlich 31.12.2017) für inländ. Spezial-Investmentfonds (§ 15 InvStG): Dort gelten inländ. Immobilienerträge als unmittelbar vom ausländ. Anleger bezogen und können einer beschränkten StPflcht gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 oder Nr. 8 unterliegen (§ 15 Abs. 2 InvStG). Mit Inkrafttreten der Investmentsteuerreform entfällt ab dem 1.1.2018 eine beschränkte StPflcht für Erträge aus Investmentanteilen, die zukünftig zu den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 3 zählen, grds. vollständig. Dies gilt unein-

geschränkt für Publikumsfonds und im Grundsatz auch für Spezialfonds (zu Ausnahmen s.u.). Entsprechend wird Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b (und die Ausnahmeregelung in Buchst. a) gestrichen. Grund ist, dass ab 1.1.2018 bestimmte inländ. Erträge bereits auf Ebene der in- und ausländ. Investmentfonds stpfl. werden, so dass der Gesetzgeber kein Bedürfnis für eine (erneute) Besteuerung beim ausländ. Anleger mehr sieht (BTDrucks. 18/8045, 139). Die Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds wird – wie bisher – auch zukünftig keiner beschränkten StPflcht unterliegen. Besonderheiten werden allerdings weiterhin für Spezial-Investmentfonds (§§ 25 ff. InvStG nF) gelten. Dort kann ein Anleger unter bestimmten Voraussetzungen erreichen, dass inländ. Erträge nicht auf Ebene des Fonds, sondern unmittelbar bei ihm besteuert werden (sog. Transparenzoption, §§ 30 ff. InvStG nF). In diesen Fall können Steuerausländer mit den vom Spezial-Investmentfonds bezogenen inländ. Erträgen unmittelbar nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Abs. 1 Nr. 6 oder Abs. 1 Nr. 8 beschränkt stpfl. werden (BTDrucks. 18/8045, 139).

