

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung der beschränkten StPflcht auf die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes., die überwiegend inländ. Grundbesitz halten.
- ▶ Erweiterung der beschränkten StPflcht bei inländ. Immobilieneinkünften insbes. um Forderungsverzichtsgewinne.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018
 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

- (1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind
1. *unverändert*
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),
 - a) bis d) *unverändert*
 - e) die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt,
 - aa) die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat,
 - bb) bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Absatz 2 oder § 21 Absatz 2 Satz 3 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Absatz 5 Satz 2 anzuwenden war **oder**
 - cc) **deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren; für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen,**

§ 49

- 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. **⁴Zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen im Sinne dieses Buchstabens gehören auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, oder**

g) *unverändert*

3. bis 10. *unverändert*

(2) bis (4) *unverändert*

§ 52 EStG

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

...

(45a) **¹§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) ist erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, bei denen die Veräußerung nach dem 31. Dezember 2018 erfolgt, und nur soweit den Gewinnen nach dem 31. Dezember 2018 eingetretene Wertveränderungen zugrunde liegen. ²§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) ist erstmals auf Wertveränderungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 eintreten. ³§ 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. ⁴§ 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,
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt am Main
Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Schrifttum: Meinung, Gesellschaft mit überwiegend aus Grundbesitz bestehendem Vermögen i.S.d. deutschen Doppelbesteuerungsabkommen im Inbound-Fall, Ubg 2017, 34; Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, Änderungen für Einkünfte mit Bezug zu deutschem Grundbesitz im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018, BB 2018, 1686 und 1751; Kempf/Loose/Oskamp, Beschränkte Steuerpflicht bei Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilienkapitalgesellschaften nach dem Entwurf des JStG 2018, IStR 2018, 527; Link, Überblick über die beschränkte Steuerpflicht bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen – zugleich eine Darstellung der neueren Entwicklungen durch Rechtsprechung und Gesetzgebung, SAM 2018, 183; Meier, Immobilien-Kapitalgesellschaften und das Risiko einer reflexartigen Entstrickung bei (mittelbarer) Veräußerung für beschränkt Steuerpflichtige?, ISR 2018, 347; Wagner, Inbound-Investitionen in deutschen Grundbesitz: Erweiterungen der beschränkten Steuerpflicht bei Anteilsveräußerungen durch das „JStG 2018“, DB 2018, 1886; Wagner, „JStG 2018“: Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht bei Immobilieninvestments, DB 2018, 2659; Bindl/Leidel, Unternehmensbesteuerung nach dem „Jahressteuergesetz 2018“, GmbHR 2019, 1; Salzmann/Heufelder, Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht auf die Veräußerung von ausländischen Immobilienkapitalgesellschaften, IStR 2019, 67.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 18-1

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Doppelbuchst. cc zählen zu den inländ. Einkünften im Sinne der beschränkten StPflcht nunmehr auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer (ausländ.) KapGes. handelt, deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländ. unbeweglichem Vermögen beruhte.

► **Ab. 1 Nr. 2 Buchst. f:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Satz 4 zählen zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen nunmehr Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Rechtsentwicklung:

J 18-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 49 Anm. 561 und 591.

► **10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015** (BGBl. I 2015, 1474): Siehe § 49 Anm. J 15-2.

► **InvStRefG v. 19.7.2016** (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Siehe § 49 Anm. J 16-2.

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Zum einen soll es der neu gefasste § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e der Bundes-

republik Deutschland ermöglichen, das ihr nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA zustehende Besteuerungsrecht in Bezug auf Anteile an ausländ. KapGes., die (überwiegend) im Inland belegen Grundvermögen halten, auch faktisch auszuüben. Zum anderen soll durch den ergänzten § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f erreicht werden, dass zukünftig Wertveränderungen, die mit inländ. unbeweglichem Vermögen in Zusammenhang stehen (insbes. Forderungsverzichtsgewinne), ebenfalls von der beschränkten StPflcht von inländ. Immobilieneinkünften erfasst werden.

J 18-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e:** Die Neuregelung in Doppelbuchst. cc ist nach § 52 Abs. 45a Satz 1 erstmals auf Veräußerungen nach dem 31.12.2018 anzuwenden. Die hierbei entstehenden Gewinne werden dabei nur erfasst, soweit ihnen Wertveränderungen zugrunde liegen, die nach dem 31.12.2018 entstehen. Aufgrund dieser in die Zukunft gerichteten Anwendung stellt sich das Problem einer (un-)echten Rückwirkung uE nicht.

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:** Der ergänzte Satz 4 ist nach § 52 Abs. 45a Satz 2 erstmals auf Wertveränderungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 eintreten. Aufgrund dieser in die Zukunft gerichteten Anwendung stellt sich das Problem einer (un-)echten Rückwirkung uE nicht.

J 18-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e:** Zur Ergänzung um einen neuen Doppelbuchst. cc stellt die Begr. des Regierungsentwurfs zutr. fest, dass zahlreiche der (neueren) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und anderen Staaten geschlossenen DBA eine Regelung enthalten, die sich an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA orientiert und für Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, ein Besteuerungsrecht für den Belegenheitsstaat vorsieht. Demgegenüber könne (ebenfalls zutr.) das der Bundesrepublik Deutschland in den Fällen von im Inland belegenem Grundvermögen eigentlich zustehende Besteuerungsrecht in Ermangelung eines umfassenden Besteuerungstatbestands in § 49 bislang jedoch nur ausgeübt werden, wenn die Voraussetzungen des § 17 erfüllt sind und die KapGes. ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Veräußerungen von Anteilen an KapGes. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland seien bislang trotz inländ. Grundvermögens nicht erfasst worden. Dies soll durch die Einfügung des neuen Doppelbuchst. ee geändert werden (BTDrucks. 19/4455, 48; Link, SAM 2018, 183 [188]). Aus administrativen Gründen (so BTDrucks. 19/4455, 49) verlangt die Neuregelung das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung, dh., Beteiligungen von unter 1 % (an einer in- oder ausländ. KapGes.) werden nicht erfasst. Zwar wird durch die Ergänzung der Norm um den neuen Doppelbuchst. cc die beschränkte StPflcht – zumindest

dem Wortlaut nach – deutlich erweitert, da nunmehr auch Veräußerungen von wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes. einer beschränkten StPflcht im Inland (aufgrund des inländ. Grundvermögens als Nexus) unterliegen können. Die praktische Relevanz der Ergänzung sollte bei entsprechender Gestaltung uE gleichwohl gering sein: Nach der jüngeren Rspr. des BFH (BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144), der sich die FinVerw. durch Veröffentlichung im BStBl. II angeschlossen hat, sind Veräußerungen durch ausländ. KapGes. grds. vom Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG erfasst und damit zu 100 % stfrei; die 5-prozentige Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei aufgrund der Gewinnermittlungssystematik des § 17 Abs. 2 nicht anwendbar. Dies hat im Rahmen der beschränkten StPflcht uE zur Folge, dass Gewinne aus der Veräußerung von in- und ausländ. KapGesAnteilen im Inland unbesteuert bleiben, soweit diese (was regelmäßig der Fall sein sollte) durch ausländ. KapGes. erfolgen. Dies sollte auch im Rahmen des neu gefassten Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e gelten, so dass dessen Anwendungsbereich faktisch eingeschränkt sein sollte (s. auch Link, SAM 2019, 183 [189]; Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2018, 527 [530]; Wagner, DB 2018, 1886 [1889]). Zur Vermeidung nachteiliger stl. Folgen durch gezielte Ver- oder Entstrickung mithilfe des neuen Doppelbuchst. cc s. Salzmann/Heufelder, IStR 2019, 67 (69).

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:** Der BFH (BFH v. 7.12.2018 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704) hat ua. entschieden, dass zu den bei ausländ. Körperschaften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 als gewerblich fingierten Einkünften aus VuV oder Veräußerung inländ. Grundbesitzes nicht der Ertrag aus einem gläubigerseitigen Verzicht auf die Rückzahlung eines Darlehens, mit dem die Körperschaft den Erwerb der Immobilie finanziert hatte, zählt. Nach Ansicht der FinVerw. war diese Sichtweise des BFH zu eng. Sie habe insbes. nicht die Intention des Gesetzgebers berücksichtigt und begünstige Grundstücksinvestitionen ausländ. Gesellschaften gegenüber Investitionen inländ. Gesellschaften. Es sei nicht hinnehmbar, dass zwar die Schuldzinsen auf das Darlehen im Inland stl. grds. abzugsfähig sind, die Darlehensverbindlichkeit demgegenüber im Inland nicht steuerverstrickt sein soll (vgl. Wagner, DB 2018, 2659 [2662]). Der Ertrag aus dem gläubigerseitigen Verzicht auf die Darlehensforderung müsse deshalb im Inland der StPflcht unterliegen. Dieses Ziel soll mit der Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f um einen Satz 4 erreicht werden (BTDrucks. 19/4455, 49). Der Wortlaut beschränkt sich dabei nicht auf den Forderungsverzicht (obwohl dies der Hauptanwendungsfall sein soll), sondern unterwirft sämtliche Wertveränderungen von WG, die mit dem inländ. unbeweglichen Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, künftig der beschränkten StPflcht. Wie Wagner zutr. ausführt, dürfte die praktische Relevanz dieser Änderung jedoch gering sein, da die dem OECD-MA nachgebildeten DBA

der Bundesrepublik Deutschland für diese Wertveränderung uE kein Besteuerungsrecht zuweisen (weder nach Art. 6 noch nach Art. 13 Abs. 1 OECD-MA; s. Wagner, DB 2018, 2659 [2663]).

Die Änderungen im Detail

- **Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e (Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die überwiegend inländischen Grundbesitz halten)**

J 18-5 **Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf Gesellschaften mit inländischem Grundvermögen:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Doppelbuchst. cc zählen zu den inländ. Einkünften im Sinne der beschränkten StPflcht nunmehr auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer KapGes. handelt, deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländ. unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren. Für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven WG des BV mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen.

► **Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** Siehe zum Begriff der Einkünfte und deren Ermittlung § 49 Anm. 581 und 585. Zur uE nunmehr anwendbaren 100 %igen (und nicht nur 95 %-igen) StBefreiung nach § 8b KStG bei Veräußerung durch eine KapGes. s. Anm. J 18-4.

► **Unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt:** Die Neuregelung erfasst nur die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen iSd. § 17 (aA eventuell Bindl/Leidel, GmbHHR 2019, 1 [4]). Zu den Voraussetzungen des § 17 s. § 49 Anm. 575. Zu Besonderheiten bei Entstrickungen/Verstrickungen s. Wagner, DB 2018, 1886 (1892); Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2018, 527 (533f.). Bei einer Anlehnung an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA wäre es durchaus möglich gewesen, die Neuregelung auch auf die Veräußerung unwesentlicher Beteiligungen an in- und ausländ. KapGes. (die jeweils überwiegend inländ. Grundbesitz halten) auszudehnen. So ursprünglich noch der Referentenentwurf (s. dazu Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2018, 527; Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, BB 2018, 1686 [1687]). Der Regierungsentwurf hat davon aus administrativen Gründen Abstand genommen, was sehr zu begrüßen ist.

► **Anteile an einer Kapitalgesellschaft:** Siehe § 49 Anm. 577. Vom Wortlaut her gilt die Neuregelung sowohl für KapGes. mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland als auch für KapGes. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Für erstgenannte soll allerdings § 49 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa vorrangig anzuwenden sein (BTDrucks. 19/4455, 49), so dass sich der Anwendungsbereich auf ausländ. KapGes. beschränkt.

► **Anteilswert beruhte unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen:** Zum Begriff des inländ. unbeweglichen Vermögens s. § 49 Anm. 621 f. Dieser Begriff ist uE unzutreffend gewählt, da er (vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1) ggf. auch Schiffe erfassen würde. Gemeint ist uE dagegen (ausschließlich) „unbewegliches Vermögen“ iSv. Art. 13 Abs. 4 iVm. Art. 6 OECD-MA, das sich auf Grundvermögen beschränkt und zB Schiffe ausdrücklich ausnimmt (so wohl auch BTDrucks. 19/4455, 48; vgl. Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, BB 2018, 1686 [1688]). Hier wäre eine Klarstellung durch die FinVerw. hilfreich. Durch die Formulierung „unmittelbar oder mittelbar“ soll uE zum Ausdruck kommen, dass sich dieses Grundvermögen entweder in der KapGes. selbst oder in deren Tochter-/Enkelgesellschaft etc. befinden kann. Da der Wortlaut offen ist, können diese uE PersGes. oder KapGes. sein, ohne dass es insoweit auf eine bestimmte Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft ankäme. Die Norm selbst enthält eine Handreichung für die Ermittlung der 50 %-Quote: Nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc Halbs. 2 sind dafür die aktiven WG des BV mit den Buchwerten (!), die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen. Das Abstellen auf die Buchwerte erscheint auf den ersten Blick zwar praktikabel, lässt sich uE systematisch aber kaum begründen, zumal die Buchwerte nicht zwingend den wirtschaftlichen „Anteilswert“ widerspiegeln und zudem für die Frage, ob Deutschland nach dem jeweils anwendbaren DBA ein Besteuerungsrecht zusteht, wiederum auf die Verkehrswerte abgestellt werden muss. Insbesondere deshalb sollten nach einer insoweit jedoch nicht umgesetzten Stellungnahme des BRats v. 21.9.2018 zu dem Entwurf des „JStG 2018“ (BRDrucks. 372/18 [B]) die Worte „... für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen, ...“ gestrichen werden, damit – wie für die Anwendung von DBA – auf die Verkehrswerte abgestellt werden kann (ausführl. zu Konsequenzen des Abstellens auf Buchwerte Wagner, DB 2018, 1886 [1890f.]). Nach der Gesetzesbegründung sind die Buchwerte hierfür vom letzten Bilanzstichtag auf den jeweiligen Zeitpunkt fortzuentwickeln. Passive WG (zB Schulden) sollen außer Ansatz bleiben. In Fällen, in denen dieser Wert – zumindest auch – aufgrund des Vorliegens einer mittelbaren Beteiligung zu ermitteln ist, sei eine konsolidierte Betrachtung der aktiven WG der Gesellschaften, denen das

inländ. unbewegliche Vermögen unmittelbar bzw. mittelbar zuzurechnen ist, vorzunehmen (BTDrucks. 19/4455, 49).

► **Zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung:** Durch die Beschränkung soll verhindert werden, dass die Vermögensverteilung der Gesellschaft kurz vor der Veräußerung so verändert wird, dass die 50 %-Schwelle nicht (länger) überschritten ist (BTDrucks. 19/4455, 48). Dieser Ansatz ist uE sinnvoll, führt jedoch zu der praktischen Schwierigkeit, dass die meisten DBA (sowie die deutsche Verhandlungsrundlage) für die Frage des Vorliegens einer ImmobilienKapGes. (ausschließlich) auf den Zeitpunkt der Veräußerung abstellen. Ohne entsprechende Anpassung (zB durch das MLI) steht der Bundesrepublik Deutschland damit trotz der Neuregelung in den allermeisten DBA-Fällen weiterhin kein Besteuerungsrecht zu, wenn die 50 %-Schwelle nur im Rückbetrachtungszeitraum, nicht aber im Veräußerungszeitpunkt überschritten wird (vgl. Link, SAM 2018, 183 [190]; Kempf/Loose/Oskamp, IStR 2018, 527 [530f.]; Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, BB 2018, 1686 [1689f.]).

► **Anteile waren dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen:** Gemeint ist eine Zurechnung nach § 39 AO (BTDrucks. 19/4455, 49) im Zeitpunkt der Veräußerung. Die Gesetzesbegründung weist zutr. darauf hin, dass – entsprechend der Regelung in § 17 – der Veräußerer zum Veräußerungszeitpunkt nicht zwingend auch zu mindestens 1 % an der KapGes. beteiligt sein muss (BTDrucks. 19/4455, 49).

■ Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f (Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht von Immobilieneinkünften)

J 18-6 **Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht im Hinblick auf die Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Satz 4 zählen zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen im Sinne der Norm zukünftig auch Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

► **Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern:** Intendiert durch den Gesetzgeber war die stl. Erfassung von Gewinnen aus dem Verzicht auf eine Darlehnsforderung, die der Finanzierung einer inländ. Immobilie dient (BTDrucks. 19/4455, 49). Der Wortlaut ist jedoch (deutlich) weiter: Zunächst umfasst der Begriff des Wirtschaftsguts (gemeint sind wohl insbes. WG der Passivseite) deutlich mehr als ein bloßes Immobiliendarlehen (obwohl uE andere Fälle kaum vorstellbar sind). Die relevanten Wertveränderungen können uE sowohl positiv als auch negativ sein, so dass ggf. auch ein steu-

erwirksamer Aufwand denkbar ist. Relevant können jedenfalls nur solche Wertveränderungen sein, die bei bilanzieller Betrachtung zu einem Ertrag oder Aufwand führen, nicht jedoch zB Wertveränderungen des Darlehens aufgrund dessen Tilgung (zutr. Wagner, DB 2018, 2659 [2662]). Der Sache nach erfasst der Wortlaut nicht nur den Forderungsverzicht, sondern auch Abzinsungsgewinne iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Fremdwährungsgewinne oder -verluste. Gewinne aus Währungsabsicherungsgeschäften oÄ dürften idR mangels Bilanzierbarkeit der entsprechenden Geschäfte (daher kein WG) nicht erfasst sein.

► **Mit dem inländischen unbeweglichen Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang:** Die Gesetzesbegründung stellt für den relevanten Nexus auf den Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit ab, dh., das WG (idR das Immobiliendarlehen) steht mit dem inländ. unbeweglichen Vermögen im hinreichenden Zusammenhang, wenn es ursprünglich der Immobilienfinanzierung diente (BTDrucks. 19/4455, 49). Der Wortlaut hingegen spricht von „stehen“, nicht von „standen“. Er lässt daher uE eine Argumentation zu, dass ein Verzicht auf Darlehensforderungen, die nach Veräußerung der Immobilie stehen gelassen worden sind (zB infolge einer Umwidmung), von der Norm nicht erfasst ist (so Wagner, DB 2018, 2659 [2662]; Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, BB 2018, 1751 [1755]).

► **Zählen zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen:** Siehe zum Begriff der Einkünfte aus der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen, zu deren Qualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie zu deren Ermittlung § 49 Anm. 615 ff. Der Gesetzgeber hat die Fiktion gewählt, die Erträge aus der Wertveränderung von WG zu den Einkünften aus der Veräußerung der Immobilie zu zählen (und nicht, was ebenfalls möglich gewesen wäre, zu den Einkünften aus VuV). Zu den uE zutreffend beschriebenen möglichen Konsequenzen für Fälle, in denen ein Darlehensverzicht erfolgt, obwohl die Immobilie nicht veräußert wird, s. Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, BB 2018, 1751 (1755).

