

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung des Kanons der ausländ. Einkünfte um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländ. KapGes., die überwiegend ausländ. Grundbesitz halten.
- ▶ Erweiterung des Kanons der ausländ. Einkünfte aus der Vermietung von Auslandsimmobilien um insbes. 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).

§ 34d

Ausländische 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)

Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Absatz 1 bis 5 sind

1. bis 3. *unverändert*
4. Einkünfte aus der Veräußerung von
 - a) Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - b) Anteilen an Kapitalgesellschaften,
 - aa)** wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat **oder**
 - bb)** deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf in einem ausländischen Staat belegenen unbeweglichen 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;

5. bis 6. *unverändert*

§ 34d

Anm. J 18-1

7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit das unbewegliche Vermögen oder die Sachinbegriffe in einem ausländischen Staat belegen oder die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen worden sind. ²Bei unbeweglichem Vermögen, das zum Anlagevermögen eines Betriebs gehört, gelten als Einkünfte im Sinne dieser Nummer auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen;
8. unverändert

§ 52

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)

...
(34b) ¹§ 34d Nummer 4 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb 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§ 34d Nummer 7 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.
...

Autor: Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt am Main
Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für
Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/M.

Schrifttum: Cloer/Hagemann/Lichel/Schmitt, Änderungen für Einkünfte mit Bezug zu deutschem Grundbesitz im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018, BB 2018, 1686 (Teil I), 1751 (Teil II); Bindl/Leidel, Unternehmensbesteuerung nach dem „Jahressteuergesetz 2018“, GmbHR 2019, 1.

Kompaktübersicht

J 18-1 Inhalt der Änderungen:

► **Nr. 4 Buchst. b:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Unterabschnitt bb) zählen zu den ausländ. Einkünften nunmehr auch Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer (inländ.) KapGes., deren Anteils-

wert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf in einem ausländ. Staat belegenem unbeweglichem Vermögen beruhte.

► **Nr. 7:** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Satz 2 gelten als Einkünfte aus VuV von ausländ. unbeweglichem Vermögen, das zum AV eines Betriebs gehört, nunmehr auch Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Rechtsentwicklung:

J 18-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2017** s. § 34d Anm. 2.

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Zum einen wird der Kanon der ausländ. Einkünfte um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländ. KapGes., die überwiegend ausländ. Grundbesitz halten, erweitert (Nr. 4 Buchst. b), zum anderen wird der Kanon der ausländ. Einkünfte aus der Vermietung von Auslandsimmobilien um Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (also insbes. um Forderungsverzichtsgewinne), ergänzt (Nr. 7).

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 18-3

► **Nr. 4 Buchst. b:** Die Neuregelung in Unterabschnitt bb) ist nach § 52 Abs. 34b Satz 1 erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, bei denen die Veräußerung nach dem 31.12.2018 erfolgt, und nur soweit den Gewinnen nach dem 31.12.2018 eingetretene Wertveränderungen zugrunde liegen. Aufgrund dieser in die Zukunft gerichteten Anwendung stellt sich das Problem einer (un-)echten Rückwirkung uE nicht.

► **Nr. 7:** Der ergänzte Satz 2 ist nach § 52 Abs. 34b 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.

► **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Die Anrechnung ausländ. Steuern regelt § 34c. Soweit ein DBA besteht, sind zunächst die Anrechnungsregelungen im DBA vorrangig. Soweit dort die Steueranrechnung nicht näher geregelt ist bzw. kein DBA besteht, richtet sich die Anrechnung nach § 34c. Gegebenenfalls kommt auch ein Abzug der ausländ. Steuern in Betracht (s. § 34c Anm. 1; Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [5]). Voraussetzung für die StAnrechnung/den StAbzug ist jeweils das Vorliegen ausländ. Einkünfte. Was ausländ. Einkünfte sind, definiert § 34d. Durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) wird der Kanon der ausländ. Einkünfte nach § 34d erweitert.

J 18-4

► Grund der Änderungen:

- ▷ *Nr. 4 Buchst. b:* Ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs soll mit dieser Änderung die Ausweitung der beschränkten StPfl. in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc (eingefügt durch dasselbe Gesetz) für Zwecke der Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c nachvollzogen werden (s. dazu § 49 Anm. J 18-4). Einkünfte aus der Veräußerung von ImmobilienKapGes. sind danach als ausländ. Einkünfte anzusehen, wenn der Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf in dem ausländ. Staat belegenem unbeweglichem Vermögen beruhte (BTDrucks. 19/4455, 46f). Hintergrund ist, dass zahlreiche der (neueren) zwischen der Bundesrepublik 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. Anders als die Gesetzesbegründung suggeriert (BTDrucks. 19/4455, 46), betrifft die Erweiterung des § 34d nicht nur den Nicht-DBA-Fall, sondern kann auch in DBA-Fällen relevant werden, in denen der Methodenartikel auf die innerstaatlichen Anrechnungsvorschriften verweist. Diese Erweiterung des § 34d erscheint sachgerecht, da zu erwarten ist, dass andere Staaten die betreffenden Einkünfte auch tatsächlich besteuern werden. In der Praxis ist darauf zu achten, dass der Wortlaut des § 34d in Teilen von der parallelen Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc abweicht. Zum Verhältnis zwischen § 34d und § 49 allg. s. § 34d Anm. 5.
- ▷ *Nr. 7:* Nach der Begr. des Regierungsentwurfs soll mit dieser Änderung für WG des BV die Modifizierung (Erweiterung) des Umfangs des inländ. BV in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 (s. dazu § 49 Anm. J 18-4) auch für Zwecke der Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c nachvollzogen werden (BTDrucks. 19/4455, 46). Hintergrund der Ergänzung von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f um einen neuen Satz 4 ist, dass der BFH (BFH v. 7.12.2018 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704) ua. entschieden hat, 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. Damit zukünftig der Ertrag aus dem gläubigerseitigen Verzicht auf die Darlehensforderung im Inland der beschr. StPfl. unterliegt, wurde § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das gleiche Gesetz um einen Satz 4 erweitert, nach dem zu den Einkünften aus der

Veräußerung von inländischem unbeweglichen Vermögen auch besagte Wertveränderungen zählen. Der Wortlaut beschränkt sich also weder in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 noch in Nr. 7 Satz 2 auf den Forderungsverzicht (obwohl dies der Hauptanwendungsfall sein soll), sondern unterwirft künftig sämtliche Wertveränderungen von WG, die mit dem inländ. unbeweglichen Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, der beschränkten StPflcht (s. dazu § 49 Anm. J 18-4). Es mag auf den ersten Blick sinnvoll erscheinen, wenn dieselben Gewinnermittlungsgrundsätze zukünftig auch im Rahmen der §§ 34c, 34d gelten sollen (so BTDrucks. 19/4455, 46). Die praktische Relevanz der Vorschrift wird sich allerdings erst zeigen, wenn ausländ. Staaten tatsächlich solche Wertveränderung von WG im Zusammenhang mit (aus deren Sicht inländ.) Immobilieneinkünften besteuern. Ansonsten ist das vom Gesetzgeber beabsichtigte „Nachvollziehen“ der Änderung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 nicht völlig geglückt, da der Wortlaut des § 34d erheblich von der parallelen Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 abweicht: Nach der Ergänzung von § 34d gehören bei unbeweglichem Vermögen, das zum Anlagevermögen eines Betriebs gehört, Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, zu den (ausländischen) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (also nicht solchen aus Grundstücksveräußerungen), nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 zählen zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern gehören, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

► **Bedeutung der Änderungen der Nummer 4 Buchstabe b (Erweiterung des Kanons der ausländischen Einkünfte um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, die überwiegend ausländischen Grundbesitz halten):** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Unterabschnitt bb) zählen zu den ausländ. Einkünften nunmehr auch Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer (inländ.) KapGes., deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf in einem ausländ. Staat belegenen unbeweglichen 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 der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften:** Siehe § 34d Anm. 61 und 69. Anders als § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc verlangt der neugefasste § 34d Nr. 4 nicht das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung iSv. § 17 (s. § 49 Anm. J 18-5 „unter den

§ 34d

Anm. J 18-4

Voraussetzungen des § 17 erzielt⁴). Grund ist wohl, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass ein ausländ. Staat die Besteuerung nicht von einer entsprechenden Mindestbeteiligung abhängig machen könnte. Der Anwendungsbereich des § 34d Nr. 4 ist damit (deutlich) weiter als der des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc.

- ▶ **Anteile an einer Kapitalgesellschaft:** Siehe die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc in § 49 Anm. J 18-5 „Anteile an einer Kapitalgesellschaft“). 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 sollte allerdings § 34d Nr. 4 Buchst. a Doppelbuchst. bb vorrangig anzuwenden sein, so dass sich der Anwendungsbereich auf inländ. KapGes. beschränkt.
 - ▶ **Anteilswert beruhte unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf in einem ausländischen Staat belegenem unbeweglichem Vermögen:** Zum Begriff des unbeweglichen Vermögens s. § 34d Anm. 95. Dieser Begriff ist uE unzutreffend gewählt, da er (vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1) ggf. auch Schiffe erfassen würde. Gemeint ist uE demgegenüber (ausschließlich) „unbewegliches Vermögen“ iSv. Art. 13 Abs. 4 iVm. Art. 6 OECD-MA, das sich auf Grundvermögen beschränkt und zB Schiffe ausdrücklich ausnimmt. Siehe dazu und zu den übrigen Merkmalen (insbes. zur Berechnung der 50 %-Quote) die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc in § 49 Anm. J 18-5 „Anteilswert beruhte unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen“.
 - ▶ **Zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung:** Siehe die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc in § 49 Anm. J 18-5 „zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung“. Abzuwarten bleibt, ob die ausländ. Staaten tatsächlich eine solche Abgrenzung vornehmen oder vielmehr (analog der Regelung in vielen DBA) für die Frage des Vorliegens einer ImmobilienKapGes. (ausschließlich) auf den Zeitpunkt der Veräußerung abstellen. Auch dieser Fall sollte aber vom insoweit weiteren Wortlaut der deutschen Anrechnungsregelung erfasst sein.
 - ▶ **Anteile waren dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen:** Gemeint ist eine Zurechnung nach § 39 AO im Zeitpunkt des Erfüllens der Immobilienquote.
- ▶ **Bedeutung der Änderungen der Nummer 7 (Erweiterung der ausländischen Immobilieneinkünfte):** Durch die Ergänzung der Norm um einen neuen Satz 2 zählen zu den Einkünften aus der Vermietung von ausländ. unbeweglichem Vermögen, das zum AV eines Betriebs gehört, zu-

künftig auch Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

- ▷ *Ausländisches unbewegliches Vermögen, das zum Anlagevermögen eines Betriebs gehört:* Ausgangspunkt ist das Vorliegen von ausländ. unbeweglichem Vermögen (s. § 34d Anm. 95), das zum AV eines Betriebs gehört (s. dazu § 34d Anm. 65).
- ▷ *Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern:* Intendiert durch den Gesetzgeber (jedenfalls bei der parallelen Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4) war die stl. Erfassung von Gewinnen aus dem Verzicht auf eine Darlehensforderung, die der Finanzierung der ausländ. Immobilie dient (vgl. BTDrucks. 19/4455, 49f.). Der Wortlaut ist jedoch (deutlich) weiter und kann – je nach ausländ. Recht – zB auch Abzinsungs- oder Währungsgewinne erfassen. Siehe dazu auch die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 in § 49 Anm. J 18-6 „Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern“.
- ▷ *Mit dem ausländischen unbeweglichen Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen:* Die Gesetzesbegründung stellt bei der parallelen Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 auf den relevanten Nexus (Veranlassungsprinzip, § 4 Abs. 4) und auf den Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit ab, dh., das WG (idR das Immobiliendarlehen) steht mit dem inländ. unbeweglichen Vermögen in hinreichendem Zusammenhang, wenn es ursprünglich der Immobilienfinanzierung diene (BTDrucks. 19/4455, 49). Dies sollte auch hier gelten.
- ▷ *Gelten als Einkünfte aus der Vermietung von ausländischem unbeweglichem Vermögen:* Mit dieser Fiktion weicht die Norm von der parallelen Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 ab, denn dort zählen diese Wertveränderungen zu den Einkünften aus der Veräußerung (!) der Immobilie. Der Anwendungsbereich des § 34d Nr. 7 Satz 2 ist daher uE (wohl unintendiert) weiter, da man hier – anders als bei § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 – uE auch (je nach ausländ. Recht) zB einen Darlehensverzicht auch dann erfassen kann, wenn die Immobilie nicht veräußert, aber weiter vermietet wird (vgl. Cloer/Hagemann/Lichel/Schmitt, BB 2018, 1751 [1755] sowie § 49 Anm. J 18-6).

§ 34d