

PricewaterhouseCoopers AG WPG (Hrsg.)

# Steueränderungen 2017

Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2016 / 2017



**HAUFE.**

## **Urheberrechtsinfo**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

## Steueränderungen 2016/2017





# Steueränderungen 2016/2017

## Autoren

Philipp Clausen RA Düsseldorf	Martin Diemer RA StB Stuttgart	Prof. Dr. Dieter Endres StB Frankfurt am Main	Dr. Carla Freiling StB Frankfurt am Main
Frank Gehring StB Düsseldorf	Sabine Gregier RA StB Düsseldorf	Dr. Steffen Huber StB Stuttgart	Manfred Karges StB Düsseldorf
Claudia Lauten StB Düsseldorf	Christine Marx RA StB Düsseldorf	Prof. Dr. Daniel Mohr RA StB Hamburg	Achim Obermann StB Düsseldorf
Anke Richert RA StB Hamburg	Dr. Kevin Paul Tanguy RA Hamburg	Margot Voß-Gießwein StB Düsseldorf	Susanne Winter StB Hamburg

15. Auflage

**Haufe Gruppe**  
**Freiburg • München • Stuttgart**

## **Steueränderungen 2016/2017**

15. Auflage 2017

© 2017 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

[info@haufe.de](mailto:info@haufe.de)

[www.haufe.de](http://www.haufe.de)

Produktmanagement: Bettina Noé

Die Angaben entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss im Januar 2017. Alle Angaben/Daten erfolgten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insb. für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Lektorat: Ulrike Fuldner, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Aschaffenburg

DTP: Agentur: Satz & Zeichen, Karin Lochmann, Buckenhof

Druck: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza

# Vorwort

Das Jahr 2016 war nicht nur ein Schaltjahr mit 366 Tagen, es war auch das Jahr der Krisen und Überraschungen, geprägt durch Turbulenzen auf dem politischen Parkett und auf den Finanzmärkten. Keine leichte Aufgabe für die amtierende Bundesregierung, in diesem unruhigen Fahrwasser Kurs zu halten, wohl wissend, dass sie sich im Herbst 2017 dem Votum der Wähler stellen muss. Abgestimmt wird dabei nicht nur über die Willkommenskultur in Deutschland, sondern auch über die Steuerreformpakete der letzten Monate. Was das Thema Steuern angeht, kann man dem Gesetzgeber keinesfalls mangelndes Engagement vorwerfen. Abgesehen davon, dass der Abschluss der Erbschaftsteuerreform knapp an einer Blamage vorbeischrämte, verständigte man sich mit den europäischen Partnern im Rahmen des Projekts gegen die Kürzung und Verlagerung von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) vergleichsweise schnell auf Maßnahmen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb. Manche sprechen gar von einem Meilenstein der internationalen Steuerpolitik. Ob man in der Bewertung so weit gehen muss, bleibt abzuwarten. Leider muss aber auch für 2016 festgehalten werden, dass sich Gesetzgeber und Finanzverwaltung wiederholt in Wertungswidersprüchen verstrickt und mit Nichtanwendungserlassen gegen notwendige Korrekturen der Rechtsprechung gesperrt haben.

Die Zahl der Steueränderungen ist mittlerweile derart gestiegen, dass selbst mit der Materie Vertraute kaum Schritt halten können. Um allen Interessierten Orientierung zu bieten, bereitet das PwC-Steuerjahrbuch die wichtigsten Steueränderungen der letzten zwölf Monate wieder kompakt für Sie auf. Ziel und Aufbau des PwC-Steuerführers bleiben auch in seiner 15. Auflage unverändert: Der Leser kann sich über alle Entwicklungen in Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung informieren, die im zurückliegenden Jahr wichtig waren. Die folgenden Themen sind die Schwerpunkte dieser Auflage: Das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen, das die Empfehlungen des BEPS-Projekts und zahlreicher anderer Änderungen umsetzt, die für Unternehmen bedeutsam sind; die Erbschaftsteuerreform sowie die beiden Themenbereiche Verrechnungspreise und internationales Steuerrecht.

Die Erstellung eines solchen Manuskripts – gerade unter Berücksichtigung der Jahresendgesetze – ist nur in Teamarbeit möglich. Der besondere Dank des Herausgebers gilt deshalb dem PwC-Autorenteam, dem es mit tiefem Sachverstand, Erfahrung und Engagement wieder gelungen ist, dem Leser ein topaktuelles Steuerhandbuch an die Hand zu geben, das viele nützliche Praxishinweise enthält. Besten Dank auch allen beteiligten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Haufe-Verlags für das Lektorat sowie, last but not least, Gabriele Stein, die das Jahrbuch bereits zum 15. Mal zeitgerecht realisiert hat.

Frankfurt am Main, im Januar 2017

*Marius Möller*

# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	5
Inhaltsverzeichnis.....	7
Abkürzungsverzeichnis.....	23
A Neue Steuergesetzgebung .....	31
B Überblick über die Verwaltungsvorschriften 2016.....	103
C Überblick über die Rechtsprechung 2016.....	189
D Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht .....	421
E Verrechnungspreise .....	473
F Rechtsprechung im allgemeinen Wirtschaftsrecht aus 2016 .....	485
G Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.....	499
H Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BEPS-UmsG).....	517
Stichwortverzeichnis .....	560
PwC-Standorte (Steuerberatung) .....	583

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort .....</b>	<b>5</b>	
<b>Inhaltsübersicht.....</b>	<b>6</b>	
<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>7</b>	
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>23</b>	
<b>A</b>	<b>Neue Steuergesetzgebung .....</b>	<b>31</b>
<b>1</b>	<b>Steuergesetzänderungen, die 2016 in Kraft getreten sind .....</b>	<b>31</b>
1.1	Gesetz zu der Mehrseitige Vereinbarung vom 27.1.2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (Country-by-Country-Reporting).....	31
1.1.1	Hintergrund und Zielsetzung.....	31
1.1.2	Regelungsinhalt.....	32
1.1.2.1	Begriffsbestimmungen.....	32
1.1.2.2	Weitere Inhalte.....	34
1.1.3	Inkrafttreten.....	35
1.2	Änderungen in der Einkommensteuer.....	35
1.2.1	Steuerliche Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr.....	35
1.2.1.1	Hintergrund und Ziele des Gesetzes.....	35
1.2.1.2	Regelungsinhalte.....	36
1.2.1.3	Inkrafttreten.....	36
1.2.2	Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, § 32c EStG.....	37
1.2.2.1	Hintergrund und Ziel des Gesetzes .....	37
1.2.2.2	Regelungsinhalt.....	37
1.2.2.3	Inkrafttreten.....	37
1.3	Änderungen in der Körperschaftsteuer .....	38
1.3.1	Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften .....	38
1.3.1.1	Hintergrund und Zielsetzung.....	38
1.3.1.2	Regelungsinhalt.....	38
1.3.1.2.1	Unveränderte Fortführung des Geschäftsbetriebs .....	38
1.3.1.2.2	Antragserfordernis .....	39
1.3.1.2.3	Feststellung des Verlustvortrags und Verwendungsreihenfolge .....	40
1.3.1.2.4	Umstrukturierungen .....	40
1.3.1.2.5	Zinsvortrag.....	40
1.3.1.3	Inkrafttreten.....	40
1.4	Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG).....	41
1.4.1	Die Investmentsteuerreform im Überblick.....	41
1.4.2	Kapitel 1 – Allgemeine Regelungen .....	41
1.4.3	Kapitel 2 – Besteuerung von Investmentfonds und deren Anleger .....	43
1.4.3.1	Körperschaftsteuerpflicht eines Investmentfonds, § 6 InvStG.....	43
1.4.3.1.1	Inländische Beteiligungseinnahmen, § 6 Abs. 3 InvStG.....	43
1.4.3.1.2	Inländische Immobilienerträge, § 6 Abs. 4 InvStG.....	44
1.4.3.1.3	Sonstige inländische Einkünfte, § 6 Abs. 5 InvStG .....	45
1.4.3.2	Steuerbefreiung aufgrund steuerbegünstigter Anleger, § 8 InvStG .....	45
1.4.3.3	Gewerbsteuer, § 15 InvStG .....	48

1.4.3.4	Besteuerung des Anlegers eines Investmentfonds, § 16 InvStG .....	49
1.4.3.4.1	Investmenterträge.....	50
1.4.3.4.2	Ausschüttungen.....	51
1.4.3.4.3	Vorabpauschale, § 18 InvStG .....	52
1.4.3.4.4	Veräußerungsgewinne, § 19 InvStG .....	54
1.4.3.5	Teilfreistellungen, § 20 InvStG.....	54
1.4.3.5.1	Aktienfonds, § 20 Abs. 1 InvStG .....	55
1.4.3.5.2	Mischfonds, § 20 Abs. 2 InvStG .....	56
1.4.3.5.3	Immobilienfonds, § 20 Abs. 3 InvStG .....	56
1.4.3.5.4	Nachweis und Wegfall der Teilfreistellungsvoraussetzungen, §§ 20 Abs. 4, 22 InvStG.....	57
1.4.3.5.5	Teilfreistellung von der Gewerbesteuer, § 20 Abs. 5 InvStG .....	57
1.4.4	Kapitel 3 – Spezial-Investmentfonds, § 25 ff. InvStG .....	58
1.4.4.1	Qualifikation als Spezial-Investmentfonds, § 26 InvStG .....	58
1.4.4.2	Option zur transparenten Besteuerung .....	60
1.4.4.2.1	Transparenzoption, § 30 InvStG .....	60
1.4.4.2.2	Option für Immobilienerträge und sonstige Einkünfte, § 33 InvStG .....	62
1.4.4.3	Besteuerung der Anlegerebene bei Spezial-Investmentfonds, § 34 ff. InvStG .....	62
1.4.5	Kapitel 6 – Bußgeldvorschriften, Anwendungs- und Übergangsvorschriften.....	63
1.4.5.1	Bußgeldvorschriften, § 55 InvStG .....	63
1.4.5.2	Anwendungs- und Übergangsvorschriften, § 56 InvStG .....	63
1.4.5.3	Fingiertes Rumpfwirtschaftsjahr zum 31.12.2017 .....	63
1.4.5.4	Fiktive Veräußerung der Fondsanteile mit Ablauf des 31.12.2017.....	64
1.4.5.5	Bestandsschutz für Wertsteigerungen von Alt-Fonds (Wegfall des sog. Grandfathering).....	65
1.4.6	Änderung des Investmentsteuergesetzes, Art. 2 des InvStRefG .....	66
1.4.6.1	Prüfung von Besteuerungsgrundlagen ausländischer Investmentfonds .....	66
1.4.6.1.1	Erweiterung der Prüfungs- und Bescheinigungspflichten von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder vergleichbaren Berufsträgern .....	67
1.4.6.1.2	Umsetzung des EuGH-Urteils v. 9.10.2014, C–326/12, <i>van Caster und van Caster</i> .....	68
1.4.6.1.3	Pflichtverletzung bei der Prüfung von Besteuerungsgrundlagen .....	70
1.4.7	Art. 3 InvStRefG, Änderungen des EStG .....	70
1.4.8	Art. 4 InvStRefG, Änderung des KStG.....	70
1.4.9	Art. 5 InvStRefG – Änderung des UStG (Umsatzsteuerfreie Fondsverwaltung).....	70
1.4.10	Art. 6 InvStRefG, Änderung des AStG.....	71
1.5	Änderungen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	71
1.6	Änderungen im Handelsrecht.....	72
1.6.1	Verlängerung des Zinsbetrachtungszeitraums für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB .....	72
1.6.2	Abschlussprüfungsreformgesetz .....	73
1.6.2.1	Neue Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse, § 317 Abs. 3a HGB .....	74
1.6.2.2	Klarstellung des Umfangs der Abschlussprüfung, § 317 Abs. 4a HGB.....	74
1.6.2.3	Pflichtrotation, § 318 Abs. 1a HGB .....	74
1.6.2.4	Erbringung von Nichtprüfungsleistungen, § 319a HGB .....	76
1.6.2.5	Prüfungsbericht, § 321 HGB.....	77
1.6.2.6	Bestätigungsvermerk, § 322 HGB .....	78
1.6.2.7	Prüfungsausschuss, § 324 HGB .....	78
1.6.3	CSR-RL-Umsetzungsgesetz.....	79
1.6.3.1	Hintergrund und Ziele des Gesetzes.....	79
1.6.3.2	Inkrafttreten.....	80
1.6.3.3	Persönlicher Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Berichtspflicht.....	80
1.6.3.4	Befreiungen.....	81
1.6.3.5	Form der Berichterstattung .....	82
1.6.3.6	Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung.....	82
1.6.3.7	„Comply or Explain“ .....	84
1.6.3.8	Grenzen der Berichtspflicht .....	85
1.6.3.9	Prüfungspflicht.....	85

1.6.3.10	Sanktionsmaßnahmen .....	86
<b>2</b>	<b>Steuergesetzänderungen, die 2017 in Kraft treten .....</b>	<b>86</b>
2.1	Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BEPS-UmsG) .....	86
2.2	Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen .....	87
2.2.1	Hintergrund und Ziele des Gesetzes .....	87
2.2.2	Regelungsinhalt .....	87
2.2.3	Technische Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen .....	88
2.2.4	Inkrafttreten .....	89
<b>3</b>	<b>Ausblick auf in Planung befindliche Gesetzesvorhaben .....</b>	<b>89</b>
3.1	Weitere Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerumgehungen .....	89
3.1.1	Anzeigepflicht für Steuergestaltungen .....	90
3.1.2	Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz .....	90
3.1.2.1	Ziele des Gesetzes .....	90
3.1.2.2	Regelungsinhalt .....	90
3.1.2.2.1	Ausweitung der Anzeigepflichten nach § 138 AO .....	90
3.1.2.2.2	Mitteilungspflichten für Finanzinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute .....	91
3.1.2.2.3	Aufhebung des steuerlichen Bankgeheimnisses nach § 30a AO .....	92
3.1.2.2.4	Gesetzliche Klarstellung der Zulässigkeit von Sammelauskunftersuchen der Finanzbehörden, § 93 Abs. 1a AO-E .....	93
3.1.2.2.5	Erweiterung des automatisierten Kontenabrufverfahrens nach § 93 Abs. 7 AO .....	93
3.1.2.2.6	Erweiterung der Aufbewahrungspflichten, § 147a Abs. 2 AO-E .....	94
3.1.2.2.7	Erweiterung des Straftatenkatalogs für besonders schwere Steuerhinterziehungen .....	94
3.1.2.2.8	Verlängerung der Zahlungsverjährungsfrist in Steuerhinterziehungsfällen, § 228 S. 2 AO-E .....	94
3.2	Geplante Neuregelungen im Zusammenhang mit Rechte- und Lizenzüberlassungen .....	95
3.2.1	Geszentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen - Einführung eines § 4j EStG .....	95
3.2.1.1	Hintergrund und Zielsetzung .....	95
3.2.1.2	Regelungsinhalt .....	95
3.2.1.2.1	Persönlicher Anwendungsbereich .....	95
3.2.1.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich .....	95
3.2.1.3	Inkrafttreten .....	98
3.2.2	Verhinderung von Gestaltungsmodellen zur Minderung der Gewerbesteuer mittels Lizenzzahlungen .....	98
3.2.2.1	Hintergrund der Initiative .....	98
3.2.2.2	Stellungnahme zur Initiative .....	98
3.3	Änderungen bei der Besteuerung von Grundbesitz .....	99
3.3.1	Hintergrund und Zielsetzungen .....	99
3.3.2	Anpassung des Grundgesetzes .....	99
3.3.3	Änderungen im Bewertungsrecht .....	99
3.3.3.1	Anlass der Änderungen .....	99
3.3.3.2	Bisherige Gesetzeslage .....	99
3.3.3.2.1	Problem der Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung .....	100
3.3.3.3	Umsetzung und Zeitplan .....	100
3.3.3.4	Überblick über den Inhalt der möglichen Änderungen .....	100
3.3.3.4.1	Bewertungsziele .....	100
3.3.3.4.2	Ermittlung des Kostenwerts .....	101
3.3.3.4.3	Bewertungsverfahren .....	101
3.3.3.4.4	Erstmaliger Bewertungszeitpunkt und weitere Feststellungen .....	101
3.3.3.4.5	Anwendung auf die Grundsteuer .....	102
3.3.3.5	Inkrafttreten .....	102

<b>B</b>	<b>Überblick über die Verwaltungsvorschriften 2016.....</b>	<b>103</b>
<b>1</b>	<b>Änderungen bei der Einkommensteuer .....</b>	<b>103</b>
1.1	Änderungen bei der Gewinn- und Einkunftsermittlung (§§ 2 bis 12 EStG) .....	103
1.1.1	Steuerfreiheit von Zuschlägen für Kindererziehungs- und Pflegezeiten.....	103
1.1.2	Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen.....	103
1.1.3	Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen .....	104
1.1.4	Vordrucke zur Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR) für 2016 bekanntgegeben .....	105
1.1.5	E-Bilanz – Veröffentlichung der Taxonomien 6.0 .....	106
1.1.6	Neues BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung .....	107
1.1.7	Pauschalverfahren zur Abzinsung von Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen.....	108
1.1.8	Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II.....	109
1.1.9	Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück .....	110
1.1.10	Voraussetzungen für die Aufstockung von Investitionsabzugsbeträgen .....	111
1.1.11	Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer gleitenden Vermögensübergabe.....	113
1.1.12	Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der schweizerischen Altersvorsorge (berufliche Vorsorge).....	114
1.1.13	Aufteilung eines einheitlichen Sozialversicherungsbeitrags bei Vorsorgeaufwendungen .....	115
1.1.14	Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden.....	115
1.1.15	Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in Ecuador sowie der Unwetter in Deutschland.....	116
1.2	Änderungen bei den Einkunftsarten (§§ 13 bis 23 EStG) .....	117
1.2.1	Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG.....	117
1.2.2	Ertragsteuerliche Behandlung der Kindertagespflege .....	118
1.2.3	Einzelfragen zur Abgeltungsteuer .....	119
1.2.4	Verhinderung von Gestaltungen mit Bond-Stripping im Privatvermögen.....	120
1.2.5	Besteuerung von Zinsen auf Rentennachzahlungen.....	121
1.3	Sonstige Schreiben und Verfügungen .....	122
1.3.1	Pauschbeträge für behinderte Menschen und Pflegepersonen .....	122
1.3.2	Neues Anwendungsschreiben zu Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.....	122
1.3.3	Erweiterung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen .....	123
1.3.4	Kindergeld – Familienlastenausgleich .....	124
1.4	Einkommensteuerrichtlinien .....	125
<b>2</b>	<b>Änderungen bei der Körperschaftsteuer .....</b>	<b>126</b>
2.1	vGA bei Risikogeschäften (Aufhebung eines Nichtanwendungserlasses).....	126
2.2	Anwendbarkeit des § 8c KStG auf Verluste im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG.....	127
2.3	Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft.....	127
2.4	Gesonderte Feststellung von Nennkapitalrückzahlungen bei ausländischen EU/EWR- Gesellschaften .....	128
2.5	Neue Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 .....	129
2.6	Folgen des EuGH-Urteils <i>STEKO</i> .....	130
2.7	Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks .....	131
2.8	Behandlung von Genussrechten .....	132
2.9	Anwendungsfragen bei der sog. „Kleinen Organschaftsreform“ .....	132
<b>3</b>	<b>Änderungen bei der Lohnsteuer .....</b>	<b>134</b>
3.1	Förderung der Elektromobilität.....	134
3.1.1	Hintergrund .....	134
3.1.2	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 46 EStG .....	134
3.1.3	Pauschalversteuerung für die Übereignung von Ladevorrichtungen .....	135
3.1.4	Dokumentationsanforderungen .....	136

3.2	Dienstwagenbesteuerung in Leasingfällen.....	136
3.3	Bewertung geldwerter Vorteile aus der Überlassung von Jobtickets.....	137
3.4	Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrrädern an Arbeitnehmer.....	139
3.4.1	Hintergrund.....	139
3.4.2	Bewertungsregeln.....	139
3.4.3	Leasingnehmer-Eigenschaft nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise.....	140
3.4.4	Kauf am Ende der Leasingdauer.....	141
3.5	Sachbezugswert für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten.....	141
3.6	Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohn- und Einkommensteuer.....	143
3.6.1	Vereinfachtes Verfahren.....	143
3.6.2	Nachweisverfahren.....	143
3.6.3	Kirchensteuersätze.....	144
3.6.4	Anwendungsregelungen.....	144
3.7	Zukunftssicherungsleistungen und 44-Euro-Freigrenze.....	145
3.8	Ergänzendes BMF Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen.....	146
3.9	Neue Pauschalen für Umzugskosten.....	147
<b>4</b>	<b>Änderungen bei der Umwandlungssteuer.....</b>	<b>149</b>
4.1	Einbringung nach § 24 UmwStG und Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvermögensvergleich.....	149
<b>5</b>	<b>Änderungen bei der Umsatzsteuer.....</b>	<b>150</b>
5.1	Handel mit zahlungsgestörten Forderungen.....	150
5.2	Einheitliche Lieferungen trotz gebrochener Beförderung oder Versendung.....	151
5.3	Vergütungsverfahren bei Ausfuhr und innergemeinschaftlicher Lieferung.....	154
5.4	BMF trifft neue Regelungen zur Mindestbemessungsgrundlage.....	156
5.5	Erneut: Bestelleintritt in Leasingfällen.....	157
5.6	Zur umsatzsteuerlichen Organschaft.....	158
5.7	Zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Leistungen an die öffentliche Hand und bei Bauleistungen.....	159
5.8	Angabe zusätzlicher oder abweichender Sachverhalte bzw. Rechtauffassungen in Steuererklärungen.....	160
<b>6</b>	<b>Änderungen bei der Gewerbesteuer.....</b>	<b>162</b>
6.1	Blockheizkraftwerk und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.....	162
6.2	§ 10 AStG als Teil des Gewerbeertrags (Nichtanwendungserlass).....	162
6.3	Vorläufige Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags.....	163
<b>7</b>	<b>Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.....</b>	<b>164</b>
7.1	Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG.....	164
7.2	Wertsteigerung infolge des Kaufpreisschwundes.....	164
7.3	Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung.....	165
7.4	Erteilung von verbindlichen Auskünften in Bezug auf die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG.....	165
7.5	Anwendung des ErbStG auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht.....	165
7.6	Frist zur Antragsstellung auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG.....	166
7.7	Berechnung des Ablösebetrags nach § 25 Abs. 1 S. 3 ErbStG a. F.....	166
7.8	Anwendung des § 97 Abs. 1b BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015.....	167
7.9	Anwendung des § 154 Abs. 1 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015.....	168
7.10	Steuerbefreiung für den Erwerb eines Familienwohnheims von Todes wegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG, Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13c ErbStG und Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 13a ErbStG.....	169
7.11	Anwendung der Schuldenkürzung nach § 10 Abs. 6 ErbStG.....	170

7.12	Übertragung von nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigtem Vermögen unter einer Duldungsaufgabe innerhalb der Behaltensfrist i. S. d. § 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG.....	170
7.13	Reinvestitionsklausel bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben .....	171
7.14	Behandlung von Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers .....	172
7.15	Haftung des Testamentsvollstreckers für die sog. Nachsteuer.....	173
<b>8</b>	<b>Änderungen bei der Abgabenordnung.....</b>	<b>174</b>
8.1	Vorläufigkeitsvermerk .....	174
8.1.1	Vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO im Hinblick auf anhängige Musterverfahren .....	174
8.1.2	Vorläufige Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags .....	177
8.2	Änderungen des Anwendungserlasses zur AO .....	177
8.2.1	Änderung durch das BMF-Schreiben vom 26.1.2016.....	177
8.2.2	Änderung durch das BMF-Schreiben vom 23.5.2016.....	180
8.2.3	Änderung durch das BMF-Schreiben vom 5.9.2016.....	182
8.3	Sonstige BMF-Schreiben bzw. OFD-Verfügungen .....	184
8.3.1	Amtliche Muster für Vollmachten im Besteuerungsverfahren.....	184
8.3.2	Anwendung von BMF-Schreiben und gleich lautenden Ländererlassen .....	184
8.3.3	Verzinsung von hinterzogenen Steuern.....	185
<b>9</b>	<b>Änderungen bei der Grunderwerbsteuer .....</b>	<b>186</b>
9.1	Anwendung der §§ 5, 6 GrEStG .....	186
9.2	Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG.....	186
9.3	Hinausschieben der Fälligkeit der Grunderwerbsteuer .....	187
9.4	Keine Grunderwerbsteuer-Befreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG für Anteilsvereinigung durch Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung.....	188
<b>C</b>	<b>Überblick über die Rechtsprechung 2016.....</b>	<b>189</b>
<b>1</b>	<b>Im Bereich der Einkommensteuer.....</b>	<b>189</b>
1.1	Entscheidungen zur Gewinn- und Einkunftsermittlung (§§ 2 bis 12 EStG) .....	189
1.1.1	Nutzungsausfallentschädigung für bewegliches Betriebsvermögen immer Betriebseinnahme .....	189
1.1.2	Kein erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart nach wirksamer Ausübung des Wahlrechts für ein Wirtschaftsjahr .....	190
1.1.3	Schuldzinsenabzug auch bei Finanzierung von Zinsen eines Investitionsdarlehens.....	191
1.1.4	Betriebsausgabenabzug bei der Veranstaltung von Golfturnieren .....	192
1.1.5	Anschaffungsnahe Herstellungskosten anstelle Sofortabzug – Grundsatzentscheidungen.....	193
1.1.6	Passivierung eines Darlehens mit steigenden Zinssätzen.....	195
1.1.7	Gutschrift auf Kapitalkonto II einer Personengesellschaft bedeutet keine Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	196
1.1.8	Keine Steuerbelastung bei sog. gleitender Generationennachfolge .....	197
1.1.9	Vorlage an den Großen Senat zur „Trennungstheorie“ .....	199
1.1.10	Doppelte AfA bei Bebauung des Ehegattengrundstücks.....	200
1.1.11	Kompensation des Mehrergebnisses einer Außenprüfung durch Investitionsabzug.....	201
1.1.12	Häusliches Arbeitszimmer – Kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen .....	202
1.1.13	Häusliches Arbeitszimmer – Keine Berücksichtigung der Aufwendungen für gemischt genutzte Nebenräume.....	204
1.1.14	Nichtberücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten verfassungsgemäß .....	205
1.1.15	Erstattete Krankenversicherungsbeiträge mindern Sonderausgabenabzug .....	206
1.1.16	Selbst getragene Krankheitskosten können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.....	207
1.1.17	Gesundheitsbewusstes Verhalten mindert nicht den Sonderausgabenabzug.....	208
1.1.18	Sonderausgabenabzug für vom Erben nachgezahlte Kirchensteuer .....	210
1.1.19	Sofortabzug eines Disagios.....	211

1.2	Entscheidungen zu den Einkunftsarten (§§ 13 bis 23 EStG) .....	212
1.2.1	Keine Gewerbesteuerpflicht bei Vermietung eines Einkaufszentrums .....	212
1.2.2	Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung aus betrieblichen Termingeschäften.....	213
1.2.3	Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung für betriebliche Termingeschäfte.....	214
1.2.4	Gewinnneutrale Realteilung erleichtert.....	215
1.2.5	Strukturwandel zur Liebhaberei stellt keine Betriebsaufgabe dar.....	216
1.2.6	Steuerpflichtige Entschädigungszahlung an Feuerwehrleute .....	218
1.2.7	Verlust aus dem Verfall von Optionen steuerlich berücksichtigungsfähig .....	219
1.2.8	Abzug von Swapkosten als nachträgliche Beteiligungsaufwendungen.....	220
1.2.9	Besteuerung eines ausländischen sog. „Spin-off“ – Steuerneutrale Einlagenrückgewähr auch in Drittstaatenfällen möglich.....	221
1.2.10	Steuerpflicht bei testamentarisch angeordneter Verzinsung eines Vermächtnisses .....	223
1.2.11	Vereinbarkeit der Pauschalbesteuerung gem. § 6 InvStG mit dem Unionsrecht .....	224
1.2.12	Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung .....	226
1.2.13	Erneuerung Einbauküche – Aufwendungen nicht sofort abziehbar .....	227
1.2.14	Verfassungsmäßigkeit des Alterseinkünftegesetzes bestätigt .....	228
1.2.15	Hälftiges Verlustausgleichsverbot beim Übergang zur Abgeltungsteuer.....	229
1.3	Sonstige Entscheidungen .....	230
1.3.1	Kindergeld – Studium kein Bestandteil der einheitlichen Erstausbildung.....	230
1.3.2	Kindergeld für Elternteile, die im EU-Ausland leben .....	231
1.3.3	Prozesskosten für die Geltendmachung von Schmerzensgeld keine außergewöhnliche Belastung .....	233
1.3.4	Unterhaltsleistungen auch bei mehrjähriger Steuernachzahlung abziehbar .....	235
1.3.5	Kein Abzug ausländischer Steuer im Missbrauchsfall.....	236
1.3.6	Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein Notrufsystem in einer Seniorenresidenz.....	237
1.3.7	Kein vorläufiger Rechtsschutz gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags .....	238
<b>2</b>	<b>Im Bereich der Körperschaftsteuer.....</b>	<b>239</b>
2.1	VGA.....	239
2.1.1	VGA durch überhöhte Geschäftsführervergütungen an den Kommanditisten der Mutter-KG nahestehende Personen .....	239
2.1.2	Bonusprogramm eines Kreditinstituts in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft als vGA .....	240
2.1.3	VGA bei Teilwertabschreibung auf Zinsforderungen nach Teilwertabschreibung der Darlehensforderung.....	241
2.1.4	Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als vGA.....	242
2.1.5	Sog. Erdienensdauer bei Unterstützungskassenzusage .....	243
2.1.6	vGA bei nicht kostendeckender teilweiser Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer.....	244
2.2	Übergang zum Halb-/Teileinkünfteverfahren .....	246
2.2.1	Leistungen einer Kapitalgesellschaft i. S. v. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG 2002 n. F. in Abgrenzung zur Rückzahlung von Nennkapital .....	246
2.2.2	Körperschaftsteuererhöhung: Verfassungsmäßigkeit der ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des Endbestands des EK 02 und der „Verschonungsregelung“ des § 34 Abs. 16 KStG 2002 i. d. F. des JStG 2008.....	247
2.2.3	Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens im Rahmen einer Liquidation.....	248
2.3	Weitere Urteile.....	249
2.3.1	Sog. Holdingregelung in § 8a Abs. 4 KStG 2002 a. F. ....	249
2.3.2	Zurechnung von Aktien bei Wertpapierleihe .....	250
2.3.3	Verlust der wirtschaftlichen Identität bei konzerninterner Aufwärtsverschmelzung .....	251
2.3.4	Zinsschranke und 10%-Grenze des § 8a Abs. 3 KStG.....	253
2.3.5	Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 S. 2 KStG bei ausschließlich auf Anteilsveräußerung gerichtetem Geschäftsbetrieb .....	254

<b>3</b>	<b>Im Bereich der Lohnsteuer .....</b>	<b>256</b>
3.1	Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG – Ausübung und Widerruf des Wahlrechts .....	256
3.2	Gesellschafter-Geschäftsführer: Arbeitslohn bei Gehaltsverzicht im Wege einer verdeckten Einlage .....	259
3.3	Gesellschafter-Geschäftsführer: Rückzahlung von Arbeitslohn erst bei tatsächlichem Abfluss steuerwirksam .....	261
3.4	Keine Festsetzung einer negativen pauschalen Lohnsteuer .....	263
3.5	Haftungsbescheid und Festsetzungsverjährung.....	265
3.6	Kein Lohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH .....	266
3.7	Kein Lohn durch Betriebshaftpflichtversicherung eines Krankenhauses.....	269
3.8	Zufluss von Arbeitslohn bei Schuldübernahme einer Pensionsverpflichtung durch einen Dritten .....	271
3.9	Zuteilung des Besteuerungsrechts für eine Abfindung nach Wegzug in die Schweiz .....	273
3.10	Aufwendungen für Besuchsfahrten eines Ehepartners zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des anderen Ehepartners sind keine Werbungskosten .....	275
<b>4</b>	<b>Im Bereich der Umwandlungssteuer .....</b>	<b>278</b>
4.1	Bewertungs- und Ansatzwahlrecht nach § 3 UmwStG 1995 .....	278
4.2	Gewinne aus der Fortführung der der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnenden Geschäftsvorfällen .....	279
4.3	Keine Einküfteminderung durch Übernahmeverlust bei Formwechsel.....	280
4.4	Verfassungsmäßigkeit des § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 .....	282
4.5	Verfassungsmäßigkeit der Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlusts nach § Abs. 6 UmwStG 2002 trotz Verbots vorheriger Teilwertabschreibung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG .....	284
4.6	Negativer Geschäftswert bei Einbringung .....	285
<b>5</b>	<b>Im Bereich der Umsatzsteuer.....</b>	<b>287</b>
5.1	Anwendung der Versandhandelsregelung auch bei „indirekter“ Transportveranlassung .....	287
5.2	Steuerbefreiung der Verwaltungstätigkeit für einen Immobilienfonds .....	289
5.3	Kein Zuordnungswahlrecht für sonstige Leistungen.....	291
5.4	Keine Option zur Steuerpflicht außerhalb des notariellen Vertrags bei Grundstückslieferung.....	293
5.5	Veräußerung eines Gebäudes durch Bauträger als Geschäftsveräußerung im Ganzen .....	294
5.6	„Irgendwie-Nachweis“ bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.....	296
5.7	Mehr Erstattungszinsen bei Verstoß gegen das Unionsrecht erhobener Umsatzsteuer? .....	297
5.8	Zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft .....	298
5.9	Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften und umsatzsteuerliche Organschaft unter Beteiligung von Personengesellschaften.....	303
5.10	Geschäftsveräußerung im Ganzen an eine Organschaft.....	306
5.11	Geschäftsveräußerung im Ganzen in der Lieferkette und Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund.....	308
5.12	Zur Korrektur unberechtigt auf einer Rechnung ausgewiesener Steuer .....	310
5.13	Neues von der Übergangsregelung für die Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen.....	311
5.14	Vermietung von Mobiliar als Nebenleistung bei Gebäudevermietungen.....	313
5.15	EU-Vergütungsverfahren: Kein Scan vom Original der Rechnung erforderlich?.....	315
5.16	Vorsteuerabzug bei Unternehmensgründung .....	317
5.17	Übertragung eines Miteigentumsanteils als steuerfreie Lieferung .....	318
5.18	Vorsteuerabzug aus Vertrauensschutzgründen im Billigkeitsverfahren .....	320
5.19	Angaben im Vorsteuer-Vergütungsantrag für in der EU ansässige Unternehmer.....	323
5.20	Schülertransporte einer Gemeinde gegen geringfügige Gebühren.....	325
5.21	Zur Erteilung einer Bescheinigung für Universalpostdienstleister.....	327
5.22	Zum Verhältnis von Zoltschuld und Einfuhrmehrwertsteuerschuld .....	328
5.23	Zur Aufteilung von Vorsteuern für gemischt genutzte Gebäude .....	330
5.24	Rundung des Pro-Rata-Satzes des Vorsteuerabzugs bei Vorsteueraufteilung .....	332

5.25	Vorsteuerabzug bei Einwerbung von Kapital für einen Beteiligungserwerb .....	333
5.26	Zu den Folgen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Ist-Besteuerung.....	336
5.27	Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-lease-back-Geschäften bei der Bilanzgestaltung.....	337
5.28	Zur Korrektur einer Rechnung und den Rechnungsvoraussetzungen .....	338
5.29	10%-Grenze für den Vorsteuerabzug bezieht sich auf fast ausschließlich private Nutzung .....	344
5.30	Teil-Geschäftsveräußerung im Ganzen bedarf keiner zivilrechtlich selbstständigen Gebäudeteile .....	345
5.31	Umsatzsteuerfreie Unterrichtsleistungen ohne behördliche Bescheinigung .....	347
5.32	Verpachtung einer Fotovoltaikanlage als Lieferung .....	348
5.33	Innergemeinschaftliche Verbringungen ohne USt-ID-Nr. des Ziellands .....	351
5.34	Umsatzsteuerliche Behandlung von Preisgeldern und Vorsteuerabzug .....	353
5.35	Betrieb einer Online-Kontaktbörse als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung .....	356
<b>6</b>	<b>Im Bereich der Gewerbesteuer .....</b>	<b>358</b>
6.1	Hinzurechnung von Pachtzinsen für einen gepachteten (Teil-)Betrieb.....	358
6.2	Merkmalsübertragung von einer nach § 3 Nr. 20b GewStG steuerbefreiten Betriebskapitalgesellschaft.....	358
6.3	Negative Hinzurechnung der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters (Teil 1) .....	359
6.4	Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 5 EStG auch für die Gewerbesteuer.....	360
6.5	Negative Hinzurechnung der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters (Teil 2) .....	361
6.6	Gewerbesteuer bei Übergang des Vermögens einer Kapital- auf eine Personengesellschaft.....	362
6.7	Gewerbesteuer-Verlustvorträge beim „downstream merger“ .....	363
6.8	Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a KStG 2002 n. F. und Gewerbeertrag .....	364
6.9	Keine erweiterte Kürzung für Grundbesitz, der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen wird .....	365
<b>7</b>	<b>Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....</b>	<b>368</b>
7.1	Voraussetzungen der vollständigen Schenkungsteuerbefreiung des Erwerbs einer Kunstsammlung .....	368
7.2	Abfindungszahlung an Erbprätendenten als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig .....	370
7.3	Geltendmachung der Erbschaftsteuer im Nachlassinsolvenzverfahren.....	371
7.4	Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Vorerbfall nach dem Tod des Vorerben .....	373
7.5	Bewertung eines mit einem Erbbaurecht belasteten bebauten Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer 2008 .....	375
7.6	Freigebiges Zuwendung bei der Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten .....	376
7.7	Feststellung einer Steuerhinterziehung .....	378
7.8	Unterschiedliche Freibetragshöhe für beschränkt Steuerpflichtige trotz Optionsmöglichkeit unionsrechtswidrig.....	380
7.9	Erbschaftsteuer auf einen Nachlass mit Vermögen, das bereits im selben Mitgliedstaat unter Erhebung dieser Steuer übertragen wurde .....	381
7.10	Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschafters zur Schenkungsteuer .....	383
7.11	Berücksichtigung einer in den USA gezahlten Quellensteuer auf Versicherungsleistungen bei Erbschaftsteuer.....	384
7.12	Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG bei Übertragung von Kommanditanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt .....	385
7.13	Berücksichtigung von Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten im Falle einer Steuerhinterziehung durch den Erblasser .....	387
7.14	Gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber mehreren Miterben.....	390
7.15	Rückwirkung der Steuerbefreiung für Familienheime .....	391
7.16	Abziehbarkeit eines verjährten Pflichtteilsanspruchs als Nachlassverbindlichkeit.....	391
7.17	Keine Schenkungsteuer bei überhöhten Mietzahlungen einer GmbH an ihren Geschäftsführer .....	392

<b>8</b>	<b>Im Bereich der Abgabenordnung</b> .....	<b>393</b>
8.1	Sammelauskunftsersuchen der Steuerfahndung an Presseunternehmen verfassungsgemäß .....	393
8.2	Doppelte Gebühren bei verbindlicher Auskunft .....	395
8.3	Ablauf der Festsetzungsfrist bei Antragsveranlagung.....	396
8.4	Verjährungshemmende Wirkung einer Fahndungsprüfung .....	397
8.4.1	Voraussetzung für die verjährungshemmende Wirkung – Entscheidung VIII R 67/13 .....	397
8.4.2	Ablaufhemmung nach Erstattung einer Selbstanzeige – Entscheidung VIII R 68/13 .....	398
8.4.3	Ende der Ablaufhemmung – Entscheidung V R 58/14 .....	400
8.5	Ersetzung des Vorläufigkeitsvermerks im Steuerbescheid .....	401
8.6	Zeitliche Grenzen für die Ausübung oder Änderung von Antrags- oder Wahlrechten .....	402
8.7	Keine Verwirkung des Anspruchs auf Aussetzungszinsen trotz überlanger Dauer eines Einspruchs- oder Klageverfahrens .....	404
8.8	Widerstreitende Steuerfestsetzungen gem. § 174 Abs. 4 AO.....	405
<b>9</b>	<b>Im Bereich der Grunderwerbsteuer</b> .....	<b>406</b>
9.1	Grundstückserwerb zur Abgeltung eines auf Geld gerichteten Abfindungsergänzungsanspruchs i. S. d. § 13 HöfeO nicht Grunderwerbsteuerbefreit.....	406
9.2	Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen.....	407
9.3	Keine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG für Anteilsvereinigung durch Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung.....	408
9.4	Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG (Teil 1).....	409
9.5	Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG (Teil 2).....	410
9.6	Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb von Miteigentumsanteilen von Geschwistern aufgrund interpolierender Betrachtung von § 3 Nr. 6 und Nr. 2 S. 1 GrEStG .....	411
9.7	Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG bei Ausscheiden von Kommanditisten gegen Abfindung .....	412
9.8	Ansatz des Meistgebots als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer .....	414
9.9	Verwertungsbefugnis bei Treuhandverhältnissen .....	415
9.10	Grunderwerbsteuer bei Abtretung des Anspruchs auf Übertragung eines Gesellschaftsanteils.....	416
9.11	Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht .....	418
9.12	Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage .....	419
<b>D</b>	<b>Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht</b> .....	<b>421</b>
<b>1</b>	<b>Steuerliche Herausforderungen beim Schritt über die Grenze</b> .....	<b>421</b>
<b>2</b>	<b>Steuersätze international</b> .....	<b>424</b>
2.1	Tarif- und Effektivbelastung von Kapitalgesellschaften.....	424
2.2	Einkommensteuersätze für natürliche Personen.....	430
2.3	Umsatzsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten .....	431
<b>3</b>	<b>Steuerbemessungsgrundlagen im Vergleich</b> .....	<b>433</b>
3.1	Rahmenbedingungen für Holdinggesellschaften.....	433
3.2	Verlustabzugsbeschränkungen im EU-Vergleich .....	436
3.3	Fördermaßnahmen für Forschung und Entwicklung.....	439
<b>4</b>	<b>Neues bei den Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands</b> .....	<b>442</b>
4.1	Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen.....	442
4.1.1	Rechtswirksame Abkommen zum 1.1.2017.....	442
4.1.2	Verhandlungsstand bei neuen Abkommen bzw. über Änderungen bestehender Abkommen.....	443
4.1.2.1	Armenien.....	443
4.1.2.2	Australien.....	443
4.1.2.3	China.....	444
4.1.2.4	Costa Rica.....	444

4.1.2.5	Finnland .....	444
4.1.2.6	Frankreich .....	444
4.1.2.7	Irland .....	445
4.1.2.8	Israel.....	445
4.1.2.9	Japan .....	445
4.1.2.10	Jersey .....	446
4.1.2.11	Mazedonien.....	446
4.1.2.12	Niederlande.....	446
4.1.2.13	Philippinen .....	446
4.1.2.14	Turkmenistan .....	446
4.1.2.15	Sonstige Abkommensverhandlungen.....	446
4.2	Abkommen zur Amtshilfe und zum Informationsaustausch .....	446
4.2.1	Allgemein.....	446
4.2.2	Automatischer Informationsaustausch und Spontanauskünfte.....	447
<b>5</b>	<b>Verwaltungserlasse und höchstrichterliche Rechtsprechung mit internationalem Bezug .....</b>	<b>448</b>
5.1	Verwaltungserlasse .....	448
5.1.1	Programmablaufplan für die Begrenzung der von Versorgungsbezügen einzubehaltenden Lohnsteuer.....	448
5.1.2	Keine Vorsteuer-Vergütung bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen .....	448
5.1.3	Gewinnkorrektur mangels Fremdüblichkeit bei unbesicherten Darlehen im Konzern .....	448
5.1.4	Besteuerung von Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses .....	449
5.1.5	Gesonderte Feststellung von Nennkapitalrückzahlungen bei ausländischen Kapitalgesellschaften .....	450
5.1.6	Gewinnminderungen bei Auslandsbeteiligungen in 2001.....	450
5.1.7	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung.....	451
5.2	Urteile des Bundesfinanzhofs .....	451
5.2.1	Ertragsteuern .....	451
5.2.1.1	DBA-Rückfallklausel: Besteuerungsrecht des Quellenstaats bei fehlender tatsächlicher Besteuerung.....	451
5.2.1.2	BFH hält Zinsschranke für verfassungswidrig.....	452
5.2.1.3	Zinsschranke: Vergütungen an mehrere qualifiziert beteiligte Gesellschafter nicht zusammenzurechnen .....	452
5.2.1.4	Besteuerung der Gesellschafter einer als US-LLP organisierten Anwaltssozietät .....	453
5.2.1.5	Keine Berücksichtigung von Währungsverlusten bei Liquidation einer ausländischen Unterpersonengesellschaft .....	453
5.2.1.6	Kein Korrekturbetrag nach AStG bei unentgeltlicher Überlassung eines Markenrechts .....	454
5.2.1.7	Kein Abzug ausländischer Steuern in Missbrauchsfällen .....	455
5.2.1.8	BFH zum Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs bei Anrechnung ausländischer Steuern .....	456
5.2.1.9	Vorrang der sog. Rückfallklausel trotz später erlassenem DBA .....	457
5.2.1.10	Rückfallklausel auch bei Doppelansässigkeit anzuwenden .....	457
5.2.1.11	Arbeitslohn für Tätigkeit in der Türkei aufgrund Treaty Override nicht steuerfrei .....	458
5.2.1.12	Steuerneutrale Einlagenrückgewähr auch in Drittstaatenfällen möglich.....	459
5.2.1.13	DBA-Betriebsstättenbegriff nicht maßgebend für die Gewerbesteuer.....	460
5.2.2	Erbschaftsteuer.....	461
5.2.3	Umsatzsteuer.....	462
5.2.3.1	Rechnungsanforderungen zum Vorsteuerabzug auf dem unionsrechtlichen Prüfstand .....	462
5.2.3.2	Ort der Leistung bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen.....	463
<b>6</b>	<b>Steuerharmonisierung international .....</b>	<b>464</b>
6.1	OECD.....	464
6.2	EU-Rat .....	464
6.2.1	Anti Tax Avoidance Directive .....	464

6.2.2	Erweiterung der Amtshilferichtlinie .....	465
6.3	Europäische Kommission .....	465
6.3.1	EU Kommission stellt Mehrwertsteuer-Aktionsplan vor .....	465
6.3.2	Kommission verklagt Deutschland wegen fehlender Anpassung der MwSt-Vorschriften für Reisebüros .....	465
6.3.3	Verschiedene Vorschläge für Richtlinien des Rates zur weiteren Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts .....	466
6.4	Europäischer Gerichtshof (EuGH) .....	467
6.4.1	Ertragsteuern .....	467
6.4.1.1	Verluste der österreichischen Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft nicht abzugsfähig – <i>Timac Agro</i> .....	467
6.4.1.2	Steuerbefreiung auch für nebenberufliche Lehrtätigkeit in der Schweiz .....	467
6.4.2	Erbschaftsteuer – Optionsrecht für beschränkt steuerpflichtige Erwerber nicht mit EU-Recht vereinbar .....	468
6.4.3	Umsatzsteuer .....	469
6.4.3.1	EuGH zur Methode der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden .....	469
6.4.3.2	Umsatzsteuerliche Auswirkungen einer Rechnungskorrektur .....	470
6.4.3.3	Ergänzende Dokumente zu unvollständigen Rechnungen .....	471
6.4.3.4	Umsatzsteuerbefreiung trotz fehlender USt-ID-Nr. ....	471
<b>E</b>	<b>Verrechnungspreise .....</b>	<b>473</b>
<b>1</b>	<b>Aktuelles zur OECD BEPS-Initiative (Stand Dezember 2016) .....</b>	<b>473</b>
1.1	Rahmenplan der OECD .....	473
1.2	Aktuelles zu ausgewählten BEPS-Aktionspunkten .....	474
1.2.1	Aktionspunkt 13: Verrechnungspreis-Dokumentation und Country-by-Country-Reporting .....	474
1.2.2	Aktionspunkt 14: Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen (Dispute Resolution) .....	475
1.2.3	Aktionspunkt 15: Multilaterales Instrument .....	476
1.3	Anwendung der BEPS-Empfehlungen in Nicht-OECD-Staaten .....	477
<b>2</b>	<b>Weitere OECD Aktivitäten mit Bezug zu Verrechnungspreisen .....</b>	<b>478</b>
2.1	Entwurf der Neufassung des Kapitels IX der OECD-Richtlinien .....	478
2.2	Diskussionsentwurf der OECD zur Anwendung des AOA in Betriebsstättenfällen .....	478
<b>3</b>	<b>Die BEPS-Initiative auf Ebene der EU .....</b>	<b>479</b>
3.1	Anti-BEPS-RL der EU .....	479
3.2	Erweiterung der EU-Amtshilferichtlinie um Vorschriften zum Country-by-Country- Reporting .....	479
3.3	Vorschlag einer EU-RL über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten .....	480
<b>4</b>	<b>Umsetzung der OECD-Empfehlungen zu BEPS in nationales Recht in Deutschland .....</b>	<b>480</b>
4.1	Überblick über die Neuregelungen bei Verrechnungspreisen .....	481
4.2	Neue Dokumentationsanforderungen für Verrechnungspreis-Sachverhalte .....	481
<b>5</b>	<b>Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG .....</b>	<b>482</b>
<b>6</b>	<b>Höchstrichterliche Rechtsprechung zu Verrechnungspreisen .....</b>	<b>483</b>
6.1	Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015 zum Treaty Override .....	483
6.2	BFH-Urteil vom 21.1.2016 zur unentgeltlichen Namensnutzung im Konzern .....	484
6.3	Nichtanwendungserlass des BMF zur Sperrwirkung von DBA-Normen .....	484

<b>F</b>	<b>Rechtsprechung im allgemeinen Wirtschaftsrecht aus 2016 .....</b>	<b>485</b>
1	AGB-Recht – Keine Lockerung bei der AGB-Kontrolle im unternehmerischen Geschäftsverkehr .....	485
2	Kaufrecht – Weiter subjektiver Sachmangelbegriff im modernisierten Schuldrecht.....	487
3	Werkvertragsrecht – Leistungsverweigerungsrecht des Bestellers auch nach Verjährung der Mängelansprüche .....	488
4	Mietrecht – Abschied von der 10%-Rechtsprechung bei Flächenabweichungen im Mieterhöhungsverfahren.....	489
5	Gesellschaftsrecht – Haftung des Direktors einer Limited nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit .....	491
6	Insolvenzrecht – Bitte um Ratenzahlung als Indiz einer Zahlungseinstellung des Schuldners .....	493
7	Energierecht – EEG Novelle 2016.....	495
8	Wettbewerbsrecht – Haftung für Inhalte über Hyperlink .....	496
<b>G</b>	<b>Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.....</b>	<b>499</b>
1	Einleitung.....	499
2	Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes .....	500
2.1	Die Verschonungskonzeption nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz .....	500
2.2	Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b ErbStG).....	501
2.2.1	Ermittlungsschema.....	501
2.2.2	Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG).....	502
2.2.3	Begünstigungsfähiges Vermögen – Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG).....	502
2.2.4	Ermittlung des begünstigten Vermögens nach neuem Recht .....	503
2.2.5	Ausschluss der Begünstigung bei 90 % Verwaltungsvermögensquote.....	503
2.2.6	Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG) .....	504
2.2.7	Vermögen zur Erfüllung von Altersversorgungs verpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG) .....	504
2.2.8	Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG).....	505
2.2.9	Anteilige Aufteilung und Verrechnung der verbleibenden Schulden (§ 13b Abs. 6 ErbStG).....	505
2.2.10	Unschädlichkeitsbetrag i. H. v 10 % (§ 13b Abs. 7 ErbStG) .....	507
2.2.11	Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG).....	508
2.3	Verschonung des begünstigten Vermögens (§ 13a ErbStG) .....	509
2.3.1	Allgemeines .....	509
2.3.2	Größenklassen (§§ 13a Abs. 1, 13c Abs. 1, 28a ErbStG) .....	509
2.3.2.1	Relevante Schwellenwerte .....	509
2.3.2.2	Ermittlung der Größenklassen.....	510
2.3.3	Verschonungsbedarfsprüfung: Erlassmodell (§ 28a ErbStG) .....	510
2.3.4	Privilegierung von Familiengesellschaften .....	513
2.3.4.1	Allgemeines .....	513
2.3.4.2	Voraussetzungen .....	513
2.3.4.3	Rechtsfolge .....	514
2.4	Erhalt der Verschonung/Wohlverhaltensphase .....	514

2.4.1	Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG).....	514
2.4.1.1	Allgemeines .....	514
2.4.1.2	Grundprinzip der Lohnsummenregelung .....	514
2.4.1.3	Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen die Mindestlohnsumme.....	515
2.4.2	Behaltensregelungen .....	515
2.5	Stundung beim Erwerb von Todes wegen (§ 28 ErbStG) .....	515
2.6	Änderung des Bewertungsgesetzes (§ 203 Abs. 2 S. 2 BewG).....	516
2.7	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	516

## **H Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BEPS-UmsG)..... 517**

<b>1</b>	<b>Überblick .....</b>	<b>517</b>
1.1	Ausgangslage .....	517
1.2	Zielsetzungen .....	518
<b>2</b>	<b>Verfahrensrechtliche Maßnahmen zur Erhöhung der Transparenz und des Informationsaustausches .....</b>	<b>519</b>
2.1	Änderung der Abgabenordnung .....	519
2.1.1	Erweiterung der Verordnungsermächtigung bei Anwendung von DBA § 2 AO .....	519
2.1.1.1	Hintergrund und Ziel der Regelung .....	519
2.1.1.2	Übergang von der Steuerfreistellung zur Steueranrechnung, § 2 Abs. 3 Nr. 1 AO.....	519
2.1.1.3	Anwendung der Kassenstaatsklausel, § 2 Abs. 3 Nr. 2 AO .....	519
2.1.2	Erweiterung der Mitwirkungspflichten bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen, § 90 Abs. 3 AO .....	520
2.1.2.1	Hintergrund der Neuregelung .....	520
2.1.2.2	Anwendungsbereich.....	520
2.1.2.2.1	Persönlicher Anwendungsbereich .....	520
2.1.2.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich .....	521
2.1.2.3	Vorlagepflicht und Sanktionierung .....	522
2.1.2.4	Inkrafttreten, Art. 97 § 22 EGAO .....	522
2.1.3	Erweiterung der Datenübermittlungsbefugnisse beim internationalen Informationsaustausch, § 117c AO .....	523
2.1.4	Länderbezogene Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country-Reporting), § 138a AO.....	523
2.1.4.1	Persönlicher Anwendungsbereich .....	524
2.1.4.1.1	Inländisches Unternehmen als Konzernobergesellschaft .....	524
2.1.4.1.2	Inländisches Unternehmen als beauftragtes Unternehmen einer ausländischen Konzernobergesellschaft.....	524
2.1.4.1.3	Inländisches Unternehmen als „Ersatzverpflichteter“ für ausländische Konzernobergesellschaft.....	524
2.1.4.2	Inhalt des länderbezogenen Berichts (Country by Country Reporting) .....	525
2.1.4.2.1	Bestimmungen zu Informationsbereichen.....	525
2.1.4.2.2	Übermittlung des Länderberichts und ergänzende Pflichten.....	527
2.1.4.2.3	Weitere Erklärungspflichten .....	527
2.1.4.2.4	Sanktionierung durch Erweiterung des Bußgeldtatbestands, § 379 Abs. 1 Nr. 1c AO .....	527
2.1.4.2.5	Befugnisse des BZSt, § 138a Abs. 7 AO .....	528
2.1.4.2.6	Inkrafttreten, Art. 97 § 31 EGAO .....	528
2.2	Änderung des EU-Amtshilfegesetzes (EUAHiG).....	528
2.2.1	Begriffsbestimmungen, § 2 Abs. 2–7 EUAHiG .....	528
2.2.1.1	Automatischer Austausch .....	529
2.2.1.2	Verfügbare Informationen.....	529
2.2.1.3	Vorbescheid, § 2 Abs. 3 EUAHiG .....	529

2.2.1.4	Vorabverständigung, § 2 Abs. 4 EUAHiG.....	530
2.2.1.5	Unternehmen und verbundenes Unternehmen, § 2 Abs. 5, 9 EUAHiG.....	530
2.2.1.6	Verrechnungspreise, § 2 Abs. 6 EUAHiG .....	530
2.2.1.7	Transaktion und grenzüberschreitende Transaktion, § 2 Abs. 7, 8 EUAHiG .....	530
2.2.2	Erweiterte Befugnisse zugunsten des BZSt und der Finanzbehörden.....	531
2.2.2.1	Automatische Übermittlung von Informationen, § 7 EUAHiG .....	531
2.2.2.1.1	Allgemeine Bestimmung.....	531
2.2.2.1.2	Übermittlung von Informationen, § 7 Abs. 3, 4 EUAHiG .....	532
2.2.2.1.3	Umfang der Datensätze/Informationen, § 7 Abs. 7 EUAHiG.....	533
2.2.2.1.4	Übermittlung des länderbezogenen Berichts multinationaler Unternehmen.....	534
2.2.2.1.5	Ausnahmen vom automatischen Informationsaustausch, § 7 Abs. 5 EUAHiG .....	534
2.2.2.2	Weitere Befugnisse der Finanzbehörden.....	534
2.2.2.2.1	Datenspeicherung des BZSt, § 3 Abs. 3 S. 2, Abs. 4 EUAHiG .....	534
2.2.2.2.2	Auswertungsbefugnis, § 7 Abs. 14 EUAHiG.....	534
2.2.2.2.3	Einleitung eines Auskunftersuchens durch Finanzbehörde, § 6 Abs. 2 EUAHiG.....	535
2.2.2.2.4	Erteilung von Eingangsbestätigungen/Errichtung eines sog. Zentralverzeichnisses,.....	535
2.2.2.3	Inkrafttreten, § 21 EUAHiG.....	535
2.3	Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes.....	535
2.4	Änderung des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes (FKAustG).....	536
2.4.1	Hintergrund.....	536
2.4.2	Regelungsinhalt.....	536
2.4.2.1	Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs.....	536
2.4.2.2	Berücksichtigung der Grundsätze des Risikomanagements, § 5 Abs. 3 FKAustG.....	536
2.4.2.3	Ausschluss der Anhörung bei Datenübermittlungen, § 5 Abs. 8 FKAustG.....	536
2.5	Änderungen der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung .....	536
2.5.1	Hintergrund.....	536
2.5.2	Regelungsinhalt.....	537
2.5.2.1	Aufbewahrungspflichten für Finanzinstitute, § 8 Abs. 9 FATCA-USA-UmsVO.....	537
2.5.2.2	Anwendung des Risikomanagementsystems und Auswertungsrecht des BZSt, § 9 FACTA-USA-UmsVO.....	537
<b>3</b>	<b>Materiell-rechtliche Maßnahmen zur Beseitigung von Besteuerungslücken und sonstige Änderungen.....</b>	<b>537</b>
3.1	Besteuerung von Unternehmen.....	537
3.1.1	Einschränkungen beim Teileinkünfteprivileg für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, § 3 Nr. 40 S. 3 EStG, § 8b Abs. 7 KStG .....	537
3.1.1.1	Hintergrund und Zielsetzung.....	537
3.1.1.2	Regelungsinhalt.....	538
3.1.1.2.1	Aufhebung der bankenaufsichtsrechtlichen Verknüpfung .....	538
3.1.1.2.2	Bankenspezifische Ausrichtung des Finanzunternehmens erforderlich .....	539
3.1.1.2.3	Inkrafttreten.....	540
3.1.2	Eindämmung hybrider Finanzstrukturen, § 4i EStG .....	540
3.1.2.1	Hintergrund und Zielrichtung .....	540
3.1.2.2	Regelungsinhalt.....	541
3.1.2.2.1	Abzugsverbot erfasst nur Sonderbetriebsausgaben.....	541
3.1.2.2.2	Keine zeitliche Korrespondenz beim Abzug im anderen Staat erforderlich .....	541
3.1.2.2.3	Ausnahmen vom Abzugsverbot .....	541
3.1.2.2.4	Inkrafttreten.....	542
3.1.3	Erweiterungen des Treaty Override .....	542
3.1.3.1	Ausdehnung der Rückfallklausel (Subject to Tax-Klausel), § 50d Abs. 9 EStG .....	542
3.1.3.1.1	Hintergrund und Zielsetzung.....	542
3.1.3.1.2	Regelungsinhalt.....	543
3.1.3.2	Besteuerung stiller Reserven in sog. Wegzugsfällen, §§ 50i und 6 Abs. 3 EStG.....	544
3.1.3.2.1	Hintergrund und Zielstellung .....	544
3.1.3.2.2	Regelungsinhalt des § 50i EStG.....	545

3.1.3.2.3	Inkrafttreten.....	546
3.1.3.2.4	Regelungsinhalt des § 6 Abs. 3 EStG .....	546
3.1.3.3	Vermeidung des sog. Cum/Cum-Treaty-Shopping, § 50j EStG .....	546
3.1.3.3.1	Hintergrund und Zielsetzung.....	546
3.1.3.3.2	Regelungsinhalt.....	547
3.1.3.3.3	Inkrafttreten.....	549
3.1.4	Änderungen bei der Gewerbesteuer .....	549
3.1.4.1	Festlandsockel als gemeindefreies Gebiet, § 4 Abs. 2 S. 2 GewStG .....	549
3.1.4.2	Einbeziehung des AStG-Hinzurechnungsbetrags, § 7 S. 7 bis S. 9 GewStG.....	550
3.1.4.2.1	Hintergrund .....	550
3.1.4.2.2	Regelungsinhalt.....	550
3.1.4.3	Gewerbeertragsermittlung in Organschaftsfällen, § 7a GewStG .....	551
3.1.4.3.1	Hintergrund .....	551
3.1.4.3.2	Regelungsinhalt.....	551
3.1.4.4	Ergänzungen bei der gewerbesteuerlichen Kürzung, § 9 GewStG .....	553
3.1.4.4.1	Keine Kürzung bei ausländischen Betriebsstätten-Einkünften, § 9 Nr. 2 GewStG.....	553
3.1.4.4.2	Zuordnung der Betriebsstätten-Kürzung zum Gewerbebetrieb, § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG.....	554
3.1.4.5	Inkrafttreten.....	554
3.1.5	Sonstige Änderungen im Unternehmensteuerbereich .....	554
3.1.5.1	Höchstbetrag bei Rückstellungen für ungebundene Beitragsrückerstattungen, § 21 Abs. 2 KStG).....	554
3.1.5.2	Streichung der Rücklagenbildung für Bausparkassen, § 21b KStG .....	554
3.1.5.3	Zerlegung der Körperschaftsteuer, §§ 4, 5 und 12 ZerlG.....	554
3.1.5.3.1	Hintergrund .....	554
3.1.5.3.2	Regelungsinhalt.....	555
3.1.5.3.3	Inkrafttreten, § 12 Abs. 3 ZerlG.....	555
3.1.5.4	Anpassung im Investmentsteuerreformgesetz, § 18 Abs. 4 InvStG .....	556
3.2	Besteuerung von Privatpersonen.....	556
3.2.1	Besteuerung von Abfindungen, § 19 Abs. 1 EStG, § 50d Abs. 12 EStG .....	556
3.2.1.1	Hintergrund .....	556
3.2.1.2	Regelungsinhalt.....	556
3.2.2	Steuerbarkeit von Leerverkäufen, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG .....	557
3.2.3	Abgeltungsteuer bei unternehmerischer Beteiligung, § 32d Abs. 2 Nr. 3b EStG .....	557
3.2.3.1	Ausgangslage .....	557
3.2.3.2	Regelungsinhalt.....	558
3.2.3.3	Inkrafttreten.....	558
3.2.4	Sonderausgabenabzug bei Versorgungsleistungen .....	558
3.2.4.1	Versorgungsausgleichszahlungen, § 10 Abs. 1a Nr. 3 S. 1 EStG .....	558
3.2.4.2	Erweiterung des Sonderausgabenabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen, § 50 Abs. 1 S. 3 EStG .....	558
3.2.4.2.1	Hintergrund und Regelungsziel.....	558
3.2.4.2.2	Inkrafttreten.....	559
3.2.5	Änderungen beim Steuertarif, Kinderfreibetrag, Kindergeld usw. ....	559

**Stichwortverzeichnis .....** 560

**PwC-Standorte (Steuerberatung) .....** 583

# Abkürzungsverzeichnis

€	Euro (Währung)
a. A.	andere Auffassung
a. F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz, Absätze
Abschn.	Abschnitt/e
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AIF	Alternative Investment Fund (alternative Investmentfonds)
AIFM	Alternative Investment Fund Manager (Alternative-Investmentfonds-Manager)
AktG	Aktiengesetz
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
AO-E	Abgabenordnung-Entwurf
AO-StB	AO-Steuerberater, Informationsdienst zu Steuerverfahren, Betriebsprüfung, Rechtsschutz nach AO/FGO, Steuerstrafrecht (Fachzeitschrift)
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATP	Aggressive Tax Planning
Az.	Aktenzeichen
B+P	Zeitschrift für Betrieb und Personal
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebsberater (Fachzeitschrift)
BDA	Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
BeckRS	Beck-Rechtsprechung, beck-online (Datenbank)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (OECD-Aktionsplan gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen)
BEPS-UmsG	Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung: (Betriebsrentengesetz)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des BFH, Haufe-Lexware, Freiburg
BFH/PR	Entscheidungs-Kommentierungen zu amtlich veröffentlichten BFH-Entscheidungen, Fachzeitschrift Haufe-Lexware, Freiburg
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH, herausgegeben von Mitgliedern des BFH
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe/n
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BvL	Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts
BvR	Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CHF	Schweizer Franken (Währung)
CMR	Internationalen Vereinbarung über Beförderungsverträge auf Straßen
CRR	Capital Requirements Regulation
CSR	Corporate Social Responsibility – Unternehmerische Gesellschaftsverantwortung
CSR-RL	Richtlinie zur Umsetzung der RL 2014/95/EU zur Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen
CTA	Covered Tax Agreements
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DM	Deutsche Mark (Währung)
Doppelbuchst.	Doppelbuchstaben
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e. V.

DSzZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Fachzeitschrift)
DV	Durchführungsverordnung
e. V.	eingetragener Verein
EATR	Effective average tax rate
EBITDA	Gewinn + Schuldzinsen + planmäßige Abschreibungen – Zinserträge
ECOFIN	Rat der Europäischen Union in der Zusammensetzung der Wirtschafts- und Finanzminister der EU-Mitgliedsstaaten
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (juristische Fachzeitschrift)
EFTA	European Free Trade Association – Europäische Freihandelsassoziation
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EK	Eigenkapital
ELBA	elektronische Bilanzabgabe
ELStAM	elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme
EMRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention)
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStG-RegE	Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaftsteuergesetz
ErbStH	Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ESt	Einkommensteuer
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUAHiG	Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz)
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EÜR	Einnahme-Überschuss-Rechnung
EURLUmsG	EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EU-UStB	EU-Umsatz-Steuer-Berater, Informationsdienst zu EU-Richtlinien und zur EuGH-Rechtsprechung (Beilage der Fachzeitschrift Umsatz-Steuer-Berater)
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
EZ	Erhebungszeitraum
f.	folgende
FA	Finanzamt

---

FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act (US-Gesetzes zum US-Steuer-Reporting von ausländischen Finanzinstitutionen)
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FIFO	First-In-First-Out
FinMin	Finanzministerium
FKAustG	Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung des EU-Amtshilfegesetzes und anderer Gesetze
FR	Finanz-Rundschau
FuE	Forschung und Entwicklung
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
G20	Abkürzung für Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer)
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GBI	Gesetzblatt
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GKB	Gemeinsame KSt-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Fachzeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Fachzeitschrift)
grds.	grundsätzlich/e/er/en
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GRI	Global Reporting Initiative
GrSt	Grundsteuer
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
h. M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz
HFR	Humboldt Forum Recht (juristische Internetzeitschrift an der Humboldt-Universität zu Berlin)
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-E	Handelsgesetzbuch-Entwurf
HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
HöfeO	Höfeordnung

---

HZA	Hauptzollamt
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne der/des/dieser
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
ID-Nr.	Identifikationsnummer
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IDW-PS	Institut Deutscher Wirtschaftsprüfer, Prüfungsstandards
IFC	International Finance Cooperation
IFRS	International Financial Reporting Standards, internationale Rechnungslegungs- vorschriften für Unternehmen
ifst	Institut Finanzen und Steuern e. V.
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvSt	Investmentsteuer
InvStG	Investmentsteuergesetz
InvStG-E	Investmentsteuergesetz-Entwurf
InvStRefG	Investmentsteuerreformgesetz
IP	Intellectual Property (Geistiges Eigentum)
ISA	International Standards on Auditing
IStR	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)
IT	Informationstechnik
JStG	Jahressteuergesetz
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KapErtrSt	Kapitalertragsteuer
KassenSichV	Kassensicherungs-Verordnung
KernbrSt	Kernbrennstoffsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
km/h	Kilometer pro Stunde
KMU	Kleinstunternehmen sowie kleinere und mittlere Unternehmen
KonsVerCHEV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
kW	Kilowatt
KWG	Kreditwesengesetz
LfSt	Landesamt für Steuern
LG	Landgericht
LoB-Klausel	Limitations-on-Benefits-Klausel
Ls.	Leitsatz

---

LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
Ltd.	Limited Company (nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaft)
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m. E.	meines Erachtens
max.	maximal/e
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
Mio.	Million, Millionen
MLI	Multilaterale Instrument
MNU	multinationales Unternehmen
MV	Mehrseitige Vereinbarung
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Fachzeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
n. v.	nicht (amtlich) veröffentlicht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Fachzeitschrift)
Nr.	Nummer
nwb	Neue Wirtschaftsbriefe (Fachzeitschrift)
o. g.	oben genannt/en
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	Musterabkommen zur Regelung von Doppelbesteuerungsfällen zwischen Staaten
OFD	Oberfinanzdirektion
OGAW	Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren
OGAW-RL	OGAW-Richtlinie
OLG	Oberlandesgericht
p. a.	per anno
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Fachzeitschrift)
Pkw	Personenkraftwagen
PM	Pressemitteilung
PPT	Principal Purpose Test
rkr.	rechtskräftig
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer/n
Rs.	Rechtssache/n
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite, Seiten oder Satz, Sätze (in Normenzitaten)
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
SenFin	Senatsverwaltung für Finanzen

---

SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannte/n/r/s
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StB	Steuerberater
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Fachzeitschrift)
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Fachzeitschrift)
StUmgBG	Steuerungsbekämpfungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Fachzeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
StVZO	Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung
SZE	Anlage zur Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen bei Einzelunternehmen, Vordruck zur EÜR
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
Tz.	Teilziffer, Teilziffern
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UN	United Nations
Unterabs.	Unterabsatz
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Fachzeitschrift)
US	United States
USA	United States of America
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatz-Steuer-Berater (Fachzeitschrift)
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-ID-Nr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Fachzeitschrift)
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
v.	vom
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VN	Vereinte Nationen
VO	Verordnung
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
VZ	Veranlagungszeitraum
z. B.	zum Beispiel

ZAG	Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Fachzeitschrift)
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZPO	Zivilprozessordnung
zvE	zu versteuerndes Einkommen
zzgl.	zuzüglich

# **A Neue Steuergesetzgebung**

## **1 Steuergesetzänderungen, die 2016 in Kraft getreten sind**

Die Gesetzesinitiativen des Jahres 2016 waren vor allem geprägt von Umsetzungs- und Begleitmaßnahmen zum sog. BEPS-Projekt der OECD/G20, das mittlerweile zum Dauerbrenner avanciert. Bereits im Jahre 2015 waren vor dem Hintergrund getroffener internationaler und europäischer Vereinbarungen mehrere Gesetze zur Schaffung einer vermeintlichen Transparenz bei grenzüberschreitenden Besteuerungssachverhalten auf den Weg gebracht worden und sind 2016 in Kraft getreten. Dazu gehören u. a. die verabschiedeten Verpflichtungen, ab 2017 Daten zu Finanzkonten von Steuerpflichtigen, die in einem anderen Staat ansässig sind, an den betreffenden Staat automatisch zu übermitteln. Dies betrifft Angaben zu Finanzkonten (Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten und das dazu ergangene FKAustG vom 21.12.2015)<sup>1</sup>. Weitere Initiativen und Gesetze wurden in Gang gesetzt und verabschiedet, mit dem Ziel, vor allem multinationale Unternehmen zu größerer Transparenz zu veranlassen. Diese beruhen ebenso auf internationalen Absprachen und Vereinbarungen. Genannt sei die Mehrseitige Vereinbarung (MV) vom 27.1.2016 betreffend den Austausch der länderbezogenen Berichte und das hierzu ergangene sog. BEPS-Umsetzungsgesetz. Es hat aber den Anschein, als sei das Ende der Transparenzbemühungen und der Schließung von Besteuerungslücken multinationaler Unternehmen nicht erreicht, wie eine Vielzahl von Initiativen innerhalb des Parlaments belegen. Es darf mit Spannung beobachtet werden, was die ausklingende Legislaturperiode in 2017 noch verheißt.

Der Gesetzgeber hat sich neben Anpassungen im Bereich der ESt nunmehr endlich den Kritiken bei der Verlustverrechnung angenommen und eine Neuregelung auf den Weg gebracht. Ebenso wurde die umfangreiche Reform der Investmentbesteuerung umgesetzt, wo man sich allerdings für eine Abstandnahme vom bisherigen System der transparenten Besteuerung entschieden hat. Weiterungen erfuhren auch die Bereiche der Rechnungslegung und des Verfahrensrechts.

### **1.1 Gesetz zu der Mehrseitige Vereinbarung vom 27.1.2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (Country-by-Country-Reporting)**

#### **1.1.1 Hintergrund und Zielsetzung**

Sog. multinationale Unternehmen neigen nach entsprechenden Erkenntnissen dazu, die unterschiedlichen Steuersysteme auszunutzen, um Einkünfte in solchen Staaten auszuweisen, die besonders günstige Besteuerungskonditionen bieten. Sie heben sich insoweit von vorwiegend national tätigen Unternehmen ab, die derartige Möglichkeiten nicht haben. Insoweit können diese multinationalen Unternehmen ihre Steuerlast durch Steuergestaltungen erheblich reduzieren, was zu Steuermindereinnahmen für Staaten führt, die günstige Besteuerungskonditio-

---

<sup>1</sup> Gesetz v. 21.12.2015, BGBl I 2015, S. 2531; siehe PwC Steueränderungen 2015/2016, A.2.3 und A.2.4.

nen nicht bieten können oder aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Belastungsgleichheit der Besteuerung nicht bieten wollen.

Auch die hierdurch entstandene Wettbewerbsungleichheit gegenüber lokal tätigen Unternehmen, hat die OECD (im Auftrag der G20-Staaten) auf den Plan gerufen und im Rahmen des sog. BEPS-Projektes konkrete Lösungen zur Beseitigung der Defizite der internationalen Besteuerungsregeln entwickelt. In Aktionspunkt 13 sind standardisierte Dokumentationsanforderungen im Bereich der Verrechnungspreise für multinational tätige Unternehmen sowie der Austausch länderbezogener Berichte zwischen den teilnehmenden Staaten vorgesehen. Dies hat zum Ziel, sicherzustellen, dass die Finanzverwaltungen zur Wahrung der Integrität des Steuerrechts die erforderlichen Informationen erhalten und dass die multinationalen Unternehmen ihren Dokumentationspflichten nach einem einheitlichen Standard nachkommen.

Es wurde für den internationalen Austausch eine „Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte“ erarbeitet, die am 27.1.2016 von der Bundesregierung zusammen mit 31 weiteren Staaten unterzeichnet wurde.<sup>2</sup>

Um der MV nach innerstaatlichem Recht Geltung zu verschaffen, bedurfte es einer Transformation in innerstaatliches Recht. Diese erfolgte auf der Grundlage des Zustimmungsgesetzes vom 19.10.2016.<sup>3</sup>

## 1.1.2 Regelungsinhalt

Die mit der Transformation in innerstaatliches Recht zum Gesetz erhobene MV bildet die Ermächtigungsgrundlage für das sog. Country-by-Country-Reporting (CbCR). Sie ist also die Grundlage für die Statuierung bzw. Auferlegung einer Pflicht zulasten der Unternehmen, sog. länderbezogene Berichte zu erstellen. Sie bildet auch die Basis dafür, dass sich Deutschland zum Austausch der auf diese Weise beschafften Unternehmensdaten verpflichtet und diese den Finanzbehörden der anderen Vertragsstaaten zur Verfügung stellen kann.

Die MV selbst schafft damit keine Rechtsgrundlage gegenüber den Unternehmen. Die materiell-rechtliche Umsetzung der MV vom 27.1.2016 findet sich im BEPS-UmsG,<sup>4</sup> nämlich in § 90 Abs. 3 AO und § 138a AO. Die MV bildet damit allenfalls eine Interpretationshilfe, weshalb hinsichtlich des konkreten Regelungsinhalts nur spezifische Punkte angesprochen werden.

### 1.1.2.1 Begriffsbestimmungen

Die MV trifft zunächst umfassende Begriffsbestimmungen betreffend den persönlichen Anwendungsbereich bzw. der persönlichen Betroffenheit vom Informationsaustausch:

#### ■ Konzern

„Konzern“ bedeutet eine Gruppe von Unternehmen, die durch Eigentum oder Beherrschung verbunden sind. Aufgrund dieser Verbindung ist die Gruppe entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet oder sie wäre dazu verpflichtet, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden (Art. 1 Buchst. c MV).

<sup>2</sup> Anhang zum Gesetz v. 19.10.2016, BGBl I 2016, S. 1178.

<sup>3</sup> Gesetz v. 19.10.2016, BGBl I 2016, S. 1178.

<sup>4</sup> Zu den Details siehe im vorliegenden Werk: H.

### ■ **Multinationaler Konzern**

Multinationaler Konzern meint einen Konzern, der

- zwei oder mehr Unternehmen umfasst,
- deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder
- der ein Unternehmen umfasst, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist, und
- der kein freigestellter multinationaler Konzern ist.

### ■ **Freigestellter multinationaler Konzern**

Freigestellter multinationaler Konzern ist ein Konzern, der nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist. Das ist der Fall, wenn,

- der jährliche Umsatzerlös des Konzerns laut Konzernabschluss in dem Wirtschaftsjahr, das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar voranging, unter dem Schwellenwert liegt, der durch das innerstaatliche Recht festgelegt wurde und
- dem Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 ggf. geänderten Fassung entspricht.

Die Konzerndefinitionen geben damit den möglichen persönlichen Anwendungsbereich des innerstaatlichen Rechts vor.

### ■ **Konzernunternehmen**

Konzernunternehmen bezeichnet eine

- eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke
  - in den Konzernabschluss einbezogen wird oder
  - darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden,
- eine eigenständige Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird, oder
- eine Betriebsstätte der vorgenannten eigenständigen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, sofern die Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt.

### ■ **Berichtender Rechtsträger**

Berichtender Rechtsträger meint ein Konzernunternehmen, das aufgrund des innerstaatlichen Rechts im Staat seiner steuerlichen Ansässigkeit den länderbezogenen Bericht im Rahmen seiner Fähigkeit vorlegt, dies im Namen des multinationalen Konzerns zu tun.

### ■ **Länderbezogener Bericht**

Der länderbezogene Bericht ist der vom berichtenden Rechtsträger nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht jährlich vorzulegenden Bericht, in dem die nach dem jeweiligen Recht zu meldenden Informationen zu den Positionen und in dem Format, die im Bericht von 2015 in der nach der darin vorgesehenen Überprüfung im Jahr 2020 ggf. geänderter Fassung dargelegt sind.

### ■ Bericht von 2015

Bericht von 2015 meint den Abschlussbericht mit dem Titel „Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung“ zum BEPS-Aktionspunkt 13.

## Praxishinweis



- Die MV definiert damit zum einen den personellen Anwendungsbereich. Deutlich wird, dass den Vertragsstaaten ein Spielraum bei der Bestimmung von Ausnahmen von der Berichtspflicht eröffnet wird. So hat das BEPS-UmsG diese Ausnahme von der Berichtspflicht z. B. bei Unternehmen angesetzt, die den Schwellenwert von 40 Mio. € nicht erreichen.
- Der Umfang der Berichtspflichten setzt auf einem definierten Format mit Mindestangaben auf. Die Ausgestaltung des länderbezogenen Berichts im Einzelnen obliegt wiederum den Vertragsstaaten.
- Es ist damit vorgezeichnet, dass die herzustellende Transparenz und Vergleichbarkeit im jeweiligen länderbezogenen Kontext zu prüfen ist.

### 1.1.2.2 Weitere Inhalte

#### ■ Informationsaustausch

Die grds. Verpflichtung der Vertragsstaaten zum Informationsaustausch regelt § 2 MV. Danach sind die Staaten verpflichtet, jährlich Informationen auszutauschen und mitzuteilen.

#### ■ Notifikation der Vertragsstaaten:

Die Vertragsstaaten haben mitzuteilen, ab welchem Zeitpunkt sie über Rechtsvorschriften zum Informationsaustausch verfügen. Dieser Tag ist maßgebend betreffs Zeitplans der Umsetzung des Informationsaustauschs.

#### ■ Zeitplan

Ein länderbezogener Bericht ist auszutauschen

- erstmalig für das Wirtschaftsjahr des multinationalen Konzerns, das an oder nach dem Notifikationstag (s. o.) beginnt, und zwar sobald wie möglich, spätestens 18 Monate nach dem letzten Tag dieses Wirtschaftsjahrs.
- fortlaufend dann so bald wie möglich, spätestens aber 15 Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahrs des multinationalen Konzerns, auf den sich der Bericht bezieht.

#### ■ Unterrichtungspflicht bei fehlerhaften Berichten

Die Staaten werden sich (durch ihre zuständige Behörden – in Deutschland das BZSt) gegenseitig unterrichten, wenn

- in Bezug auf einen berichtenden Rechtsträger Grund zu der Annahme besteht, dass ein Fehler zu einer unrichtigen oder unvollständigen Informationsmeldung geführt haben könnte oder
- dass ein berichtender Rechtsträger seine Verpflichtung zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts nicht einhält.

Die unterrichtete zuständige Behörde wird nach ihrem innerstaatlichen Recht zur Verfügung stehende geeignete Maßnahmen ergreifen, um gegen die in der Unterrichtung beschriebenen Fehler oder Fälle von Nichteinhaltung vorzugehen.

### ■ Konsultationsvereinbarungen

Die MV sieht darüber hinaus auch Möglichkeiten vor, im Einzelfall sich darüber zu beraten, wenn auf der Grundlage von länderbezogenen Berichten Berichtigungen des zu versteuernden Einkommens eines Konzernunternehmens erforderlich werden, dies aber zu unerwünschten wirtschaftlichen Ergebnissen führt. Ebenso sind Konsultationen vorgesehen, wenn bei der Durchführung oder Auslegung der MV Schwierigkeiten auftreten.

## 1.1.3 Inkrafttreten

Das Zustimmungsgesetz zur MV vom 27.1.2016 ist einen Tag nach dessen Verkündung im BGBl, also am 26.10.2016, in Kraft getreten.

## 1.2 Änderungen in der Einkommensteuer

### 1.2.1 Steuerliche Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr

#### 1.2.1.1 Hintergrund und Ziele des Gesetzes

Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, bis 2020 eine Million Elektroautos auf Deutschlands Straßen zu bringen um damit einen Beitrag zur Senkung des Ausstoßes an CO<sub>2</sub>-Emissionen zu leisten. Derzeit liegt die Erreichung dieses Ziels nach den aktuellen Zulassungszahlen des Kraftfahrt-Bundesamtes jedoch noch in weiter Ferne. So waren am 1.1.2016 lediglich 25.502 Personenkraftwagen mit Elektroantrieb zugelassen.<sup>5</sup> Auch bei den Zulassungen von Hybridfahrzeugen (Stand zum 1.1. 2016: 130.365) besteht nach Auffassung der Bundesregierung Ausbaupotenzial. Trotz der bereits in den letzten Jahren gesetzten steuerlichen Anreize für Elektroautos finden diese nur wenig Zuspruch bei den privaten Autofahrern. Dies liegt nach Ansicht der Bundesregierung an den, durch die Batteriesysteme vergleichsweise hohen Fahrzeugpreisen, aber auch an technischen Nachteilen gegenüber kraftstoffbetriebenen Pkw wie z. B. der geringen Reichweite und der langen Aufladedauer.<sup>6</sup> Um diesen Hemmnissen entgegen zu wirken, hat der Gesetzgeber am 7.11.2016 das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr verabschiedet.<sup>7</sup>

Im Kern werden mit dem Gesetz drei steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität im Straßenverkehr umgesetzt. Diese umfassen die (rückwirkende) Ausweitung der Steuerbefreiung für reine Elektro-kraftfahrzeuge von fünf auf zehn Jahre, die Erweiterung dieser Steuerbefreiung auf technisch angemessene, verkehrsrechtliche genehmigte Elektro-Umrüstungen sowie die Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers.

Die im ursprünglichen Gesetzesentwurf<sup>8</sup> enthaltene Regelung über eine Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge und Ladevorrichtungen (§ 7e EStG-E) ist jedoch nicht umgesetzt worden.

<sup>5</sup> Bestandsbarometer des Kraftfahrt-Bundesamts; abrufbar unter: [http://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Bestand/Ueberblick/2016\\_b\\_barometer.html?nn=1133288](http://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Bestand/Ueberblick/2016_b_barometer.html?nn=1133288).

<sup>6</sup> BT-Drs. 18/5864 v. 26.8.2015.

<sup>7</sup> Gesetz v. 7.11.2016, BGBl I 2016, S. 2498.

<sup>8</sup> BT-Drs. 18/5864 v. 26.8.2015.

### 1.2.1.2 Regelungsinhalte

Die verabschiedeten Änderungen im KraftStG sehen vor, dass für die durch § 3d Abs. 1 S. 1 KraftStG gewährte Steuerbefreiung für das Halten von Elektrofahrzeugen der Förderungszeitraum nach § 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG von fünf auf zehn Jahre verlängert wird. Elektrofahrzeuge, die zwischen dem 18.5.2011 und dem 31.12.2020 erstmalig zugelassen werden, werden danach ab dem Tag der Erstzulassung für zehn Jahre von der KraftSt befreit. Ferner wird diese Steuerbefreiung durch den neu angefügten Abs. 4 auch solchen Kraftfahrzeugen gewährt, die zum Zeitpunkt der erstmaligen verkehrsrechtlichen Zulassung mit Verbrennungsmotoren angetrieben wurden und nachträglich zum Elektrokraftfahrzeug umgerüstet worden sind. Die Gewährung der Steuerbefreiung ist dabei an die folgenden Voraussetzungen geknüpft:

- Die Umrüstung zu einem Elektrofahrzeug i. S. d. § 9 Abs. 2 KraftStG erfolgt in der Zeit vom 18.5.2016 bis zum 31.12.2020 und
- für die zur Umrüstung verwendeten Fahrzeugteile eine Betriebserlaubnis nach § 21 StVZO nachgewiesen werden kann.

Liegen die Voraussetzungen vor, gilt die Steuerbefreiung ab dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde die Erfüllung der Voraussetzungen feststellt.

Um die Nachteile der langen Aufladedauer von Elektrokraftfahrzeugen zu kompensieren, werden zudem über Änderungen im ESt Anreize für die Arbeitgeber geschaffen, entsprechende Lagevorrichtungen zur Verfügung zu stellen. Denn aufgrund der langen Aufladezeit eignet sich insb. die Arbeitsstätte für die Errichtung von Lagevorrichtungen. § 3 Nr. 46 EStG sieht daher eine Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus dem Aufladen von Elektrokraftfahrzeugen und Hybridfahrzeugen vor. Die Steuerbefreiung umfasst damit sowohl eigene Fahrzeuge des Arbeitnehmers als auch solche Fahrzeuge, die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zur Nutzung überlassen worden sind. Da aufgrund der geringen Reichweiten der Elektrokraftfahrzeuge eine alleinige Aufladung im Betrieb des Arbeitgebers als nicht ausreichend erscheint, werden darüber hinaus auch Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von betrieblichen Ladevorrichtungen entstehen, steuerfrei gestellt.

Als weitere Förderungsmaßnahme sieht zudem § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG ein Wahlrecht für den Arbeitgeber vor, die aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge an Arbeitnehmer resultierenden geldwerten Vorteile einem pauschalen LSt-Satz von 25 % zzgl. SolZ und ggf. KiSt zu unterwerfen.

### 1.2.1.3 Inkrafttreten

Die Vorschriften des neuen § 3 Nr. 46 EStG und § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG gelten erstmalig für Vorteile, die in einem nach dem 31.12.2016 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31.12.2016 zugewendet werden. Ferner ist die Anwendbarkeit der Vorschrift zeitlich auf solche Vorteile befristet die bis zu dem vor dem 1.1.2021 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge vor dem 1.1.2021 zugewendet werden (§ 52 Abs. 4 S. 10 EStG, § 52 Abs. 37c EStG).

## 1.2.2 Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, § 32c EStG

### 1.2.2.1 Hintergrund und Ziel des Gesetzes

Die Folgen des globalen Klimawandels waren für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in den letzten Jahren zunehmend spürbar. Nicht selten hatten die Landwirte mit massiven Ernteausschlägen und daraus resultierenden schwankenden Gewinnen zu kämpfen. Darüber hinaus führen derzeit weitere vielfältige Faktoren zu einer erheblichen Verschlechterung der Ertragslage im land- und forstwirtschaftlichen Bereich. Als Reaktion auf diese Entwicklungen sollen die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe durch eine steuerliche Maßnahme entlastet werden. Das Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes<sup>9</sup> sieht daher eine nachträgliche Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft vor.

### 1.2.2.2 Regelungsinhalt

Die Tarifglättung nach dem neuen § 32c EStG soll eine ausgeglichene Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter Wirtschaftsjahre gewährleisten. Voraussetzung ist, dass innerhalb eines Betrachtungszeitraums von drei Jahren die auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfallende tarifliche ESt höher ist als die nach Abs. 2 ermittelte fiktive tarifliche ESt auf diese Einkünfte. Die fiktive tarifliche ESt wird für jeden der drei VZ innerhalb des Betrachtungszeitraums gesondert ermittelt. Hierzu sind die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Betrachtungszeitraums zu summieren und gleichmäßig auf die drei VZ des Betrachtungszeitraums zu verteilen. Die Summe der für jeden VZ nach den Tarifvorschriften ermittelten ESt für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG bildet als fiktiv ermittelte ESt den Vergleichsmaßstab für die Steuerermäßigung im Rahmen der Steuerfestsetzung des letzten VZ im Betrachtungszeitraum.<sup>10</sup> Wird somit am Ende des Betrachtungszeitraums festgestellt, dass die fiktiv ermittelte ESt innerhalb des dreijährigen Betrachtungszeitraums geringer ist, als die Summe der tariflichen ESt, die innerhalb des Betrachtungszeitraums auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfällt, wird bei der Steuerfestsetzung des letzten VZ im Betrachtungszeitraum die tarifliche ESt um diesen Unterschiedsbetrag ermäßigt (§ 32c Abs. 1 S. 2 EStG). Wird bei der Gegenüberstellung von fiktiver tariflicher ESt und der Summe der tariflichen ESt festgestellt, dass die fiktive tarifliche ESt höher ist, als die Summe der tariflichen ESt im Betrachtungszeitraum, erhöht dieser Unterschiedsbetrag die festzusetzende ESt des letzten VZ im Betrachtungszeitraum (§ 32c Abs. 1 S. 3 EStG).

### 1.2.2.3 Inkrafttreten

Die Neuregelung des § 32c EStG findet erstmals für den VZ 2016 und letztmalig für den VZ 2022 Anwendung (§ 52 Abs. 33a EStG). Dabei gelten als Betrachtungszeiträume i. S. d. § 32c Abs. 1 S. 1 EStG jeweils die VZ 2014–2016, VZ 2017–2019 sowie VZ 2020–2022.

<sup>9</sup> Gesetz v. 20.12.2016, BGBl I 2016, S. 3045.

<sup>10</sup> BT Drs. 18/10237, S. 11 f.

## 1.3 Änderungen in der Körperschaftsteuer

### 1.3.1 Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften<sup>11</sup>

#### 1.3.1.1 Hintergrund und Zielsetzung

Mit dem - auch durch die Länderkammer am 16.12.2016<sup>12</sup> - verabschiedeten Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften verfolgt der Gesetzgeber eine Neuausrichtung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften.<sup>13</sup> Derzeit regelt § 8c KStG, dass nicht genutzte Verluste im Rahmen eines Anteilseignerwechsels ab einer bestimmten Höhe pro rata bzw. vollständig wegfallen. Ausnahmen hiervon gelten lediglich für bestimmte Übertragungen im Konzern (Konzernklausel, § 8c Abs. 1 S. 5 KStG) und soweit im Inland steuerpflichtige stille Reserven im Übertragungszeitpunkt vorliegen (Stille-Reserven-Klausel, § 8c Abs. 1 S. 6 ff.). Damit kommen die Ausnahmen lediglich Unternehmen mit entsprechenden Konzernstrukturen zugute, sowie solchen, die aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit über ausreichend hohe stille Reserven verfügen. Bei anderen Unternehmen hingegen, die die Voraussetzungen für die vorgenannten Ausnahmetatbestände nicht erfüllen, bei denen aber die Unternehmensfinanzierung gleichwohl oft die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern bedingt, fallen die ungenutzten Verluste nach den derzeitigen Regelungen des § 8c KStG und § 10a S. 10 GewStG weg.

Mit dem neu geschaffenen § 8d KStG soll daher die Verlustnutzung künftig auf Antrag ebenfalls weiterhin möglich sein, **solange** der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist. Damit nähert sich das Gesetz dem Rechtszustand vor Inkrafttreten des UntStRefG 2008, dem § 8 Abs. 4 KStG a. F. an. Zu diesem Zweck sieht § 8d KStG die Einführung eines gesonderten, sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags vor.

#### Praxishinweis



Gem. der PM des BMF befindet sich die Bundesregierung zu den beihilferechtlichen Fragen derzeit im Austausch mit der Europäischen Kommission.

**Literaturhinweise:** *Bakeberg/Krüger*, BB 2016, S. 2967; *Bergmann/Süß*, DStR 2016, S. 2185

#### 1.3.1.2 Regelungsinhalt

##### 1.3.1.2.1 Unveränderte Fortführung des Geschäftsbetriebs

Die Neuregelung sieht vor, dass die Rechtsfolgen des § 8c KStG dann nicht eintreten, wenn die Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel denselben Geschäftsbetrieb fortführt. Dieser Geschäftsbetrieb muss zudem seit Gründung der Körperschaft oder zumindest seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahres, das dem schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht ununterbrochen betrieben werden (Beobachtungszeitraum). Auf diese Weise ist sichergestellt, dass die

<sup>11</sup> Gesetz v. 20.12.2016, BGBl I 2016, S. 2998.

<sup>12</sup> Beschluss des BR v. 16.12.2016, BR-Drs. 719/16.

<sup>13</sup> BR-Drs. 544/16 v. 23.9.2016.

Körperschaft und ihre Anteilseigner Verluste aus nacheinander oder zeitgleich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben nicht miteinander verrechnen können.

Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist nach der Gesetzesbegründung anhand qualitativer Merkmale zu bestimmen. Ein Geschäftsbetrieb umfasst nach § 8c Abs. 2 KStG die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft. Weder zugunsten noch zulasten der Körperschaft ist maßgeblich, ob und in welchem Umfang aus Anlass des Anteilseignerwechsels neues Betriebsvermögen zugeführt wird. Dieses Kriterium hatte sich in der Verwaltungspraxis zu § 8 Abs. 4 KStG a. F. bereits als besonders gestaltungs- und streitanfällig erwiesen.

Nach dem Gesetzeswortlaut stehen die folgenden Ereignisse dem Fortführungserfordernis entgegen:

- Der Geschäftsbetrieb wird eingestellt.
- Der Geschäftsbetrieb wird ruhend gestellt.  
Dies setzt eine Willensentscheidung oder Handlung voraus, die darauf gerichtet ist, den Betrieb als selbstständigen Organismus nicht mehr in seiner bisherigen Form bestehen zu lassen, sodass die Körperschaft aufhört, werbend tätig zu sein. Aufgrund des Wortes „ununterbrochen“ stellt auch nur das zeitweise Ruhendstellen des Geschäftsbetriebs ein schädliches Ereignis dar.
- Der Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt oder die Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs sind damit ein Branchenwechsel oder die Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs ebenfalls antragsschädlich. Ein Branchenwechsel soll nach Meinung des Gesetzgebers in jedem Fall dann vorliegen, wenn der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand geändert wird. Aber auch bei Änderung der tatsächlichen wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs sei von einem Branchenwechsel auszugehen. So soll es für die Feststellung eines Branchenwechsels bzw. Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebes u. a. auf Änderungen hinsichtlich der von dem Unternehmen angebotenen Produkten/Dienstleistungen, des Kunden- und Lieferantenkreises, der bedienten Märkte sowie der Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter ankommen.
- Die Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmerschaft.
- Die Körperschaft nimmt die Stellung eines Organträgers i. S. d. § 14 Abs. 1 KStG ein.
- Auf die Körperschaft werden Wirtschaftsgüter übertragen, die zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt werden.

#### 1.3.1.2.2 Antragserfordernis

Nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG ist der Antrag gemeinsam mit der Steuererklärung für den VZ einzureichen, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Das Antragsrecht kann für körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Zwecke nur einheitlich ausgeübt werden. Nach dem Gesetzeswortlaut bleibt damit im Falle einer späteren Kenntnisnahme über einen schädlichen Anteilseignerwechsel – z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung – die Möglichkeit der Antragsstellung verwehrt, da in diesen Fällen für den betreffenden VZ die Steuerklärungen bereits eingereicht worden sind.

### **Auswirkungen der Antragsstellung**

Durch Ausübung der Option nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG wird ein zum Schluss des VZ verbleibender Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlust umqualifiziert (§ 8d Abs. 1 S. 6 KStG). Somit werden von der neuen Regelung des § 8d KStG nicht nur jene Verluste erfasst, die überhaupt von § 8c KStG bedroht sind. Auch solche Verluste bzw. Verlustvorträge, für die § 8c KStG nur einen quotalen Verlustuntergang bewirken würde (bei Beteiligungserwerb von mehr als 25 % aber weniger als 50 %) sowie bei nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Verlusten, die ebenfalls nicht von § 8c KStG erfasst werden, würden damit zum fortführungsgebundenen Verlust.

#### **1.3.1.2.3 Feststellung des Verlustvortrags und Verwendungsreihenfolge**

Der nach 8d Abs. 1 S. 7 KStG gesondert festgestellte, sog. fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellten Verlustvortrag zu verwenden. Gleiches gilt für die gewerbsteuerlichen Fehlbeträge.

#### **Wegfall der Voraussetzungen**

Werden zu einem späteren Zeitpunkt die Voraussetzungen für den fortführungsgebundenen Verlustvortrag nicht mehr erfüllt, entfällt der noch bestehende fortführungsgebundene Verlustvortrag zum Zeitpunkt des Wegfalls der Bedingungen

Allerdings sind der fortführungsgebundene Verlustvortrag und die entsprechenden gewerbsteuerlichen Fehlbeträge bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses i. S. v. § 8d Abs. 2 KStG n. F. in Höhe etwa vorhandener stiller Reserven geschützt. Soweit Verluste nicht durch stille Reserven gedeckt sind, gehen sie mit dem schädlichen Ereignis unter. Bei der Berücksichtigung der stillen Reserven ist die in § 8a Abs. 1 S. 3 KStG vorgegebene Reihenfolge zu berücksichtigen. Stille Reserven können damit für Zwecke des § 8d KStG n. F. nur nachrangig verwendet werden.

#### **1.3.1.2.4 Umstrukturierungen**

Fraglich ist, wie erfolgte Umwandlungen im dreijährigen „Vorbehaltens-“, Zeitraum zu beurteilen sind und ob Umwandlungen nach dem schädlichen Beteiligungserwerb dem Fortführungserfordernis entgegenstehen und damit die Vernichtung der sog. fortführungsgebundenen Verlustvorträge bedingen.

#### **1.3.1.2.5 Zinsvortrag**

Über die Erweiterung des Verweises in § 8a Abs. 1 S. 3 KStG auf den neuen § 8d KStG wird sichergestellt, dass die Regelungen des § 8d KStG auch für die Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 S. 5 EStG gelten.

#### **1.3.1.3 Inkrafttreten**

§ 8d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe i. S. d. § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1.1.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war (§ 34 Abs. 6a KStG). Ein sog. „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ ist damit frühestens auf den 31.12.2016 gesondert festzustellen.

## 1.4 Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG)<sup>14</sup>

Dem vom Bundestag am 9.6.2016 verabschiedeten Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung, das sog. Investmentsteuerreformgesetz (InvStRefG) hat der Bundesrat am 8.7.2016 zugestimmt. Das InvStRefG<sup>15</sup> wurde am 19.7.2016 verkündet und tritt zum 1.1.2018 in Kraft. Die Besteuerung von in- und ausländischen Fonds wird durch die Reform grundlegend geändert.

**Literaturhinweis:** *Stadler/Bindl*, DStR 2016, S. 1953

### 1.4.1 Die Investmentsteuerreform im Überblick

Im Bereich der Investmentsteuer (InvSt) werden zwei voneinander unabhängige Besteuerungssysteme für Publikums-Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds eingeführt: Ein intransparentes und ein (semi) transparentes Besteuerungssystem. Investmentfonds werden grds. intransparent besteuert. Für Spezial-Investmentfonds verbleibt es grds. bei den bisherigen (semi-)transparenten Besteuerungsregelungen.

### 1.4.2 Kapitel 1 – Allgemeine Regelungen

Kapitel 1 des InvStG n. F. enthält die für alle Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds geltenden allgemeinen Regelungen.

Der persönliche Anwendungsbereich des InvStG erstreckt sich auf Investmentfonds und deren Anleger.

Nach dem InvStG n. F. ist der Begriff des Investmentfonds weiter als im bisherigen InvStG gefasst, sodass deutlich mehr Fonds der Investmentbesteuerung als bisher unterliegen. Der Begriff Investmentfonds umfasst nunmehr im Wesentlichen auch die ehemaligen Kapital-Investitionsgesellschaften.

Der Besteuerung nach dem InvStG unterliegen zukünftig grds. sämtliche Kapitalanlagevehikel, die auch aufsichtsrechtlich durch das KAGB geregelt werden. So wird ein weitgehender Gleichlauf zwischen Steuer- und Aufsichtsrecht hergestellt und Abgrenzungsprobleme in der Praxis vermieden.

Anders als bisher ist die Investmentbesteuerung nicht auf bestimmte Rechtsformen offener Investmentvermögen (Sondervermögen, Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital, offene Investmentkommanditgesellschaft) beschränkt. Zukünftig werden auch durch das KAGB erfasste geschlossene Investmentvermögen (Investmentaktiengesellschaft mit fixem Kapital, geschlossene Investmentkommanditgesellschaft) oder vergleichbare ausländische Vehikel erfasst. Als Investmentvermögen definiert § 1 Abs. 1 KAGB jeden Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gem. einer Anlagestrategie zum Nutzen der Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist. Neben offenen werden demnach ab 1.1.2018 auch geschlossene Fonds der Investmentbesteuerung unterworfen.

<sup>14</sup> Vgl. zu den Zielsetzungen und Hintergründen die Ausführungen in Haufe Steuerjahrbuch 2015/2016, dort A 3.1.1.

<sup>15</sup> BGBl I 2016, S. 1730.

Personengesellschaften fallen nur dann in den Anwendungsbereich des InvStG, wenn ihr Gesellschaftszweck unmittelbar und ausschließlich der Abdeckung von betrieblichen Altersvorsorgeverpflichtungen dient (sog. Pension-Asset-Pooling).

Zusätzlich zu den Investmentvermögen i. S. d. § 1 Abs. 1 KAGB werden auch einige fondsähnliche Vehikel als Investmentfonds besteuert. Dazu gehören z. B. Gesellschaften, die nur deshalb keine Investmentvermögen i. S. d. Kapitalanlagegesetzbuchs sind, weil sie nur einen Anleger haben und die Aufnahme weiterer Anleger in der Satzung ausgeschlossen ist. Dadurch wird verhindert, dass sich Investmentvermögen, die sonst dem Anwendungsbereich des InvStG unterfallen würden, durch bloße Satzungsänderung dem Besteuerungsregime bewusst entziehen.

Als Investmentfonds gilt auch eine Kapitalgesellschaft, der durch das Recht des Staates, in dem sie tätig ist, eine operative unternehmerische Tätigkeit untersagt ist und die dort keiner Ertragsbesteuerung unterliegt oder von ihr befreit ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 InvStG). Die Regelung stellt sicher, dass auch bisher nicht erfasste Kapitalanlagevehikel wie die Luxemburger Verwaltungsgesellschaft für Familienvermögen SPF (*société de gestion patrimoine familial*) zukünftig dem Anwendungsbereich des InvStG unterfallen. Die SPF unterliegt in Luxemburg weder der KSt noch der kommunalen GewSt. Nicht erfasst sind gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH) i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, da diesen unternehmerische Tätigkeiten erlaubt sind und diese partiell als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder im Rahmen von Zweckbetrieben steuerpflichtig sind (§§ 64 ff. AO).

Wie im bisherigen Recht werden auch die Investmentvermögen als Investmentfonds betrachtet, die von AIF-Kapitalverwaltungsgesellschaften i. S. d. § 2 Abs. 3 KAGB verwaltet werden. Die in § 2 Abs. 3 KAGB geregelte Ausnahme für konzerneigene alternative Investmentfonds (AIF) gilt nicht für Zwecke des InvStG. Dies bedeutet, dass die konzerneigenen AIF – wie bisher – unter den Anwendungsbereich des InvStG fallen. Konzerneigene AIF können auch als Spezial-Investmentfonds betrieben werden (siehe § 26 Nr. 1 S. 2 InvStG).

§ 2 InvStG regelt verschiedene Begriffsbestimmungen, die sowohl für die Besteuerungsregelungen für Investmentfonds als auch für Spezial-Investmentfonds und Altersvorsorgevermögenfonds gelten.

Mit § 5 InvStG enthält das Gesetz – wie bisher – eine spezialgesetzliche Rechtsgrundlage für die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse bei Investmentfonds. Eine Außenprüfung i. S. d. §§ 194ff. AO ist danach zulässig zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Investmentfonds. Bei einem Spezial-Investmentfonds ist eine Außenprüfung zudem zur Prüfung der Voraussetzungen i. S. d. § 26 InvStG möglich. Sowohl bei Investmentfonds als auch bei Spezial-Investmentfonds ist auch zukünftig eine Außenprüfung zur Überprüfung der für die Besteuerung der Anleger relevanten Besteuerungsgrundlagen zulässig.

Besonderheiten ergeben sich aus dem neu eingeführten § 5a InvStG. Der Gesetzentwurf enthielt nur für Altersvorsorgevermögenfonds in der Rechtsform einer Investmentkommanditgesellschaft die Regelung, dass bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Vermögen eines Investmentfonds der Teilwert anzusetzen ist (§ 53 Abs. 5 InvStG). Dem Petition des Bundesrats folgend wird nun allgemein für sämtliche Investmentfonds geregelt, dass eine Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Vermögen eines Investmentfonds immer unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen muss. Dies gilt auch für den Fall, dass ein Anleger ein oder mehrere Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das Vermögen des Investmentfonds überträgt. Die Besteuerung dieser fingierten Veräußerung erfolgt nach Maßgabe von §§ 17, 20 und 23 EStG.

Hintergrund für die Ausweitung der Klarstellung waren Erkenntnisse aus der Praxis, wonach auch bei Sondervermögen Übertragungen von Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, ohne dass neue Investmentanteile ausgegeben werden.

### 1.4.3 Kapitel 2 – Besteuerung von Investmentfonds und deren Anleger

#### 1.4.3.1 Körperschaftsteuerpflicht eines Investmentfonds, § 6 InvStG

Alle inländischen und ausländischen Investmentfonds unterliegen gleichermaßen unterschiedslos einer KSt-Besteuerung für bestimmte inländische Einkünfte. Darüber hinaus findet keine KSt-Besteuerung statt. Durch die einheitliche Regelung der Steuerpflicht werden von vornherein EU-rechtliche Risiken aus der Anwendung von unterschiedlichen Besteuerungstechniken vermieden.

Nach § 6 Abs. 2 InvStG sind steuerpflichtig inländische

- • Beteiligungseinnahmen, (definiert in § 6 Abs. 3 InvStG),
- • Immobilienerträge (definiert in § 6 Abs. 4 InvStG) und
- • sonstige Einkünfte (definiert in § 6 Abs. 5 InvStG).

Im Übrigen sind die Investmentfonds von der KSt befreit. Steuerfrei vereinnahmen können Investmentfonds damit weiterhin insb. Zinsen, Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren, Gewinne aus Termingeschäften, ausländische Dividenden und ausländische Immobilienerträge.

##### 1.4.3.1.1 Inländische Beteiligungseinnahmen, § 6 Abs. 3 InvStG

Zu den inländischen Beteiligungseinnahmen zählen insb. Dividenden und andere Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die von im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden. Veräußerungsgewinne fallen dagegen nicht darunter.

Mit der in § 6 Abs. 3 Nr. 2 InvStG als Rechtsfolgenverweis geregelten Besteuerung der Entgelte, Einnahmen oder Bezüge i. S. d. § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c KStG soll eine Umgehung der Steuerpflicht von Dividenden durch eine Wertpapierleihe vermieden werden. Die Kompensationszahlungen bei Wertpapierleihgeschäften unterliegen damit wie Dividenden sowohl bei inländischen als auch ausländischen Investmentfonds der KSt-Pflicht.

Durch den Rechtsfolgenverweis auf § 32 Abs. 3 KStG in § 6 Abs. 3 S. 2 InvStG wird ein Steuerabzug bei den Entgelten, Einnahmen und Bezügen angeordnet. Damit wird derjenige zum Steuerabzug verpflichtet, der sich von einem Investmentfonds Aktien leiht und dafür eine Wertpapierleihgebühr an den Investmentfonds zahlt.

Die Beteiligungseinnahmen werden in voller Höhe versteuert, der Abzug von Werbungskosten und die Verlustverrechnung sind ausgeschlossen (§ 6 Abs. 7 InvStG).

§ 7 InvStG regelt, dass die Steuererhebung mit abgeltender Wirkung durch KapErtrSt-Abzug erfolgt. Die KapErtrSt beträgt 15 % inklusive SolZ (14,218 % zzgl. 5,5 % SolZ), da DBA den Quellensteuerabzug häufig auf 15 % begrenzen und man eine Benachteiligung von inländischen Fonds ausschließen möchte.

### 1.4.3.1.2 Inländische Immobilienerträge, § 6 Abs. 4 InvStG

Inländische Immobilienerträge sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von inländischen Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten sowie die Gewinne aus der Veräußerung inländischer Grundstücke oder grundstücksgleichen Rechten. Die Höhe der Veräußerungsgewinne bestimmt sich nach den Regelungen für private Veräußerungsgeschäfte in § 23 Abs. 3 S. 1 bis 4 EStG. Anders als bei privaten Veräußerungsgeschäften sind jedoch auch solche Veräußerungsgewinne steuerpflichtig, bei denen der Investmentfonds die Immobilie mehr als zehn Jahre gehalten hat. Für Privatanleger wird damit insoweit die Fondsanlage gegenüber der Direktanlage steuerlich schlechter gestellt.

Nach dem bisherigen Recht unterliegen die Immobilien-Veräußerungsgewinne eines ausländischen Investmentfonds nur dann der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG, wenn die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfolgt. Außerhalb der Haltefrist sind nach bisherigem Recht die Veräußerungsgewinne nicht steuerpflichtig. Bei Ablauf der Zehnjahresfrist erwirbt der ausländische Investmentfonds daher eine bestandsgeschützte Rechtsposition i. S. d. Rs. des BVerfG.<sup>16</sup> Aus diesem Grund ist ein Bestandsschutz für Wertzuwächse und -verluste vorgesehen, die bis zum 1.1.2018 eintreten. Diese sind steuerfrei, wenn die Immobilie mindestens zehn Jahre gehalten wird. Wenn bspw. eine Immobilie im Jahr 2014 erworben wurde und nach dem Jahr 2025 veräußert wird, sind die auf den Zeitraum 2014 bis zum 31.12.2017 entfallenden Wertsteigerungen oder Wertverluste nicht zu versteuern.

Bei inländischen Investmentfonds sind nach dem bisherigen Recht die Regelungen zu privaten Veräußerungsgeschäften nicht anwendbar, sodass sich bei diesen keine bestandsgeschützte Rechtsposition bilden konnte. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, werden jedoch bei inländischen Investmentfonds die gleichen Regelungen wie bei ausländischen Investmentfonds angewendet.

In den Regelungen zur Besteuerung des Anlegers nach den §§ 16 ff. InvStG sind keine Vorschriften enthalten, nach denen die auf Ebene des Investmentfonds aufgrund eines Bestandsschutzes steuerfrei gestellten Immobilien-Veräußerungsgewinne steuerfrei an die Anleger ausgeschüttet werden könnten. Dies hat folgende Gründe:

Auf der Ebene der Anleger von inländischen oder von ausländischen Investmentfonds konnte sich keine bestandsgeschützte Rechtsposition bilden. Die Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien außerhalb der Zehnjahresfrist sind nach bisherigem Recht nur dann steuerfrei, wenn diese vom Investmentfonds ausgeschüttet werden (§ 2 Abs. 3 InvStG i. d. F des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes). Dagegen sind nicht ausgeschüttete Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften nach dem bisherigen Recht uneingeschränkt steuerpflichtig, wenn der Anleger seinen ab 2009 angeschafften Investmentanteil veräußert. Der Anleger hat nach dem gegenwärtigen Recht damit keine Möglichkeit, selbst die Steuerfreiheit der Immobilien-Veräußerungsgewinne herbeizuführen. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die Ausklammerung von privaten Veräußerungsgeschäften auch zugunsten der Anleger wirken kann, nämlich dann, wenn bei der Immobilie Wertminderungen eingetreten sind.

Bei der Einkünfteermittlung ist – anders als bei den Beteiligungseinnahmen – sowohl der Abzug von Werbungskosten als auch die Verrechnung von Verlusten möglich. Die Steuererhebung erfolgt durch eine Veranlagung des Investmentfonds. Es findet der KSt-Satz von 15 % zzgl. SolZ Anwendung.

<sup>16</sup> BVerfG, Urteil v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl II 2011, S. 76.

### 1.4.3.1.3 Sonstige inländische Einkünfte, § 6 Abs. 5 InvStG

Die sonstigen inländischen Einkünfte werden definiert als inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG, soweit sie nicht bereits als inländische Beteiligungseinnahmen unter § 6 Abs. 3 InvStG oder als inländische Immobilienerträge unter § 6 Abs. 4 InvStG fallen. In der Praxis dürften die Investmentfonds regelmäßig nur inländische Beteiligungseinnahmen und/oder inländische Immobilienerträge erzielen. § 6 Abs. 5 Nr. 1 InvStG erfasst daher nur Sonderfälle, wenn ein Investmentfonds z. B. gewerbliche Tätigkeiten ausübt.

Explizit vom Tatbestand ausgenommen sind die Gewinne aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e i. V. m § 17 EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft. Diese Ausnahme dient dazu, Standortnachteile für deutsche Investmentfonds zu vermeiden. Ein Standortnachteil könnte sich daraus ergeben, dass die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen nur bei inländischen Investmentfonds, aber in vielen Fällen nicht bei ausländischen Investmentfonds besteuert werden könnten, da die Veräußerungsgewinne bei ausländischen Fonds aufgrund von Freistellungen durch DBA häufig nicht in Deutschland besteuert werden können.

Darüber hinaus bleiben alle Einkünfte, die nicht der beschränkten Steuerpflicht des § 49 Abs. 1 EStG unterliegen, weiterhin steuerfrei.

Bei Investmentfonds in der Rechtsform einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital wird die Besteuerung um die Einkünfte aus der Verwaltung des Vermögens erweitert. Die Begriffsbestimmung des § 6 Abs. 5 Nr. 2 InvStG entstammt dem bisherigen InvStG (§ 11 Abs. 1 S. 4 InvStG i. d. F. des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes) und dient in erster Linie der Besteuerung der internen Kapitalverwaltungsgesellschaft einer (selbstverwaltenden) Investmentaktiengesellschaft. Sie ist nunmehr größtenteils klarstellender Natur, da davon auszugehen ist, dass es sich hierbei vornehmlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt, deren Besteuerung bereits nach Nr. 1 zu erfolgen hat. Wie im bisherigen InvStG unterliegen bei einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital im Falle der Ausgabe von Anlegeraktien die Einkünfte, die auf die Unternehmensaktien entfallen, in voller Höhe der KSt. Diese Regelung soll es ermöglichen, die interne Kapitalverwaltungsgesellschaft einer Investmentaktiengesellschaft einfacher für steuerliche Zwecke abgrenzen zu können.

Die Steuererhebung erfolgt wie bei den Immobilienerträgen im Veranlagungsverfahren mit dem KSt-Satz von 15 % zzgl. SolZ.

### 1.4.3.2 Steuerbefreiung aufgrund steuerbegünstigter Anleger, § 8 InvStG

Nach dem intransparenten Besteuerungssystem soll die steuerliche Vorbelastung auf Fondsebene durch die Teilfreistellung auf Anlegerebene ausgeglichen werden. Bei privilegierten Anlegern geht die Teilfreistellung auf Anlegerebene jedoch ins Leere und würde bei diesen zu einer Mehrbelastung führen. § 8 InvStG sieht daher abweichend von § 6 InvStG eine Steuerbefreiung für Investmentfonds vor, soweit bei Zufluss von steuerpflichtigen Einnahmen steuerbegünstigte Anleger beteiligt sind.

Die Steuerbefreiung erfolgt auf Antrag des Investmentfonds. Mit Antrag ist ein formloses Geltend machen (ggf. auch in elektronischer oder EDV-technischer Form) gegenüber der zum Abzug der KapErtrSt verpflichteten Person (i. d. R. die Verwahrstelle des Investmentfonds) oder gegenüber der für ihn zuständigen Finanzbehörde gemeint. Die Antragstellung erfolgt dadurch, dass die als Nachweis für die Befreiung erforderlichen Unterlagen vorgelegt werden. Die Steuerbefreiung können inländische wie auch ausländische Investmentfonds geltend machen. Es besteht jedoch keine Pflicht zur Geltendmachung, sondern es ist den Investmentfonds

freigestellt, ob sie an dem Befreiungsverfahren teilnehmen möchten oder nicht. Diese „Kann-Regelung“ berücksichtigt, dass es Fälle gibt, in denen die Investmentfonds nur in sehr geringem Maße steuerpflichtige Einkünfte erzielen, sodass der administrative Aufwand für ein Befreiungsverfahren unverhältnismäßig wäre.

Die Vorschrift enthält eine Regelung zur Steuerbefreiung hinsichtlich aller steuerpflichtigen Einkünfte des Investmentfonds. Die Höhe der Steuerbefreiung richtet sich nach dem Anteil am Gesamtbestand der Investmentanteile, der auf steuerbegünstigte Anleger entfällt. Als steuerbegünstigte Anleger gelten

- gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Anleger i. S. d. § 44a Abs. 7 S. 1 EStG und vergleichbare ausländische Anleger mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Amts- und Beitreibungshilfe leistenden ausländischen Staat
- Anleger, die sich im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen an dem Investmentfonds beteiligen.

Befinden sich bei einem vergleichbaren ausländischen Anleger Sitz und Geschäftsleitung in verschiedenen Staaten, muss es sich bei beiden Staaten entweder um einen EU-Mitgliedstaat oder um einen Amts- und Beitreibungshilfe leistenden Drittstaat handeln.

Unter die Steuerbefreiung für Altersvorsorge- oder Basisrentenverträge fallen auch die Investmentanteile, die von einem Versicherungsunternehmen im sog. Vorstock gehalten werden. Der Vorstock (auch Dispostock genannt) dient als eine Art „Puffer“ des Versicherungsunternehmens. Er gewährleistet, dass unmittelbar nach dem Eingang der Beiträge der Altersvorsorgesparer die daraus erwachsenden Verpflichtungen des Versicherungsunternehmens hinsichtlich der Bedeckung nach § 54b Abs. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes erfüllt werden können.

Die für den „Puffer“ benötigten Investmentanteile des Vorstocks werden beim Versicherungsunternehmen in separaten Depots im freien Vermögen verwahrt und sind nicht Teil der direkten Kapitalanlage. Sie sind, anders als die Investmentanteile im Anlagestock, noch nicht einem konkreten Altersvorsorge- oder Basisrentenvertrag zugeordnet. Nach den Angaben der Versicherungswirtschaft werden die Investmentanteile nur jeweils wenige Tage lang im Vorstock gehalten, bevor sie dann einem konkreten Vertrag zugeordnet bzw. in den Anlagestock überführt werden.

Soweit an einem Investmentfonds juristische Personen des öffentlichen Rechts oder von der KSt befreite Anleger (z. B. Pensionskassen, Versorgungswerke gem. § 5 Abs. 1 KStG) beteiligt sind, ist der Fonds auf Antrag von der Besteuerung der inländischen Immobilienerträge befreit (§ 8 Abs. 2 InvStG n. F.).

§ 8 Abs. 3 InvStG bestimmt, wie der Umfang der Steuerbefreiung rechnerisch zu ermitteln ist.

Bei Einkünften, die einem Steuerabzug unterliegen (im Wesentlichen inländische Dividenden), ist zum jeweiligen Zufluss-Zeitpunkt einer Einnahme zu ermitteln, wie viele Investmentanteile der Investmentfonds insgesamt begeben hat und wie viele Anteile davon von steuerbegünstigten Anlegern gehalten wurden. Maßgebend ist der Bestand am Ende des Geschäftstags vor dem Zufluss der Einnahmen.

## Beispiel



Am 1.7. fließen dem Investmentfonds 1.000 € zu. Am Abend des 30.6. hatte der Investmentfonds 2.000.000 Anteile begeben. Davon entfielen am 30.6. 500.000 Anteile auf steuerbegünstigte Anleger. Freizustellen sind  $500.000 / 2.000.000 \times 1.000 \text{ €} = 250 \text{ €}$ .

Bei zu veranlagenden Einkünften ist zur Ermittlung des Umfangs der Steuerbefreiung auf Durchschnittswerte abzustellen. Dabei ist der durchschnittliche Anteilsbestand der steuerbegünstigten Anleger ins Verhältnis zum durchschnittlichen gesamten Anteilsbestand des Investmentfonds zu setzen. Die Ermittlung der Durchschnittswerte kann bewertungstäglich, aber auch anhand von Monatsendwerten erfolgen.

Die Steuerbefreiung wird gem. § 8 Abs. 4 InvStG nur gewährt, wenn die steuerbegünstigten Anleger i. d. S. § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 InvStG seit mindestens drei Monaten zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer der Anteile an dem Investmentfonds sind. Die Anforderung einer dreimonatigen vorherigen Besitzzeit soll Steuerumgehungen durch kurzfristige Übertragungen von Investmentanteilen an steuerbegünstigte Anleger ausschließen.

Darüber hinaus setzt § 8 Abs. 4 InvStG voraus, dass die Voraussetzungen für eine Anrechenbarkeit von KapErtrSt nach § 36 Abs. 2a EStG auf Ebene des Investmentfonds erfüllt sind. Dies bedeutet, dass die Steuerbefreiung nur gewährt wird, soweit der Investmentfonds die Aktien, auf die Dividenden ausgeschüttet wurden, für einen mindestens 45-tägigen Zeitraum gehalten und dabei ein Wertverlustrisiko getragen hat. Diese zweite Voraussetzung soll Steuerumgehungen bei der Dividendenbesteuerung verhindern.

Um eine Steuerbefreiung zu erlangen, muss der Investmentfonds den steuerlichen Status seiner steuerbegünstigten Anleger nachweisen und belegen, in welchem Umfang die steuerbegünstigten Anleger zu dem nach § 8 Abs. 3 InvStG maßgeblichen Zeitpunkt oder Zeitraum an dem Investmentfonds beteiligt sind. Für diesen Zweck muss der steuerbegünstigte Anleger die erforderlichen Nachweisdokumente an den Investmentfonds übermitteln.

Bei gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Anlegern ist eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 7 S. 2 EStG erforderlich.

Ausländische Anleger, die mit inländischen Anlegern i. S. d. § 44a Abs. 7 S. 1 EStG vergleichbar sind, erhalten auf Antrag durch das BZSt eine entsprechende Bescheinigung. Eine Vergleichbarkeit eines ausländischen Anlegers besteht nur dann, wenn dieser genau die gleichen Voraussetzungen nach den §§ 51 bis 68 AO erfüllt wie ein steuerbegünstigter inländischer Anleger (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG).

Bei Pensionskassen, Unterstützungskassen, sonstigen Einrichtungen i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG und bei vergleichbaren ausländischen Einrichtungen ist keine Bescheinigung hinsichtlich des steuerbegünstigten Status der Anleger vorgesehen. Da die Steuerbefreiung nur zu veranlagende inländische Immobilienerträge umfasst, ist die Frage des Steuerstatus im Rahmen der Veranlagung durch das FA zu klären.

Für die Steuerbefreiung bei Investmentanteilen, die im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen gehalten werden, muss in einem vorgeschalteten Mitteilungsverfahren der Anbieter des Altersvorsorge- oder Basisrentenvertrags dem Investmentfonds innerhalb eines Monats nach Ende dessen Geschäftsjahres mitteilen, wann und in welchem Umfang in dem Geschäftsjahr des Investmentfonds Anteile erworben und wieder veräußert wurden.

### 1.4.3.3 Gewerbesteuer, § 15 InvStG

Investmentfonds gelten als sonstige juristische Personen des privaten Rechts nach § 2 Abs. 3 GewStG. Dies entspricht der bisherigen Regelung in § 11 Abs. 1 S. 1 InvStG i. d. F. des AIFM- Steuer-Anpassungsgesetzes.

Ein Investmentfonds ist nach § 15 Abs. 2 InvStG von der GewSt befreit, wenn

- sein objektiver Geschäftszweck auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteils- oder Aktieninhaber beschränkt ist und
- seine Vermögensgegenstände nicht in wesentlichem Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet.

Mit dem Begriff des objektiven Geschäftszwecks ist gemeint, dass es nicht nur auf die subjektive Zweckbestimmung ankommt, die sich insb. aus den Anlagebedingungen ergibt, sondern dass auch die tatsächlich durchgeführten Geschäfte maßgebend sind. Es müssen damit sowohl subjektive als auch objektive Merkmale für eine Vermögensverwaltung sprechen, d. h. auf das Ziehen von Nutzungen aus den angeschafften Vermögensgegenständen beschränkt sein.

Sofern nicht die Grenzen eines gewerblichen Handels überschritten sind, gehört auch das Erzielen von Gewinnen aus der Veräußerung von angeschafften Vermögensgegenständen zur Vermögensverwaltung. Der Ausschluss einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung ist insb. darauf gerichtet, dass der Verwalter eines Investmentfonds nicht in das operative Geschäft von Unternehmen eingreift, an denen der Investmentfonds Anteile hält. Bei derartigen Eingriffen handelt es sich um unternehmerisches Handeln, das eine Gewerblichkeit indiziert.

Für Immobilienfonds gilt eine Ausnahme (§ 15 Abs. S. 2 InvStG). Bei Beteiligungen an Immobiliengesellschaften führt eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung nicht zur GewSt-Pflicht. Diese Ausnahme berücksichtigt, dass es bei Immobilienfonds aufsichtsrechtlich zulässig und üblich ist, dass sie ihre Immobilien mittelbar über Immobiliengesellschaften (z. B. in der Rechtsform einer GmbH) halten. Die bisher eingeräumte GewSt-Befreiung der Immobilienfonds wird auch für die indirekte Immobilienanlage hiermit weiter fortgeführt. Diese Ausnahme ist insoweit gerechtfertigt, als die Immobiliengesellschaften ihrerseits im Wesentlichen Vermögensverwaltung betreiben.

Die Anforderungen an die GewSt-Befreiung in § 15 InvStG entsprechen den derzeitigen Anforderungen an einen Investmentfonds nach § 1 Abs. 1b S. 2 Nr. 3 InvStG i. d. F. des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes. Die Abgrenzung zwischen gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit wird daher bereits im bisherigen Recht praktiziert.<sup>17</sup>

Bislang wurden die Anlagevehikel, die diese Voraussetzungen nicht erfüllt haben, als Investitionsgesellschaften einem gesonderten Besteuerungsregime unterworfen. Zukünftig werden alle Investmentfonds, soweit sie gewerblich tätig sind, nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 GewStG besteuert. Die gesamte gewerbliche Tätigkeit eines gewerbesteuerpflichtigen Investmentfonds bildet einen einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, für den ein gewerbesteuerpflichtiger Gewinn i. S. d. § 7 GewStG zu ermitteln ist. Die gewerbesteuerliche Behandlung eines gewerbesteuerpflichtigen Investmentfonds unterscheidet sich hiernach grds. nicht von der gewerbesteuerpflichtigen Behandlung der übrigen von § 2 Abs. 3 GewStG betroffenen Steuergegenstände.

Damit nicht jedwede geringfügige gewerbliche Tätigkeit eine GewSt-Pflicht aller inländischen Einkünfte auslöst, sieht § 15 Abs. 3 InvStG eine Bagatellgrenze vor. Danach gelten die Vo-

<sup>17</sup> Auf die Grundsätze des BMF-Schreibens v. 3.3.2015, IV C 1 – S 1980-1/13/10007:003, BStBl I 2015, S. 227, wird ergänzend verwiesen.

raussetzungen für eine GewSt-Befreiung als erfüllt, wenn der Anteil der Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit weniger als 5 % der gesamten Einnahmen des Investmentfonds beträgt. Hinsichtlich des Begriffs der gesamten Einnahmen ist nicht nur auf die inländischen Einkünfte, sondern auf alle weltweit erzielten Einnahmen des Investmentfonds abzustellen.

Wenn ein Investmentfonds die Voraussetzungen für eine GewSt-Befreiung nicht erfüllt, unterliegt er der GewSt. Der Investmentfonds wird jedoch nicht in vollem Umfang gewerbesteuerpflichtig, sondern nur, soweit er – unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Investmentanlage – gewerbliche Tätigkeiten ausübt.

Die gewerbliche Tätigkeit des Investmentfonds bildet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Damit wird die gewerbliche Tätigkeit – ähnlich wie in § 2 Abs. 3 GewStG – gesondert von der übrigen Tätigkeit des Investmentfonds betrachtet. Die vermögensverwaltenden Tätigkeiten bleiben gewerbsteuerfrei. Die auf die gewerbsteuerpflichtigen Tätigkeiten entfallenden Einkünfte sind aus den Einkünften des Fonds nach § 6 Abs. 2 InvStG herauszulösen.

Der Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs eines Investmentfonds ist in Form einer Einnahme-Überschuss-Rechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Durch die eigenständige Gewinnermittlungsnorm sind Bilanzierungsregelungen nicht anzuwenden. Dahinter steht die Erwägung, dass Investmentfonds i. d. R. Vermögensverwaltung betreiben und es nur in Ausnahmefällen zu einer GewSt-Pflicht kommen kann. Insb. könnte es sein, dass der Investmentfonds von einer GewSt-Befreiung ausgegangen ist und erst im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt wird, dass bestimmte Tätigkeiten des Investmentfonds die GewSt-Pflicht auslösen.

Der Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Investmentfonds ist als Gewinn nach § 7 S. 1 GewStG anzusehen. Wie ansonsten auch, ermittelt sich der Gewerbeertrag nach § 7 S. 1 GewStG anhand des Gewinns aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Investmentfonds unter weiterer Berücksichtigung der §§ 8 bis 11 GewStG. Folglich werden z. B. ausländische gewerbliche Einkünfte des Investmentfonds bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach Maßgabe des § 9 Nr. 3 des GewStG gekürzt. Damit unterliegen die Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte nicht der GewSt-Pflicht.

#### 1.4.3.4 Besteuerung des Anlegers eines Investmentfonds, § 16 InvStG

Die Anleger eines Investmentfonds müssen die Investorerträge versteuern. Investorerträge sind

- Ausschüttungen nach § 2 Abs. 11 InvStG,
- Vorabpauschalen nach § 18 InvStG und
- Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen nach § 19 InvStG.

Die Investorerträge sind bei Aktien-, Misch- und Immobilienfonds teilweise von der Besteuerung freigestellt. Werden die Fondsanteile im Privatvermögen gehalten, unterliegt der verbleibende steuerpflichtige Teil der Investorerträge der Abgeltungsteuer. Bei betrieblichen Anlegern sind § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG nicht anwendbar.

#### 1.4.3.4.1 Investmenterträge

Die Besteuerungsregelungen sind darauf ausgelegt, dass die Anleger, die Kreditinstitute und die Finanzverwaltung die erforderlichen Besteuerungsgrundlagen ohne Mithilfe des Investmentfonds ermitteln können. Es genügen vier Daten zur Besteuerung der Anleger:

- Höhe der Ausschüttung
- Rücknahmepreis am Anfang des Kalenderjahres
- Rücknahmepreis am Ende des Kalenderjahres
- sowie die Angabe, ob es sich um einen Aktien-, Misch-, Immobilien- oder einen sonstigen Investmentfonds handelt.

Alle vier Daten lassen sich relativ leicht beschaffen. Auch die Frage, ob ein Aktien- oder Immobilienfonds vorliegt, lässt sich grds. aus den veröffentlichten Anlagebedingungen des Investmentfonds ermitteln.

Um tatsächlich eine Vereinfachung zu erreichen, werden daher alle Ausschüttungen grds. als steuerpflichtiger Ertrag behandelt. Steuerfreie Kapitalrückzahlungen werden grds. nicht anerkannt. Eine Ausnahme gilt nur für die Liquidationsphase eines Investmentfonds.

Sog. Entnahmepläne mit Kapitalverzehr, bei denen ein Anleger einen bestimmten Betrag in einen Investmentfonds investiert, der dann sukzessive über einen festgelegten Zeitraum in Teilbeträgen zzgl. etwaiger Erträge zurückgezahlt wird, werden steuerlich nicht als steuerfreie Kapitalrückzahlung betrachtet. Dies ist jedoch keine wesentliche Beeinträchtigung von Produktgestaltungen, denn den gleichen Effekt können die Anbieter und die Anleger durch sukzessive Teilrückgaben oder Teilveräußerungen von Investmentanteilen erreichen. Bei jeder Teilrückgabe oder Teilveräußerung bleibt die anteilige Kapitalrückzahlung – ähnlich wie bei einem Entnahmeplan – steuerfrei.

Der Anleger versteuert grds. nur die tatsächlichen Zuflüsse aus der Anlage in den Investmentfonds, d. h. die Ausschüttungen des Fonds sowie die Gewinne aus der Veräußerung, Rückgabe, Abtretung, Entnahme oder verdeckten Einlage der Investmentanteile. Darüber hinaus muss der Anleger während der Haltedauer die sog. Vorabpauschale versteuern. Die Erträge aus Investmentfonds werden im EStG den Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugeordnet.

Nach § 20 Abs. 8 EStG sind die Erträge, die von betrieblichen Anlegern erzielt werden, den gewerblichen oder den anderen Gewinneinkunftsarten zuzurechnen. Einer speziellen Regelung im InvStG bedarf es hierfür nicht mehr.

Wie bereits im bisherigen InvStG werden die Erträge aus Investmentfonds, die im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen gehalten werden, von der Besteuerung ausgenommen. Dem System der Alterseinkünftebesteuerung entsprechend werden bei derartigen Verträgen die Erträge nur in der Auszahlungsphase besteuert.

Einrichtungen der betrieblichen oder der privaten Altersvorsorge sind von der Vorabpauschale befreit. Hierdurch sollen ungewollte Beeinträchtigungen der Altersvorsorge vermieden werden. Bei steuerpflichtigen Ausschüttungen können die Altersvorsorgeeinrichtungen eine steuerliche Belastung grds. durch die Bildung von Rückstellungen vermeiden. Bei der Vorabpauschale könnten dagegen keine Rückstellungen gebildet werden, sodass es zu einer nicht sachgerechten definitiven Steuerbelastung käme.

Nach § 16 Abs. 3 InvStG kommen die (Teil-)Freistellungen nach § 3 Nr. 40 EStG sowie § 8b KStG ausdrücklich nicht zur Anwendung. Dies begründet sich damit, dass der Investmentfonds keiner vollumfänglichen Ertragsbesteuerung unterliegt. Die Regelung hat nur deklarato-

rischen Charakter, weil durch die Qualifikation der Erträge aus Investmentfonds als Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG ohnehin § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG nicht anwendbar sind.

Nach § 16 Abs. 4 S. 1 InvStG wird die Ausschüttung eines Investmentfonds, die aufgrund eines DBA von der Besteuerung freizustellen wäre, nur unter den nachfolgend erläuterten Voraussetzungen frei gestellt. Damit soll die zweckwidrige Nutzung von Abkommensvorteilen verhindert werden.

In den DBA ist regelmäßig die Anwendung der Freistellungsmethode für den Fall vorgesehen, dass eine inländische Kapitalgesellschaft Ausschüttungen von einer, im anderen Vertragsstaat ansässigen, Kapitalgesellschaft erhält, an der sie eine qualifizierte Beteiligung hält (sog. Schachtelbeteiligung). Die Schachtelbefreiung soll eine mehrfache Steuerbelastung des gleichen Gewinns in Konzernstrukturen vermeiden. Da Investmentfonds auch in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufgelegt werden können und typischerweise bei Investmentfonds keine Ertragsteuern erhoben werden, bedarf es einer Regelung zur Verhinderung von Gestaltungen, mit denen gänzlich unbesteuerter Ausschüttungen (sog. „weiße Einkünfte“) aus Investmentfonds erzeugt werden können. In der Vergangenheit sollten mit Gestaltungsmodellen an sich steuerpflichtige Einkünfte (z. B. Zinsen) in steuerfreie Schachteldividenden umgewandelt werden. Die Nichtgewährung des Schachtelprivilegs soll durch die Regelung in Zukunft rechtssicher ausgeschlossen werden. Eine zeitnahe Änderung aller DBA zur Verhinderung derartiger Gestaltungen ist praktisch nicht umsetzbar, sodass Ausschüttungen ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines DBA nicht von der Bemessungsgrundlage auszunehmen sind, soweit anderenfalls unbesteuerter oder nahezu unbesteuerter Einkünfte entstehen würden.

Um auch den theoretisch möglichen Fall zu berücksichtigen, dass der Investmentfonds im Ausland einer geringfügigen Ertragsbesteuerung unterlegen hat, wird die Freistellung aufgrund eines DBA von zwei Voraussetzungen abhängig gemacht:

- Erstens ist erforderlich, dass der ausschüttende Investmentfonds in seinem Ansässigkeitsstaat der allgemeinen Ertragsbesteuerung unterliegt.
- Zweitens muss die Ausschüttung zu mehr als 50 % auf nicht steuerbefreiten Einkünften des Investmentfonds beruhen. Mit dieser zweiten Anforderung werden beispielsweise Fälle erfasst, in denen der Investmentfonds eine sachliche Steuerbefreiung einzelner Ertragsarten in Anspruch nehmen kann oder dass ausgeschüttete Erträge von der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Investmentfonds ausgenommen werden. Dagegen erfolgt keine Durchschau durch den Investmentfonds auf etwaige steuerliche Vorbelastungen auf Ebene von Portfolio-Unternehmen, da dies dem Vereinfachungszweck und der Grundkonzeption der neuen Besteuerungsvorschriften für Investmentfonds widersprechen würde.

§ 17 Abs. 4 S. 2 InvStG stellt klar, dass die Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Satzes 1 auch dann anzuwenden sind, wenn dem Staat, in dem der Investmentfonds ansässig ist, durch das DBA nur ein Quellensteuerhöchstsatz von 0 % zugestanden wird.

In § 17 Abs. 4 S. 3 InvStG wird der Begriff der allgemeinen Ertragsbesteuerung definiert. Diese setzt voraus, dass der Investmentfonds einer nominellen Steuerbelastung i. H. v. mindestens 10 % unterliegt und dass der Investmentfonds nicht persönlich von der Steuer befreit ist.

#### 1.4.3.4.2 Ausschüttungen

Als Ausschüttungen gelten alle dem Anleger gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge einschließlich des Steuerabzugs auf den Kapitalertrag (§ 2 Abs. 11 InvStG). Die Zusammensetzung

zung der Beträge ist unerheblich. Demzufolge sind auch Substanzausschüttungen zu versteuern. Eine Sonderregelung wurde für die Abwicklungsphase in § 17 InvStG n. F. getroffen.

#### 1.4.3.4.3 Vorabpauschale, § 18 InvStG

Die Anleger von Investmentfonds versteuern während der Haltedauer der Anteile künftig die Ausschüttungen.

In vielen Fällen sind die Ausschüttungen jedoch geringer als die Erträge einer risikolosen Geldanlage, da Investmentfonds i. d. R. die außerordentlichen Erträge und häufig auch die laufenden Erträge (vor allem Zins-, Dividenden- und Mieterträge) thesaurieren. Würde man während der Haltedauer nur die Ausschüttungen besteuern (Cashflow-Prinzip), käme dies einer generellen Thesaurierungsbegünstigung gleich.

Das InvStG löst die widerstreitenden Anforderungen der Einfachheit (Cashflow) einerseits und der Besteuerungsgerechtigkeit sowie der Aufkommensneutralität andererseits, indem an die Stelle der bisherigen ausschüttungsgleichen Erträge eine pauschale Bemessungsgrundlage in Höhe einer risikolosen Marktverzinsung tritt. Die Investmentsteuerreform ersetzt die ausschüttungsgleichen Erträge durch eine Vorabpauschale. Im Rahmen der Vorabpauschale werden die thesaurierten Erträge des Fonds nicht konkret, sondern aus Vereinfachungsgründen pauschal ermittelt. Diese sog. „Vorabpauschale“ greift grds. immer dann, wenn in dem VZ die Ausschüttungen des Investmentfonds diese Marktverzinsung nicht erreichen.

Die risikolose Marktverzinsung wurde i. d. F. des InvStRefG vom 19.7.2016 anhand des Basiszinssatzes i. S. d. § 203 Abs. 2 BewG, welcher der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen entspricht, berechnet. Er wird jährlich neu festgelegt und durch das BMF veröffentlicht wird. Für das Kalenderjahr 2016 betrug der Basiszinssatz 1,1 %.

§ 203 BewG wurde mit dem Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rspr. des Bundesverfassungsgerichts vollständig neugefasst.<sup>18</sup> Infolge dieser Neufassung sieht § 203 Abs. 2 BewG zukünftig keine Bestimmung des Basiszinses vor, sodass der Verweis in § 18 InvStG auf diese Bestimmung leerläuft.

Damit der Ansatz der Vorabpauschale als eine der tragenden Säulen des neuen Investmentsteuerrechts greift, wurde das InvStRefG (§ 18 InvStG) im Rahmen des BEPS-Umsetzungsgesetzes<sup>19</sup> entsprechend angepasst. Die Bestimmung des Basiszinses soll direkt in einem neuen Abs. 4 in § 18 InvStG geregelt werden. Die Aussagen des bisherigen § 203 Abs. 2 S. 1 und S. 2 sowie S. 4 BewG werden dazu übernommen.

Dieser Basiszinssatz lässt allerdings als pauschale Berechnungsgrundlage unberücksichtigt, dass der Anleger im Ergebnis die Fondserträge abzüglich der Verwaltungskosten des Fonds erhält. Aus diesem Grund wird zur Berechnung der Vorabpauschale der Basiszins um den durchschnittlichen Kostenanteil von 30 % auf den Gesamtertrag gemindert. Mithin erfolgt der Ansatz von 70 % des Basiszinssatzes. Der Betrag, der sich aus der Multiplikation des Rücknahmepreises zu Beginn des Kalenderjahres mit 70 % des Basiszinssatzes ergibt, wird als „Basisertrag“ bezeichnet.

Keine Vorabpauschale entsteht, wenn die tatsächlichen Ausschüttungen den Basisertrag übersteigen. Um darüber hinaus insb. bei Geldmarktfonds während der Haltedauer der Fondsanteile eine temporäre Übermaßbesteuerung zu vermeiden, wird der Basisertrag auf den Mehrbetrag begrenzt, der sich zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr ermittelten Wert eines Investmentanteils zuzüglich der Ausschüttungen innerhalb des Kalenderjahres ergibt

<sup>18</sup> Zu den Änderungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes siehe im vorliegenden Werk: G.

<sup>19</sup> Gesetz v. 20.12.16, BGBl I 2016, S. 3000.

(§ 18 Abs. 1 S. 3 InvStG). Die bisher vorgesehene Formulierung ließ außer Acht, dass die Ausschüttungen während eines Kalenderjahres den Wert am Ende des Kalenderjahres mindern. Um eine Doppelberücksichtigung der Ausschüttungen zu vermeiden, ist der Wert des Investmentanteils am Ende des Kalenderjahres um den Betrag der Ausschüttungen zu erhöhen. Daher kommt es ebenso zu keinem Ansatz einer Vorabpauschale, wenn der Rücknahmepreis eines Fondsanteils während des Jahres nicht gestiegen ist.

Wenn Wertverluste des Fondsanteils eintreten oder die Ausschüttungen die Wertsteigerung übertreffen, ist keine negative Vorabpauschale anzusetzen.

Die Vorabpauschale ermittelt sich also in Abhängigkeit des Basisertrags, der im Kalenderjahr erfolgten Ausschüttungen und der Wertsteigerungen im Einzelnen wie folgt:

Ermittlung der Vorabpauschale	
	Rücknahmepreis des Investmentanteils zu Beginn des Kalenderjahres
x	70 % des Basiszinssatzes
=	Basisertrag ( <b>höchstens</b> Mehrbetrag zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis zzgl. der im Jahr erfolgten Ausschüttungen)
–	Ausschüttungen des Investmentfonds im betreffenden Kalenderjahr
=	Vorabpauschale (sofern positiv)

## Beispiel



Der Zinssatz nach § 18 Abs. 4 InvStG beträgt 0,99 %. Abzüglich des Abschlags von 30 % wäre für die Zwecke der Vorabpauschale ein Zinssatz i. H. v. 0,69 % anzusetzen.

Wert des Fondsanteils am Jahresanfang 01:	100,00 €
Wert des Fondsanteils am Jahresende 01:	100,40 €
Ausschüttung:	0,10 € pro Anteil

Der Basisertrag beträgt 0,69 € ( $100 \times 0,69 \% = 0,69 \text{ €}$ ). Da aber die Wertsteigerung zzgl. der Ausschüttung nur 0,50 € beträgt, bildet dieser Wert die Obergrenze für den Basisertrag. Von dieser Obergrenze sind die Ausschüttungen des Jahres 01 i. H. v. 0,10 € abzuziehen, sodass eine Vorabpauschale von 0,40 € verbleibt.

Im Jahr des Erwerbs der Investmentanteile vermindert sich der Basisertrag um ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat des Erwerbs vorangeht.

Der Zufluss der Vorabpauschale wird auf das Folgejahr verschoben und gilt den Anlegern am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres als zugeflossen, unabhängig vom Geschäftsjahr des Fonds.

Im Jahr der Veräußerung der Investmentanteile kommt es zu keinem Ansatz der Vorabpauschale.

Werden die Investmentanteile im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge nach dem Betriebsrentengesetz, von Versicherungsunternehmen im Rahmen von Lebens- und Rentenversicherungsverträgen nach § 20 Abs. 6 S. 1 und S. 4 EStG und von Kranken- und Pflegeversiche-

rungsunternehmen zur Sicherung von Altersrückstellungen gehalten, sind Vorabpauschalen nicht anzusetzen (§ 16 Abs. 2 InvStG).

#### 1.4.3.4.4 Veräußerungsgewinne, § 19 InvStG

Schließlich sind auf Ebene der Anleger die Gewinne aus der Veräußerung von Fondsanteilen zu versteuern. Gewinne aus der Veräußerung, Rückgabe, Abtretung, Entnahme oder verdeckten Einlage von Investmentanteilen sind nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 InvStG Erträge aus Investmentfonds und werden im EStG den Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugeordnet. § 19 Abs. 1 S. 1 InvStG regelt, dass für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns aus der Veräußerung von Investmentanteilen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, die Regelungen des § 20 Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden sind. Bei betrieblichen Anlegern sind dagegen die Besonderheiten der Einkünfteermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahme-Überschuss-Rechnung zu berücksichtigen.

Die Regelungen zu Kapitalmaßnahmen nach § 20 Abs. 4a EStG nicht anzuwenden.

Um eine Überbesteuerung zu vermeiden, werden die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen vom Gewinn abgezogen. Die Vorabpauschalen sind auch dann in voller Höhe anzusetzen, wenn der Anleger diese aufgrund einer Teilfreistellung nach § 20 InvStG nicht in voller Höhe versteuern musste. Eine Vorabpauschale mindert den Veräußerungsgewinn auch dann, wenn diese zwar angesetzt, aber z. B. aufgrund des Sparer-Pauschbetrags nicht besteuert wurde. Insgesamt kann es durch Abzug der Vorabpauschalen auch zu einem negativen Gewinn bzw. zu steuerwirksamen Verlusten kommen.

Zur Vermeidung einer erneuten Besteuerung ist bei bilanzierenden Anlegern in Höhe der Vorabpauschale ein aktiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz zu bilden. Bei betrieblichen Anlegern, die eine Einnahme-Überschuss-Rechnung vornehmen, ist ein Merkposten aufzuzeichnen. Der Ausgleichsposten und der Merkposten sind keine abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter. Sie mindern im Jahr der Veräußerung – bei Einnahme-Überschuss-Rechnung im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses – den Gewinn.

Erfüllt ein Investmentfonds im Zeitpunkt des Gewinnzuflusses die Voraussetzungen für eine Teilfreistellung, so findet diese auf den um die Vorabpauschalen gekürzten Gewinn Anwendung.

§ 19 Abs. 2 S. 1 InvStG regelt erstmals den Fall, dass ein Kapitalanlagevehikel nachträglich aus dem Anwendungsbereich des InvStG herausfällt. Dies ist insb. möglich, wenn das Kapitalanlagevehikel die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 S. 1 KAGB nicht mehr erfüllt. Gleiches gilt, wenn ein Vehikel i. S. d. § 1 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 InvStG im Ansässigkeitsstaat zukünftig einer Ertragsbesteuerung unterliegt. Um eine klare Abgrenzung der Besteuerungssysteme des InvStG und des allgemeinen Steuerrechts sicherzustellen, fingiert das Gesetz eine Veräußerung des Investmentanteils. Für die Bemessung des Erlöses aus der fiktiven Veräußerung wird auf den gemeinen Wert abgestellt.

#### 1.4.3.5 Teilfreistellungen, § 20 InvStG

Bestimmte inländische Erträge unterliegen bereits auf Ebene des Fonds der KSt. Als Ausgleich für diese Vorbelastung werden die Erträge aus Investmentfonds, die gem. ihren Anlagebedingungen fortlaufend überwiegend in Aktien und andere Kapitalbeteiligungen oder Immobilien investieren (Aktien- und Immobilienfonds), nach § 20 InvStG je nach Anlageschwerpunkt zu einem bestimmten Prozentsatz steuerfrei gestellt. Die Teilfreistellung ist dabei auf alle Erträge aus dem Investmentfonds anzuwenden. D. h., neben der Ausschüttung kommt es auch zu einer Teilfreistellung der Vorabpauschale und des Gewinns aus

der Veräußerung, Rückgabe, Abtretung, Entnahme oder verdeckten Einlage von Investmentanteilen. Außerdem greift sie sowohl beim KapErtrSt-Abzug als auch im Rahmen der Veranlagung ein. Die Teilfreistellungen werden pauschal gewährt, sodass es unerheblich ist, ob und in welchem Ausmaß der Fonds besteuert wurde. Als Kehrseite zur Teilfreistellung dürfen Werbungskosten und Betriebsausgaben entsprechend der jeweiligen Höhe der Teilfreistellung auch nur anteilig geltend gemacht werden (§ 21 InvStG).

Beim KapErtrSt-Abzug ist die Teilfreistellung aufgrund der Anpassung des § 43 Abs. 1 S. 3 EStG zu berücksichtigen. Dies stellt insb. für Zwecke der Abgeltungsteuer sicher, dass der KapErtrSt-Abzug in zutreffender Höhe erfolgt und Privatanleger nicht erst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens beim FA von der Teilfreistellung profitieren.

Die Teilfreistellung wird nur

- Aktienfonds,
- Mischfonds und
- Immobilienfonds

i. S. d. InvStG n. F. gewährt. Bei sonstigen Fonds, die nicht in eine der drei Kategorien fallen, sind die Investorerträge von den Anlegern voll zu versteuern.

#### 1.4.3.5.1 Aktienfonds, § 20 Abs. 1 InvStG

Aktienfonds sind Investmentfonds, die gem. den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % ihres Werts in Kapitalbeteiligungen anlegen (§ 2 Abs. 6 InvStG). Kapitalbeteiligungen sind:

- An der Börse gehandelte Anteile an Kapitalgesellschaften,
- Anteile an EU-/EWR-Kapitalgesellschaften, die keine Immobilien-Gesellschaften sind und die einer Ertragsbesteuerung unterliegen,
- Anteile an Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, die keine Immobilien-Gesellschaften sind und mit mindestens 15 % einer Ertragsbesteuerung unterliegen,
- Anteile an Aktienfonds i. H. v. 51 % des Werts des Investmentanteils,
- Anteile an Mischfonds i. H. v. 25 % des Werts des Investmentanteils.

Problematisch ist diese Regelung für Dachfonds, die ausschließlich in Aktienfonds investieren. Die Zielfonds gelten nur zu 51 % ihres Werts als Kapitalbeteiligungen. Ein Dachfonds müsste also 100 % seines Werts in die Zielfonds investieren und dürfte nicht mal in geringem Umfang Liquidität vorhalten, um die Voraussetzungen für die Aktienteilfreistellung zu erfüllen.

Die Höhe der Teilfreistellung variiert je nach Anlegertyp: Steuerfrei sind

- bei Privatanlegern 30 % der Erträge,
- bei einem betrieblichen Anleger 60 % der Erträge und
- bei Anlegern, die der KSt unterliegen, 80 % der Erträge.

## Praxishinweis



Beim KapErtrSt-Abzug wird nur die geringere Teilfreistellung für Privatanleger berücksichtigt (§ 43a Abs. 2 S. 1 EStG n. F.). Die höheren Teilfreistellungen für betriebliche Anleger müssen im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht werden.

### 1.4.3.5.2 Mischfonds, § 20 Abs. 2 InvStG

Mischfonds sind Investmentfonds, die gem. den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 25 % ihres Werts in Kapitalbeteiligungen anlegen (§ 2 Abs. 7 InvStG).

Bei einem Mischfonds wird die Aktienteilfreistellung hälftig gewährt. D. h., bei Privatanlegern sind 15 %, bei einkommensteuerpflichtigen betrieblichen Anlegern 30 % und bei bestimmten körperschaftsteuerpflichtigen Anlegern 40 % der Erträge steuerfrei. Für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen bleibt es bei dem 15%-Teilfreistellungssatz.

### 1.4.3.5.3 Immobilienfonds, § 20 Abs. 3 InvStG

Die Immobilienteilfreistellung greift grds. bei allen Immobilienfonds ein. Für die Bestimmung des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Vorschrift wird die Kategorisierung der BaFin übernommen.<sup>20</sup> Es kommt demnach darauf an, dass gem. den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % des Werts des Investmentfonds in Immobilien und/oder Immobiliengesellschaften angelegt werden (§ 2 Abs. 9 S. 1 InvStG). Bei der Anlage eines Dachfonds in einen Zielfonds gelten 51 % des Werts des Zielfonds als Immobilien (§ 2 Abs. 9 S. 2 InvStG). Für den Begriff der Immobiliengesellschaft ist § 1 Abs. 19 Nr. 22 des KAGB maßgeblich.

Wie bei Dividenden wird auch bei inländischen Immobilienerträgen das Besteuerungsrecht Deutschlands durch eine Besteuerung auf Ebene des Investmentfonds gesichert. Bei ausländischen Immobilienerträgen eines Investmentfonds kommt es fast ausnahmslos auch zu einer Besteuerung durch den Belegenheitsstaat der Immobilie. Im Rahmen der Immobilienteilfreistellung wird bei allen Anlegern eine einheitliche Steuerbefreiung der Ausschüttung, der Vorabpauschale und des Veräußerungsgewinns i. H. v. 60 % gewährt.

Dadurch wird die auf Ebene des Immobilienfonds bzgl. der inländischen Einkünfte entstandene Vorausbelastung neutralisiert und eine Doppelbesteuerung hinsichtlich der ausländischen Einkünfte (DBA-Privilegien werden nicht mehr durch den Fonds gespiegelt) weitgehend abgemildert, zum Teil sogar überkompensiert.

Investiert der Investmentfonds überwiegend in Auslandsimmobilien, reicht die Freistellung von 60 % allerdings nicht aus, um die Vorbelastung mit ausländischen Steuern hinreichend zu berücksichtigen. Daher erhöht sich die Freistellung auf 80 % für den Fall, dass gem. den Anlagebedingungen des Investmentfonds fortlaufend mindestens 51 % seines Vermögens unmittelbar in derartige Immobilien angelegt werden.

Für die Anwendung der Immobilienteilfreistellung wird eine zusätzliche Anwendung der Aktienteilfreistellung explizit ausgeschlossen.

<sup>20</sup> Fondskategorien-RL v. 22.7.2013.

#### 1.4.3.5.4 Nachweis und Wegfall der Teilfreistellungsvoraussetzungen, §§ 20 Abs. 4, 22 InvStG

Dass ein Investmentfonds fortlaufend in ausreichendem Umfang in Kapitalbeteiligungen oder Immobilien investiert, soll sich i. d. R. aus den Anlagebedingungen des Fonds ergeben.

Für den Fall, dass die Anlagebedingungen eines Investmentfonds keine hinreichenden Aussagen zum Überschreiten der Schwellenwerte für den Aktien- oder Immobilienteil enthalten oder keine Anlagebedingungen des Investmentfonds existieren, regelt § 20 Abs. 4 InvStG für den Anleger eine individuelle Nachweismöglichkeit. Wenn der Anleger hinreichende Nachweise vorlegen kann, aus denen sich ergibt, dass der Investmentfonds während des gesamten Geschäftsjahres die Schwellenwerte überschritten hat, wird die Teilfreistellung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gewährt. Ein Nachweis gegenüber den zur Erhebung der KapErtrSt verpflichteten Personen ist dagegen nicht zulässig. Als Nachweisinstrumente kommen insb. Vermögensverzeichnisse des Investmentfonds und/oder schriftliche Bestätigungen des Fondsverwalters in Betracht.

Mit der Nachweismöglichkeit auf Anlegerebene werden Anforderungen erfüllt, die sich aus dem Europäischen Recht ergeben.<sup>21</sup>

Ändert sich der anwendbare Teilfreistellungssatz oder fallen die Voraussetzungen der Teilfreistellung weg, so gilt der Investmentanteil als veräußert und am Folgetag wieder angeschafft (§ 22 Abs. 1 S. 1 InvStG).

Es wird damit die Veräußerung von Investmentanteilen fingiert, wenn sich der auf einen Investmentfonds anwendbare Teilfreistellungssatz ändert. Diese Regelung ist erforderlich, um den gleichen Teilfreistellungssatz auf die Veräußerungsgewinne wie auf die Ausschüttungen und die Vorabpauschale anwenden zu können. Ohne diese Regelung wäre es möglich, übermäßige Ausschüttungen unter Anwendung eines Teilfreistellungssatzes vorzunehmen, anschließend die Anlagebedingungen so abzuändern, dass keine Teilfreistellung mehr gewährt wird und dann Verluste aus der Veräußerung des Investmentanteils voll steuerlich zum Abzug zu bringen.

§ 22 Abs. 2 InvStG bestimmt für die in § 22 Abs. 1 InvStG fingierten Fälle der Veräußerung den als Veräußerungserlös und als Anschaffungskosten anzusetzenden Wert.

Nach § 22 Abs. 3 InvStG führt die fingierte Veräußerung jedoch nicht zu einer sofortigen Besteuerung. Vielmehr gilt der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung erst dann als zugeflossen, wenn der Investmentanteil tatsächlich veräußert wird. Damit führt § 22 InvStG nicht zu einer vorzeitigen Besteuerung, sondern nur zu einer sachgerechten Aufteilung der Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn.

#### 1.4.3.5.5 Teilfreistellung von der Gewerbesteuer, § 20 Abs. 5 InvStG

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG sind die Freistellungen nach § 20 Abs. 1 bis 3 InvStG nur zur Hälfte zu berücksichtigen. Die Teilfreistellung ist ein Ausgleich für die steuerliche Vorbelastung der Investmentfonds mit KSt. Da auf Ebene der Investmentfonds grds. keine GewSt anfällt, fehlt es an einer gewerbesteuerlichen Vorbelastung. Aus diesem Grund ist eine verminderte Freistellung der Erträge für die Zwecke der GewSt erforderlich. Damit wird eine einmalige gewerbesteuerliche Belastung dieser Erträge sichergestellt.

Bei KSt-Subjekten dient die 80%-Teilfreistellung allerdings nicht nur dem Ausgleich der Vorbelastung auf Fondsebene, sondern soll in pauschalierter Form auch berücksichtigen, dass Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen nach § 8b Abs. 2 KStG zu 95 % von der Besteuerung

<sup>21</sup> EuGH, Urteil v. 9.10.2014, C-326/12, *van Caster und van Caster*, BFH/NV 2014, S. 2029.