

§ 56 Anwendungs- und Übergangsvorschriften zum Investmentsteuerreformgesetz

idF des InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2021 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) ¹Die Vorschriften dieses Gesetzes in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung sind ab dem 1. Januar 2018 anzuwenden. ²Für die Zeit vor dem 1. Januar 2018 und für Unterschiedsbeträge nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und § 13 Absatz 4 des Investmentsteuergesetzes in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung, die für vor dem 1. Januar 2018 endende Geschäftsjahre veröffentlicht werden, ist weiterhin das Investmentsteuergesetz in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung anzuwenden. ³Bei Investmentfonds und Kapital-Investitionsgesellschaften nach dem Investmentsteuergesetz in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr gilt für steuerliche Zwecke ein Rumpfgeschäftsjahr zum 31. Dezember 2017 als beendet. ⁴Für Rumpfgeschäftsjahre nach Satz 3 verlängert sich die Frist für die Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 des Investmentsteuergesetzes in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung bis zum 31. Dezember 2018. ⁵Abweichend von Satz 1 sind die Vorschriften dieses Gesetzes in der durch Artikel 15 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geänderten Fassung anzuwenden auf Investmenterträge, die nach dem 10. August 2018 zufließen oder als zugeflossen gelten sowie auf Bewertungen nach § 6 des Einkommensteuergesetzes, die nach diesem Zeitpunkt vorzunehmen sind.

(1a) ¹Für Investmentfonds, die vor dem 1. Januar 2019 aufgelegt wurden, gelten Anlagebedingungen, die die Voraussetzungen des § 2 Absatz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) erfüllen, als Anlagebedingungen, die die Voraussetzungen des § 2 Absatz 6 in der Fassung des Artikels 15 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) erfüllen. ²Satz 1 ist entsprechend anzuwenden auf Investmentfonds, die vor dem 1. Januar 2019 aufgelegt wurden und die Voraussetzungen des § 2 Absatz 7 oder 9 erfüllen.

(2) ¹Anteile an Investmentfonds, an Kapital-Investitionsgesellschaften nach dem Investmentsteuergesetz in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung oder an Organismen, die zum 1. Januar 2018 erstmals in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallen (Alt-Anteile), gelten mit Ablauf des 31. Dezember 2017 als veräußert und mit Beginn des 1. Januar 2018 als angeschafft. ²Als Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ist der letzte im Kalenderjahr 2017 festgesetzte Rücknahmepreis anzusetzen. ³Wird kein Rücknahmepreis festgesetzt, tritt der Börsen- oder Marktpreis an die Stelle des Rücknahmepreises. ⁴Der nach den Sätzen 2 und 3 ermittelte Wert der Alt-Anteile gilt als Anschaffungskosten im Sinne von § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes. ⁵Soweit der nach den Sätzen 2 und 3 ermittelte Wert der Alt-Anteile höher ist als der Buchwert der Alt-Anteile am 31. Dezember 2017, sind Wertminderungen im Sinne von § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Alt-Anteile zu berücksichtigen. ⁶Wertaufholungen im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 in Verbindung mit Nummer 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes sind erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Alt-Anteile zu

berücksichtigen, soweit auf die vorherigen Wertminderungen Satz 5 angewendet wurde und soweit der Buchwert der Alt-Anteile zum 31. Dezember 2017 überschritten wird. ⁷Der Buchwert der Alt-Anteile zum 31. Dezember 2017 ist ohne Berücksichtigung der fiktiven Veräußerung nach Satz 1 zu ermitteln.

(3) ¹Der nach den am 31. Dezember 2017 geltenden Vorschriften ermittelte Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Absatz 2 Satz 1 einschließlich außerbilanzieller Hinzurechnungen und Abrechnungen ist zu dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem der Alt-Anteil tatsächlich veräußert wird. ²Bei der tatsächlichen Veräußerung von Alt-Anteilen gelten die zuerst angeschafften Anteile als zuerst veräußert. ³Der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Absatz 2 Satz 1 unterliegt zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils dem Steuerabzug nach § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 des Einkommensteuergesetzes. ⁴Kann der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nicht ermittelt werden, so sind 30 Prozent des Rücknahmepreises oder, wenn kein Rücknahmepreis festgesetzt ist, des Börsen- oder Marktpreises als Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug anzusetzen (Ersatzbemessungsgrundlage). ⁵Bei Ansatz der Ersatzbemessungsgrundlage ist die Abgeltungswirkung nach § 43 Absatz 5 Satz 1 erster Halbsatz des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen und der Entrichtungspflichtige ist verpflichtet, eine Steuerbescheinigung nach § 45a Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes auszustellen, in der er den Ansatz der Ersatzbemessungsgrundlage kenntlich zu machen hat. ⁶Die als zugeflossen geltenden, aber noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträge nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung und der Zwischengewinn nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung unterliegen zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils dem Steuerabzug nach § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes. ⁷Die vorstehenden Sätze sind nicht auf den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Absatz 2 Satz 1 anzuwenden, wenn der Gewinn einem Investmentfonds oder einem Spezial-Investmentfonds zuzurechnen ist.

(3a) Für die Zwecke der Absätze 2 und 3 steht eine fiktive Veräußerung nach § 19 Absatz 2 oder § 52 Absatz 2 einer tatsächlichen Veräußerung gleich.

(4) ¹Die inländische Stelle, die die Alt-Anteile verwahrt oder verwaltet, hat bis zum 31. Dezember 2020 Folgendes zu ermitteln und bis zur tatsächlichen Veräußerung vorzuhalten:

1. den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Absatz 2 Satz 1 und
2. die Erträge nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und 4 des Investmentsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung.

²Die inländische Stelle hat dem Steuerpflichtigen auf Antrag die Angaben nach Satz 1 Nummer 1 mitzuteilen. ³Überträgt der Anleger die Alt-Anteile auf ein anderes Depot, so hat die abgebende inländische Stelle der übernehmenden inländischen Stelle die Angaben nach Satz 1 mitzuteilen.

(5) ¹Der Gewinn nach Absatz 3 Satz 1 ist gesondert festzustellen, wenn die Alt-Anteile zum Betriebsvermögen des Anlegers gehören. ²Für die Zwecke des Satzes 1 gilt eine Mitunternehmerschaft als Anleger. ³Bei einer Gesamthand, die keine Mitunternehmerschaft ist, gelten für die Zwecke des Satzes 1 deren Beteiligte als Anleger. ⁴Der Anleger hat eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewinns nach Absatz 3 Satz 1 frühestens nach dem 31. Dezember 2019 und

spätestens bis zum 31. Dezember 2022 nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.⁵ Der Anleger hat in der Feststellungserklärung den Gewinn nach Absatz 3 Satz 1 selbst zu ermitteln.⁶ Die Feststellungserklärung steht einer gesonderten Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich; eine berichtigte Feststellungserklärung gilt als Antrag auf Änderung.⁷ Die für Steueranmeldungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung gelten entsprechend.⁸ Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Erklärung zur gesonderten Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom Anleger eigenhändig zu unterschreiben.⁹ Zuständig für die gesonderte Feststellung des Gewinns nach Absatz 3 Satz 1 ist das Finanzamt, das für die Besteuerung des Anlegers nach dem Einkommen zuständig ist.¹⁰ In den Fällen des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung ist für die gesonderte Feststellung des Gewinns nach Absatz 3 Satz 1 das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte Feststellung nach § 18 der Abgabenordnung zuständig ist.¹¹ Für Alt-Anteile, die vor dem 1. Januar 2023 und vor der Abgabe der Feststellungserklärung veräußert wurden, ist keine Erklärung abzugeben und keine Feststellung vorzunehmen.¹² § 180 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 sowie Satz 2 und 3 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

(6)¹ Bei Alt-Anteilen, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden und seit der Anschaffung nicht im Betriebsvermögen gehalten wurden (bestandsgeschützte Alt-Anteile), sind

1. Wertveränderungen, die zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem 31. Dezember 2017 eingetreten sind, steuerfrei und
2. Wertveränderungen, die ab dem 1. Januar 2018 eingetreten sind, steuerpflichtig, soweit der Gewinn aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen 100 000 Euro übersteigt.

² Der am Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibende Freibetrag nach Satz 1 Nummer 2 ist bis zu seinem vollständigen Verbrauch jährlich gesondert festzustellen.³ Verbleibender Freibetrag ist im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme der Betrag von 100 000 Euro vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag nach Satz 1 Nummer 2; verbleibender Freibetrag ist in den Folgejahren der zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte verbleibende Freibetrag vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag nach Satz 1 Nummer 2.⁴ Zuständig für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Freibetrags ist das Finanzamt, das für die Besteuerung des Anlegers nach dem Einkommen zuständig ist.⁵ § 10d Absatz 4 Satz 4 bis 6 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden.⁶ Anteile im Sinne des § 21 Absatz 2a und 2b des Investmentsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung sind keine bestandsgeschützten Alt-Anteile im Sinne der Sätze 1 bis 5.

(7)¹ Ordentliche Alterträge gelten mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie vereinnahmt wurden, als den Anlegern zugeflossene ausschüttungsgleiche Erträge, wenn sie nicht ausgeschüttet werden und den Anlegern vor dem 1. Januar 2018 zufließen.² Soweit ein Anleger einen Anteil an einem Spezial- Investmentfonds von dem Tag, an dem das Geschäftsjahr des Spezial- Investmentfonds nach dem 30. Juni 2017 geendet hat, bis zum 2. Januar 2018 ununterbrochen hält, gelten die darauf entfallenden ausschüttungsgleichen Erträge nach

Satz 1, die in einem nach dem 30. Juni 2017 endenden Geschäftsjahr vereinnahmt wurden, als am 1. Januar 2018 zugeflossen. ³Die ausschüttungsgleichen Erträge nach den Sätzen 1 und 2 unterliegen der Besteuerung nach dem Investmentsteuergesetz in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung und nach dem Einkommensteuergesetz in der am 26. Juli 2016 geltenden Fassung. ⁴Die ausschüttungsgleichen Erträge nach Satz 2 können als ausschüttungsgleiche Erträge der Vorjahre im Sinne des § 35 Absatz 5 ausgeschüttet werden. ⁵Ordentliche Alterträge sind Erträge der in § 1 Absatz 3 Satz 3 Nummer 1 und 2 sowie Satz 4 des Investmentsteuergesetzes in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung bezeichneten Art, die der Investmentfonds oder der Spezial-Investmentfonds vor dem 1. Januar 2018 vereinnahmt.

(8) ¹Außerordentliche Alterträge, ausschüttungsgleiche Erträge, die vor dem 1. Januar 2018 als zugeflossen gelten, Absetzungsbeiträge, die auf Zeiträume vor dem 1. Januar 2018 entfallen, nicht ausgeglichene negative Erträge nach § 3 Absatz 4 Satz 2 des Investmentsteuergesetzes in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung und sonstige für die Zeiträume vor dem 1. Januar 2018 ermittelte Werte sind für die Anwendung dieses Gesetzes in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung nicht zu berücksichtigen. ²Außerordentliche Alterträge sind Erträge, deren Art nicht unter § 1 Absatz 3 Satz 3 Nummer 1 und 2 sowie Satz 4 des Investmentsteuergesetzes in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung fällt und von dem Investmentfonds oder dem Spezial-Investmentfonds vor dem 1. Januar 2018 vereinnahmt wurden. ³Bei der Ermittlung des Fonds-Aktiengewinns, des Fonds-Abkommensgewinns und des Fonds-Teilfreistellungsgewinns sind die vor dem 1. Januar 2018 vereinnahmten Gewinne, eingetretenen Wertveränderungen und die vereinnahmten Erträge nicht zu berücksichtigen.

(9) ¹Substanzbeträge gelten als Spezial-Investmenterträge nach § 34 Absatz 1 Nummer 1, soweit bei dem Anleger ein positiver Gewinn nach Absatz 3 Satz 1 vorhanden ist. ²Sie unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 50.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu § 56 1	F. Erläuterungen zu Abs. 3a: Gleichstellung fiktiver Veräußerungen mit tatsächlicher Veräußerung 19
B. Erläuterungen zu Abs. 1: Übergangszeitpunkt, Rumpfgeschäftsjahr 5	G. Erläuterungen zu Abs. 4: Verpflichtung zur zeitnahen Ermittlung von Gewinn und Erträgen 20
C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Übergangsregelung für Anlagebedingungen 8	H. Erläuterungen zu Abs. 5: Gesonderte Feststellung 25
D. Erläuterungen zu Abs. 2: Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion 10	I. Erläuterungen zu Abs. 6: Kappung des Bestandsschutzes für (vormals) bestandsgeschützte Altanteile 30
E. Erläuterungen zu Abs. 3: Versteuerung des Veräußerungsgewinns 16	

	Anm.		Anm.
J. Erläuterungen zu Abs. 7: Erfassung ordentlicher Alter- träge	35		L. Erläuterungen zu Abs. 9: Um- wandlung von Substanzbeträ- gen in Ertragsausschüttung, kein Steuerabzug
K. Erläuterungen zu Abs. 8: Außerordentliche Alterträge . .	40		45

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 56

1

Grundinformation zu § 56: Die Anwendungs- und Übergangsvorschriften in § 56 regeln die Zäsur zwischen den bis einschließlich 2017 geltenden investmentsteuerrechtl. Regelungen und den ab dem 1.1.2018 geltenden Besteuerungsregelungen für Investmentfonds und Anleger. Ein Nebeneinander der Besteuerungsregime hält der Gesetzgeber für praktisch nicht administrierbar (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum StUmgBG, BTDrucks. 18/12127, 67). Deshalb sind nach Abs. 1 Satz 1 seit dem 1.1.2018 das InvStG in der durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682) ergänzten Fassung des InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) und das InvStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung sowie die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen aber für die Zeit vor 2018, dh. die VZ 2004 bis 2017, weiter anzuwenden (Abs. 1 Satz 2). Um den Übergang zu den neuen Regelungen zu ermöglichen, gelten nach § 56 Abs. 2 Satz 1 Anteile an Investmentfonds, an Kapital-Investitionsgesellschaften und an sonstigen Investmentvehikeln grds. (s. aber Abs. 2 Satz 7) als mit Ablauf des 31.12.2017 veräußert. Der aus dieser fiktiven Veräußerung entstehende Gewinn oder Verlust ist nach § 56 Abs. 3 Satz 1 erst in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem der Anteil tatsächlich (oder in den Fällen des Abs. 3a fiktiv) veräußert wird. Abs. 4 und 5 regeln Verfahrensfragen, die der Übergang vom alten auf das neue Regime aufwirft. Danach enthält, verborgen in den Übergangsvorschriften, Abs. 6 eine gravierende materielle Regelung: Die Vorschrift beendet den Bestandsschutz, der vor dem 1.1.2009 erworbenen Altanteilen bei der Einf. der Abgeltungssteuer gewährt worden war (s. Anm. 30). Die erst nachträglich mit dem StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682) angefügten Abs. 7 bis 9 sollen schließlich erreichen, dass Erträge, die vor 2018 entstanden sind, noch nach den davor geltenden Besteuerungsregelungen erfasst werden, während alle Ausschüttungen nach 2017 dem neuen Recht unterliegen. Abs. 7 dient zudem dazu, Besteuerungslücken bei früher mit Erträgen aus inländ. Investmentfonds beschränkt stpfl. Anlegern zu vermeiden, die entstünden, wenn sie vor 2018 erzielte und auf der Ebene des Fonds nach altem Recht unversteuerte Erträge in 2018 oder später in Deutschland unversteuert vereinnahmen könnten, weil sie nunmehr mit Erträgen aus Investmentfonds nicht mehr der beschränkten StPflcht unterliegen (s. den bewusst unterlassenen Verweis in § 49 Abs. 1 EStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG; vgl. auch BTDrucks. 18/12127, 68).

Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 56:

- ▶ *InvStRefG v. 19.7.2016* (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): § 56 mit Übergangs- und Anwendungsvorschriften wird eingeführt.
- ▶ *StUmgBG v. 23.6.2017* (BGBl. I 2017, 1682): § 56 wurde noch vor seinem Inkrafttreten geändert. Abs. 1 Satz 4 wurde neu gefasst und mit dieser Neufassung des Satzes 4 wurde dessen bisherige Nr. 2 gestrichen und die bisherige Nr. 1 un-

verändert fortgeführt. In Abs. 3 wurden in Satz 1 nach den Wörtern „Der nach den am 31. Dezember 2017 geltenden Vorschriften ermittelte Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Absatz 2 Satz 1“ die Wörter „einschließlich außerbilanzieller Hinzurechnungen und Abrechnungen“ eingefügt und es wurde der letzte Satz (Satz 7) angefügt. Außerdem wurden die Abs. 7 bis 9 angefügt, um zu regeln, dass die Erträge, die unter dem alten Recht entstanden sind, noch zwingend nach den Besteuerungsregelungen des alten Rechts erfasst werden, und umgekehrt alle Ausschüttungen, die ab dem 1.1.2018 vorgenommen werden, ausschließlich dem neuen Recht unterliegen.

- ▶ „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): In Abs. 1 wurde Satz 5 angefügt, um zu regeln, dass die Änderungen durch das JStG 2018 nicht erst ab dessen Inkrafttreten, sondern bereits mit der Zuleitung des Gesetzentwurfs durch die BReg. an den BRat am 10.8.2018 gelten (s. dazu Begr. des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 19/4455, 66). Hierin liegt eine verfassungsrechtl. zulässige sog. unechte Rückwirkung (so BTDrucks. 19/4455, 68 f.; s. auch § 26 Anm. 1). Hinter Abs. 1 wurde Abs. 1a eingefügt, um klarzustellen, dass die Investmentfonds, die bereits ihre Anlagebedingungen an die Voraussetzungen des ab dem 1.1.2018 geltenden § 2 Abs. 6 bis 9 InvStG angepasst hatten, diese Anlagebedingungen nicht aufgrund der Änderung des § 2 Abs. 6 bis 9a InvStG erneut anpassen mussten (s. § 26 Anm. 1). Die Regelung in Abs. 1a Satz 1 betrifft Aktienfonds und nach Abs. 1a Satz 2 gilt sie gleichermaßen für Misch- und Immobilienfonds (BTDrucks. 19/5595, 89). In Abs. 2 wurden in den Sätzen 4 bis 7 Regelungen zur steuerbilanziellen Abbildung der fiktiven Veräußerung von Alt-Anteilen sowie zur Berücksichtigung von Wertminderungen und -erhöhungen, die nach dem 31.12.2017 eintreten, aufgenommen. Abs. 5 wurde neu gefasst, um die Fälle zu reduzieren, in denen ein darin geregeltes Feststellungsverfahren erforderlich ist und es dazu auf betriebliche Anleger zu beschränken (BTDrucks. 19/5595, 89). Abs. 6 Sätze 4 und 5 wurden aufgehoben, weil das in ihnen geregelte Wiederaufleben des Freibetrags nach § 56 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 angesichts der grds. bestehenden Möglichkeit, Verluste aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen mit positiven anderen Kapitaleinkünften zu verrechnen, als unnötige Verkomplizierung empfunden wurde (BTDrucks. 19/4455, 115). Die Änderungen traten am 15.12.2018 in Kraft (Art. 20 Abs. 1 „JStG 2018“), sind aber auf Investorerträge anzuwenden, die nach dem 10.8.2018 zufließen oder als zugeflossen gelten sowie auf Bewertungen nach § 6 EStG, die nach diesem Zeitpunkt vorzunehmen waren (s. Abs. 1 Satz 5).
- ▶ *WElektroMobFördG* („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In der Überschrift des § 56 wurden die Wörter „zum Investmentsteuerreformgesetz“ angefügt. Hinter Abs. 3 wurde Abs. 3a eingefügt, mit dem eine fiktive Veräußerung nach § 19 Abs. 2 oder § 52 Abs. 2 einer tatsächlichen Veräußerung gleichgestellt wird. Zuvor war nach Ansicht des Gesetzgebers „nicht hinreichend klar“ (BRDrucks. 356/19, 209 f.) geregelt, dass es auch in diesen Fällen nur fiktiver Veräußerungen zur Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 56 Abs. 3 kommt, die nach Abs. 3 Satz 1 eine tatsächliche Veräußerung voraussetzt. Die Änderungen sind seit dem 1.1.2020 anzuwenden (§ 57 Satz 1 Nr. 14).
- ▶ *JStG 2020* v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096, BStBl. I 2021, 6): In dem in Abs. 6 neu eingefügten Satz 3 wird der bisher unbestimmte Rechtsbegriff „verbleiben-

der Freibetrag“ legaldefiniert, um die Systematik der Fortentwicklung des Freibetrags für Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschützter Altanteile (Abs. 6 Satz 1) zu regeln (BRDrucks. 503/20, 123, „klarzustellen“). Hintergrund ist, dass sich die Inanspruchnahme des Freibetrags über mehrere Jahre erstrecken und dann die jeweiligen StFestsetzungen nachträglichen Änderungen unterliegen können. Nach Abs. 6 Satz 3 ist der Freibetrag bei erstmaliger Inanspruchnahme der Betrag von 100.000 €, vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag. In den darauffolgenden Jahren ist der Freibetrag der zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellte verbleibende Freibetrag, vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag. Die Feststellung des Freibetrags nach Abs. 6 Satz 2 ist Grundlagenbescheid iSd. § 182 Abs. 1 AO für nachfolgende ESt- oder KStBescheide sowie für die Feststellung des verbleibenden Freibetrags. Durch den in Abs. 6 neu eingefügten Satz 5 wird zudem die verfahrensrechtl. Systematik der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 bis 6 EStG auf die Feststellung des verbleibenden Freibetrags nach § 56 Abs. 6 Satz 2 übertragen. Bislang bestand keine Bindungswirkung der ESt- bzw. KStBescheide für die Feststellung nach Abs. 6 Satz 2, so dass Änderungen ersterer nicht notwendig zu Anpassungen letzterer führten. Nach Satz 5 iVm. § 10d Abs. 4 Sätze 4 bis 6 EStG entfaltet nun der ESt- bzw. KStBescheid – obwohl er verfahrensrechtl. kein Grundlagenbescheid ist – durch entsprechende Anwendung der Regelungen in § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO eine gleichartige Wirkung (BRDrucks. 503/20, 124).

- ▶ *Zeitlicher Geltungsbereich:* § 56 gilt ab dem 1.1.2018, s. § 56 Abs. 1.

Verfassungsmäßigkeit des § 56: Die Besteuerung fiktiver Veräußerungsgewinne nach Abs. 3 begegnet nach FG Köln (FG Köln v. 8.9.2022 – 15 K 2594/20, EFG 2022, 1931, Az. BFH VIII R 15/22) und Nds. FG (Nds. FG v. 14.6.2023 – 7 K 254/20, EFG 2023, 1571, Az. BFH VIII R 22/23, mit Anm. *Hennigfeld*) keinen verfassungsrechtl. Bedenken. Zwar könne ein Veräußerungsgewinn überproportional hoch und sogar ein Verlust wie ein Gewinn besteuert werden, es könne aber auch zu einer vergleichsweise niedrigen Besteuerung oder sogar zu einer Nichtbesteuerung kommen, und all das sei vom weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt und durch Vereinfachungszwecke gerechtfertigt (s. FG Köln v. 8.9.2022 – 15 K 2594/20, EFG 2022, 1931, nrkr.). Siehe dazu auch FM Sachsen-Anhalt v. 25.1.2024 – 42 S 1980 – 102, DStR 2024, 885 und FG München v. 3.8.2022, 1 K 32/21, juris und ErbStB 2024, 13 (m. Anm. *Günther*), nrkr., Az. BFH VIII R 31/23 u.a. zur Verfassungsmäßigkeit des § 20, wenn die Teilfreistellung den stl. anzusetzenden Verlust mindert.

Geltungsbereich:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* § 56 regelt die Anwendung des InvStG in der durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682) ergänzten Fassung des InvStRefG vom 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) und den Übergang vom InvStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung zum InvStG 2018.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* § 56 gilt für in- und ausländ. Anleger in- und ausländ. Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds.

Einstweilen frei.

2–4

5 **B. Erläuterungen zu Abs. 1: Übergangszeitpunkt, Rumpfgeschäftsjahr**

Anwendbarkeit des InvStG nF ab dem 1.1.2018 (Abs. 1 Sätze 1 und 2): Das (neue) InvStG in der am 1.1.2018 geltenden Fassung ist ab dem 1.1.2018 anzuwenden (Abs. 1 Satz 1). Für die Zeit davor, die VZ 2004 bis 2017, ist das InvStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung sowie die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen anzuwenden (Abs. 1 Satz 2; s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.2). Das gilt auch sowohl für Unterschiedsbeträge nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 InvStG aF, also Beträge, die aufgrund berichtigter Angaben für frühere Jahre in der Bekanntmachung ausländ. Fonds für das laufende Geschäftsjahr zu berücksichtigen sind (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 InvStG aF; s. dazu *Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen*, 2010, § 5 Rz. 154 ff.), als auch für nach § 13 Abs. 4 InvStG aF, dem Pendant zu § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 InvStG aF für inländ. Fonds, gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen (s. dazu *Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen*, 2010, § 5 Rz. 154 ff.). Zu Details s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.2 ff.

Fiktion eines Rumpfgeschäftsjahres bis zum 31.12.2017 (Abs. 1 Sätze 3 und 4): Um einen möglichst einheitlichen Übergang zum neuen Recht zu erreichen, gilt bei Investmentfonds und Kapital-Investitionsgesellschaften mit einem vom Kj. abweichenden Geschäftsjahr für stl. Zwecke ein Rumpfgeschäftsjahr als zum 31.12.2017 beendet (Abs. 1 Satz 3). Das ist sprachlich insoweit ungenau, als, um einen einheitlichen Übergang zu dem ab dem 1.1.2018 geltenden Recht zu schaffen, das Rumpfwj. nicht „zum 31.12.2017“ (also mit Ablauf des 30.12.2017), sondern am 31.12.2017 und zwar zum 1.1.2018, dh. mit Ablauf des 31.12.2017 enden muss. Die ungenaue Formulierung dürfte ein Redaktionsversehen sein (s. auch Abs. 2, Veräußerung mit Ablauf des 31.12.2017 und BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.6 „einschließlich 31. Dezember 2017“). Das Rumpfwj. nach Satz 3 gilt „für steuerliche Zwecke“, also nicht nur für investmentsteuerliche Zwecke, sondern auch für Zwecke des § 10 AStG (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.7). Nach Abs. 1 Satz 4 verlängert sich für solche (fingierten) Rumpfwj. nach Abs. 1 Satz 3 (und nach BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.8 über den Wortlaut von Satz 4 hinaus auch für regulär am 31.12.2017 endende Geschäftsjahre) die Frist für die Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 InvStG aF bis zum 31.12.2018 (s. dazu BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.8 f.). Abs. 1 Satz 4 wurde noch vor dem 1.1.2018 durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682) neu gefasst. Mit der Neufassung wurde die bisherige Nr. 2 gestrichen und die bisherige Nr. 1 unverändert fortgeführt. Die Nr. 2 enthielt eine Verlängerung der Fristen zur Fassung eines Ausschüttungsbeschlusses. Aufgrund des neuen § 56 Abs. 7 wäre eine derartige Verlängerung widersprüchlich, weil die Vorschrift eine Zuflussfiktion bestimmter Erträge beim Anleger regelt, so dass diese Erträge im Jahr 2017 versteuert werden müssen und es nicht mehr auf die Fassung eines Ausschüttungsbeschlusses und den Ausschüttungszeitpunkt ankommt (vgl. BTDrucks. 18/12127, 67). Die aufgehobene Nr. 2 hätte die Möglichkeit eröffnet, im Jahr 2017 erwirtschaftete Erträge der Besteuerung nach dem InvStG nF (2018) zuzuführen, womit ausländ. Anleger nicht mehr hätten besteuert werden können (vgl. auch *Stadler/Bindl*, DStR 2017, 1409). Für ein vereinfachtes Verfahren zur Ermittlung der zum 31.12.2017 zuzurechnenden ausschüttungsgleichen Erträge sowie der anderen stl. Werte nach § 5 Abs. 1 InvStG aF (2004) s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.13 ff.).

Erträge aus dem Rumpfgeschäftsjahr nach Abs. 1 Satz 3 und aus früheren Geschäftsjahren: Ab dem 1.1.2018 vorgenommene Ausschüttungen unterliegen grds. der Steuer nach neuem Recht (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.10). Zur Behandlung ausschüttungsgleicher Erträge der Vorjahre s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.10 ff.

Änderungen in § 56 durch das „JStG 2018“: Abs. 1 Satz 5 regelt, dass die Änderungen des § 56 durch das JStG 2018 (s. dazu Anm. 1 „Rechtsentwicklungen“) nicht erst ab dessen Inkrafttreten gelten, sondern bereits für Investmenterträge, die nach dem 10.8.2018, dem Datum der Zuleitung des Gesetzentwurfs durch die BReg. an den BRat zufließen oder als zugeflossen galten sowie für Bewertungen nach § 6 EStG, die nach diesem Zeitpunkt vorzunehmen waren. Der Gesetzgeber hält diese Rückwirkung für eine zulässige, nur unechte Rückwirkung (s. BTDrucks. 19/4455, 66).

Einstweilen frei.

6–7

C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Übergangsregelung für Anlagebedingungen

8

Fiktion qualifizierender Anlagebedingungen: Nach Abs. 1a gelten (Fiktion) Anlagebedingungen eines Investmentfonds, die die Voraussetzungen des § 2 Abs. 6 idF des Art. 1 des Gesetzes v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) erfüllen, als Anlagebedingungen, die die Voraussetzungen des § 2 Abs. 6 idF des Art. 15 des Gesetzes v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) erfüllen. Damit wird geregelt, dass Investmentfonds ihre zuvor an die ab dem 1.1.2018 geltenden § 2 Abs. 6 bis 9 angepassten Anlagebedingungen nicht aufgrund der Änderung des § 2 Abs. 6 bis 9a durch das „JStG 2018“ (s. dazu § 2 Anm. 1, 12) erneut anpassen müssen. Dies gilt für Aktienfonds (Satz 1) und entsprechend für Misch- und Immobilienfonds (Satz 2). Siehe dazu auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.26a und 56.26b.

Einstweilen frei.

9

D. Erläuterungen zu Abs. 2: Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion

10

Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion für Altanteile (Abs. 2 Satz 1): Anteile an Investmentfonds, an Kapital-Investmentgesellschaften nach dem InvStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung oder an Organismen, die zum 1.1.2018 erstmals in den Anwendungsbereich des InvStG fallen, werden in Abs. 2 Satz 1 mit Hilfe einer Klammerdefinition als „Alt-Anteile“ definiert. Sie gelten mit Ablauf des 31.12.2017 als veräußert und mit Beginn des 1.1.2018 als angeschafft. Nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.29) gelten auch Anteile an ausländ. Investmentvermögen als veräußert, die nach dem BaFin. (BaFin., Rundschreiben v. 22.12.2008 – 14/2008 [WA]) kein ausländ. Investmentvermögen mehr gewesen wären, aber weiterhin Besteuerungsgrundlagen veröffentlicht haben und nach BMF (BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 – 1/08/10019, 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931 idF v. BMF v. 7.4.2016 – IV C 1 - S 1980 – 1/14/10001:027, BStBl. I 2016, 464 Rz. 297) weiterhin als Investmentvermögen eingestuft wurden.

Veräußerungsfiktion: Die Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion soll auf Anlegerebene für einen einheitlichen Übergang auf das neue Recht, das InvStG in der

ab dem 1.1.2018 geltenden Fassung, sorgen (vgl. BTDrucks. 18/8045, 124), führt aber nicht zu einer sofortigen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen oder -verlusten (s. Abs. 3), sondern sorgt dafür, dass die von der tatsächlichen Anschaffung der Anteile bis zum Übergangszeitpunkt angefallene stl. Bemessungsgrundlage einheitlich für alle Anleger nach den zum 31.12.2017 geltenden Regelungen zu ermitteln ist (vgl. BTDrucks. 18/8045, 124).

InvStG oder InvStG in der am 1.1.2018 geltenden Fassung: Anders als Abs. 1 Satz 1 („dieses Gesetzes in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung“) regelt Abs. 2 Satz 1 für den dritten Fall der Altanteile, nämlich die Organismen, die zum 1.1.2018 erstmals in den Anwendungsbereich des InvStG („dieses Gesetzes“) fallen, nicht ausdrücklich, ob damit das InvStG an sich oder das InvStG in der am 1.1.2018 geltenden Fassung gemeint ist. Die besseren Gründe sprechen dafür, dass Letzteres gemeint ist (s. *Stadler/Bindl*, DStR 2017, 1409), so dass auch Anteile an OGAW-PersGes. iSd. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, nicht aber Anteile an Personen-Investmentgesellschaften, die grds. nicht als Investmentfonds nach dem InvStG qualifizieren (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3, s. § 1 Anm. 10), von der Veräußerungsfiktion erfasst sind (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.28; *Kröger in Brandis/Heuermann*, § 56 InvStG 2018 Rz. 41 [12/2022]).

Sog. Personen-Investmentvermögen: Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie mit Anteilen an PersGes. umzugehen ist, die aufgrund des Bestandsschutzes gem. § 22 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 bis einschließlich 2017 noch als Investmentfonds gem. § 1 Abs. 1b InvStG 2004 galten, danach aber aus dem Anwendungsbereich des InvStG 2004 herausfielen (zB PersGes., die ein Rückgaberecht iSv. § 2 Abs. 9 InvG aF vorsahen und/oder einer Investimentaufsicht unterlagen und im Übrigen auch Investmentvermögen iSv. § 2 Abs. 4 InvG aF waren). Diese wurden aufgrund der Bestandsschutzregel in § 22 Abs. 2 Satz 1 InvStG aF auch nach dem Inkrafttreten des AIFM-StAnpG bis zum Inkrafttreten des InvStRefG noch als Investmentfonds iSv. § 1 Abs. 1b InvStG aF behandelt, fielen dann aber in aller Regel wegen § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018 aus dem Anwendungsbereich des InvStG 2018 heraus. Da es sich um Investmentfonds gem. § 1 Abs. 1b InvStG aF handelt, zählen Anteile an solchen „sog. Personen-Investmentvermögen“ grds. zu den Alt-Anteilen (s. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13 Rz. 29; s. auch *Bujotzek/Blischke in Pöllath/Rodin/Wewel*, Private Equity und Venture Capital Fonds, 2018, § 25 Rz. 201). Nach BMF (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13 Rz. 29) ist bei einer Veräußerung eines Anteils an einem solchen Personen-Investmentvermögen ein StAbzug nach § 56 Abs. 3 Satz 3 auf den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 sowie ein StAbzug nach § 56 Abs. 3 Satz 6 auf die Beträge nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG 2004 vorzunehmen, auch wenn ansonsten die Ausschüttungen und die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Personen-Investmentvermögen seit dem 1.1.2018 keinem StAbzug mehr unterliegen.

Zeitpunkt der Veräußerungsfiktion: Mit Ablauf des 31.12.2017, in der letzten juristischen Sekunde des Jahres 2017 (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.27, 56.61).

Folgen der Veräußerungsfiktion auf Ebene des Investmentfonds (Gleichsetzen von stl. Buchwerten mit Verkehrswerten zum 1.1.2018) und der Anlegerebene beschreibt das BMF im Detail in (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.30 ff.).

Veräußerungserlös und Anschaffungskosten (Abs. 2 Sätze 2 und 3): Als Veräußerungserlös und AK ist nach Abs. 2 Satz 2 der letzte im Kj. 2017 festgesetzte Rücknahmepreis anzusetzen. Wird kein Rücknahmepreis festgesetzt, tritt nach

Abs. 2 Satz 3 der Börsen- oder Marktpreis an die Stelle des Rücknahmepreises. Sofern kein Börsen- oder Marktpreis ermittelbar ist, soll nach Auffassung der Fin-Verw. zur Wertermittlung auf den Netto-Inventarwert abgestellt werden (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.47).

Steuerbilanzielle Abbildung der fiktiven Veräußerung von Alt-Anteilen sowie Berücksichtigung von nach dem 31.12.2017 eintretenden Wertminderungen und -erhöhungen (Abs. 2 Sätze 4 bis 7): Die Sätze 4 bis 7 enthalten Regelungen für betriebliche Anleger und regeln die stl. Folgen der fiktiven Veräußerung und Wiederbeschaffung ihrer Anteile. Danach bildet der nach den Sätzen 2 und 3 ermittelte Wert der Alt-Anteile als fiktive AK iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Obergrenze der Bewertung (s. *Kröger in Brandis/Heuermann*, § 56 InvStG 2018 Rz. 84 [12/2022]). Die damit einhergehende Abweichung von der HBil. führt gleichwohl nicht zum Ausweis latenter Steuern iSd. § 274 HGB, weil der aufgedeckte, aber vor einer tatsächlichen Veräußerung eines Alt-Anteils noch nicht zu versteuernde Gewinn sowohl handels- als auch strechtl. durch Einstellung in eine Rücklage neutralisiert wird (vgl. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.50 ff.; s. auch BTDrucks. 18/8045, 124). Über die fiktiven AK hinaus gibt es damit nach Satz 4 keine Teilwertzuschreibungen. Sind die fiktiven AK höher als der Buchwert am 31.1.2017, wirken sich nach den Sätzen 5 und 6 Wertminderungen und bis zu deren Höhe auch spätere Werterhöhungen erst bei der tatsächlichen Veräußerung aus. Zu detaillierten Beispielen s. BTDrucks. 19/4455, 67 ff.; *Hartmann in Bödecker/Ernst/Hartmann*, BeckOK, § 56 Rz. 161.1 ff. [9/2020]). Satz 7 regelt, dass die fiktive Veräußerung den Buchwert am 31.12.2017 nicht beeinflusst (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.61).

Einstweilen frei.

11–15

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Versteuerung des Veräußerungsgewinns

16

Versteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns bei tatsächlicher Veräußerung (Abs. 3 Satz 1): Nach Abs. 3 Satz 1 ist der nach Abs. 2 Satz 1 auf den 31.12.2017 nach den dann geltenden Vorschriften ermittelte Gewinn (oder Verlust) aus der fiktiven Veräußerung einschließlich außerbilanzieller Hinzurechnungen und Abrechnungen (erst) zu dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, dh. zu versteuern, zu dem der Alt-Anteil (definiert in Abs. 2 Satz 1) tatsächlich veräußert wird (wobei nach Abs. 3a die fiktiven Veräußerungen nach § 19 Abs. 2 und nach § 52 Abs. 2, nicht aber auch die nach § 22 Abs. 1 Satz 1 [s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.63] als tatsächliche Veräußerung anzusehen sind [s. dazu Anm. 19]). Dies gilt sowohl für Anleger, bei denen das Zuflussprinzip anzuwenden ist, als auch für bilanzierende Anleger (s. BTDrucks. 18/8045, 124; BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.62; s. auch *Stadler/Bindl*, DStR 2017, 1409 [1411]). Bis zur tatsächlichen Veräußerung wird der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung in der StBil. in eine Rücklage eingestellt und erst bei tatsächlicher Veräußerung realisiert (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.50). Wertveränderungen des Alt-Anteils oder Ausschüttungen ab dem 1.1.2018 sind für den fiktiven Veräußerungsgewinn (einschließlich der zum Stichtag ermittelten Aktien- und Abkommensgewinne) unbeachtlich (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.66). Dass damit ein von einem Stpfl. insgesamt, dh. in der Zeit vor und ab dem 1.1.2018 tatsächlich erzielter Veräußerungsgewinn überproportional

hoch und sogar ein Verlust wie ein Gewinn besteuert werden kann, es aber auch zu einer vergleichsweise niedrigen Besteuerung oder sogar zu einer Nichtbesteuerung kommen kann (s. auch BayLfSt. v. 2.6.2022 – S 1908.1.1 – 116, Beck-Verw 571779), begegnet nach FG Köln (FG Köln v. 8.9.2022 – 15 K 2594/20, EFG 2022, 1931, Az. BFH VIII R 15/22) und Nds. FG (Nds. FG v. 14.6.2023 – 7 K 254/20, EFG 2023, 1571, Az. BFH VIII R 22/23, mit Anm. *Hennigfeld*) keinen verfassungsrechtl. Bedenken, da all das von dem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt und durch Vereinfachungszwecke gerechtfertigt sei (FG Köln v. 8.9.2022 – 15 K 2594/20, EFG 2022, 1931, nrkr.). Die Bemessungsgrundlage des fiktiven Veräußerungsgewinns ist nach den am 31.12.2017 geltenden Regelungen zu ermitteln. Dabei sind auch § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung zu berücksichtigen (s. aber § 19 Abs. 3 iVm. Abs. 2 Satz 2 InvStG aF [2004] mit weiteren Voraussetzungen für Beteiligungen an Kapital-Investitions Gesellschaften, s. auch *Stadler/Bindl*, DStR 2017, 1409 [1411]). Auf den zum Stichtag 31.12.2017 ermittelten besitzzeitanteiligen Aktiengewinn finden damit noch die StBefreiungen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG Anwendung. Entsprechendes gilt für die besitzzeitanteiligen Abkommensgewinne, die nach dem am 31.12.2017 geltenden Recht stfrei zu stellen sind. Die Höhe des StSatzes und das Verfahren der StFestsetzung richten sich nach den Regelungen, die zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung gelten (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.67). Dasselbe gilt für die Besteuerungsmerkmale des Anlegers, so dass ein Anleger mit Anteilen im PV, der am 31.12.2017 Steuerinländer war, im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung aber Steuerausländer ist, mangels beschränkter StPflicht von Veräußerungsgewinnen aus Investmentanteilen den Veräußerungsgewinn – und zwar auch den aus der fiktiven Veräußerung – in Deutschland nicht versteuern muss (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.67 f.). Die Ergänzung von Abs. 3 Satz 1 um „einschließlich außerbilanzieller Hinzurechnungen und Abrechnungen“ durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682) soll nach der Begr. des Gesetzentwurfs klarstellen, dass für die Ermittlung des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 nicht nur auf den steuerbilanziellen Gewinn abzustellen ist, sondern dass auch außerbilanzielle Korrekturen vorzunehmen sind, die sich aus strechtl. Regelungen ergeben und dabei der steuerbilanzielle Gewinn insbes. um den positiven oder negativen Aktiengewinn (einschließlich des Immobiliengewinns) nach § 8 InvStG 2004 zu bereinigen ist (s. BTDrucks. 18/12127, 67 f. mit einem illustrativen Beispiel).

Veräußerungsreihenfolge first in – first out (Abs. 3 Satz 2): Bei der tatsächlichen Veräußerung von Alt-Anteilen gelten die zuerst angeschafften Anteile als zuerst veräußert. Nach der Begr. des Gesetzentwurfs (vgl. BTDrucks. 18/8045, 124) gilt dies für den StAbzug und das Besteuerungsverfahren für Privatanleger, während bilanzierende Anleger die AK der tatsächlich veräußerten Alt-Anteile mit der Durchschnittsmethode ermitteln können sollen (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.69).

Steuerabzug (Abs. 3 Satz 3): Der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 2 Satz 1 unterliegt zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils dem StAbzug nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG (s. dazu § 43 EStG Anm. 45; s. auch (s. Auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.71). Ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs (s. BTDrucks. 18/8045, 124) soll hier – wie in der gesamten Neufassung des InvStG – der Begriff „Gewinn“ im weiteren Sinne verwendet sein und auch einen „negativen Gewinn“ bzw. Verlust umfassen (s. auch § 2 Abs. 14, § 2 Anm. 25).

Ersatzbemessungsgrundlage (Abs. 3 Satz 4): Abs. 3 Satz 4 regelt die Ersatzbemessungsgrundlage (Klammerdefinition in Satz 4) für den Fall, dass der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 2 Satz 1 nicht ermittelt werden kann. Dann sind 30 % des Rücknahmepreises oder, wenn kein Rücknahmepreis festgesetzt ist, des Börsen- oder Marktpreises als Bemessungsgrundlage für den StAbzug anzusetzen. Da der StAbzug in diesem Fall keine abgeltende Wirkung hat (s. auch Abs. 3 Satz 5), ist der Stpfl. in diesen Fällen zu einer Erklärung der tatsächlichen Anschaffungsdaten in der Veranlagung verpflichtet, und sofern die tatsächlichen AK nicht zu ermitteln sind, hat das FA den Gewinn zu schätzen (vgl. BTDrucks. 18/8045, 124). Die Ersatzbemessungsgrundlage ist dabei grds. irrelevant und nicht etwa eine Untergrenze, da sie ausdrücklich nur „für den Steuerabzug“ gilt. Die FinVerw. will es aber aus Billigkeitsgründen gestatten, von einer solchen Erklärung abzusehen, wenn die Differenz zwischen der Ersatzbemessungsgrundlage und dem tatsächlichen Gewinn aus der „fiktiven Veräußerung“ zzgl. etwaiger Differenzen aus dem Ansatz der Ersatzbemessungsgrundlage je VZ nicht mehr als 500 € beträgt und keine weiteren Gründe für eine Veranlagung nach § 32d Abs. 3 EStG vorliegen (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.75). Eine Erklärungspflicht besteht nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.75) auch nicht, wenn die Ersatzbemessungsgrundlage höher ist als der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung.

Ausschluss der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 3 Satz 5): Bei Ansatz der Ersatzbemessungsgrundlage (Abs. 3 Satz 4) ist die Abgeltungswirkung nach § 43 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 EStG nach Abs. 3 Satz 5 ausgeschlossen. Der Entrichtungspflichtige (§ 43 AO), nach §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9, 44 Abs. 1 Satz 1 EStG die die Kapitalerträge auszahlende Stelle, also nach § 44 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG das inländ. Institut, das die Anteile an dem Investmentfonds verwahrt, verwaltet oder deren Veräußerung durchführt und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt, ist verpflichtet, eine StBescheinigung nach § 45a Abs. 2 EStG auszustellen, in der der Ansatz der Ersatzbemessungsgrundlage kenntlich zu machen ist (vgl. BTDrucks. 18/8045, 124). Der Anleger ist verpflichtet, den auf Basis der tatsächlichen AK ermittelten fiktiven Veräußerungsgewinn in der Veranlagung zu erklären; s. aber auch oben unter „Ersatzbemessungsgrundlage (Abs. 3 Satz 4)“. Sofern er dieser Verpflichtung nicht nachkommt, hat das FA zu schätzen (s. auch Abs. 3 Satz 4).

Steuerabzug bei ausschüttungsgleichen Erträgen von ausländischen thesaurierenden Fonds (Abs. 3 Satz 6): Abs. 3 Satz 6 regelt den StAbzug bei Kapitalerträgen iSv. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG aF, die aufgrund der Veräußerungsfiktion in Abs. 2 Satz 1 auf den 31.12.2017 zu ermitteln und im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung zu versteuern sind. Die als zugeflossen geltenden und noch nicht dem StAbzug unterworfenen Erträge iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG aF sind die ausschüttungsgleichen Erträge von ausländ. thesaurierenden Investmentfonds sowie ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs (vgl. BTDrucks. 18/8045, 125) die Mehr- oder Mindestbeträge iSd. § 6 Satz 1 InvStG aF. Sofern der StAbzug auf die akkumulierten ausschüttungsgleichen Erträge und der StAbzug auf die Ersatzbemessungsgrundlage nebeneinander anzuwenden sind, will die FinVerw. nicht beanstanden, wenn nur ein StAbzug auf die höhere der beiden Bemessungsgrundlagen vorgenommen wird (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.78).

Keine Versteuerung erst bei tatsächlicher Veräußerung bei Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds als Anleger, Besonderheiten bei Dachfonds (Abs. 3 Satz 7): Der erst durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682) angefügte Abs. 3 Satz 7 schließt die Besteuerung erst bei tatsächlicher Veräuße-

zung (Abs. 3 Satz 1) und die Steuerabzugsregelungen (Abs. 3 Sätze 2 bis 6) für die Fälle aus, in denen es sich bei dem Anleger um einen Investmentfonds oder einen Spezial-Investmentfonds handelt. Dadurch bleibt es für Dach-Investmentfonds und Dach-Spezial-Investmentfonds bei der Grundregelung in Abs. 2 Satz 1, nach der der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 zu berücksichtigen ist. Ausweislich der Begr. des StUmgBG dient diese Sonderregelung für Dach-Investmentfonds und Dach-Spezial-Investmentfonds der administrativen Vereinfachung, indem sie die Fondsbuchhaltung erleichtert (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.79), weil keine separate Gewinnermittlung für die Zeit bis zum 31.12. 2017 und den darauf folgenden Zeitraum erforderlich ist, und darüber hinaus das Feststellungsverfahren für den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung entfällt (BTDrucks. 18/12127, 66), während die Besteuerung der Anleger des Dach-Investmentfonds oder des Dach-Spezial-Investmentfonds weitgehend gleich bleibe. Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen oder Spezial-Investmentanteilen stellen auf der Ebene der Dach-Investmentfonds oder des Dach-Spezial-Investmentfonds Kapitalerträge dar, die stfrei auf Fondsebene thesauriert werden können (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG 2004 und § 36 Abs. 2 Nr. 3 InvStG 2018) und erst bei einer Ausschüttung an die Anleger zu versteuern sind (vgl. auch das instruktive Beispiel in der Begr. des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 18/12127, 68f.).

17–18 Einstweilen frei.

19 F. Erläuterungen zu Abs. 3a: Gleichstellung fiktiver Veräußerungen mit tatsächlicher Veräußerung

Gleichstellung mit tatsächlicher Veräußerung: Durch den mit WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 eingefügten Abs. 3a (s. dazu Anm. 1 „Rechtsentwicklung“) wird eine fiktive Veräußerung nach § 19 Abs. 2 oder § 52 Abs. 2 einer tatsächlichen Veräußerung gleichgestellt.

Fiktive Veräußerung nach § 19 Abs. 2: Siehe § 19 Anm. 10.

Fiktive Veräußerung nach § 52 Abs. 2: Siehe § 52 Anm. 10.

Gleichstellung für die Zwecke der Absätze 2 und 3: Die fiktiven Veräußerungen nach § 19 Abs. 2 und § 52 Abs. 2 werden mit tatsächlichen Veräußerungen (nur) für die Zwecke der Abs. 2 und 3 gleichgestellt. Damit kommt es auch in den Fällen dieser fiktiven, nach Abs. 3a aber tatsächlichen Veräußerungen gleichgestellten Veräußerungen – neben der Besteuerung der unter der Geltung des neuem Rechts (InvStG 2018) entstandenen Gewinne aus den fiktiven Veräußerungen nach § 19 Abs. 2 und § 52 Abs. 2 – zur Besteuerung des unter der Geltung des alten Rechts (InvStG 2004) entstandenen Gewinns aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 2 und 3 Satz 1. Vor der Gleichstellung der fiktiven Veräußerungen nach § 19 Abs. 2 oder § 52 Abs. 2 mit einer tatsächlichen Veräußerung musste der Gewinn aus ersteren trotz der Bezeichnung von Abs. 3a als „Klarstellung“ (BTDrucks. 19/13436, 182, „inkonsequentes Auseinanderfallen von Gewinnkomponenten“) uE erst bei der von Abs. 3 Satz 1 vorausgesetzten tatsächlichen Veräußerung der Investmentanteile versteuert werden.

G. Erläuterungen zu Abs. 4: Verpflichtung zur zeitnahen Ermittlung von Gewinn und Erträgen

20

Verpflichtung zur zeitnahen Ermittlung von Gewinn und Erträgen (Abs. 4 Satz 1): Abs. 4 Satz 1 verpflichtet(e) die inländ. Stelle, die die Alt-Anteile verwahrt oder verwaltet, bis zum 31.12.2020 den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung iSd. Abs. 2 Satz 1 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) und die Erträge iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG aF (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) zu ermitteln und bis zur tatsächlichen Veräußerung der Alt-Anteile vorzuhalten, um eine zutreffende Ermittlung des Veräußerungsgewinns sicherzustellen. Hintergrund war ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs die Sorge, dass zwischen dem Übergangsstichtag 1.1.2018 und der tatsächlichen Veräußerung der Anteile relativ lange Zeiträume liegen können und zudem ungewiss ist, ob die für die zutreffende Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns zum 31.12.2017 erforderlichen Daten dauerhaft vorliegen. Die Fin-Verw. beanstandet es allerdings nicht, wenn bei betrieblichen Anlegern und bei Anlegern mit einer NV-Bescheinigung die depotführende Stelle den fiktiven Veräußerungsgewinn nur nach Aufforderung durch den Anleger oder des für die Anlegerbesteuerung zuständigen FA ermittelt und speichert (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.80). Die Verpflichtung gilt nur für Fälle, in denen ein vor 2018 angeschaffter Investmentanteil oder Spezial-Investmentanteil nicht bis zum 31.12.2020 veräußert wurde, weil es bei einer vorherigen Veräußerung zu einer Besteuerung des Veräußerungsgewinns unter Anwendung der Regelung in Abs. 3 kommt. Siehe auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.82.

Mitteilung an den Steuerpflichtigen (Abs. 4 Satz 2): Die inländ. Stelle, die die Alt-Anteile verwahrt oder verwaltet und den Gewinn bzw. die Erträge nach Abs. 4 Satz 1 zu ermitteln und vorzuhalten hat, hat dem Stpfl. nach Abs. 2 Satz 2 auf Antrag die Angaben nach Satz 1 Nr. 1 mitzuteilen. Die Mitteilungsverpflichtung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes auf den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung beschränkt (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, nicht auch Nr. 2). Dies ist insbes. für betriebliche Anleger erforderlich, bei denen nach Abs. 5 eine gesonderte Feststellung dieser Besteuerungsgrundlagen vorgesehen ist (vgl. BTDrucks. 18/8045, 125).

Depotübertragung (Abs. 4 Satz 3): Überträgt der Anleger die Alt-Anteile auf ein anderes Depot, so hat die abgebende inländ. Stelle der übernehmenden inländ. Stelle die Angaben nach Satz 1, also die Daten zum Veräußerungsgewinn und zu den Erträgen iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG aF mitzuteilen. Ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs (vgl. BTDrucks. 18/8045, 124) ist bei einem Depotübertrag aus dem Ausland die Übermittlung dieser Daten nicht vorgesehen, weil es sich bei den zu übermittelnden Daten nicht um auch für ausländ. Kreditinstitute zugängliche Daten handelt, sondern um das Erg. der stl. Gewinnermittlungsvorschriften des bisherigen § 8 Abs. 5 InvStG aF. Wenn allerdings das ausländ. depotführende Kreditinstitut die AK mitteilt, kann das übernehmende inländ. depotführende Kreditinstitut von der Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage absehen und stattdessen den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung auf der Basis dieser mitgeteilten AK ermitteln (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.85).

Einstweilen frei.

21–24

25 H. Erläuterungen zu Abs. 5: Gesonderte Feststellung

Gesonderte Feststellung des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung der Alt-Anteile (nur) für betriebliche Anleger (Abs. 5 Satz 1): Nach Abs. 5 Satz 1 ist der Gewinn nach Abs. 3 Satz 1, also der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 2 Satz 1 gesondert festzustellen (§§ 179 ff. AO), wenn die Alt-Anteile zum BV des Anlegers gehören. Dass das Feststellungsverfahren im Wesentlichen die Anleger betrifft, die ihre Investmentanteile oder Spezial-Investmentanteile im BV halten, war schon die Erwartung des Gesetzgebers (BTDrucks. 18/8045, 125) unter Abs. 5 aF (vor der Neufassung durch das JStG 2018, s. dazu Anm. 1 „Rechtsentwicklung“). Mit der Neufassung des Abs. 5 wurde das Feststellungsverfahren ausdrücklich auf solche Anleger begrenzt. Die Feststellung des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 2 Satz 1 ist allerdings keine Voraussetzung für dessen spätere Besteuerung, dh., er ist danach auch zu versteuern, wenn eine Feststellung unterblieben ist (s. BTDrucks. 19/4455, 72; BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.89).

Mitunternehmerschaft (Abs. 5 Satz 2) und nicht-mitunternehmerische Gesamthand (Abs. 5 Satz 3) als Inhaber der Alt-Anteile: Werden die Alt-Anteile von einer Gesamthand (zB einer PersGes.) gehalten, wird der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung der Anteile auf deren Ebene nur festgestellt, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt. Diese gilt dann als Anleger (Satz 1). Der Wortlaut des Gesetzes differenziert nicht zwischen in- und ausländ. Mitunternehmerschaften, so dass danach auch letztere zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet sein könnten, obgleich sie (selbst) jedenfalls bei Fehlen einer inländ. BS keiner StPflcht in Deutschland unterliegen (und ja auch nur „für Zwecke des Satzes 1“ als Anleger gelten). Ist an einer solchen ausländ. dann nur ein inländ. Mitunternehmer beteiligt, erscheint eine Feststellung auf Ebene der Mitunternehmerschaft (und die vom inländ. Mitunternehmer praktisch uU nur schwer zu veranlassende Abgabe der Feststellungserklärung) unverhältnismäßig und sollte entsprechend § 181 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a AO (s. dazu *Brandis in Tipke/Kruse*, § 180 AO Rz. 48 [8/2021]) entbehrlich sein. Da inländ. Stpfl. typischerweise im Fall ausländ. Mitunternehmerschaften auf Schwierigkeiten stoßen können, die Mitunternehmerschaft zur Abgabe einer nur aufgrund ihrer Beteiligung erforderlichen Feststellungserklärung in Deutschland zu veranlassen, könnte die Regelung, soweit sie auch ausländ. Mitunternehmerschaften mit nur einem inländ. Mitunternehmer erfasst, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gem. Art. 63 AEUV darstellen (vgl. BFH v. 4.5.2021 – VIII R 14/20, BFHE 273, 206 Rz. 36 zu einer vergleichbaren Fragestellung zu § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG). Anlegern sollte es in diesen Fällen gestattet werden, den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 3 anderweitig nachzuweisen und nur dann feststellen lassen zu müssen, wenn die Beteiligung in einem inländ. BV gehalten wird. Gehören die Investmentanteile zum Vermögen einer Gesamthand, die keine Mitunternehmerschaft ist, gelten deren Beteiligte als Anleger, und nur wenn diese ihre Beteiligung an der Gesamthand im BV halten (sog. Zebra-Gesellschaft, s. § 15 Anm. 1460 ff.), wird der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung der Alt-Anteile auf deren Ebene festgestellt und der Anleger (dh. der Beteiligte) hat eine Feststellungserklärung abzugeben.

Feststellungserklärung (Abs. 5 Sätze 4 bis 8 und Sätze 11 und 12): Der Anleger hat eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewinns nach Abs. 3 Satz 1 frühestens nach dem 31.12.2019 und spätestens bis zum 31.12.2022 nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (Abs. 5 Satz 4) und darin den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung der Alt-Anteile selbst

zu ermitteln (Abs. 5 Satz 5). Die frühestmögliche Abgabe der Erklärung in 2020 soll dem Anleger Zeit geben, die erforderlichen IT-Voraussetzungen für die Abgabe der Erklärung in elektronischer Form zu schaffen (BTDrucks. 19/4455, 72). Allerdings kann die Finanzbehörde nach Abs. 5 Satz 8 zur Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag auch auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Erklärung zur gesonderten Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom Anleger eigenhändig zu unterschreiben (Abs. 5 Satz 8). Die Voraussetzungen für einen solchen Härtefall konkretisiert § 150 Abs. 8 AO (s. dazu *Seer in Tipke/Kruse*, § 150 AO Rz. 32 ff. [9/2022]). Der Anleger hatte damit drei Jahre Zeit für die Abgabe der Erklärung. Soweit indes Investmentanteile bereits vor dem 1.1.2023 und vor der Abgabe der Feststellungserklärung veräußert wurden, ist keine solche Erklärung mehr abzugeben (s. Abs. 5 Satz 11; BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.92). In Fällen von geringer Bedeutung kann zudem das FA durch Bescheid feststellen, dass eine gesonderte Feststellung nicht durchzuführen ist (Abs. 5 Satz 12 iVm. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 sowie Sätze 2 und 3 AO). Um das Feststellungsverfahren zu beschleunigen (s. BTDrucks. 19/4455, 73) steht die Feststellungserklärung einer gesonderten Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (Abs. 5 Satz 6). Damit hat bereits die Feststellungserklärung die Wirkung einer StFestsetzung und das FA muss keinen Feststellungsbescheid erlassen, kann dies jedoch tun. Solange der Vorbehalt besteht (also bis zur Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts, § 164 Abs. 3 Satz 1 AO, oder bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist, § 164 Abs. 4 AO), kann das FA zudem den Feststellungsbescheid jederzeit aufheben oder ändern (§ 164 Abs. 2 AO). Eine berichtigte Feststellungserklärung gilt als Antrag auf Änderung (Abs. 5 Satz 6). Die für StAnmeldungen geltenden Vorschriften der AO gelten entsprechend (Abs. 5 Satz 7).

Zuständigkeit (Abs. 5 Sätze 9 und 10): Zuständig für die gesonderte Feststellung des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung der Alt-Anteile ist nach Abs. 5 Satz 9 grds. das FA, das für die Besteuerung des Anlegers nach dem Einkommen, also für die Festsetzung der ESt oder KSt des Anlegers zuständig ist. Nur wenn die Einkünfte des Anlegers nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO festgestellt werden, ist nach Satz 10 für die Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns das nach § 18 AO für diese Feststellung zuständige FA zuständig (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.91).

Einstweilen frei.

26–29

I. Erläuterungen zu Abs. 6: Kappung des Bestandsschutzes für (vormals) bestandsgeschützte Altanteile

30

Wertveränderungen bei (vormals) bestandsgeschützten Altanteilen (Abs. 6 Sätze 1 bis 6): Abs. 6 regelt in seinen Sätzen 1 bis 6, welche Wertveränderungen bei sog. bestandsgeschützten Altanteilen stbefreit und welche unter Berücksichtigung eines Freibetrags iHv. 100.000 € stpfl. sind. Die in Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 angeordnete StPflcht nach dem 31.12.2017 eingetretener Wertsteigerungen beendet den Bestandsschutz für bei Einf. der Abgeltungsteuer schon steuerentstrickte Anteile. Die Vorschrift regelt in den Sätzen 2 bis 5 auch, wie der Freibetrag verwaltet wird, wenn er nicht sofort verbraucht wird. Der erst aufgrund einer Empfehlung des Finanzausschusses des BTag (BTDrucks. 18/8739, 66) eingefügte Satz 6 (zwischenzeitlich Satz 4 nach Aufhebung der früheren Sätze 4 und 5 aF, nach Einfügung von

Satz 3 und Satz 5 durch das JStG 2020 nunmehr aber wiederum Satz 6, s. Anm. 1 „Rechtsentwicklung“) regelt, welche Anteile keine bestandsgeschützten Altanteile sind.

Bestandsgeschützte Alt-Anteile (Abs. 6 Satz 1): Altanteile (zur Definition s. Abs. 2 Satz 1), die vor dem 1.1.2009 erworben wurden und seit der Anschaffung nicht im BV gehalten wurden, sind nach der Klammerdefinition des Abs. 6 Satz 1 bestandsgeschützte Altanteile.

Keine bestandsgeschützten Altanteile (Abs. 6 Satz 6): Anteile iSd. § 21 Abs. 2a und 2b InvStG in der bis zum 31.12.2017 geltenden Fassung sind keine bestandsgeschützten Alt-Anteile iSd. Sätze 1 bis 3 (Satz 6). Es handelt sich dabei um Anteile an sog. Millionärsfonds und sog. steueroptimierte Geldmarktfonds, die schon vor Inkrafttreten des InvStRefG steuerverhaftet waren und deshalb keine bestandsgeschützten Alt-Anteile werden sollten (s. die tendenziöse, aber ausführliche Begr. des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 18/8045, 126, und die Begr. der Empfehlung des Finanzausschusses des BTag, BTDrucks. 18/8739, 110).

Steuerfreie Wertveränderungen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1): Bei bestandsgeschützten Altanteilen sind Wertveränderungen, die zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem 31.12.2017 eingetreten sind, stfrei. Diese Regelung ist deklaratorisch, da sich diese Rechtsfolge bereits aus Abs. 2 unter Anwendung der am 31.12.2017 geltenden Rechtslage ergibt (s. BTDrucks. 18/8045, 126).

Kappung des Bestandsschutzes, steuerpflichtige Wertveränderungen und Freibetrag (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2): Wertveränderungen, die ab dem 1.1.2018 eingetreten sind, sind bei bestandsgeschützten Altanteilen stpfl., soweit der Gewinn aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen den Freibetrag iHv. 100.000 € (s. dazu auch Schäfer, StB 2021, 85) übersteigt. Diese Regelung hebt den Bestandsschutz auf, der seinerzeit bei Einf. der Abgeltungssteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeräumt worden war. Danach sollten Veräußerungsgewinne aus vor 2009 angeschafften Wertpapieren (und auch Fondsanteilen, vgl. § 18 Abs. 2 Satz 2 InvStG idF des Unternehmensteuerreformgesetzes) dauerhaft stfrei bleiben. Nach der Begr. des Gesetzentwurfs (s. BTDrucks. 18/8045, 126) wird dieser Bestandsschutz nun für nach 2017 eintretende Wertsteigerungen eingeschränkt („gekappt“), da die seinerzeitige Ausnahme für Millionärsfonds (ursprünglich § 18 Abs. 2a InvStG idF des JStG 2008, später § 21 Abs. 2a InvStG idF des AIFM-StAnpG) nicht ausgereicht habe, um Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen, die sich wohl daraus ergeben haben sollen, dass innerhalb eines vor 2009 angeschafften Fonds Kapitalanlagen auch nach 2008 getätigt wurden, die Fondsanteile aber auch nach 2008 stfrei veräußert werden konnten. Auch wenn man die systemgerechte Inanspruchnahme der seinerzeit vom Gesetzgeber für angemessen gehaltenen Regelung für Fondsanteile wohl kaum als Umgehung ansehen kann, ist die gesetzgeberische Entsch., diesen Bestandsschutz mW für die Zukunft aufzuheben, unter Rückwirkungs Gesichtspunkten rechtl. uE nicht zu beanstanden (s. auch Schäfer, DB 2021, 85; Hensel/Kretzschmann in Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, 2023, § 56 Rz. 90 ff.). Der Gesetzgeber ist zudem der Auffassung, die Einschränkung des Bestandsschutzes sei keine verfassungsrechtl. zu rechtfertigende Ungleichbehandlung der Fondsanlage gegenüber der Direktanlage iSv. Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Fondsanlage aufgrund der Möglichkeit zur streifen Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen auf Fondsebene bereits nicht mit der Direktanlage vergleichbar sei (s. BTDrucks. 18/8045, 126; krit. Boxberger in Weitnauer/Boxberger/Anders, KAGB, 3. Aufl. 2021,

§ 56 Rz. 73, „massive verfassungsrechtliche Bedenken“; *Stadler/Bindl in Beckmann/Scholtz/Vollmer*, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, § 56 Rz. 44 [3/2021], „Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen auf dem Kapitalanlagemarkt“). Rechtspolitisch soll der Freibetrag iHv. 100.000 € dazu dienen, das Vertrauen von Kleinanlegern, für die die Bestandsschutzregelung in § 18 Abs. 2 Satz 2 InvStG idF des UnternehmenssteuerreformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) bei Einf. der Abgeltungsteuer gedacht sein sollte (wovon allerdings in der seinerzeitigen Begr. des Gesetzentwurfs nicht die Rede war, vgl. BRDrucks. 220/07, 149), nicht zu enttäuschen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass sich mit dem Freibetrag für die weit überwiegende Zahl aller Stpfl. faktisch weiterhin ein Bestandsschutz hinsichtlich der vor 2009 erworbenen Investmentanteile ergibt (s. BTDrucks. 18/8045, 126).

Anwendung des Freibetrags: Der Freibetrag ist nach Auffassung der FinVerw. (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 102) stets in voller Höhe des nach einer Teilfreistellung verbleibenden Gewinns aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen anzuwenden. Eine nur teilweise Geltendmachung des Freibetrags (zB wenn der Anleger den Freibetrag nur insoweit anwenden möchte, als der Sparer-Pauschbetrag überschritten wird) ist danach unzulässig (s. auch Hensel/Kretzschmann in Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, 2023, § 56 Rz. 100).

Definition des verbleibenden Freibetrages (Abs. 6 Satz 3 idF des JStG 2020): Der mit dem JStG 2020 eingeführte Satz 3 definiert den Begriff „verbleibender Freibetrag“. Hintergrund ist, dass der Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile (Abs. 6 Satz 1) nicht notwendig in einem VZ, sondern immer dann in Anspruch genommen wird, wenn solche Anteile mit Gewinn veräußert werden. Hinzu kommt, dass die Inanspruchnahme des Freibetrags oder eines Teils des Freibetrags Änderungen unterliegen kann, wenn StFestsetzungen, in denen er in Anspruch genommen wurde, geändert werden. Damit ist es notwendig, die Entwicklung des Freibetrags nachzuverfolgen, und zur „Klarstellung der Systematik bei der Fortentwicklung des Freibetrags“ (BRDrucks. 503/20, 124) regelt Satz 3, dass der verbleibende Freibetrag im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme der Betrag von 100.000 € vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag (nach Satz 1 Nr. 2) und in den Folgejahren der zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellte verbleibende Freibetrag vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag (nach Satz 1 Nr. 2) ist.

Administration des Freibetrags (Abs. 6 Sätze 2, 4 und 5): Abs. 6 Sätze 2, 4 und 5 regelt, wie der in Satz 1 Nr. 2 gewährte Freibetrag verwaltet wird (s. dazu auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 97 ff.; *Kral/Watzlaw*, BB 2019, 471).

Gesonderte Feststellung (Abs. 6 Satz 2): Der jeweils am Schluss eines VZ verbleibende Freibetrag nach Satz 1 Nr. 2 ist bis zu seinem vollständigen Verbrauch jährlich gesondert festzustellen. Ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs kann die Feststellung mit dem EST- oder KStBescheid verbunden werden. Die Feststellung des verbleibenden Freibetrags ist danach auch erstmals für den VZ vorzunehmen, in dem vor 2009 angeschaffte Alt-Anteile veräußert werden. Die Feststellung nach Abs. 6 Satz 2 InvStG ist Grundlagenbescheid iSd. § 182 Abs. 1 AO für nachfolgende EST- oder KStBescheide sowie für die Feststellung des nunmehr in Abs. 6 Satz 3 idF des JStG 2020 definierten verbleibenden Freibetrags.

Zuständigkeit (Abs. 6 Satz 4): Zuständig für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Freibetrags ist das FA, das für die Besteuerung des Anlegers nach dem Einkommen, das also für die Festsetzung der ESt oder KSt des Anlegers zuständig ist.

Übertragung der verfahrensrechtlichen Systematik der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 bis 6 EStG auf die Feststellung des verbleibenden Freibetrags nach Abs. 6 Satz 2 (Abs. 6 Satz 5 idF des JStG 2020): Hintergrund des Verweises in Satz 5 auf § 10d Abs. 4 Satz 4 bis 6 EStG ist, dass vor dessen Einführung durch das JStG 2020 (s. Anm. 1 „Rechtsentwicklung“) zuvor die StFestsetzung eines Kj. und die Höhe des bei der Einkünfteermittlung im Veranlagungsverfahren in Anspruch genommenen Freibetrags nur unselbständige Besteuerungsgrundlage (§ 157 Abs. 2 AO), nicht aber Grundlagenbescheid iSd. § 182 Abs. 1 AO für den Feststellungsbescheid über den verbleibenden Freibetrag nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 des gleichen VZ war. Das konnte bislang dazu führen, dass, wenn nicht zB beide Bescheide parallel angefochten wurden oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) standen, Änderungen in dem einen nicht zwangsläufig in dem im anderen nachvollzogen werden konnten (s. das illustrative Beispiel in BRDrucks. 503/20, 124). Mit dem durch das JStG 2020 eingefügten Satz 5 wurde nunmehr die verfahrensrechtl. Systematik der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 bis 6 EStG (s. dazu § 10d EStG Anm. 127 ff.) auf die Feststellung des verbleibenden Freibetrags nach Abs. 6 Satz 2 InvStG übertragen. Demnach ist der ESt- oder KStBescheid verfahrensrechtl. noch immer kein Grundlagenbescheid für die Feststellung des verbleibenden Freibetrags nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, entfaltet aber durch entsprechende Anwendung der Regelungen in § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO eine gleichartige Wirkung (s. dazu § 10d EStG Anm. 128).

Verluste aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile, Aufhebung der Regelung zum Wiederaufleben (Abs. 6 Satz 4 aF): Nach Abs. 6 Satz 4 aF lebte ein zunächst verbrauchter Freibetrag insoweit wieder auf, als in einem Folgejahr Verluste aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen eintraten. Der (zunächst) verbrauchte Freibetrag steht dann insoweit in den auf den Verlustentstehungszeitraum folgenden Jahren wieder zur Verfügung. Abs. 6 Sätze 4 und 5 wurden mit dem „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (s. Anm. 1 „Rechtsentwicklung“) aufgehoben, weil das in ihnen geregelte Wiederaufleben des Freibetrags nach § 56 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 als unnötige Verkomplizierung empfunden wurde (BTDrucks. 19/4455, 115). Verluste aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen werden mit positiven anderen Kapitaleinkünften verrechnet und erhöhen im Falle eines Überhangs den vorzutragenden Verlust aus Kapitalvermögen (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 103).

Berücksichtigung von Verlusten bei Feststellung (Abs. 6 Satz 5 aF): Das Wiederaufleben des zunächst verbrauchten Freibetrags wurde insofern in die Feststellung des verbleibenden Freibetrags nach Satz 2 einbezogen, als die Verluste nach Satz 4 in der Feststellung nach Satz 2 auf den Schluss des Verlustentstehungsjahres zu berücksichtigen waren. Die Regelung wurde zusammen mit Abs. 6 Satz 4 aF durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 aufgehoben, s. Anm. 1 „Rechtsentwicklung“.

Berücksichtigung des Freibetrags nur im Rahmen der Veranlagung zur Steuer: Der Freibetrag iHv. 100.000 € nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 wird nur in der Veranlagung zur Steuer, nicht aber bei der Erhebung der KapErtrSt berücksichtigt (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 97, 99 ff.; *Kral/Watzlaw*, BB 2019, 471).

J. Erläuterungen zu Abs. 7: Erfassung ordentlicher Alterträge

35

Fiktion des Zuflusses ordentlicher Alterträge (Abs. 7 Satz 1): Um sicherzustellen, dass vor 2018 erzielte ordentliche Alterträge (s. die Definition in Satz 5) noch nach dem vor 2018 geltenden Recht versteuert werden, gelten sie als mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie vereinnahmt wurden, als den Anlegern zugeflossene ausschüttungsgleiche Erträge, wenn sie nicht tatsächlich ausgeschüttet werden und den Anlegern vor dem 1.1.2018 zufließen.

Ordentliche Alterträge: Dies sind nach Abs. 7 Satz 5 Erträge der in § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 sowie Satz 4 InvStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung bezeichneten Art, die der Investmentfonds oder der Spezial-Investmentfonds vor dem 1.1.2018 vereinnahmt hat. Dies sind die ausschüttungsgleichen Erträge nach altem Recht und als solche im Wesentlichen Dividenden, Zinsen und inländ. Immobilienenerträge.

Geschäftsjahr: Auch das Rumpfgeschäftsjahr nach Abs. 1 Satz 3 ist ein Geschäftsjahr, so dass die in diesem Rumpfgeschäftsjahr erzielten Erträge des Fonds bei den Anlegern am 31.12.2017 als zugeflossen gelten.

Zuflussfiktion bei Zufluss in 2018: Die Zuflussfiktion ist auch dann anwendbar, wenn der Investmentfonds im Jahr 2017 einen Ausschüttungsbeschluss fasst, aber die tatsächliche Auszahlung dem Anleger erst im Jahr 2018 zufließt (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 109).

(Keine) mehrfache steuerliche Belastung des Anlegers: Aufgrund der Zuflussfiktion unterliegen die ordentlichen Alterträge der Steuer für den VZ 2017, mindern aber zugleich den Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 3 Satz 1. Bei ihrer Ausschüttung nach 2017 unterliegen sie als Investorenerträge erneut der Besteuerung; in Höhe der Ausschüttung entsteht indes eine Wertminderung gegenüber den fiktiven AK zum 1.1.2018, die zu einem steuerwirksamen Verlust bei der Veräußerung des Investmentanteils führt. Insgesamt wird der Anleger damit wirtschaftlich – theoretisch – nur einmal stl. belastet (s. dazu auch die Erläuterung und das Beispiel in BTDrucks. 18/12127, 70, das allerdings eine Ausschüttung und eine Veräußerung mit Verlust in einem VZ unterstellt; fallen diese auseinander, kann es zu zumindest temporären Mehrbelastungen kommen, die der Gesetzgeber aber für praktisch unvermeidbar hält). Kritisch zur mit der Fiktion als ausschüttungsgleiche Erträge in künftigen Jahren einhergehenden Gefahr der Doppelbesteuerung *Mandler*, FR 2020, 977 (979 ff.).

Besondere Zuflussfiktion für Spezial-Investmentfonds (Abs. 7 Satz 2): Bei Spezial-Investmentfonds gelten die ordentlichen Alterträge, die bei Anlegern von Investmentfonds nach Satz 1 als vor 2018 zugeflossen gelten, unter bestimmten Voraussetzungen abweichend davon erst als am 1.1.2018 zugeflossen. Hintergrund ist, dass bei Spezial-Investmentfonds angenommen wird, dass bei ihnen sowohl eine Besteuerung der ordentlichen Alterträge auf Basis des alten Rechts als auch die Steuerneutralität einer späteren Ausschüttung dieser Erträge unter der Geltung des neuen Rechts erreicht werden kann (BTDrucks. 18/12127, 69). Damit sollen bei den Anlegern von Spezial-Investmentfonds die bei der Zuflussfiktion für Investmentfonds nach Satz 1 zugegebenermaßen drohenden temporären Mehrbelastungen vermieden werden.

Ununterbrochenes Halten bis zum 2.1.2018: Um zu verhindern, dass sich Anleger der Zuflussfiktion durch eine zwischenzeitliche Veräußerung entziehen können, setzt die besondere Zuflussregelung nach Satz 2 voraus, dass die Anleger ihre

Spezial-Investmentanteile nicht vor dem 2.1.2018 veräußern. Bei einer Veräußerung vor dem 2.1.2018 bleibt es bei der Zuflussfiktion nach Satz 1 und damit einem fingierten Zufluss in 2017.

Nach dem 30.6.2017 endendes Geschäftsjahr: Die besondere Zuflussfiktion nach Satz 2 gilt nur für ordentliche Alterträge eines Spezial-Investmentfonds, die aus einem in der zweiten Jahreshälfte des Jahres 2017 endenden Geschäftsjahr stammen. Dies kann auch hier ein Rumpfgeschäftsjahr iSd. Abs. 1 Satz 3 sein. Beispiele (nach BTDrucks. 18/12127, 71): Ende des Geschäftsjahres 30.9.2017 und Ende des Rumpfgeschäftsjahres nach Abs. 1 Satz 3 am 31.12.2017 – für beide gilt Satz 2; Ende des regulären Geschäftsjahres 31.3.2017, Rumpfgeschäftsjahr nach Abs. 1 Satz 3 31.12.2017 – nur für Letzteres gilt Satz 2, ersteres erfasst Satz 1 (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 113). Im zweiten Fall hat der Fonds Zeit, die Anwendung der Zuflussfiktion nach Satz 1 durch eine Ausschüttung zu verhindern.

Anwendbarkeit des bisherigen Investment- und Einkommensteuerrechts (Abs. 7 Satz 3): Satz 3 regelt, dass die nach den Zuflussfiktionen der Sätze 1 und 2 als ausschüttungsgleiche Erträge als zugeflossen geltenden ordentlichen Alterträge noch nach dem früheren Investment- und EStRecht versteuert werden. Die Regelung ist deklaratorisch für nach Satz 1 als zugeflossen geltende Erträge, da sie ohnehin noch für den VZ 2017 erfasst werden, aber konstitutiv für die der besonderen Zuflussfiktion nach Satz 2 unterliegenden Erträge von Spezial-Investmentfonds.

Besteuerung nach dem InvStG in der am 31.12.2017 geltenden Fassung: Da dem Gesetzgeber in erster Linie daran gelegen ist, Besteuerungslücken bei beschränkt stpfl. Anlegern zu verhindern (s. Anm. 1), sind insbes. die Regelungen zur Erhebung von KapErtrSt nach § 15 Abs. 1 Sätze 7 und 8 iVm. § 7 InvStG aF sowie die Sonderregelungen für inländ. Immobilienerträge nach § 15 Abs. 2 InvStG 2004 anzuwenden (s. BTDrucks. 18/12127, 69 und BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.119).

Besteuerung nach dem EStG in der am 26.7.2016 geltenden Fassung: Satz 3 verweist auf die am 26.7.2016 geltende Fassung des EStG, weil der für die Besteuerung beschränkt stpfl. Anleger relevante § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG durch das am 27.7.2016 in Kraft getretene InvStRefG v. 26.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) aufgehoben wurde und nur aufgrund einer Anwendungsregelung in § 52 Abs. 45a Satz 2 EStG bis zum 31.12.2017 anwendbar bleibt (s. dazu BMF, Anwendungsfragen, Rz. 56.120).

Steuerfreie Ausschüttung als ausschüttungsgleiche Erträge der Vorjahre (Abs. 7 Satz 4): Satz 4 regelt, dass die in 2018 nach altem Recht besteuerten ausschüttungsgleichen Erträge eines Spezial-Investmentfonds im Jahr 2018 oder später stfrei als ausgeschüttete ausschüttungsgleiche Erträge der Vorjahre iSd. § 35 Abs. 5 an die Anleger des Spezial-Investmentfonds ausgeschüttet werden können; s. BTDrucks. 18/12127, 70 mit einem instruktiven Beispiel; s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 121.

Definition der ordentlichen Alterträge (Abs. 7 Satz 5): Siehe Anm. 5 „Anwendbarkeit des InvStG nF ab dem 1.1.2018“. Ordentliche Alterträge sind im Wesentlichen Dividenden, Zinsen und inländ. Immobilienerträge (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 122).

K. Erläuterungen zu Abs. 8: Außerordentliche Alterträge

40

Unbeachtlichkeit alter für Anlegerbesteuerung ermittelter Werte (Abs. 8 Satz 1): Abs. 8 Satz 1 regelt, dass alle auf der Fondsebene ermittelten, für die Anlegerbesteuerung relevanten Werte, dh. die außerordentlichen Alterträge (s. Abs. 8 Satz 2), vor dem 1.1.2018 als zugeflossen geltende ausschüttungsgleiche Erträge, Absetzungsbeiträge, Verlustvorträge und sonstige für die Zeiträume vor 2018 ermittelten Werte für die Anwendung des InvStG nach 2017 unbeachtlich sind. Sie werden nur noch als Bestandteile des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 stl. berücksichtigt. Dies führt allerdings nicht dazu, dass alle Vermögensgegenstände auf der Fondsebene neu zu bewerten wären; die historischen AK werden vielmehr fortgeführt. Ab dem 1.1.2018 beginnt jedoch die anlegerbezogene besitzzeitanteilige Ermittlung der Erträge nach § 35 Abs. 6 und § 36 Abs. 4 Satz 1. Aus Satz 1 folgt allerdings, dass vor 2018 entstandene außerordentliche Alterträge nicht mehr für eine nach neuem Recht vorgenommene Ausschüttung eines Spezial-Investmentfonds als verwendet gelten. Sofern eine Ausschüttung des Jahres 2018 die in 2018 erzielten Erträge übersteigt, liegt grds. eine steuerneutrale Substanzausschüttung vor (s. BTDrucks. 18/12127, 71; s. aber auch Abs. 9 und dazu Anm. 45 zur Umqualifizierung in Spezial-Investmentertrag bei Vorhandensein eines positiven Gewinns nach Abs. 3 Satz 1).

Definition der außerordentlichen Alterträge (Abs. 8 Satz 2): Abs. 8 Satz 2 definiert die außerordentlichen Alterträge in Abgrenzung zu den in Abs. 7 Satz 5 definierten ordentlichen Alterträgen als „nicht Erträge der in § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 sowie Satz 4 InvStG aF bezeichneten Art“. Es handelt sich damit um Erträge, die nach altem Recht steuerneutral auf Ebene des Fonds thesauriert werden konnten, also erst bei ihrer Ausschüttung an den Anleger von diesem zu versteuern waren (zB Aktienveräußerungsgewinne, sonstige Wertpapierveräußerungsgewinne und Erträge aus Termingeschäften, s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 125). Auch die außerordentlichen Alterträge müssen vom Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds vor dem 1.1.2018 vereinnahmt worden sein.

Beginn des Fonds-Aktiengewinns, des Fonds-Abkommensgewinns und des Fonds-Teilfrestellungsgewinns mit 0 € (Abs. 8 Satz 3): Abs. 8 Satz 3 regelt, dass die realisierten Gewinne, unrealisierte Wertveränderungen sowie Erträge, die auf Zeiträume vor 2018 entfallen, bei der Ermittlung der Fonds-Aktiengewinne, der Fonds-Abkommensgewinne und der Fonds-Teilfrestellungsgewinne nicht zu berücksichtigen sind, so dass diese Werte am 1.1.2018 mit 0 € beginnen.

Einstweilen frei.

41–44

L. Erläuterungen zu Abs. 9: Umwandlung von Substanzbeträgen in Ertragsausschüttung, kein Steuerabzug

45

Substanzbeträge (Abs. 9 Satz 1): Nach Abs. 9 Satz 1 wird aus einer Substanzausschüttung auf der Ebene eines Spezial-Investmentfonds im Wege der Fiktion eine stpfl. Ertragsausschüttung beim Anleger, soweit bei ihm ein Gewinn aus der fiktiven Veräußerung nach Abs. 3 Satz 1 zum 31.12.2017 vorhanden ist, was wiederum voraussetzt, dass der Anleger bereits vor 2018 an dem Spezial-Investmentfonds beteiligt war (s. BTDrucks. 18/12127, 71). Es kommt nicht zur Umqualifizierung, wenn der Anleger den Spezial-Investmentanteil erst nach dem 31.12.2017 erworben hat (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 127).

- ▶ *Hintergrund:* Der Hintergrund dieser Regelung ist wie folgt: § 35 regelt für stl. Zwecke eine bestimmte Reihenfolge der Quellen, aus denen sich die Ausschüttung eines Spezial-Investmentfonds speist. Danach gelten zunächst alle stpfl. Erträge als zur Ausschüttung verwendet, bevor Substanzbeträge (also insbes. Kapitalrückzahlungen) steuerneutral ausgeschüttet werden können. Kommt es zu einer solchen Substanzausschüttung aus Sicht des Spezial-Investmentfonds, so soll nun beim Anleger berücksichtigt werden, dass in einem etwaigen fiktiven Veräußerungsgewinn stpfl. außerordentliche Alterträge enthalten sind, die nach Abs. 8 Satz 1 ab dem 1.1.2018 nicht mehr für Ausschüttungen berücksichtigt werden. Deshalb wandelt sich nach Satz 1 die Substanzausschüttung in eine stpfl. Ertragsausschüttung um, soweit beim Anleger ein Gewinn aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 vorhanden ist, um, so die Vorstellung des Gesetzgebers, eine administrativ aufwendige Ermittlung und Fortschreibung der außerordentlichen Alterträge und eine entsprechende Kontrolle durch die Fin-Verw. entbehrlich zu machen (s. BTDrucks. 18/12127, 73). Das erklärt auch, warum bei stbefreiten Anlegern (zB Kirchen und gemeinnützige Stiftungen) die Umqualifizierung unterbleiben kann, da bei ihnen sowohl die Gewinne aus der fiktiven Veräußerung als auch die Spezial-Investmenterträge stfrei sind (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 127).
- ▶ *Umqualifizierung und Veräußerungsgewinnermittlung:* Die Umqualifizierung ist auf die Höhe des vorhandenen positiven Gewinns aus der fiktiven Veräußerung zum 31.1.2017 beschränkt („soweit ... ein positiver Gewinn ... vorhanden ist“) und mit jedem unqualifizierten Teilbetrag reduziert sich der Betrag, der für eine weitere Umqualifizierung zur Verfügung steht. Bei der Bemessungsgrundlage für die Umqualifizierung handelt es sich aber nur um eine rechnerische Größe, die den Abs. 3 Satz 3 bei einer tatsächlichen Anteilsveräußerung zuzurechnenden Gewinn nicht ändert (s. BTDrucks. 18/12127, 71; BMF, Anwendungsfragen, Rz. 131 f., mit Berechnungsbeispiel).

Kein Steuerabzug (Abs. 9 Satz 2): Nach Abs. 9 Satz 2 unterliegen die nach Abs. 9 Satz 1 in Spezial-Investmenterträge umqualifizierten Substanzbeträge nicht dem StAbzug nach § 50. Grund dafür ist, dass ein Spezial-Investmentfonds idR mangels ausreichender Informationen hinsichtlich des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 nicht ermitteln kann, in welchem Umfang die Substanzbeträge als stpfl. Spezial-Investmenterträge gelten. Diese stpfl. Erträge sind daher in der Veranlagung des Anlegers zu erfassen (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 133).