

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Die in § 15 neu eingefügten Vorschriften des Satzes 1 Nr. 2a normieren – rückwirkend und damit parallel zum Inkrafttreten der seit 1.1. 2018 geltenden Neufassung des InvStG – die Anwendung der sog. Bruttomethode bei der Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds. Dazu werden die Investmenterträge bei der Ermittlung des an den OT abzuführenden Gewinns der OG zunächst in voller Höhe (brutto) erfasst. Die investmentsteuerliche Teilfreistellung der Erträge wird anschließend erst auf der Ebene des OT – und zwar in Abhängigkeit von dessen Rechtsform – gewährt. Die gleichfalls neu angefügten Sätze 3 und 4 betreffen Besonderheiten bei der Inanspruchnahme der abkommensrechtlichen Freistellung für ausländische Investorerträge nach dem internationalen Schachtelprivileg.
- Zugleich wird bestimmt, dass die zuvor durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) neu eingefügten Regelungen in Satz 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 und in Satz 1 Nr. 1a – anders als seinerzeit vorgesehen – bereits rückwirkend zum 5.7.2017 in Kraft getreten sind.
- Fundstelle: Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

§ 15

Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

¹Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

Nr. 1, 1a und 2 *unverändert*

- 2a.** ¹§ 20 Absatz 1 Satz 1 bis 3 und Absatz 2 bis 4, die §§ 21, 30 Absatz 2, die §§ 42 und 43 Absatz 3, § 44 sowie § 49 Absatz 1 des Investmentsteuergesetzes sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. ²Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Erträge im Sinne des § 16 oder § 34 des Investment-

steuergesetzes oder mit solchen Erträgen zusammenhängende Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten im Sinne des § 21 oder des § 44 des Investmentsteuergesetzes enthalten, sind die §§ 20, 21, 30 Absatz 2, die §§ 42, 43 Absatz 3, § 44 sowie § 49 Absatz 1 des Investmentsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. ³Für Zwecke des Satzes 2 gilt der Organträger als Anleger im Sinne des § 2 Absatz 10 des Investmentsteuergesetzes. ⁴Die bloße Begründung oder Beendigung einer Organshaft nach § 14 Absatz 1 Satz 1 führt nicht zu einer Veräußerung nach § 22 Absatz 1 des Investmentsteuergesetzes. ⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten nicht, soweit die Organgesellschaft die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 Satz 4 oder des § 30 Absatz 3 des Investmentsteuergesetzes erfüllt. ⁶Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes werden Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet.

Nr. 3 bis 5 *unverändert*

²Nummer 2 gilt entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind. ³Bei Anwendung des Satzes 2 finden § 16 Absatz 4 sowie § 43 Absatz 1 Satz 3 des Investmentsteuergesetzes beim Organträger Anwendung. ⁴Für Zwecke des Satzes 3 gilt der Organträger als Anleger im Sinne des § 2 Absatz 10 des Investmentsteuergesetzes.

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Schwarz/Kohl, Qualifikation investimentsteuerlicher Fondstypen nach dem InvStG 2018, DB 2016, 1947; Jauch/Hörhammer, UStAVermG: Ausgewählte körperschaftsteuerliche Neuregelungen, NWB 2018, 3890; Stadler/Jetter/Rosenberg/Placke, Rechtsentwicklungen im Steuerrecht 2018, Beil. 4 zu DB 2018, 5; Bindl/Leidel, Unternehmensbesteuerung nach dem „Jahressteuergesetz 2018“, GmbHR 2019, 1; Höreth/Stelzer, Jahressteuergesetz 2018 – Überblick und finale Änderungen, DSZ 2019, 13.

Kompaktübersicht

J 18-1 **Inhalt der Änderungen:** Die neuen Vorschriften regeln Besonderheiten bei der Ermittlung des in der Organshaft erzielten Einkommens in Bezug auf Erträge der OG aus Anlagen in Investmentfonds. Derartige Investment-

erträge werden zum Ausgleich der kstl. Vorbelastung auf Fondsebene bei der Besteuerung des Anlegers zwar teilfreigestellt, wobei die Höhe der Teilfreistellung aber ua. von der Rechtsform des Anlegers abhängig ist (§ 20 InvStG). Die teilfreigestellte Erfassung der Erträge bereits auf der Ebene der OG würde deshalb zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil führen, wenn der OT für sie nur eine geringere Freistellungsquote beanspruchen kann als die OG. Vor diesem Hintergrund werden die Investmenterträge nach der sog. Bruttomethode bei der OG zunächst ungekürzt erfasst (Satz 1 Nr. 2a Satz 1) und erst auf der Ebene des OT teilfreigestellt (Satz 1 Nr. 2a Sätze 2 und 3); die investmentsteuerrechtliche Veräußerungsfiktion findet insoweit keine Anwendung (Satz 1 Nr. 2a Satz 4). Eine Ausnahme von der Bruttomethode gilt, wenn es sich bei der OG als Anleger um ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen oder um ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut handelt (Satz 1 Nr. 2a Satz 5). Auch bei Anwendung der Bruttomethode wird die Beteiligungshöhe der OG bei Ausübung der sog. Transparenzoption (§ 30 Abs. 1 InvStG) bei einem Spezial-Investmentfonds für Zwecke des § 8b getrennt von möglichen weiteren Beteiligungen des OT ermittelt (Satz 1 Nr. 2a Satz 6). Investmentsteuerrechtliche Besonderheiten bei abkommensrechtlich freigestellten Erträgen aus ausländ. Investmentfonds finden sich in den neu angefügten Sätzen 3 und 4.

Rechtsentwicklung:

J 18-2

► **Zur Rechtsentwicklung bis 2009** s. § 15 Anm. 2.

► **EuGHUmsG v. 21.3.2013** (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344): Satz 1 Nr. 2 Satz 4 wird in die Vorschrift eingefügt.

► **RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Als Reaktion des Gesetzgebers auf den Beschluss des GrS des BFH (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) zur Rechtswidrigkeit des sog. Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18) – dem zufolge Sanierungsgewinne unter bestimmten Umständen nicht besteuert werden sollten – wird Satz 1 Nr. 1 um die Sätze 2 und 3 ergänzt; zudem wird Satz 1 Nr. 1a neu eingefügt. Vorgesehen war zunächst, dass die neuen Vorschriften erst an dem Tag in Kraft treten sollten, an dem die Europäische Kommission feststellt, dass die Neuregelung entweder keine staatliche Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt (Art. 6 Abs. 2 RÜbStG).

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): In Satz 1 wird die Nr. 2a neu eingefügt. Zugleich wird die Vorschrift um die Sätze 3 und 4 ergänzt. Außerdem wird die bisherige Regelung zum Inkrafttreten der Änderungen durch das RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) durch Art. 19 Satz 2 „JStG 2018“ aufgehoben; stattdes-

sen sind die dortigen Änderungen nunmehr bereits am 5.7.2017, dem Tag nach der Verkündung des RÜbStG, in Kraft getreten (Art. 19 Satz 1 „JStG 2018“). Sie sind gem. § 34 Abs. 3b idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 auch für frühere VZ vor 2017 anzuwenden, wenn der Stpfl. nach § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG die rückwirkende Anwendung des § 3a EStG auf Altfall-Sanierungsgewinne beantragt hat.

J 18-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) treten nach Art. 20 Abs. 1 „JStG 2018“ am 15.12.2018 in Kraft. Sie sind gem. § 34 Abs. 6c idF des „JStG 2018“ erstmals für den VZ 2018 anzuwenden.

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

► **Änderungen in Satz 1 Nr. 2a und den Sätzen 3 und 4 (Steuerfreistellungen nach dem InvStG):**

▷ **Grund der Änderungen:** Der Gesetzgeber hat das Investmentsteuerrecht mit dem InvStRG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731) grundlegend geändert (Anhang zu § 20 EStG, Einf. InvStG Anm. 4). Das dabei eingeführte intransparente Besteuerungssystem für Erträge aus Investmentfonds bewirkt, dass deren kstl. Vorbelastung auf Fondsebene anschließend auf der Ebene des Anlegers durch eine Teilfreistellung der Erträge ergänzt wird, die ua. abhängig von der Rechtsform des Anlegers unterschiedlich hoch ausgestaltet ist (§ 20 InvStG; Anhang zu § 20 EStG, § 20 InvStG Anm. 5). Dadurch soll vermieden werden, dass eine kollektive Investition über einen Fonds höher besteuert wird als eine Direktanlage (vgl. BTDrucks. 18/8045, 91). Dabei erhalten KapGes. grds. eine höhere Teilfreistellung als natürliche Personen (vgl. § 20 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 InvStG). Da bei der Organschaft sowohl natürliche Personen als auch KapGes. die Stellung des OT innehaben können, kann die Zurechnung der teilfreigestellten Erträge bei der OG nach Ansicht des Gesetzgebers zu systemwidrigen Ergebnissen führen. Der neu eingefügte Satz 1 Nr. 2a verfolgt daher das Anliegen, die rechtsformabhängige Steuerbefreiung des § 20 InvStG durch Anordnung einer Bruttomethode für Investmenterträge in die Systematik der ertragsteuerlichen Organschaft einzubinden (BTDrucks. 19/4455, 53), weil sich die Steuerbefreiungen nach dem InvStG in diesen Fällen systemgerecht allein nach der Rechtsform des OT ermitteln lassen (BRDrucks. 372/18, 13). Den gleichen Regelungsbedarf sieht der Gesetzgeber für die in §§ 42, 43, 44 und 49 InvStG geregelten weiteren, von der Rechtsform des Anlegers abhängigen Steuerbefreiungen bei Spezial-Investmentfonds (BRDrucks. 372/18, 13).

▷ **Bedeutung der Änderungen:** Die Einbindung der Teilfreistellung nach dem InvStG in die ertragsteuerliche Organschaft soll verhindern, dass

natürliche Personen die höhere Teilfreistellung von KapGes. durch Begründung einer Organschaft ausnutzen und damit in der Systematik des Investmentsteuerrechts nicht vorgesehene Steuervorteile in Anspruch nehmen können. Nach der bisherigen Rechtslage war zumindest „fraglich“, ob auf Investmentanteile der OG auch deren Teilfreistellungsätze oder doch die für den OT geltenden zur Anwendung kommen würden (so Stadler/Jetter/Rosenberg/Placke, Beilage 4 zu DB 2018, 5 [7]; Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [7]; glA Walter in Bott/Walter, § 15 Rz 52 [2/2019]; „nicht zweifelsfrei“). Tatsächlich hat die Neuregelung uE jedoch keineswegs nur klarstellenden Charakter, da die Teilfreistellung nach § 20 InvStG explizit an die Rechtsform des Anlegers (und damit an die der OG) anknüpft. Richtigerweise hätten die entsprechenden Vorschriften daher bereits im Zuge des InvStRG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 732) erlassen werden müssen. Der Gesetzgeber war mit der – nur von den Spezialisten der Investmentfondsbesteuerung als Vereinfachung gesehenen – Investmentsteuerreform 2018 jedoch offenbar überfordert, sodass die erforderlichen Ergänzungen für die Organschaft erst jetzt nachgeholt werden konnten (zu Recht krit. Walter in Bott/Walter, § 15 Rz 53 [1/2019]), wobei einzelne Bestimmungen sogar noch im Gesetzgebungsverfahren nachgeschoben werden mussten (vgl. Anm. J 18-5 u. Anm. J 18-9). Auch die rückwirkende Inkraftsetzung der Neuregelung zum Beginn des VZ 2018 geht erst auf einen Vorschlag des FinAussch. zurück (BTDrucks. 19/5595, 78); der ursprüngliche Gesetzentwurf hatte noch ein Inkrafttreten erst zum VZ 2019 vorgesehen (vgl. BTDrucks. 19/4455, 57). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die vorgezogene Anwendung hat der Gesetzgeber jedoch – uE (wegen der zunächst nicht zweifelsfreien Rechtslage) zu Recht – nicht gesehen, denn ein „schützenswertes Vertrauen darin, dass im Rahmen von Organschaften unsystematische Steuervorteile geltend gemacht werden können, dürfte nicht bestehen“ (so – zu § 34 Abs. 6c – BTDrucks. 19/5595, 78).

► **Änderungen zum Inkrafttreten von Satz 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 und von Satz 1 Nr. 1 a (Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen):** Die zunächst vorgesehene Regelung für das Inkrafttreten der durch das RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) eingefügten Änderungen, die an eine förmliche Entsch. der Europäischen Kommission zu deren beihilferechtlicher Zulässigkeit anknüpfte, ist nach Ansicht des Gesetzgebers zwischenzeitlich obsolet geworden. Nachdem eine Prüfung der Generaldirektion Wettbewerb der Kommission zu dem Ergebnis gelangt war, dass für die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen (§ 3a EStG) keine Notifizierungspflicht bestand, hat auch die Kommission in einem sog. comfort letter mitgeteilt, dass sie in den damit zusammenhängenden gesetzlichen Neuregelungen keine staatliche Beihilfe sieht (s. Höreth/Stelzer, DStZ

2019, 13 [14]). Aus diesem Grund werden die Änderungen auf Anregung des BRats (BRDrucks. 372/18, 37) und Initiative des FinAussch. (BTDrucks. 19/5595, 85) nunmehr unmittelbar mit der Verkündung des RÜbStG zum 5.7.2017 in Kraft gesetzt. Damit soll eine gesicherte Rechtsgrundlage über die stl. Folgen von Schuldertilgungen bei Unternehmenssanierungen geschaffen werden.

Die Änderungen im Detail

■ Satz 1 Nr. 2a (Bruttomethode für Investmenterträge bei Organschaft)

J 18-5 **Anwendungsausschluss des § 20 Abs. 1 Satz 1 bis 3, Abs. 2 bis 4, des § 21, des § 30 Abs. 2, des § 42, des § 43 Abs. 3, des § 44 und des § 49 InvStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 2a Satz 1):** Die Neuregelung in Satz 1 Nr. 2a Satz 1 sieht vor, dass die in ihr näher bezeichneten Vorschriften des InvStG bei der OG nicht anzuwenden sind.

► **Nicht anwendbare Vorschriften:** Namentlich handelt es sich dabei um folgende Vorschriften:

- ▷ **Regelungen zur Besteuerung des Anlegers bei Investmentfonds:** Dies sind zum einen § 20 Abs. 1 Sätze 1–3 InvStG (Aktienteilfreistellung iHv. – abhängig von der Rechtsform des Anlegers, s. Anm. J 18-6 – zwischen 30 % und 80 % der Erträge bei Aktienfonds), § 20 Abs. 2 InvStG (Aktienteilfreistellung in gegenüber § 20 Abs. 1 InvStG hälftiger Höhe bei Mischfonds), § 20 Abs. 3 InvStG (Immobilienteilfreistellung iHv. – je nach Anlagebedingungen des Fonds – 60 % oder 80 % der Erträge bei Immobilienfonds) und § 20 Abs. 4 InvStG (Gewährung der Teilfreistellung in der Veranlagung). Nicht anwendbar ist zudem § 21 InvStG (anteiliges Abzugsverbot für BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten und WK bei teilfreigestellten Erträgen).
- ▷ **Regelungen zur Besteuerung von sog. Spezial-Investmentfonds (§ 26 InvStG):** Gleiches gilt für § 30 Abs. 2 InvStG (Beteiligungsprivileg, Anwendbarkeit von § 8b KStG beim Anleger bei Zurechnung von Beteiligungseinnahmen nach Wahl der Transparenzoption), § 42 InvStG (Steuerbefreiung von Beteiligungseinkünften und inländ. Immobilienerträgen bei KapGes. als Anlegern), § 43 Abs. 3 InvStG (Anwendung der Teilfreistellung nach § 20 InvStG auf Erträge aus sog. Ziel-Investmentfonds), § 44 InvStG (anteiliges Abzugsverbot für BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten und WK bei ganz oder teilweise von der Besteuerung frei-

gestellten Erträgen) und § 49 InvStG (rechtsformabhängiger Anleger-Teilfreistellungsgewinn bei Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen, Bewertung mit dem Teilwertansatz). Die Erstreckung des Anwendungsausschlusses auf von der Rechtsform abhängige Steuerbefreiungen bei Spezial-Investmentfonds geht auf eine Bitte des BRats (BRDrucks. 372/18, 13) zurück und beruht auf einer entsprechenden Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 19/5595, 77). Im ursprünglichen Gesetzentwurf (BTDrucks. 19/4455) waren hierzu noch keine Regelungen enthalten.

► **„... sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden“:** Adressat des Anwendungsausschlusses ist nur die OG, nicht der OT. Die Nichtanwendung der genannten Vorschriften bei der Gewinnermittlung der OG bewirkt, dass die Investmenterträge bei ihr unabhängig von der Rechtsform ihres OT als stpfl. und die zugehörigen Aufwendungen (BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten und WK) als abziehbar behandelt werden. Damit wird das Einkommen der OG dem OT „brutto“, dh. ohne Berücksichtigung des Umstands, dass ihre Erträge aus dem Investmentfonds nach diesen Vorschriften eigentlich stfrei oder teilfreigestellt sein müssten, und unter Belastung des vollen Abzugs der damit zusammenhängenden Aufwendungen ungeschmälert zugerechnet („Bruttomethode für Investmenterträge“, BTDrucks. 19/4455, 53). Im mehrstufigen Organkreis gilt das Anwendungsverbot uE auch für solche Gesellschaften, die zugleich OT und OG sind.

► **Erstreckung des Anwendungsausschlusses auf die Gewerbesteuer:** Für gewerbesteuerliche Zwecke regelt § 20 Abs. 5 InvStG, dass die Teilfreistellungen nach § 20 Abs. 1–3 InvStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) nur zur Hälfte zu berücksichtigen sind. Da die Teilfreistellungen bei einer OG als Anleger gem. Satz 1 Nr. 2a Satz 1 nicht anwendbar sind, unterbleibt auch gewerbesteuerlich eine Freistellung, ohne dass es dafür einer gesonderten Regelung bedurft hätte (BTDrucks. 19/4455, 54; vgl. Jauch/Hörhammer, NWB 2018, 3890 [3897]).

► **Kein Anwendungsausschluss für § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG:** Der Anwendungsausschluss erstreckt sich nur auf die in Satz 1 Nr. 2a Satz 1 ausdrücklich genannten Vorschriften und damit nicht auf § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG. Dort ist – als Rückausnahme zur erhöhten Aktienteilfreistellung bei Erträgen aus Aktienfonds – geregelt, dass Anleger, die das Geschäft eines Lebens- oder Krankenversicherers oder eines Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstituts betreiben, rechtsformunabhängig nur in den Genuss einer Teilfreistellung iHv. 30 % kommen können (Anhang zu § 20 EStG, § 20 InvStG Anm. 5). Für diesen Anlegerkreis bleibt es bei der Teilfreistellung auf der Ebene der OG (Satz 1 Nr. 2a Satz 5; vgl. Krumm in Blümich, § 15 Rz. 35a [2/2019]).

J 18-6 **Anwendungsgebot für § 20, § 21, § 30 Abs. 2, § 42, § 43 Abs. 3, § 44 und § 49 Abs. 1 InvStG beim Organträger (Satz 1 Nr. 2a Sätze 2 und 3):** Der neu eingefügte Satz 1 Nr. 2a Satz 2 enthält – sprachlich umständlich (vgl. zur Kritik bereits § 15 Anm. 46 zum gleichlautenden Satz 1 Nr. 2 Satz 2) – den zweiten Teil der sog. Bruttomethode für Investmenterträge. Er regelt, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung einzelner Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens aus Investmenterträgen zwingend auf der Ebene des OT stattzufinden hat. Zu diesem Zweck wird ergänzend gem. Satz 1 Nr. 2a Satz 3 die Anlegereigenschaft beim OT fingiert.

► **Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung der Vorschriften:**

Die Anwendung der genannten Vorschriften des InvStG setzt voraus, dass in dem dem OT zugerechneten Einkommen der OG entweder Erträge aus Investmentfonds iSd. § 16 InvStG oder Erträge aus Spezial-Investmentfonds iSd. § 34 InvStG oder aber BV-Minderungen, BA oder Veräußerungskosten iSd. § 21 InvStG oder iSd. § 44 InvStG, die mit solchen Erträgen zusammenhängen, enthalten sind. Denn derartige Erträge und Aufwendungen werden dem OT nach der Bruttomethode gem. Satz 1 Nr. 2a Satz 1 ungeschmälert zugerechnet (s. Anm. J 18-5).

► **Anwendungsgebot beim Organträger als Rechtsfolge:** Liegen diese Voraussetzungen vor, sind die in der Vorschrift näher bezeichneten Bestimmungen des InvStG bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden. Die Regelung bewirkt, dass die gem. Satz 1 Nr. 2a Satz 1 auf der Ebene der OG nicht anwendbaren Vorschriften zur Teilfreistellung und zum anteiligen Aufwendungsabzugsverbot bei Erträgen aus Investmentfonds sowie daneben zur Transparenzoption, zur Steuerbefreiung von Beteiligungseinkünften und zur Anteilsveräußerung bei Spezial-Investmentfonds (s. im Einzelnen Anm. J 18-5) stattdessen auf der Ebene des OT berücksichtigt werden müssen.

► **Organträger „gilt“ als Anleger:** Für Zwecke des Satzes 1 Nr. 2a Satz 2 (mithin für die Anwendung der dort genannten Vorschriften des InvStG) „gilt“ der OT als Anleger iSd. § 2 Abs. 10 InvStG (Satz 1 Nr. 2a Satz 3). Er wird damit im Wege einer gesetzlichen Fiktion als derjenige angesehen, dem der Investmentanteil oder Spezial-Investmentanteil nach § 39 AO zuzurechnen ist. Von Bedeutung ist dieser Mechanismus insbes. für die Anwendung der Aktienteilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Sätze 1–3 InvStG bei Aktienfonds sowie nach § 20 Abs. 2 InvStG – in hälftiger Höhe – bei Mischfonds (s. dazu die Übersicht bei Schwarz/Kohl, DB 2016, 1947). Denn der bei anderen Anlegern nur zu 30 % stfreie Teil der Investmenterträge erhöht sich bei natürlichen Personen, die ihre Investmentanteile im BV halten, auf 60 % und bei Anlegern, die dem KStG unterliegen, sogar auf 80 % (Anhang zu § 20 EStG, § 20 InvStG Anm. 5). Die Regelung bewirkt, dass es für die Höhe der zu beanspruchenden Teilfreistellung auf die Rechtsform des OT als dem –

fingierten – Anleger ankommt. Auch den zur Berücksichtigung der erhöhten Teilfreistellung im Veranlagungsverfahren erforderlichen Nachweis nach § 20 Abs. 4 InvStG muss der OT führen (BTDrucks. 19/4455, 54; Jauch/Hörhammer, NWB 2018, 3890 [3898]). Außerdem berücksichtigt die Regelung die rechtsformabhängigen Steuerbefreiungen des § 42 Abs. 4, Abs. 5 InvStG (s. BTDrucks. 19/5595, 77 und Anhang zu § 20 EStG, § 42 InvStG Anm. 8f) und die rechtsformabhängige Ermittlung des Anleger-Teilfreistellungsgewinns nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 2 InvStG (vgl. Anhang zu § 20 EStG, § 49 InvStG Anm. 10).

► **Gesonderte Feststellung der zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen:** Die im Rahmen der Bruttomethode für Investmenterträge beim OT anstelle der OG zu berücksichtigenden teilfreizustellenden Erträge iSd. §§ 16, 34 InvStG wie auch die mit dem entsprechenden Anteil nicht abziehbareren Aufwendungen iSd. §§ 21, 44 InvStG stellen „andere Besteuerungsgrundlagen“ iSv. § 14 Abs. 5 Satz 1 dar und sind daher gesondert und einheitlich festzustellen (BTDrucks. 19/4455, 53f.; Walter in Bott/Walter, § 15 Rz. 54 [2/2019]).

Keine Veräußerungsfiktion bei Änderungen im Organschaftsverhältnis (Satz 1 Nr. 2a Satz 4): Nach dieser Regelung führt die bloße Begründung oder Beendigung einer Organschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zu einer Veräußerung nach § 22 Abs. 1 InvStG. Ihr Hintergrund liegt darin, dass gem. § 22 Abs. 1 InvStG ein Investmentanteil als veräußert gilt, sobald sich der anwendbare Teilfreistellungssatz iSd. § 20 InvStG ändert. Mit dieser Fiktion soll sichergestellt werden, dass auf sämtliche Investmenterträge der gleiche Teilfreistellungssatz angewendet wird (Anhang zu § 20 EStG, § 22 InvStG Anm. 1). In Fällen, in denen lediglich für den OT eine andere Teilfreistellung anzuwenden ist als für die OG (etwa, weil es sich um verschiedene Anlegertypen iSv. § 20 InvStG handelt) und sich der Teilfreistellungssatz daher ausschließlich aufgrund der Begründung oder der Beendigung des Organschaftsverhältnisses ändert, ist diese Veräußerungsfiktion nach Satz 1 Nr. 2a Satz 4 nicht anzuwenden (BTDrucks. 19/5544, 54). Damit wird auch im Fall einer Veräußerung des Investmentanteils der daraus folgende Gewinn (§ 19 InvStG iVm. § 16 Abs. 1 Satz 3 InvStG) mit dem für den OT geltenden Teilfreistellungssatz verschont (Walter in Bott/Walter, § 15 Rz. 56 [2/2019]); eine Aufteilung des Gewinns in vororganschaftliche und organschaftliche „stille Lasten/Reserven“ ist folglich ausgeschlossen (s. Jauch/Hörhammer, NWB 2018, 3890 [3898]).

J 18-7

Keine Anwendung der Bruttomethode bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten (Satz 1 Nr. 2a Satz 5): Erfüllt die OG die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 4 InvStG oder des § 30 Abs. 3 InvStG (das sind Anleger, die ein

J 18-8

Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen betreiben und den Investmentanteil als Kapitalanlage halten oder die ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut führen, innerhalb dessen der Investmentanteil dem Handelsbuch zuzurechnen ist oder mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurde), sind die Vorschriften des Satzes 1 Nr. 2a Sätze 1–4 nicht anwendbar. Für diesen (mit § 8b Abs. 7 und 8 KStG identischen) Anlegerkreis werden die Regelungen der §§ 20 ff. InvStG abweichend von der Bruttomethode bereits auf der Ebene der OG angewendet; eine Anwendung auf Ebene des OT entfällt (Jauch/Hörhammer, NWB 2018, 3890 [3899]). Damit soll verhindert werden, dass die Investmenterträge solcher OG entgegen dem Normzweck (s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 20 InvStG Anm. 5) zu einem höheren Teilfreistellungssatz als 30 % stfrei gestellt werden (BTDrucks. 19/6644, 54). Relevant ist dies vor allem bei Versicherungs- und Finanzdienstleistungskonzernen, bei denen die Konzernholding eine normale KapGes. ist (vgl. Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [7]). Es handelt sich insoweit um eine Parallelregelung zu Satz 1 Nr. 2 Satz 3 (Walter in Bott/Walter, § 15 Rz. 54 [2/2019], Jauch/Hörhammer, NWB 2018, 3890 [3899]).

J 18-9 **Getrennte Betrachtung der Beteiligungsgrenzen (Satz 1 Nr. 2a Satz 6):**

Die erst auf Initiative des FinAussch. eingefügte Neuregelung besagt, dass für die Anwendung der Beteiligungsgrenze iSv. § 30 Abs. 2 InvStG Beteiligungen der OG und Beteiligungen des OT getrennt betrachtet werden müssen. Nach § 30 Abs. 2 InvStG ist bei Ausübung der sog. Transparenzoption (Besteuerung der Beteiligungseinnahmen eines Spezial-Investmentfonds unmittelbar beim Anleger) die Steuerfreistellung für die dem Anleger zugerechneten Gewinnausschüttungen gem. § 8b Abs. 1 KStG anwendbar, sobald die auf die Spezial-Investmentanteile des Anlegers rechnerisch entfallende Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft die Schwelle von 10 % gem. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG für Streubesitzanteile erreicht (s. Anhang zu § 20 EStG, § 30 InvStG Anm. 10; vgl. Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [7]). Da es dabei mithin auf die durchgerechnete Beteiligungshöhe des Anlegers ankommt und als Anleger gem. Satz 1 Nr. 2a Satz 3 der OT fingiert wird, könnte die Freistellung anderenfalls auch bei einer unter 10 % liegenden rechnerischen Beteiligungsquote der OG in Anspruch genommen werden, sofern nur der OT daneben im erforderlichen Umfang auch selbst an der KapGes. beteiligt ist. Dieses Ergebnis soll durch das Additionsverbot gem. Satz 1 Nr. 2a Satz 6 – entsprechend der gleichlautenden und ähnlich wirkenden Regelung in Satz 1 Nr. 2 Satz 4 (s. dazu § 15 Anm. J 13-4) – verhindert werden (s. BTDrucks. 19/5595, 77; Jauch/Hörhammer, NWB 2018, 3890 [3899]; Walter in Bott/Walter, § 15 Rz. 58 [2/2019]).

■ Sätze 3 und 4 (Schachtelbefreiung für Ausschüttungen ausländischer Investmentfonds)

Anwendung von § 16 Abs. 4 InvStG und § 43 Abs. 1 Satz 3 InvStG beim Organträger (Satz 3): Die Vorschrift ergänzt die Bestimmungen des ihr vorangehenden Satzes 2, der die Anwendung der Bruttomethode (Satz 1 Nr. 2) auf Gewinnanteile aus der Beteiligung der OG an ausländ. Gesellschaften vorsieht, die nach DBA-Regelungen nach dem sog. internationalen Schachtelprivileg von der inländ. Besteuerung freigestellt sind (s. im Einzelnen § 15 Anm. 92 ff.). Der Neuregelung zufolge sind in diesen Fällen § 16 Abs. 4 InvStG und § 43 Abs. 1 Satz 3 InvStG anzuwenden. Dadurch wird sichergestellt, dass die dortigen Rückausnahmen auch im Falle einer abkommensrechtlichen Schachtelbeteiligung der OG an einer ausländ. Gesellschaft Anwendung finden (s. Jauch/Hörmann, NWB 2018, 3890 [3900]). Demnach setzt die Steuerbefreiung auf Ebene des OT voraus, dass keine der genannten Rückausnahmen greift (Höreth/Stelzer, DStZ 2019, 13 [16]). Handelt es sich daher bei dem Gewinnanteil um die Ausschüttung eines ausländ. Investmentfonds, kann der OT dafür die Schachtelbefreiung nur dann in Anspruch nehmen, wenn – zusätzlich zu den abkommensrechtlichen Voraussetzungen – der Investmentfonds im Ausland der allg. Ertragsbesteuerung unterliegt (§ 16 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 InvStG; s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 16 InvStG Anm. 20). Bei Ausschüttungen aus einem ausländ. Spezial-Investmentfonds findet auf die Bruttomethode zudem die Rückausnahme des § 43 Abs. 1 Satz 3 InvStG Anwendung (BTDrucks. 19/5595, 77; s. dazu Anhang zu § 20 EStG, § 43 InvStG Anm. 5), sodass die Dividendenerträge unter den dort genannten Voraussetzungen beim OT freigestellt sind.

J 18-10

Fiktion des Organträgers als Anleger (Satz 4): Die Neuregelung ergänzt den vorangegangenen, ebenfalls neu eingefügten Satz 3 (s. dazu Anm. J 18-10). Für dessen Zwecke „gilt“ der OT als Anleger iSv. § 2 Abs. 10 InvStG. Die gesetzlich angeordnete Fiktion führt dazu, dass der OT (anstelle der OG) den Nachweis nach § 16 Abs. 4 Satz 3 InvStG darüber zu führen hat, dass der ausländ. Investmentfonds einer effektiven Ertragsbesteuerung von mindestens 10 % unterliegt und die persönlichen Voraussetzungen für eine abkommensrechtliche Freistellung iSv. § 43 Abs. 1 Satz 3 beim OT erfüllt sein müssen.

J 18-11

KStG § 15