



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 19. Dezember 2019

BETREFF **Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung (InvStG);
Ergänzung des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019 (BStBl I S. 527),
Besteuerung von Unterschiedsbeträgen i. S. d. § 56 Absatz 1 Satz 2 InvStG i. V. m. § 5 Absatz 1 Nummer 5 Satz 5 ff. InvStG 2004 und § 13 Absatz 4a u. 4b InvStG 2004**

GZ **IV C 1 - S 1980-1/19/10008 :004**

DOK **2019/1124606**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 21. Mai 2019 (BStBl I S. 527) wie folgt geändert:

Die Randziffern 56.3 bis 56.4 werden wie folgt gefasst:

aa. Unterschiedsbeträge

- 56.3 Das alte Recht ist auch auf Unterschiedsbeträge i. S. d. § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und § 13 Absatz 4 InvStG 2004 anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2018 endende Geschäftsjahre eines Investmentfonds betreffen, die aber erst nach dem 31. Dezember 2017 im Bundesanzeiger veröffentlicht werden. Diese nach altem Recht ermittelten Unterschiedsbeträge gelten nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 8 und § 13 Absatz 4b Satz 1 InvStG 2004 in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem sie im Bundesanzeiger veröffentlicht werden. Die Unterschiedsbeträge unterliegen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Der Anleger ist jedoch verpflichtet, die Unterschiedsbeträge im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erklären, wenn die zu Lasten des Anlegers anzusetzenden Unterschiedsbeträge mindestens 500 € betragen (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 10 und § 13 Absatz 4b Satz 3 InvStG 2004).

(1) Unterschiedsbeträge mit und ohne Auswirkungen auf den fiktiven Veräußerungsgewinn zum 31. Dezember 2017

- 56.3a Die positiven oder negativen Unterschiedsbeträge können Auswirkungen auf die Höhe des zum 31. Dezember 2017 zu ermittelnden fiktiven Veräußerungsgewinns und / oder auf die darin enthaltenen Bestandteile (insbesondere auf den Aktiengewinn und den Immobiliengewinn i. S. d. Rz. 108 ff. und 163 ff. des BMF-Schreibens vom 18. August 2009, BStBl I S. 931) haben. So ergeben sich Auswirkungen auf den fiktiven Veräußerungsgewinn, wenn in einem vor dem 1. Januar 2018 endenden Geschäftsjahr die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge unzutreffend ermittelt wurde, da die ausschüttungsgleichen Erträge bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns abzuziehen sind. Positive Unterschiedsbeträge aufgrund fehlerhaft zu niedrig ausgewiesener ausschüttungsgleicher Erträge in einem vor dem 1. Januar 2018 endenden Geschäftsjahr mindern daher den fiktiven Veräußerungsgewinn (siehe Beispiel in Rz. 56.3e). Dagegen führt der Abzug eines negativen Unterschiedsbetrags aufgrund eines in einem vor dem 1. Januar 2018 endenden Geschäftsjahrs fehlerhaft zu hoch ausgewiesenen ausschüttungsgleichen Ertrags zu einer Erhöhung des fiktiven Veräußerungsgewinns.
- 56.3b Eine Auswirkung auf den Aktiengewinn kann sich beispielsweise ergeben, wenn in einem vor dem 1. Januar 2018 endenden Geschäftsjahr in den veröffentlichten Besteuerungsgrundlagen von ausgeschütteten Zinserträgen ausgegangen wurde, aber sich im Nachhinein herausstellt, dass es sich um ausgeschüttete Aktienveräußerungsgewinne gehandelt hat. Diese Umqualifizierung bzw. die Veröffentlichung derartiger Unterschiedsbeträge führt zu einer Minderung des im fiktiven Veräußerungsgewinns zum 31. Dezember 2017 enthaltenen Aktiengewinns.
- 56.3c Schließlich können auch Unterschiedsbeträge veröffentlicht werden, die keine Rückwirkung auf den zum 31. Dezember 2017 zu ermittelnden fiktiven Veräußerungsgewinn haben. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein ausländischer Immobilienveräußerungsgewinn ausgeschüttet wurde und dieser in den Besteuerungsgrundlagen als steuerfrei aufgrund eines DBA ausgewiesen wurde, aber sich nachträglich herausstellt, dass die Steuerbefreiung zu Unrecht angenommen wurde.

(2) Unterschiedsbeträge bei betrieblichen Anlegern

- 56.3d Betriebliche Anleger haben positive oder negative Unterschiedsbeträge bei der Ermittlung des festzustellenden fiktiven Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen, sofern die Unterschiedsbeträge Auswirkungen auf die Höhe oder Zusammensetzung des fiktiven Veräußerungsgewinns haben. Eine Berücksichtigung bei der Ermittlung des festzustellenden fiktiven Veräußerungsgewinns hat zu unterbleiben, wenn die Unterschiedsbeträge im Veranlagungs-

verfahren nicht angesetzt wurden, z. B. weil die zu Lasten des Anlegers anzusetzenden Unterschiedsbeträge weniger als 500 Euro betragen (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 10 und § 13 Absatz 4b Satz 3 InvStG 2004).

56.3e

Beispiel:

Die A-GmbH ist mit einem Anteil am X-Investmentfonds (sonstiger Investmentfonds, thesaurierend) beteiligt, der für das zum 31.12.2017 endende Rumpfgeschäftsjahr bisher im vereinfachten Verfahren ausschüttungsgleiche Erträge von 0 € veröffentlicht hat. Die Anschaffungskosten der A-GmbH für ihren Investmentanteil belaufen sich auf 95 €. Der Rücknahmepreis des X-Investmentfonds zum 31.12.2017 beträgt 100 € je Anteil. Am 30.10.2018 veröffentlicht der X-Investmentfonds auf Grund des Korrekturverfahrens Unterschiedsbeträge für das Rumpfgeschäftsjahr, wonach die steuerpflichtigen ausschüttungsgleichen Erträge um 3 € je Anteil zu erhöhen sind.

Im Jahr 2020 gibt die A-GmbH eine Erklärung zur Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns zum 31.12.2017 ab.

Zum 31.12.2022 veräußert die A-GmbH ihren Anteil für 110 €; eine Vorabpauschale soll aus Vereinfachungsgründen während der Haltedauer nicht angefallen sein.

Lösung:

Die A-GmbH muss die während ihrer Haltedauer erzielten Wertsteigerungen versteuern. Diese belaufen sich auf insgesamt 15 € (110 € - 95 €) und setzen sich bis zur Bekanntgabe der Unterschiedsbeträge zusammen aus

- 5 € fiktiver Veräußerungsgewinn zum 31.12.2017 und
- 10 € Wertsteigerung ab dem 1. 1.2018 bis zur Veräußerung

Die in den am 30.10.2018 veröffentlichten Unterschiedsbeträgen enthaltenen ausschüttungsgleiche Erträge (3 €) haben den Rücknahmepreis zum 31.12.2017 erhöht und sind daher bisher im fiktiven Veräußerungsgewinn enthalten.

Die A-GmbH ermittelt zum 31.12.2017 einen fiktiven Veräußerungsgewinn von 5 € (Rücknahmepreis 100 € - Buchwert 95 €). Dieser fiktive Veräußerungsgewinn ist um die als zugeflossen geltenden Unterschiedsbeträge zu mindern, so dass ein festzustellender fiktiver Veräußerungsgewinn von 2 € verbleibt. Diesen Betrag hat die A-GmbH in ihrer Feststellungserklärung zu Grunde zu legen.

Bei der tatsächlichen Veräußerung des Investmentanteils erzielt die A-GmbH einen Veräußerungsgewinn nach neuem Recht in Höhe von 10 € (110 € Veräußerungserlös - 100 € fiktive Anschaffungskosten). Außerdem fließt ein fiktiver Veräußerungsgewinn in Höhe von 2 € zu, so dass der gesamte in 2022 zu versteuernde Veräußerungsgewinn 12 € beträgt. Zuzüglich des im Veranlagungszeitraum 2018 zu steuernden

Unterschiedsbetrags von 3 € ergeben sich über die Gesamthaltedauer 15 € zu versteuernde Einkünfte.

56.3f Es ist nicht zu beanstanden, wenn bilanzierende Anleger die Unterschiedsbeträge, die sich aufgrund von Fehlern für das Rumpfgeschäftsjahr i. S. d. des § 56 Absatz 1 Satz 3 InvStG ergeben, nicht im Veranlagungszeitraum der Veröffentlichung ansetzen, sondern im Veranlagungszeitraum 2017 oder ggf. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2018 berücksichtigen. Diese Fehler können sich insbesondere aufgrund der Anwendung des vereinfachten Verfahrens oder aufgrund von Schätzungen ergeben (vgl. Rz. 56.13).

(3) Unterschiedsbeträge bei Privatanlegern

56.3g Bei Privatanlegern ist der für den Stichtag 31. Dezember 2017 ermittelte fiktive Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG im Rahmen der Veranlagung um die Unterschiedsbeträge zu korrigieren, für die nach § 8 Absatz 5 InvStG 2004 eine Korrektur erforderlich ist (vgl. auch Rz. 196a und Anhang 6 des BMF-Schreibens vom 18. August 2009, BStBl I S. 931). Der fiktive Veräußerungsgewinn ist nicht zu korrigieren,

- bei einem bestandsgeschützten Alt-Anteil oder
- wenn eine Berücksichtigung der Unterschiedsbeträge im Veranlagungsverfahren unterblieben ist, z. B. weil die zu Lasten des Anlegers anzusetzenden Unterschiedsbeträge weniger als 500 Euro betragen (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 10 und § 13 Absatz 4b Satz 3 InvStG 2004).

56.3h Der Entrichtungspflichtige hat im Steuerabzugsverfahren im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils die Unterschiedsbeträge bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns nicht zu berücksichtigen.

(4) Veräußerung des Alt-Anteils vor der Veröffentlichung von Unterschiedsbeträgen

56.3i Soweit der Anleger den Alt-Anteil im Veranlagungszeitraum der Veröffentlichung der Unterschiedsbeträge veräußert oder in früheren Veranlagungszeiträumen veräußert hat, kann aus Vereinfachungsgründen von einer gesonderten Berücksichtigung der Unterschiedsbeträge und einer Korrektur der Besteuerung des Veräußerungsgewinns abgesehen werden. Voraussetzung dafür ist, dass die den Unterschiedsbeträgen zu Grunde liegenden Erträge bereits bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns berücksichtigt worden sind, so dass über die gesamte Halteperiode des Alt-Anteils die zutreffende Besteuerung sichergestellt ist.

(5) Unterschiedsbeträge bei anrechenbaren ausländischen Quellensteuern

- 56.3j Bei positiven Unterschiedsbeträgen, die auf anrechenbare ausländische Quellensteuern (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe f InvStG 2004) entfallen, ist keine Anrechnung möglich, soweit nicht zugleich auch positive Unterschiedsbeträge für ausgeschüttete bzw. ausschüttungsgleiche Erträge (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b InvStG 2004) und positive Unterschiedsbeträge für in den ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen enthaltene ausländische Einkünfte (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe ii bis ll InvStG 2004) festgestellt werden. Der Tatbestand des § 4 Absatz 2 Satz 1 InvStG 2004 bzw. des § 4 Absatz 2 Satz 9 InvStG 2004 i. V. m. § 32d Absatz 5 EStG setzt voraus, dass mit anrechenbaren ausländischen Quellensteuern belastete ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge vorliegen.
- 56.3k Kommt es durch den Erstattungsanspruch ausländischer Quellensteuern zu negativen Unterschiedsbeträgen i. S. d. § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe f InvStG 2004, unterbleibt eine Berücksichtigung der erstatteten ausländischen Quellensteuern.
- 56.3l Sofern die Unterschiedsbeträge ausschließlich auf einer Rückzahlung ausländischer Quellensteuern beruhen, ohne dass sich die Höhe der Erträge ändert, auf die diese Quellensteuern erhoben wurden, ist es nicht zu beanstanden, wenn keine Unterschiedsbeträge zu der Höhe der anrechenbaren ausländischen Quellensteuern veröffentlicht werden.

(6) Unterschiedsbeträge bei abweichendem Wirtschaftsjahr

- 56.3m Werden die Unterschiedsbeträge bei Anlegern mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr nach dem Ende eines Wirtschaftsjahres, aber vor Ende des Kalenderjahres veröffentlicht, gelten die Unterschiedsbeträge am Ende des bei Veröffentlichung der Unterschiedsbeträge laufenden Veranlagungszeitraums, also im Kalenderjahr der Veröffentlichung, als zugeflossen.
- 56.3n *Beispiel:*
Die A-GmbH hat ein Wirtschaftsjahr vom 1. 7. bis zum 30. 6 und hält Alt-Anteile an dem Investmentfonds I. Für I werden am 30.10.2019 Unterschiedsbeträge nach § 13 Absatz 4a Satz 2 InvStG 2004 für das Geschäftsjahr 2017 im Bundesanzeiger veröffentlicht. Die Unterschiedsbeträge gelten der A-GmbH im Veranlagungszeitraum 2019 als zugeflossen.

(7) Unterschiedsbeträge bei beschränkt steuerpflichtigen Anlegern

- 56.3o Bei beschränkt steuerpflichtigen Anlegern unterliegen Unterschiedsbeträge nur insoweit der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG, als die ihnen zugrundeliegenden Besteuerungsgrundlagen zu Erträgen aus Investmentanteilen geführt hätten, die nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe b EStG in der bis zum 31. Dezember 2017 anzuwendenden Fassung beschränkt steuerpflichtige Einkünfte waren. Mit der Änderung des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG hat der Gesetzgeber keine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Erträge aus Investmentanteilen beabsichtigt, die auf Zeiträume vor dem 1. Januar 2018 entfallen. § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG ist bei der Anwendung auf Unterschiedsbeträge insoweit teleologisch zu reduzieren.

(8) Unterschiedsbeträge bei Dach-Investmentfonds

- 56.3p Auf der Ebene eines Dach-Investmentfonds sind Unterschiedsbeträge aus der Beteiligung an Ziel-Investmentfonds nicht Teil der steuerpflichtigen inländischen Beteiligungseinnahmen nach § 6 Absatz 2 und Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 InvStG oder der sonstigen inländischen Einkünfte nach § 6 Absatz 5 Nummer 1 InvStG. Nach § 56 Absatz 1 Satz 2 InvStG ist für die Besteuerung der Unterschiedsbeträge weiterhin das alte Recht anzuwenden. Da nach altem Recht auf der Ebene inländischer Investmentfonds keine Erträge steuerpflichtig waren, unterliegen diese nicht der Besteuerung nach § 6 InvStG.
- 56.3q Die Unterschiedsbeträge fließen dem Dach-Investmentfonds erst mit der Veröffentlichung im Bundesanzeiger zu (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 8 oder § 13 Absatz 4b Satz 1 InvStG 2004). Da dieser Zuflusszeitpunkt nach dem 31. Dezember 2017 liegt und im Zuflusszeitpunkt die Regelungen zum Korrekturverfahren nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und § 13 Absatz 4 Satz 2 InvStG 2004 nicht mehr anwendbar sind, lösen die Unterschiedsbeträge des Ziel-Investmentfonds keine Korrekturpflichten des Dach-Investmentfonds aus.

(9) Unterschiedsbeträge bei Spezial-Investmentfonds als Anleger eines Investmentfonds

- 56.3r Die Unterschiedsbeträge, die einem Spezial-Investmentfonds als Anleger eines (Ziel-)Investmentfonds zuzurechnen sind, hat der Spezial-Investmentfonds in dem Geschäftsjahr in der Einkünfteermittlung nach den §§ 37 bis 41 InvStG zu berücksichtigen, in dem die Unterschiedsbeträge als zugeflossen gelten (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 8 und § 13 Absatz 4b Satz 1 InvStG 2004).

- 56.4 Die Übergangsregelungen sehen keine Fortgeltung des alten Rechts für ausgeschüttete Erträge vor, die aus vor dem 1. Januar 2018 endenden Geschäftsjahren stammen. Daher unterliegen alle Ausschüttungen, die ein Investmentfonds ab dem 1. Januar 2018 vornimmt, dem neuen Recht.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.