



BayLfSt, Krelingstraße 50, 90408 Nürnberg

Datum 18.12.2020

Bekanntgabe im AIS

Aktenzeichen S 2342.1.1-22/12 St36
Bearbeiter Jens Münch
Telefon (0911) 991-2105
Telefax (0911) 991-492105
E-Mail-Adresse Jens.Muench@ifst.bayern.de

An alle
Finanzämter
im Bereich des BayLfSt
Landesfinanzschule Bayern
in Ansbach

Berücksichtigung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 10 AStG aus Kapital-Investitionsgesellschaften - Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG auf Veräußerungsgewinne i. S. d § 56 Abs. 2 InvStG

Nach der bis Ende 2017 geltenden Fassung des Investmentsteuergesetzes (InvStG 2004) unterfielen (ausländische) Kapital-Investitionsgesellschaften nicht der Investmentbesteuerung, so dass für diese die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 - 14 AStG Anwendung fanden. Ab dem 01.01.2018 ist für die nunmehr als Investmentfonds qualifizierenden Kapital-Investitionsgesellschaften und deren Anleger ausschließlich die Besteuerung nach dem InvStG anzuwenden (§ 7 Abs. 7 AStG). Der Systemwechsel vollzieht sich auf Anlegerebene mittels einer fiktiven Veräußerung (§ 56 Abs. 2 S. 1 InvStG).

Auf Grund dieser fiktiven Veräußerung ergeben sich bei den Anlegern von ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaften Fragen zur Berücksichtigung des aus der (letztmaligen) Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10 AStG resultierenden und am 01.01.2018 als zugeflossen geltenden Hinzurechnungsbetrages.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen durch die Einkommensteuer- und Außensteuer-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt dabei zur Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG im Rahmen der fiktiven Veräußerung nach § 56 Abs. 2 InvStG von Anteilen an Kapital-Investitionsgesellschaften Folgendes:

Grundsätzliche Anwendbarkeit von § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG auf den fiktiven Veräußerungsgewinn nach § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG:

Die fiktive Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaft nach § 56 Abs. 2 S. 1 InvStG erfüllt den Veräußerungstatbestand des § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG ist im Rahmen der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns (§ 56 Abs. 3 S. 1 InvStG) anzuwenden.

Anmerkung LfSt:

Die Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns erfolgt nach § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG entsprechend den am 31.12.2017 geltenden Regelungen und beinhaltet auch die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen (Rz. 56.64 des BMF-Schreibens vom 21.05.2019, BStBl I 2019, 527). Davon umfasst ist auch die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG (vgl. Zeile 27 des Vordrucks InvSt VG sowie die zugehörigen Ausführungen in der Anleitung InvSt VG).

Eine Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG für ab dem 01.01.2018 erfolgende Ausschüttungen scheidet dagegen aus (Rz. 56.4 des BMF-Schreibens vom 21.05.2019, a. a. O.). Die Besteuerung richtet sich nunmehr ausschließlich nach dem InvStG.

Billigkeitsregelung I:

Berücksichtigung des am 01.01.2018 zufließenden Hinzurechnungsbetrags bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG:

Der am 01.01.2018 als zugeflossen geltende Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 AStG für das mit Ablauf des 31.12.2017 endende steuerliche (Rumpf-)Geschäftsjahr bzw. (Rumpf-)Wirtschaftsjahr einer ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaft ist aus Billigkeitsgründen im Rahmen der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG steuermindernd nach § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG zu berücksichtigen. Dies setzt insbesondere voraus, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Besteuerung dieses Hinzurechnungsbetrages nachweist.

Billigkeitsregelung II:

Vorrangige Berücksichtigung des am 01.01.2018 zufließenden Hinzurechnungsbetrags für Ausschüttungen der Kapital-Investitionsgesellschaft im zum 31.12.2017 endenden (Rumpf-)Wirtschaftsjahr:

Bei Gewinnausschüttungen einer ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaft, die im Laufe des mit Ablauf des 31.12.2017 endenden steuerlichen (Rumpf-) Wirtschaftsjahres erfolgt sind,

kann aus Billigkeitsgründen zusätzlich der am 01.01.2018 als zugeflossen geltende Hinzurechnungsbetrag steuermindernd nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG berücksichtigt werden. Die Gewinnausschüttung ist im Zuflussjahr zunächst vorläufig nach § 165 AO als nicht steuerbefreit zu erfassen, soweit sie auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, der am 01.01.2018 als zugeflossen gilt. Später kann unter Nachweis der Besteuerung dieses Hinzurechnungsbetrages die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG auch für die auf diesen entfallenden Betrag gewährt werden. Eine Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrages für Gewinnausschüttungen außerhalb des steuerlichen (Rumpf-)Wirtschaftsjahres ist nicht möglich. Ein verbleibender Teil des Hinzurechnungsbetrages ist nachrangig bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns i. S. d. § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG für die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG zu berücksichtigen.

Anmerkung LfSt:

Für verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen einer Zwischengesellschaft, die vor dem Zufluss des Hinzurechnungsbetrages vorgenommen werden, kann nachträglich im Billigkeitsweg die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG gewährt werden, wenn die spätere Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages durch den unbeschränkt Steuerpflichtigen nachgewiesen wird (vgl. Tz. 18.1.5.4 AEASTG). Ein vergleichbarer Sachverhalt ergibt sich bei Ausschüttungen der ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaft, die im Laufe des zum 31.12.2017 endenden steuerlichen (Rumpf-)Wirtschaftsjahres vorgenommen wurden. Mit einer vergleichbaren Billigkeitsregelung für den Systemwechsel bei Kapital-Investitionsgesellschaften kann der Hinzurechnungsbetrag für das steuerliche (Rumpf-)Wirtschaftsjahr zunächst vorrangig für Gewinnausschüttungen innerhalb dieses (Rumpf-)Wirtschaftsjahres verwendet werden, so dass nur der verbleibende Teil des Hinzurechnungsbetrages bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinn i. S. d. § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG nach § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG berücksichtigt werden muss.

Beispiel zur rechnerischen Umsetzung der Billigkeitsregelung(en):

Die Zwischengesellschaft Z (Kapital-Investitionsgesellschaft nach § 19 InvStG 2004) hat ein Wirtschaftsjahr vom 01.07 bis zum 30.06. Für den Zeitraum vom 01.07.2017 bis zum 31.12.2017 ist auf Grund des Systemwechsels ein Rumpf-Wirtschaftsjahr zu bilden. Der Inlandsbeteiligten A-GmbH (A) fließen am 01.07.2017 sowie am 01.01.2018 Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG i. H. v. jeweils 100 zu. Der Gewinn der A aus der fiktiven Veräußerung der Alt-Anteile an Z soll vor Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen 50 betragen.

Sowohl die zum 01.07.2017 als auch die zum 01.01.2018 zufließenden Hinzurechnungsbeträge stehen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG für beim Anleger im Zeitraum des Rumpf-Wirtschaftsjahrs der Z-GmbH (01.07.2017 – 31.12.2017) zu erfassende Gewinnausschüttungen zur Verfügung. Erfolgt zum 01.08.2017 eine Gewinnausschüttung i. H. v. 120, so kann beim Inlandsbeteiligten die Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG ebenfalls i. H. v. 120 erfolgen und ist auf Grund der vorgenannten Billigkeitsregelung nicht auf die bis zum Zeitpunkt der Erfassung der Gewinnausschüttung bereits angesetzten Hinzurechnungsbeträge (in diesem Fall 100) beschränkt.

Der verbleibende Hinzurechnungsbetrag i. H. v. 80 ist bei der Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 56 Abs. 3 S. 1 InvStG zu berücksichtigen. Die Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. b) S. 1 EStG ist dabei auf die Höhe des entstehenden fiktiven Veräußerungsgewinns von 50 begrenzt. Der Restbetrag der verbleibenden Hinzurechnungsbeträge von 30 geht unter und kann auch nicht mehr für Ausschüttungen / Gewinne im Geltungsbereich des neuen InvStG verwendet werden.

gez.

Tina Verleger