

Das Investmentsteuergesetz 2018

—

Einführung und ausgewählte internationale Aspekte

Dr. Martin Klein
Dr. Steffen Hörner

AGENDA

Grundlagen Fondsbesteuerung

Grundlagen Anlegerbesteuerung

DBA – Berechtigung von Investmentfonds

Beteiligungseinnahmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Grundlagen Fondsbesteuerung

Grundsätzlich separate Regime für Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds

Begriff des Investmentfonds; Abweichung vom regulatorischen Begriff

Abgrenzung zum Spezial-Investmentfonds; kein Wechsel möglich, § 24 InvStG 2018

Steuerpflicht von in- und ausländischen Investmentfonds

Investmentfonds als eigenständiges KSt-/GewSt-Subjekt, § 6 Abs. 1 InvStG 2018

KSt-Pflicht mit bestimmten inländischen Einkünften, § 6 Abs. 2 InvStG 2018

- inländische Beteiligungseinnahmen
- inländische Immobilienerträge
- sonstige inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG

keine Anwendung von § 8b KStG auf Fondseingangsseite, § 6 Abs. 6 InvStG 2018

ggf. GewSt-Pflicht

Grundlagen Anlegerbesteuerung

Steuerpflicht der (inländischen) Anleger

Erträge aus Investmentfonds nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Als Investmenterträge sind nach § 16 InvStG 2018 zu versteuern:

- Ausschüttungen des Investmentfonds nach § 2 Abs. 11 InvStG 2018
- Gewinne aus Veräußerung/Rückgabe/Entnahme, § 19 InvStG 2018
- Vorabpauschale nach § 18 InvStG 2018

keine Anwendung von § 8b KStG/§ 3 Nr. 40 EStG, aber Möglichkeit der Teilfreistellung nach § 20 InvStG 2018

Besteuerung (ausländischer) Anleger inländischer Investmentfonds

Grundsatz: Katalog inländischer Einkünfte nach § 49 EStG umfasst nicht solche nach § 20 Abs. 1 Nr. 3/3a EStG, keine beschränkte Steuerpflicht

Besteuerung (nur) auf Investmentfondsebene

Sonderfall: ausländischer Anleger, der über inländischen Investmentfonds an inländischem Immobilien-Spezial-Investmentfonds beteiligt ist – inländische Immobilien-Einkünfte gelten als unmittelbar zugeflossen (§ 33 Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 InvStG 2018)

Grundlagen Anlegerbesteuerung

Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung

Vorrang des Investmentsteuergesetzes (wie bisher), vgl. § 7 Abs. 7 AStG

- grundsätzliche Anwendbarkeit des InvStG 2018 reicht aus

Ab 1.1.2018 Wegfall der Rückausnahme für nach DBA von der Bemessungsgrundlage auszunehmenden Ausschüttungen oder ausschüttungsgleiche Erträge, § 7 Abs. 7 Hs. 2 AStG aF

dafür nunmehr Ergänzung in § 16 Abs. 4 InvStG 2018, wonach DBA Freistellung nur unter zusätzlichen Voraussetzungen gewährt wird

ursprüngliche Rückausnahme in § 19 Abs. 4 InvStG für Kapital-Investitionsgesellschaften im InvStG 2018 nicht mehr vorgesehen

- Hintergrund: Vorabpauschale ersetzt Hinzurechnungsbesteuerung

ggf. Neuregelung im Rahmen der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

- Vereinbarkeit mit ATAD?

DBA-Berechtigung von Investmentfonds

Abkommensberechtigung von Investmentfonds?

Konzept des § 6 Abs. 2 InvStG 2018: Nur inländische Beteiligungseinnahmen, inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte unterliegen der Steuerpflicht

Beschränkte Steuerpflicht oder partielle sachliche Steuerbefreiung?

Voraussetzung der Abkommensberechtigung erfüllt?

- beschränkte Steuerpflicht nicht ausreichend, vgl. Art. 4 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA
- bei ausländischen Investmentfonds – unbeschränkte Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat?
- bei inländischen Investmentfonds – (un-)beschränkte Steuerpflicht im Inland?

BMF-Entwurf v. 11.8.2017, Rz. 6.1: *"Das Gesetz stuft inländische Investmentfonds (§ 2 Abs. 2 InvStG) [...] als persönlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Zweckvermögen nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ein. Ausländische Investmentfonds gelten hiernach als persönlich beschränkt steuerpflichtige Vermögensmassen nach § 2 Nummer 1 KStG."*

BMF-Entwurf v. 11.8.2017, Rz. 1.18: *"Einem inländischen Investmentfonds ist für die Zwecke der Geltendmachung von Ansprüchen aus einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Bescheinigung über die steuerliche Ansässigkeit zu erteilen."*

§ 29 Abs. 3 Satz 2 InvStG 2018

DBA-Berechtigung von Investmentfonds

Rechtsfolgen einer fehlenden DBA Berechtigung von Investmentfonds?

Im Inbound-Fall: Auslandsfonds bezieht Dividende aus Deutschland

- Absenken der KapESt auf 15% nach § 7 Abs. 1 InvStG 2018 ersetzt quasi (bei Vorliegen der Statusbescheinigung) DBA-Berechtigung (Verbesserung für Fonds in Nicht-DBA-Staaten), Erstattung nach § 7 Abs. 5 InvStG
- Kein Anwendungsfall von § 50j EStG
- Weitere Reduktion möglich bei entspr. Anspruch aus DBA
- BZSt: Für Dividendenzahlungen an ausländische Investmentfonds nach dem 31.12.2017 werden auf § 50d EStG i.V.m. dem anwendbaren DBA gestützte Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer für einen Zeitraum von mindestens 18 Monaten nicht bearbeitet, da Erstattung nach § 7 Abs. 5 InvStG 2018 vorrangig
- Zusammenhang zur Abschaffung des Datenträgerverfahrens für Erstattungsanträge ausländischer Investmentfonds mit Wirkung ab dem 1.1.2018?

Im Outbound-Fall: Deutscher Investmentfonds bezieht Dividende von Gesellschaft mit Sitz in DBA-Land X, die dort einer Quellensteuer i.H.v. 35% unterliegt – Anspruch auf Ermäßigung nach DBA X/GER?

DBA-Berechtigung von Investmentfonds

Weitere Beispielfälle

Zinserträge aus Darlehen, das mit inländischem Grundbesitz besichert ist oder erfolgsabhängig verzinst wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG i.V.m. § 6 Abs. 5 Nr. 1 InvStG 2018)

Fall 1: Ein deutscher Investmentfonds erzielt Zinseinkünfte aus einem Darlehen, das einem Darlehensnehmer in Land A gewährt wurde. In Land A unterliegen die Zinszahlungen der Quellenbesteuerung.

Fall 2: Wie in 1, zusätzlich ist das Darlehen mit deutschem Grundbesitz besichert.

Fragen:

Abkommensberechtigung des Investmentfonds?

Drohende Doppelbesteuerung?

Anwendung von § 50a Abs. 7 EStG?

Beteiligungseinnahmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Inländische Beteiligungseinnahmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 iVm Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Rechtsfolgenverweis auf § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c KStG:

- Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht
- inländischer juristischer Personen
- im Hinblick auf bestimmte inländische Einkünfte:
 - Entgelte für die Überlassung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland
 - Entgelte im Rahmen eines echten Wertpapierpensionsgeschäfts im Sinne des § 340b Abs. 2 HGB, soweit Gegenstand des Wertpapierpensionsgeschäfts Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind
 - die in § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG genannten Einnahmen oder Bezüge (aus den überlassenen Wirtschaftsgütern)

hier: Beschränkte Stpfl. nur, wenn WP-Verleiher/Pensionsgeber Investmentfonds iS des InvStG 2018

- weiter als Katalog der inländischen Einkünfte iS von § 49 Abs. 1 EStG, mit denen StAusländer sonst der beschr. EStPfl/KStPfl unterliegen

KapESt

Beteiligungseinnahmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Stpfl. nach § 6 Abs. 2 iVm Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018 (nur) für Investmentfonds wirft Fragen auf:

Ist Verleiher ein Investmentfonds iSd InvStG 2018?

- Beispiele: Personengesellschaften/Typenvergleich, Pensionsfonds, Sovereign Wealth Funds etc.
- Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018: Im Zweifel ist einzubehalten!

Umfang der stpfl. Einnahmen

- Begriff "Entgelte und Vergütungen"?
- Zweck Umgehung der Dividendenbesteuerung zu verhindern
- Fraglich daher:

Werden Entgelte und Vergütungen nur bei Überlassung über den Dividendenstichtag erfasst?

Wird nur Dividendenkompensation oder werden auch die Leihgebühr/sonstige Entgelte erfasst?

- Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018:

Keine Besteuerung, wenn im Zeitraum der Überlassung keine Ansprüche auf Beteiligungseinnahmen entstehen

Erfasst wird sowohl die Dividendenkompensation als auch die Leihgebühr/sonstige Entgelte

ABER: Betragsmäßige Begrenzung auf Höhe der "Brutto-Dividende"

Transparenzoption?

- Keine Steuerpflicht des Spezial-Investmentfonds nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 iVm § 29 Abs. 1 InvStG 2018, wenn Transparenzoption ausgeübt wird
- Keine KapESt

Beteiligungseinnahmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Stpfl. nach § 6 Abs. 2 iVm Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018 (nur) für Investmentfonds wirft Fragen auf (ctd):

Erhebung:

- KapESt bei ausländischem Entleiher

- Drohendes Vollzugsdefizit? - Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018: Vom Steuerabzug ist abzusehen
- In Dreiecks-Konstellationen mit DBA-Staaten ohnehin kein Besteuerungsrecht Deutschlands
 - Kompensationszahlung als "Dividende"
 - Anwendung des „Andere Einkünfte“-Artikels / DBA

- KapESt bei inländischem Entleiher

Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018: KapESt-Einbehalt auch, wenn Erstattungs-/Ermäßigungsanspruch nach DBA (dann Verfahren nach § 50d EStG);

- (Subsidiäre) Informationspflicht des ausländischen Investmentfonds als Verleiher?

- Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018: Informationspflicht besteht unabhängig davon, ob nach Deutschland nach DBA ein Besteuerungsrecht zusteht
 - Folge: Nachforderung (§ 44 Abs. 5 Satz 2 EStG iVm § 167 Abs. 1 AO und § 155 AO) oder Veranlagung
 - Werbungskostenabzug möglich?
 - Bei Ausübung der Transparenzoption: Keine StPflcht, keine Erklärung?

Beteiligungseinnahmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018

Stpfl. nach § 6 Abs. 2 iVm Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018 (nur) für Investmentfonds wirft Fragen auf (ctd):

Zwischenschaltung einer zentralen Gegenpartei (CCP)

- Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018:

Wird aus steuerlicher Sicht nicht relevante Gegenpartei, ist nicht zum Steuerabzug verpflichtet

Steuerabzugsverpflichtung verbleibt bei Darlehensnehmer / Pensionsnehmer, wenn CCP Abrechnungspapiere erteilt und auf Abzugsverpflichtung schriftlich hinweist

"Abrechnungspapiere" – Steuerbescheinigung?

Agency-Lending

- Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018:

Übertragung der o.g. Grundsätze, sofern die Rechtsstellung des Vermittlers mit der der zentralen Gegenpartei vergleichbar ist und die ursprünglichen Vertragsparteien sich kennen

Muss das Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018 beachtet werden?

- § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG? – noch keine Veröffentlichung im BStBl.

Haftung bei Nichteinbehalt von KapESt nach § 44 Abs. 5 EStG?

- Verbändeschreiben des BMF v. 15.5.2018 schließt Verschulden aus

RA/StB FAFSt. Dipl. Finw. Dr. Martin Klein
Hengeler Mueller
Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB
Bockenheimer Landstraße 24
D-60323 Frankfurt am Main
Tel: +49 (0)69 17095-504
Fax: +49 (0)69 17095-099
E-Mail: martin.klein@hengeler.com

RA/StB Dr. Steffen Hörner
Hengeler Mueller
Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB
Bockenheimer Landstraße 24
D-60323 Frankfurt am Main
Tel: +49 (0)69 17095-524
Fax: +49 (0)69 17095-099
E-Mail: steffen.hoerner@hengeler.com