

## STELLUNGNAHME

Stand: 10. Oktober 2019

### **Steuerrechtliche Position des ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.**

**Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren  
steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur  
Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften  
(Drucksache 19/13436)**

# Inhalt

<b>A. Zu Artikel 1 – Änderungen des Einkommensteuergesetzes</b> .....	<b>2</b>
Zu Nr. 5 – Einführung eines § 6e EStG-E.....	2
<b>B. Zu Artikel 14 – Änderungen des Investmentsteuergesetzes</b> .....	<b>2</b>
I.    Zu Nr. 2 lit. a) – Änderung § 2 Absatz 8 InvStG-E.....	2
II.   zu Nr. 2 lit. b) – Änderung § 2 Absatz 9 InvStG-E .....	3
III.  Zu Nr. 2 lit. c) – Änderung § 2 neuer Absatz 16 / § 26 neuer Satz 2 InvStG-E .....	4
IV.   Zu Nr. 6 – Änderung § 15 Absatz 3 InvStG-E .....	5
V.    Zu Nr. 15 – Änderung § 56 InvStG.....	5

## A. Zu Artikel 1 – Änderungen des Einkommensteuergesetzes

### Zu Nr. 5 – Einführung eines § 6e EStG-E

Gemäß § 6e Absatz 3 EStG-E wird die Aktivierungspflicht auch auf die Fälle anzuwenden sein, in denen Fondsetablierungskosten vergleichbare Kosten außerhalb einer gemeinschaftlichen Anschaffung (Einzelinvestment) zu zahlen sind. Für die Praxis ist es nicht nachvollziehbar, welche Kosten als vergleichbare Kosten anzusehen sind. Hierdurch ist für den Steuerpflichtigen nicht klar zu differenzieren, welche Kosten in voller Höhe abgeschrieben werden können und welche Kosten als Anschaffungskosten zu aktivieren sind. Absatz 3 führt damit zu ungewünschten Rechtsunsicherheiten. Entsprechend sollte aus Gründen der anzustrebenden Rechtsicherheit und -klarheit § 6e Absatz 3 EStG gestrichen werden.

Ferner wird durch § 6e EStG-E entgegen dem Urteil des BFH vom 26. April 2018 gesetzlich festgelegt, dass Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten zu aktivieren sind. Hierbei sieht § 52 Absatz 14a EStG-E eine Anwendung auch auf alle Wirtschaftsjahre vor Inkrafttreten des Gesetzes vor. Diese Rückwirkung der Norm ist nach unserer Auffassung nicht verfassungskonform. Die Rechtfertigung für diese Rückwirkung in der Gesetzesbegründung, wonach die bisherige Auffassung von Rechtsprechung und Verwaltung schon über einen Zeitraum von zehn Jahren ununterbrochen gegolten habe, verkennt dabei, dass die Steuerpflichtigen bereits auf die BFH-Rechtsprechung reagiert und entsprechenden Verwaltungsaufwand zur Anpassung betrieben haben. Die mit der Rückwirkung verbundene erneute Anpassung wäre unseres Erachtens mit dem zu wahrenen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht in Einklang zu bringen.

#### **Petita:**

- Wir regen die Streichung des § 6e Absatz 3 EStG-E an.
- Die Anwendung von § 6e EStG-E sollte im Hinblick auf die ergangene BFH-Rechtsprechung nur für die Zukunft gelten.

## B. Zu Artikel 14 – Änderungen des Investmentsteuergesetzes

### I. Zu Nr. 2 lit. a) – Änderung § 2 Absatz 8 InvStG-E

Gemäß der neuen Nr. 3 sollen „Anteile an Kapitalgesellschaften, die von der Ertragsbesteuerung befreit sind, soweit sie Ausschüttungen vornehmen, es sei denn, die Ausschüttungen unterliegen einer Besteuerung von mindestens 15 Prozent und der Investmentfonds ist nicht davon befreit [...]“ nicht als Kapitalbeteiligungen gelten.

Durch die Verwendung des Wortes „soweit“ wird geregelt, dass die Nichtberücksichtigung nur in einem besonderen Maße erfolgen soll. Wir bitten um Klarstellung, wie dieses Maß zu ermitteln ist.

### **Petitum:**

- Wir regen eine Klarstellung an, wie das besondere Maß zu ermitteln ist.

## **II. zu Nr. 2 lit. b) – Änderung § 2 Absatz 9 InvStG-E**

In § 2 Absatz 9 Satz 7 InvStG-E sollte eine Klarstellung vorgenommen werden, dass Ziel-Investmentanteile im Sinne des § 2 Absatz 9 InvStG auch Spezial-Investmentanteile sein können. Inhaltlich entspricht dies sowohl der Textziffer 2.4 Satz 3 des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019, wonach in Kapitel 1 des InvStG die Bezugnahme auf Investmentanteile auch die Spezial-Investmentanteile mit umfasst, als auch den Textziffern 2.40 Satz 1 und 2.11 desselben BMF-Schreibens, wonach die Ausführungen zu § 2 Absatz 6 und 7 InvStG in Bezug auf die Ausgestaltung und die Umsetzung der Anlagebedingungen entsprechend für Immobilienfonds (§ 2 Absatz 9 InvStG) gelten und danach Ziel-(Spezial-)Investmentanteile mit ihrem Nettoinventarwert in das Aktivvermögen eingehen.

### **Petitum:**

- Wir regen eine Neufassung des § 2 Absatz 9 InvStG an:

*„Immobilienfonds sind Investmentfonds, die gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mehr als 50 Prozent ihres Aktivvermögens in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften anlegen (Immobilienfondsquote). Auslands-Immobilienfonds sind Investmentfonds, die gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mehr als 50 Prozent ihres Aktivvermögens in ausländische Immobilien und Auslands-Immobilien-Gesellschaften anlegen (Auslands-Immobilienfondsquote). Auslands-Immobilien-Gesellschaften sind Immobilien-Gesellschaften, die ausschließlich in ausländische Immobilien investieren. Investmentanteile an Immobilienfonds oder an Auslands-Immobilienfonds gelten in Höhe von 51 Prozent des Wertes des Investmentanteils als Immobilien. Sieht ein Immobilienfonds oder ein Auslands-Immobilienfonds in seinen Anlagebedingungen einen höheren Prozentsatz als 51 Prozent seines Aktivvermögens für die fortlaufende Mindestanlage in Immobilien vor, gilt der Investmentanteil im Umfang dieses höheren Prozentsatzes als Immobilie. Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, bei denen nach gesetzlichen Bestimmungen oder nach deren Anlagebedingungen das Bruttovermögen zu mindestens 75 Prozent aus unbeweglichem Vermögen besteht, gelten in Höhe von 75 Prozent des Wertes der Anteile als Immobilien, wenn die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen einer Ertragsbesteuerung in Höhe von mindestens 15 Prozent unterliegen und nicht von ihr befreit sind oder wenn deren Ausschüttungen einer Besteuerung von mindestens 15 Prozent unterliegen und der Investmentfonds nicht davon befreit ist. **Investmentanteile im Sinne des § 2 Absatz 9 sind auch Spezial-Investmentanteile.** Absatz 6 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.“*

### III. Zu Nr. 2 lit. c) – Änderung § 2 neuer Absatz 16 / § 26 neuer Satz 2 InvStG-E

In § 2 sollte ein neuer Absatz eingefügt werden, mit dem der derzeit gesetzlich leider nur unzureichend geregelten Thematik der Liquidation von Immobilienfonds Rechnung getragen wird. In § 17 Absatz 2 InvStG findet sich zwar eine Regelung, die als Beginn der Abwicklungsphase den Übergang auf die Verwahrstelle definiert. Immobilienfonds werden in der Praxis aber über einen längeren Zeitraum abgewickelt; ein Übergang auf die Verwahrstelle ist regelmäßig nicht erforderlich bzw. nicht zielführend insbesondere aufgrund der Stellung der KVG als zivilrechtliche Eigentümerin der Grundstücke. Insofern sollte das Gesetz hier auf die Besonderheiten von Immobilienfonds angepasst werden. Hierzu würde es sich anbieten, den Inhalt des § 17 Absatz 2 in einen neuen Absatz des § 2 zu überführen und anzupassen.

#### Petition:

- Wir regen eine Neufassung des § 2 Absatz 9 InvStG an:

*„<sup>1</sup>Als Beginn der Abwicklung eines inländischen Investmentfonds gilt der Zeitpunkt, zu dem das Recht der Kapitalverwaltungsgesellschaft zur Verwaltung des Investmentfonds erlischt. <sup>2</sup>**Abweichend hiervon gilt als Beginn der Abwicklung von Immobilienfonds der planmäßige Abverkauf der Immobilien auf Grundlage eines tatsächlich durchgeführten Abwicklungsbeschlusses der Kapitalverwaltungsgesellschaft.** <sup>3</sup>Als Beginn der Abwicklung eines ausländischen Investmentfonds gilt der Zeitpunkt, zu dem das Recht der Verwaltungsstelle zur Verwaltung des Investmentfonds erlischt, es sei denn, der gesetzliche Vertreter des ausländischen Investmentfonds weist einen davon abweichenden Beginn der Abwicklung nach.“*

In diesem Zusammenhang sollte ebenfalls in § 26 ein neuer Satz 2 eingefügt werden. Denn um als Spezial-Investmentfonds zu qualifizieren, muss der in § 26 InvStG enthaltene Katalog an Anforderungen eingehalten werden, was zunächst auch in der Abwicklungsphase gilt. Die Ergänzung in § 26 InvStG stellt sicher, dass die KVG die Abwicklung im Sinne der Anleger durchführen kann. Insbesondere der Grundsatz der Risikomischung sowie das Vorliegen des Rückgaberechts kann in der Abwicklungsphase nicht durchgängig sichergestellt werden. Diese Rückausnahme wurde auch bereits für Zwecke der Anwendung des § 15 InvStG eröffnet (Textziffer 15.20 des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019). Es ist nicht ersichtlich, warum für die weiteren Voraussetzungen des § 26 InvStG Abweichendes gelten sollte.

#### Petition:

- Wir regen einen neuen Satz 2 in § 26 InvStG an:

*„**Satz 1 gilt als gewahrt, wenn sich der Spezial-Investmentfonds in Abwicklung im Sinne des § 2 Absatz 16 befindet und die Voraussetzungen des Satzes 1 bis zum Beginn der Abwicklung erfüllt waren.**“*

#### IV. Zu Nr. 6 – Änderung § 15 Absatz 3 InvStG-E

Der derzeitige Wortlaut des § 15 Absatz 3 InvStG kann zu Konstellationen führen, bei denen ein international investierender Fonds dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtig werden könnte, der Höhe nach mangels inländischer Einkünfte jedoch keine Gewerbesteuer entsteht, sofern nicht eine inländische Betriebsstätte vorliegt und Deutschland damit ein entsprechendes Besteuerungsrecht zufällt. Insbesondere vor dem Hintergrund des drohenden Statusverlusts eines Spezial-Investmentfonds erachten wir die Berücksichtigung ausländischer Sachverhalte bei der Prüfung der Bagatellgrenze für unverhältnismäßig.

##### **Petition:**

- Wir regen eine Anpassung von § 15 Absatz 3 InvStG an:

*„(3) Die Voraussetzungen des Absatzes 2 gelten als erfüllt, wenn die Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung **von Vermögensgegenständen, die zu inländischen Einkünften führen**, in einem Geschäftsjahr weniger als 5 Prozent der gesamten Einnahmen des Investmentfonds betragen.“*

#### V. Zu Nr. 15 – Änderung § 56 InvStG

Nach dem bis zum 31.12.2017 geltenden Investmentsteuerrecht waren Mieten gemäß § 3 Absatz 2 Nr. 2 Satz 1 InvStG a.F. periodengerecht abzugrenzen. Entsprechend erfolgte die Besteuerung der per 31.12.2017 abgegrenzten Mieten auf Anlegerebene bereits nach dem alten Investmentsteuerrecht. Mit der Einführung des InvStG 2018 erfolgte eine Umstellung bei der Ermittlung der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 6 Absatz 7 InvStG 2018). Ohne eine Regelung für eine entsprechende Kürzung würde es ab dem 1.1.2018 durch den Zufluss der per 31.12.2017 abgegrenzten Mieten zu einer erneuten und somit doppelten Besteuerung im Rahmen der Körperschaftssteuererklärung kommen. Um eine solche Doppelbesteuerung zu vermeiden, regen wir an, dass eine den Einkommensteuerrichtlinien zu § 4 EStG (R 4.6) vergleichbare Regelung eingeführt wird.

Nachfolgendes Beispiel zur Verdeutlichung:

Der Investmentfonds hat im Rumpf-Geschäftsjahr zum 31.12.2017 Mieten in Höhe von EUR 1.000 abgegrenzt. Der Zufluss erfolgt im Jahr 2018 mit Begleichung der Mietforderungen. In Folge der Abgrenzung wurden im Rumpf-Geschäftsjahr zum 31.12.2017 auf Anlegerebene EUR 1.000 versteuert. In dem am 1.1.2018 beginnenden Geschäftsjahr werden aufgrund des vorgegebenen Wechsels der Gewinnermittlungsmethode die EUR 1.000 aufgrund des Zuflusses auf Fondsebene erneut versteuert. Die deutschen Mieterträge werden somit doppelt besteuert.

##### **Petition:**

- Wir regen an, durch einen neuen Absatz 10 eine Kürzung zuzulassen und somit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden:

***„Zur Ermittlung der Einkünfte nach § 6 Absatz 7 sind die durch den Wechsel bei der Ermittlung der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bedingten Kürzungen in dem Geschäftsjahr vorzunehmen, in dem die Mieterträge tatsächlich zugeflossen sind.“***