

STELLUNGNAHME

Stand: 12. März 2020

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

**Nachtrag zur Stellungnahme vom
7. Februar 2020 zum Entwurf des BMF-
Schreibens zu Anwendungsfragen zum
Investmentsteuergesetz in der Fassung
des Gesetzes zur Reform der
Investmentbesteuerung; Ergänzung des
BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019 (BStBl I
S. 527) – IV C1-S1980-1/19/10008:005**

Nachfolgende Ausführungen dienen der weitergehenden Erläuterung unserer Stellungnahme vom 7. Februar 2020 und den darin enthaltenen Ausführungen zu den Punkten „12) zu Rz. 36.38a (neu) – Kapitalertragsteueranmeldung“ sowie „13) Rz. 38.1 – Berücksichtigung von Erträgen“. Der Vollständigkeit halber haben wir die näher zu erläuternden Punkte der ursprünglichen Stellungnahme (Teil I) den weitergehenden Ausführung (Teil II) noch einmal vorangestellt.

I. Ursprüngliche Ausführungen in der ZIA-Stellungnahme vom 7. Februar 2020

Nachfolgend der Vollständigkeit halber die in der ursprünglichen Stellungnahme enthaltenen Ausführungen zu den Punkten „12) zu Rz. 36.38a (neu) – Kapitalertragsteueranmeldung“ sowie „13) Rz. 38.1 – Berücksichtigung von Erträgen“:

12) zu Rz. 36.38a (neu) – Kapitalertragsteueranmeldung

Die Neuregelung impliziert, dass quasi zu jedem beliebigen Bankarbeitstag im Jahr (an dem eine Rückgabe von Spezial-Investmentanteile möglich ist) zeitnah, nämlich bis zur Abgabe der nächsten Kapitalertragsteueranmeldung, d.h. zum 10. des Folgemonats, ein „Jahresabschluss“ erstellt werden muss. Letzteres ist notwendig, um die ausschüttungsgleichen Erträge besitzzeitanteilig anlegerindividuell zu ermitteln. In den allermeisten Fällen ist dies praktisch unmöglich. Die Neuregelung wird – ohne weitere Erleichterungen in einem BMF-Schreiben – dazu führen, dass für Kapitalertragsteueranmeldungen die ausschüttungsgleichen Erträge geschätzt und die Kapitalertragsteueranmeldungen anschließend wieder korrigiert werden. Um diese – für alle Beteiligten – unnötigen Arbeiten zu vermeiden, regen wir an, dass es nicht beanstandet wird, wenn die ausschüttungsgleichen Erträge anhand der letzten abgegebenen Feststellungserklärung zeitanteilig geschätzt werden und die Finanzverwaltung zudem auf eine Korrektur der Kapitalertragsteueranmeldungen (selbst nach Abgabe der Feststellungserklärung) verzichtet. Wir bitten es ebenfalls nicht zu beanstanden, dass keine unterjährigen Korrekturen der Kapitalertragsteueranmeldungen erfolgen, wenn die KVG auf die tatsächlichen ausschüttungsgleichen Erträge zum Handelstag der Anteilscheinrückgabe abstellt und sich im späteren Verlauf des Geschäftsjahres noch Korrekturen des Aufwandes bzw. Ertrages zum Handelstag der Anteilrückgabe ergeben. Letzteres werden faktisch nur einzelne große KVGs leisten können, die keine Immobilienfonds verwalten. Wenn aufgrund der Qualifikation eines Anlegers vom Kapitalertragsteuereinbehalt Abstand genommen werden darf, so gibt es aus unserer Sicht keine Notwendigkeit eine Anmeldung der Kapitalertragsteuer durchzuführen. Da diese Anmeldungen in den überwiegenden Fällen manuell durchgeführt werden, verursachen sie einen enormen Aufwand bei den KVGs. Auswirkungen auf das Steuerergebnis haben die Nullmeldungen jedoch nicht. Es würde den Prozess für alle Beteiligten deutlich vereinfachen, wenn in diesen Fällen vollständig von der Anmeldung Abstand genommen werden kann.

Petition:

- Wir regen die Einführung einer neuen Rz. 36.38a mit nachfolgender Formulierung an:

„Bei der Kapitalertragsteueranmeldung im Falle einer unterjährigen Rückgabe von Anteilen an einem Spezial-Investmentfonds wird es nicht beanstandet, wenn die ausschüttungsgleichen Erträge anhand der letzten abgegebenen Feststellungserklärung zeitanteilig geschätzt werden. Auf eine Korrektur der Kapitalertragsteueranmeldungen nach Abgabe der Feststellungserklärung kann verzichtet werden. Eine Korrektur der Kapitalertragsteueranmeldung kann ebenfalls unterbleiben, wenn auf die tatsächlichen ausschüttungsgleichen Erträge zum Handelstag der Anteilscheinrückgabe abgestellt wurde und sich im späteren Verlauf des Geschäftsjahres noch Korrekturen des Aufwandes bzw. Ertrages zum Handelstag der Anteilrückgabe ergeben haben. Sofern bei Rückgaben aufgrund der steuerlichen Qualifikation des Anlegers vom Kapitalertragsteuereinbehalt Abstand genommen werden darf, kann eine Anmeldung der Kapitalertragsteuer vollständig unterbleiben.“

13) zu Rz. 38.1 – Berücksichtigung von Erträgen

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass bei unterjährigen Veräußerungen die ausschüttungsgleichen Erträge seit 1. Januar 2020 sofort den Anlegern zufließen, bedarf es einer Regelung zur Berücksichtigung entsprechender Erträge.

Beispiel: Übertragung von Anteilen durch einen Dach-Spezial-Investmentfonds an einem anderen Immobilien-Spezial-Investmentfonds am 1. Januar 2020. Der Zielfonds ist beteiligt an diversen deutschen Personengesellschaften. Die finalen zuzurechnenden V+V-Einkünfte aus den Personengesellschaften liegen nicht vor April 2020 vor. Wenn der Dachfonds bspw. Ende Februar sein Geschäftsjahresende hat, würden eine Reihe von Folgekorrekturen notwendig sein.

Petition:

- Wir regen die Aufnahme einer Nichtbeanstandungsregelung an und nach der Rz. 38.1 nachfolgende Formulierung aufzunehmen:

„Es wird nicht beanstandet, wenn ausgeschüttete bzw. ausschüttungsgleiche Erträge aus Ziel-Spezial-Investmentfonds erst mit Lieferung der steuerlichen Zusammensetzung der ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträge im Dach-Spezial-Investmentfonds berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere, wenn das Geschäftsjahr des Dach-Spezial-Investmentfonds vor Lieferung der steuerlichen Daten endet.“

II. Nachträgliche Erläuterungen zur ZIA-Stellungnahme vom 7. Februar 2020

In der Praxis ist ein abweichendes Geschäftsjahresende sowohl bei Investmentfonds als auch bei Spezial-Investmentfonds beispielsweise am 31.03. oder am 30.09. durchaus üblich. Ebenso kommt es vor, dass ein Spezial-Investmentfonds die Transparenzoptionen gemäß § 30 Absatz 1 sowie § 33 Absatz 1 InvStG nicht ausübt.

Bei den Spezial-Investmentfonds sind die Immobilienfonds in der Regel Mehranlegerfonds. Im Kontext des § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG ist die Anzahl der Anleger allerdings nicht von Bedeutung, da bei anteiligen Anteilscheinveräußerungen des Anlegers in einem Ein-Anleger-Fonds ebenfalls die ausschüttungsgleichen Erträge im Verkaufszeitpunkt zufließen.

Im Bereich der Spezial-Investmentfonds erfolgt regelmäßig zum Monatsende eine Anteilwertermittlung mit der Berechnung der dazugehörigen steuerlichen Kennzahlen gemäß § 48 InvStG. Seitens der Kapitalverwaltungsgesellschaften wurde in Investmentverträgen standardisiert vereinbart, dass Anteilscheinübertragungen regelmäßig nur zum Monatsultimo möglich sind. Diese Einschränkung war aufgrund der besitzzeitanteiligen Ermittlung der Erträge gemäß § 35 Absatz 6 InvStG zwangsläufig notwendig geworden. Um diese Erträge besitzzeitanteilig zu ermitteln, bedarf es einer Anteilwertermittlung, da einerseits die Buchhaltungsdaten vorliegen müssen und andererseits die Anleger zu Zeitpunkten von Anteilscheinbewegungen steuerliche Kennzahlen benötigen (bei Anteilscheinerwerben ist die Anteilwertermittlung notwendig, damit besitzzeitanteilig die Berechnung der steuerlichen Kennzahlen bei Null beginnen kann).

Die Bewegung von Anteilen ergibt sich aus Anteilscheinausgaben, -rücknahmen sowie -übertragungen. Im Bereich der Spezial-Investmentfonds gibt es im Laufe eines Geschäftsjahres regelmäßig mehrere Zeitpunkte mit Anteilscheinbewegungen.

Im Bereich von Spezial-Investmentfonds bedeutet jede Anteilscheinübertragung, dass ein separater steuerlicher Abschluss vorgenommen werden muss. Letztlich setzt sich ein steuerlicher Geschäftsjahresabschluss aus verschiedenen „kleinen“ Abschlüssen zusammen. Hintergrund ist, dass zur Ermittlung der besitzzeitanteiligen Erträge für jeden Zeitraum mit unterschiedlichen Anteilscheinbeteiligungen von Anlegern, die Erträge unterschiedlich zugerechnet werden.

Beispiel 1:

- Zeitraum 01.01.-30.06.:
 - o Immobilienertrag: 100
 - o Anleger 1 besitzt 1 Anteil
 - o Anleger 2 besitzt 1 Anteil
- Zeitraum 01.07.-31.12.:
 - o Immobilienertrag: 100
 - o Anleger 1 besitzt 1 Anteil
 - o Anleger 2 besitzt 2 Anteile

- Ermittlung der besitzzeitanteiligen Erträge anhand von zwei „kleinen“ Abschlüssen:
 - o Immobilienertrag Anleger 1:
 - Zeitraum 01.01.-30.06.: 50
 - Zeitraum 01.07.-31.12.: 33,33
 - o Immobilienertrag Anleger 2:
 - Zeitraum 01.01.-30.06.: 50
 - Zeitraum 01.07.-31.12.: 66,66
 - o Ergebnisse für das gesamte Geschäftsjahr 01.01.-31.12.:
 - Anleger 1: 83,33
 - Anleger 2: 116,66

Die Neuregelung des § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG führt seit 1. Januar 2020 dazu, dass bei jeder Anteilscheinbewegung ein „kleiner“ Abschluss nun unmittelbar nach der Übertragung vorgenommen werden muss anstatt im Rahmen des Geschäftsjahresabschlusses. Mit dem Zufluss der ausschüttungsgleichen Erträge im Zeitpunkt der Anteilscheinveräußerung (Rückgabe oder Übertragung) verschiebt sich auch der Zeitpunkt der Kapitalertragsteueranmeldung sowie der Zeitpunkt der Berücksichtigung der ausschüttungsgleichen Erträge beim Alt-Anleger. Ein „kleiner“ Abschluss bedeutet, dass die Besteuerungsgrundlagen gemäß Kapitel III des InvStG für einen Zeitraum kleiner als zwölf Monate ermittelt werden muss. Das ist vollumfänglich für den gesamten Fonds notwendig, selbst wenn nur ein Anleger seine Anteile bspw. an einen anderen Anleger überträgt. Anders als vor 2020 ist das nun bei jedem Anteilscheingeschäft – siehe Ausführungen zuvor – vorzunehmen. In der Praxis zeichnet sich ab, dass es hierdurch erforderlich ist, im Monatsrhythmus die zeitanteiligen und anlegerbezogenen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

Bei einer Übertragung zum Monatsletzten ist die Kapitalertragsteueranmeldung gemäß § 44 Absatz 1 Satz 5 EStG bis zum zehnten des Folgemonats abzugeben. Immobilienfonds zeichnen sich durch komplexere Buchhaltungen aus, wodurch automatisierte Steuerberechnungen nicht möglich sind. Folglich ist die Erstellung eines steuerlichen Zwischenabschlusses innerhalb von zehn Tagen nicht möglich. Darüber hinaus wird zunächst eine Anteilwertermittlung benötigt, um die Buchhaltungsdaten anlegerindividuell zu erhalten. Selbst wenn unmittelbar am Monatsersten die Anteilwertermittlung auf den letzten Tag des Vormonats erfolgt, kann die steuerliche Berechnung erst am Folgetag beginnen, sodass der Zeitraum für die steuerlichen Berechnungen weiter verkürzt wird. Im Bereich der Spezial-Investmentfonds erfolgt im Regelfall die Anteilwertermittlung monatlich. Hierzu sind die Monatsabschlüsse mit entsprechender Datenversorgung der weiteren Beteiligten in der Wertschöpfungskette eines Immobilienfonds erforderlich, bspw. bei sog. Master-KVG oder Service-KVG-Mandaten die der externen Portfolio- bzw. Property-Manager, die im Regelfall erst zwei bis drei Tage nach Monatsultimo vorliegen können. Im letztgenannten Fall eines Service-KVG-Mandats erfolgt somit die Anteilwertermittlung am fünften Bankarbeitstag im Monat. Eine Anteilwertermittlung für eine Übertragung zum Monatsultimo Dezember 2019 wäre somit am 8. Januar 2020 erfolgt, d.h. es verblieben zwei Tage bis zum Fristende für die Kapitalertragsteueranmeldung Dezember 2019.

Eine weitere Schwierigkeit besteht darin, dass Immobilienfonds regelmäßig Beteiligungen an transparenten Immobiliengesellschaften im In- und Ausland halten. Diese haben in der Regel ein Wirtschaftsjahr, welches am 31.12. endet. In der Regel liegen sowohl im In- als auch Ausland Jahresabschlüsse sowie steuerliche Ergebnisse, welche den Fonds zugerechnet werden (bspw. dt. GmbH & Co. KG), frühestens Ende Mai des Folgejahres vor. Somit können in der unterjährigen Ermittlung der besitzzeitanteiligen Besteuerungsgrundlagen die Ergebnisse aus den Immobilien-Gesellschaften nur anhand von Plan- oder Schätzwerten berücksichtigt werden. Hier ist es also in der Praxis erforderlich, die unterjährig – vorläufig ermittelten – Besteuerungsgrundlagen nach Vorlage der finalen Abschlüsse aus den Immobilien-Gesellschaften entsprechend zu korrigieren, welches in der Umsetzung zwar zu Mehraufwand aufgrund der erforderlichen Korrekturen führt, verfahrensrechtlich jedoch notwendig und in der Praxis zudem sachgerecht ist.

Da Immobilienfonds oftmals als Zielfondsanlage von Wertpapierfonds dienen, sind auch hier entsprechende Korrekturen vorzunehmen und in entsprechend korrigierter Form zu erstellen. Auf Seiten der Anleger sind die zuzurechnenden ausschüttungsgleichen Erträge i.S.d. § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG zu korrigieren.

Beispiel 2:

- Zielfonds hat ein Geschäftsjahr von 01.10.2019-30.09.2020
- Anleger (Bank, Geschäftsjahr 01.01.-31.12.) überträgt seine Anteile am 31.01.2020
- Ergebnis:
 - o Zielfonds muss doppelt die ausschüttungsgleichen Erträge ermitteln, da Anfang Februar 2020 die steuerlichen Ergebnisse aus den PersG nicht vorliegen
 - o Kapitalertragsteueranmeldung i.H.v. EUR 0,00 ist doppelt vorzunehmen
 - o Anleger wird die zuzurechnenden ausschüttungsgleichen Erträge wahrscheinlich nicht korrigieren, da er dieses erst nach seinem Geschäftsjahresende buchen wird

Beispiel 3:

- Zielfonds hat ein Geschäftsjahr von 01.10.2019-30.09.2020
- Anleger (transparenter Dach-Spezial-Investmentfonds, Geschäftsjahr 01.02.-31.01.) überträgt seine Anteile auf einen anderen Anleger am 31.01.2020
- Anleger am Dachfonds ist eine Sachversicherung
- Ergebnis:
 - o Zielfonds muss doppelt die ausschüttungsgleichen Erträge ermitteln, da Anfang Februar 2020 die steuerlichen Ergebnisse aus den PersG nicht vorliegen
 - o Kapitalertragsteueranmeldung ist doppelt vorzunehmen
 - o Der Dachfonds kann die Ermittlung der steuerlichen Ergebnisse für das Geschäftsjahresende zum 31.01.2020 nicht abschließend vornehmen und gibt eine „vorläufige“ Feststellungserklärung (gemäß § 51 Absatz 2 InvStG vier Monate nach Geschäftsjahresabschluss, also am 31.05.2020) ab; der Dachfonds muss die Besteuerungsgrundlagen erneut in einen späteren Zeitpunkt aufgrund der Korrekturen des Zielfonds ermitteln und eine korrigierte Feststellungserklärung abgeben, wenn der Zielfonds im Mai/Juni oder ggf. erst im Rahmen seines

Geschäftsjahresabschlusses im Oktober die endgültigen Ergebnisse dem Dachfonds mitteilt

- Sofern an dem Dachfonds ein Anleger beteiligt ist, der ebenfalls ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hat, wird der Korrekturaufwand der Steuererklärungen bei Ziel- und Dachfonds sowie Anleger am Dachfonds zusätzlich noch komplexer.

Die Ermittlung der steuerlichen Ergebnisse i.S.d. § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG, also der ausschüttungsgleichen Erträge, wird in dem Moment unmöglich, in dem der Spezial-Investmentfonds die Immobilien-Transparenzoption gemäß § 33 Absatz 1 InvStG nicht ausübt. Um dem Anleger seine steuerlichen Ergebnisse mitzuteilen, ist zunächst die Körperschaftsteuer gemäß Kapitel II des InvStG zu berechnen, die gemäß § 42 Absatz 5 InvStG die steuerpflichtigen Erträge des Anlegers zu 20 Prozent mindert. Da die Körperschaftsteuer eine Jahressteuer ist, vgl. § 7 Absatz 3 KStG, können die ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG erst nach Geschäftsjahresende des Immobilien-Spezial-Investmentfonds ermittelt werden.

Aus den vorgenannten Sachverhalten ergeben sich zwei Problemstellungen:

- die Anmeldung der Kapitalertragsteuer und
- die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge.

Die Punkte 1 und 2 hängen nicht unmittelbar miteinander zusammen, sodass wir darum bitten, im BMF-Schreiben separat auf diese Sachverhalte einzugehen.

Während die Kapitalertragsteuer auf inländische Immobilienerträge gemäß § 33 Absatz 1 i.V.m. § 50 InvStG einbehalten und abgeführt wird, bestehen die ausschüttungsgleichen Erträge aus den Erträgen gemäß § 36 InvStG, also bspw. auch aus ausländischen Einkünften, die DBA-steuerfrei gestellt sind, vgl. § 36 Absatz 1 Nr. 2 InvStG.

Nach unserem Verständnis würde eine Erleichterung bei der unterjährigen Kapitalertragsteueranmeldung nicht zu dem allgemeinen Verständnis bei den Zielfonds sowie Anlegern führen (bspw. da auf DBA-steuerfrei gestellte Einkünfte keine Kapitalertragsteuer einbehalten wird), dass automatisch eine solche Erleichterungsregelung auch für die ausschüttungsgleichen Erträge gelten würde.

Wir regen daher eine getrennte Stellungnahme Ihrerseits an. Diese würde zweifelsfrei zu mehr Rechtssicherheit sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch den Finanzämtern führen. Bei den Steuerpflichtigen würde insbesondere in einer Dach-Zielfonds-Konstellation die Anwendung einer Erleichterungsregel lediglich bei der Kapitalertragsteuer (bspw. Schätzung basierend auf Vorjahreswerten) dazu führen, dass die ausschüttungsgleichen Erträge dennoch angefordert würden – in diesem Fall berechnet und nicht geschätzt. Aus diesem Grund ist es nach unserer Auffassung notwendig, eine Erleichterungsregel (bei notwendiger Korrektur nach Abschluss des Geschäftsjahres des Zielfonds) sowohl für die Kapitalertragsteuer als auch für die ausschüttungsgleichen Erträge separat aufzunehmen bzw. auf die gleiche Anwendung hinzuweisen.

Im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eines Spezial-Investmentfonds wurden bereits die ausschüttungsgleichen Erträge bis Ende 2019 besitzzeitanteilig berechnet. Wie bereits ausgeführt, ist die besitzzeitanteilige Berechnung der Erträge in der Praxis im Rahmen des Geschäftsjahresabschlusses grundsätzlich möglich. Allerdings kommt es aufgrund der gesetzlichen Regelung des § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG seit dem 1. Januar 2020 zwangsläufig zur mehrfachen Ermittlung der besitzzeitanteiligen Besteuerungsgrundlagen. Dies hat nennenswerte monetäre und personelle Mehraufwände sowohl bei den Kapitalverwaltungsgesellschaften, bei den Fonds durch externe Berater und auch bei den Anlegern zur Folge.

Darüber hinaus führt die Zurechnung der ausschüttungsgleichen Erträge bei den Anlegern im Zeitpunkt der Anteilscheinveräußerungen dann zu Schwierigkeiten, wenn insbesondere bei Immobilien-Ziel-Spezial-Investmentfonds die ausschüttungsgleichen Erträge mehrfach korrigiert werden müssen.

Sowohl bei den Zielfonds als auch Anlegern führt die Neuregelung des § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG zu höchst schwierig umzusetzenden Anforderungen, die es bis zum 31. Dezember 2019 in dieser Form nicht gab.

Aus diesem Grund bitten wir, sowohl für die Kapitalertragsteuer als auch ausschüttungsgleichen Erträge Erleichterungsregeln im BMF-Schreiben aufzunehmen (vgl. unsere Petita der Punkte 12 und 13 der ursprünglichen Stellungnahme obenstehend).