



10. Februar 2015

BMF erläutert Verfahren zur Abwendung der Pauschalbesteuerung

http://docs.bepartners.pro/news/2015-02-04_BMF-Schreiben_van-caster.pdf

Im Oktober 2014 hatte der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden (vgl. **beleuchtet** vom 13.10.2014), dass die pauschale Besteuerung von Erträgen aus ausländischen Investmentfonds nach § 6 InvStG eine unzulässige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt (EuGH, Urteil vom 09.10.2014, Rs. „van Caster“ – C 326/12). Nach dem Urteil des EuGH stellt die Regelung zur pauschalen Besteuerung nach § 6 InvStG deshalb einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) dar, weil sie es dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, zur Abwendung der Pauschalbesteuerung Nachweise beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe der Einkünfte des Anlegers nachweisen lässt. Dabei müssen der Inhalt, die Form und das Maß an Präzision, denen dieser Nachweis zu genügen hat, von der Finanzverwaltung bestimmt werden.

Die gesetzliche Umsetzung dieses Urteils steht noch aus. Das bis zur Umsetzung anzuwendende Verfahren beschreibt das Bundesministerium der Finanzen aktuell in seinem Schreiben vom 04.02.2015 (BMF vom 04.02.2015, IV C 1 - S 1980-1/11/10014: 005, DOK 2015/0091921).

Die nach diesem Schreiben geforderten Voraussetzungen sind hoch und vom Anleger im Regelfall nicht zu erfüllen.

1. Abwendung der Pauschalbesteuerung setzt eigene Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen voraus

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt die Möglichkeit einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Abwendung der Pauschalbesteuerung nicht in Betracht. Vielmehr muss der Anleger nach dem Schreiben vom 04.02.2015 mindestens die Besteuerungsgrundlagen nachweisen, die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG verlangt werden; das heißt eine Erklärung über alle Besteuerungsgrundlagen mit Ausnahme der Angaben in Buchstabe c und Buchstabe f bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung. Darüber hinaus muss er auf Anforderung des Finanzamtes die Richtigkeit der

Angaben nachweisen. Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben können dabei insbesondere folgende Unterlagen angefordert werden:

- eine Berufsträgerbescheinigung im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG
- den zum jeweiligen Geschäftsjahresende gültigen Verkaufsprospekt und den Jahresbericht
- eine Summen- und Saldenliste aus der Fondsbuchhaltung
- eine Überleitungsrechnung, aus der hervorgeht, wie aus der investmentrechtlichen Rechnungslegung die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden
- eine Anlage für die Gewinn- und Verlustvorträge bezogen auf die einzelnen Ertragsarten

Soweit der Nachweis nach diesen Angaben nicht geführt wird, setzt das Finanzamt die Erträge pauschal nach § 6 InvStG fest.

In aller Regel wird der Anleger weder in der Lage sein, die für eine halbtransparente Besteuerung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG geforderten Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und dementsprechend zu erklären, noch die zum Nachweis der Richtigkeit erforderlichen Unterlagen vorzulegen. In der Praxis wird dies vielfach bereits daran scheitern, dass die ausländische Investmentgesellschaft, die ja gerade nicht auf dem deutschen Markt tätig ist und nicht auf den deutschen Markt abzielt, kein Interesse daran haben wird, deutschen Anlegern Unterlagen aus ihrer Fondsbuchhaltung zur Verfügung zu stellen (geschweige denn ihm Zugang zu ihrer Fondsbuchhaltung zu gewähren) und Ressourcen darauf zu verwenden, diese so aufzubereiten, dass der Anleger daraus die erforderliche Überleitungsrechnung ableiten könnte. Dies dürfte allenfalls dann anders sein, wenn bereits andere Investmentfonds oder Anteilsklassen der Gesellschaft in Deutschland vertrieben werden und daher sowohl ein generelles Interesse am deutschen Markt besteht als auch entsprechende Fondsbuchhaltungssysteme existieren. Selbst



wenn eine Gesellschaft dazu bereit wäre, ließe sich die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den allermeisten Fällen nur mit Hilfe eines Berufsträgers bewerkstelligen. Ein mit der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nach dem Investmentsteuergesetz vertrauter Berufsträger muss also regelmäßig nicht erst für die Berufsträgerbescheinigung im Rahmen eines durch das Finanzamt angeforderten Nachweises der Richtigkeit der Angaben eingeschaltet werden, sondern schon bei der Ermittlung und entsprechenden Erklärung der Besteuerungsgrundlagen. Überdies ist es sehr wahrscheinlich, dass die Finanzämter den Nachweis der Richtigkeit der Angaben nicht nur in Einzelfällen, sondern regelmäßig anfordern werden, da den Veranlagungsbeamten keine andere Möglichkeiten zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen.

2. Privilegierte Besteuerung nur eingeschränkt möglich

Sollte in Einzelfällen tatsächlich die Bereitschaft einer ausländischen Investmentgesellschaft an der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bestehen, bietet das Schreiben vom 04.02.2015 über die Abwendung der Pauschalbesteuerung hinaus die Möglichkeit, die vorteilhafteste Besteuerung eines Investmentfondsertrags zu erreichen. Diese Möglichkeit wird allerdings in zeitlicher Hinsicht eingeschränkt.

Voraussetzung dafür ist, dass der Anleger über die für die Abwendung der Pauschalbesteuerung notwendigen Angaben hinaus auch die Angaben nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe c und Buchstabe f InvStG erklärt. Diese betreffen neben den Besteuerungsgrundlagen für eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern insbesondere dem Teil- bzw. früheren Halbeinkünfteverfahren/einkünfteverfahren und dem Beteiligungsprivileg unterfallende Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Aktien sowie aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie (insbesondere Immobilien-) Erträge.

Für die Inanspruchnahme des Teileinkünfteverfahrens sowie des Beteiligungsprivilegs für Aktienerträge ist allerdings ebenso wie für die Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungsabkommen für Immobilienerträge seit längerem Voraussetzung, dass ein Investmentfonds den Aktiengewinn beziehungsweise den Immobiliengewinn ermittelt (vgl. § 5 Abs. 2 Satz 4 InvStG). Diese Anforderung bleibt nach dem Schreiben vom 04.02.2015 ausdrücklich bestehen. Daraus ergibt sich eine zeitliche Beschränkung für die Möglichkeit, eine Inanspruchnahme der genannten Steuerprivilegien für die in den ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen enthaltenen Aktien- und Immobilienerträge zu ermöglichen.

3. (Teil-)Freistellung von Aktienerträgen nur bei Zufluss bis 19.05.2010 möglich

Die zeitliche Beschränkung resultiert daraus, dass eine nachträgliche Ermittlung des Aktien- und Immobiliengewinns durch den Anleger nicht zugelassen wird. Vielmehr wird für den Aktiengewinn darauf hingewiesen, dass die bei Einführung der Verknüpfung mit der Aktiengewinnermittlung durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010 vom 08.12.2010, BGBl. I, 1768) gewährte erneute zweimonatige Frist für eine erstmalige Ermittlung des Aktiengewinns als Erfordernis für die (Teil-)Freistellung von in ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen enthaltenen Aktienerträgen anwendbar bleibt. Diese Frist ist bereits am 19.07.2010 abgelaufen. Eine privilegierte Besteuerung der Aktienerträge kann daher nachträglich nur für ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge erreicht werden, die vor dem Inkrafttreten der Verknüpfung mit der Aktiengewinnermittlung zugeflossen sind beziehungsweise als zugeflossen gelten. Sie müssen daher dem Anleger vor dem 20.05.2010 (fiktiv) zugeflossen sein (§ 21 Abs. 19 Satz 3 InvStG).

4. Freistellung von Immobilienerträgen nach DBA nur bei Zufluss bis 31.12.2008 möglich

Für die Freistellung von in ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen enthaltenen Immobilienerträgen ergibt sich eine noch stärkere zeitliche Limitierung als für die Aktienerträge. Hier erfolgte die Verknüpfung der Freistellung mit der Erfordernis der Ermittlung und Veröffentlichung des Immobiliengewinns bereits mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I, 1912). Nach der Anwendungsvorschrift des § 21 Abs. 1 Satz 1 InvStG können daher nachträglich nur Immobilienerträge, die dem Investmentfonds vor dem 01.01.2009 zugeflossen sind, freigestellt werden.





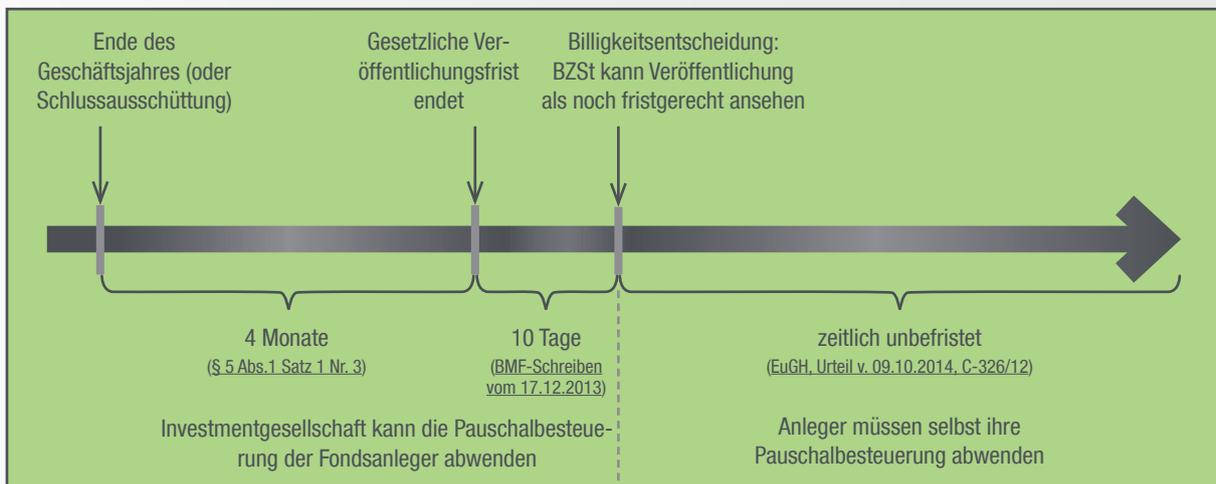
5. Veröffentlichungsfrist obsolet, aber in der Praxis weiterhin maßgeblich

Das aktuelle BMF-Schreiben vom 04.02.2015 befasst sich lediglich mit den Fällen, in denen in der Vergangenheit ein Investmentfonds keine Besteuerungsgrundlagen veröffentlicht hat, der Anleger aber nachträglich die Pauschalbesteuerung durch eigene Ermittlung dieser Angaben abwenden können soll.

Die Entscheidung des EuGH (EuGH, Urteil vom 09.10.2014, Rs. „van Caster“ – C 326/12, vgl. [beleuchtet](#) vom 13.10.2014) hat jedoch auch potentielle Auswirkungen auf Veröffentlichungen von Investmentfonds, die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 InvStG ermitteln und zur Gewährleistung einer privilegierten Besteuerung ihrer deutschen Anleger veröffentlichen. Da es nunmehr dem Anleger grundsätzlich möglich ist, eine Pauschalbesteuerung durch eigene Erklärung der Besteuerungsgrundlagen abzuwenden, hat der EuGH die für die Veröffentlichung geltende Frist von vier Monaten nach Geschäftsjahresende bzw. nach Beschlussfassung über die Schlusss Ausschüttung de facto abgeschafft. Gleichwohl werden Investmentfonds, die auf den deutschen Markt abzielen, die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 InvStG auch künftig tunlichst innerhalb der Vier-Monatsfrist veröffentlichen. Denn anderenfalls müssten sie ihre deutschen Anleger darüber informieren, dass diese selbst im Rahmen der Veranlagung die Besteuerungsgrundlagen erklären müssen. Überdies müssten die Investmentgesellschaften den deutschen Anle-

ger nicht nur die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 InvStG zukommen lassen, sondern, sofern die Finanzämter entsprechend dem aktuellen Schreiben den Nachweis der Richtigkeit der Angaben verlangen, die Übermittlung aller dafür geforderter Unterlagen an jeden einzelnen betroffenen Anleger organisieren, was mit beträchtlichen Kosten verbunden sein kann.

Um eine Pauschalbesteuerung für ihre deutschen Anleger abzuwenden, können Investmentfonds bei einer nur kurzfristigen Überschreitung der Vier-Monatsfrist für die Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen nach wie vor eine Billigkeitsentscheidung nach dem Schreiben des BMF vom 17.12.2013 (BMF vom 17.12.2013, IV CX1 – S 1980-1/08/10007, DOK 2013/1153347) herbeiführen. Nach diesem Schreiben ist die Überschreitung in der Regel als kurzfristig anzusehen, wenn sie nicht mehr als zehn Kalendertage umfasst. Spätestens mit Überschreitung dieser Karenzfrist von zehn Tagen hat es also nicht mehr alleine der Investmentfonds in der Hand, die pauschale Besteuerung der deutschen Anleger abzuwenden. Ab dann muss vielmehr der Anleger selbst – mit Unterstützung des Investmentfonds – tätig werden. Die am deutschen Markt aktiven in- und ausländischen Investmentfonds werden das Heft des Handelns nicht ohne Not aus der Hand geben und aus Kosten- wie aus Reputationsgründen alles daran setzen, dass dieser Fall nicht eintritt. Daraus dürfte sich auch erklären, dass das Schreiben vom 04.02.2015 auf diese Konsequenz des EuGH-Urteils mit keinem Wort eingeht.





bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker

Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51

Fax +49 211 946847-01

carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst

Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52

Fax +49 211 946847-01

carsten.ernst@bepartners.pro



Holger Hartmann

Partner . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-53

Fax +49 211 946847-01

holger.hartmann@bepartners.pro



Silvan Hussien

Steuerberater

Tel. +49 211 946847-58

Fax +49 211 946847-01

silvan.hussien@bepartners.pro