

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

BEARBEITET VON

REFERAT/PROJEK T IV C 1

TEL +49 (0) 30 18 682-

FAX +49 (0) 30 18 682-

E-MAIL IVC1@bmf.bund.de

DATUM

BETREFF **Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der ab dem 1. Januar 2018  
geltenden Fassung (InvStG)  
Ergänzung des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019 (BStBl I S. 527)**

GZ **IV C 1 - S 1980-1/19/10008 :004**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 21. Mai 2019 (BStBl I S. 527) wie folgt geändert:

1. Die Randziffern 56.2 bis 56.4 werden wie folgt gefasst:

**b. Anwendung des alten Rechts**

56.2 Für Veranlagungszeiträume 2004 bis einschließlich 2017 richtet sich gemäß § 56 Absatz 1 Satz 2 InvStG die Besteuerung weiterhin nach dem Investmentsteuergesetz in der ab dem 1. Januar 2004 bis einschließlich 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (InvStG 2004 = altes Recht). Die zum alten Recht ergangenen Verwaltungsanweisungen, insbesondere das BMF-Schreiben vom 18. August 2009 (BStBl I S. 931, in der jeweils geltenden Fassung) sind für diese Zwecke weiterhin anzuwenden.

aa. Letztmalige Anwendung des § 8 Absatz 2 und 3 InvStG 2004 i. V. m. § 8 Absatz 8 Satz 4 KStG im Veranlagungszeitraum 2017

- 56.2a Bei Anlegern, die Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen oder Pensionsfonds sind, ist die Regelung des § 8b Absatz 8 Satz 4 KStG zunächst auf Bilanzansätze anzuwenden, die vor einer Berücksichtigung der fiktiven Veräußerung zum 31. Dezember 2017 auszuweisen sind. Korrekturbeträge nach § 8b Absatz 8 Satz 4 KStG, die sich daraus ergeben, sind bei der Ermittlung des Einkommens für den Veranlagungszeitraum 2017 zu berücksichtigen.

bb. Unterschiedsbeträge

- 56.3 Das alte Recht ist auch auf Unterschiedsbeträge i. S. d. § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und § 13 Absatz 4a Satz 2 InvStG 2004 anzuwenden, die im Kalenderjahr 2017 endende Geschäftsjahre eines Investmentfonds betreffen, die aber erst nach dem 31. Dezember 2017 im Bundesanzeiger veröffentlicht werden. Diese nach altem Recht ermittelten Unterschiedsbeträge gelten nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 8 und § 13 Absatz 4b Satz 1 InvStG 2004 in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem sie im Bundesanzeiger veröffentlicht werden. Die Unterschiedsbeträge unterliegen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Der Anleger ist jedoch verpflichtet, die Unterschiedsbeträge im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erklären, wenn die zu Lasten des Anlegers anzusetzenden Unterschiedsbeträge mindestens 500 € betragen (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 10 und § 13 Absatz 4b Satz 3 InvStG 2004).

*(1) Unterschiedsbeträge bei bilanzierenden Anlegern*

- 56.3a Bilanzierende Anleger haben für positive Unterschiedsbeträge aktive Ausgleichsposten und für negative Unterschiedsbeträge passive Ausgleichsposten in ihrer Steuerbilanz zu bilden. Die Ausgleichsposten sind bei der Veräußerung des Alt-Anteils erfolgswirksam aufzulösen. Eine rückwirkende Änderung des nach § 56 Absatz 5 InvStG festgestellten fiktiven Veräußerungsgewinns erfolgt nicht.

56.3b

Beispiel:

*Die A-GmbH ist mit einem Anteil am X-Investmentfonds (sonstiger Investmentfonds, thesaurierend) beteiligt, der für das Rumpf-Geschäftsjahr zum 31.12.2017 bisher im vereinfachten Verfahren ausschüttungsgleiche Erträge von 0 € veröffentlicht hat. Die Anschaffungskosten der A-GmbH für ihren Investmentanteil belaufen sich auf 95 €. Der Rücknahmepreis des X-Investmentfonds zum 31.12.2017 beträgt 100 € je Anteil. Am 30.10.2018 veröffentlicht der X-Investmentfonds auf Grund des Korrekturverfahrens Unterschiedsbeträge zum Rumpf-Geschäftsjahr, wobei die ausschüttungsgleichen Erträge um 3 € je Anteil zu erhöhen sind. Zum 31.12.2022 veräußert die A-GmbH*

ihren Anteil für 110 €; eine Vorabpauschale soll aus Vereinfachungsgründen während der Haltedauer nicht angefallen sein.

Lösung:

Die A-GmbH muss die während ihrer Haltedauer erzielten Wertsteigerungen versteuern. Diese belaufen sich auf insgesamt 15 € (110 € - 95 €) und setzen sich zusammen aus

- 5 € fiktiver Veräußerungsgewinn zum 31.12.2017
- 10 € Wertsteigerung ab dem 01.01.2018 bis zur Veräußerung

Die in den am 30.10.2018 veröffentlichten Unterschiedsbeträgen enthaltenen ausschüttungsgleiche Erträge (3 €) haben den Rücknahmepreis zum 31.12.2017 erhöht und sind daher bereits im fiktiven Veräußerungsgewinn enthalten.

Die A-GmbH ermittelt zum 31.12.2017 einen fiktiven Veräußerungsgewinn von 5 € (Rücknahmepreis 100 € - Buchwert 95 €), der bei tatsächlicher Veräußerung zu versteuern ist. Dieser Wert wird der Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 56 Abs. 5 InvStG zum 31.12.2017 zu Grunde gelegt.

Der Zufluss des Unterschiedsbetrags im Veranlagungszeitraum 2018 wird innerbilanziell durch Bildung eines aktiven Ausgleichspostens erfolgswirksam erfasst. Der fiktive Veräußerungsgewinn bleibt unberührt.

Veranlagungszeitraum	Tatbestand	Höhe
2018	Zufluss des Unterschiedsbetrags (i.d.B.)	3 €
2022	Zufluss Veräußerungsgewinn InvStG 2018	10 €
2022	Zufluss fiktiver Veräußerungsgewinn InvStG 2004	5 €
2022	Auflösung aktiver Ausgleichsposten (i.d.B.)	- 3 €
	Summe	15 €

(2) Unterschiedsbeträge bei Privatanlegern

56.3c Bei Privatanlegern ist der für den Stichtag 31. Dezember 2017 ermittelte fiktive Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Alt-Anteils nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG um die Unterschiedsbeträge zu korrigieren. Positive Unterschiedsbeträge sind von dem fiktiven Veräußerungsgewinn grundsätzlich abzuziehen,

negative Unterschiedsbeträge sind dem fiktiven Veräußerungsgewinn grundsätzlich hinzuzurechnen.

*(3) Veräußerung des Investmentanteils oder Spezial-Investmentanteils vor der Veröffentlichung von Unterschiedsbeträgen*

56.3d Soweit der Steuerpflichtige Investmentanteile oder Spezial-Investmentanteile im Veranlagungszeitraum der Veröffentlichung von Unterschiedsbeträgen veräußert oder in früheren Veranlagungszeiträumen veräußert hat, ist im Regelfall aus Vereinfachungsgründen von einer gesonderten Berücksichtigung der Unterschiedsbeträge und einer Korrektur der Besteuerung des Veräußerungsgewinns abzusehen. Die den Unterschiedsbeträgen zu Grunde liegenden Erträge sind in diesen Fällen bereits bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns berücksichtigt worden, so dass deren zutreffende Besteuerung bereits sichergestellt ist.

*(4) Unterschiedsbeträge bei Dividenden*

56.3e Bilanzierende Anleger haben bei Unterschiedsbeträgen, die auf Dividenden i. S. d. § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer Buchstabe c Doppelbuchstabe aa InvStG 2004 beruhen, nur insoweit einen Ausgleichsposten zu bilden, wie diese Dividenden beim Anleger steuerpflichtig sind. Das heißt, dass insoweit kein aktiver Ausgleichsposten zu bilden ist, wie die Dividenden nach § 3 Nummer 40 EStG steuerbefreit sind.

*(5) Unterschiedsbeträge bei anrechenbaren ausländischen Quellensteuern*

56.3f Soweit die Unterschiedsbeträge auf die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe f InvStG 2004 (anrechenbare ausländische Quellensteuer) entfallen, ist bei positiven Unterschiedsbeträgen keine Anrechnung auf die inländische Besteuerung nach möglich. Nach § 34c Absatz 1 Satz 5 EStG können ausländische Steuern nur auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte angerechnet werden, was bei einer nachträglichen Berücksichtigung von ausländischen Quellensteuern im Jahr der Veröffentlichung von Unterschiedsbeträgen nicht der Fall ist. Auch eine Berücksichtigung nach § 32d Absatz 5 EStG scheidet aus, weil danach nur die auf den „einzelnen Kapitalertrag“ entfallenden Quellensteuern anrechenbar sind und hier kein Zusammenhang zu einem Kapitalertrag im Veranlagungszeitraums der Veröffentlichung der Unterschiedsbeträge besteht.

56.3g Kommt es durch die Erstattung ausländischer Quellensteuern zu negativen Unterschiedsbeträgen i. S. d. § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe f InvStG 2004, erfolgt beim Ansatz der Unterschiedsbeträge keine Hinzurechnung der erstatten ausländischen Quellensteuern. Eine rückwirkende Korrektur nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO im

Jahr der Fehlerentstehung scheidet aus, da die Fehlerkorrektur durch die Unterschiedsbeträge als *lex specialis* Vorrang hat. Die erstatteten ausländischen Quellensteuern erhöhen aber den Wert des Investmentanteils und damit den potentiellen Gewinn aus der Veräußerung des Investmentanteils.

*(6) Unterschiedsbeträge bei abweichendem Wirtschaftsjahr*

56.3h Werden die Unterschiedsbeträge bei Anlegern mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr nach dem Ende eines Wirtschaftsjahres, aber vor Ende des Kalenderjahres veröffentlicht, gelten die Unterschiedsbeträge am Ende des bei Veröffentlichung der Unterschiedsbeträge laufenden Veranlagungszeitraums, also im Kalenderjahr der Veröffentlichung, als zugeflossen.

56.3i *Beispiel:*

*Die A-GmbH hat ein Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06 und hält Alt-Anteile an dem Investmentfonds I. Für I werden am 30.10.2019 Unterschiedsbeträge nach § 13 Absatz 4a Satz 2 InvStG 2004 für das Geschäftsjahr 2017 im Bundesanzeiger veröffentlicht. Die Unterschiedsbeträge gelten der A-GmbH im Veranlagungszeitraum 2019 als zugeflossen.*

*(7) Unterschiedsbeträge bei beschränkt steuerpflichtigen Anlegern*

56.3j Bei beschränkt steuerpflichtigen Anlegern unterliegen Unterschiedsbeträge nur insoweit der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG, als die ihnen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen zu Investmenterträgen geführt hätten, die nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG in der bis zum 31.12.2017 geltenden Fassung beschränkt steuerpflichtige Einkünfte waren. Mit der Erweiterung des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG hat der Gesetzgeber keine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Investmenterträge beabsichtigt, die auf Zeiträume vor dem 01.01.2018 entfallen. § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a EStG ist bei der Anwendung auf Unterschiedsbeträge insoweit teleologisch zu reduzieren.

*(8) Unterschiedsbeträge bei Dach-Investmentfonds*

56.3k Auf Ebene von Dach-Investmentfonds sind Unterschiedsbeträge aus der Beteiligung an Ziel-Investmentfonds nicht Teil der steuerpflichtigen inländischen Beteiligungseinnahmen nach § 6 Absatz 2 und Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 InvStG oder der sonstigen inländischen Einkünfte nach § 6 Absatz 5 Nummer 1 InvStG. Die Unterschiedsbeträge sollen lediglich als Korrekturverfahren für den Zeitraum vor dem 1. Januar 2018 dienen, in dem inländische Investmentfonds und Dach-Investmentfonds vollumfänglich steuerbefreit waren. Eine

Besteuerung von Unterschiedsbeträgen auf Ebene von Dach-Investmentfonds käme einem rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung gleich und war nicht vom Gesetzgeber des Investmentsteuerreformgesetzes intendiert. Daher sind § 6 Absatz 2, Absatz 3 Satz 1 Nummer 1, Absatz 5 Nummer 1 InvStG dergestalt teleologisch zu reduzieren, dass keine Besteuerung von Unterschiedsbeträgen auf Ebene von Dach-Investmentfonds erfolgt.

*cc. Ausschüttungen ab dem 1. Januar 2018*

56.4 Die Übergangsregelungen sehen keine Fortgeltung des alten Rechts für ausgeschüttete Erträge vor, die aus vor dem 1. Januar 2018 endenden Geschäftsjahren stammen. Daher unterliegen alle Ausschüttungen, die ein Investmentfonds ab dem 1. Januar 2018 vornimmt, dem neuen Recht.

2. Nach Randziffer 56.65 wird folgende Randziffer 56.65a eingefügt:

56.65a Auf die fiktive Veräußerung ist § 8b Absatz 8 Satz 4 KStG im Anschluss an die in Rz 56.2a Berechnung so anzuwenden, als wären die Anteile tatsächlich zum Rücknahmepreis veräußert worden. Ein Korrekturbetrag nach § 8b Absatz 8 Satz 4 KStG, der sich aus der fiktiven Veräußerung ergibt, erhöht oder vermindert als außerbilanzielle Hinzurechnung oder Abrechnung den nach § 56 Absatz 3 InvStG festzustellenden Gewinn aus der fiktiven Veräußerung.