

beleuchtet

6. Juli 2017

FG Münster spricht klares Wort: Steuerpflicht ausländischer Fonds kein Verstoß gegen EU-Recht

http://docs.bepartners.pro/2017-04-20_FG-Muenster_10-K-3059-14.pdf

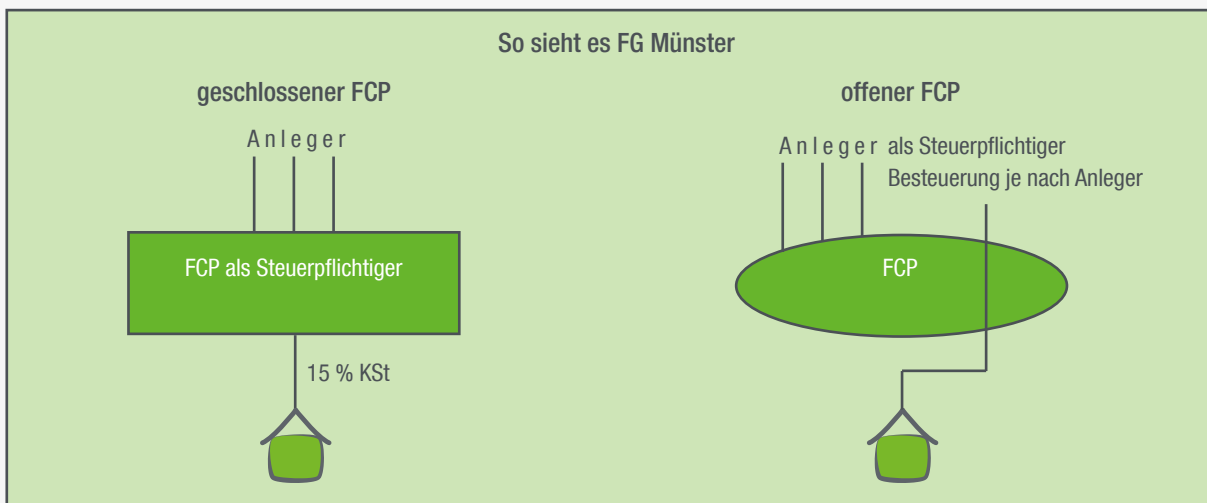
Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 20. April 2017 (10 K 3059/14 K, im Folgenden auch kurz Finanzgericht Münster) entschieden, ein in der Vertragsform ausgestalteter Investmentfonds Luxemburger Rechts (fonds commun de placement, FCP) ist als Zweckvermögen gemäß § 2 Nummer 1 Körperschaftsteuergesetz in Verbindung mit § 1 Absatz 1 Nummer 5 Körperschaftsteuergesetz beschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit seinen Einkünften nach § 49 Einkommensteuergesetz. Die FCP ist nicht steuerbefreit nach § 11 Absatz 1 Satz 2 Investmentsteuergesetz. Denn die Steuerbefreiung greift nur für inländische Investmentfonds. In der unterschiedlichen Behandlung von ausländischen im Vergleich zu inländischen Investmentfonds liegt nach dem Finanzgericht keine Diskriminierung und damit auch kein Verstoß gegen die europarechtlichen Grundfreiheiten vor.

Diese Entscheidung ist eine Sensation hinsichtlich der Begründung, es liege kein Verstoß gegen die europarechtlichen Grundfreiheiten vor. Aber auch sonst enthält die Entscheidung des Finanzgerichts wichtige Aussagen. Schauen wir uns die entschiedenen Rechtsfragen also der Reihe nach an.

Luxemburger FCP ist körperschaftliches Zweckvermögen

Nach wohl herrschender Auffassung ist ein Investmentvermögen in Vertragsform kein Zweckvermögen, sondern wird zu einem Zweckvermögen erst aufgrund der gesetzlichen Anordnung in § 11 Absatz 1 Satz 1 Investmentsteuergesetz (BSV/Petzschke InvStG, § 11 Rn. 2; BSL/Englisch InvStG, § 11 Rn. 13 ff.). Da § 11 Absatz 1 Satz 1 Investmentsteuergesetz dies nur für inländische Investmentvermögen in Vertragsform anordnet, können nach dieser Auffassung ausländische Investmentvermögen in Vertragsform nicht Zweckvermögen sein. Nach anderer Ansicht, hat die Vorschrift des § 11 Absatz 1 Satz 1 Investmentsteuergesetzes nur klarstellenden Charakter. Auch ausländische Investmentvermögen in Vertragsform sind nach dieser Auffassung grundsätzlich Zweckvermögen (Bödecker, in: Bödecker/Ernst/Hartmann InvStG, § 11 Rn. 11-14). Dies hat auch das Finanzgericht jedenfalls für den hier entschiedenen Fall eines geschlossenen Investmentvermögens ohne Rückgaberecht für die Anleger so gesehen und prüft für die Luxemburger FCP die Voraussetzungen für ein Zweckvermögen.

Ein Zweckvermögen im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 5 Körperschaftsteuergesetz ist eine nichtrechtsfähige, wirtschaftlich selbständige, einem bestimmten Zweck gewid-





mete Vermögensmasse, die auf Dauer aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und eigene Einkünfte bezieht. Der Anleger darf zum Beispiel nicht in der Lage sein, die besondere Zweckbindung des Vermögens zu lösen und das gewidmete Vermögen erneut seinem Herrschaftsbereich zuzuordnen. In dem zu entscheidenden Sachverhalt hatten die Anteilscheininhaber keinen Anspruch auf Sachauschüttung. Genau wie bei dem deutschen Sondervermögen ist im Regelfall auch bei dem Luxemburger FCP (Art. 11 Abs. 1 des Gesetzes vom 17. Dezember 2010 betreffend Organismen für die gemeinsame Anlage und Art. 10 des Gesetzes vom 13. Februar 2007 über spezialisierte Investmentfonds verhindern die Teilung oder Auflösung auf Verlangen der Anleger) ein solches Recht auf Sachauskehr nicht gegeben (Bödecker, in: Bödecker/Ernst/Hartmann InvStG, Einleitung Rn. 4-11.49).

Eine solche Zweckbindung sieht das Finanzgericht allerdings nur bei einem geschlossenen Investmentvermögen als gegeben an. Bei einem offenen Investmentvermögen soll dagegen keine Zweckbindung vorliegen, da hier die Anleger ein Rückgaberecht haben (Finanzgericht Münster Textziffer 75). Damit schließt sich das Finanzgericht der Auffassung von Englisch, in: B/S/L InvStG, § 11, Rn. 14 an, wonach die Anleger bei Anteilrückgabe das gewidmete Vermögen in ihre eigene Vermögensmacht zurück überführen können und dadurch dem besonderen Kapitalanlagezweck entziehen können. Hierzu vertreten wir eine andere Auffassung: Die fehlende Verfügungsmöglichkeit des Investmentvermögens wird unseres Erachtens nicht durch die Rückgabemöglichkeit des Anteilscheins ersetzt. Dadurch erlangt der Anleger nicht die Dispositionsmöglichkeit über die im Investmentvermögen gebundenen Vermögensgegenstände wieder; darauf kommt es unseres Erachtens aber an: auf die Zurechnung der Vermögensgegenstände im Investmentvermögen. Daher ist die Rückgabemöglichkeit des Anteilscheins genauso wie die Veräußerung des Anteilscheins ein selbstständiger Steuererwerb durch die Verfügung über das Wirtschaftsgut „Anteilschein“; nicht verfügt wird dadurch über die Anlagegegenstände im Investmentvermögen. Damit hat sich das Vermögen steuerrechtlich als Zweckvermögen (gleich ob mit oder ohne Rückgaberecht des Anteils) verselbständigt, ohne dass diesem Vermögen selbst eine Rechtsfähigkeit zukommt (Bödecker, in: Bödecker/Ernst/Hartmann InvStG, Einleitung Rn. 4-11.49). Unseres Erachtens spricht es nicht gegen die Zweckbindung, dass der Anteilscheininhaber über ein Rückgaberecht wieder einen Gegenwert erlangt. Schließt man sich aber der Auffassung des Finanzgerichts an, so würde bei einem Investmentvermögen mit Rückgaberecht dieses Investmentvermögen kein Zweckvermögen und damit keine Körperschaft darstellen. Die Anleger selbst wären dann als Steuerpflichtige anzusehen. Dies würde allerdings nur bis zum Inkrafttreten der Investmentsteuerreform zum 1. Januar 2018 funktionieren, denn mit § 6 Absatz 1 Investmentsteuer-

gesetz-2018 gelten alle Investmentvermögen steuerrechtlich als Körperschaften.

Steuerpflicht nach § 49 Einkommensteuergesetz

Da § 11 Absatz 1 Satz 2 Investmentsteuergesetz das ausländische Investmentvermögen nicht von der Körperschaftsteuer befreit und aufgrund der eindeutigen Regelungsabsicht des Gesetzgebers darin auch keine planwidrige Regelungslücke gesehen werden kann, besteht eine Steuerpflicht als beschränkt Steuerpflichtiger (Finanzgericht Münster Tz. 81-83). Vorliegend erzielt die Luxemburger FCP somit körperschaftsteuerpflichtige Mlterträge aus in Deutschland belegtem unbeweglichen Vermögen.

Kein Verstoß gegen europarechtliche Grundfreiheiten

Besonders bemerkenswert ist die Begründung, warum keine Diskriminierung ausländischer Investmentvermögen vorliegt. Das Finanzgericht stellt die Kapitalverkehrsfreiheit als einschlägige Freiheit fest, da es im Streitfall um Beteiligungen geht, die allein in der Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf das Unternehmen Einfluss genommen werden soll. Damit stellt das Finanzgericht wohl auf das Investmentvermögen und dessen Anleger selbst ab und nicht auf die Investition des Investmentvermögens in die inländischen Immobilien. Es bejaht auch die Beschränkung des Kapitalverkehrs durch § 11 Absatz 1 Satz 2 Investmentsteuergesetz, da nur inländische Investmentvermögen steuerbefreit sein können, ausländische Investmentvermögen jedoch in keinem Fall. Nach dem Finanzgericht Münster (Tz. 92) fehlt es allerdings an einer Ungleichbehandlung zweier objektiv miteinander vergleichbarer Sachverhalte. Denn anders als bei einem inländischen Investmentvermögen kann bei einem ausländischen Investmentvermögen der deutsche Fiskus nicht auf der Fondsausgangsseite eine Besteuerung mittels einer Kapitalertragsteuer für die Anleger umsetzen. Damit stützt sich das Finanzgericht einfach gefasst auf das Argument: § 11 Absatz 1 Satz 2 Investmentsteuergesetz sieht nur deswegen eine Steuerbefreiung des Investmentvermögens auf der Eingangsseite vor, weil es auf der Ausgangsseite eine Steuer für die Ebene der Anleger vornehmen kann. Die bei inländischen Investmentvermögen des Vertragstyps bestehende Möglichkeit, eine mit der Besteuerung beim Anleger korrespondierende Steuerfreiheit auf Fondsebene durchzusetzen, besteht bei ausländischen Investmentvermögens des Vertragstyps nicht, da Deutschland auf die Ausgangsseite des ausländischen Investmentvermögens grundsätzlich keinen Zugriff hat (Finanzgericht Münster Tz. 97). Dabei weist das Finanzgericht ausdrücklich darauf hin, dass der Europäische Gerichtshof für die Frage der objektiven Vergleichbarkeit von inländischen und ausländischen Investmentvermögens des Vertragstyps die Ebene der Anteilscheininhaber in seine Betrachtung nicht einbezieht. Gerade diese Abhängigkeit von Steuerfrei-



stellung auf Fondsebene und Besteuerung auf Anlegerebene sei aber dem deutschen Investmentsteuergesetz systemimmanent.

Das Finanzgericht hat auch darauf verzichtet, dem Europäischen Gerichtshof die Frage zur Klärung vorzulegen. Zwar wisse der entscheidende Senat, dass seine Auffassung nicht zweifelsfrei sei. Der Senat halte jedoch seine Auffassung für zutreffend und sei daher nicht verpflichtet, als erstinstanzliches Gericht ein Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof zu stellen. Die Revision hat das Finanzgericht wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Resümee

Sollte gesunder Menschenverstand und Entscheidungsmut des Finanzgerichts ausreichen, die bisherige Betrachtungsweise zur Unionsrechtswidrigkeit der Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Investmentvermögen zu kippen? Ein wesentlicher Beweggrund zur Investmentsteu-

erreform würde wegfallen. Denn das Urteil hat wohl nicht nur Auswirkungen auf die Steuerfreiheit von Mieterträgen, sondern auch auf die Erhebung von Kapitalertragsteuern auf Dividenden, wenn Empfänger ein ausländischer Investmentfonds ist. Sollte es ebenfalls bei der Auffassung bleiben, nur geschlossene, nicht aber offene ausländische Investmentvermögen des Vertragstyps seien Körperschaften, müsste bei den ausländischen offenen Investmentvermögen dann sowieso auf die Anleger durchgeschaut werden. Das Urteil des Finanzgerichts ist daher auf jeden Fall auf die Beobachtungsliste der anhängigen Verfahren zu setzen!

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



Alexander Skowronek
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-62
Fax +49 211 946847-01
alexander.skowroenk@bepartners.pro