
Sonstige inländische Einkünfte eines Investmentfonds

20. September 2017

Ab 2018 erzielen Investmentfonds unter dem Investmentsteuergesetz-2018 drei Arten von steuerpflichtigen Einkünften: inländische Beteiligungseinnahmen, inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte. Während Beteiligungseinnahmen und Immobilienerträge regelmäßig Gegenstand von Aufsätzen und Präsentationen sind, standen die sonstigen inländischen Einkünfte bisher nicht im Mittelpunkt. Unser Partner Herr Dr. Carsten Bödecker hat die Probleme dieser Einkunftsart in der 48. Kölner Immobilien-Steuerkonferenz bereits in den Mittelpunkt gestellt. Jetzt wollen wir die Überlegungen hierzu auch in unserem beleuchtet skizzieren; dabei stellen wir den inländischen Immobilienfonds in den Mittelpunkt unseres beleuchtet.

Sonstige inländische Einkünfte als Steuergegenstand

§ 6 Absatz 2 Investmentsteuergesetz-2018 bestimmt die Steuerperson (Steuersubjekt) und den Steuergegenstand (Steuerobjekt). Steuersubjekt ist jeder Investmentfonds. Es wird dabei für das Steuersubjekt und das Steuerobjekt nicht danach unterschieden, ob es sich um einen inländischen oder um einen ausländischen Investmentfonds handelt. Damit wurde eine Art Territorialbesteuerung für inländische und ausländische Investmentfonds geschaffen, bezogen auf bestimmte inländische Erträge. § 6 Absatz 2 Investmentsteuergesetz-2018 bestimmt auch das Steuerobjekt. Anders als § 8 Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz wird für den Steuergegenstand nicht auf das Einkommensteuergesetz verwiesen. § 6 Absatz 2 Investmentsteuergesetz-2018 hat seinen eigenen Steuergegenstand: inländische Beteiligungserträge, inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte. Was sonstige inländische Einkünfte sind, definiert § 6 Absatz 5 Nummer 1 Investmentsteuergesetz-2018: „Sonstige inländische Einkünfte sind Einkünfte nach § 49 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes mit Ausnahme der Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e des Einkommensteuergesetzes, soweit sie nicht von den Absätzen 3 oder 4 erfasst werden.“ Damit ist ein inländischer oder ausländischer Investmentfonds mit allen Einkünften in Deutschland steuerpflichtig, die unter § 49 Absatz 1 Einkommensteuergesetz fallen. Ausgenommen sind lediglich Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland.

Zu den sonstigen inländischen Einkünften gehören damit Zinserträge aus Forderungen, die mit inländischem Grundbesitz besichert sind (§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c Einkommensteuergesetz), aber auch sämtliche Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a Einkommensteuergesetz). Was alles zu den Einkünften aus einer gewerblichen Betriebsstätte gehört, ist nicht auf den ersten Blick ersichtlich. Stellen wir das Merkmal Gewerblichkeit aus Gründen der Übersichtlichkeit an das Ende unserer Untersuchung und prüfen zunächst, ob eine Betriebsstätte gegeben ist und welche Einkünfte dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Merkmal der Betriebsstätte und Umfang der Einkünfte der Betriebsstätte

Lassen wir mögliche Einschränkungen durch Doppelbesteuerungsabkommen außen vor, so ergibt sich das Merkmal der Betriebsstätte aus der Legaldefinition in § 12 Abgabenordnung. Als Betriebs-



stätte ist nach § 12 Satz 2 Nummer 1 Abgabenordnung insbesondere anzusehen: der Ort der Geschäftsleitung. § 10 Abgabenordnung wiederum definiert als Geschäftsleitung den Mittelpunkt der wirtschaftlichen Oberleitung. § 3 Absatz 2 Investmentsteuergesetz-2018 bezeichnet die Kapitalverwaltungsgesellschaft als gesetzlichen Vertreter eines Investmentfonds, selbst dann, wenn es sich um ein Investmentvermögen in Gesellschaftsform handelt. Da dies als gesetzliche Fiktion angeordnet wird, wollen wir dies hier nicht weiter in Frage stellen. Jeder inländische Immobilienfonds wird eine solche Geschäftsleitungsbetriebsstätte über seine inländische Kapitalverwaltungsgesellschaft in Deutschland haben.

In den Umfang der Einkünfte der Betriebsstätte fallen sämtliche Einkünfte im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz. Erforderlich aber auch ausreichend ist es, dass die Einkünfte der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Es kommt also nicht darauf an, ob die inländische Betriebsstätte diese Einkünfte im Inland erzielt. Auch Einkünfte aus dem Ausland gehören dazu, wenn sie der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Nehmen wir für Zwecke unserer Untersuchung einmal an, dass ein inländischer Investmentfonds keine weitere Betriebsstätte mehr im Ausland hat, sind der inländischen Betriebsstätte sämtliche Einkünfte des Investmentfonds zuzurechnen. Dann wären also für den Investmentfonds in Deutschland nicht nur die inländischen Beteiligungseinnahmen und die inländischen Immobilienerträge erfasst, sondern sämtliche Einkünfte des Investmentfonds: also zum Beispiel auch Dividenden aus ausländischen Immobiliengesellschaften, Zinseinnahmen aus Inlands- oder Auslandsdarlehen und ausländische Immobilienerträge.

Merkmal der Gewerblichkeit

Gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Einkommensteuergesetz bestimmen sich nach den allgemeinen einkommensteuerlichen Regelungen des § 15 Einkommensteuergesetz. Die Abgrenzungskriterien des § 15 Investmentsteuergesetz-2018 („aktive unternehmerische Bewirtschaftung“) sind unbeachtlich, das stellt das Bundesfinanzministerium in seinem Entwurf Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz GZ IV C 1 - S 1980-1/16/10010 :001 in Tz. 6.15 klar: „Gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 EStG bestimmen sich nach den allgemeinen einkommensteuerlichen Regelungen. Die Abgrenzungskriterien des § 15 InvStG („aktive unternehmerische Bewirtschaftung“) sind insoweit unbeachtlich.“

Kein per se Ausschluss der Gewerblichkeit bei Investmentfonds

Anders als die Finanzverwaltung in Luxemburg, die generell die Tätigkeit eines Alternativen Investmentfonds als nicht gewerblich einordnet, will die deutsche Finanzverwaltung diesen Weg nicht gehen. Bereits aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums zum Merkmal der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung (Auslegungsfragen zu § 1 Absatz 1b Nummer 3 InvStG GZ: IV C 1 - S 1980 - 1/13/10007 :003) wird deutlich, dass auch ein den aufsichtsrechtlichen Rahmenbedingungen des Kapitalanlagegesetzbuchs unterliegender Investmentfonds, gewerblich sein kann.

Fallgruppe gewerblicher Grundstückshändler

Die Rechtsprechung hat den Grundsatz der Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, soll dafür sprechen, dass bereits mit Veräußerungsabsicht erworben wurde und damit ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben ist. Liegt der Zeitraum über fünf Jahren, kann trotzdem ein gewerblicher Grundstückshandel zu bejahen sein, wenn andere Anhaltspunkte vorliegen, wie zum Beispiel Tätigkeit und Branchenkenntnisse in der Immobilienbranche (Blümich/Bode EStG § 15 Rn. 174-177). Dabei kommt es nicht nur auf die im Inland verwirklichten Merkmale an, auch im Ausland verwirklichte Merkmale sind heranzuziehen (Clausen in: Hermann/Heuer/Raupach; EStG, KStG, § 49 Rn. 1230).



Beispiel (1):

Ein inländischer Immobilienfonds veräußert vier Immobilien innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren. Dazu gehört auch eine Immobilie in der Schweiz. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz stellt die Immobilienveräußerungsgewinne nicht von einer Besteuerung in Deutschland frei, sondern gestattet nur die Anrechnung. Zusätzlich zu der Besteuerung in der Schweiz hat der inländische Investmentfonds den Veräußerungsgewinn auch in Deutschland mit 15 Prozent

Körperschaftsteuer zu versteuern. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz sieht für diese Fälle die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat Deutschland nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Steuerrechts vor. § 34c Einkommensteuergesetz sieht die Anrechnung für Steuersubjekte in Deutschland vor, die hier unbeschränkt steuerpflichtig sind. Tatsächlich findet ja aber eine Besteuerung über § 49 Absatz 1 Einkommensteuergesetz statt. Einschlägig ist damit wohl eher § 50 Absatz 3 Einkommensteuergesetz, der eine Anrechnungsmöglichkeit auch für inländische Betriebsstätten vorsieht. Allerdings ist fraglich, ob diese Bestimmung auch im Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes-2018 greift; eine Anrechnung ist in der Systematik des Investmentsteuergesetzes-2018 nicht vorgesehen.



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [beleuchtet Überblick Investmentsteuerreform 5. Juli 2016](#)
- [beleuchtet Erstes Reparaturgesetz zur Investmentsteuerreform](#)
- [beleuchtet Teilfreistellungssätze Investmentsteuergesetz-2018](#)

Fallgruppe Sonderbetriebseinnahmen

Beispiel (2):

Ein inländischer Immobilienfonds hält über eine US LLC ein US Grundstück. Die US LLC ist aus deutscher Sicht als Personengesellschaft einzuordnen. Einziger Managing Member der US LLC ist eine US Kapitalgesellschaft; die Personengesellschaft ist damit gewerblich geprägt im Sinne von § 15 Absatz 3 Nummer 2 Einkommensteuergesetz. Der inländische Investmentfonds hat an die US-LLC ein Gesellschafterdarlehen vergeben und erzielt daraus Zinseinkünfte. Da unter dem Doppelbesteuerungsabkommen allein eine gewerbliche Prägung nicht für die Begründung einer Betriebsstätte ausreicht, ist nicht auf den Betriebsstättenartikel, sondern auf den Art. 11 für Zinsen abzustellen. Für Zinseinkünfte steht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen USA das Besteuerungsrecht Deutschland zu. Aus deutscher Sicht sind diese Zinseinkünfte gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz (Sonderbetriebseinnahme). Sie unterliegen damit auf Ebene des Investmentfonds einer Körperschaftsbesteuerung in Höhe von 15 Prozent. Das ist der günstige Fall, bei dem die USA dem deutschen Investmentfonds eine Abkommensberechtigung zugestehen und nicht selbst noch eine Quellensteuer auf Zinsen erheben (Protokoll Nr. 2 zu Artikel 4 Absatz 1 (Ansässigkeit) in Verbindung mit Art. 28 Absatz 6 Doppelbesteuerungsabkommen USA).



Fazit

Hier liegt ein Fehler im System der Investmentfondsbesteuerung vor, der durch ein Änderungs-gesetz repariert werden sollte. Ausländische Einkünfte, auch wenn diese über eine inländische Be-triebsstätte bezogen werden, dürfen nicht als sonstige inländische Einkünfte erfasst werden. Der Besteuerungstatbestand für sonstige inländische Einkünfte ist so zu ändern, dass ausländische Ein-künfte nicht erfasst werden. Zum Beispiel dadurch, dass ausländische Einkünfte im Sinne von § 34d Einkommensteuergesetz ausdrücklich nicht als sonstige inländische Einkünfte gelten. Weiter liegt auch ein Wider-spruch zur Gewerbesteuer gemäß § 15 Investmentsteu-ergesetz-2018 vor. Wenn dort nicht auf die Gewerblich-keit, sondern auf das enger gefasste Merkmal der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung abgestellt wird, wa-rum soll dann bei der Körperschaftsteuer auf das in sei-nem Anwendungsbereich weitergehende Merkmal der Gewerblichkeit abgestellt werden?



Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52
carsten.ernst@bepartners.pro



Alexander Skowronek
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-62
alexander.skowronek@bepartners.pro



Holger Hartmann
Partner . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-53
holger.hartmann@bepartners.pro



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf
<https://www.bepartners.pro>

Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Aus-lassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.