



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 6. September 2022

BETREFF **Investmentsteuergesetz;
Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der ab dem 1. Januar 2018
geltenden Fassung (InvStG)**

BEZUG Änderung des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019, BStBl I S. 527

GZ **IV C 1 - S 1980-1/19/10008 :025**

DOK **2022/0750199**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 21. Mai 2019, BStBl I S. 527 wie folgt ergänzt und geändert:

I. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsangabe zu 35.4 wird wie folgt gefasst

35.4. Absetzungsbeträge (§ 35 Absatz 4 InvStG).....	4
a. Ermittlung der Absetzungsbeträge	4
b. Absetzungsbeträge bei Dach-Ziel-Spezial-Investmentfonds-Konstruktionen	8

2. Die Inhaltsangabe zu 41 wird wie folgt gefasst

41. Verlustverrechnung (§ 41 InvStG).....	11
---	----

41.1	Ausgleich negativer Erträge eines Spezial-Investmentfonds (§ 41 Absatz 1 InvStG)	11
41.2	Verlustvortrag eines Spezial-Investmentfonds (§ 41 Absatz 2 InvStG)	12

3. Die Inhaltsangabe zu 46 und 47 wird wie folgt gefasst

46.	Zinsschranke (§ 46 InvStG)	13
46.1.	Substanzbeträge (§ 46 Absatz 1 Satz 2 InvStG)	14
46.2.	Abzugsbeträge (§ 46 Absatz 2 InvStG)	15
46.3.	Vortrag überschüssiger Abzugsbeträge (§ 46 Absatz 3 InvStG)	15
47.	Anrechnung und Abzug von ausländischer Steuer (§ 47 InvStG)	16
47.1.	Anrechnung ausländischer Steuern auf Anlegerebene (§ 47 Absatz 1 InvStG)	16
a.	Anrechnung der auf Einkünfte eines Spezial-Investmentfonds auf Fondseingangsseite erhobenen ausländischen Steuern (§ 47 Absatz 1 Satz 1 InvStG)	16
b.	Anrechnung der auf Fondsausgangsseite erhobenen Abzugsteuern auf ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Spezial-Investmentfonds (§ 47 Absatz 1 Satz 2 InvStG)	18
47.2.	Ermittlung des Teils der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, der auf die ausländischen Bruttoeinkünfte entfällt (§ 47 Absatz 2 InvStG)	18
47.3.	Besonderheiten bei der Höchstbetragsberechnung (§ 47 Absatz 3 InvStG)	20
47.4.	Entsprechende Anwendung des § 34c Absatz 1 Satz 3 und 4 sowie Absatz 2, 3 und 6 EStG sowie Bestehen eines DBA (§ 47 Absatz 4 InvStG)	20
47.5.	Ausschluss der auf nach § 43 Absatz 1 InvStG steuerfreie ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge entfallenden ausländischen Steuern von der Anrechnung oder dem Abzug (§ 47 Absatz 5 InvStG)	22

II. Die Randziffer 7.10 wird wie folgt geändert:

„Scheitert eine Anwendung des § 7 Absatz 1 InvStG, findet das Erstattungsverfahren nach § 7 Absatz 5 Satz 1 oder § 11 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 2 InvStG Anwendung. Ab dem 1. Juli 2021 ist das Erstattungsverfahren nach § 7 Absatz 5 Satz 1 InvStG nur noch bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Investmentfonds anwendbar (§ 57 Absatz 3 Satz 1 InvStG). Bei beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Investmentfonds ist ab diesem Zeitpunkt ausschließlich das BZSt für das Erstattungsverfahren zuständig (§ 11 Absatz 1 Satz 3 InvStG).

Für eine Übergangszeit bis einschließlich dem 31. Dezember 2022 ist es nicht zu beanstanden, wenn ein Entrichtungspflichtiger bei einem Sammeldepot zunächst den allgemeinen Kapitalertragsteuersatz nach § 43a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG anwendet und nachträglich bei Vorliegen der Informationen über den auf Investmentfonds entfallenden Umfang des Wertpapierbestandes den Steuerabzug korrigiert und den ermäßigten Kapitalertragsteuersatz nach § 7 Absatz 1 InvStG berücksichtigt sowie die Differenzbeträge (ggf. über die Verwahrkette) an die Investmentfonds auszahlt. Die Nichtbeanstandung setzt voraus, dass die Stornierung des Steuerabzugs und die Auszahlung der Differenzbeträge innerhalb eines Zeitraums von höchstens 20 Geschäftstagen nach dem Zufluss des Kapitalertrags vorgenommen wird und dass noch keine Steuerbescheinigung über einen Steuerabzug nach dem allgemeinen Kapitalertragsteuersatz nach § 43a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG ausgestellt wurde.“

III. Die Textziffer 8 wird wie folgt geändert:

- 1. Im ersten Satz der Randziffer 8.24 werden die Wörter „bei Zufluss der Kapitalerträge“ gestrichen**
- 2. Der Randziffer 8.25 werden folgende Sätze angefügt:**

„Bei Dividenden ist bei der Berechnung der Dreimonatsfrist wie in Rz. 8.21 auf den Tag der Hauptversammlung abzustellen. Für einen Übergangszeitraum bis einschließlich dem 31. Dezember 2023 wird es nicht beanstandet, wenn auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Dividenden abgestellt wird.“

IV. Der Randziffer 33.11 werden folgende Sätze angefügt:

„Sofern die Besteuerung auf Ebene eines Ziel-Spezial-Investmentfonds erfolgt, kommt auf Ebene der Anleger des Dach-Spezial-Investmentfonds ebenfalls die Steuerbefreiung nach § 42 Absatz 5 InvStG zur Anwendung (Rz. 44.23). Hinsichtlich der vom Ziel-Spezial-Investmentfonds versteuerten inländischen Immobilienerträge bleibt diese Steuerbefreiung auch dann anwendbar, wenn der Dach-Spezial-Investmentfonds selbst hinsichtlich der von

ihm unmittelbar vereinnahmten inländischen Immobilienerträge von seinem Wahlrecht zum Steuerabzug in § 33 Absatz 1 InvStG Gebrauch macht und Kapitalertragsteuer nach § 33 Absatz 1, § 50 InvStG einbehält oder der Dach-Spezial-Investmentfonds Anteile an einem anderen Ziel-Spezial-Investmentfonds hält, der sich nach § 33 Absatz 1, § 50 InvStG für einen Steuerabzug entscheidet.“

V. Die Textziffer 35.4 (Randziffern 35.22 bis 35.37) wird wie folgt neu gefasst:

„

35.4. Absetzungsbeträge (§ 35 Absatz 4 InvStG)

a. Ermittlung der Absetzungsbeträge

- 35.22 § 35 Absatz 4 InvStG definiert die Absetzungsbeträge als die ausgeschütteten Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten (V + V), soweit auf diese Einnahmen AfA oder AfS entfallen. Diese Beträge entsprechen dem aufgrund von AfA und AfS entstandenen Liquiditätsüberhang, soweit er zusammen mit den steuerlichen Erträgen ausgeschüttet wird.
- 35.23 Aufgrund der durch § 35 Absatz 2 InvStG vorgegebenen Ausschüttungsreihenfolge gelten bei Ausschüttungen vorrangig Absetzungsbeträge als ausgeschüttet.
- 35.24 Nach § 35 Absatz 4 Satz 2 InvStG können Absetzungsbeträge nur im Geschäftsjahr ihrer Entstehung oder innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres ihrer Entstehung und nur zusammen mit den Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten ausgeschüttet werden. Ein Vortrag und eine spätere Ausschüttung sind nicht zulässig. Die Ausschüttung muss daher innerhalb des in § 36 Absatz 6 InvStG genannten Zeitraums erfolgen, also spätestens bis zum Ablauf von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten entstanden sind. Werden diese Beträge nach diesem Zeitpunkt oder in späteren Jahren ausgeschüttet, handelt es sich unter Beachtung der gesetzlichen Ausschüttungsreihenfolge gemäß § 35 Absatz 2 InvStG um Substanzbeträge, sofern keine anderen ausschüttungsfähigen Erträge vorhanden sind.
- 35.25 Absetzungsbeträge sind objektbezogen zu ermitteln. Für die Bestimmung eines Objekts gilt § 2 BewG entsprechend. Bei einer Dach-Ziel-Spezial-Investmentfonds-Konstruktion gilt der Ziel-Spezial-Investmentfonds für den Dach-Spezial-Investmentfonds als Objekt. Das heißt, die von dem Ziel-Spezial-Investmentfonds an den Dach-Spezial-Investmentfonds ausgeschütteten Absetzungsbeträge kann der Dach-Spezial-Investmentfonds nur ausschütten, wenn er auch die aus dem Ziel-Spezial-Investmentfonds stammenden Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten

ausschüttet. Sofern dem Dach-Spezial-Investmentfonds keine Informationen dazu vorliegen, inwieweit sich die inländischen Immobilienerträge aus Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (§ 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 InvStG) und aus Veräußerungsgewinnen (§ 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 InvStG) zusammensetzen, ist für die Ermittlung der ausschüttbaren Absetzungsbeträge auf den Gesamtbetrag der inländischen Immobilienerträge abzustellen. Im Falle einer unterjährigen Ausgabe von Spezial-Investmentanteilen ist nach § 35 Absatz 6 InvStG eine besitzzeitanteilige Ermittlung der Erträge und damit auch der zu berücksichtigenden AfA- bzw. AfS-Beträge vorzunehmen.

35.26 Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn bei der Ermittlung der Absetzungsbeträge anstelle einer objektbezogenen Betrachtung eine Betrachtung je Ertragskategorie erfolgt (ertragskategoriebezogene Gesamtbetrachtung). D. h. die Ertragskategorien 1, 6, 7 und 15 sind gesondert zu betrachten, aber innerhalb einer Ertragskategorie dürfen die Immobilien zusammengefasst werden. Da die Immobilienerträge innerhalb dieser Ertragskategorien mit anderen Einkunftsarten (z. B. Zinsen, Veräußerungsgewinne von Immobilien oder sonstige inländische Einkünfte) zusammengefasst werden, ist eine isolierte Betrachtung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Regel kaum möglich. Es ist daher für die weitere Ermittlung der Absetzungsbeträge jeweils auf den Gesamtbetrag einer Ertragskategorie abzustellen. Für Dach-Spezial-Investmentfonds gilt dies dergestalt, dass für die gehaltenen Anteile an Ziel-Spezial-Investmentfonds anstelle einer objektbezogenen Betrachtung der einzelnen Ziel-Spezial-Investmentfonds die jeweiligen Ertragskategorien 1, 6, 7 und 15 der Ziel-Spezial-Investmentfonds in den entsprechenden Ertragskategorien des Dach-Spezial-Investmentfonds berücksichtigt werden. Sofern der Spezial-Investmentfonds von der Möglichkeit der ertragskategoriebezogenen Gesamtbetrachtung Gebrauch macht, ist er dauerhaft daran gebunden. Der Spezial-Investmentfonds hat im Rahmen seiner Feststellungserklärung anzugeben, ob er die Absetzungsbeträge auf Basis der objektbezogenen Betrachtung oder auf Grundlage einer ertragskategoriebezogenen Gesamtbetrachtung ermittelt hat.

35.27 Werden die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nur teilweise ausgeschüttet, ermitteln sich die Absetzungsbeträge im Fall der objektbezogenen Betrachtung nach der folgenden Formel:

$$\text{Absetzungsbeträge des Objekts} = (\text{AfA des Objekts} + \text{AfS des Objekts}) \times \frac{\text{ausgeschüttete Liquidität aus V + V des Objekts}}{\text{gesamte Liquidität aus V + V des Objekts}}$$

Mit Liquidität aus V + V sind die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzüglich der Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und der auf diese Einnahmen entfallenden Allgmeinkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 3 i. V. m. § 40 InvStG gemeint. AfA und AfS i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 2 InvStG sind nicht abzuziehen, sondern sind Bestandteil der Liquidität. Im Zähler und Nenner sind jeweils nur die Einnahmen aus Vermietung und

Verpachtung zu erfassen, auf die Absetzungsbeträge entfallen. Soweit der Spezial-Investmentfonds Einnahmen aus Immobilien erzielt (z. B. aus mittelbarer Beteiligung über vermögensverwaltende Personengesellschaften), bei denen keine Informationen über die Höhe der AfA und AfS vorliegen, sind diese Einnahmen nicht im Zähler und Nenner zu berücksichtigen und es können insoweit keine Absetzungsbeträge ausgeschüttet werden.

- 35.28 Dach-Spezial-Investmentfonds können zunächst davon ausgehen, dass ein Ziel-Spezial-Investmentfonds die Absetzungsbeträge unter Beachtung des § 35 Absatz 4 Satz 1 InvStG zutreffend ermittelt hat. Sofern der Ziel-Spezial-Investmentfonds (ggf. im Zuge der Überprüfung durch die zuständige Finanzbehörde) die Höhe der Absetzungsbeträge korrigiert, hat der Dach-Spezial-Investmentfonds seinerseits eine Korrektur vorzunehmen.
- 35.29 Bilanzierende Anleger haben einen passiven Ausgleichsposten in Höhe der Absetzungsbeträge in der Steuerbilanz zu bilden. Dieser Ausgleichsposten ist kein Bestandteil des Wirtschaftsguts Spezial-Investmentanteil, im Fall einer Teilwertabschreibung hindert der Bestand des Ausgleichspostens die Teilwertabschreibung des Investmentanteils in dessen Höhe nicht (BFH-Urteil vom 21. April 2021, XI R 42/20, BStBl 2022 II S. 20). Der passive Ausgleichsposten ist bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils entsprechend aufzulösen. Bei betrieblichen Anlegern, die eine Einnahmenüberschussrechnung vornehmen, ist ein Merkposten aufzuzeichnen. Der Merkposten ist bei Veräußerung des Spezial-Investmentanteils entsprechend aufzulösen.

- 35.30 Beispiel zur objektbezogenen Betrachtung (vereinfacht ohne Steuerabzug):
Der Spezial-Investmentfonds S, an dem ausschließlich der Anleger A beteiligt ist, erzielt im Jahr 01 Einnahmen aus der Vermietung eines inländischen Grundstücks in Höhe von 100 €. Im Zusammenhang mit diesen Einnahmen sind AfA in Höhe von 20 € sowie sonstige Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und anteilige Allgemeinkosten in Höhe von 25 € angefallen. Daraus ergibt sich eine Liquidität aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 75 €. S beschließt die Ausschüttung der Liquidität aus Vermietung und Verpachtung in voller Höhe.

Dem Anleger A sind folgende Erträge und Beträge zuzurechnen:

- 20 € Absetzungsbeträge und*
- 55 € ausgeschüttete Erträge.*

Buchung der Ausschüttung beim Anleger A (vereinfacht ohne Steuerabzug):

Aktiva	Wert	an	Passiva	Wert
Bank	75 €	an	Ertrag	55 €
			Passiver Ausgleichsposten (pAP) (AfA)	20 €

35.31

Abwandlung 1 zu Beispiel aus Rz. 35.30:

Anders als im Ausgangsbeispiel beschließt S, die Liquidität aus Vermietung und Verpachtung nur in Höhe eines Teilbetrags von 37,50 € auszuschütten.

$$\text{Absetzungsbeträge} = 20 \times 37,50 / 75 = 10 \text{ €}$$

Dem Anleger A sind folgende Erträge und Beträge zuzurechnen:

- 10 € Absetzungsbeträge,
- 27,50 € ausgeschüttete Erträge und
- 27,50 € ausschüttungsgleiche Erträge.

Buchung der Ausschüttung beim Anleger A (vereinfacht ohne Steuerabzug):

Aktiva	Wert	an	Passiva	Wert
Bank	37,50 €	an	Ertrag	55 €
Aktiver Ausgleichsposten (aAP) (ausschüttungsgleiche Erträge)	27,50 €		pAP (AfA)	10 €

35.32 Absetzungsbeträge können nur in dem Umfang ausgeschüttet werden, wie nach Abzug der sonstigen Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und der anteiligen Allgemeinkosten Liquidität aus Vermietung und Verpachtung verbleibt. Werden die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vollständig durch die sonstigen Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und durch die anteiligen Allgemeinkosten aufgezehrt, können keine Absetzungsbeträge ausgeschüttet werden.

35.33

Abwandlung 2 zu Beispiel aus Rz. 35.30:

Anders als im Ausgangsbeispiel fallen sonstige Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und anteilige Allgemeinkosten in Höhe von 100 € an. Des Weiteren erzielt S Grundstücksveräußerungsgewinne in Höhe von 50 €. S beschließt 40 € auszuschütten.

Berechnung der liquiden Mittel des Spezial-Investmentfonds S:

Art	Zwischen- summe	Betrag
<i>Einnahmen aus V + V</i>	100 €	
<i>Sonstige Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG u. anteilige Allgemeinkosten</i>	<u>./.. 100 €</u>	
<i>Liquidität aus V + V</i>	0 €	0 €
<i>Grundstücksveräußerungsgewinne</i>		50 €
<i>Für Ausschüttung verfügbar</i>		50 €
<i>Davon werden zur Ausschüttung verwendet</i>		40 €

$Absetzbeträge = 20 \times 0 / 0 = 0 \text{ €}$

Dem Anleger A sind 40 € ausgeschüttete Erträge (Veräußerungsgewinne) zuzurechnen. Absetzbeträge können nicht ausgeschüttet werden.

b. Absetzbeträge bei Dach-Ziel-Spezial-Investmentfonds-Konstruktionen

35.34

Beispiel:

An dem zum 1.1.01 neu aufgelegten Spezial-Investmentfonds Z ist ausschließlich der Dach-Spezial-Investmentfonds D beteiligt. An dem Dach-Spezial-Investmentfonds D ist ausschließlich der Anleger A beteiligt. Z investiert das Kapital in eine inländische Immobilie. Daraus erzielt Z Einnahmen aus der Vermietung in Höhe von 100 €. Es werden AfA-Beträge in Höhe von 15 € geltend gemacht. Darüber hinaus fallen sonstige Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und anteilige Allgemeinkosten von 25 € an. Z übt das Wahlrecht nach § 33 Absatz 1 InvStG und D die Immobilien-Transparenzoption nach § 33 Absatz 2 Satz 3 InvStG aus. Die Erträge gelten beim A gemäß § 33 Absatz 2 Satz 4 Nummer 3 InvStG als unmittelbar bezogene Spezial-Investmenterträge.

Z beschließt die Ausschüttung der investimentrechtlichen Erträge in voller Höhe.

D schüttet die erhaltene Ausschüttung nicht weiter an den Anleger A aus.

Berechnung der Liquidität und der steuerrechtlichen Erträge des Spezial-Investmentfonds Z:

Art	Betrag
<i>Inländische Einnahmen aus V + V</i>	100,00 €
<i>./.. Sonstige Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG u. anteilige Allgemeinkosten</i>	25,00 €
<i>= Liquidität</i>	75,00 €
<i>./.. Kapitalertragsteuer, § 50 InvStG für A</i>	9,00 €

Art	Betrag
<i>./. Solidaritätszuschlag für A</i>	0,50 €
= Tatsächliche Auszahlung an D	65,50 €

Art	Betrag
<i>Inländische Einnahmen aus V + V</i>	100,00 €
<i>./. Sonstige Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG u. anteilige Allgmeinkosten</i>	25,00 €
<i>./. AfA</i>	15,00 €
= Spezial-Investmterträge des A	60,00 €
<i>./. Kapitalertragsteuer, § 50 InvStG für A</i>	9,00 €
<i>./. Solidaritätszuschlag für A</i>	0,50 €
= Immobilien-Zurechnungsbeträge des D	50,50 €

Dem Dach-Spezial-Investmentfonds D sind die folgenden Beträge zuzurechnen:

- 50,50 € Immobilien-Zurechnungsbeträge und
- 15 € Absetzungsbeträge.

Dem Anleger A sind die folgenden Erträge zuzurechnen:

- 60 € Spezial-Investmterträge aus Z.

Die Absetzungsbeträge in Höhe von 15 € sind dem Anleger A nicht zuzurechnen, weil der Dach-Spezial-Investmentfonds D die Liquidität aus der Ausschüttung des Ziel-Spezial-Investmentfonds Z nicht weiter ausgeschüttet hat.

Buchung der Spezial-Investmterträge aus Z beim Anleger A bei Zufluss (Zufluss bei D):

Aktiva	Wert	an	Passiva	Wert
<i>aAP (Immobilien-Zurechnungsbeträge)</i>	50,50 €	<i>an</i>	<i>Ertrag</i>	60 €
<i>Steueraufwand</i>	9,50 €			

35.35

Fortsetzung Beispiel aus Rz. 35.34:

Im Folgejahr erzielt D keine Erträge. D schüttet die vorhandene Liquidität in Höhe von 65,50 € aus.

Dem Anleger A sind die folgenden Beträge zuzurechnen:

- 50,50 € Immobilien-Zurechnungsbeträge und
- 15 € Substanzbeträge.

Wird der aufgrund von AfA oder AfS entstandene Liquiditätsüberhang in späteren Jahren ausgeschüttet, handelt es sich insoweit nicht mehr um Absetzungsbeträge, sondern – sofern keine anderen ausschüttungsfähigen Erträge vorhanden sind – um Substanzbeträge. Die Ausschüttungsreihenfolge ist zu beachten.

Buchung der Ausschüttung des Dach-Spezial-Investmentfonds D beim Anleger A:

Aktiva	Wert	an	Passiva	Wert
Bank	65,50 €	an	aAP (Immobilien-Zurechnungsbeträge)	50,50 €
			Spezial-Investmentanteile	15 €

Die Buchung der in der Ausschüttung von D enthaltenen Immobilien-Zurechnungsbeträge erfolgt steuerneutral gegen Ausbuchung des aktiven Ausgleichpostens für Immobilien-Zurechnungsbeträge.

- 35.36 Absetzungsbeträge können unabhängig von der Ausübung der Erhebungs- oder der Immobilien-Transparenzoption ausgeschüttet werden.
- 35.37 Für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2024 enden, wird es nicht beanstandet, wenn zur Ermittlung der Absetzungsbeträge eine von diesem Schreiben abweichende, aber in sich folgerichtig umgesetzte und nicht willkürliche Methode angewendet wird.
- 35.37a Ermittelt der Spezial-Investmentfonds die Absetzungsbeträge nach der ertragskategoriebezogenen Gesamtbetrachtung und werden die maßgeblichen Einnahmen nur teilweise ausgeschüttet, sind die Absetzungsbeträge für jede Ertragskategorie separat wie folgt zu ermitteln:

$$\text{Absetzungsbeträge der Ertragskategorie} = (\text{AfA der Ertragskategorie} + \text{AfS der Ertragskategorie}) \times \frac{\text{ausgeschüttete Liquidität der Ertragskategorie}}{\text{Gesamte Liquidität der Ertragskategorie}}$$

Liquidität der Ertragskategorie sind die Einnahmen, die dieser Kategorie zuzuordnen sind, abzüglich der Direktkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG und der auf diese Einnahmen entfallenden Allgemeinkosten i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 3 i. V. m. § 40 InvStG. AfA und AfS i. S. d. § 39 Absatz 1 Satz 2 InvStG sind nicht abzuziehen, sondern Bestandteil der Liquidität. Die Ermittlung erfolgt jeweils nur für die Ertragskategorien, die mit Absetzungsbeträgen vorbelastet sind.“

VI. Die Textziffer 36 wird wie folgt geändert:**1. Nach der Randziffer 36.18 wird folgende Randziffer 31.18a eingefügt:**

36.18a „Devisentermingeschäfte fallen unter den Begriff der Termingeschäfte i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG, wenn der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Dagegen unterliegen die Devisentermingeschäfte, die auf die tatsächliche (physische) Lieferung der Fremdwährung ausgerichtet sind, grundsätzlich der Besteuerung nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder 3 EStG und stellen infolgedessen einen sonstigen Ertrag i. S. d. § 36 Absatz 3 InvStG dar. Abweichend von Satz 2 dieser Randziffer sind derartige Devisentermingeschäfte unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise grundsätzlich wie Termingeschäfte i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG zu behandeln, wenn der Spezial-Investmentfonds glaubhaft machen kann, dass die Geschäfte der Absicherung von Vermögensgegenständen dienen und hierfür faktisch ein Differenzausgleich angestrebt wird. Zu weiteren Erläuterungen zur Abgrenzung zwischen § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG und § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder 3 EStG siehe Rz. 38 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022 (BStBl I S. 742).“

2. Nach der Randziffer 36.40 wird folgende Randziffer 36.40a eingefügt:

„Zur Abgrenzung bei Devisentermingeschäften zwischen den Termingeschäften i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 EStG und den privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3 EStG siehe Rz. 36.18a.“

3. Die Randziffern 36.47 bis 36.49 werden wie folgt neu gefasst:

36.47 „(weggefallen)“

36.48 (weggefallen – siehe nun Rz. 50.4f)

36.49 (weggefallen – siehe nun Rz. 50.4e)“

4. Die Randziffer 36.55 wird wie folgt neu gefasst:

36.55 „(weggefallen – siehe nun Rz. 50.4g)“

VII. Die Textziffer 41 wird wie folgt gefasst:

”

41. Verlustverrechnung (§ 41 InvStG)

- 41.1 § 41 InvStG regelt die Verrechnung von Verlusten auf Ebene des Spezial-Investmentfonds. Die Norm führt die bisherigen Regelungen in § 3 Absatz 4 und § 15 Absatz 1 Satz 5 und 6 InvStG 2004 zusammen.

41.1 Ausgleich negativer Erträge eines Spezial-Investmentfonds (§ 41 Absatz 1 InvStG)

- 41.2 § 41 Absatz 1 InvStG regelt die Vorgehensweise zum Ausgleich von negativen Erträgen innerhalb eines Geschäftsjahres. Negative Erträge sind der Überschuss der Aufwendungen über die Einnahmen eines Spezial-Investmentfonds. Das gilt unabhängig davon, ob es sich der Art nach um ausschüttungsgleiche oder steuerfrei thesaurierbare Erträge handelt. Auf Spezial-Investmentfondsebene dürfen nur positive und negative Erträge gleicher Art miteinander ausgeglichen werden (§ 41 Absatz 1 Satz 1 InvStG). Die auf Ebene eines Spezial-Investmentfonds nicht ausgeglichenen negativen Erträge können vom Anleger nicht mit anderen von ihm erzielten Einnahmen verrechnet werden, sondern sind auf Spezial-Investmentfondsebene vorzutragen (siehe Tz. 41.2).
- 41.3 Gemäß § 41 Absatz 1 Satz 2 InvStG sind Erträge gleicher Art alle Erträge, die beim Anleger die gleichen steuerlichen Wirkungen eintreten lassen. Gemäß Rz. 37.6 können sich unterschiedliche steuerliche Wirkungen insbesondere hinsichtlich der Steuerpflicht, des Umfangs der Steuerpflicht, der Anwendbarkeit einer Steuerbefreiungsvorschrift, der Regelungen zum Steuerabzug und der Anrechenbarkeit ausländischer Steuern ergeben. Negative Erträge sind vom Spezial-Investmentfonds (wie Einkünfte in § 37 InvStG) nach ihren steuerlichen Wirkungen beim Anleger zu gliedern. Zur Gliederung der Einkünfte wird auf Rz. 37.5 bis 37.9 und die Ertragskategorien in Anlage 1 verwiesen. Die Regelung in Rz. 37.10 bleibt von den hier beschriebenen Grundsätzen unberührt. Die Gliederung nach den steuerlichen Wirkungen beim Anleger bewirkt, dass der Verlustausgleich anlegerspezifisch und nicht fondsspezifisch zu erfolgen hat.

41.2 Verlustvortrag eines Spezial-Investmentfonds (§ 41 Absatz 2 InvStG)

- 41.4 § 41 Absatz 2 InvStG enthält Regelungen zum geschäftsjahrübergreifenden Verlustvortrag des Spezial-Investmentfonds. Die Regelung betrifft negative Erträge, die nach dem Verlustausgleich gemäß § 41 Absatz 1 Satz 1 InvStG verbleiben. Nicht ausgeglichene negative Erträge eines Geschäftsjahres sind von positiven Erträgen gleicher Art in folgenden Geschäftsjahren abzuziehen. Ein Verlustrücktrag ist ausgeschlossen.

- 41.5 § 41 Absatz 2 Satz 2 InvStG bestimmt die gesonderte Feststellung der nicht ausgeglichenen negativen Erträge nach § 41 Absatz 1 Satz 1 InvStG in entsprechender Anwendung des § 10d Absatz 4 EStG. Durch den anlegerspezifischen Verlustausgleich ist § 10d Absatz 4 EStG dahingehend anzuwenden, dass die negativen Erträge zum Geschäftsjahresende des Spezial-Investmentfonds, für jeden zu diesem Zeitpunkt beteiligten Anleger einzeln festzustellen sind.
- 41.6 § 41 Absatz 2 Satz 3 InvStG normiert einen quotalen Untergang nicht ausgeglichener negativer Erträge bei Veräußerung der Spezial-Investmentanteile durch den Anleger. Der Begriff Veräußerung bestimmt sich nach § 2 Absatz 13 InvStG (Rz. 2.50).
- 41.7 Neue Anleger partizipieren nicht an den vorhandenen Verlusten. Dies folgt aus der anlegerspezifischen Feststellung der Verlustvorträge.
- 41.8 Die steuerneutrale Verschmelzung i. S. d. § 54 InvStG von Spezial-Investmentfonds gilt nach § 54 Absatz 1 Satz 1 InvStG i. V. m. § 23 Absatz 3 Satz 1 InvStG nicht als Tausch und damit nicht als Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen durch den Anleger. Durch den Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Spezial-Investmentfonds (§ 54 Absatz 1 Satz 1 InvStG i. V. m. § 23 Absatz 2 InvStG) gehen auch die negativen Erträge auf den übernehmenden Spezial-Investmentfonds über. Die anlegerspezifisch ermittelten Verlustvorträge des übertragenden Spezial-Investmentfonds sind von dem übernehmenden Spezial-Investmentfonds für die Anleger des übertragenden Spezial-Investmentfonds fortzuführen. Auch die anlegerspezifisch ermittelten Verlustvorträge des übernehmenden Spezial-Investmentfonds sind für dessen Anleger unverändert fortzuführen. Die Änderung der Beteiligungsquoten an dem verschmolzenen Spezial-Investmentfonds führen nicht zu einem anteiligen Untergang oder Anwachsen der Verlustvorträge.
- 41.9 Bei Verschmelzungen, auf die § 54 InvStG nicht anwendbar ist, z. B. von Investmentfonds mit Spezial-Investmentfonds oder von Spezial-Investmentfonds mit Altersvorsorgevermögenfonds oder von Investmentfonds mit Altersvorsorgevermögenfonds (fondstypusübergreifende Verschmelzungen), liegt ein Veräußerungsvorgang vor, so dass die Verlustvorträge bei derartigen Verschmelzungen untergehen.“

VIII. Die Textziffern 46. und 47. werden wie folgt gefasst:

”

46. Zinsschranke (§ 46 InvStG)

- 46.1 Spezial-Investmentfonds erzielen in unterschiedlichem Maße Erträge, die den Zinsen bei der Direktanlage entsprechen. Der einzelne Anleger erzielt aber diese Zinsen nicht direkt, sondern aus seinem Spezial-Investmentanteil Einkünfte i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 3a EStG,

soweit die Spezial-Investmenterträge nicht nach § 20 Absatz 8 EStG einer anderen Einkunftsart zugehören. Um eine weitgehende Gleichbehandlung der Fondsanlage mit der Direktanlage zu erreichen, sieht § 46 InvStG vor, dass bestimmte Erträge aus dem Spezial-Investmentanteil im Rahmen des § 4h EStG (Zinsschranke) einschließlich seiner Bezugnahme in § 8a KStG direkt erzielten Zinserträgen gleichgestellt werden und mit Zinsaufwendungen des betrieblichen Anlegers saldiert werden können.

- 46.2 Für Zwecke des § 46 InvStG muss der Spezial-Investmentfonds an die von ihm vereinnahmten Zinserträge i. S. d. § 4h Absatz 3 Satz 3 EStG (Brutto-Zinsertrag), vermindert um die Abzugsbeträge im Sinne des § 46 Absatz 2 InvStG, anknüpfen. Der Ansatz der Bruttoeinnahmen ist nicht zulässig.
- 46.3 Die saldierten Zinserträge (Netto-Zinsertrag) sind nach § 51 Absatz 1 InvStG auf Ebene des Spezial-Investmentfonds festzustellen.
- 46.4 Beim Anleger fließt der Netto-Zinsertrag aus seinen Beteiligungen an Spezial-Investmentfonds in die Ermittlung der Zinsschranke nach § 4h EStG ein. Ein negativer Netto-Zinsertrag kann nicht zufließen, sondern ist nach § 46 Absatz 3 InvStG auf Ebene des Spezial-Investmentfonds auf die folgenden Geschäftsjahre vorzutragen (Rz. 46.12).
- 46.5 Der Netto-Zinsertrag ist für Zwecke der Zinsschranke vom Anleger unabhängig vom Zeitpunkt des (fiktiven) Zuflusses der auf Ebene des Spezial-Investmentfonds vereinnahmten Zinserträge in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem die Spezial-Investmenterträge dem Anleger zufließen oder als zugeflossen gelten. Maßgebend ist somit bei einer Zwischenausschüttung, Schlüsselausschüttung oder Teilausschüttung i. S. d. § 36 Absatz 4 Satz 4 InvStG der Zeitpunkt der Ausschüttung und bei einer Thesaurierung oder Teilausschüttung i. S. d. § 36 Absatz 4 Satz 5 InvStG das Ende des Geschäftsjahres des Spezial-Investmentfonds. Bei einer Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen gelten nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG die Zinserträge im Veräußerungszeitpunkt als zugeflossen. Nimmt der Spezial-Investmentfonds unterjährig Zwischenausschüttungen vor, ist der Netto-Zinsertrag in sich schlüssig und nicht willkürlich (also zum Beispiel prozentual oder chronologisch) auf die Zwischenausschüttungen und die Schlüsselausschüttung, Teilausschüttung oder Thesaurierung aufzuteilen. Aus Vereinfachungsgründen ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn der Spezial-Investmentfonds keine Zuordnung zu den Zwischenausschüttungen oder den Zeitpunkten einer unterjährigen Veräußerung vornimmt, sondern den gesamten Netto-Zinsertrag der Schlüsselausschüttung, Teilausschüttung oder Thesaurierung zuordnet.

46.1. Substanzbeträge (§ 46 Absatz 1 Satz 2 InvStG)

46.6 § 46 Absatz 1 Satz 2 InvStG stellt klar, dass Beträge, die nach § 35 Absatz 6 InvStG als Substanzbeträge gelten, nicht mehr als ausgeschüttete Erträge gelten und daher nicht als Zinserträge im Sinne der Zinsschrankenregelung berücksichtigt werden können. Es können somit nur die Zinserträge für Zwecke der Zinsschranke i. S. d. § 4h EStG i. V. m. § 46 InvStG geltend gemacht werden, die in der Besitzzeit des Anlegers wirtschaftlich entstanden sind. Insbesondere ist es nicht möglich, sich in bereits auf Fondsebene angewachsene Zinserträge „einzukaufen“.

46.7

Beispiel:

An dem Spezial-Investmentfonds hält nur der Anleger A einen Anteil, den er für 1.000 € erworben hat. Während des Geschäftsjahres erzielt der Spezial-Investmentfonds 40 € Zinsen. Einen Tag vor Ende des Geschäftsjahres erwirbt Anleger B einen neuen Spezial-Investmentanteil für 1.040 €. Davon werden 40 € in den aufsichtsrechtlichen Ertragsausgleichstopf gebucht. Nach Ende des Geschäftsjahres werden je 40 € „Zinsen“ an die Anleger A und B aus dem „Zinstopf“ und dem Ertragsausgleichstopf ausgeschüttet. Durch die Regelung des § 35 Absatz 6 InvStG gelten die an den B ausgeschütteten Beträge nicht mehr als „Zins“, sondern als Substanzbeträge. Der Anleger B kann für Zwecke der Zinsschranke somit keinen Zinsertrag in Höhe von 40 € geltend machen.

46.2. Abzugsbeträge (§ 46 Absatz 2 InvStG)

46.8 Der für die Zinsschranke maßgebliche Netto-Zinsertrag ist durch Minderung des Brutto-Zinsertrags um die nachfolgend erläuterten Ausgaben und Aufwendungen zu ermitteln.

46.9 Nach § 46 Absatz 2 Nummer 1 und 2 InvStG sind die Direktkosten und die anteiligen Allgemeinkosten vom Brutto-Zinsertrag abzuziehen. Direktkosten sind die Werbungskosten, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Zinseinnahmen stehen (§ 39 Absatz 1 Satz 1 InvStG). Die anteiligen Allgemeinkosten sind die nach § 40 InvStG den Zinseinnahmen zuzuordnenden Werbungskosten.

46.10 § 46 Absatz 2 Nummer 3 und 4 InvStG sieht vor, dass die auf Ebene des Spezial-Investmentfonds angefallenen Zinsaufwendungen sowie negativen Kapitalerträge nach § 20 Absatz 1 Nummer 7 und Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG bei der Ermittlung des Netto-Zinsertrags abzuziehen sind. Dies betrifft beispielsweise die Zinsaufwendungen für eine fremdfinanzierte Immobilie des Spezial-Investmentfonds. Darüber hinaus sind auch alle sonstigen negativen Kapitalerträge, die während der Besitzzeit oder bei Veräußerung einer sonstigen Kapitalforderung im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG anfallen, für die Zwecke der Zinsschranke als Abzugsbeträge zu berücksichtigen. Unter diese Regelung fallen

z. B. die gezahlten Stückzinsen beim Kauf einer verzinslichen Forderung oder die Verluste aus der Veräußerung einer risikobehafteten Hochzinsanleihe.

- 46.11 Negative Kapitalerträge nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG sind nur dann bei der Ermittlung des Netto-Zinsertrags abzuziehen, soweit sie nicht mit positiven Kapitalerträgen nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG verrechnet werden können. Eine Verrechnung mit positiven Kapitalerträgen nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG ist nur zulässig, soweit es sich bei diesen positiven Kapitalerträgen i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG nicht um Erträge handelt, die bereits als Zinserträge nach § 46 Absatz 1 InvStG berücksichtigt wurden.

46.3. Vortrag überschüssiger Abzugsbeträge (§ 46 Absatz 3 InvStG)

- 46.12 Wenn die Abzugsbeträge im Sinne des § 46 Absatz 2 InvStG den Brutto-Zinsertrag übersteigen, ist der Netto-Zinsertrag im betroffenen Geschäftsjahr mit null Euro anzusetzen und nach § 46 Absatz 3 InvStG der Überhang der Abzugsbeträge auf die folgenden Geschäftsjahre des Spezial-Investmentfonds zu übertragen. In den Folgejahren mindert sich durch diesen Betrag der für Zwecke der Zinsschranke berücksichtigungsfähige Brutto-Zinsertrag.
- 46.13 Veräußert ein Anleger seine Spezial-Investmentanteile ganz oder teilweise, gehen analog § 41 Absatz 2 Satz 3 InvStG der auf Ebene des Spezial-Investmentfonds vorgetragene negative Zinsertrag im Sinne des § 46 Absatz 3 InvStG und der negative Zinsertrag des laufenden Geschäftsjahres bis zum jeweiligen Veräußerungszeitpunkt unter, soweit diese auf die veräußerten Spezial-Investmentanteile entfallen.
- 46.14 Beispiel:
*Der Anleger A ist alleiniger Anleger am Spezial-Investmentfonds S.
 Zum 31.3.02 veräußert A 80 % seiner Spezial-Investmentanteile an Anleger B.
 Der negative Zinsertrag i. S. d. § 46 Absatz 3 InvStG zum 31.12.01 beträgt 5.000 €. Folgende negative Zinsen sind im Geschäftsjahr 02 angefallen:
 1.1.-31.3.02: 20.000 €
 1.4.-31.12.02: 100.000 €
 Bei A gehen zum 31.3.02 für Zwecke der Zinsschranke 4.000 € negativer Zinsertrag i. S. d. § 46 Absatz 3 InvStG (5.000 € x 80 %) und 16.000 € negative Zinsen des Geschäftsjahres 02 (20.000 € x 80 %) unter.*

47. Anrechnung und Abzug von ausländischer Steuer (§ 47 InvStG)

47.1 § 47 InvStG regelt die Anrechnung und den Abzug ausländischer Steuern, die auf in ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen enthaltene ausländische Einkünfte eines Spezial-Investmentfonds erhoben wurden, auf die von einem Anleger geschuldete Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Die Norm führt grundsätzlich den steuerlichen Status quo vor Einführung der Investmentsteuerreform fort und bezweckt die Vermeidung von Doppelbesteuerung für das semitransparente Besteuerungssystem der Spezial-Investmentfonds.

47.1. Anrechnung ausländischer Steuern auf Anlegerebene (§ 47 Absatz 1 InvStG)

a. Anrechnung der auf Einkünfte eines Spezial-Investmentfonds auf Fondseingangsseite erhobenen ausländischen Steuern (§ 47 Absatz 1 Satz 1 InvStG)

- 47.2 § 47 Absatz 1 Satz 1 InvStG regelt die Anrechnung der auf Einkünfte eines Spezial-Investmentfonds auf Fondseingangsseite erhobenen ausländischen Steuern. Die Regelung ist gleichermaßen auf inländische und ausländische Spezial-Investmentfonds anzuwenden. Die von einem ausländischen Spezial-Investmentfonds gezahlte deutsche Steuer (insbesondere die Kapitalertragsteuer) ist keine nach § 47 InvStG anrechenbare Steuer. Dagegen kann die von einem ausländischen Spezial-Investmentfonds in seinem Ansässigkeitsstaat gezahlte Steuer anrechenbar sein.
- 47.3 Bei natürlichen Personen erfolgt die Anrechnung gemäß § 47 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 InvStG auf die Einkommensteuer und bei Körperschaften gemäß § 47 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 InvStG auf die Körperschaftsteuer. Soweit mit dem ausländischen Staat ein DBA besteht, erfolgt die Anrechnung nach § 47 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG. Bei inländischen Spezial-Investmentfonds ist die Anrechnung bereits grundsätzlich auf Ebene des Spezial-Investmentfonds im Rahmen der Erhebung der Kapitalertragsteuer nach § 50 Absatz 2 Satz 1 InvStG zu berücksichtigen (vgl. Rz. 50.9 f.).
- 47.4 Die Anrechnung setzt voraus, dass sich eine Anrechenbarkeit aus § 34c Absatz 1 EStG, aus § 26 Absatz 1 KStG oder aus einem DBA ergibt. Dies wiederum erfordert eine ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer entspricht. Auf die Art der Steuererhebung oder die Bezeichnung kommt es nicht an. Die Bestimmung erfolgt in DBA-Fällen regelmäßig durch den sachlichen Geltungsbereich des entsprechenden DBA. Für Nicht-DBA-Fälle wird auf Anhang 12 II des amtlichen Einkommensteuerhandbuchs („Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen“) verwiesen. Für andere als die sich daraus ergebenden Steuern wird die Entsprechung erforderlichenfalls durch das Bundesministerium der Finanzen festgestellt (H 34c (1-2) EStH).

- 47.5 Unbeschränkt steuerpflichtige Anleger können gemäß § 47 Absatz 1 Satz 1 InvStG die festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf den Teil der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anrechnen, der auf die ausländischen, um die anteilige ausländische Steuer erhöhten Einkünfte (im Folgenden kurz: ausländische Bruttoeinkünfte) entfällt. Entsprechend dem Gesetzeswortlaut genügt es, dass der Ermäßigungsanspruch rechtlich entstanden ist. Es kommt nicht darauf an, ob tatsächlich eine Ermäßigung erfolgt. Ermäßigungsansprüche sind solche aus DBA, aus der nationalen Rechtsordnung des ausländischen Staates oder aus der Rechtsprechung des EuGH.
- 47.6 Zur Bestimmung der Höhe der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer beim unbeschränkt steuerpflichtigen Anleger ist in DBA-Fällen grundsätzlich auf das DBA zwischen dem Quellenstaat der ausländischen Einkünfte und der Bundesrepublik Deutschland abzustellen. Sofern der Quellensteuerhöchstsatz im DBA zwischen dem Quellenstaat der ausländischen Einkünfte und dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Spezial-Investmentfonds niedriger ist als in dem DBA zwischen dem Quellenstaat der ausländischen Einkünfte und der Bundesrepublik Deutschland, ist grundsätzlich auf diesen niedrigeren Quellensteuerhöchstsatz abzustellen. Kann allerdings der ausländische Spezial-Investmentfonds nach dem DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Spezial-Investmentfonds und dem Quellenstaat der ausländischen Einkünfte keine niedrigere Belastung der ausländischen Einkünfte im Quellenstaat herbeiführen, so ist allein auf das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Quellenstaat der ausländischen Einkünfte abzustellen.

b. Anrechnung der auf Fondsausgangsseite erhobenen Abzugsteuern auf ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Spezial-Investmentfonds (§ 47 Absatz 1 Satz 2 InvStG)

- 47.7 § 47 Absatz 1 Satz 2 InvStG regelt die Anrechnung von Abzugsteuern, die vom Ansässigkeitsstaat des ausländischen Spezial-Investmentfonds auf ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge erhoben werden. Die gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten Abzugsteuern können auf den Teil der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, der auf die ausländischen Bruttoeinkünfte (Rz. 47.5) des Anlegers entfällt, angerechnet werden. Zur Berechnung der Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern in DBA-Fällen kommt es hier auf das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Spezial-Investmentfonds und der Bundesrepublik Deutschland an.

47.2. Ermittlung des Teils der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, der auf die ausländischen Bruttoeinkünfte entfällt (§ 47 Absatz 2 InvStG)

- 47.8 Die Ermittlung des Teils der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, der auf die ausländischen Bruttoeinkünfte (Rz. 47.5) nach § 47 Absatz 1 Satz 1 InvStG entfällt, erfolgt für einkommensteuerpflichtige Anleger nach § 47 Absatz 2 Nummer 1 InvStG und für körperschaftsteuerpflichtige Anleger nach § 47 Absatz 2 Nummer 2 InvStG. Das gleiche Berechnungsschema ist für die Anrechnung der auf Fondsausgangsseite erhobenen Abzugsteuer nach § 47 Absatz 1 Satz 2 InvStG anzuwenden. Die Ermittlung der Höhe der ausländischen Einkünfte erfolgt nach den Vorschriften des deutschen Ertragsteuerrechts.
- 47.9 Bei einkommensteuerpflichtigen Anlegern ist der durchschnittliche Steuersatz, der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) nach §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b EStG ergibt, mit den ausländischen Bruttoeinkünften zu multiplizieren. Das Produkt ist der Höchstbetrag der ausländischen Steuer, die auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.
- 47.10 Bei körperschaftsteuerpflichtigen Anlegern ist die deutsche Körperschaftsteuer, die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ohne Anwendung der §§ 37 und 38 KStG ergibt, nach dem Verhältnis der ausländischen Bruttoeinkünfte zur Summe der Einkünfte aufzuteilen. Der nach dieser Verhältnisrechnung auf die ausländischen Bruttoeinkünfte entfallende Teil der Körperschaftsteuer ist der Höchstbetrag der ausländischen Steuer, der auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.
- 47.11 Im Rahmen der Höchstbetragsberechnung sind Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen des Anlegers bei der Ermittlung der ausländischen Bruttoeinkünfte über den Verweis aus § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG auf § 34c Absatz 1 Satz 4 EStG – vorbehaltlich des § 44 InvStG – mindernd zu berücksichtigen. Es erfolgt eine Zurechnung der Aufwendungen zu den ausländischen Einkünften im Verhältnis des jeweiligen Quellvermögens zum gesamten Vermögen des Spezial-Investmentfonds (Rz. 44.7). Eine abweichende Zurechnung der Aufwendungen nach der Vereinfachungsregelung in Rz. 44.8 ist nicht zu beanstanden. Der den ausländischen Bruttoeinkünften anteilig zugerechnete Teil der Aufwendungen ist gemäß § 44 InvStG insoweit nicht abziehbar, als die ausländischen Einkünfte dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nummer 40 EStG) oder einer Teilfreistellung (§ 21 InvStG) unterliegen. Der Verweis aus § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG auf § 34c Absatz 1 Satz 4 EStG gilt nur für Anleger, die die Spezial-Investmentanteile in einem Betriebsvermögen halten. Bei anderen Anlegern, insbesondere bei natürlichen Personen, die die Spezial-Investmentanteile im Privatvermögen halten, ist § 34c Absatz 1 Satz 4 EStG nicht anwendbar.

- 47.12 Bei der Höchstbetragsberechnung sind bei ausländischen Einkünften in Form von Investorerträgen die nach § 43 Absatz 3 i. V. m. § 20 InvStG anwendbaren Teilfreistellungen zu berücksichtigen. Die Teilfreistellungen führen im Ergebnis zu einer Minderung des Teils der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, der auf die ausländischen Bruttoeinkünfte entfällt. Die Steuerfreistellungen nach § 3 Nummer 40 EStG und nach § 8b KStG sind ebenfalls bei der Berechnung des Höchstbetrags zu berücksichtigen.

Beispiel (vereinfacht ohne Steuerabzug nach § 50 InvStG):

Der A (natürliche Person) ist der einzige Anleger des Spezial-Investmentfonds S. S hält Anteile an einem Auslands-Immobilienfonds und bezieht daraus Ausschüttungen in Höhe von 52.000 €. Im Ansässigkeitsstaat des Auslands-Immobilienfonds unterliegen die Ausschüttungen einer (Quellen-)Steuerbelastung von 30 % = 15.600 €.

Auf Ebene des S entfallen 2.000 € Werbungskosten auf die Ausschüttungen aus dem Auslands-Immobilienfonds. Nach §§ 37 bis 41 InvStG ergeben sich damit Einkünfte des S aus dem Auslands-Immobilienfonds in Höhe von 50.000 € (52.000 € Ausschüttung abzgl. 2.000 € Werbungskosten; der Steueraufwand von 15.600 € ist nicht abziehbar). Andere Einkünfte erzielt S nicht.

Mangels Ausschüttung durch S erzielt A damit ausschüttungsgleiche Erträge i. H. v. 50.000 €, in den auf Fondseingangsseite gezahlte ausländische Steuern von 15.600 € enthalten sind, die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 InvStG grundsätzlich anrechenbar sind.

Die ausschüttungsgleichen Erträge sind bei A nach § 43 Absatz 3 InvStG i. V. m. § 20 Absatz 3 Satz 2 InvStG in Höhe von 80 % steuerfrei zu stellen, so dass 10.000 € steuerpflichtige Einkünfte verbleiben.

In der Veranlagung des A durch sein Finanzamt ergibt sich (bei Einbeziehung der ausländischen Einkünfte) ein Durchschnittssteuersatz von 25 %. Auf den steuerpflichtigen Teil der ausländischen Einkünfte in Höhe von 10.000 € entfallen damit 2.500 € Einkommensteuer ($10.000 \text{ €} \times 25 \% = 2.500 \text{ €}$), die den Anrechnungshöchstbetrag darstellen. In Höhe von 13.100 € ist die ausländische Steuer somit nicht anrechenbar.

Abwandlung:

A ist ein körperschaftsteuerpflichtiger Anleger.

A erzielt neben den steuerpflichtigen Spezial-Investorerträgen von 10.000 € noch 20.000 € inländische Einkünfte. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 30.000 € beträgt die Körperschaftsteuer 4.500 €. Auf die in den Spezial-

Investmenterträgen enthaltenen ausländischen Einkünfte entfallen hiervon 10.000 €/30.000 € x 4.500 € = 1.500 €. Auf diese inländische Körperschaftsteuer kann A 1.500 € ausländische Steuer anrechnen; nicht anrechenbar sind 14.100 €.

47.3. Besonderheiten bei der Höchstbetragsberechnung (§ 47 Absatz 3 InvStG)

- 47.13 Für die Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung ist auf den einzelnen Spezial-Investmentfonds und nicht auf die ausländischen Einkünfte und Steuern aus einzelnen Staaten abzustellen („per-fund-limitation“). Das bedeutet, es sind – anders als nach § 34c Absatz 1 EStG und § 26 Absatz 1 KStG – innerhalb eines Spezial-Investmentfonds die ausländischen Steuern aus verschiedenen ausländischen Staaten zusammen bis zum Höchstbetrag der deutschen Steuer auf die ausländischen Einkünfte aus diesem Spezial-Investmentfonds anzurechnen. Der auf den jeweiligen Spezial-Investmentfonds abstellende Höchstbetrag führt dazu, dass Anrechnungsüberhänge aus einem Spezial-Investmentfonds nicht bei der Anrechnung ausländischer Steuer auf ausländische Einkünfte aus einem anderen Spezial-Investmentfonds oder aus der Direktanlage berücksichtigt werden können, selbst wenn die ausländischen Einkünfte aus demselben ausländischen Staat stammen.

47.4. Entsprechende Anwendung des § 34c Absatz 1 Satz 3 und 4 sowie Absatz 2, 3 und 6 EStG sowie Bestehen eines DBA (§ 47 Absatz 4 InvStG)

- 47.14 Nach § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG sind für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerpflichtige Anleger § 34c Absatz 1 Satz 3 und 4 sowie Absatz 2, 3 und 6 EStG gleichermaßen entsprechend anzuwenden. § 34c Absatz 1 Satz 3 und 4 EStG enthalten Regelungen für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der ausländischen Einkünfte. Zu § 34c Absatz 1 Satz 4 EStG siehe Rz. 47.11.
- 47.15 Durch die entsprechende Anwendung des § 34c Absatz 2 EStG ist auf Antrag des Anlegers statt der Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 47 Absatz 1 InvStG auch ein Abzug dieser ausländischen Steuer wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben möglich, soweit die ausländische Steuer auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind. Der Abzug der ausländischen Steuer nach § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 2 EStG kommt auch für natürliche Personen, die ihre Spezial-Investmentanteile im Privatvermögen halten, in Betracht; § 20 Absatz 9 EStG steht dem nicht entgegen, da dieser gemäß § 34 Absatz 2 Satz 1 InvStG keine Anwendung findet.
- 47.16 Gemäß § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 3 EStG ist ein Abzug ausländischer Steuern wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben vorzunehmen, wenn die ausländische Steuer nicht nach § 47 Absatz 1 InvStG angerechnet werden kann, weil die ausländische

Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer entspricht, die ausländische Steuer nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder wenn keine ausländischen Einkünfte vorliegen. Abziehen ist dabei nur die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen.

- 47.17 Nach § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 6 Satz 2 EStG ergibt sich für die Anleger die Möglichkeit zur Anrechnung fiktiver ausländischer Quellensteuer. Der alternative Abzug nach § 47 Absatz 4 Satz 1 i. V. m. § 34c Absatz 2 EStG (siehe Rz. 47.15) scheidet bei fiktiver Quellensteuer dagegen aus.
- 47.18 § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 6 Satz 3 EStG regelt, dass Einkünfte, die in dem ausländischen Staat nach dem DBA mit diesem Staat nicht besteuert werden können, bei Ermittlung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nicht zu berücksichtigen sind.
- 47.19 § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 6 Satz 4 EStG sieht eine entsprechende Anwendung des § 34c Absatz 1 und 2 EStG vor, wenn sich ein DBA nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates bezieht.
- 47.20 Nach § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 6 Satz 5 EStG sind in den Fällen des § 50d Absatz 9 EStG die Regelungen in § 34c Absatz 1 bis 3 sowie Absatz 6 Satz 6 EStG entsprechend anzuwenden.
- 47.21 Nach § 47 Absatz 4 Satz 1 InvStG i. V. m. § 34c Absatz 6 Satz 6 EStG sind die Regelungen zum Abzug von nicht anrechenbarer ausländischer Steuer nach § 34c Absatz 3 EStG anzuwenden, wenn der Staat, mit dem ein DBA besteht, Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, oder das DBA gestattet dem Staat die Besteuerung dieser Einkünfte.
- 47.22 Nach § 47 Absatz 4 Satz 2 InvStG steht bei ausländischen Spezial-Investmentanteilen der in § 34c Absatz 6 Satz 1 EStG geregelte Vorrang von DBA einer Anrechnung nach den Regelungen des § 34c Absatz 1 EStG nicht entgegen. Damit bleiben Anrechnungsregelungen in den DBA, die über die Anrechnung nach § 34c Absatz 1 EStG hinausgehen oder dahinter zurückbleiben würden, unberücksichtigt.

47.5. Ausschluss der auf nach § 43 Absatz 1 InvStG steuerfreie ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge entfallenden ausländischen Steuern von der Anrechnung oder dem Abzug (§ 47 Absatz 5 InvStG)

47.23 Ausländische Steuern sind nicht anrechenbar oder abziehbar, soweit sie auf ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge entfallen, die nach § 43 Absatz 1 InvStG i. V. m. einem DBA steuerfrei sind.“

IX. Die Randziffer 49.10 wird wie folgt neu gefasst:

„Im Bewertungsfall nach § 49 Absatz 1 Satz 2 InvStG ist wie folgt zu ermitteln, ob und inwieweit der Bilanzansatz der Spezial-Investmentanteile unter den Anschaffungskosten liegt:

Beispiel:

<i>Art</i>	<i>Betrag</i>
<i>Ursprüngliche Anschaffungskosten der Spezial-Investmentanteile</i>	<i>100.000 €</i>
<i>./. Abrechnung eines passiven Ausgleichspostens lt. Steuerbilanz für ausgeschüttete Substanzbeträge, wenn die Ausschüttungen nicht gegen die Anschaffungskosten gerechnet wurden</i>	<i>./. 0 €</i>
<i>= Anschaffungskosten lt. Steuerbilanz</i>	<i>100.000 €</i>
<i>Anschaffungskosten lt. Steuerbilanz</i>	<i>100.000 €</i>
<i>./. Teilwertansatz der Spezial-Investmentanteile nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 oder 3 EStG</i>	<i>./. 60.000 €</i>
<i>= Bilanzansatz unter den Anschaffungskosten i. H. v.</i>	<i><u>40.000 €</u></i>

Der passive Ausgleichsposten für ausgeschüttete Absetzungsbeiträge wird bei der Ermittlung, ob und wie weit der Bilanzansatz der Spezial-Investmentanteile unter den Anschaffungskosten liegt, nicht berücksichtigt (vgl. Rz. 35.29).“

X. Die Textziffer 50 wird wie folgt geändert:

1. Nach der Randziffer 50.2 werden die Unterüberschriften und Randziffern wie folgt gefasst:

„

aa. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer auf ausschüttungsgleiche Erträge im Fall der Thesaurierung

- 50.3 Die ausschüttungsgleichen Erträge gelten dem Anleger nach § 36 Absatz 4 Satz 2 InvStG mit Ablauf des Geschäftsjahres als zugeflossen, in dem sie von dem Spezial-Investmentfonds vereinnahmt wurden (Rz. 36.43). Die im Fall der Thesaurierung auf ausschüttungsgleiche Erträge einbehaltene Kapitalertragsteuer ist nach § 44 Absatz 1 Satz 5 EStG bis zum Zehnten des Monats anzumelden und abzuführen, der dem Monat folgt, in dem das Geschäftsjahr des Spezial-Investmentfonds endet. Als Anmeldezeitraum ist der Monat anzugeben, in dem das Geschäftsjahr des Spezial-Investmentfonds endet. Abweichend hiervon wird es jedoch nicht beanstandet, wenn ein Spezial-Investmentfonds die auf die ausschüttungsgleichen Erträge einbehaltene Kapitalertragsteuer erst bis zum Zehnten des fünften auf den Monat des Geschäftsjahresendes folgenden Monats anmeldet und abführt. Wenn von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch gemacht wird, ist als Anmeldezeitraum der vierte auf den Monat des Geschäftsjahresendes folgende Monat anzugeben. Die Nichtbeanstandungsregelung ist erstmals anwendbar für Geschäftsjahre eines Spezial-Investmentfonds, die nach dem 30. September 2022 enden.

bb. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer auf ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge im Fall der Teilausschüttung (§ 36 Absatz 4 Satz 4 und 5 InvStG)

- 50.4 Wird innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Ausschüttung hinsichtlich eines Teils der ansonsten als ausschüttungsgleich geltenden Erträge vorgenommen und reicht die Ausschüttung aus, um die Kapitalertragsteuer gemäß § 50 InvStG einschließlich der bundes- oder landesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern zur Kapitalertragsteuer gegenüber sämtlichen, am Ende des Geschäftsjahres beteiligten Anlegern einzubehalten, sind die ausschüttungsgleichen Erträge dem Anleger gemäß § 36 Absatz 4 Satz 4 InvStG – abweichend von § 36 Absatz 4 Satz 2 InvStG – im Zeitpunkt der Ausschüttung zuzurechnen (Rz. 36.50). Die auf die ausschüttungsgleichen Erträge der am Ende des Geschäftsjahres beteiligten Anleger einbehaltene Kapitalertragsteuer und die auf die ausgeschütteten Erträge der im Zeitpunkt der Ausschüttung beteiligten Anleger einbehaltene Kapitalertragsteuer ist bis zum Zehnten des Monats anzumelden und abzuführen, der auf den Monat folgt, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde. Als Anmeldezeitraum ist der Monat anzugeben, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde.
- 50.4a Reicht die Ausschüttung nicht aus, um die Kapitalertragsteuer gemäß § 50 InvStG einschließlich der bundes- oder landesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern zur Kapitalertragsteuer gegenüber sämtlichen, am Ende des Geschäftsjahres beteiligten Anlegern einzubehalten, gilt gemäß § 36 Absatz 4 Satz 5 InvStG auch die Teilausschüttung den Anleger mit Ablauf des Geschäftsjahres als zugeflossen und die tatsächlich ausgeschütteten Erträge für

den Steuerabzug als ausschüttungsgleicher Ertrag (Rz. 36.50). Die Kapitalertragsteuer ist bis zum Zehnten des Monats anzumelden und abzuführen, der dem Monat folgt, in dem das Geschäftsjahr des Spezial-Investmentfonds endet. Als Anmeldezeitraum ist der Monat anzugeben, in dem das Geschäftsjahr des Spezial-Investmentfonds endet. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn ein Spezial-Investmentfonds die auf die ausschüttungsgleichen Erträge einbehaltene Kapitalertragsteuer erst bis zum Zehnten des Monats anmeldet und abführt, der auf den Monat folgt, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde. Wenn von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch gemacht wird, ist als Anmeldezeitraum der Monat anzugeben, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde. Die Nichtbeanstandungsregelung ist erstmals anwendbar für Geschäftsjahre eines Spezial-Investmentfonds, die nach dem 30. September 2022 enden.

cc. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer auf ausgeschüttete Erträge im Fall der Schlussauszahlung (§ 35 Absatz 1 i. V. m. § 36 Absatz 6 InvStG)

50.4b Wird innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Ausschüttung der Erträge des Geschäftsjahres vorgenommen, bei der es sich nicht um eine Teilausschüttung im Sinne des § 36 Absatz 4 Satz 4 oder 5 InvStG handelt, ist die auf die ausgeschütteten Erträge im Sinne des § 35 Absatz 1 i. V. m. § 36 Absatz 6 InvStG einbehaltene Kapitalertragsteuer bis zum Zehnten des Monats anzumelden und abzuführen, der auf den Monat folgt, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde. Als Anmeldezeitraum ist der Monat anzugeben, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde.

dd. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer auf ausgeschüttete Erträge im Fall der Zwischenauszahlung (§ 35 Absatz 1 i. V. m. § 36 Absatz 6 InvStG)

50.4c Wird innerhalb des laufenden Geschäftsjahres der Vereinnahmung eine Zwischenauszahlung vorgenommen, ist die auf die ausgeschütteten Erträge im Sinne des § 35 Absatz 1 i. V. m. § 36 Absatz 6 InvStG im Zeitpunkt der Zwischenauszahlung einzubehaltende Kapitalertragsteuer bis zum Zehnten des Monats anzumelden und abzuführen, der auf den Monat folgt, in dem die Zwischenauszahlung vorgenommen wurde. Als Anmeldezeitraum ist der Monat anzugeben, in dem die Zwischenauszahlung vorgenommen wurde.

ee. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer auf ausschüttungsgleiche Erträge im Fall der Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen vor Ablauf des Geschäftsjahres

- 50.4d Bei einer Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen vor Ablauf des Geschäftsjahres gelten die ausschüttungsgleichen Erträge nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG im Zeitpunkt der Veräußerung als zugeflossen (Rz. 36.44). Die auf die nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge einbehaltene Kapitalertragsteuer ist nach § 44 Absatz 1 Satz 5 EStG bis zum Zehnten des Monats anzumelden und abzuführen, der dem Monat folgt, in dem die Spezial-Investmentanteile veräußert wurden. Als Anmeldezeitraum ist der Monat, in den die Veräußerung fällt, anzugeben.
- 50.4e Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn ein Spezial-Investmentfonds die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge erst nach Ablauf des Geschäftsjahres in der Kapitalertragsteueranmeldung für die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die ausgeschütteten und/oder ausschüttungsgleichen Erträge aus der Thesaurierung, Teilausschüttung oder Schlusss Ausschüttung für das Geschäftsjahr, in dem die Spezial-Investmentanteile veräußert wurden, anmeldet und abführt. Wenn von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch gemacht wird, bestimmt sich die Frist für die Anmeldung und Abführung der auf die nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge einbehaltenen Kapitalertragsteuer sowie der anzugebende Anmeldezeitraum nach den für die Thesaurierung (Rz. 50.3), die Teilausschüttung (Rzn. 50.4 und 50.4a) oder die Schlusss Ausschüttung (Rz. 50.4b) geltenden Regelungen. In der Kapitalertragsteueranmeldung sind die ausschüttungsgleichen Erträge aus der unterjährigen Veräußerung und die ausschüttungsgleichen Erträge aus der Thesaurierung, die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge aus der Teilausschüttung oder die ausgeschütteten Erträge aus der Schlusss Ausschüttung getrennt voneinander anzugeben.
- 50.4f Im Fall des § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG ist die Kapitalertragsteuer einschließlich der bundes- oder landesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern zur Kapitalertragsteuer unabhängig vom Zeitpunkt und Anmeldezeitraum der Kapitalertragsteueranmeldung grundsätzlich aus dem Veräußerungserlös zu entrichten.

ff. Besonderheit bei Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres

- 50.4g Sofern der Spezial-Investmentfonds von der Nichtbeanstandungsregelung in Satz 4 der Rz. 50.3 Gebrauch macht oder eine Schlusss Ausschüttung oder Teilausschüttung beabsichtigt und somit nicht alle Einkünfte des abgelaufenen Geschäftsjahres bereits als ausschüttungsgleiche Erträge angemeldet wurden, wird es in den Fällen der Rz. 36.54 nicht beanstandet, wenn ein Spezial-Investmentfonds die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die

ausschüttungsgleichen Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres, die auf die veräußerten Spezial-Investmentanteile entfallen, erst in der Kapitalertragsteueranmeldung für die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die ausgeschütteten und/oder ausschüttungsgleichen Erträge aus der Thesaurierung, der Teilausschüttung oder der Schlussauszahlung für das abgelaufene Geschäftsjahr anmeldet und abführt. Wenn von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch gemacht wird, bestimmt sich die Frist für die Anmeldung und Abführung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die ausschüttungsgleichen Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres, die auf die veräußerten Spezial-Investmentanteile entfallen, sowie der anzugebende Anmeldezeitraum nach den für die Thesaurierung (Rz. 50.3), die Teilausschüttung (Rzn. 50.4 und 50.4a) oder die Schlussauszahlung (Rz. 50.4b) geltenden Regelungen. In der Kapitalertragsteueranmeldung für die Thesaurierung oder die Teilausschüttung im Sinne des § 36 Absatz 4 Satz 5 InvStG für das abgelaufene Geschäftsjahr sind die ausschüttungsgleichen Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres, die auf die veräußerten Spezial-Investmentanteile entfallen, und die ausschüttungsgleichen Erträge aus der Thesaurierung oder die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge aus der Teilausschüttung zusammen in einer Summe anzugeben. Abweichend hiervon sind in der Kapitalertragsteueranmeldung für die Teilausschüttung im Sinne des § 36 Absatz 4 Satz 4 InvStG oder die Schlussauszahlung für das abgelaufene Geschäftsjahr die vorgenannten ausschüttungsgleichen Erträge und die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge aus der Teilausschüttung oder die ausgeschütteten Erträge aus der Schlussauszahlung getrennt voneinander anzugeben. Die Kapitalertragsteuer einschließlich der bundes- oder landesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern zur Kapitalertragsteuer ist dabei grundsätzlich aus dem Veräußerungserlös zu entrichten.

gg. „Nicht dem Steuerabzug unterliegende Erträge“

2. Nach Randziffer 50.8 wird folgende Randziffer 50.8a eingefügt:

„Sofern auf den Gewinn aus der Veräußerung eines Spezial-Investmentanteils ein Steuerabzug vorzunehmen ist, ist die auf den Veräußerungsgewinn einbehaltene Kapitalertragsteuer zusammen mit der auf die nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge einbehaltenen Kapitalertragsteuer in einer Kapitalertragsteueranmeldung anzumelden und abzuführen. Hierbei bestimmt sich die Frist für die Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer sowie der anzugebende Anmeldezeitraum nach den Regelungen für die nach § 36 Absatz 4 Satz 3 InvStG als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge (siehe Rzn. 50.4d und 50.4e). Die Kapitalertragsteuer einschließlich der bundes- oder landesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern zur Kapitalertragsteuer ist dabei grundsätzlich aus dem Veräußerungserlös zu entrichten.“

XI. Nach der Randziffer 56.59 wird folgende Randziffer 56.59a eingefügt:

„Bei der Ermittlung der fortgeführten Anschaffungskosten bzw. des Buchwerts zum 31. Dezember 2017 für die Zwecke des § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG ist der passive steuerliche Ausgleichsposten für Substanz Ausschüttungen mindernd zu berücksichtigen. Dies gilt nicht für steuerliche Ausgleichsposten für Liquiditätsüberhänge aus AfA und AfS; diese mindern die fortgeführten Anschaffungskosten bzw. den Buchwert nicht (BFH-Urteil vom 21. April 2021, XI R 42/20, BStBl 2022 II S. 20).“

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.