

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Schärfung des Konzepts der steuerlichen Vorbelastung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7).

§ 42 InvStG Steuerbefreiung von Beteiligungseinkünften und inländischen Immobilienerträgen

idF des InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) bis (4) *unverändert*

(5) ¹Sind in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen inländische Immobilienerträge oder sonstige inländische Einkünfte enthalten, **die auf Ebene des Spezial-Investmentfonds der Körperschaftsteuer unterlegen haben**, so sind 20 Prozent dieser ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge steuerfrei. ²Absatz 4 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden.

§ 57 Anwendungsvorschriften

idF des InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

...

(7) **Ab dem 1. Januar 2023 anzuwenden sind:**

...

4. § 42 Absatz 5 Satz 1,

...

in der Fassung des Artikels 14 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294).

Autor: Dr. Mathias *Link*, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt/Main

Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fach-
anwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main

Kompaktübersicht

- J 23-1 **Inhalt der Änderungen:** Das Konzept der stl. Vorbelastung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds wird vor dem Hintergrund der zukünftig möglichen GewStPflcht eines Spezial-Investmentfonds nachgeschärft und – wie bisher – auf Belastung mit KSt beschränkt.
- J 23-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ *Zur Gesetzesentwicklung bis 2021* s. § 42 Anm. 2.
 - ▶ *JStG 2022 v. 16.12.2022* (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Durch die Änderung von Abs. 5 Satz 1 wird das Konzept der stl. Vorbelastung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds nachgeschärft.
- J 23-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Der zeitliche Anwendungsbereich ist in § 57 Abs. 7 geregelt. Die Neuregelung gilt ab dem 1.1.2023.
- J 23-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:** Die Änderung ist vor dem Hintergrund der ebenfalls durch das JStG 2022 erfolgten Einfügung des § 26 Nr. 7a InvStG zu sehen: Zum Erreichen der Klimaziele werden zukünftig für Spezial-Investmentfonds bestimmte Investitionen zur Erzeugung erneuerbarer Energien in größerem Umfang zugelassen als vorher. Bislang galt auch für diese aktive unternehmerische Bewirtschaftung eine Unschädlichkeitsgrenze von 5 % der gesamten Einnahmen des Investmentfonds. Diese Grenze wurde durch das JStG 2022 auf 10 % erhöht. Spezial-Investmentfonds dürfen damit zukünftig in größerem Umfang als bisher Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom erzielen, ohne dass dies zu einem Verlust des Status als Spezial-Investmentfonds führt. Allerdings unterliegen zukünftig bei Überschreiten der 5 %-Grenze (vgl. § 15 Abs. 3 InvStG) diese Einkünfte der GewSt. Es kann (und soll) damit zukünftig auf Ebene eines (inländ.) Spezial-Investmentfonds zum Entstehen von GewSt kommen (BTDrucks. 20/4729, 164). Dabei hat sich die Frage gestellt, ob eine solche GewStBelastung eine stl. Vorbelastung iSd. Abs. 5 darstellt. Der (alte) Wortlaut der Norm „Einkünfte, die von dem Spezial-Investmentfonds versteuert wurden“ hätte dies theoretisch hergegeben. Bislang stellt sich diese Thematik nicht, da Spezial-Investmentfonds nach altem Recht keiner GewStBelastung unterliegen konnten, ohne ihren Status als Spezial-Investmentfonds zu verlieren. Durch den angepassten Wortlaut soll sichergestellt werden, dass für die Prüfung der Freistellung nach Abs. 5 wie bisher (nur) darauf abzustellen ist, ob die Erträge vom Spezial-Investmentfonds im Rahmen der KSt versteuert wurden. Ob eine Besteuerung mit GewSt erfolgte, ist für die Prüfung des Abs. 5 unerheblich (BTDrucks. 20/4729, 166).

Die Änderung im Detail

■ Absatz 5 Satz 1 (Schärfung des Konzepts der steuerlichen Vorbelastung)

Einkünfte, die auf Ebene des Spezial-Investmentfonds der Körperschaftsteuer unterlegen haben: Die Norm besagt: Sind in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen inländ. Immobilienerträge oder sonstige inländ. Einkünfte enthalten, die einer stl. Vorbelastung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds unterliegen, so sind diese je nach Anleger und zT unter weiteren Voraussetzungen entweder zu 20 % (Abs. 5 Satz 1) oder zu 100 % (Abs. 5 Satz 2) stfrei. Bislang lautet die Formulierung für die stl. Vorbelastung „Einkünfte, die vom Spezial-Investmentfonds versteuert wurden“. Diese Formulierung hätte theoretisch auch eine durch das JStG 2022 zukünftig mögliche GewSt auf Ebene des Spezial-Investmentfonds erfasst (s. Anm. J 23-4). Um, wie bisher, ausschließlich auf die Vorbelastung des Spezial-Investmentfonds mit KSt abzustellen, wurde der Wortlaut nunmehr präzisiert iSv. „Einkünfte, die auf Ebene des Spezial-Investmentfonds der Körperschaftsteuer unterlegen haben“. Eine inhaltliche Änderung hat sich damit nicht ergeben (s. zum alten Recht § 42 Anm. 9).

J 23-5

