

Betriebs Berater

33 | 2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Mobilitäts-RL** ... **InvStG 2018** ... **Organschaft** ... **M&A** ...

12.8.2019 | 74. Jg.
Seiten 1857–1920

DIE ERSTE SEITE

Stefan Gieringer

Nullzins in der bAV – die Risiken werden real und teuer!

WIRTSCHAFTSRECHT

Dominik Eickemeier, RA/FA für Gewerblichen Rechtsschutz, und **Carsten Brodersen**

Der Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung des fairen Wettbewerbs | 1859

Dr. Julia Kraft, LL.M.

„Grenzüberschreitende Vorhaben“ nach Annahme der Mobilitätsrichtlinie durch das Europäische Parlament – wesentliche Änderungen im Vergleich zum Kommissionsentwurf | 1864

STEUERRECHT

Dr. Peter Schäfer, RA/FAStR/Syndikus-RA

Neue Haftungsrisiken für Steuerberater bei Anlagen in Investmentfonds im Zuge der Investmentsteuerreform 2018 (Teil I) | 1879

Ulf Erik Belcke, RA/StB, und **Eike Christian Westermann**, LL.M., RA/StB/FAStR/FAHaGesR

Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen: Praxisrelevante Hinweise zu Organschaftsgestaltungen, Breitbandausbau, Konzessionsabgaben sowie zu § 2b UStG und Kapitalertragsteuer | 1885

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Felix A. Hermes, M. A. HSG, **Julian L. Frings** und **Prof. Dr. Thomas Berndt**

Neues M&A Window Dressing? – Wie Unternehmen durch Tone Management Einfluss auf die eigene Bewertung nehmen (können) | 1899

ARBEITSRECHT

David Johnson, LL.M., RA

Gutes Timing ist alles – Zur Massenentlassungsanzeige bei Aufhebungsverträgen | 1909

Dr. Peter Schäfer, RA/FAStR/Syndikus-RA

Neue Haftungsrisiken für Steuerberater bei Anlagen in Investmentfonds im Zuge der Investmentsteuerreform 2018 (Teil I)

Zum 1.1.2018 ist die Investmentsteuerreform (InvStRefG vom 19.7.2016) in Kraft getreten. Eine der wesentlichen Grundentscheidungen des Gesetzgebers im neuen Investmentsteuerrecht (InvStG 2018) ist die Schaffung von zwei nahezu völlig unabhängigen Besteuerungssystemen, die strikt voneinander zu trennen sind. In der Fachliteratur wurde die Reform der Investmentbesteuerung u.a. auch als „Revolution im Bereich der Publikumsfonds und Evolution bei den Spezialfonds“ (Kammeter, NWB 2012, 1970) umschrieben.

I. Einleitung

Eines der Kernelemente des neuen Investmentsteuerrechts¹ ist die Aufgabe des Transparenzprinzips für Publikums- bzw. Investmentfonds. Fortan gilt für diese das Trennungsprinzip,² bei dem eine klare Trennung zwischen der Fondsebene und der Anlegerebene vorgenommen wird.³ An Stelle eines modifizierten steuerlichen Transparenzprinzips kommt bei diesen eine modifizierte intransparente Besteuerung zur Anwendung.⁴ Der Gesetzgeber hat sich beim Übergang vom alten Investmentsteuerrecht (InvStG 2004) zum neuen Investmentsteuerrecht für einen „harten Übergang“ entschieden. Deshalb war beim Systemwechsel eine klare Abgrenzung zwischen dem alten und dem neuen Recht notwendig.⁵

Aus Gründen des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes zum Ausgleich für den Wegfall des Bestandsschutzes von Alt-Investmentanteilen im Privatvermögen – d.h. Investmentanteilen, die vor Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 erworben wurden – hat sich der Gesetzgeber für die Einführung eines spezifischen Freibetrags für Privatanleger entschieden (§ 56 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 InvStG), der gesondert im Veranlagungsverfahren geltend zu machen ist.

Die Vorabpauschale (§ 18 InvStG), die vom Gesetzgeber zur Sicherung eines weiterhin gleichmäßigen und beständigen Steueraufkommens – als Ersatz für den Wegfall der bisherigen ausschüttungsgleichen Erträge – eingeführt wurde, fließt den Anlegern kraft Gesetzes am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres zu (§ 18 Abs. 3 InvStG). Sie ist im Jahr des steuerlichen Zuflusses steuerpflichtig (§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG), d.h. erstmalig für das Kalenderjahr 2018 in 2019. Entsprechendes gilt für die Folgejahre. Bei Privatanlegern muss die Vorabpauschale nur im Ausnahmefall gesondert in der Steuererklärung auf Anlegerebene deklariert werden. Bei Auslandsverwahrung der Investmentanteile oder im Falle der Inlandsverwahrung, wenn auf die Vorabpauschale im Ausnahmefall bisher keine Kapitalertragsteuer erhoben und an die Finanzbehörden abgeführt wurde. Bei betrieblichen Anlegern muss im Rahmen der Gewinnermittlung dafür Sorge getragen werden, dass die Vorabpauschale als unbarer Kapitalertrag ohne Liquiditätszufluss im wirtschaftlichen Ergebnis nicht doppelt

besteuert wird, zunächst als laufender Ertrag im Jahr der steuerlichen Zurechnung und später nochmals als Teil des Veräußerungsergebnisses beim Verkauf oder der Rückgabe der Investmentanteile. Denn über die gesamte Haltedauer sind Vorabpauschalen immer nur einmalig zu besteuern. Vergleichbare Risiken ergeben sich im Falle der Inlandsverwahrung zudem bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung von ausländischen thesaurierenden Alt-Investmentanteilen und bei einer Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage (§ 43a Abs. 2 S. 7 EStG; § 56 Abs. 3 S. 4 InvStG) bei der Veräußerung von Investmentanteilen. Im Falle der Auslandsverwahrung sind, mangels inländischen Steuerabzugs, von Privatanlegern zudem die Ausschüttungen (§ 2 Abs. 11 InvStG) gesondert zu erklären. Auf die zuletzt genannten Konstellationen soll im Rahmen dieses Beitrages jedoch nicht vertieft eingegangen werden.

II. Steuerberaterhaftung

1. Rechtsgrundlagen

Steuerberater haften zivilrechtlich nach den Vorschriften des § 280 Abs. 1 BGB i.V.m. §§ 611 ff., 631 ff. BGB für von ihnen zu vertretene schuldhaft Fehlleistungen gegenüber ihren Mandanten (Auftraggebern).⁶ Steuerberatungsverträge sind entgeltliche Geschäftsbesorgungsverträge i.S.d. § 675 BGB.⁷ Sie weisen als Mischverträge Elemente des Dienstvertragsrechts (§§ 611 ff. BGB) und im Einzelfall Werkvertragsrechts (§§ 631 ff. BGB) auf.⁸ Im Regelfall ist in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des BGH⁹ im Rahmen einer Gesamtbetrachtung von der Anwendung von Dienstvertragsrecht auszugehen,¹⁰ auch wenn einige Tätigkeiten im Einzelfall werkver-

1 S. zur Historie der Reform der Investmentbesteuerung und weiteren hierbei diskutierten Reformansätzen Schäfer, in: Moritz/Jesch, Frankfurter Kommentar zum Kapitalanlage-recht, Bd. 2 InvStG, 2015, § 11 InvStG, Rn. 217 ff.

2 S. zu weiteren in Finanzverwaltung, Praxis und Literatur diskutierten Ansätzen im Rahmen der Investmentsteuerreform Schäfer, in: Moritz/Jesch, Frankfurter Kommentar zum Kapitalanlage-recht, Bd. 2 InvStG, 2015, § 11 InvStG, Rn. 223 ff.

3 Vgl. Ernst, in: Moritz/Strohm, Handbuch Besteuerung privater Kapitalanlagen, 2017, Kap. C, Rn. 532.

4 Vgl. Delp, DB 2017, 447, 448.

5 Vgl. Ebner, NWB 2018, 564, 568.

6 Vgl. Kleemann, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 33, Rn. 12; Goetz, in: Kuhls u.a., a.a.O., § 67, Rn. 3.

7 Vgl. Goetz, in: Kuhls u.a. Kommentar zum Steuerberatungsgesetz 3. Aufl. 2011, § 67, Rn. 4.

8 Vgl. Sprau, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 675, Rn. 26; Fischer, DB 2017, 2401; Fischer, DB 2015, 2859; Kleemann, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 33, Rn. 3.

9 Vgl. stellvertretend BGH, 11.5.2006 – IX ZR 63/05, BB 2006, 1527, DStR 2006, 1247; BGH, 4.6.1970 – VII ZR 187/68, BGHZ 54, 106, 107 f.; BGH, 17.10.1991 – IX ZR 255/90, BGHZ 115, 382, 386, BB 1991, 2465.

10 Vgl. Fischer, DB 2017, 2401; Fischer, DB 2015, 2859.

tragsähnlichen Charakter haben sollten.¹¹ Eine Zuordnung zum Werkvertragsrecht kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn steuerliche Berater mit der Erstellung von Gutachten, Jahresabschlüssen oder der Prüfung der Insolvenzzreife eines Unternehmens beauftragt sind.¹²

Im Einzelfall haften steuerliche Berater auch gegenüber Dritten, wenn ein Vertrag zu Gunsten Dritter (§ 328 BGB) oder ein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter vorliegen sollte. Bei letzterem steht der Anspruch auf die geschuldete Steuerberatungsleistung (vertragliche Hauptleistung) allein dem Auftraggeber (Gläubiger) zu, der Dritte wird jedoch in die vertraglichen Sorgfalts- und Obliegenheitspflichten miteinbezogen, sodass dieser im Einzelfall auch vertragliche Schadensersatzansprüche geltend machen kann.¹³ Voraussetzung ist hier nach der ständigen Rechtsprechung des BGH, dass der Dritte mit den Hauptleistungspflichten des steuerlichen Beraters als Schutzpflichtiger bestimmungsgemäß in Berührung kommen soll und die Einbeziehung dem Berater bekannt oder für diesen zumindest erkennbar ist.¹⁴ Denn die Grenzen dieses spezifischen Rechtsinstituts sind eng zu fassen, um unberechenbare Haftungsrisiken für den Erbringer der Dienstleistung zu vermeiden.¹⁵ Eine Haftung nach den Grundsätzen eines Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter setzt insoweit auch ein besonderes Näheverhältnis des Dritten zur vertraglich geschuldeten Leistung voraus (sog. Leistungsnähe). Die Rechtsprechung des BGH unterscheidet hierbei grundlegend zwischen zwei Fallgruppen. Bei der einen Fallgruppe soll nach objektivem Empfängerhorizont die steuerliche Beratungsleistung bestimmungsgemäß u. a. als Entscheidungsgrundlage für eigene Vermögensdispositionen – auch zu Gunsten Dritter – verwendet werden oder Dritte sollen auf ihr basierend selbstbestimmte Entscheidungen treffen können. Bei der anderen Fallgruppe soll die Beratungsleistung nach objektivem Empfängerhorizont (auch) dazu bestimmt sein, Dritten dazu zu dienen, konkrete Handlungsgebote zu befolgen, um eine persönliche Haftung zu vermeiden.¹⁶ Maßgeblich zur Bestimmung, ob ein Dritter vom Schutzbereich des Vertrages mit erfasst ist, sind stets die konkret zwischen den Vertragsparteien, d. h. dem steuerlichen Berater und seinem Mandanten, getroffenen Vereinbarungen. Mitunter sind diese nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung zu ermitteln (§§ 157, 242 BGB).¹⁷

2. Pflichtverletzung

Die Pflichten des Steuerberaters im Einzelfall richten sich nach dem konkreten Umfang und dem Inhalt des erteilten Mandats, in dessen Rahmen die steuerlichen Interessen der Mandantschaft umfassend wahrzunehmen sind.¹⁸ Die Vertragspflichten eines Steuerberaters beschränken sich in der Regel jedoch auf das Steuerrecht.¹⁹ Ein Steuerberater muss die von ihm zu beurteilenden Sachverhalte insoweit aufklären und hierzu die erforderliche Einsicht in Unterlagen nehmen und Rückfragen beim Mandanten stellen. Dabei muss er diesen über alle auftretenden steuerlichen Fragestellungen informieren und auch auf Möglichkeiten zur Steuerersparnis hinweisen.²⁰ Nicht nur, aber insbesondere bei Dauermandaten besteht mithin eine Pflicht des Steuerberaters, auch ungefragt über steuerlich bedeutsame Fragestellungen und Möglichkeiten zu informieren²¹ und mit dem Mandanten auch Fragen der Steueroptimierung und der steuergünstigsten Geldanlage zu erörtern.²²

Selbst bei nur eingeschränkt erteiltem Mandat trifft Steuerberater nach der jüngeren Rechtsprechung des BGH eine Gefahrenhinweispflicht, die sich bei ordnungsgemäßer Bearbeitung des Steuerberatungsauftrags aufdrängt, wenn Grund zur Annahme besteht, dass der Mandant sich der drohenden (steuerlichen) Gefahrenlage nicht bewusst ist,²³ z. B. bei beabsichtigten Gewinntransfers einer Gesellschaft auf Dritte ohne steuerpflichtige Gewinnausschüttung²⁴ oder im Falle der Insolvenzzreife eines Unternehmens.²⁵ Im letzteren Fall hat der BGH eine Steuerberaterhaftung für eine Insolvenzverschleppung wegen Unterlassens durch die Verletzung einer Hinweis- und Warnpflicht – trotz fehlenden ausdrücklichen Prüfungsauftrags zur Insolvenzzreife – bejaht. Steuerberater müssen danach ihre Mandanten auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht hinweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und anzunehmen ist, dass die mögliche Insolvenzzreife dem Mandanten nicht bewusst ist.²⁶

Die Maßstäbe, die der BGH für eine Haftung von Steuerberatern anlegt, haben sich in der jüngeren Vergangenheit insoweit leicht verschärft. Eine Haftung kommt hiernach auch dann in Betracht, wenn der Steuerberater nicht ausdrücklich mit der Prüfung einer bestimmten Problematik beauftragt wurde, sich diesem bestimmte Aspekte aber hätten objektiv aufdrängen müssen bzw. ihm bekannt sind und er objektiv zu Unrecht von bestimmten Annahmen ausgeht.²⁷ Nach einer jüngeren Entscheidung des OLG Köln müssen Steuerberater im Rahmen von Steuerplanungen auch geplante Gesetzesänderungen, mit deren Umsetzung konkret zu rechnen ist, in ihre Überlegungen mit einbeziehen und ihre Mandantschaft über diese informieren.²⁸ Entsprechend strenge Maßstäbe müssen deshalb erst recht für von der Legislative bereits verabschiedete und in Kraft getretene gesetzliche Neuregelungen gelten, z. B. das neue Investmentsteuerrecht (InvStG 2018).²⁹ Diese sind von Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Rahmen ihrer Tätigkeiten (Beratung) stets mit zu berücksichtigen. D. h. nach dem Inkrafttreten des InvStRefG zum 1.1.2018

11 Vgl. Kleemann, in: Kuhls u. a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 33, Rn. 5, 6, 9.

12 Vgl. Fischer, DB 2017, 2401; Fischer, DB 2015, 2859 unter Verweis auf die Rspr. des BGH. Z. B. für Jahresabschlüsse BGH, 26.1.2017 – IX ZR 285/14, BFH/NV 2017, 718, BB 2017, 685 m. BB-Komm. Hüttemann, DStR 2017, 942, 943; BGH, 1.2.2000 – X ZR 198/97, BB 2000, 1397, DStR 2000, 480, oder Insolvenzzreife BGH, 14.6.2012 – IX ZR 145/11, BGHZ 193, 297.

13 Vgl. Fischer, DB 2017, 2465, 2468; Fischer, DB 2015, 2919, 2924 f.

14 Vgl. BGH, 10.12.2015 – IX ZR 56/15, DStR 2016, 887, DB 2016, 523.

15 Vgl. Fischer, DB 2017, 2465, 2470.

16 Vgl. BGH, 21.7.2016 – IX ZR 252/15, BGHZ 211, 251, BB 2016, 1922 Ls, DStR 2016, 2551; Fischer, DB 2017, 2465, 2469.

17 Vgl. Fischer, DB 2017, 2465, 2468.

18 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 280, Rn. 76, unter Verweis auf die jüngere Rspr. des BGH, 7.12.2017 – IX ZR 25/17, BFH/NV 2018, 591, WM 2018, 378, DStR 2018, 982.

19 Vgl. BGH, 6.12.2018 – IX ZR 176/16, NJW-RR 2019, 373, BFH/NV 2019, 383, DStR 2019, 711; BGH, 7.3.2013 – IX ZR 64/12, BFH/NV 2013, 1213, DStR 2013, 1081.

20 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 280, Rn. 76.

21 Vgl. Fischer, DB 2017, 2401, 2402; Fischer, DB 2015, 2859, 2860; Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 280, Rn. 76.

22 Vgl. BGH, 6.12.2018 – IX ZR 176/16, NJW-RR 2019, 373, BFH/NV 2019, 383, DStR 2019, 711.

23 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 280, Rn. 76 unter Verweis auf BGH, 7.12.2017 – IX ZR 25/17, WM 2018, 378, DStR 2018, 982, BFH/NV 2018, 591.

24 Vgl. BGH, 7.12.2017 – IX ZR 25/17, WM 2018, 378, DStR 2018, 982, BFH/NV 2018, 591.

25 Vgl. BGH, 26.1.2017 – IX ZR 285/14, BB 2017, 685 m. BB-Komm. Hüttemann, DStR 2017, 942, 943, NJW 2017, 1611, BFH/NV 2017, 718.

26 Vgl. BGH, 26.1.2017 – IX ZR 285/14, BB 2017, 685 m. BB-Komm. Hüttemann, DStR 2017, 942, 943, NJW 2017, 1611, BFH/NV 2017, 718.

27 Vgl. BGH, 26.1.2017 – IX ZR 285/14, BB 2017, 685 m. BB-Komm. Hüttemann, DStR 2017, 942, 943, NJW 2017, 1611, BFH/NV 2017, 718.

28 Vgl. OLG Köln, 12.11.2018 – 16 U 84/18, DStR 2019, 128.

29 InvStG i. d. F. InvStRefG vom 19.7.2016, BGBl. I 2016, 1730.

müssen auch die neuen Regelungen zur Vorabpauschale (§ 18 InvStG) sowie zum besonderen Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG stets mit berücksichtigt werden.

Das OLG Frankfurt a.M. hat zudem jüngst geurteilt, dass umfassend mandatierte Steuerberater die Pflicht haben, ihre Mandantschaft über die Option einer strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) aufzuklären, wenn aus deren Sicht im Einzelfall ernsthaft eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) im Raume stehen sollte bzw. in Betracht zu ziehen ist.³⁰ Insofern kommt im Einzelfall z.B. eine Steuerberaterhaftung für eine fehlerhafte Beratung im Hinblick auf die Geltendmachung des neuen Freibetrags nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG oder die Steuererklärungspflicht von Vorabpauschalen, die noch keiner Besteuerung unterliegen haben, in Betracht.

3. Kausalität

Die Pflichtverletzung (Fehlleistung) des Steuerberaters muss kausal für den beim Steuerpflichtigen eingetretenen Schaden sein.³¹ Dies bedeutet, es muss ein Ursachenzusammenhang zwischen der durch den steuerlichen Berater begangenen Pflichtverletzung und dem beim Mandanten eingetretenen Schaden bestehen. Die Pflichtverletzung darf nicht hinweggedacht werden können, ohne dass der Schaden entfielen (Äquivalenztheorie). Die Pflichtverletzung muss allgemein oder erfahrungsgemäß dazu geeignet sein, den eingetretenen Schaden zu verursachen (Adäquanztheorie). In einem Fall, in dem die Pflichtverletzung in einem Unterlassen besteht, ist diese kausal, wenn das Hinzudenken der unterlassenen Handlung (z.B. Hinweispflicht, Handlungsempfehlung) dazu führt, dass der Schaden nicht eingetreten wäre. Dies gilt insbesondere dann, wenn eine umfassende steuerliche Beratungsleistung in Anspruch genommen wird.³²

4. Verschulden

Gemäß § 276 Abs. 1 BGB haften Steuerberater für Vorsatz und Fahrlässigkeit, wenn keine strengere oder mildere Haftung vereinbart wurde. Die Haftung wegen Vorsatzes kann im Voraus nicht erlassen werden (§ 276 Abs. 3 BGB). Vorsatz erfordert ein gewolltes Handeln in Kenntnis der Umstände, d.h. das Wissen und Wollen des pflichtwidrigen Erfolgs.³³ Vorsätzlich handelt mithin, wer seine Pflichten kennt und ihre Verletzung gewollt hat.³⁴ Dabei reicht es aus, wenn die Pflichtverletzung billigend in Kauf genommen wurde (*dolus eventualis*). Fahrlässig handelt gemäß § 276 Abs. 2 BGB, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Dies setzt insoweit eine Voraussehbarkeit und eine Vermeidbarkeit des Schadens voraus.³⁵ Grob fahrlässig handelt, wer die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem, nicht entschuldbarem Maße verletzt.³⁶ Bei der Bestimmung der zu stellenden Sorgfaltsanforderungen sind die Berufserfahrung und der Bildungsgrad der handelnden Personen mit zu berücksichtigen.³⁷

Die Rechtsprechung des BGH ist bei Berufsträgern (Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) mithin sehr restriktiv, fast im Sinne einer Garantenstellung des Beraters.³⁸ Die spezifischen Tätigkeiten der Steuerberater umfassen insbesondere die in § 33 StBerG genannten Aufgaben,³⁹ „im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung

in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung“, d.h. insbesondere auch Buchführungs- und Bilanzierungstätigkeiten sowie die Erstellung von Steuererklärungen. Steuerberater haben hierbei grundsätzlich jede unrichtige Beurteilung einer steuerlichen Fragestellung zu vertreten;⁴⁰ insbesondere müssen sie die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH⁴¹ kennen und sie müssen die aktuellen Entwicklungen in der Gesetzgebung und im Schrifttum verfolgen.⁴² Gleiches gilt folgerichtig für die amtlichen Verlautbarungen und Anleitungen der Finanzverwaltung zu den amtlichen Steuerformularen (z.B. die Anleitung zur Anlage KAP). Denn nur dann können steuerliche Berater ihre Tätigkeit ordnungsgemäß im Sinne ihrer Mandanten erfüllen.

Mandanten müssen sich im Einzelfall ein Mitverschulden nach § 254 BGB anrechnen lassen, wenn sie die ihnen obliegenden Informations- und Mitwirkungspflichten verletzt haben⁴³ und ihr Verhalten für den Schaden mitursächlich im Sinne der Adäquanztheorie gewesen sein sollte.⁴⁴ Rechts- und Steuerberater können sich aufgrund ihrer Sachkunde im Regelfall aber nicht auf ein Mitverschulden ihrer Mandantschaft berufen.⁴⁵

5. Schaden

Steuerliche Nachteile gehören grundsätzlich zu dem Mandanten zu ersetzenden Schaden i.S.d. §§ 249 ff. BGB.⁴⁶ Bei der Schadensberechnung kommt die sog. „Risiko-Schaden-Formel“ zur Anwendung, wonach bloße Vermögensgefährdungen nicht ausreichend sind, sondern vielmehr eine objektive Verschlechterung der Vermögenslage erforderlich ist.⁴⁷ Der Umfang der Haftung des Steuerberaters leitet sich im Übrigen aus dem konkret erteilten Auftrag und dem Schutzzweck der verletzten Obliegenheitspflichten ab.⁴⁸ Der im Rahmen der Differenzhypothese konkret zu berechnende Schaden ist auf das „negative Interesse“ der Steuerpflichtigen beschränkt. Die Mandanten sind so zu stellen, wie sie bei ordnungsgemäßer Erfüllung der dem steuerlichen Berater im Rahmen seines Mandats obliegenden Pflichten dastehen würden, d.h. es erfolgt kein Ersatz des positiven Interesses.⁴⁹ Im

30 Vgl. OLG Frankfurt a.M., 1.6.2017 – 17 U 151/16, BeckRS 2017, 147620.

31 Vgl. Goez, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 67, Rn. 3, 10. BGH, 20.1.2005 – IX ZR 416/00, DStR 2005, 548, 549, BFH/NV 2005, 283.

32 Vgl. Fischer, DB 2015, 2859, 2862.

33 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 276, Rn. 10.

34 Vgl. BFH 12.7.1983 – VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655.

35 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 276, Rn. 12, 20, 21.

36 Vgl. BFH 10.8.1988 – IX R 219/84, BStBl. II 1989, 131, BB 1989, 413; BFH 12.5.1989 – III R 200/85, BStBl. II 1989, 920, BB 1990, 129; BFH 12.5.1992 – VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785.

37 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 276, Rn. 17.

38 Vgl. Goez, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 67, Rn. 11.

39 Vgl. Kleemann, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 33, Rn. 18 ff.

40 Vgl. BGH, 16.2.1995 – IX ZR 15/94, NJW-RR 1995, 619, 621, BB 1995, 794.

41 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 280, Rn. 77.

42 Vgl. Fischer, DB 2015, 2859, 2861.

43 Vgl. BGH, 11.2.1999 – IX ZR 14/98, BB 1999, 762, NJW 1999, 1391, WM 1999, 647; Goez, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 67, Rn. 11.

44 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 254, Rn. 12.

45 Vgl. Fischer, DB 2017, 2465, 2466; Fischer, DB 2015, 2919, 2921.

46 Vgl. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 78. Aufl. 2018, § 249, Rn. 54.

47 Vgl. Fischer, DB 2017, 2465, 2467; Fischer, DB 2015, 2919, 2921.

48 Vgl. Kleemann, in: Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 33, Rn. 11. BGH, 21.7.2005 – IX ZR 6/02, DStR 2006, 160, BFH/NV 2006, 184; BGH, 7.7.2005 – IX ZR 425/00, DStR 2006, 344, BFH/NV 2006, 85.

49 Vgl. BGH, 20.11.1997 – IX ZR 286/96, BB 1998, 449, DStR 1998, 1029.

Bereich der Rechts- und Steuerberaterhaftung ist die Differenzbetrachtung dabei aber nicht auf einzelne Rechnungsposten beschränkt. Erforderlich ist vielmehr ein Gesamtvermögensvergleich, der alle von dem haftungsbegründenden Ereignis betroffenen finanziellen Positionen mit umfasst.⁵⁰

6. Beweislast

Die Darlegungs- und Beweislast für die Pflichtverletzung liegt dem Grunde nach im Regelfall beim Mandanten, der den Schadenersatz begehrt.⁵¹ Dies gilt insbesondere dann, wenn dieser die Verletzung von Aufklärungs- oder Beratungspflichten geltend macht.⁵² Gleiches gilt für den Ursachenzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und dem Schaden, wobei Mandanten Beweiserleichterungen nach den Grundsätzen des Anscheinsbeweises zugute kommen können.⁵³ Diese kommen hier im Einzelfall, unter Berücksichtigung der Grundsätze der Vermutung eines beratungsgerechten Verhaltens des Mandanten,⁵⁴ zur Anwendung.⁵⁵ Eine Beweislastumkehr findet bei der Rechts- und Steuerberaterhaftung nach der ständigen Rechtsprechung des BGH nicht statt, weil eine solche nicht zu einer angemessenen Risikoverteilung zwischen Berater und Mandanten führe.⁵⁶

7. Verjährung

Für die Verjährung der Schadensersatzansprüche von Mandanten gegenüber Steuerberatern (auch auf diesem Gebiet tätigen Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern) gelten die allgemeinen Verjährungsregelungen im BGB (§§ 195, 199 BGB). Die Verjährungsfrist beträgt danach grundsätzlich drei Jahre. Sie beginnt mit dem Schluss des Jahres zu laufen, in dem der Anspruch entstanden ist und der Gläubiger von den den Anspruch begründenden Umständen und der Person des Schuldners Kenntnis erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen (§ 199 Abs. 1 BGB). Durch den kenntnisabhängigen Beginn der Verjährung verlagert sich der Beginn der Verjährungsfrist im Einzelfall zeitlich nach hinten. Mitunter sind in der Praxis Mandate zu diesem Zeitpunkt bereits beendet. Ohne Rücksicht auf die Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis des Mandanten tritt aber in zehn Jahren nach der Entstehung des Anspruchs Verjährung ein (§ 199 Abs. 3 Nr. 1 BGB)⁵⁷ bzw. spätestens in 30 Jahren nach Begehung der Pflichtverletzung (§ 199 Abs. 3 Nr. 2 BGB).⁵⁸

Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH beginnt die Verjährungsfrist regelmäßig mit der Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids,⁵⁹ frühestens mit dem Zugang des dem Mandanten nachteiligen Steuerbescheids zu laufen, selbst wenn der Berater eine Ausschlussfrist versäumt haben sollte.⁶⁰ Der Eintritt der Unanfechtbarkeit bzw. die Bestandskraft des Steuerbescheids ist grundsätzlich nicht erforderlich,⁶¹ jedoch beginnt die Frist spätestens dann zu laufen, auch wenn ein Steuerbescheid zunächst der formellen Rechtslage entsprochen hat, weil eine Steuernorm erst später für nichtig erklärt werden sollte.^{62, 63} Voraussetzung für den Beginn der Verjährung ist mithin im Regelfall die Bekanntgabe der für den Mandanten nachteiligen Steuerfestsetzung durch einen Steuerbescheid (§ 122 Abs. 1 AO i.V.m. § 155 Abs. 1 S. 2 AO).⁶⁴

III. Neue Haftungsrisiken durch das InvStG 2018

Aus den neuen steuerlichen Regelungen für Investmentfonds nach dem Inkrafttreten des InvStRefG zum 1.1.2018 und den hierzu erlassenen Übergangsregelungen ergeben sich im Rahmen der Steuerde-

klaration der Einkünfte aus Investmentfonds⁶⁵ Besonderheiten. Beim Privatanleger kann im Einzelfall ein spezifischer Freibetrag für Veräußerungsgewinne aus bisher allgemein bestandsgeschützten Investmentanteilen geltend zu machen sein. Dieser besondere Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG kann ggf. auch im Rahmen einer steuerlich vorausschauenden Nachfolgeplanung mit zu berücksichtigen sein. Im Einzelfall können besonders vermögende Mandanten (Private Clients, Family Offices) auch auf die mögliche Verfassungswidrigkeit der betragsmäßigen Begrenzung bzw. der Kappung des allgemeinen Bestandsschutzes für bestandsgeschützte Alt-Investmentanteile hinzuweisen sein.

Die neue Vorabpauschale (§ 18 InvStG) muss bei Privatanlegern nur im Ausnahmefall in der Steuererklärung auf Anlegerebene deklariert werden, wenn keine Kapitalertragsteuer erhoben und abgeführt wurde. Bei betrieblichen Anlegern ist bei der steuerlichen Zurechnung von Vorabpauschalen (als unbaren Kapitalerträgen ohne Liquiditätszufluss) zur Vermeidung einer späteren Doppelbesteuerung zunächst ein steuerlicher Ausgleichsposten (StAP) zu bilden bzw. dieser später wieder aufzulösen.

Werden diese Besonderheiten vom steuerlichen Berater nicht beachtet bzw. unterläuft ihm hierbei ein Fehler, führt dies im Einzelfall zu einer Haftung für auf Anlegerebene eintretende Steuerschäden.

1. Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG für Privatanleger

Gemäß § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG sind Wertveränderungen von vor dem 1.1.2009 angeschafften Investmentanteilen, die ab dem 1.1.2018 eingetreten sind, steuerfrei, soweit der Gewinn aus der Veräußerung 100.000 Euro nicht übersteigt. Der Freibetrag findet somit nur auf die ab dem 1.1.2018 eingetretenen Wertveränderungen Anwendung.⁶⁶ Nur diese Wertveränderungen von Investmentanteilen (Wertsteigerungen oder Wertminderungen) sind dem Grunde nach steuerpflichtig.⁶⁷ Bis zum 31.12.2017, d.h. vor dem Inkrafttreten des InvStRefG bereits eingetretene Wertsteigerungen sind gemäß § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 InvStG steuerfrei.

50 Vgl. BGH, 6.12.2018 – IX ZR 176/16, NJW-RR 2019, 373, BFH/NV 2019, 383, DStR 2019, 711 zur Ausnahme wenn Mandanten nicht über bestehende weitere wirtschaftliche Vorteile eines Steuerberaters aufgeklärt werden, Urteilsanmerkung *Meixner/Schröder*, DStR 2019, 711, 712.

51 Vgl. *Fischer*, DB 2017, 2465; *Fischer*, DB 2015, 2859, 2863.

52 Vgl. *Fischer*, DB 2017, 2401, 2404.

53 Vgl. BGH, 15.5.2014 – IX ZR 267/12, NJW 2014, 2795, BFH/NV 2014, 1710 Ls.; BGH, 14.6.2012 – IX ZR 145/11, BGHZ 193, 297; BGH, 30.9.1993 – IX ZR 73/93, BB 1993, 2328, DStR 1994, 227, BGHZ 123, 311.

54 Vgl. BGH, 10.5.2012 – IX ZR 125/10, NJW 2012, 2435, 2439, BGHZ 193.

55 Vgl. *Fischer*, DB 2017, 2465; *Fischer*, DB 2015, 2859, 2863.

56 Vgl. BGH, 6.12.2018 – IX ZR 176/16, DStR 2019, 711, BFH/NV 2019, 383 Ls.

57 Vgl. *Goez*, in: *Kuhls u.a.*, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 67, Rn. 12.

58 Vgl. *Kleemann*, in: *Kuhls u.a.*, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 33, Rn. 15.

59 Vgl. BGH, 11.5.1995 – IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 389, BB 1995, 1373, NJW 1995, 2108.

60 Vgl. BGH, 3.11.2005 – IX ZR 208/04, BB 2006, 182 Ls., NJW-RR 2006, 642, DStR 2006, 443, BFH/NV 2006, 199.

61 Vgl. BGH, 11.5.1995 – IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 389, BB 1995, 1373, NJW 1995, 2108; BGH, 10.1.2008 – IX ZR 53/06, NJW-RR 2008, 796, 797.

62 Vgl. BGH, 3.2.2011 – IX ZR 183/08, DStR 2011, 1050, BFH/NV 2011, 959.

63 Vgl. grundlegend BGH, 11.5.1995 – IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 389, BB 1995, 1373, NJW 1995, 2108. Hierzu in der Literatur *Fischer*, DB 2017, 2465, 2467; *Ellenberger*, in: *Palandt*, BGB, 78. Aufl. 2018, § 199, Rn. 20; *Goez*, in: *Kuhls u.a.*, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 67, Rn. 13.

64 Vgl. *Fischer*, DB 2017, 2465, 2467.

65 Investmentvermögen nach § 1 Abs. 1 KAGB, die als Investmentfonds i.S.d. § 2 Abs. 1 InvStG qualifizieren.

66 Vgl. *BT-Drs.* 18/8045, 126.

67 Vgl. hierzu auch *Schlund*, DStR 2017, 2710, 2715 f.

Im Rahmen der „harten Übergangsregelungen“ vom alten Investmentsteuerrecht (InvStG 2004) zum neuen für Investmentfonds (Publikumsfonds) intransparenten Investmentsteuerrecht (InvStG 2018) hat sich der Gesetzgeber aus Gründen des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes zum Ausgleich für den Wegfall des allgemeinen Bestandsschutzes von Alt-Investmentanteilen im Privatvermögen (sog. „bestandsgeschützte Alt-Anteile“, die vor Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 erworben wurden) für die Einführung eines spezifischen personenbezogenen bzw. anlegerbezogenen Freibetrags⁶⁸ entschieden.

Der jedem Steuerpflichtigen einmalig zu gewährende Freibetrag⁶⁹ in Höhe von 100000 Euro wurde seitens des Gesetzgebers eingeführt, um das Vertrauen der Kleinanleger in die bei Einführung der Abgeltungsteuer geschaffenen allgemeinen Bestandsschutzregelungen nicht zu enttäuschen.⁷⁰ Aufgrund seiner Höhe bewirke der neue Freibetrag nach Erhebungen der Finanzverwaltung für die weit überwiegende Mehrheit der Steuerpflichtigen eine faktische Fortgeltung des bisherigen umfassenden Bestandsschutzes,⁷¹ weil diese im Regelfall nur geringere Veräußerungsgewinne aus bestandsgeschützten Alt-Investmentanteilen realisieren würden. Der Freibetrag wird in der Literatur deshalb auch als „politisches Zugeständnis“ an die Kleinanleger gesehen.⁷²

Bei Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnerschaften steht der Freibetrag jedem Ehegatten/Lebenspartner einzeln zu und kann auch nur von diesem – bezogen auf in seinem Eigentum stehende bzw. ihm steuerlich zuzurechnende Investmentanteile – geltend gemacht werden. Bei Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) kann der Freibetrag – anders als der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)⁷³ – nicht doppelt von nur einem der Ehegatten/eingetragenen Lebenspartner für steuerlich allein ihm zuzurechnende Investmentanteile (§ 2 Abs. 10 InvStG i.V.m. § 39 AO) beansprucht werden.

Beispiel:

Ein Ehegatte M verwahrt in einem Einzeldepot bestandsgeschützte Alt-Investmentanteile, die er vor der Ehe mit seinem Geld angeschafft hat, mithin Alleineigentum an den Investmentanteilen erworben hat. Eine spätere Übertragung im Wege der Schenkung an die Ehegattin F hat nicht stattgefunden. Die Investmentanteile sind für die Nutzung des Freibetrags nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG allein dem Ehegatten M zuzurechnen. Die Zurechnung entspricht der Vorgabe des § 2 Abs. 10 InvStG, wonach Anleger eines Investmentanteils derjenige ist, dem dieser nach § 39 AO zuzurechnen ist. Gemäß § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen.

Beispiel:

In einem Gemeinschaftsdepot verwahrt ein Ehepaar bestandsgeschützte Alt-Investmentanteile, die zu Beginn der Ehe gemeinschaftlich angeschafft wurden. Hier sind die Investmentanteile für die Nutzung des Freibetrags nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG jedem Ehegatten hälftig zuzurechnen. Die Zurechnung entspricht der Vorgabe des § 2 Abs. 10 InvStG, wonach Anleger eines Investmentanteils derjenige ist, dem dieser nach § 39 AO zuzurechnen ist. Gemäß § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. Hier sind die Investmentanteile beiden Ehegatten als Gesamtgläubigern nach §§ 428, 430 BGB bzw. anteilig Berechtigten je hälftig zuzurechnen.

a) Verfassungsmäßigkeit der Freibetragsregelung

Nach Auffassung des Gesetzgebers stellt die Einschränkung des allgemeinen Bestandsschutzes für Investmentanteile keine verfassungs-

rechtlich am allgemeinen Gleichheitssatz des Art 3 Abs. 1 GG zu messende und gesondert zu rechtfertigende Ungleichbehandlung der Fondsanlage gegenüber der Direktanlage dar. Die Fondsanlage ist seiner Ansicht nach aufgrund der Möglichkeit zur steuerfreien Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen auf Fondsebene nicht mit der Direktanlage vergleichbar. Darüber hinaus sei die Kappung des Bestandsschutzes zur Verhinderung von Steuerumgehungen zwingend erforderlich.⁷⁴

In der Literatur wird die gesetzgeberische Entscheidung zur Aufhebung des allgemeinen Bestandsschutzes für Investmentfonds mit Wirkung für die Zukunft im Hinblick auf verfassungsrechtliche Rückwirkungsaspekte als rechtlich nicht zu beanstanden erachtet.⁷⁵ Dennoch werden massive verfassungsrechtliche Bedenken geäußert. Diese werden damit begründet, dass die gesetzliche Regelung willkürlich anmutet und die faktische Aufhebung des Bestandsschutzes für große Vermögen verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt sei.⁷⁶ Aus der Beschränkung des allgemeinen Bestandsschutzes nur für Fondsanlagen ergebe sich eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber der Direktanlage (insbesondere in Aktien),⁷⁷ die die Gefahr erheblicher Wettbewerbsverzerrung auf dem Kapitalmarkt in sich trage.⁷⁸

Der Gleichheitssatz⁷⁹ (Art. 3 Abs. 1 GG) enthält bei steter Orientierung am Gerechtigkeitsgedanken die allgemeine Weisung an den Gesetzgeber, „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“⁸⁰ bzw. „Gleiches gleich, (und) Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln“⁸¹. Dabei besteht ein weitreichender Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, welcher von der Judikatur des BVerfG in ständiger Rechtsprechung anerkannt ist.⁸² Von dieser wird der Gleichheitssatz als „Willkürverbot“ interpretiert,⁸³ er beinhaltet aber auch Elemente der Verhältnismäßigkeit.⁸⁴ Der Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers wird im Steuerrecht insoweit vor allem durch zwei verfassungsrechtliche Leitlinien be-

68 Vgl. Delp, DB 2017, 447, 452; Ronig NWB 2019, 1287, 1293.

69 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.97, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Investmentsteuer/2019-05-21-anwendungsfragen-zum-investmeststeuer-gesetz-in-der-am-1-januar-2018-geltenden-fassung-InvStG-2018.html.

70 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 126.

71 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 126. Kritisch hierzu Stadler/Bindl, in: Beckmann/Scholtz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017–X.17, § 56 InvStG (2018), Rn. 44.

72 Vgl. Stadler/Bindl, in: Beckmann/Scholtz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 56 InvStG (2018), Rn. 42.

73 Vgl. Delp, DB 2017, 447, 452; Kral/Watzlaw, BB 2019, 471, 475.

74 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 126.

75 Vgl. Klein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Februar 2018, Anhang zu § 20 EStG – § 56 InvStG, Rn. 30.

76 Vgl. Boxberger, in: Weitnauer/Boxberger/Anders, KAGB, 2. Aufl. 2017, § 56 InvStG 2018, Rn. 68.

77 Vgl. Stadler/Bindl, in: Beckmann/Scholtz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 56 InvStG (2018), Rn. 44; Patzner/Nagler, IStR 2016, 725, 728; Höring, DStZ 2016, 383, 387 f.

78 Vgl. Stadler/Bindl, in: Beckmann/Scholtz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 56 InvStG (2018), Rn. 44; Höring DStZ 2016, 383, 388.

79 Grundlegend zum Gleichheitssatz im Steuerrecht Osterloh/Nußberger, in: Sachs, Grundgesetz, 7. Aufl. 2014, Art. 3, Rn. 134 ff.

80 Vgl. BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 230; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117,1, 30 m. w. N.

81 Vgl. BVerfG, 10.10.1978 – 2 BvL 3/78, BVerfGE 49, 280, 283; BVerfG, 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64, 72.

82 Vgl. BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 230; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117,1, 30; BVerfG, 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27, 47; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 135, BB Beil. 13 zu Heft 36/1995, 2.

83 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3, Rn. 124.

84 Vgl. BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117,1, 30; BVerfG, 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 279 m. w. N.

grenzt: durch das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit.⁸⁵ Abweichungen von einer folgerichtigen Umsetzung und der Konkretisierung vom Gesetzgeber getroffener steuerlicher Belastungsentscheidungen bedürfen danach stets der Rechtfertigung durch besondere sachliche Gründe. Als solche werden vom BVerfG vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt. Rein fiskalische Zwecke zur Erhöhung der Staatseinnahmen zählen nicht dazu.⁸⁶ Der Gesetzgeber kann sich insoweit von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen bei der Ausgestaltung von Steuernormen leiten lassen.⁸⁷

Bei der Reform der Investmentbesteuerung hat sich der Gesetzgeber für einen Paradigmenwechsel,⁸⁸ einhergehend mit tiefgreifenden systematischen Änderungen entschieden. Investmentfonds (Publikumsfonds) unterliegen fortan einem intransparenten Besteuerungssystem, welches in der Literatur u. a. als „Revolution im Bereich der Publikumsfonds“⁸⁹ bezeichnet wurde. Die fundamentale Neuordnung der Besteuerungssystematik bei Investmentfonds (Publikumsfonds), die seitens des Gesetzgebers in hohem Maße auch steuertechnisch motiviert war, stellt nach hier vertretener Ansicht einen hinreichend sachlichen Grund dar, der die Begrenzung des allgemeinen Bestandsschutzes für Investmentfonds verfassungsrechtlich rechtfertigt. Trotzdem könnte ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG von der Rechtsprechung – entgegen der hier vertretenen Rechtsauffassung – angenommen werden. Insoweit besteht bei besonders vermögenden Mandanten (Private Clients, Family Offices) im Einzelfall bis zur finalen Klärung der Rechtsfrage durch die Gerichte (FG, BFH, BVerfG) zumindest eine entsprechende Informationspflicht im Hinblick auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit der betragsmäßigen Begrenzung der Freibetragsregelung bzw. der Kappung des allgemeinen Bestandsschutzes nur für Alt-Investmentanteile.

b) Geltendmachung des Freibetrags

Der Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG ist nicht bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer durch die depotführenden Stellen zu berücksichtigen.⁹⁰ Den persönlichen Freibetrag können Steuerpflichtige ausschließlich im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung geltend machen. Hierdurch wird vermieden, dass Steuerpflichtige den Freibetrag im Einzelfall möglicherweise durch die Nutzung einer Vielzahl von Bankverbindungen missbräuchlich mehrfach nutzen können.⁹¹ Von den Finanzbehörden ist der Freibetrag auf die Gewinne aus bestandsgeschützten Alt-Investmentanteilen von Amts wegen zu berücksichtigen.⁹² Dabei erfolgt die Gewährung zwingend vor einer Anwendung des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG).⁹³

Ein verbleibender Freibetrag ist im Einzelfall bis zu seinem vollständigen Verbrauch jährlich durch das für die Veranlagung des Anlegers zuständige Finanzamt (§§ 19, 20 AO) gesondert festzustellen (§ 56 Abs. 6 S. 2, 3 InvStG).⁹⁴ Die Feststellung kann von den Finanzbehörden mit dem Steuerbescheid (Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid) des Anlegers verbunden werden.⁹⁵ Die Feststellung des verbleibenden Freibetrags ist jedoch erstmals für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem überhaupt vor 2009 angeschaffte Alt-Anteile veräußert werden.⁹⁶ Zuvor ist eine Feststellung durch die Finanzbehörden nicht erforderlich. Ein verbliebener Freibetrag kann bis zu seinem vollständigen Verbrauch immer nur in voller

Höhe auf den nach Teilfreistellung (§ 20 InvStG) verbleibenden steuerpflichtigen Gewinn aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen vor Anwendung des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG) angewendet werden. Eine nur teilweise Geltendmachung des Freibetrags ist nach Ansicht der Finanzverwaltung unzulässig.⁹⁷ Insoweit besteht kein Wahlrecht der Steuerpflichtigen. Dies gilt auch dann, wenn Gewinne letztendlich ohnehin ganz oder partiell über den Sparer-Pauschbetrag von der Besteuerung frei gestellt sein sollten und der Freibetrag insoweit leerläuft bzw. keine steuerliche Vergünstigung auf Anlegerebene zur Folge hat.⁹⁸

Beispiel:

Ein Anleger erzielt im Laufe eines Kalenderjahres ausschließlich Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) in Höhe von 2000 Euro aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Investmentanteilen. Er möchte den Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG deshalb nur insoweit anwenden (1199 Euro), wie der Sparer-Pauschbetrag⁹⁹ (801 Euro) überschritten wird.

c) Kapitalertragsteuerabzug

Gewinne aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen im Sinne des § 56 Abs. 6 S. 1 InvStG, die seit ihrer Anschaffung im Privatvermögen und nicht im Betriebsvermögen gehalten wurden, unterliegen mit den ab dem 1.1.2018 eingetretenen und durch Veräußerung realisierten Wertveränderungen dem Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 9 EStG).¹⁰⁰ Beim Kapitalertragsteuerabzug hat der Entrichtungspflichtige (d. h. die depotführende Bank) die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile mit positiven/negativen anderen Kapitaleinkünften im allgemeinen Verlustverrechnungstopf¹⁰¹ zu verrechnen (§ 43a Abs. 3 S. 2 EStG). Sollten keine positiven anderen Kapitaleinkünfte vorhanden sein oder die Verluste aus der Veräußerung der bestandsgeschützten Alt-Anteile höher sein als die zu berücksichtigenden Gewinne, dann sind die nicht verrechneten Verluste auf Ebene des entrichtungspflichtigen Kreditinstituts (depotführenden Stelle) in das nächste Kalenderjahr zu übertragen (§ 43a Abs. 3 S. 3 EStG).¹⁰² Sie erhöhen insoweit die Verluste aus Kapitalvermögen, die auf Folgezeiträume übertragen werden (§ 20 Abs. 6 S. 2 EStG) und festzustellen sind (§ 20 Abs. 6 S. 3

85 Vgl. BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 30; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180.

86 Vgl. BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 231.

87 Vgl. BFH, 7.4.1992 – VIII R 79/88, BStBl. II 1992, 786, BFHE 168, 111, BB 1992, 1630 Ls.

88 Vgl. Ebner, IWB 2017, 479.

89 Vgl. Kammeter, NWB 2012, 1970, 1971.

90 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.97; Boxberger, in: Weitnauer/Boxberger/Anders, KAGB, 2. Aufl. 2017, § 56 InvStG 2018, Rn. 73.

91 Vgl. Kral/Watzlaw, BB 2019, 471, 476.

92 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.101.

93 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.102.

94 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.106.

95 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.108.

96 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 126; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.107.

97 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.102.

98 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.102.

99 801 Euro bei Einzelveranlagung bzw. 1 602 Euro bei zusammenveranlagten Ehegatten (§ 20 Abs. 9 EStG).

100 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 30, Muster I und BMF, 27.6.2018 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :019, BStBl. I 2018, 805, Muster I.

101 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.82; Delp, DB 2017, 447, 451 und 452; Kral/Watzlaw, BB 2019, 471, 473; Boxberger, in: Weitnauer/Boxberger/Anders, KAGB, 2. Aufl. 2017, § 56 InvStG 2018, Rn. 74.

102 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.99.

i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG).¹⁰³ Im Ergebnis erfolgt eine kapitalertragsteuerliche Behandlung wie bei anderen Wertpapieren (z.B. Renten, Zertifikaten), mit der Ausnahme von Aktien,¹⁰⁴ für die nach den allgemeinen Regelungen ein gesonderter Verlustverrechnungskreis (§ 20 Abs. 6 S. 4 EStG) besteht.

Der Sparer-Pauschbetrag ist beim Kapitalertragsteuerabzug erst nach der Verlustverrechnung und vor der Anrechnung ausländischer Quellensteuern (§ 32d Abs. 5 EStG) zu berücksichtigen. Sollte eine Teilfreistellung (§ 20 InvStG) Anwendung finden, so ist der Steuerabzug auf die steuerpflichtigen Teile der Kapitalerträge beschränkt (vgl. § 43a Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG).

d) Steuerbescheinigung

Die nach Durchführung der Verlustverrechnung (vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags und der Anrechnung ausländischer Quellensteuern) nach Teilfreistellung auf Ebene der depotführenden Stellen dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Gewinne sind in der Steuerbescheinigung in der Zeile „Höhe der Kapitalerträge Zeile 7 Anlage KAP“ auszuweisen.¹⁰⁵ In der Steuerbescheinigung, die für Privatanleger nach dem amtlichen Muster I¹⁰⁶ von den depotführenden Stellen erstellt wird, ist die Summe der Gewinne aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen und die Summe der Verluste aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen zudem im nachrichtlichen Teil der Steuerbescheinigung gesondert (nach Teilfreistellung) auszuweisen. Hierbei ist keine Saldierung zwischen Gewinnen und Verlusten vorzunehmen.¹⁰⁷ Dies gilt auch in den Fällen einer ehedatten- oder lebenspartnerübergreifenden Verlustverrechnung (§ 43a Abs. 3 S. 2 letzter Halbs. EStG).¹⁰⁸ Die Summe der Gewinne aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen ist nicht durch die Höhe der dem Steuerpflichtigen bescheinigten Kapitalerträge („Höhe der Kapitalerträge Zeile 7 Anlage KAP“),

nach der Verrechnung mit anderen negativen oder positiven Kapitalerträgen, begrenzt.¹⁰⁹ Hintergrund hierfür ist, dass ansonsten die Nutzung des Sparer-Pauschbetrags eingeschränkt gewesen wäre und nach der Rechtsprechung des BFH¹¹⁰ das jährliche Veranlagungsverfahren der unterjährigen Verlustverrechnung auf Depotebene (§ 43 Abs. 3 EStG) gegenüber materiell vorrangig ist.¹¹¹

Der Beitrag wird in BB Heft 34 fortgesetzt.

Dr. Peter Schäfer, RA/FAStR/Syndikus-RA, Testamentsvollstrecker (EBS), ist u.a. als Steuerspezialist in der Group Tax der Commerzbank AG in Frankfurt a.M. tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Verfassers wieder.



103 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.103.

104 Vgl. *Kral/Watzlaw*, BB 2019, 471, 473.

105 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 26, 29, 30, Muster I und BMF, 27.6.2018 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :019, BStBl. I 2018, 805, Muster I.

106 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 29, 30 und Muster I und BMF, 27.6.2018 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :019, BStBl. I 2018, 805, Muster I.

107 Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.100; BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 30, Muster I und BMF, 27.6.2018 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :019, BStBl. I 2018, 805, Muster I.

108 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 30, Muster I und BMF, 27.6.2018 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :019, BStBl. I 2018, 805, Muster I.

109 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 30 – Beispiele.

110 Vgl. BFH, 29.8.2017 – VIII R 23/15, BStBl. II 2017, 54, BFHE 259, 336, BFH, BB 2017, 3045 m. BB-Komm. *Lohse*. Die depotbezogenen unterjährigen Verlustverrechnungen der auszahlenden Stelle nach § 43a Abs. 3 EStG sind zwar vorrangig, aber nicht endgültig. S. hierzu auch BMF, 17.1.2019 – IV C 1 – S 2252/08/10004 :023, BStBl. I 2019, 51 „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer; Ergänzung des BMF-Schreibens vom 18. Januar 2016 (BStBl. I S. 85)“, Rn. 118.

111 Vgl. zur Begründung auch *Kral/Watzlaw*, BB 2019, 471, 473.

Ulf Erik Belcke, RA/StB, und Eike Christian Westermann, LL.M., RA/StB/FAStR/FAHaGesR

Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen: Praxisrelevante Hinweise zu Organschaftsgestaltungen, Breitbandausbau, Konzessionsabgaben sowie zu § 2b UStG und Kapitalertragsteuer

Der Beitrag zeigt Zweifelsfälle der Anwendung des § 14 Abs. 2 KStG n.F. und die Notwendigkeit einer ergänzenden Verwaltungsanweisung auf. Außerdem weisen die Verfasser auf die mögliche Ausweitung der Querverbundverrechnung von Breitbandaktivitäten hin. *Belcke/Westermann* bieten zudem ein Update zur Einführung des § 2b UStG und geben vor dem Hintergrund des jüngsten BMF-Schreibens vom 28.1.2019 praktische Umsetzungshinweise zur Kapitalertragsbesteuerung bei BgA.

I. Einleitung

Der Gesetzgeber hat erfreulicherweise für die im kommunalen Bereich bei der Beteiligung privater Dritter im Regelfall vorzufindenden Organschaftsgestaltungen eine deutliche Entschärfung herbeigeführt. Doch es bleiben Zweifelsfragen, die von der Finanzverwaltung sehr zügig zu entscheiden sind, damit unnötiger Umstrukturi-