

# Betriebs Berater

34 | 2019

Recht ... **Company Law Package** ... **FZuG** ... **InvStG** ... **IFRS** ... **bAV** ... Wirtschaft ... Steuern ...

19.8.2019 | 74. Jg.  
Seiten 1921–1984

## DIE ERSTE SEITE

**Dr. Stefan Hanloser**, RA

Bremst der Datenschutz die smarte Zukunft aus? –  
Konsequenzen aus der EuGH-Entscheidung „Fashion ID“

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Prof. Dr. Walter Bayer** und **Prof. Dr. Jessica Schmidt**, LL.M.

BB-Gesetzgebungs- und Rechtsprechungsreport zum Europäischen  
Unternehmensrecht 2018/19 – Teil I: Company Law Package | 1922

## STEUERRECHT

**Dr.-Ing. Sylvia Trage**, **Dr. Jan Wendland**, StB, und **Julian Fey**, StB

Steuerliche Förderungen nach dem geplanten Forschungszulagengesetz | 1943

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

Neue Haftungsrisiken für Steuerberater bei Anlagen in Investmentfonds im Zuge  
der Investmentsteuerreform 2018 (Teil II) | 1949

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Dr. Jens Freiberg**, WP, und **Dr. Thorsten Melcher**

Bilanzierung von Versicherungsverträgen nach IFRS bei Nicht-Versicherungsunternehmen | 1963

## ARBEITSRECHT

**Dr. Günter Hainz**

Informationspflichten des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung | 1973

## BEILAGE

BB-Halbjahresregister 2019

von der jeweiligen Gewinnsituation des Unternehmens gefördert wird. Das Anknüpfen an (eigene) Personalausgaben des forschenden Unternehmens als Bemessungsgrundlage erlaubt zudem eine relativ einfache Handhabung, wobei die noch zu konkretisierende Ausgestaltung des vorgelagerten Bescheinigungsverfahrens letztlich über den administrativen (Gesamt-)Aufwand zur Erlangung der Forschungszulage entscheiden wird. Gleichzeitig wird das Anknüpfen an Personalausgaben des forschenden Unternehmens auch im Fall der reinen Auftragsforschung als Kritikpunkt diskutiert – der das unternehmerische Risiko der Auftragsforschung und der Verwertung der Forschungsergebnisse tragende Initiator des Forschungsprojektes kann insoweit allenfalls mittelbar über einen Einbezug der Forschungszulage in die Preisgestaltung profitieren. Daher bleibt abzuwarten, ob die angestrebte Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen erreicht wird.

Die mit dem Forschungszulagengesetz verfolgten Ziele sollen nach spätestens fünf Jahren evaluiert werden (§ 16 FZulG-E), um – so die Gesetzesbegründung – den Beitrag der Forschungszulage zum Erreichen des 3,5%-Ziels abschätzen und über die Weiterführung und ggf. Veränderung der Maßnahme entscheiden zu können. Gerade im Hinblick auf die Erreichung des 3,5%-Ziels fordern die Wirtschaftsverbände eine Erhöhung des Fördervolumens.<sup>70</sup>

Das Gesetz soll am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten (§ 17 FZulG-E). Gefördert werden nur FuE-Vorhaben, mit deren Arbeiten nach dem Inkrafttreten des Gesetzes begonnen wird, und Personalausgaben, die nach dem 31.12.2019 (bzw. bei einem späteren Inkrafttreten des Gesetzes ab diesem Zeitpunkt) vom Arbeitnehmer bezogen werden.

Nach derzeitigem Stand ist davon auszugehen, dass Bundestag und Bundesrat in der zweiten Jahreshälfte über den Gesetzentwurf beschließen werden, so dass das Gesetz noch in diesem Jahr in Kraft treten kann. Gleichwohl können Verzögerungen im Laufe des Gesetzesvorhabens, wie zuletzt beim Gesetz zur steuerlichen Förderung des

Mietwohnungsneubaus,<sup>71</sup> nicht ausgeschlossen werden. Dies kann letztlich auch davon abhängen, ob und inwieweit der Bundestag die Änderungsvorschläge des Bundesrats in den weiteren Beratungen berücksichtigt.

**Dr.-Ing. Sylvia Trage**, Director, Value Chain Transformation KPMG AG in München. Sie fungiert als Expertin insbesondere für technische Fragestellungen entlang der Supply Chain sowie für forschungs- und entwicklungsrelevante Themen für kleine Unternehmen bis hin zu globalen Großkonzernen. Diese Kompetenzen stützen sich auf eine über 20jährige Erfahrung in Industrie und Beratung.



**Dr. Jan Wendland**, StB, Director, International Corporate Tax bei der KPMG AG in Frankfurt a. M. Der Beratungsschwerpunkt liegt im Bereich Umstrukturierungen sowie internationale Unternehmensbesteuerung.



**Julian Fey**, StB, Senior Manager, Department of Professional Practice Tax (Grundsatzabteilung) der KPMG AG in Frankfurt a. M. Der Beratungsschwerpunkt liegt im Bereich der nationalen und internationalen Unternehmensbesteuerung.



<sup>70</sup> Vgl. bspw. gemeinsame Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf vom 3.5.2019, S. 5.

<sup>71</sup> Vgl. BR-Drs. 607/18; zwischen dem Gesetzesbeschluss des Bundestags und der Zustimmung des Bundesrats lagen knapp sieben Monate, da die ursprüngliche Beschlussfassung des Bundesrats zu dem Gesetz kurzfristig von der Tagesordnung der 973. Sitzung des Bundesrats im Dezember 2018 heruntergenommen worden ist.

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

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

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“ umschrieben (vgl. Kammeter, NWB 2012, 1970).

Inhalt (Teil I – Heft 33/2019)

<b>I. Einleitung</b> . . . . .	1879
<b>II. Steuerberaterhaftung</b> . . . . .	1879
1. Rechtsgrundlagen . . . . .	1879
2. Pflichtverletzung . . . . .	1880
3. Kausalität . . . . .	1881
4. Verschulden . . . . .	1881

5. Schaden.....	1881
6. Beweislast .....	1882
7. Verjährung.....	1882
<b>III. Neue Haftungsrisiken durch das InvStG 2018 .....</b>	<b>1882</b>
1. Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG für Privatanleger .....	1881
a) Verfassungsmäßigkeit der Freibetragsregelung .....	1883
b) Geltendmachung des Freibetrags .....	1884
c) Kapitalertragsteuerabzug .....	1884
d) Steuerbescheinigung .....	1885

**e) Angaben in der Einkommensteuererklärung**

**aa) Depotverwahrung im Inland**

Bei Depotverwahrung der veräußerten *bestandsgeschützten* Alt-Investmentanteile im Inland sind die Erträge in der Anlage KAP in Zeile 7 bei den Kapitalerträgen mit anzugeben. Zudem sind in der Anlage KAP in der Zeile 8a die in Zeile 7 enthaltenen Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile i. S. d. § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG zu erklären. Die entsprechenden Steuerbescheinigungen sind zum Nachweis beizufügen. In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass dies als Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG zu werten sei.<sup>112</sup> Zur Klarstellung sollte jedoch in der Anlage KAP in Zeile 5<sup>113</sup> auch ein entsprechendes Kreuz gesetzt werden.

**bb) Depotverwahrung im Ausland**

Bei einer Depotverwahrung der veräußerten *bestandsgeschützten* Alt-Investmentanteile im Ausland haben etwaige Veräußerungsgewinne noch keinem inländischen Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Diese können mangels inländischer (deutscher) depotführender Stelle, die einen Steuerabzug hätte vornehmen und eine entsprechende Steuerbescheinigung hätte ausstellen können, deshalb keiner Steuerbescheinigung entnommen werden. Folgerichtig sind diese Veräußerungsgewinne gemäß § 32d Abs. 3 S. 1 EStG zu erklären. Danach haben Steuerpflichtige Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen haben, in ihrer Einkommensteuererklärung anzugeben. Veräußerungen von Investmentanteilen, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben, sind in der neuen Anlage KAP-INV<sup>114</sup> zu erklären: „Ausschüttungen aus Investmentfonds und Veräußerungen von Investmentanteilen, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben, tragen Sie bitte in die Anlage KAP-INV ein.“<sup>115</sup>

Die Gewinne aus der Veräußerung *bestandsgeschützter* Alt-Investmentanteile sind dort gesondert in den Zeilen 9ff. (vor Teilfreistellung), gegliedert nach den einzelnen Investmentfondstypen (Aktienfonds – Zeile 9f., Mischfonds – Zeile 12f., inländischer Immobilienfonds – Zeile 15f. oder Auslands-Immobilienfonds – Zeile 18f., sonstiger Investmentfonds – Zeile 21f.), zu erklären. Dabei sind gesondert die enthaltenen Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile i. S. d. § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG (vor Teilfreistellung) anzugeben. Die konkrete Berechnung der Gewinne erfolgt für jeden einzelnen Investmentfonds auf Seite 2 der Anlage KAP-INV in den Zeilen 31 ff.

**f) Steuerberaterhaftung**

Eine Haftung des steuerlichen Beraters für Schäden seiner Mandatschaft kommt dann in Betracht, wenn der Berater den besonderen Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG bei einem Privatanleger bei Abgabe der Anlage KAP bzw. Anlage KAP-INV nicht geltend ma-

chen sollte und der Steuerbescheid für den betreffenden Veranlagungszeitraum nicht mehr änderbar ist. Ein Verschulden des steuerlichen Beraters ist in diesen Fällen nach den Grundsätzen des Anscheinsbeweises stets zu bejahen. Denn die amtliche Anleitung zur Anlage KAP sieht in den Hinweisen zu Zeile 8a klare Handlungsanweisungen vor, aus denen sich entsprechende Handlungspflichten des steuerlichen Beraters ableiten: „Die ab dem 1.1.2018 eintretenden Wertveränderungen von bestandsgeschützten Alt-Anteilen (vor dem 1.1.2009 erworbene und seitdem im Privatvermögen gehaltene Investmentanteile) sind steuerpflichtig, soweit sie den Freibetrag von 100000 € überschreiten. Die einzutragenden Beträge können Sie dem nachrichtlichen Teil der Steuerbescheinigung entnehmen. Es sind nur die Veräußerungsgewinne einzutragen. Veräußerungsverluste sind nicht mit den Veräußerungsgewinnen zu saldieren. Der Freibetrag wird vom Finanzamt berücksichtigt.“<sup>116</sup>

Zur Vermeidung einer Haftung bietet sich für Steuerberater mithin die Einführung eines internen Tax-Compliance-Management-Systems (TCM-System) an, welches zu Exkulpationszwecken herangezogen werden kann. Hierunter versteht man allgemein die Beachtung der geltenden Gesetze, verbunden mit strategischen Sicherungssystemen, die auf die Vermeidung von Verstößen und deren Folgewirkungen abzielen.<sup>117</sup> In Arbeitsanweisungen können Mitarbeiter z.B. dazu verpflichtet werden, bei der Erstellung von Steuererklärungen, konkret bei Erstellung der Anlage KAP bzw. Anlage KAP-INV, gesondert auf bestandsgeschützte Alt-Investmentanteile zu achten und entsprechende Hinweise in die Mandatsakte mit aufzunehmen. Im Zweifelsfall müssen sich steuerliche Berater im Regelfall aber ein Verschulden ihrer ausgebildeten und weisungsgebundenen Mitarbeiter nach § 278 BGB zurechnen lassen.

**g) Berücksichtigung des Freibetrags bei Nachfolgeplanungen**

Im Erbschafts- und Schenkungsfall kommt bei der Übertragung bestandsgeschützter Altanteile die sog. „Fußstapfentheorie“ zur Anwendung.<sup>118</sup> Der besondere Status der Investmentanteile als bestandsgeschützte Alt-Anteile geht auf die Rechtsnachfolger über, d.h. die Erben oder Beschenkten. Diese treten als (Gesamt-)Rechtsnachfolger<sup>119</sup> in die Rechtsstellung des Erblassers/Schenkers ein, so dass keine Anschaffung durch diese im ertragsteuerlichen Sinne vorliegt und letztendlich der Zeitpunkt der Schenkung oder Erbschaft unbeachtlich ist. Werden Investmentanteile von Erben oder Beschenkten als (Gesamt-)Rechtsnachfolger in der Folge bis zur Veräußerung oder Rückgabe an

<sup>112</sup> Vgl. *Kral/Watzlaw*, BB 2019, 471, 474.

<sup>113</sup> Anlage KAP Zeile 5: „Ich beantrage eine Überprüfung des Steuereinhalts für bestimmte Kapitalerträge.“

<sup>114</sup> Formular Anlage KAP-INV: Investmenterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben – Ohne Erträge aus Kapital-Investitionsgesellschaften. Formular: 2018AnIKAP-INV361NET, Stand: Juli 2018.

<sup>115</sup> Vgl. Anleitung zur Anlage KAP\_2018 – zu Zeile 14 und 15 Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben.

<sup>116</sup> Vgl. Anleitung zur Anlage KAP\_2018.

<sup>117</sup> Vgl. hierzu IDW, 31.5.2017 – Praxishinweis 1/2016 „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“; *Niemann/Dodos*, Tax Compliance Management System (TCMS) Regelungen und Arbeitshilfen, 2019. (Hinweis d. Red.: Vgl. auch: *Geuenich/Ludwig*, BB 2018, 1303; *Erdrügger/Jehke*, BB 2016, 2455; *Creed/Link*, BB 2016, 983).

<sup>118</sup> Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.98; *Kral/Watzlaw*, BB 2019, 471, 475.

<sup>119</sup> Im Erbrecht nach § 1922 Abs. 1 BGB. Danach geht mit dem Tode einer Person (Erbfall) deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über.

die Fondsgesellschaft im Privatvermögen gehalten, dann können diese ihren eigenen Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG geltend machen, wenn dieser noch nicht oder nicht vollständig in Anspruch genommen wurde.<sup>120</sup> Mithin ergeben sich hierdurch im Zuge der Erb- und Nachfolgeplanung unter Berücksichtigung der Wechselwirkungen zwischen Ertragsteuerrecht (EStG, InvStG) sowie Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (ErbStG) Alternativen, die im Einzelfall durch den steuerlichen Berater zu prüfen und den Mandanten zu empfehlen sind. Im Einzelfall können diese Aspekte auch im Rahmen einer Testamentsvollstreckung (§§ 2197 ff. BGB) zu berücksichtigen sein.

### Beispiel:

Der verwitwete Pensionär P hat zwei geschiedene, alleinlebende Töchter (T1, T2) mit je 2 kleinen Kindern (= 4 Enkel – E1, E2, E3, E4). Er hat im Jahre 2005 einen Betrag von 1 000 000 Euro in Investmentanteilen angelegt (= bestandsgeschützte Alt-Investmentanteile). Diese stellen das gesamte Vermögen des Pensionärs dar. Er teilt seinem Steuerberater im Jahre 2020 mit, dass er die Investmentanteile noch zu Lebzeiten unter Ausnutzung bestehender erbschaft- und schenkungsteuerlicher Freibeträge an seine Nachkommen im Wege der Schenkung übertragen möchte. Der Wert der Investmentanteile am 31.12.2017 betrug 1,5 Mio. Euro. Der aktuelle Wert der Investmentanteile im Jahre 2020 beträgt 1,6 Mio. Euro. Beide Familienstämme sollen Vermögen in gleicher Höhe erhalten. Welche Überlegungen sind hier unter Berücksichtigung der Regelungen im ErbStG und InvStG seitens des steuerlichen Beraters anzustellen.

### Lösung:

Beiden Töchtern (T1, T2) steht nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ein persönlicher Freibetrag in Höhe von 400 000 Euro zu (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStG). Jedem Enkel (= 4 Enkel, E1, E2, E3, E4) steht nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ein persönlicher Freibetrag in Höhe von 200 000 Euro zu (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 ErbStG). Maßgeblich ist der Wert der Zuwendung im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung. Dieser stellt die maßgebliche Bereicherung zum Bewertungsstichtag dar (§ 11 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStG und § 11 Abs. 4 BewG). Insofern können den Töchtern und Enkeln die Investmentanteile (Annahme: Aktueller Wert = Rücknahmepreis der Investmentanteile: 1,6 Mio. Euro) ohne Anfall von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zugewandt werden. Sowohl die beiden Töchter als auch jeder der vier Enkel kann später zudem, sofern sie keine weiteren bestandsgeschützten Investmentanteile besitzen sollten, den Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG bei einer späteren Veräußerung bzw. Rückgabe der ihnen schenkweise zugewandten Investmentanteile geltend machen. Sollten die Enkel ansonsten über keine eigenen Vermögenswerte und Einkünfte verfügen, ergeben sich im Einzelfall (im Regelfall bei minderjährigen Kindern) zudem weitere Steuerersparnisse im Rahmen einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuerlasten.

### h) Steuerberaterhaftung

Eine Haftung des steuerlichen Beraters für Schäden seiner Mandanten in Folge der Nicht-Berücksichtigung des besonderen Freibetrags nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG kommt im Falle der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Beratung dann in Betracht, wenn versäumt wird, bei der Mandantschaft entsprechende Erkundigungen einzuholen, und auf der Grundlage einer umfassenden steuerlichen Beratung entsprechende Vermögensdispositionen getroffen werden sollen. Hier treffen den steuerlichen Berater Erkundigungspflichten einhergehend mit entsprechenden Aufklärungspflichten. D.h., im Rahmen der steuerlichen Beratung muss sich der Berater bei seinen Mandanten erkun-

digen, ob diese und deren Rechtsnachfolger (Erben, Beschenkte) bestandsgeschützte Alt-Investmentanteile besitzen sollten, sofern er dies nicht aus anderen Gründen mit Sicherheit ausschließen kann. Erkundigt er sich nicht, dann ist zumindest von einem ursächlichen Unterlassen auszugehen, welches für die Begründung einer Haftung ausreichend sein kann.<sup>121</sup>

Eine Haftung scheidet nur dann aus, wenn der Berater den Steuerpflichtigen nachweislich über die rechtlichen Rahmenbedingungen hinreichend aufgeklärt hat und der Mandant sich trotzdem für eine andere Alternative entscheidet oder der Mandant dem Berater die Existenz bestandsgeschützter Alt-Investmentanteile trotz entsprechender Nachfrage(n) verschweigen sollte. Im letzteren Fall liegt dann ein Haftungsausschließendes Mitverschulden (§ 254 BGB) des Mandanten vor.

Im Einzelfall – insbesondere bei Dauermandaten – können 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 (s. hierzu die Ausführungen unter Ziff. III. 1. a)). Bis zur finalen Klärung der Rechtslage durch die Gerichte (FG, BFH, BVerfG) sollte hier in Absprache mit dem Mandanten im Einzelfall stets Rechtsmittel eingelegt werden bzw. sollten die Steuerbescheide offengehalten werden, um eine Beraterhaftung auszuschließen, es sei denn der Mandant entscheidet sich ausdrücklich dagegen.

## 2. Vorabpauschale i.S.d. § 18 InvStG

### a) Allgemein

Die Vorabpauschale wurde im Zuge der Investmentsteuerreform 2018 eingeführt, um zum Ausgleich für den Wegfall der bisher jährlich steuerpflichtigen ausschüttungsgleichen Erträge ein beständiges Steueraufkommen für den Staat sicherzustellen. Insbesondere dauerhafte Steuerstundungen durch Thesaurierungen sollen vermieden werden. Zudem sollen Steuergestaltungen, die die Fondsanlage gegenüber der Direktanlage ungerechtfertigt begünstigen, unterbunden werden.<sup>122</sup>

Unter der Vorabpauschale i.S.d. § 18 InvStG versteht man den Betrag, um den die tatsächlichen Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahres den Basisertrag für dieses Kalenderjahr unterschreiten (§ 18 Abs. 1 S. 1 InvStG). Der Basisertrag wird ermittelt durch die Multiplikation des Rücknahmepreises des Investmentanteils zu Beginn des betreffenden Kalenderjahres mit 70 % des veröffentlichten Basiszinses nach § 18 Abs. 4 InvStG (§ 18 Abs. 1 S. 2 InvStG). Der Basiszins wird aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet. Dabei wird auf den Zinssatz abgestellt, den die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten jeweils auf den ersten Börsentag des Jahres errechnet. Der jeweils maßgebliche Basiszinssatz wird vom BMF im Bundessteuerblatt immer zu Beginn des Jahres veröffentlicht. Er beträgt für das Jahr 2019 (2018): 0,52 % (0,87 %).<sup>123</sup> Der zu Grunde zu legende Basisertrag ist aber auf

<sup>120</sup> Vgl. BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 56.98.

<sup>121</sup> Vgl. Fischer, DB 2015, 2859, 2862.

<sup>122</sup> Vgl. hierzu die Gesetzesbegründung BT-Drs. 18/8045, 88; Mann, in: Weitnauer/Boxberger/Anders, KAGB, 2. Aufl. 2017, § 18 InvStG 2018, Rn. 1; Patzner/Nagler, in: Patzner/Kempfer, Investmentrecht, 3. Aufl. 2017, § 18, Rn. 4, 5.

<sup>123</sup> Vgl. BMF, 9.1.2019 – IV C 1 – S 1980-1/14/10001 :038, BStBl. I 2019, 58 „Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale gemäß § 18 Abs. 4 InvStG; Basiszins zum 2.1.2019“; BMF, 4.1.2018 – IV C 1 – S 1980-1/14/10001 038, BStBl. I 2018, 249. Zur (hypothetischen) historischen Entwicklung des Basiszinssatzes Schäfer, in: Moritz/Jesch, Frankfurter Kommentar zum Kapitalanlagegesetz, Bd. 2 InvStG, 2015, § 11 InvStG, Rn. 239; Elser, in:



den Mehrbetrag begrenzt, der sich zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis zuzüglich der Ausschüttungen innerhalb des Kalenderjahres ergibt (§ 18 Abs. 1 S. 3 InvStG). Hierdurch soll eine unzulässige Übermaßbesteuerung verhindert werden.<sup>124</sup>

Die Vorabpauschale ist stets nur zeitanteilig anzusetzen. Im Jahr des Erwerbs der Investmentanteile vermindert sich die Vorabpauschale folgerichtig um ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat des Erwerbs vorangeht (§ 18 Abs. 2 InvStG). Im Jahr der Veräußerung der Investmentanteile kommt es zu keinem Ansatz der Vorabpauschale, denn dann ist diese Bestandteil des Veräußerungsergebnisses.<sup>125</sup> Der steuerliche Zufluss der Vorabpauschale als unbarer Kapitalertrag, d.h. ohne Geld- bzw. Liquiditätsfluss, wird mit dem Ablauf des Kalenderjahres fingiert. Sie „gilt“ jedoch erst am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres den Anlegern steuerlich „als zugeflossen“ (§ 18 Abs. 3 InvStG). D.h. für das Jahr 2018 ist die Vorabpauschale den Anlegern erst in 2019, am Mittwoch dem 2.1.2019, zugeflossen. Hierbei handelt es sich um eine temporäre Ertragsrealisationsregel.<sup>126</sup> Hierdurch können in der Praxis bei Privatanlegern bestehende Freistellungsaufträge bestmöglich genutzt werden, wodurch sich der administrative Aufwand für die depotführenden Stellen deutlich reduziert.<sup>127</sup> Etwaige abweichende Fondsgeschäftsjahre sind für den steuerlichen Zufluss der Vorabpauschale stets unbeachtlich.<sup>128</sup>

## b) Kapitalertragsteuerabzug

Die Vorabpauschale gehört zu den steuerpflichtigen Investmenterträgen i.S.d. § 16 InvStG, die grundsätzlich dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (§ 43 Abs. 1 S.1 Nr. 5 EStG). Beim Privatanleger hat dieser grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 EStG).

### aa) Depotverwahrung im Inland

Bei Depotverwahrung im Inland wird auf die Vorabpauschale grundsätzlich ein Kapitalertragsteuerabzug unter Berücksichtigung etwaiger Teilfreistellungen vorgenommen (§ 43a Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG). Steuerpflichtige haben bei unbaren Kapitalerträgen, bei denen kein Liquiditäts- bzw. Geldfluss erfolgt (z.B. der Vorabpauschale), dem zum Steuerabzug Verpflichteten, d.h. der depotführenden Stelle, etwaige Fehlbeträge zur Verfügung zu stellen, sofern keine ausreichende Kontodeckung vorhanden sein sollte (§ 44 Abs. 1 S. 7 EStG). Diese fordert in der Praxis regelmäßig die hierzu erforderlichen (Steuer)Beträge beim Anleger an.

Das Gesetz sieht zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens eine gesetzliche Ermächtigung der zum Steuerabzug verpflichteten Stellen zum Einzug der Kapitalertragsteuer auf unbare Kapitalerträge vor. Danach können diese die Steuer (im Wortlaut des Gesetzes: den „Fehlbetrag“) von einem bei ihnen unterhaltenen und auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge lautenden Konto – ohne Einwilligung des Gläubigers – einziehen (§ 44 Abs. 1 S. 8 EStG). Zudem sieht das Gesetz flankierend die Möglichkeit vor, auf eingeräumte Kontokorrentkreditlinien zuzugreifen. Die Steuerpflichtigen können der Inanspruchnahme einer Kreditlinie jedoch für die Zukunft widersprechen (§ 44 Abs. 1 S. 9 EStG). Sollte Letzteres der Fall sein und die Steuerabzugsbeträge nicht anderweitig zur Verfügung gestellt werden, dann haben die depotführenden Stellen die Verpflichtung, dies dem für sie zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen (d.h. eine entsprechende Meldung zu erstatten), welches die Steuer dann vom Steuerpflichtigen anfordert bzw. nachfordert (§ 44 Abs. 1 S. 10, 11

EStG).<sup>129</sup> Korrespondierend trifft die Steuerpflichtigen gemäß § 32d Abs. 3 S. 1 EStG die Pflicht, die ihnen nach dem Steuerrecht materiell zugeflossenen Vorabpauschalen im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung (vermutlich zukünftig in der Anlage KAP-INV) anzugeben,<sup>130</sup> wenn zuvor keine Anforderung durch die Finanzbehörden erfolgt (§ 44 Abs. 1 S. 11 EStG).

### bb) Depotverwahrung im Ausland

Bei Depotverwahrung im Ausland wird auf die Vorabpauschale kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen. Denn ausländische Kreditinstitute können keinen abgeltenden Steuerabzug vornehmen und auch keine Steuerbescheinigungen (§ 45a EStG) ausstellen.<sup>131</sup> In diesen Fällen trifft im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß § 32d Abs. 3 S. 1 EStG stets die Pflicht, die ihnen nach dem Steuerrecht materiell zugeflossenen Vorabpauschalen im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung (in der Anlage KAP-INV) anzugeben. Die Steuer wird dann im Rahmen des Veranlagungsverfahrens erhoben.<sup>132</sup>

### c) Ausweis in der Steuerbescheinigung

#### aa) Privatanleger

In der Steuerbescheinigung nach dem amtlichen Muster I für Privatanleger<sup>133</sup> erfolgt der Ausweis der Vorabpauschale im Rahmen der Position „Höhe der Kapitalerträge Zeile 7 Anlage KAP“. Dabei ist die Höhe der Kapitalerträge nach Verlustverrechnung und vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags (nur positiver Saldo) nach Teilfreistellung anzugeben.<sup>134</sup> Unterliegen Investmenterträge einer Teilfreistellung (§ 20 InvStG), so ist der Steuerabzug auf die steuerpflichtigen Teile der Kapitalerträge beschränkt (§ 43a Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG). Folgerichtig sind auch nur diese Teile in der Steuerbescheinigung auszuweisen.<sup>135</sup> Ein Ausweis in der Steuerbescheinigung scheidet trotz materieller Steuerpflicht aber stets aus, wenn die auf die Vorabpauschale anfallenden Steuerbeträge vom Anleger bei unzureichender Kontodeckung nicht zur Verfügung gestellt wurden. Denn bei unbaren Kapitalerträgen, wie z.B. der Vorabpauschale, kommt ein Ausweis dann nicht in Betracht, wenn der depotführenden Stelle als Entrichtungspflichtigem keine entsprechenden Geldbeträge zur Abführung der Kapitalertragsteuer zur Verfügung gestellt werden.<sup>136</sup>

Beckmann/Scholz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 18 InvStG (2018), Rn. 45.

124 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 89.

125 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90.

126 Vgl. Elser, in: Beckmann/Scholz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 18 InvStG (2018), Rn. 41.

127 Vgl. Wenzel, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Februar 2019, § 18 InvStG 2018, Rn. 22.

128 Vgl. Mann, in: Weitnauer/Boxberger/Anders, KAGB, 2. Aufl. 2017, § 18 InvStG 2018, Rn. 6.

129 Vgl. zum Verfahren auch Delp, DB 2017, 447, 450 f.

130 Vgl. allgemein zum Kapitalertragsteuerabzug bei Inlandsverwahrung Elser, in: Beckmann/Scholz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 18 InvStG (2018), Rn. 38 f.; Rimmel, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Februar 2018, Anhang zu § 20 EStG – § 18 InvStG, Rn. 1; Delp, DB 2017, 447, 450 f. Bayerisches Landesamt für Steuern, 14.12.2018 – S 2532.1.1-37/9 St 36, BeckVerw 447087, Anleitung zur Anlage KAP\_2018.

131 Vgl. Ronig, NWB 2019, 1287, 1300.

132 Vgl. allgemein zur Auslandsverwahrung Elser, in: Beckmann/Scholz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 18 InvStG (2018), Rn. 40.

133 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.

134 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 26.

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

136 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 26.

## bb) Betriebliche Anleger

In der Steuerbescheinigung nach dem amtlichen Muster III<sup>137</sup> für betriebliche Anleger erfolgt der Ausweis der Vorabpauschale unter den Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Zudem erfolgt im nachrichtlichen Teil der Steuerbescheinigung bei den Investorerträgen i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 InvStG ein nach den einzelnen Investmentfondstypen (Aktienfonds, Mischfonds, inländischer oder ausländischer Immobilienfonds, sonstiger Investmentfonds) gegliederter „davon Ausweis“<sup>138</sup>. Auch hier erfolgt der Ausweis grundsätzlich vor der Anwendung etwaiger Teilfreistellungen i.S.d. § 20 InvStG (Ausnahme: Veranlagungszeitraum 2018).<sup>139</sup> Des Weiteren erfolgt im nachrichtlichen Teil der Steuerbescheinigung nach Muster III ein Ausweis der Veräußerungsgewinne aus Investmentanteilen vor Teilfreistellung. Diese Steuerkennzahlen sind für die zutreffende Gewinnermittlung beim betrieblichen Anleger notwendig.

## d) Privatanleger: Steuerklärungspflicht im Einzelfall

Bei Privatanlegern muss die Vorabpauschale nur im Ausnahmefall in der Steuererklärung auf Anlegerebene deklariert werden. Dies ist dann der Fall, wenn die auf die Vorabpauschale als unbaren Kapitalertrag anfallende Kapitalertragsteuer keinem Konto des Steuerpflichtigen belastet werden konnte und der depotführenden Stelle als Entrichtungspflichtigem auch keine entsprechenden Beträge zur Abführung der Kapitalertragsteuer zur Verfügung gestellt wurden und bisher keine Anforderung durch die Finanzbehörden erfolgt ist oder die Investmentanteile im Ausland verwahrt wurden. Dann sind bisher unversteuerte Vorabpauschalen zukünftig (konkret ab dem Veranlagungszeitraum 2019) bei den laufenden Investorerträgen, die noch nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben, mit zu erklären.<sup>140</sup>

Der erstmalige Zufluss einer Vorabpauschale (für das Jahr 2018) erfolgte erst im Jahr 2019. Die amtlichen Vordrucke für den Veranlagungszeitraum 2018 (Anlage KAP; die neue Anlage KAP-INV) enthalten deshalb hierzu noch keine entsprechenden Felder. Zumindest die Anlage KAP-INV soll hierzu um entsprechende Eintragungsmöglichkeiten ergänzt werden.<sup>141</sup>

## e) Gefahr der Steuerhinterziehung

Wenn Steuerpflichtige bei fehlendem Kapitalertragsteuerabzug (insbesondere bei Auslandsverwahrung) oder wenn die entsprechenden Beträge der depotführenden Stelle auf Anforderung nicht zur Verfügung gestellt wurden und bisher auch keine Anforderung durch die Finanzverwaltung erfolgte, eine Angabe der steuerpflichtigen Vorabpauschale in der Steuererklärung unterlassen sollten, so ist dies seitens der Finanzbehörden als Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu werten, weil diese (pflichtwidrig) über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird.

Fraglich ist, ab wann zeitlich von einer Pflichtwidrigkeit ausgegangen werden muss. Nach in der Literatur vertretener Ansicht besteht die Gefahr einer Strafbarkeit des Versuchs (§ 370 Abs. 2 AO) möglicherweise bereits frühzeitig dann, wenn Steuerpflichtige eine entsprechende Aufforderung der Finanzbehörden (§ 44 Abs. 1 S. 11 EStG) abwarten sollten.<sup>142</sup> Diese Ansicht greift möglicherweise jedoch zu weit. Steuerpflichtige trifft grundsätzlich eine entsprechende Erklärungspflicht dem Grunde nach. Denn gemäß § 153 Abs. 1 AO treffen jeden Steuerpflichtigen allgemeine Berichtungspflichten. Deshalb sollte

eine Erklärung bisher unversteuerter Einkünfte aus Vorabpauschalen grundsätzlich zwar stets unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 S. 1 BGB) erfolgen. D.h. eine Besteuerung muss bzw. sollte erfolgen, sobald Steuerpflichtige vom fehlenden Kapitalertragsteuerabzug Kenntnis erlangen. Die Besteuerungspraxis, in der bislang unversteuerte Kapitaleinkünfte regelmäßig erst im Rahmen der Jahressteuererklärung deklariert werden (z.B. Veräußerungsgewinne bei Auslandsverwahrung, zukünftig aber auch Vorabpauschalen im Falle der Auslandsverwahrung), spricht nach hier vertretener Ansicht dafür, den maßgeblichen Zeitpunkt für eine Steuerhinterziehungshandlung entsprechend nach hinten zu verlagern. Die Finanzverwaltung könnte die Meldungen der depotführenden Stellen dann als „Kontrollmitteilungen“ verwenden und im Falle der Nichtdeklaration im Rahmen der Jahressteuererklärung durch die Steuerpflichtigen und deren Berater entsprechende Verfahren einleiten. Aufgrund des der Mandantschaft im Einzelfall drohenden Schadens in Form einer Steuerstrafbarkeit besteht hier für Angehörige der steuerberatenden Berufe insoweit eine entsprechende Aufklärungs- und Hinweispflicht gegenüber ihren Mandanten.

## f) Steuerberaterhaftung

Eine Haftung des steuerlichen Beraters kommt im Falle der notwendigen Steuerdeklaration von Vorabpauschalen in der Steuererklärung auf Anlegerebene stets dann in Betracht, wenn der Berater Kenntnis von einem fehlenden Kapitalertragsteuerabzug und/oder einer fehlenden Begleichung bzw. Bereitstellung der ausstehenden Steuerschuld („Fehlbeträge“ auf die Vorabpauschalen) durch seine Mandantschaft hat. Eine Haftung droht regelmäßig dann, wenn die steuerlich als zugeflossen geltenden Vorabpauschalen in diesen Fällen nicht in der Steuererklärung angegeben werden. Steuerliche Berater trifft in diesen Fällen in Übereinstimmung mit der jüngeren Rechtsprechung der Instanzgerichte in vergleichbaren Fällen<sup>143</sup> eine entsprechende Hinweispflicht auf die vorzunehmende Steuerdeklaration der Vorabpauschalenbeträge, wenn diese die Vorabpauschalen nicht automatisch bei Erstellung der Steuererklärung mit berücksichtigen sollten.

Eine entsprechende Handlungs- und Erkundigungspflicht der Steuerberater dem Grunde nach ergibt sich aus der Anleitung zur Anlage KAP und der Existenz der neuen Anlage KAP-INV. Die amtliche Anleitung zur Anlage KAP<sup>144</sup> beinhaltet in den Hinweisen zu weiteren Anlagen klare Handlungsanweisungen, aus denen sich entsprechende Handlungspflichten des steuerlichen Beraters ableiten: „Die Anlage KAP-INV ist für die Erklärung von Investorerträgen, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben, vorgesehen. Bitte füllen Sie in diesen Fällen stets auch die Angaben zum Sparer-Pauschbetrag in den Zeilen 12 und 13 der Anlage KAP aus.“

137 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Muster III. 138 „darin enthaltene Vorabpauschale“.

139 Vgl. BMF, 15.12.2017 – IV C 1 – S 2401/08/10001 :018, BStBl. I 2018, 13, Rn. 59 und Muster III. Hinweis im amtlichen Muster zur Steuerbescheinigung Muster III: „Nur bei Steuerbescheinigungen für den Veranlagungszeitraum 2018 dürfen die Investorerträge nach Teilfreistellung ausgewiesen werden.“

140 Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, 14.12.2018 – S 2532.1.1-37/9 St 36, BeckVerw 447087, Ziff. 3.10.1. Anleitung zur Anlage KAP\_2018 – Stichwort: Weitere Anlagen.

141 Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, 14.12.2018 – S 2532.1.1-37/9 St 36, BeckVerw 447087, Ziff. 3.10.1.

142 Vgl. Kral/Watzlaw, BB 2018, 2717, 2721.

143 Vgl. OLG Frankfurt a.M., 1.6.2017 – 17 U 151/16, BeckRS 2017, 147620; OLG Nürnberg, 24.2.2017 – 5 U 1687/16, DStRE 2017, 1531 zur Steuerberaterhaftung bei verzögerten – und deshalb unwirksamen – Selbstanzeigen.

144 Vgl. Anleitung zur Anlage KAP\_2018 – Stichwort: Weitere Anlagen.

Das OLG Frankfurt/Main hat zuletzt geurteilt, dass umfassend mandatierte Steuerberater die Pflicht haben, ihre Mandantschaft über die Möglichkeit 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.<sup>145</sup> Die Steuererklärungspflicht betreffend Vorabpauschalen stellt hier quasi die gebotene und notwendige Handlung zur Vermeidung einer strafbaren Steuerhinterziehung der Mandantschaft dar. Wenn ein steuerlicher Berater seinen Mandanten auf die Deklarationspflicht für bislang unbesteuerte Vorabpauschalen hinweist und diese auf Weisung des Mandanten nicht in der Steuererklärung angibt, so scheidet eine zivilrechtliche Haftung des steuerlichen Beraters aufgrund der Vorgabe des Mandanten im Rahmen der Mandatsausübung nach den Grundsätzen des Mitverschulden (§ 254 Abs. 1 BGB) aus. Diese „berufsrechtliche Verfehlung“ dürfte im Einzelfall dann jedoch als strafrechtlich relevante Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO i.V.m. § 27 StGB) zu werten sein.

#### g) Betriebliche Anleger: Drohende Doppelbesteuerung

Beim betrieblichen Anleger muss im Rahmen der Steuerklärung(en) der steuerliche Berater dafür Sorge tragen, dass die Vorabpauschale als unbarer Kapitalertrag im wirtschaftlichen Ergebnis letztendlich nicht doppelt besteuert wird – zunächst als laufender Ertrag im Jahre der steuerlichen Zurechnung und später nochmals als Teil des Veräußerungsergebnisses beim Verkauf oder der Rückgabe der Investmentanteile. Denn über die gesamte Haltedauer sind Vorabpauschalen nur einmal zu besteuern. Deshalb müssen bereits versteuerte Vorabpauschalen bei einer Veräußerung oder Rückgabe von Investmentanteilen den Gewinn mindernd (oder korrespondierend hierzu den Verlust erhöhend) entsprechend berücksichtigt werden. Dies ist im Einzelfall problematisch, weil beim betrieblichen Anleger die Veräußerungsgewinne aus Investmentanteilen grundsätzlich keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (vgl. § 43 Abs. 2 S. 3 Nr. 1 EStG,<sup>146</sup> § 43 Abs. 2 S. 3 Nr. 2 EStG<sup>147</sup>).

#### aa) Steuerliche Erfassung der Vorabpauschale

Die Vorabpauschale führt beim betrieblichen Anleger als steuerpflichtiger Kapitalertrag aus Investmentvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 16 InvStG) zu Betriebseinnahmen. Sie ist mit ihrer Entstehung, d.h. ihrem steuerlichen Zufluss, entsprechend als Ertrag zu verbuchen. Der steuerliche Zufluss wird mit dem Ablauf des Kalenderjahres fingiert. Die Vorabpauschale gilt jedoch erst am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres den Anlegern als zugeflossen (§ 18 Abs. 3 InvStG). Diese temporäre Ertragsrealisationsregel findet auch bei betrieblichen Anlegern Anwendung.<sup>148</sup> Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist bei der Berechnung des Gewinns aus der Veräußerung von Investmentanteilen dieser später um die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen zu mindern (§ 19 Abs. 1 S. 3 InvStG). Dabei sind die angesetzten Vorabpauschalen – ungeachtet möglicher Teilfreistellungen – stets in voller Höhe zu berücksichtigen (§ 19 Abs. 1 S. 4 InvStG).

#### bb) Handelsrecht

Handelsrechtlich sind Vorabpauschalen aufgrund des fehlenden Liquiditätszuflusses nicht zu berücksichtigen.<sup>149</sup> Dem steht dogmatisch das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB<sup>150</sup> entgegen. Danach dürfen Gewinne nur berücksichtigt werden, wenn sie am

Abschlussstichtag bereits realisiert sind. Hieraus folgt, dass die Wertsteigerungen thesaurierender Investmentfonds, die auf Thesaurierungsbeträgen beruhen, bilanzrechtlich irrelevant sind.<sup>151</sup> Steuerlich den Anlegern zufließende Vorabpauschalen sind insoweit unbeachtlich. Die zu erhebende Kapitalertragsteuer, die auf Anlegerebene anrechenbar oder erstattungsfähig ist (vgl. § 36 Abs. 2 EStG), ist nach dem Handelsrecht als erfolgsneutraler Aktivtausch zu erfassen.<sup>152</sup>

#### cc) Bilanzierung nach Steuerrecht

Zu Sicherstellung der materiell zutreffenden Besteuerung bei einer späteren Veräußerung oder der Rückgabe von Investmentanteilen ist bei bilanzierenden betrieblichen Anlegern beim Zufluss von Vorabpauschalen ein aktiver steuerlicher Ausgleichsposten (StAP) zu bilden und in der Steuerbilanz auszuweisen.<sup>153</sup> Dieser ist statisch und stellt kein abschreibbares Wirtschaftsgut in der Bilanz der Anleger dar.<sup>154</sup> Die auf die Vorabpauschale anfallende Kapitalertragsteuer ist als Forderung zu verbuchen,<sup>155</sup> denn sie ist auf Anlegerebene anrechenbar oder erstattungsfähig (vgl. § 36 Abs. 2 EStG).<sup>156</sup> Der Ausgleichsposten ist bei einer Veräußerung oder Rückgabe der Investmentanteile – den steuerlichen Gewinn mindernd, wodurch es auch zu einem steuerlichen Verlust kommen kann – wieder aufzulösen.<sup>157</sup> Bei der bilanziellen Darstellung des aktiven Ausgleichspostens ist eine Aufgliederung dem Grunde nach möglich, diese ist jedoch nicht zwingend.

#### dd) Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei einer Veräußerung oder Rückgabe von Investmentanteilen, d.h. zur Sicherstellung der materiell zutreffenden Besteuerung, ist bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ein steuerlicher Merkposten zu bilden.<sup>158</sup> Auch dieser ist statisch und stellt kein abschreibbares Wirtschaftsgut dar.<sup>159</sup> Der gebildete Merkposten ist bei einer Veräußerung oder Rückgabe der Investmentanteile – den steuerlichen Gewinn mindernd, wodurch es auch zu einem steuerlichen Verlust kommen kann – wieder aufzulösen.<sup>160</sup> Nach in der Literatur vertretener Ansicht kann zu diesem Zwecke auch eine entsprechende Position im Anlageverzeichnis gebildet werden.<sup>161</sup> Im Ergebnis führen beide Alternativen bei zutreffender Anwendung zur materiell zutreffenden Besteuerung.

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

146 Sog. Abstandnahme kraft Rechtsform.

147 Erklärung zur Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug für inländische Betriebsvermögen.

148 Vgl. Elser, in: Beckmann/Scholz/Vollmer, Handbuch für das gesamte Investmentwesen, Stand: Oktober 2017, § 18 InvStG (2018), Rn. 41.

149 Vgl. Kral/Watzlaw, BB 2018, 2717, 2720.

150 S. allgemein zum handelsrechtlichen Realisationsprinzip Winkeljohann/Büssow, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, § 252 HGB, Rn. 43 ff.

151 Vgl. Häuselmann, Investmentanteile – Recht-Bilanzen-Steuern, 2019, Kapitel 4 D., Rn. 42.

152 Vgl. Häuselmann, Investmentanteile – Recht-Bilanzen-Steuern, 2019, Kapitel 4 D., Rn. 43.

153 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 18.5.

154 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 18.5.

155 Vgl. Häuselmann, Investmentanteile – Recht-Bilanzen-Steuern, 2019, Kapitel 7 E., Rn. 62.

156 Vgl. zur erfolgsneutralen Verbuchung als Aktivtausch im Handelsrecht Häuselmann, Investmentanteile – Recht-Bilanzen-Steuern, 2019, Kapitel 4 D., Rn. 43.

157 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 19.4.

158 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 18.5.

159 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 18.5.

160 Vgl. BT-Drs. 18/8045, 90; BMF, 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, Rn. 19.4.

161 Vgl. Kral/Watzlaw, BB 2018, 2717, 2720.

## h) Steuerberaterhaftung

Eine Haftung des steuerlichen Beraters für Schäden seiner Mandantschaft kommt in Betracht, wenn dieser – bei betrieblichen Anlegern – Vorabpauschalen falsch verbuchen sollte. Eine Haftung droht regelmäßig dann, wenn steuerlich als zugeflossen geltende Vorabpauschalen im Zeitpunkt des fiktiven Zuflusses als Betriebseinnahme erfasst werden, jedoch vergessen wird, zur Vermeidung einer späteren Doppelbesteuerung bei Rückgabe oder Verkauf der Investmentanteile einen aktiven steuerlichen Ausgleichsposten bei Bilanzierung (§§ 4, 5 EStG) oder einen steuerlichen Merkposten bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) zu bilden. Sollte es infolgedessen auf Ebene des betrieblichen Anlegers letztendlich zu einer doppelten Besteuerung kommen, die nicht mehr berichtigt werden kann, dann haftet der Berater für den dem Mandanten (Anleger) entstandenen Schaden.

## 3. Weitere Haftungsrisiken

Vergleichbare Haftungsrisiken können sich für Steuerberater im Falle der Inlandsverwahrung von Investmentanteilen, im Einzelfall zudem bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausländischer thesaurierender Alt-Investmentanteile und generell bei einer Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage (§ 43a Abs. 2 S. 7 EStG) bei der Veräußerung von Investmentanteilen ergeben. Beim Verkauf von ausländischen thesaurierenden Alt-Investmentanteilen ist durch die depotführenden Stellen als Entrichtungspflichtige auf die bis zum 31.12.2017 aufgelaufenen ausschüttungsgleichen Erträge nach altem Recht Kapitalertragsteuer einzuhalten (§ 56 InvStG 2018 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG 2004). Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist im Veranlagungsverfahren unter Beifügung der Nachweise über die bereits erfolgte Versteuerung in den Vorjahren, die Steuerlast mindernd, geltend zu machen.<sup>162</sup> Wurde bei der Veräußerung von Investmentanteilen die Ersatzbemessungsgrundlage in Höhe von 30% der Einnahmen (§ 43a Abs. 2 S. 7 EStG; § 56 Abs. 3 S. 4 InvStG) angesetzt, dann ist im Rahmen der Einkommensteuererklärung der zutreffende Veräußerungsgewinn (durch den steuerlichen Berater) zu deklarieren und der bisherige Kapitalertragsteuerabzug zu korrigieren.<sup>163</sup> Zudem sind im Einzelfall bei einer Auslandsverwahrung von

Investmentanteilen die Ausschüttungen (§ 2 Abs. 11 InvStG) gesondert in der Anlage KAP-INV auf Anlegerebene zu erklären.<sup>164</sup>

## IV. Fazit

Die am 1.1.2018 in Kraft getretene Investmentsteuerreform beinhaltet neben elementaren Änderungen für die Besteuerung von Investmentvermögen – insbesondere den nunmehr intransparent besteuerten Investmentfonds nach Kapitel 2 des neuen InvStG – und deren Anlegern für Steuerberater neue Haftungsfallen. Mit diesen können steuerliche Berater in der Praxis insbesondere dann konfrontiert werden, wenn diese sich im Rahmen ihrer Fortbildungsmaßnahmen nicht hinreichend mit der neuen Rechtslage und deren Besonderheiten vertraut machen sollten. Dann droht im Einzelfall eine Haftung für auf Anlegerebene eintretende Schäden: Bei Privatanlegern, wenn diese den Freibetrag nach § 56 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 InvStG nicht nutzen oder nicht mehr nutzen können. Bei der Besteuerung von Vorabpauschalen (§ 18 InvStG), wenn im Privatvermögen diese trotz fehlendem Kapitalertragsteuerabzug nicht entsprechend erklärt werden sollten und den Steuerpflichtigen strafrechtliche Konsequenzen wegen einer Steuerhinterziehung drohen. Bei betrieblichen Anlegern droht eine Haftung im Einzelfall dann, wenn Vorabpauschalen bei ihrem steuerlichen Zufluss und später nochmals im Rahmen der Veräußerung oder Rückgabe von Investmentanteilen doppelt versteuert werden sollten.

**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.



<sup>162</sup> Vgl. *Ronig*, NWB 2019, 1287, 1296 f.

<sup>163</sup> Vgl. *Ronig*, NWB 2019, 1287, 1297 ff.

<sup>164</sup> Vgl. hierzu *Ronig*, NWB 2019, 1287, 1300.

# EuGH: Vorsteuerabzug – Verwaltungsgebühren für einen Stiftungsfonds, der Investitionen tätigt, um die Kosten aller Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen zu decken

**EuGH**, Urteil vom 3.7.2019 – C-316/18, University of Cambridge  
ECLI:EU:C:2019:559

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2019-1955-1](#)  
unter [www.betriebs-berater.de](#)

## TENOR

**Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der sowohl mehrwertsteuerpflichtige als auch mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten ausübt, Schenkungen und Stiftungen, die er erhält, investiert, indem er sie in einem**

**Fonds anlegt, und die Erträge aus diesem Fonds verwendet, um die Kosten aller dieser Tätigkeiten zu decken, nicht berechtigt ist, die auf die Kosten dieser Anlage entfallende Vorsteuer als Gemeinkosten abzuziehen.**

RL 2006/112/EG Art. 17 Abs. 2 Buchst. a, Art. 168 Buchst. a; RL 2006/112/EG Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Buchst. c, Art. 9 Abs. 1; Value Added Tax Act 1994 Section 1(1), Section 26

## AUS DEN GRÜNDEN

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006