

§ 51 Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

idF des InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731), zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(1) Die Besteuerungsgrundlagen nach den §§ 29 bis 49, die nicht ausgeglichenen negativen Erträge nach § 41 und die positiven Erträge, die nicht zu einer Ausschüttung verwendet wurden, sind gegenüber dem Spezial-Investmentfonds und dem Anleger gesondert und einheitlich festzustellen.

(2) ¹Eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist der zuständigen Finanzbehörde innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eines Spezial-Investmentfonds nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. ²Wird innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres ein Beschluss über eine Ausschüttung gefasst, so ist die Erklärung innerhalb von vier Monaten nach dem Tag des Beschlusses abzugeben.

(3) Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung hat abzugeben:

1. bei einem inländischen Spezial-Investmentfonds die Kapitalverwaltungsgesellschaft, die inländische Betriebsstätte oder Zweigniederlassung der ausländischen Verwaltungsgesellschaft oder die inländische Verwahrstelle oder
2. bei einem ausländischen Spezial-Investmentfonds die inländische oder ausländische Verwaltungsgesellschaft oder der inländische Anleger.

(4) Der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung sind folgende Unterlagen beizufügen:

1. der Jahresbericht oder der Jahresabschluss und der Lagebericht jeweils für das abgelaufene Geschäftsjahr,
2. im Falle einer Ausschüttung ein verbindlicher Beschluss der Verwaltungsgesellschaft über die Verwendung der Erträge,
3. der Verkaufsprospekt, sofern ein Verkaufsprospekt erstellt wurde,
4. das Anteilsregister,
5. die Überleitungsrechnung, aus der hervorgeht, wie die Besteuerungsgrundlagen aus der handels- oder investmentrechtlichen Rechnungslegung ermittelt wurden,
6. die Summen- und Saldenlisten, aus denen sich die Zusammensetzung der Einnahmen und Werbungskosten des Spezial-Investmentfonds ergibt, und
7. die Unterlagen zur Aufteilung der Einkünfte auf die einzelnen Anleger.

(5) ¹Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung steht einer gesonderten und einheitlichen Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung gleich. ²Eine berichtigte Feststellungserklärung gilt als Antrag auf Änderung.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu § 51	1	D. Erläuterungen zu Abs. 3: Erklärungsverpflichteter	15
B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einheitliche und gesonderte Feststellung	5	E. Erläuterungen zu Abs. 4: Der Erklärung beizufügende Unterlagen	20
C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen . .	10	F. Erläuterungen zu Abs. 5: Vorbehaltsfeststellung	25

1 A. Allgemeine Erläuterungen zu § 51

Grundinformation zu § 51: § 51 regelt, dass bestimmte für die Besteuerung der Anleger eines Spezial-Investmentfonds relevante Werte (Abs. 1) gegenüber diesem und gegenüber dem Spezial-Investmentfonds einheitlich und gesondert festgestellt werden und enthält in den Abs. 2 (Frist), 3 (Erklärungspflichtiger), 4 (beizufügende Unterlagen) und 5 (Vorbehaltsfestsetzung und Änderungsantrag) weitere Verfahrensregelungen dazu.

Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 51:

- ▶ *InvStRefG v. 19.7.2016* (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): § 51 wurde mit dem InvStRefG v. 19.7.2016 eingeführt (s. dazu Einf. Anm. 5).
- ▶ „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Abs. 5 Satz 2 wird angefügt, damit nicht angenommen werden kann, eine berichtigte Feststellungserklärung stehe ohne Prüfung durch das FA einer einheitlichen und gesonderten Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (BTDrucks. 19/4455, 115).
- ▶ *Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratieentlastungsgesetz) v. 13.3.2024* (BTDrucks. 20/11306): Danach soll § 51 in den Absätzen 2, 3 und 5 wie folgt geändert werden:
 - ▷ In Abs. 2 soll in Satz 1 wird das Wort „vier“ durch das Wort „acht“ ersetzt und Satz 2 wird wie folgt gefasst werden: „Für die Erklärung nach Satz 1 beträgt der Verspätungszuschlag nach § 152 der Abgabenordnung für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,0625 Prozent der ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge; dies gilt ungeachtet einer etwaigen Steuerbefreiung auf Anlegerebene.“ Durch die Regelung werden die thesaurierenden und ausschüttenden Spezial-Investmentfonds für die Abgabe der Feststellungserklärung zur Verfügung stehenden Fristen (vier bzw. acht Monate) vereinheitlicht und mit dem neuen Satz 2 die Möglichkeit, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, verschärft.
 - ▷ Abs. 3 soll in der Nr. 1 die Wörter „die Kapitalverwaltungsgesellschaft, die inländische Betriebsstätte oder Zweigniederlassung der ausländischen Verwaltungsgesellschaft oder die inländische Verwahrstelle“ durch die Wörter „der Spezial-Investmentfonds“ und in der Nr. 2 die Wörter „die inländische oder ausländische Verwaltungsgesellschaft“ durch die Wörter „der Spezial-Investmentfonds“ ersetzt werden. Dadurch wird der Spezial-Investment-

fonds selbst verpflichtet, die Feststellungserklärung abzugeben, was es der FinVerw. erleichtern soll, Zwangsverfahren nach den §§ 328 ff. AO gegen ihn durchzuführen.

- ▷ *Dem Abs. 5* sollen die folgenden Sätze angefügt werden: „Alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach diesem Gesetz und der Abgabenordnung mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, sind dem gesetzlichen Vertreter des Spezial-Investmentfonds in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben; bei der Bekanntgabe ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt. Der gesetzliche Vertreter des Spezial-Investmentfonds steht einem Einspruchsbefugten im Sinne des § 352 Absatz 2 der AO und einem Klagebefugten im Sinne des § 48 Abs. 2 der FGO gleich.“ Mit den Änderungen soll ein unbeabsichtigt entstandener Zusatzaufwand bei der Veranlagung von Spezial-Investmentfonds korrigiert und ein ähnlicher Rechtszustand wie vor dem Kreditweitmarkförderungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl. I, Nr. 411) hergestellt werden. Seit den Neuregelungen der §§ 183, 183a AO (s. dazu *Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 183a AO Rz. 1 ff. [3/2024]*) durch letzteres kann eine Finanzbehörde einen Feststellungsbescheid nicht mehr der KVG als Empfangsbevollmächtigte und gesetzliche Vertreterin des Spezial-Investmentfonds bekanntgeben, sondern muss zunächst die Anleger des als nichtrechtsfähige Person iSd § 14a Abs. 2 AO geltenden Spezial-Investmentfonds zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten auffordern. Eine dies vermeidende flankierende Regelung in § 51 war zunächst im Entwurf des Wachstumschancengesetz vorgesehen, nach dessen vorübergehenden Scheitern in 2023 aber nicht in das Kreditweitmarkförderungsgesetz v. 22.12.2023 und auch nicht in das dann in 2024 doch verabschiedete Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108) übernommen worden. Sie soll nun nachgeholt werden. Siehe dazu auch die Stellungnahme des BRat v. 26.4.2024, BRDrucks. 129/24, 8 f.
- ▶ *Zeitlicher Geltungsbereich:* § 51 gilt ab dem 1.1.2018, s. § 56 Abs. 1. Der durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) angefügte Abs. 5 Satz 2 ist nach § 56 Abs. 1 Satz 5 anzuwenden auf Investmenterträge, die nach dem 10.8.2018 zugeflossen sind oder als zugeflossen gelten (s. § 56 Anm. 5).

Geltungsbereich des § 51:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* § 51 gilt für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die so wie festgestellt in Folgebescheide über die Festsetzung von ESt oder KSt des Anlegers einfließen.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* § 51 gilt für in- und ausländ. Spezial-Investmentfonds und ihre in- und ausländ. Anleger, setzt bei ausländ. Spezial-Investmentfonds allerdings grds. eine Relevanz für die Besteuerung nach inländ. Recht voraus, dh. die Beteiligung eines oder mehrerer inländ. Anleger (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.3). § 51 richtet sich insbes. an inländ. Anleger ausländ. Spezial-Investmentfonds (Abs. 3 Nr. 2) als zur Abgabe der Feststellungserklärung Verpflichtete.

Verhältnis des § 51 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 138 AO:* Neben dem Feststellungsverfahren können Investmentfonds Mitteilungspflichten nach § 138 AO treffen, s. BMF v. 26.4.2022 –

IV B 5 - S 0301/19/10009 :001, BStBl. I 2022, 576 Rz. 16 und *Patzner/Nagler*, RdF 2024, 129.

- ▶ *Verhältnis zu §§ 157 Abs. 2, 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 AO*: § 51 ist gesetzliche Bestimmung iSd. § 179 Abs. 1 AO, nach der Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO gesondert festgestellt werden. Die Vorschrift ist zugleich eine gesetzliche Bestimmung iSv. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO, nach der die Feststellung einheitlich erfolgt.

2–4 Einstweilen frei.

5 B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einheitliche und gesonderte Feststellung

Einheitliche und gesonderte Feststellung gegenüber dem Spezial-Investmentfonds und dem Anleger: Abs. 1 regelt, dass bestimmte für die Besteuerung der Anleger eines Spezial-Investmentfonds relevante Werte gegenüber diesem und gegenüber dem Spezial-Investmentfonds einheitlich und gesondert festgestellt werden, und zwar unabhängig davon, ob der Fonds in- oder ausländ. ist und ob und wie viele in- oder ausländ. Anleger er hat. Selbst bei einem ausländ. Spezial-Investmentfonds, an dem nur ausländ. Anleger beteiligt sind, ist nach Auffassung des Gesetzgebers eine Feststellung hinsichtlich der inländ. Einkünfte erforderlich, da zu bestimmen ist, ob diese dem Spezial-Investmentfonds oder dessen Anlegern zuzurechnen sind (s. BTDrucks. 18/8045, 121), nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.3) setzt eine Feststellung bei einem ausländ. Spezial-Investmentfonds eine Relevanz für die Besteuerung nach inländ. Recht voraus, die gegeben sei, wenn sich an dem Fonds ein oder mehrere inländ. Anleger beteiligen oder der ausländ. Spezial-Investmentfonds inländ. Einkünfte iSd. § 6 Abs. 2 erziele. Das Gesetz bestimmt eine einheitliche Feststellung iSd. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO, weil mit dem Spezial-Investmentfonds und dessen Anleger in jedem Fall mindestens zwei Beteiligte vorhanden sind. Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist also auch vorzunehmen, wenn sich nur ein Anleger an dem Spezial-Investmentfonds beteiligt (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.5). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO, der gem. 182 AO für die Folgebescheide gegenüber den Anlegern bindend ist. Die Feststellung ist zugleich auch gegenüber dem Spezial-Investmentfonds bindend. Allerdings ist die Feststellung, in deren Zentrum Werte für die Anlegerbesteuerung stehen, gegenüber dem Spezial-Investmentfonds nur eingeschränkt von Bedeutung, da für ihn in erster Linie zu erklären ist, ob die Optionen nach § 30 oder § 33 ausgeübt wurden, der Investmentfonds ansonsten aber, soweit er selbst kstpfl. ist, eine KStErklärung abzugeben hat (s. *Korff* in *Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein*, 2023, § 51 Rz. 12). Die festzustellenden Werte sind:

Besteuerungsgrundlagen nach §§ 29 bis 49: Dies sind neben den Werten für die laufende Ertragsbesteuerung (ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge) auch die Werte, die für die Besteuerung des Gewinns aus der Rückgabe, Veräußerung, Entnahme oder verdeckten Einlage der Investmentanteile erforderlich sind (zB Abkommensgewinn, § 48).

Nicht ausgeglichene negative Erträge nach § 41: Siehe § 41 Anm. 5.

Positive nicht zu einer Ausschüttung verwendete Erträge: Siehe zB die Veräußerungsgewinne nach § 36 Abs. 2.

Nicht gesondert und einheitlich festgestellt wird die Höhe der nach § 50 einbehaltenen KapErtrSt; für deren Anrechnung beim Anleger bedarf es stets einer StBescheinigung (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.10).

Einstweilen frei.

6–9

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

10

Abs. 2 regelt Anforderungen an die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.

Form: Die Erklärung erfolgt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck, online verfügbar zB im Formular-Management-System (FMS) der Bundesfinanzverwaltung unter www.formulare-bfinv.de. Siehe dazu auch BMF v. 1.9.2022 – IV C 1 – S 1980 – 1/19/10071:011, DStZ 2023, 156. S. dazu auch *Claudy*, Stbg 2024, 171.

Adressat ist die zuständige Finanzbehörde nach § 4.

Frist: Vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres des Spezial-Investmentfonds bzw. vier Monate nach dem Tag des Ausschüttungsbeschlusses, wenn ein solcher gefasst wird. Die Frist ist nach § 108 Abs. 1 AO iVm. § 187 Abs. 1 BGB und § 188 Abs. 2 Alt. 1 BGB zu berechnen (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.17).

Zur Erklärungsabgabe Verpflichteter: Siehe Anm. 15.

Einstweilen frei.

11–14

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Erklärungsverpflichteter

15

Inländischer Spezial-Investmentfonds (Abs. 3 Nr. 1): Verpflichtet, die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung abzugeben, ist bei einem inländ. Spezial-Investmentfonds der gesetzliche Vertreter des Spezial-Investmentfonds (§ 3 Abs. 2), also nach der Aufzählung in Abs. 3 Nr. 1 die Kapitalverwaltungsgesellschaft, die inländ. BS oder Zweigniederlassung der ausländ. Verwaltungsgesellschaft oder die inländ. Verwahrstelle. Letztere oder der an ihrer Stelle bestellte Liquidator hat auch im Fall der Abwicklung bzw. Liquidation eines inländ. Spezial-Investmentfonds die Erklärung abzugeben (§ 3 Abs. 3; s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.20). Es ist unklar, warum das Gesetz nicht statt der wortreichen Aufzählung möglicher Vertreter eines inländ. Investmentfonds auf denselben iSv. § 3 verweist, der auch für Spezial-Investmentfonds gilt.

Ausländischer Spezial-Investmentfonds (Abs. 3 Nr. 2): Verpflichtet, die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung abzugeben, ist bei einem ausländ. Spezial-Investmentfonds die in- oder ausländ. Verwaltungsgesellschaft oder der inländ. Anleger. Gibt die Verwaltungsgesellschaft die Erklärung zur gesonderten Feststellung ab, sind die Anleger nach § 181 Abs. 2 Satz 3 AO insoweit von der Erklärungsspflicht befreit (so BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.21 Satz 2).

Verknüpfungen mit „oder“:

- ▶ *Oder-Verknüpfung der Nr. 1 und Nr. 2:* Die Verknüpfung der Nr. 1 (Erklärungsverpflichteter bei inländ. Spezial-Investmentfonds) und der Nr. 2 (Erklärungsverpflichteter bei ausländ. Spezial-Investmentfonds) mit „oder“ ist

sprachlich missglückt, da die Erklärungsspflichten nicht alternativ gelten; es müsste „und“ heißen.

- *Oder-Verknüpfung von Verwaltungsgesellschaft und Anleger innerhalb der Nr. 2:* Mit der Verknüpfung dieser potenziell Erklärungsverpflichteten innerhalb der Nr. 2 mit „oder“ bringt das Gesetz zum Ausdruck, dass die Verpflichtung, die Erklärung abzugeben, jeden der Genannten trifft, die Erklärung aber nur einmal abgegeben werden muss. Gibt also die Verwaltungsgesellschaft die Erklärung zur gesonderten Feststellung ab, sind die Anleger nach § 181 Abs. 2 Satz 3 AO insoweit von der Erklärungsspflicht befreit (so BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.21 Satz 2). Das Gesetz überlässt es dabei dem Anleger bzw. den Anlegern und dem Spezial-Investmentfonds abzustimmen, wer im Innenverhältnis verpflichtet sein soll, die Erklärung abzugeben. Das gesetzliche Vakuum ist unbefriedigend, da es unnötig (weil durch eine eindeutige StErklärungsspflicht des Vertreters des Spezial-Investmentfonds vermeidbar) die Gefahr heraufbeschwört, dass StErklärungsspflichten bis hin zu der Verpflichtung, als falsch oder unvollständig erkannte StErklärungen zu berichtigen (§ 153 AO), verletzt werden (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.22 zu Erwägungen, gegen alle Anleger Zwangsgelder festzusetzen).

16–19 Einstweilen frei.

20 E. Erläuterungen zu Abs. 4: Der Erklärung beizufügende Unterlagen

Abs. 4 regelt in sieben Nummern, welche Unterlagen der Feststellungserklärung beizufügen sind. Zu weiteren Details und Konkretisierungen s. BMF, Anwendungsfragen, R. 51.26. Ein inländ. Anleger, den nach Abs. 3 Nr. 2 neben der Verwaltungsgesellschaft des Spezial-Investmentfonds die Verpflichtung trifft, die Feststellungserklärung abzugeben, wird sich vertraglich zusagen lassen müssen, vom Spezial-Investmentfonds die erforderlichen Unterlagen und Informationen zu bekommen, da er sonst seiner (strafbewehrten) Erklärungsspflicht nicht genügen kann.

21–24 Einstweilen frei

25 F. Erläuterungen zu Abs. 5: Vorbehaltsfeststellung

Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung steht einer gesonderten und einheitlichen Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO gleich (Abs. 5 Satz 1). Sie hat damit insoweit ähnliche Wirkung wie eine StAnmeldung (§ 168 Satz 1 AO), ohne dass allerdings Steuern festgesetzt werden, die deren Fälligkeit mit der Erklärung verursacht wird. Vielmehr wird mit Eingang der Feststellungserklärung beim zuständigen FA die gesonderte Feststellung bewirkt (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 51.28). Eine berichtigte Feststellungserklärung gilt als Antrag auf Änderung (Abs. 5 Satz 2, s. dazu auch Anm. 1 „Rechtsentwicklung“). Zu dem in dem RegE eines Vierten Gesetzes zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratieentlastungsgesetz) vom 13.3.2024 (BTDrucks. 20/11306) enthaltenen Vorschlag, Abs. 5 zu ergänzen s. Anm. 1 unter Rechtsentwicklung.