

## BFH: Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf Fondserträge

### Sachverhalt

Der Kläger veräußerte am 16.12.2004 Anteile an dem niederländischen Investmentfonds X. Die Anteile erhielt er im Jahr 1998 unentgeltlich von seiner Mutter. Der Kläger ließ die Anteile seit dem 15.12.2004 von der D-Bank verwahren. Die D-Bank führte gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 InvStG a.F. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 181.550,58 Euro ab. Der Kläger begehrte in seiner Einkommensteuererklärung 2004 die Anrechnung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag in entsprechender Höhe. Letztendlich änderte das betroffene Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2000-2003 und erfasste ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von insgesamt 246.657,48 Euro und rechnete die darauf entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt 73.997,28 Euro sowie Solidaritätszuschläge in Höhe von insgesamt 4.069,85 Euro im Streitjahr an. Die auf die Jahre 1994-1999 anteilig entfallende Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge wurden jedoch nicht angerechnet. Die Klage gegen einen im Anschluss beantragten und geänderten Abrechnungsbescheid wurde abgewiesen. Hiergegen legte der Kläger Revision beim BFH ein. Der BFH gab der Revision statt und verwies das Urteil an das FG zurück.

### Entscheidung

Grundsätzlich sind thesaurierte Erträge im Jahr des Zuflusses zu versteuern, d.h. zu jedem Geschäftsjahres-Ende des Fonds sind diese in die Steuererklärung aufzunehmen. Es erfolgt jedoch keine laufender Kapitalertragsteuerabzug, da keine zum Steuerabzug geeignete Institution vorliegt. § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 InvStG a.F. sieht daher eine Sicherungsfunktion vor und holt den Steuerabzug bei Veräußerung des Investmentanteils nach. Bemessungsgrundlage sind die Fondserträge, die nach dem 31.12.1993 als zugeflossen gelten und noch nicht dem Steuerabzug unterlegen haben. Der Steuerabzug kann anteilig auf die Besitzzeit beschränkt werden, falls die depotführende Stelle den Investmentanteil für den Anleger erworben oder an ihn veräußert und seitdem verwahrt hat. Dies erfolgt im vorliegenden Fall nicht. Daher erhob die depotführende Stelle (D-Bank) den Steuerabzug auf den vollen Zeitraum von 1994 bis 2004.

Für die Erträge ab dem Jahr 1994 kommt es demnach zu einer Doppelbesteuerung (jährliche Versteuerung im Rahmen der Steuererklärung und Kapitalertragsteuerabzug bei Verkauf). Um dies zu korrigieren, sieht § 7 Abs. 7 InvStG eine Anrechnung der im Zeitpunkt der Veräußerung einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer vor und verweist hierbei auf die Vorschrift § 36 Abs. 2 EStG. Der BFH stellte im vorliegenden Fall fest, dass es sich hierbei nicht um einen Rechtsfolge, sondern um einen Rechtsgrundverweis handelt. Hierfür spricht einerseits die Gesetzesbegründung zu § 18a AuslInvestmG (Vorgängerregelung von § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 InvStG a.F.) und andererseits der Zweck der Kapitalertragsteuer.

Eine Anrechnung kann somit nur unter den in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG genannten Voraussetzungen stattfinden. Diese Voraussetzungen gehen u.a. dahin, dass eine durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer nur insoweit angerechnet wird, als sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf bestimmte bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt. Der Steuerpflichtige muss also nachweisen, dass er die entsprechenden thesaurierten Erträge in den betroffenen Jahren in seiner Steuererklärung angegeben hat.

Im vorliegenden Fall wurden die thesaurierten Erträge seitens des Klägers für die Jahre 1998-2003 nicht erklärt. Das Finanzamt änderte die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000-2003 und erfasste die entsprechenden thesaurierten Erträge. Die anteilige Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge wurden angerechnet. Für Jahre die 1998-1999 erfolgt keine Anrechnung der Kapitalertragsteuer, da die für diese Jahre in Rede stehenden thesaurierten Erträge wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr besteuert werden durften. Der BFH stellte hier klar, dass eine Anrechnung ausgeschlossen ist, wenn die Abzugsteuer sich auf Einkünfte bezieht, die bei der Veranlagung nicht berücksichtigt

worden sind und aus Fristgründen nicht mehr berücksichtigt werden dürfen.

Für die Jahre 1994-1997 kann eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer nur stattfinden, wenn die Mutter des Klägers die thesaurierten Erträge erklärt hat. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) hierfür trägt der Kläger, da er die streitige Anrechnung begehrt und die Erfassung der Erträge zu den Voraussetzungen der Anrechnung gehört. Seiner Sphäre ist eine etwaige Unaufklärbarkeit in diesem Punkt auch dann zuzuordnen, wenn er keinen unmittelbaren Erkenntniszugriff auf die steuerliche Einbeziehung der betreffenden Einkünfte hat.

Der Revision wurde letztlich stattgegeben, weil eine eigenständige Feststellung in Bezug auf die Besitzzeit der Mutter des Klägers seitens des Finanzgerichts nicht erfolgte und dies im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden kann, weshalb die Sache zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden musste.

#### **Betroffene Normen**

§ 17 Abs. 1 Satz 3, § 18a Abs. 1 Nr. 3 AuslInvestmG, § 2 Abs. 1 InvStG a.F., § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 7 InvStG a.F., § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 43 Abs. 1 EStG

#### **Vorinstanz**

[Finanzgericht München](#), Urteil vom 26.05.2009, 13 K 3451/07, EFG 2009, S. 1472

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 08.09.2010, [I R 90/09](#)

---

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.