



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 17. Dezember 2012

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für
Steuern

BETREFF **Investmentbesteuerung;
Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. September 2010 - I R 90/09 -**

GZ **IV C 1 - S 1980-1/11/10004**

DOK **2012/1144310**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 8. September 2010 - I R 90/09 - entschieden, dass die Anrechnung der - bei Veräußerung oder Rückgabe eines Anteils an einem ausländischen thesaurierenden Investmentvermögen - gemäß § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG erhobenen Kapitalertragsteuer denselben Regelungen unterliegt wie die Anrechnung bei anderen Kapitalerträgen. Dementsprechend ist die Kapitalertragsteuer nur insoweit anzurechnen, als sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt. Im Fall des unentgeltlichen Erwerbs des Investmentanteils ist die Anrechnung der Kapitalertragsteuer beim veräußernden oder zurückgebenden Anleger auch insoweit möglich, als sie Einkünfte betrifft, die beim Rechtsvorgänger der Besteuerung unterlagen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung dieses BFH-Urteils Folgendes:

1. Die bei Veräußerung oder Rückgabe eines ausländischen Investmentanteils einbehaltenen und abgeführte Kapitalertragsteuer gemäß § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG und die Zuschlagsteuern (die nachfolgenden Ausführungen zur Kapitalertragsteuer gelten gleichermaßen für die entsprechenden Zuschlagsteuern - Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer -) sind auf die festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums anzurechnen, in dem der ausländische Invest-

mentanteil veräußert oder zurückgegeben wurde. Die Anrechnung setzt voraus, dass die während der Besitzzeit als zugeflossen geltenden, noch nicht einem deutschen Steuerabzug unterlegenen Erträge i. S. d. § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG bzw. - für Besitzzeiten vor dem 1. Januar 2004 Erträge i. S. d. §§ 17 Absatz 1 Satz 1, 18 Absatz 1 Satz 1 AuslInvestmentG - (im Folgenden: „als zugeflossen geltende Erträge“) in einer Veranlagung des - den Investmentanteil veräußernden oder zurückgebenden - Anlegers erfasst worden sind. Zu den als zugeflossen geltenden Erträgen in diesem Sinne gehören auch die gemäß § 6 Satz 3 InvStG - bzw. für Besitzzeiten vor dem 1. Januar 2004 die gemäß § 18 Absatz 3 Satz 3 AuslInvestmentG - als zugeflossen geltenden Mehrbeträge sowie die im Falle der Besteuerung nach dem sog. Mindestwert anzusetzenden Auffüllungsbeträge im Sinne des § 6 Satz 1 2. HS InvStG bzw. - für Besitzzeiten vor dem 1. Januar 2004 - die Auffüllungsbeträge im Sinne des § 18 Absatz 3 Satz 1 2. HS AuslInvestmentG. Ist die Versteuerung der „als zugeflossen geltenden Erträge“ in den Veranlagungen der Vorjahre nicht ersichtlich, ist der Steuerpflichtige zum Nachweis der Besteuerung verpflichtet. Lagen die gesamten Kapitalerträge einschließlich der als zugeflossen geltenden Erträge in einem, mehreren oder allen vorangegangenen Kalenderjahren des Besitzzeitraums unter dem jeweils geltenden Sparer-Pauschbetrag bzw. - für Kalenderjahre vor dem 1. Januar 2009 - unter der Summe von Sparer-Freibetrag und Werbungskosten-Pauschbetrag oder verfügte der Steuerpflichtige über eine Nichtveranlagungsbescheinigung im Sinne des § 44a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG für das jeweilige Kalenderjahr, gelten die als zugeflossen geltenden Erträge auch bei Nichtangabe durch den Steuerpflichtigen in der Steuererklärung als bei der Veranlagung erfasst (§ 36 Absatz 2 Nummer 2 EStG).

2. Wurden die als zugeflossen geltenden Erträge nicht einer Veranlagung des Anlegers im Besitzzeitraum zu Grunde gelegt, gilt Folgendes:
 - Sind die für die betreffenden Veranlagungszeiträume festgesetzten Steuern noch nicht festsetzungsverjährt, sind die Steuerbescheide zu ändern, wenn und soweit dies verfahrensrechtlich zulässig ist, z. B. nach § 164 AO (wenn die Steuerfestsetzung noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht) oder nach § 173 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO. Die auf die nachträglich erfassten als zugeflossen geltenden Erträge entfallende Kapitalertragsteuer ist unabhängig von der zeitlichen Zuordnung der als zugeflossen geltenden Erträge im Veranlagungszeitraum der Veräußerung bzw. der Rückgabe des Investmentanteils anzurechnen.
 - Ist hinsichtlich der betreffenden Veranlagungszeiträume bereits Festsetzungsverjährung eingetreten und eine Änderung der Steuerfestsetzung deshalb nicht

mehr zulässig (§ 169 Absatz 1 AO), ist auch eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer ausgeschlossen.

3. Wird die steuerliche Erfassung der als zugeflossen geltenden Kapitalerträge in einer Veranlagung des Steuerpflichtigen oder des Rechtsvorgängers rückgängig gemacht, ist die Anrechnungsverfügung gemäß § 131 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO entsprechend anzupassen.
4. Sofern der Steuerpflichtige die Investmentanteile **unentgeltlich erworben** hat, ist bei der Anrechnung sowohl auf die eigene Besitzzeit als auch auf die des Rechtsvorgängers abzustellen. Es ist demnach auch insoweit anzurechnen, als die als zugeflossen geltenden Erträge in einer Veranlagung des Rechtsvorgängers - ggf. nach einer Änderung der Steuerfestsetzungen - erfasst wurden. Die Kapitalertragsteuer nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG ist bei unentgeltlicher Übertragung des Investmentanteils auch auf die dem Rechtsvorgänger als zugeflossen geltenden Erträge zu erheben.
5. Die Angaben in der Steuerbescheinigung (Muster I) orientieren sich regelmäßig an den für den Steuerabzug gemäß § 7 InvStG maßgebenden Werten. Bei Erträgen aus Anteilen an ausländischen thesaurierenden Investmentvermögen werden daher die dem nachholenden Steuerabzug nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG unterworfenen akkumulierten Erträge aus der Veräußerung oder der Rückgabe eines solchen Investmentanteils und nicht die zum Ende des Geschäftsjahres dieses ausländischen Investmentvermögens dem Anleger gemäß § 2 Absatz 1 Satz 2 InvStG fiktiv zufließenden Erträge oder die Mehr- und Auffüllungsbeträge nach § 18 Absatz 3 Satz 1 AuslInvestmG bzw. nach § 6 Satz 3 InvStG bescheinigt.
6. Bei ausländischen thesaurierenden Investmentvermögen mit einem dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahr oder bei ausländischen thesaurierenden Investmentvermögen, auf die § 18 Absatz 3 AuslInvestmG bzw. § 6 InvStG anzuwenden ist, ist zunächst die Gesamtsumme der in der Steuerbescheinigung (Muster I) ausgewiesenen Kapitalerträge und der dazugehörigen Kapitalertragsteuer um den Gesamtbetrag der bis zum Veräußerungs-/Rückgabezeitpunkt als zugeflossen geltenden Erträge aus dem ausländischen Investmentanteil sowie um die Kapitalertragsteuer nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG zu kürzen. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die als zugeflossen geltenden Erträge in - dem Veräußerungs- bzw. Rückgabegahr - vorangegangenen Zeiträumen bereits als steuerpflichtige Einnahmen - ggf. nach Änderung der Steuerfestsetzung - erfasst worden sind. Für die Frage der Anrechnung der Kapitalertragsteuer nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG im Veräußerungs-/Rückgabegahr gelten die Ausführungen zu Tz. 2 entsprechend.

7. Liegt bei einem ausländischen thesaurierenden Investmentvermögen mit vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr zwischen dem Kalenderjahresanfang und der Veräußerung oder Rückgabe des Investmentanteils ein Geschäftsjahresende und hat das ausländische Investmentvermögen seinen Bekanntmachungspflichten nach § 5 Absatz 1 InvStG in dem gesetzlich vorgeschriebenen Umfang genügt, zählen die zum Geschäftsjahresende dieses Investmentvermögens gemäß § 2 Absatz 1 Satz 2 InvStG dem Anleger als zugeflossen geltenden Erträge (im Folgenden: ausschüttungsgleiche Erträge) bei dem - den ausländischen Investmentanteil veräußernden bzw. zurückgebenden - Anleger zu den Kapitalerträgen des Jahres der Veräußerung bzw. Rückgabe des Investmentanteils. In diesem Fall ist in einem ersten Schritt die Gesamtsumme der in der Steuerbescheinigung (Muster I) bescheinigten Kapitalerträge und der dazugehörigen Kapitalertragsteuer um den bescheinigten Gesamtbetrag der Kapitalertragsteuer nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG als auch um die dieser Kapitalertragsteuer zugrunde liegenden als zugeflossen geltenden Erträge zu kürzen. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob in Zeile 17 der Anlage KAP 2012 (Zeile 15 der Anlage KAP 2011)
- die ausschüttungsgleichen Erträge aus dem veräußerten bzw. zurückgegebenen ausländischen Investmentanteil erfasst worden sind, oder ob
 - nur ausschüttungsgleiche Erträge aus anderen Investmentanteilen als dem veräußerten bzw. zurückgegebenen ausländischen Investmentanteil enthalten sind.

Sollten die ausschüttungsgleichen Erträge aus dem veräußerten bzw. zurückgegebenen ausländischen Investmentanteil nicht in der Summe der Kapitalerträge in Zeile 17 der Anlage KAP 2012 (Zeile 15 der Anlage KAP 2011) enthalten sein, sind diese zusätzlich in Zeile 17 der Anlage KAP 2012 (Zeile 15 der Anlage KAP 2011) einzutragen bzw. der vom Steuerpflichtigen angegebene Betrag in Zeile 17 Anlage KAP 2012 (Zeile 15 Anlage KAP 2011) um die ausschüttungsgleichen Erträge zu erhöhen. Bei dieser Vorgehensweise werden die ausschüttungsgleichen Erträge in der Veranlagung für das Jahr der Veräußerung oder Rückgabe des Investmentanteils erfasst. Die auf diese ausschüttungsgleichen Erträge entfallende anteilige Kapitalertragsteuer nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG ist daher im Veräußerungs-/Rückgabegahr anzurechnen. Für die Anrechnung der nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG auf die als zugeflossen geltenden Erträge, ohne die ausschüttungsgleichen Erträge des Veräußerungs- bzw. Rückgabegjahres, erhobenen Kapitalertragsteuer gelten die Ausführungen zur Veräußerung/Rückgabe eines Anteils an einem ausländischen thesaurierenden Investmentvermögens mit einem dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahr entsprechend.

8. Erfolgt im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung des Investmentanteils ein **Depotwechsel** oder überträgt der Steuerpflichtige den Investmentanteil selbst in ein für ihn geführtes Depot und fand dieser Depotwechsel vor dem 1. Januar 2009 statt, ist auf alle nach dem 31. Dezember 1993 als zugeflossen geltenden Erträge Kapitalertragsteuer zu erheben (§ 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG i. d. F. des Artikels 14 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008, BGBl. I S. 2794, ist erstmals beim Steuerabzug nach dem 31. Dezember 2008 anzuwenden), sofern die inländische abgebende Stelle nicht entsprechend Rz. 188 des BMF-Schreibens vom 22. Dezember 2009 (BStBl 2010, Seite 94) der übernehmenden auszahlenden Stelle die Anschaffungsdaten übermittelt oder übermittelt hat. Bei Nachweis eines nach dem 31. Dezember 1993 liegenden Erwerbs ist die Kapitalertragsteuer, die auf Erträge vor der eigenen Besitzzeit entfällt, insoweit im Veranlagungszeitraum der Veräußerung oder Rückgabe anzurechnen.
9. Gewinne aus der Veräußerung oder der Rückgabe von nach dem 31. Dezember 2008 erworbenen Anteilen an thesaurierenden ausländischen Investmentvermögen unterliegen dem Steuerabzug (§ 8 Absatz 6 InvStG). Gleichzeitig sind die als zugeflossen geltenden Erträge dem nachholenden Steuerabzug nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG zu unterwerfen. Verfügt bei einem Depotübertrag die übernehmende auszahlende Stelle nicht über die Anschaffungsdaten, ist für den Steuerabzug entsprechend Rz. 140a des BMF-Schreibens vom 18. August 2009 - IV C 1 - S 1980-1/08/10019, BStBl I Seite 931 - zu verfahren. Durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Veranlagung diese Fälle aufklären und eine zutreffende Besteuerung herbeiführen. Wurden die Anschaffungskosten im Rahmen der Veranlagung nicht nachgewiesen, gelten die Regelungen zur Anrechnung der Kapitalertragsteuer unter Tz. 2 entsprechend. In diesem Fall gilt die Summe der als bereits zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträge der Vorjahre als in den ausgewiesenen Erträgen enthalten und ist entsprechend von der Höhe der Kapitalerträge in der Anlage KAP zu kürzen.
10. **Beispiel 1: Depotübertragung vor dem 1. Januar 2009 bei unentgeltlicher Übertragung des Investmentanteils:**

M hat im Jahr 2000 Anteile an einem ausländischen thesaurierenden Investmentfonds erworben, dessen Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, und diese im Jahr 2008 ihrem Sohn S geschenkt. Im Rahmen der Schenkung wurden die Anteile auf das Depot des S bei der A-Bank übertragen. Im Jahr 2012 veräußert S die Anteile.

Die A-Bank muss für alle nach dem 31. Dezember 1993 als zugeflossen geltenden Erträge Kapitalertragsteuer gegenüber S erheben, weil die Investmentanteile nicht durchgehend von der A-Bank verwahrt wurden und beim Depotübertrag keine Anschaffungsdaten übermittelt wurden. Es sind jedes Jahr 10.000 € bzw. für den Gesamtzeitraum seit dem 1. Januar 1994 180.000 € an als zugeflossen geltenden Erträgen angefallen, von denen weder bei M noch bei S Kapitalertragsteuer einbehalten wurde. Die A-Bank erhebt auf 180.000 € Kapitalertragsteuer.

M und S haben die als zugeflossen geltenden Erträge in ihren Steuererklärungen nie angegeben. Bei M sind alle Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2007 festsetzungsverjährt. S besitzt einen Beleg für die Anschaffung der Investmentanteile durch M im Jahr 2000.

Die als zugeflossen geltenden Erträge des Jahres 2008 (Jahr der Schenkung der Anteile durch M an S) sind S in vollständiger Höhe zuzurechnen, da er zum Zeitpunkt der für die Erträge geltenden steuerlichen Zuflussfiktion des § 2 Absatz 1 Satz 2 InvStG zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Investmentanteile war. Eine der jeweiligen Besitzdauer entsprechende zeitanteilige Zurechnung der als zugeflossen geltenden Erträge auf M und S ist (auch) bei der unterjährigen unentgeltlichen Übertragung nicht vorzunehmen (vgl. Rzn. 29, 127 und 128 des BMF-Schreibens vom 18. August 2009, aaO). Um die Höhe der auf die festzusetzende Einkommensteuer des Veräußerungsjahres 2012 bei S anzurechnenden Kapitalertragsteuer zu ermitteln, ist zu überprüfen, ob die Erträge in den Steuerfestsetzungen der M für die Jahre 2000 bis 2007 bzw. des S für die Jahre 2008 bis 2012 erfasst wurden.

Unter der Voraussetzung, dass der Steuerbescheid der M für das Jahr 2007 und die Steuerbescheide des S für die Jahre 2008 bis 2011 zuvor hinsichtlich der nachträglich zu erfassenden als zugeflossen geltenden Erträge geändert wurden, ist auf die Steuerfestsetzung für das Jahr 2012 des S die Kapitalertragsteuern folgender Jahre anzurechnen:

- für die Jahre 1994 bis 1999, da S einen Beleg für die Anschaffung der Anteile durch M in 2000 vorgelegt hat;
- für das Jahr 2007, nachdem die Steuerfestsetzung der M hinsichtlich der nachträglich zu erfassenden als zugeflossen geltenden Erträge geändert wurde;
- für die Jahre 2008 bis 2011, nachdem die Steuerfestsetzungen des S hinsichtlich der nachträglich zu erfassenden als zugeflossen geltenden Erträge geändert wurden.

Eine Anrechnung der auf die Jahre 2000 bis 2006 entfallenden Kapitalertragsteuer ist - wenn bei M keine längere Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 169 Absatz 2 Satz 2 AO) gilt und deshalb eine nachträgliche Erfassung der als zugeflossen geltenden Erträge in diesen Steuerfestsetzungen unzulässig ist - nicht möglich.

11. **Beispiel 2: Depotübertragung nach Einführung der Abgeltungsteuer bei unentgeltlicher Übertragung des Investmentanteils:**

a) Wie Beispiel 1, jedoch findet die unentgeltliche Übertragung der Anteile durch M auf das Depot des S im Jahr 2010 statt. Im Rahmen des Depotübertrags sind der auszahlenden Stelle die Anschaffungsdaten mitgeteilt worden. Hinsichtlich der Steuerbescheide der M ist für die Jahre 2000 bis 2004 Festsetzungsverjährung eingetreten. Für diese Jahre hatte M die als zugeflossen geltenden Erträge nicht angegeben. Für das Jahr 2005 hatte M ausschüttungsgleiche Erträge im Rahmen der Veranlagung erklärt. M übergab S eine Kopie ihres Einkommensteuerbescheides und Kopien von Unterlagen zu den ausschüttungsgleichen Erträgen des Jahres 2005, die dem Finanzamt bei der Steuerfestsetzung vorlagen. Die Jahre ab 2006 sind bei M und S noch nicht festsetzungsverjährt.

Die A-Bank muss für den gesamten Besitzzeitraum (vom Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch M im Jahr 2000 bis zur Veräußerung durch S im Jahr 2012) auf die in dieser Zeit als zugeflossen geltenden Erträge Kapitalertragsteuer nach § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 InvStG gegenüber S erheben. Der Steuerabzug ist gemäß § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 InvStG nur von den im Zeitraum der Verwahrung als zugeflossen geltenden Erträgen vorzunehmen.

Es sind jedes volle Jahr 10.000 € bzw. für den Gesamtzeitraum seit dem Erwerb im Jahr 2000 Erträge von 120.000 € angefallen. Die A-Bank hat auf diese als zugeflossen geltenden Erträge Kapitalertragsteuer zu erheben. Die als zugeflossen geltenden Erträge des Jahres 2010 (Jahr der Schenkung der Anteile durch M an S) sind S in vollständiger Höhe zuzurechnen, da er zum Zeitpunkt der für die Erträge geltenden steuerlichen Zuflussfiktion des § 2 Absatz 1 Satz 2 InvStG zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Investmentanteile war (vgl. hierzu Erläuterungen zu Beispiel 1). Um die Höhe der auf die festzusetzende Einkommensteuer des Veräußerungsjahres 2012 bei S anzurechnenden Kapitalertragsteuer zu ermitteln, ist zu überprüfen, ob die Erträge in den Steuerfestsetzungen der M für die Jahre 2000 bis 2009 bzw. des S für die Jahre 2010 bis 2012 erfasst wurden.

Unter der Voraussetzung, dass die Steuerbescheide der M für die Jahre 2006 bis 2009 und die Steuerbescheide des S für die Jahre 2010 und 2011 zuvor hinsichtlich der nachträglich zu erfassenden als zugeflossen geltenden Erträge geändert werden, sind bei der Steuerfestsetzung für das Jahr 2012 des S die Kapitalertragsteuern folgender Jahre anzurechnen:

- für das Jahr 2005, da M die ausschüttungsgleichen Erträge versteuert hatte und S dieses durch entsprechende Belege der M nachweisen konnte;
- für die Jahre 2006 bis 2009, nachdem die Steuerfestsetzungen der M hinsichtlich der nachträglich zu erfassenden als zugeflossen geltenden Erträge geändert wurden;
- für die Jahre 2010 und 2011, nachdem die Steuerfestsetzungen des S hinsichtlich der nachträglich zu erfassenden als zugeflossen geltenden Erträge geändert wurden.

Eine Anrechnung der auf die als zugeflossen geltenden Erträge der Jahre 2000 bis 2004 entfallenden Kapitalertragsteuer ist wegen fehlender steuerlicher Erfassung (hier in den Veranlagungen 2000 bis 2004 der M) ausgeschlossen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag