

Erträge aus intransparenten („schwarzen“) Fonds – Pauschale Ermittlung gemäß § 6 InvStG, Nachweis der tatsächlichen Höhe der Einkünfte, Mindestanforderungen des BMF-Schreibens vom 28.7.2015, Möglichkeit der individuellen Schätzung der Erträge, Ermittlungspflichten des FA, Verfassungsmäßigkeit des § 6 InvStG

InvStG § 2 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz; InvStG § 5 Abs. 1; InvStG § 6 Satz 1; EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1

- **Werden die für den Nachweis der tatsächlichen Höhe der Einkünfte aus intransparenten („schwarzen“) Fonds aufgestellten Mindestanforderungen des BMF-Schreibens vom 28.7.2015, BStBI I 2015, 610, nicht erfüllt, sind die Erträge nach Maßgabe des § 6 InvStG anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2015 VIII R 27/12, BStBI II 2016, 539).**
- **Dies schließt eine dem Anleger günstigere individuelle Schätzung der Erträge aus.**
- **Die Ersetzung dieser Mindestanforderungen durch innerstaatliche Ermittlungen oder die Inanspruchnahme der Amtshilfe ausländischer Behörden kommt nicht in Betracht.**
- **Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Ausgestaltung der Regelung des § 6 InvStG bestehen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.2015 VIII R 2/09, BStBI II 2016, 447).**

Die Klägerin zu 1. ist Alleinerbin ihres im August 2002 verstorbenen Ehemannes. Der aus Belgien stammende verstorbene Ehemann hatte Anteile an ausländischen Investmentfonds erworben und diese in einem Depot bei der A-Bank Belgien gehalten. Nachdem der gemeinsame Sohn (Kläger zu 2.) seinen Pflichtteilsanspruch geltend machte, übertrug die Klägerin zur Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs im Jahre 2003 das Depot zur Hälfte auf den Kläger zu 2. Dementsprechend wurden die Erträge aus den (fortgeführten) Kapitalanlagen ab 2003 einheitlich und gesondert festgestellt und den Klägern hälftig zugerechnet.

Die Kläger erzielten in den (verbliebenen) Streitjahren 2004 bis 2008 Zinsen in geringer Höhe sowie Erträge aus Investmentanteilen („Fondserträge“). Streitig ist, wie die Fondserträge zu berechnen sind.

Bezogen auf die Streitjahre bis 2006 handelte es sich bei sämtlichen Investmentanteilen unstreitig um Anteile an sog. intransparenten („schwarzen“) Fonds, deren Besteuerung ab dem Jahre 2004 im Investmentsteuergesetz (InvStG) geregelt war. Die Kläger erklärten die „nicht veröffentlichten Fondserträge“ für die Streitjahre bis 2006 ausnahmslos im Schätzungswege. Gleiches galt für die Streitjahre 2007 und 2008 bezogen auf die Anteile an 3 von insges. 6 Fonds; für die Anteile an den übrigen 3 Fonds erfolgte ein Ansatz „lt. beiliegenden Listen“ bzw. „lt. Börsenzeitung“. Die „Fondserträge“ wurden danach wie folgt erklärt (Beträge in €):

Jahr	Betrag	Ermittlung/Schätzung (s. „Anlagen zur Anlage KAP“)
2003	8.435,43	= 1,7% der Depotwerte per 31.12.2003 von insges. 496.201,78
2004	10.500,94	= 2% der Depotwerte per 31.12.2004 von insges. 525.046,85
2005	12.318,18	= 2% der Depotwerte per 31.12.2005 von insges. 615.909,17
2006	13.263,04	= 2% der Depotwerte per 31.12.2006 von insges. 663.151,98
2007	12.672,46	Für 3 Fonds Ansatz Erträge „lt. beiliegenden Listen“ i.H. von insges. 2.923,86; für 3 Fonds mit Depotwerten per 31.12.2006 von insges. 487.430,09 Ansatz mit 2% = 9.748,60
2008	14.272,88	Für 3 Fonds Ansatz Erträge „lt. Börsenzeitung“ i.H. von insges. 3.406,50); für 3 Fonds mit Depotwerten per 31.12.2008 von insges.

		362.212,81 Ansatz mit 3% = 10.866,39
--	--	---

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die „Fondserträge“ demgegenüber wie folgt an (Beträge in €):

Jahr	Betrag	Ermittlung (s. Bescheidsanlagen)
2003	38.503,53	Schätzung in Anlehnung an § 6 InvStG (s. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 770)
2004	32.691,41	Ermittlung nach § 6 InvStG
2005	63.603,62	Ermittlung nach § 6 InvStG
2006	49.463,21	Ermittlung nach § 6 InvStG
2007	37.045,03	Ermittlung nach § 6 InvStG (auch für die 3 Fonds nicht wie erklärt Ansatz Erträge „lt. beiliegenden Listen“ i.H. von insges. 2.923,86, sondern höhere Beträge nach § 6 InvStG (unter Berücksichtigung der Depotwerte per 31.12.2007))
2008	37.045,03	Fondserträge für 3 Fonds wie erklärt insges. 3.406,50. Für 3 Fonds mit Depotwerten per 31.12.2008 von insges. 362.212,81 Ansatz nach § 6 InvStG mit 6% = 21.732,77.

Die Kläger machten nach erfolglosem Einspruchsverfahren im Klageverfahren u.a. geltend, dass die für Jahre ab 2004 geltende Regelung in § 6 InvStG gemeinschaftsrechtswidrig sei.

Daraufhin wurde die Frage der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des InvStG dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Entscheidung vorgelegt. Auf den (Vorlage-) Beschluss vom 3.5.2012 hin hat der EuGH mit Urteil vom 9.10.2014 C-326/12

(veröffentlicht u.a. in Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs -BFH/NV- 2014, 2029) entschieden, dass § 6 InvStG europarechtskonform so zu verstehen sei, dass es dem Steuerpflichtigen auch bei sog. intransparenten Fonds im Ausland möglich sein müsse, Unterlagen und Informationen beizubringen, um, abweichend von den Vorgaben des InvStG, den Nachweis über die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte auf andere Weise zu führen.

Auf diese Entscheidung und auf das zeitlich nachfolgende Urteil des BFH vom 17.11.2015 VIII R 27/12, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2016, 539, in einer gleichgelagerten Sache, wird verwiesen und Bezug genommen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte zuvor (Schreiben vom 28.7.2015 in BStBl I 2015, 610), für die Finanzverwaltung verbindlich, Einzelheiten der Nachweismöglichkeiten zusammengefasst. Als Reaktion auf das vorgenannte Urteil des BFH, mit dem dieser entschieden hatte, dass § 6 InvStG auch für ausländische Investmentfonds aus Drittstaaten am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen sei, hat das BMF mit Schreiben vom 23.5.2016, BStBl I 2016, 504, eine Anpassung vorgenommen.

Im Laufe des Klageverfahrens ist das FA mit den geänderten Feststellungsbescheiden 2004 bis 2008 vom 8.6.2012 dem Begehren der Kläger in Bezug auf die jeweils hälftige Zurechnung der festgestellten Besteuerungsgrundlagen gefolgt. In den geänderten Feststellungsbescheiden 2007 und 2008 hat das FA ferner für Anteile an drei der sechs Fonds die Höhe der Erträge erklärungsgemäß herabgesetzt.

Die Kläger haben sich anschließend um Nachweismittel bemüht. Sie haben mit Schreiben vom 10.11.2015 die Jahresberichte und -abschlüsse der wertmäßig bedeutendsten Fonds vorgelegt. Sie haben ihr Klagebegehren auf den Ansatz der tatsächlichen Erträge dieser beiden Fonds, des B und des C, eingeschränkt. Die Jahresabschlüsse datieren jeweils auf den 30.9. eines Jahres. Die Kläger haben hieraus die Netto-Erträge bzw. Verluste pro Anteil errechnet, indem sie das „Nettoergebnis der Anlagen“ zum 30.9. durch die Summe der durch den Fonds begebenen Anteile (thesaurierend und ausschüttend) geteilt und sodann mit der Anzahl der von den Klägern gehaltenen Anteile multipliziert haben. Dies führt zu folgenden Ergebnissen (Beträge in €):

	2004	2005	2006	2007	2008
B, 362 Anteile	4.436,13	6.778,20	2.476,08	-676,94	-807,26
C, 181 Anteile	1.657,80	2.030,01	894,14	334,85	-360,19

Die Kläger rügen, dass der Beklagte bisher keine Anstrengungen unternommen habe, um im Informationsaustausch mit Behörden eines anderen Mitgliedsstaates der EU zu ermitteln. Zudem müsse der Beklagte durch den Ankauf der sog. Steuer-

CDs über steuerrelevante Daten verfügen, die für den Zeitraum ab 1.1.2004 verfügbar seien und offenzulegen seien.

Die Kläger beantragen,

die geänderten Feststellungsbescheide 2004 bis 2008 vom 08.06.2012 in der Weise abzuändern, dass die Kapitaleinkünfte hinsichtlich der Fonds B und C in folgender Weise in die angefochtenen einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Kapitaleinkünfte einfließen

(Beträge in €):

B

2004	+ 4.436,13
2005	+ 6.787,20
2006	+ 2.476,08
2007	./ . 676,94
2008	./ .807,26

C

2004	+1.657,80
2005	+2.030,01
2006	+ 894,14
2007	+ 334,85
2008	./ . 360,19

Hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte ist der Ansicht, dass die Voraussetzungen der §§ 5 und 6 InvStG nachzuweisen seien. Die erforderlichen Angaben seien im BMF-Schreiben vom 28.7.2015 ausreichend konkretisiert. Im Streitfall seien jedoch lediglich die Jahresberichte der Fondsgesellschaften beigebracht und rechnerisch Ergebnisse pro Anteilsschein ermittelt worden. Es fehlten insbesondere die Summen- und Saldenlisten aus der Fondsbuchhaltung sowie die Überleitungsrechnungen aus denen hervorgehe, wie aus der investmentrechtlichen Rechnungslegung die

Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt worden seien sowie Anlagen für die Gewinn- und Verlustvorträge bezogen auf die einzelnen Ertragsarten.

Die Klage ist unbegründet.

Die Kläger haben ihre Kapitalerträge aus den Fonds B und des C nicht hinreichend nachweisen können, so dass es bei deren Ansatz bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 6 InvStG verbleibt.

1. Das ab 2004 geltende InvStG enthält gemeinsame Regelungen für inländische und ausländische Investmentanteile. Zu ihnen gehört die in § 6 InvStG geregelte „Besteuerung bei fehlender Bekanntmachung“. Soweit § 6 InvStG an die Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 anknüpft, geht es u.a. sowohl um die umfangreichen für alle (inländischen und ausländischen) Investmentgesellschaften geltenden Bekanntmachungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 InvStG als auch um die zusätzlichen Pflichten, die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 und 5 InvStG nur für ausländische Investmentgesellschaften gelten. Im den Streitjahren wurde § 5 Abs. 1 InvStG mehrfach geringfügig geändert.

Die Beteiligten gehen übereinstimmend und zutreffend davon aus, dass die Erträge aus den Fonds B und C, sofern sie nach § 6 InvStG anzusetzen wären, als Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerbar sind. Der Gesetzgeber hat bei einer verständigen Gesamtschau der Regelungen anknüpfend an die in § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG als solche geregelte „Transparenz“ für „transparente“ Fonds, „semitransparente“ Fonds (§ 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG) sowie „intransparente“ Fonds (§ 6 InvStG) erkennbar nur in Bezug auf die Rechtsfolgen unterschiedlich abgestufte Regelungen getroffen. Soweit in Bezug auf Erträge aus Investmentanteilen in § 2 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz InvStG vorab allgemein bestimmt ist, dass die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge und der Zwischengewinn zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören, wenn sie nicht Betriebseinnahmen des Anlegers oder Leistungen i.S. des § 22 Nr. 5 EStG sind, ist darin --im Einklang mit der Gesetzessystematik und dem Gesetzeszweck-- eine für sämtliche Fonds getroffene Regelung der Steuerbarkeit beim Privatanleger zu sehen. Der Einleitungssatz in § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG kann danach nicht so verstanden werden, als habe sich der Gesetzgeber die erkennbar auch bei „intransparenten“ Fonds gewollte Steuerbarkeit (für die Pauschalbesteuerung in § 6 InvStG) „selbst aus der Hand geschlagen“ (ebenso BFH-Urteil vom 17.11.2015 VIII R 27/12, BStBl II 2016, 539).

Sind die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 InvStG --was im Streitfall für die B und C unstreitig ist-- nicht erfüllt, sind nach § 6 Satz 1 InvStG die dort genannten Beträge anzusetzen. Diese pauschale „Ermittlung“ der Erträge, die das FA, ohne Ansatz von Ausschüttungen und Zwischengewinnen angestellt hat, ist zwingend; sie schließt gleichermaßen sowohl eine dem Anleger günstigere

individuelle Ermittlung als auch eine dem Anleger günstigere individuelle Schätzung der Erträge aus.

2. Das Urteil des EuGH vom 9.10.2014 C-326/12 a. a. O. führt zu keinem anderen Ergebnis.

a) Hieraus folgt, dass es dem Steuerpflichtigen auch bei sog. intransparenten Fonds im Ausland möglich sein muss, Unterlagen und Informationen beizubringen, um, abweichend von den Vorgaben des InvStG, den Nachweis über die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte auf andere Weise zu führen (individuelle Nachweisführung).

b) Hierzu hat der BFH in seinem Urteil vom 17.11.2015 VIII R 27/12 a. a. O. weiter ausgeführt, dass § 6 InvStG über das hinausgehe, was erforderlich sei, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. Die Finanzverwaltung könne hinsichtlich der erforderlichen Angaben Inhalt, Form, Qualität und Maß an Präzision bestimmen, die dem entsprechen dürften, was ein deutscher Steuerpflichtiger einreichen müsse, um in die Besteuerung als „transparenter“ Fond zu kommen. Diese Präzisierung sei mit dem BMF-Schreiben vom 28.7.2015, BStBl I 2015, 610, erfolgt. Auch die Überprüfung und Bestätigung durch einen gesetzlich zur Erbringung von Steuerberatungsleistungen befugten Berufsträger könne erwartet werden. Die Verwaltung sei in die Lage zu versetzen, die Angaben, die erforderlich seien, um die Steuer auf die fraglichen Erträge zu bemessen, klar und genau zu prüfen. Bei lückenhaften oder unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen sei die Verwaltung verpflichtet, innerstaatliche Ermittlungsmöglichkeiten zu nutzen und sich aufgrund der Amtshilfe-Richtlinie an ausländische Behörden zu wenden, um die Angaben des Steuerpflichtigen zu vervollständigen. In dem betreffenden Revisionsverfahren wiesen die Unterlagen nur die Gesamterträge der jeweiligen Fonds aus und gaben die Zusammensetzung der Erträge auf der Ebene der einzelnen Fonds nicht wieder. Eine Schätzung komme, so der BFH, bei unzureichenden Unterlagen nur in einem sehr engen Rahmen in Betracht (Unklarheiten geringen Umfangs). Dem schließt sich der Senat an.

c) Gemessen an diesen Anforderungen fehlt es im Falle der Kläger an einer Bescheinigung einer der unter 2. a) des BMF-Schreibens vom 23.5.2016 genannten Personen oder Institutionen darüber, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden. Es fehlt zudem an dem Nachweis des zum jeweiligen Geschäftsjahresende gültigen Verkaufsprospekts, der Summen- und Saldenlisten aus der Fondsbuchhaltung, der Überleitungsrechnungen sowie der Anlagen für die Gewinn- und Verlustvorträge bezogen auf die einzelnen Ertragsarten. Bei den fehlenden Nachweisen handelt es sich um in dem BMF-Schreiben als „Mindestanforderungen“ bezeichnete Angaben.

Demgegenüber genügen die vorgelegten Jahresberichte und -abschlüsse nicht, um den Beklagten in die Lage zu versetzen, eine klare und genaue Prüfung vorzunehmen und die Steuer auf die fraglichen Erträge individuell zu bemessen. Auch wenn die Nachweise der Kläger deutlich über das hinausgehen, was der

Entscheidung des BFH vom 17.11.2015, .a. a. O. an Sachverhaltsangaben zu Grunde lag, sind jedenfalls die „Mindestanforderungen“ gleichwohl nicht erfüllt.

d) Die an den Jahresberichten und -abschlüssen orientierte Berechnung der Kläger ist zwar nachvollziehbar und würde als Schätzungsgrundlage für ein der Wirklichkeit nahe kommendes Ergebnis unter Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten durchaus geeignet erscheinen. Jedoch hat der BFH die Möglichkeit einer Schätzung ausdrücklich ausgeschlossen bzw. lediglich in einem sehr engen Rahmen in Betracht gezogen. Dieser für eine Schätzung bestehende „sehr enge Rahmen“ erscheint im Streitfall überschritten.

e) Weitere Ermittlungen des Gerichts oder des Beklagten hinsichtlich der Kapitalerträge der Kläger, innerstaatlich oder im Wege der Amtshilfe, kommen nicht in Betracht. Weder innerstaatliche Institutionen noch ausländische, hier insbesondere die Luxemburger Behörden, dürften z.B. über eine Ertragsberechnung der Fonds nach deutschem Recht verfügen. Es ist davon auszugehen, dass die Kläger durch direkte Ansprache der Fondsgesellschaften, die im Nachhinein einzig verfügbaren Informationen bereits erhalten haben, und zwar in Gestalt der Jahresberichte und -abschlüsse.

Der Hinweis der Kläger auf mögliche Informationen, die der Beklagte mit Hilfe einer sogenannten „Steuer-CD“ erlangt haben könnte, führt nicht weiter. Das Gericht sieht keinen Ansatzpunkt für eine Beweiserhebung „ins Blaue hinein“.

Nach alledem verbleibt es bei den Ergebnissen der gem. § 6 InvStG durchgeführten Berechnung.

3. Verfassungsrechtliche Bedenken, die eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebieten könnten, sind nicht konkret ersichtlich (vgl. die Ausführungen in BFH-Urteil vom 28.7.2015 VIII R 2/09, BStBl II 2016, 447, Rz. 58; a. A. Rohde/Neumann, IStR 2012, 665). Die Ausgestaltung der Regelung des § 6 InvStG als „neue Strafbesteuerung“ wird als solche nicht beanstandet (vgl. BFH a. a. O., Rz. 34 f.), selbst wenn dabei der Anleger bestraft wird für ein Verhalten des Investmentfonds, auf das er keinen Einfluss hat, und ungeachtet dessen, dass es sich hier um renommierte Fonds handelt, die Kläger redliche Anleger sind und offenkundig keine dubiosen Steuergestaltungen in Niedrigsteuerländern in Frage stehen.

Eine konfiskatorische Besteuerung ist nicht nachweisbar. Zwar sind z. B. nach erheblichen Wertverlusten eines Aktienfonds, die in der Folgezeit wieder durch günstigere Marktbewertungen des vorhandenen Portfolios ausgeglichen werden, Effekte einer (möglicherweise erdrückenden) Substanzbesteuerung denkbar (vgl. Reuß, EFG 2012, 1861). Solche sind im Streitfall allerdings nicht hinreichend ersichtlich.

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG