
Datum: 14.11.2007
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1270/04 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2007:1114.9K1270.04E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig sind die Feststellungen einer Betriebsprüfung bei dem Kläger und bei dessen Ehefrau, der Klägerin in dem Verfahren 9 K 1274/04 E.	2
Der Kläger war in der Wertpapierbranche tätig. Er war u.a. Gesellschafter und seit 1990 Vorsitzender des Vorstands der N - AG (im Folgenden: NNN) sowie der I - AG (im Folgenden: III). Er war ferner an verschiedenen andern in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt und gehörte teilweise auch deren Leitungsgremien an. Wegen der Betätigungen im Einzelnen wird auf Tz. 11 des BP – Berichtes vom 18.6.2003 Bezug genommen.	3
Bis zum Jahre 1998 lebten der Kläger und seine Ehefrau in der Bundesrepublik. Im Oktober oder Dezember 1998 – das genaue Datum ist zwischen den Beteiligten umstritten – verzogen sie zunächst nach Belgien. Nach einer Hausdurchsuchung am 6.3.2001 u.a. in ihrem Wohnhaus in Belgien verzogen sie zunächst in die Schweiz. Der derzeitige genaue Aufenthaltsort ist dem Gericht nicht bekannt.	4
Der Kläger gab zusammen mit seiner Frau zunächst für die Streitjahre Einkommenssteuererklärungen ab, aufgrund derer der Beklagte die Einkommenssteuer	5

festsetzte. Vom 1.3.2000 an fand bei dem Kläger und seiner Ehefrau eine Betriebsprüfung statt, die mit dem hier streitigen Bericht vom 18.6.2003 endete. Am 6.3.2001 wurde gegen sie ein Steuerstraßverfahren eingeleitet.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung in Tz. 7 des Berichtes haben der Kläger und seine Ehefrau nicht an der Aufklärung des steuerrechtlich erheblichen Sachverhaltes mitgewirkt. Insbesondere seien keine Angaben über die genauen Beteiligungshöhen an den Gesellschaften, insbesondere der NNN und der III gemacht worden. Auch seien Aufforderungen zur Vorlage von Kontoauszügen über ausländische Konten unerfüllt geblieben. Ferner seien Vorgänge und Sachverhalte hinsichtlich der Kapitaleinlagen und Veräußerungsvorgänge im Zusammenhang mit ausländischen Gesellschaften, der Tätigkeiten für die ausländischen Gesellschaften und deren Vergütung, Einnahmen aus Kapitalvermögen auf Guthaben bzw. Depots bei ausländischen Banken, Spekulationsgewinnen aus Depots bei ausländischen Instituten und Arbeitslohn aus Kommissionsnachlässen mangels hinreichender Mitwirkung unaufgeklärt geblieben. 6

Im Einzelnen traf die Betriebsprüfung folgende Feststellungen: 7

Im Rahmen der Feststellung einer Besteuerung von Kapitaleinkünften nach § 6 des Außensteuergesetzes (AStG) wurde die Beteiligungsquote des Klägers an der NNN in dem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Wegzug nach Belgien auf mehr als 25 v.H. geschätzt. In dem Bericht heißt es unter Tz. 20 hierzu, auch nach Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen sei eine genaue Entwicklung der Gesellschafterstruktur der NNN nicht einwandfrei möglich. Bei den Aktien der NNN habe es sich um leicht übertragbare, bis zum Börsengang in den USA im Jahre 1995 auch nicht depotbankverwahrte Inhaberaktien gehandelt. Nach dem Börsengang seien von US-amerikanischen Banken für diese Aktien Aktienzertifikate, sogen. ADR (American Depositary Receipt's) ausgegeben worden, die den Handel in den USA ermöglichten. Dabei repräsentierten zunächst 10 ADR eine Aktie; nach einem im Jahre 1998 durchgeführten Split standen für eine Aktie 30 ADR. 8

Grundlage für die Schätzung, dass der Kläger zu verschiedenen Zeitpunkten an der NNN mit mehr als 25 v.H. beteiligt gewesen sein soll, waren nach Ansicht der Betriebsprüfung u.a. seine Teilnahme an Hauptversammlungen am 10.12.1991 und 29.6.1992. Auf diesen Versammlungen war der Kläger ausweislich der vorliegenden Aktionärslisten mit 66,67 v.H. am Kapital der NNN beteiligt. Anlässlich der Vorbereitung des Börsengangs der NNN in den USA im Jahre 1995 machte der Kläger in verschiedenen Schreiben an die NNNinc Angaben über seine Beteiligungshöhe. So gab er nach Tz. 20 lit.g) seine Beteiligung in zwei Schreiben vom 18.8.1994 und 17.10.1994 mit 67,85 v.H. an. 9

Nach Tz. 21 veräußerte der Kläger 1995 im Rahmen des Börsengangs der NNN insgesamt 4.034 Aktien und erzielte hieraus nach Abzug der Anschaffungskosten Einkünfte in Höhe von 691.427 DM. Weitere 3.176 Aktien übertrug der Kläger auf seine vier Kinder. Diese führten den erzielten Erlös, soweit er insgesamt 280.000 DM überstieg, an den Kläger ab. Die Betriebsprüfung ging insoweit von einer teilentgeltlichen Veräußerung aus und errechnete die Einkünfte des Klägers mit 264.366 DM. 10

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung veräußerte der Kläger im Jahre 1998 im Zeitraum vom 16.6.1998 bis 28.10.1998 116.741 ADR an der NNN und im Zeitraum vom 29.10. bis 16.12.1998 weitere 30.253 ADR, insgesamt 146.994 ADR. Die Einkünfte hieraus beliefen sich auf 14.250.686 DM. Die Erlöse habe der Kläger zunächst auf ein Tagesgeldkonto gutschreiben lassen und von dort aus in drei Tranchen zu 10.000.000 DM, 1.650.000 DM und 1.197.270 DM auf andere Banken transferiert. 11

Im Zeitraum vom 28.5.1998 bis 18.6.1998 hat der Kläger nach Tz. 23 insgesamt weitere 33.259 ADR über ein Bankhaus veräußert und hieraus Einkünfte in Höhe von 3.685.625 DM erzielt.	12
Hinsichtlich der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG stellte der Betriebsprüfer in Tz. 24 fest, dass der Börsenkurs je ADR der NNN für den angenommenen Wegzugszeitpunkt zwischen dem 14.12.1998 und dem 31.12.1998 zwischen 19 USD und 37 USD gelegen habe. Im Wege einer Schätzung sei daher von einem Tagesdurchschnittskurs von 23,39 USD auszugehen. Ausgehend von einer Beteiligungshöhe nach dem Börsenprospekt der NNN 1995 in Höhe von 888.480 ADR, entsprechend 29.616 Aktien, und unter Berücksichtigung diverser Ver- und Ankäufe sei der Kläger im Zeitpunkt des Wegzugs im Besitz von 711.227 ADR (23.708 Aktien) gewesen. Hieraus ergäben sich nach § 6 AStG zu versteuernde Einkünfte in Höhe von 27.573.665 DM.	13
Nach Tz. 28 habe das Verzeichnis der erschienenen Aktionäre in der Hauptversammlung der III am 14.9.1995 den Kläger mit einer Beteiligungsquote in Höhe von 27,83 v.H. ausgewiesen. Auch die Aktien der III wurden in den USA nur über ADR's gehandelt, wobei einer Aktie 40 ADR entsprachen. Der Kläger habe zwischen dem 14.12.1998 und dem 17.12.1998 24.400 ADR über ein Bankhaus veräußert und hieraus Einkünfte in Höhe von 226.473 DM erzielt (Tz. 29). Im Zeitpunkt des Wegzugs aus der Bundesrepublik sei der Kläger noch mit 26.340 Aktien (entsprechend 1.053.600 ADR) an der III beteiligt gewesen. Der Börsenkurs habe je ADR zwischen 5,50 USD und 3,50 USD gelegen; daraus ergebe sich ein Tagesdurchschnittskurs in Höhe von 4,21 USD. Hieraus ergaben sich nach Auffassung der Betriebsprüfung Einkünfte in Höhe von 7.275.845 DM.	14
Nach Auswertung von Depotauszügen habe der Kläger zwischen dem 14.12.1998 und 17.12.1998 insgesamt 24.400 ADR's (1/40) an der III veräußert und hierdurch einen Gewinn von 226.473 DM erzielt.	15
Nach Tz. 33 sei der Kläger bei Gründung der NNNinc 1989 mit 50 v.H., entsprechend 237.500 Aktien an dieser Gesellschaft beteiligt gewesen. Ab dem 15.12.1989 seien bis zu 50.000 Aktien im Rahmen eines "Confidential Offering Circular" (COC) an Interessenten angeboten worden. Nachweislich seien 10.000 Aktien für 200.000 USD veräußert worden. Hiervon seien für 2.500 Aktien entsprechend 50.000 USD auf den Kläger entfallen. Dieser habe somit Einkünfte in Höhe von 83.557 DM erzielt, die nach § 17 EStG i.V.m. Art. 13 Abs. 5 DBA USA in Deutschland zu versteuern seien.	16
Nach Tz. 34 habe die Beteiligungsquote des Klägers im Börsenprospekt der NNN vom 15.9.1995 nur noch 46,94 v.H. betragen. Nach der Bilanz der NNNinc zum 31.12.1996 seien insgesamt 489.991 Aktien ausgegeben worden. Einer Quote von 46,94 v.H. entsprächen 230.000 Aktien. Gehe man davon aus, dass der Kläger ursprünglich mit 50 v.H., d.h. 237.500 Aktien beteiligt gewesen war und dass er im Rahmen der COC 2.500 Aktien veräußert habe, sei der Verbleib weiterer 5.000 Aktien ungeklärt. Es müsse davon ausgegangen werden, dass der Kläger auch diese Aktien veräußert und hieraus Einkünfte in Höhe von 167.116 DM erzielt habe.	17
Der Kläger führte mit seinem früheren Arbeitgeber der HAG einen Rechtsstreit, der im Jahre 1995 mit einem Vergleich endete. Nach diesem Vergleich übertrug der Kläger seine 1.520 Aktien an der HAG zu einem Preis von 150.000 DM auf diese Gesellschaft. Der Kurswert der Aktie lag zum Zeitpunkt der Veräußerung bei 133.500 DM. Mit dieser Übertragung sollten Gehaltsansprüche des Klägers in Höhe von 19.000 DM abgegolten werden. Nach Ansicht der BP führte die Differenz zwischen dem Wert der Aktien und dem gezahlten Preis zu	18

steuerpflichtigen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit in Höhe von 16.500 DM.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung in Tz. 45 wurden dem Kläger von seiner Arbeitgeberin, der NNN, Kommissionsnachlässe auf Wertpapiergeschäfte gewährt. Nach Ansicht der BP lag der Grund für diese Nachlässe in dem Arbeitsverhältnis; daher seien diese Vorteil als Arbeitslohn steuerpflichtig. Die Höhe der Sachbezüge sei nicht festzustellen und könne daher nur geschätzt werden. Aufgrund von Fragmenten der Kommissionslisten werde von einem Nachlass in Höhe von 80 v.H. ausgegangen. Für 1998 seien die Nachlässe bereits im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der NNN festgestellt worden. Der Nachlass für 1996 belief sich auf 80 v.H. aus 166.914 DM, mithin 133.531 DM und für 1998 laut Lohnsteueraußenprüfung auf 33.362 DM.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde festgestellt (Tz. 47 bis 58), dass der Kläger bei in- und ausländischen Banken Ertrag bringende Konten unterhalten habe, deren Erträge bislang nicht angegeben worden waren und dass er Inhaber ausländischer Investmentanteile war. Hierzu gehörten u.a. ausländische Fonds, die in Deutschland nicht registriert waren, sogen. schwarze Fonds i.S.v. § 18 Abs. 3 AuslInvestmG. Die Einordnung dieser Fonds sei unter Mitwirkung des Bundesamtes für Finanzen erfolgt (Tz. 48). Die Höhe der Einnahmen aus Kapitalvermögen aus diesen Beteiligungen betrage lt. Anlage 3a für 1995 32.220 DM und für 1996 169.906 DM.

Weitere Einnahmen aus Kapitalvermögen ergäben sich aufgrund von Zuschätzungen, an Hand vorliegender Unterlagen über Beteiligung an Fonds bzw. aus der Anlage auf u.a. Festgeldkonten. Für 1998 führte nach Tz. 54 ein Darlehen des Klägers an seinen Schwiegersohn in Höhe von 353.241 DM zu geschätzten Zinseinnahmen von 12.097 DM.

Nach Tz. 57 habe während der Prüfung festgestellt werden können, dass bei ausländischen Banken mehrere Konten unterhalten wurden, aus denen dem Kläger Zinsen zugeflossen seien. Die genaue Höhe habe mangels Mitwirkung nicht ermittelt werden können. Es seien daher Zuschätzungen geboten. Dabei sei von einem geschätzten Anfangsvermögen im Jahre 1990 in Höhe von 100.000 DM und einem Zinssatz von 5 v.H. p.a. auszugehen. Aufgrund der Tatsache, dass 1996 die Ehefrau des Klägers weitere 313.000 DM auf Konten in den USA eingezahlt habe, sei im Rahmen einer Schätzung das Vermögen ab 1996 um diesen Betrag erhöht worden. Die geschätzten Zinseinnahmen seien dem Kläger und seiner Ehefrau jeweils hälftig zuzurechnen.

Die Höhe der Einkünfte ergebe sich wie folgt (Tz. 47 i.V.m. Anlage 2 A bis R):

Jahr	Einnahmen	Zuschätzungen	Einnahmen gem. § 18 Abs. 3 AuslInvestmG	Summe
1990	1.071,89 DM	2.500,00 DM		3.571,89 DM
1991	1.250,68 DM	2.625,00 DM		3.875,68 DM
1992	4.817,68 DM	2.756,00 DM		7.573,68 DM
1993	1.427,87 DM	2.894,00 DM		4.321,87 DM
1994	2.680,38 DM	3.038,50 DM		5.718,88 DM
1995	10.976,61 DM	3.190,50 DM	32.220,00 DM	46.387,11 DM
1996	14.894,19 DM	11.175,00 DM	169.906,00 DM	195.975,19 DM

1997	11.276,34 DM	11.733,50 DM		23.009,84 DM
1998	193.382,82 DM	12.320,50 DM		205.703,32 DM

Am 11.12.2001 erließ die BP zunächst einen Zwischenbericht. Darauf hin wurden für die Jahre 1995 bis 1998 erstmalig Einkommenssteuerbescheide mit Datum vom 15.11.2002 erlassen. Hiergegen erhob der Kläger zusammen mit seiner Ehefrau Einsprüche. Mit Bescheiden vom 7.11.2003 erließ der Beklagte geänderte Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1998 und führte eine getrennte Veranlagung durch. Mit weiteren Bescheiden vom 17.11.2003 änderte er aufgrund des endgültigen Prüfungsberichtes die Einkommenssteuerbescheide für 1990, 1993 und 1994 jeweils vom 21.8.2000 sowie für 1991 und 1992 jeweils vom 24.6.1998. Mit Bescheiden vom 18.2.2004 änderte der Beklagte diese Bescheide und führte nunmehr auf Antrag des Klägers und seiner Frau auch in diesen Jahren eine getrennte Veranlagung durch. Mit Einspruchsentscheidungen vom 12.3.2004 bzw. 4.2.2004 wies das FA die Einsprüche des Klägers zurück. 25

Der Kläger hat am 2.3.2004 (1995 bis 1998) und am 24.3.2004 (1990 bis 1994) Klagen erhoben. Er trägt vor, die Bescheide seien bereits formell rechtswidrig. Der Prüfungsbericht vom 18.3.2003 enthalte in weitem Umfange Bezugnahmen auf Unterlagen, die durch die Steuerfahndung beschlagnahmt worden seien. Am 10.12.2003 habe der Bevollmächtigte des Klägers in die beschlagnahmten Unterlagen Einsicht nehmen wollen. Dies sei jedoch aus praktischen Gründen daran gescheitert, dass die Unterlagen (ca. 50 bis 60 Ordner) unsortiert aufbewahrt wurden. Die Bescheide genügten nicht dem Grundsatz der Begründungspflicht nach § 121 Abs. 1 AO. Bezugnahmen auf die Arbeitsunterlagen des Prüfers genügten dieser Pflicht nur dann, wenn sich die dem Bericht zugrunde liegenden Unterlagen in der Verfügungsgewalt des Steuerpflichtigen befänden. Dies sei hier nicht der Fall. Die Möglichkeit der Einsichtnahme in die nicht sortierten Unterlagen bei der Steuerfahndung reichten nicht aus. Eine Heilung des Mangels nach § 126 AO scheide aus, weil die fehlende Begründung nicht nachgeholt worden sei. Der Mangel sei auch nicht nach § 127 AO unbeachtlich. 26

Zur Sache trägt der Kläger Folgendes vor: 27

Die Ergebnisse des Prüfungsberichtes beruhten im Wesentlichen auf Schätzungen, wobei dem Kläger der Vorwurf gemacht werde, er habe nicht ausreichend an der Klärung des Sachverhaltes mitgewirkt. Nach seiner Auffassung seien die Zuschätzungen nicht gerechtfertigt, weil der Prüfer nicht alle Erkenntnismittel ausgeschöpft habe. Dass der Kläger seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen sei, ergäbe sich exemplarisch aus den Feststellungen zum tatsächlichen Wegzugstermin. So habe er nachweislich schriftlich den genauen Termin seines Wegzugs aus der Bundesrepublik angegeben. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht liege daher nicht vor, es fehle an einer Schätzungsbefugnis. 28

Im Einzelnen: 29

Der Kläger sei gesetzlich nicht verpflichtet gewesen, die Höhe seiner jeweiligen Beteiligung an der NNN zu dokumentieren. Dann dürfe der Umstand, dass derartige Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden können, auch nicht zu seinem Nachteil ausschlagen. Dem Kläger könne ein lückenloser und vollständiger Nachweis der Beteiligungsverhältnisse nicht nach 14 Jahren auferlegt werden. Er sei auch erst während des Klageverfahrens zu einem entsprechenden Nachweis aufgefordert worden. 30

Es dürfte daher grundsätzlich von der Richtigkeit seiner Angaben auszugehen sein. Die Beteiligungsverhältnisse seien innerhalb der Familie derart geregelt gewesen, dass keines der Familienmitglieder mit mehr als 25 v.H. an der NNN beteiligt gewesen sei. Nachdem bekannt geworden sei, dass zum Jahre 1999 die Grenze für eine wesentliche Beteiligung auf 10 v.H. herabgesetzt werden sollte, habe sich der Kläger entschlossen, seinen Wohnsitz zu verlegen.

Es komme darauf an, ob der Kläger innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren vor der Veräußerung von Aktien an der NNN bzw. vor dem Wegzug aus der Bundesrepublik zu mehr als 25 v.H. beteiligt gewesen sei. An den Hauptversammlungen der NNN am 10.12.1991 und 29.6.1992 habe der Kläger zwar mit jeweils 200.000 DM Beteiligungen am Nennkapital teilgenommen. Diese Beteiligungen lägen indes außerhalb des maßgeblichen Zeitraums. Rückschlüsse auf die Beteiligungen im maßgeblichen Zeitraum könnten daraus nicht geschlossen werden. Die Schreiben des Klägers z.B. vom 18.8.1994 bzw. 17.10.1994, in denen er seine Beteiligung an der NNN mit 66,67 v.H. angegeben habe, seien nicht aussagekräftig. Diese Angaben über die Gesellschafterstruktur sollten nicht die konkreten Beteiligungsverhältnisse wiedergeben, sondern die jeweiligen Adressaten darüber informieren, welche Anteile sich insgesamt im Besitz der Familie befunden hätten. Das Motiv des Klägers zu dieser verkürzten Darstellung der Beteiligungsverhältnisse habe wohl darin gelegen, dass er davon ausgegangen sei, er könne über die Anteile insgesamt einen erheblichen Einfluss ausüben. Überdies sei es nach Ansicht des Klägers für die Empfänger der Schreiben nicht darauf angekommen, die tatsächlichen Beteiligungsquoten zu kennen. Zudem sei es widersprüchlich anzunehmen, dass der Kläger im selben Zeitraum wie seine Ehefrau mit 67 v.H. an der NNN beteiligt gewesen sei, wie das Gericht in seinem Beschluss vom 18.6.2002 angenommen habe.

32

Die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse ergäben sich aus einem Entwurf zum Börsenprospekt (vgl. Bl. 133f der Gerichtsakten) sowie aus einem Schreiben des Klägers an seinen Steuerberater zum Zwecke der Vermögenssteuer (vgl. Bl. 135 der Gerichtsakte). Demnach entfiel auf die Familie insgesamt ein Anteil von 67,85 v.H., von denen 24,925 v.H. jeweils der Kläger und seine Ehefrau und weitere 9 v.H. jeweils zwei Kinder gehalten hätten. Nach Ansicht des Klägers gelte diese Zuordnung der Anteile unabhängig davon, dass sich der Kläger bei anderen Gelegenheiten als Alleininhaber sämtlicher Anteile bezeichnet habe; insoweit sei er nicht wirtschaftlicher Eigentümer gewesen. Ein weiteres wichtiges Indiz ergäbe sich aus einem Schreiben vom 2.6.2005 (Bl. 140 der Gerichtsakte), dass der Kläger und seine Ehefrau jeweils weniger als 25 v.H. der Aktien an der NNN hielten.

33

Aus den Listen über die Teilnahmen an den Hauptversammlungen ergäbe sich nichts anderes. Es sei gängige Praxis, dass diese Listen nicht die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse widerspiegeln, da sich die Inhaber auch haben vertreten lassen können. Auch aus dem Umstand, dass in der Körperschaftssteuererklärung für die NNN für 1993 eine Beteiligung der Kinder nicht erwähnt wurde, ergebe sich nichts anderes. Diese Angabe sei durch den Steuerberater erfolgt, und dem Kläger sei deren Unrichtigkeit nicht aufgefallen. Dass insoweit auch die Ehefrau des Klägers als Aktieninhaberin mit über 60 v.H. angegeben worden sei, sei im Hinblick auf den Rechtsstreit mit dem früheren Arbeitgeber H erfolgt. Hierdurch hätten die Anteile vor einem Zugriff geschützt werden sollen. Hinsichtlich der Vermögenszuwachsbesteuerung nach § 6 AStG trägt der Kläger vor, zum einen sei er – wie dargelegt – nicht im maßgeblichen Zeitraum wesentlich beteiligt gewesen. Die Neuregelung des Außensteuergesetzes mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft u.a. (BGBl I, 2006, 2782) habe keinen Einfluss auf den Rechtsstreit. Nach § 21 Abs. 13 Satz 1 AStG n.F. sei der Grundtatbestand des § 6

34

Abs. 1 Satz 1 AStG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Das BMF – Schreiben vom 8.6.2005, welches die Anwendung des AStG a.F. während des Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland regelt, sei nicht anwendbar. Die Unvereinbarkeit einer nationalen Steuervorschrift mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht könne nicht durch eine Verwaltungsvorschrift geheilt werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Entscheidung vom 26.10.1995 Rs. C-151/94) könne die Unvereinbarkeit nationaler Vorschriften nur durch solche Rechtsnormen behoben werden, welche die gleiche rechtliche Wirkung besitzen, wie die zu ändernde EG-rechtswidrige Bestimmung. Demnach habe sich an der Europarechtswidrigkeit weder etwas durch die Verwaltungsvorschrift noch durch die Neufassung des AStG geändert. Soweit nach § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG die Regelungen über eine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung und die Berücksichtigung von Wertverlusten während des Aufenthaltes im europäischen Ausland auf alle noch offenen Einkommenssteuerfälle anwendbar seien, führe dies nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Es handle sich insoweit um eine verfassungswidrige Rückwirkung. Der Kläger habe bei Wegzug aus der Bundesrepublik Deutschland darauf vertrauen können und dürfen, dass die Vorschriften des AStG europarechtswidrig seien und er den Vermögenszuwachs nicht entsprechend § 17 EStG zu versteuern brauche. Es werde angeregt, in einem Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 Abs. 2 EG-Vertrag dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorzulegen, ob die Regelung in § 6 AStG gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG-Vertrag verstößt.

Bei der Bewertung der Veräußerungserlöse habe der Beklagte nicht beachtet, dass neben den nicht handelbaren weil in Depots verwahrten Inhaberaktien auch die handelbaren ADR's bestanden haben. Es habe sich um verschiedene Wirtschaftsgüter gehandelt, die auch unterschiedlich zu bewerten seien. Hinsichtlich der Inhaberaktien fehle es an den Voraussetzungen nach § 11 Abs. 1 BewG. Danach sei der gemeine Wert, sofern er sich nicht aus Verkäufen ableiten lasse, unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen. Aufgrund von Beschränkungen für den Umtausch von Inhaberaktien in ADR's – es hätten vierteljährlich nur 1 v.H. der depotverwahrten Aktien gewandelt werden können - hätten nicht alle Aktien sofort umgewandelt werden können. Bei der Wertermittlung hätte zudem berücksichtigt werden müssen, dass der Kurswert der ADR's der NNN seit dem Wegzug 1989 bis zum 14.12.1999 auf 10,36 DM und bis zum 13.12.2000 sogar auf nur 1,11 DM gesunken sei. Bei der III sei der Kurswert von 7,03 DM über 3,72 DM zum 28.2.2000 auf 2,74 DM zum 13.11.2000 gefallen. Seit dem Wegzug hätte die Klägerin ihre Aktien nur zu dem geringeren Wert veräußern können. Deshalb hätte bei der Wertermittlung eine Trennung zwischen den Aktien an sich und den ADR's erfolgen müssen. Der Prüfer habe Einkünfte aus der Veräußerung von ADR's der III im Dezember 1998 als Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG erfasst. Da der Kläger diese Anteile frühestens nach dem Börsengang im Herbst 1998 erworben haben könne, handele es sich jedoch um Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (Veräußerung von Wertpapieren innerhalb von sechs Monaten nach Erwerb, § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG). Da jedoch § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG im Streitjahr 1998 nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichtes verfassungswidrig sei, andererseits § 17 EStG nur subsidiär gegenüber § 23 EStG anwendbar sei, sei die Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns rechtswidrig. Zu den Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an der NNNinc im Jahre 1990 könne mangels Unterlagen eine abschließende Beurteilung nicht abgegeben werden. Es sei nicht erkennbar, dass der Kläger überhaupt im Rahmen des Confidential Offering Circular aus seinem Bestand Aktien veräußert habe. Aus der Verringerung der Beteiligungsquote von 50 v.H. auf 46,94 v.H. könne nicht geschlossen werden, dass der Kläger Aktien verkauft habe. Eine solche Änderung könne auch darauf beruhen, dass weitere Aktien ausgegeben worden seien. Außerdem habe zumindest der genaue Zeitpunkt festgestellt werden müssen, zu dem die

Veräußerungen erfolgt sein sollen, da hiervon die Höhe des zugrunde zulegenden Kurswertes abhängt. Dies gelte insbesondere deshalb, weil als Zeitraum der Veräußerungen die Zeit zwischen 1990 und 1995 in Betracht käme. Mit Vertrag vom 5.12.1989 sei das Treuhandverhältnis beendet worden. Hieraus ergebe sich, dass der Kläger nicht mehr als 25 v.H. der Aktien an der NNNinc gehalten habe, so dass Einkünfte aus § 17 EStG in der damals geltenden Fassung ausschieden. Dies werde auch durch den vom Beklagten vorgelegten Anteilsschein bestätigt. Nach diesem Dokument (vgl. Bl. 98 d. Gerichtsakte) halte der Kläger 225.000 Anteile von 10.000.000. Je Anteil habe der Nennwert 0,105263 USD betragen. Dies ergäbe eine Beteiligungsquote von lediglich 21,38 v.H. Aus dem Schreiben der NNNinc vom 21.12.1989 ergäbe sich nichts anderes. Der Kläger habe 25 v.H. in eigenem und weitere 25 v.H. als Treuhänder für seine Ehefrau gehalten. Auf das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien, wie auch auf die Frage, in welcher Form zivilrechtlich ein Treuhandverhältnis bestanden habe, komme es nicht an. Hinsichtlich der als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit berücksichtigten Differenz der Anteile an der HAG in Höhe von 16.500 DM handele es sich nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn nach § 19 EStG. Zudem seien Abfindungen aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses nach § 3 Nr.9 EStG in der im Jahre 1995 geltenden bis zu einer Grenze von 24.000 DM steuerfrei. Bezüglich der Kommissionsnachlässe in den Jahren 1996 und 1998 habe die BP pauschal unterstellt, dass ein Nachlass von 80 v.H. auf den üblichen Wert der Transaktionskosten der Wertpapiergeschäfte durch die NNN gewährt worden sei und dass dieser Nachlass als Arbeitslohn steuerpflichtig sei. Hiernach seien durch den Kläger zumindest ein Viertel der insgesamt nachgelassenen Summe tatsächlich als Transaktionskosten aufgewendet worden. Der Kläger habe mehr Transaktionskosten bezahlt, als der NNN an Kosten entstanden seien. Zudem sei die Angemessenheit der Höhe des Nachlasses von 80 v.H. nicht nachprüfbar. Hinsichtlich der Einkünfte nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG sei nicht erkennbar, wie die Einordnung der Fonds als sogen. "Schwarze Fonds" in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Finanzen erfolgt sei. Es gäbe nach der Rechtsprechung des BFH keine Bindung an die Auskünfte derartiger Auskünfte (Bezug auf BFH Urteil vom 7.4.1992, BStBl II, 1992, 786). Zudem sei die Darstellung in der Anlage 3 A - C im Prüfungsbericht vom 18.6.2003 insgesamt nicht nachvollziehbar. Es fehlten Angaben über die Quellen der einzelnen Werte. Zudem sei die Berechnungsmethode nicht nachvollziehbar. Der Kläger wendet sich des Weiteren gegen die pauschalen Zuschätzungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.500 DM (1990), 2.625 DM (1991), 2.756 DM (1992), 2.894 DM (1993), 3.039 DM (1994), 3.190 DM (1995), 11.175 DM (1996), 11.733 DM (1997) und 12.320 DM (1998). Er trägt vor, die Erhöhung sei rechtswidrig. Die von der BP ausgewerteten Unterlagen stünden ihm nicht zur Verfügung. Die Feststellungen müssten mit Nichtwissen bestritten werden. Jedenfalls ergäbe sich aus den Unterlagen keine Anhaltspunkte für die Annahme der BP, dass den Eheleuten 1990 ein Anfangsvermögen von 100.000 DM zur Erzielung von Kapitaleinkünften zur Verfügung gestanden habe. Es sei lediglich eine Überweisung der Ehefrau des Klägers in Höhe von 20.000 DM dokumentiert. Da die Unterlagen, auf denen die Feststellungen über die ausländischen Konten dem Kläger nicht zur Verfügung stünden, würde die Rechtmäßigkeit der Zuschätzungen bestritten.

Der Beklagte hat mit Bescheiden vom 11.2.2005 und 28.4.2005 die Einkommenssteuerbescheide für 1992 und 1998 geändert. Dabei wurden im Jahre 1992 Einkünfte rückgängig gemacht, die dem Kläger zugerechnet worden waren, tatsächlich jedoch bei dessen Ehefrau hätten berücksichtigt werden müssen und im Jahre 1998 im Anschluss an die Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Einkünften aus Wertpapierverkäufen die Gewinne aus Spekulationsgeschäften insgesamt von der Besteuerung ausgenommen. In der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2007 haben sich die Beteiligten dahingehend verständigt, dass die in Tz. 38 – 40 dem

Kläger zugerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen rückgängig gemacht werden; die Beteiligten waren darüber einig, dass aus Vereinfachungsgründen eine Änderung des entsprechenden Bescheides für 1995 erst nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens erfolgen soll.

Der Kläger beantragt, 37

die aufgrund der BP erlassenen angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1998 in 38
der jeweils letzten Fassung aufzuheben,

hilfsweise, 39

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 40

Der Beklagte beantragt, 41

Klageabweisung, so weit er sich nicht zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheides 42
1995 verpflichtet hat.

Er trägt vor, nach wie vor sei von einer fehlenden Mitwirkung des Klägers auszugehen. Der 43
Kläger bzw. dessen Bevollmächtigte hätten mehrfach Gelegenheit gehabt, die
beschlagnahmten Unterlagen an Amtsstelle einzusehen. Dies sei schließlich auch erfolgt.
Allerdings sei während des laufenden Strafverfahrens eine Herausgabe der Unterlagen nicht
möglich. Generell beschränke sich der Kläger in seiner Klagebegründung darauf, die
Darlegungen und Feststellungen der Betriebsprüfung in Zweifel zu ziehen oder mit
Nichtwissen zu bestreiten, ohne selbst konkrete Angaben über die steuerlichen Verhältnisse
zu machen. Die Vorwürfe, der Beklagte sei nicht hinreichend seiner Ermittlungspflicht
nachgekommen und habe nicht alle Feststellungen durch geeignete Unterlagen belegt, sei
haltlos. Vielmehr habe der Kläger an der Aufklärung bereits während der Prüfung überhaupt
nicht mitgewirkt. Er sei näher an den Beweismitteln und müsse am ehesten die genauen
Umstände der einzelnen Geschäfte kennen. Wenn eine mangelnde Sachaufklärung darauf
beruhe, dass der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkomme, dürfe das FA
auch zu seinen Lasten von einem geringeren Überzeugungsgrad ausgehen und Schlüsse zu
seinem Nachteil ziehen.

Im Einzelnen erwidert der Beklagte: 44

Grundsätzlich sei den Angaben des Klägers, die er Jahre vor der BP gegenüber Dritten 45
gemacht habe, wie hier in den Schreiben aus dem Jahre 1994, eher zu glauben, als späteren
gegenteiligen Einlassungen, die erst im streitigen Verfahren erfolgten. Die Aussagen, die der
Kläger in seinen Schreiben aus 1994 über seine Beteiligungsquote gemacht habe, könnten
nicht umgedeutet werden. Außer der bloßen Behauptung des Klägers, dass weder er noch
sonst ein Angehöriger seiner Familie jemals mehr als 25 v.H. der Aktien gehalten habe, gebe
es hierfür keinerlei objektive Anhaltspunkte. Vielmehr stünden diese Behauptungen im klaren
Widerspruch zu den Inhalten der Geschäftsbriefe und der Aktionärslisten. Hinsichtlich der in
1998 veräußerten Anteile an der III hätte kein Spekulationsgeschäft vorgelegen. Der Kläger
sei bereits seit 1995 Aktionär der III. Erst mit dem Börsengang in den USA seien die Aktien in
ADR´s umgewandelt worden. Die bloße Umwandlung der Aktien in ADR´s stelle keinen
Erwerb dar. Jedenfalls seien die Erlöse auch dann als Einkünfte nach § 17 EStG zu erfassen,
wenn § 23 Abs. 1 EStG im Veranlagungsjahr verfassungswidrig ist. Durch die
Verfassungswidrigkeit werde eine Erfassung der Einkünfte als solche aus § 17 EStG nicht
betroffen. Vielmehr komme diese Vorschrift nach dem Wegfall des § 23 Abs. 1 EStG wieder

zum Zuge. Hinsichtlich der 1995 berücksichtigten Einkünfte im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei der HAG vertritt der Beklagte die Auffassung, dass Zahlungen nach Auflösung des Arbeitsverhältnisses, mit denen – wie hier – rückständiger Arbeitslohn abgegolten werde, steuerpflichtigen Arbeitslohn und keine steuerfreie Abfindung nach § 3 Nr. 9 EStG darstellten. Bezüglich der Veräußerung von Anteilen an der NNNinc im Jahre 1990 seien die vorgelegten Vereinbarungen ohne jeden Beweiswert für das tatsächliche Bestehen eines Treuhandverhältnisses. Ein Treuhandverhältnis zwischen Herrn L. und dem Kläger sowie zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau sei offensichtlich nicht durchgeführt worden. Andernfalls sei nicht zu erklären, warum der Kläger in einem Schreiben der NNNinc vom 21.12.1989 mit 50 v.H. Beteiligung aufgeführt sei. Jedenfalls sei diesem Schreiben und dem Anteilsschein eine größere Beweiskraft zuzurechnen, als den vorgelegten Verträgen. Aus dem Anteilsschein ergäbe sich, dass der Kläger noch mit 225.000 Anteilen an der NNN beteiligt gewesen sei. Da bei Gründung der NNN 237.000 Anteile eine 50 v.H. - Beteiligung entsprochen habe, müsse der Kläger mit mehr als 21,38 v.H. beteiligt gewesen sein. Hinsichtlich der Zuschätzungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sei der Anfangsbestand von 100.000 DM geschätzt worden. Er hätte durchaus auch höher angesetzt werden können. Es handle sich um einen Auslands Sachverhalt, bei dem den Kläger eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Da die Auslandszahlungen jeweils auf Gemeinschaftskonten des Klägers mit seiner Ehefrau erfolgt seien, sei eine hälftige Zurechnung nicht ermessensfehlerhaft. Im Übrigen habe der Steuerfahndungsprüfer im Rahmen einer Besprechung am 9.9.2004 die Klägervertreter auf zwei Festgeldkonten aus dem Jahre 2000 des Klägers und seiner Frau hingewiesen, die ein Guthaben von ca. 12 Mio EUR aufwiesen. Hinsichtlich der Einkünfte aus den ausländischen Fonds im Rahmen des AuslInvestmG sei die Mitwirkung des Bundesamtes für Finanzen durch eine Abfrage der Fonds erfolgt. Eine solche Möglichkeit bestehe auch für den Kläger. Soweit der Kläger mit der Ermittlung der erzielten Einnahmen nicht einverstanden sei, könne er eigene Ermittlungen vornehmen. Zur Durchführung der Bewertung der Inhaberaktien bzw. der ADR's macht sich der Beklagte eine Stellungnahme der Wirtschaftsreferentin in einem früheren Strafverfahren gegen den Kläger und seine Ehefrau zu Eigen (vgl. Anlage VIII zum Schriftsatz vom 26.10.2005). Hiernach könne der Wert der depotverwahrten und somit selbst nicht handelbaren Inhaberaktien aus dem Kurswert der ADR's geschlossen werden. In ihren wesentlichen Merkmalen stimmten ADR's mit den Aktien überein. ADR's gewährten den Inhabern ähnliche Rechte, wie die Aktien selbst. Gesellschaftsanteile, die als Aktien an deutschen Börsen, als ADR's an US-Börsen gehandelt werden, würden wertmäßig parallel behandelt. Investoren stuften Aktien und ADR's als gleichwertig ein. Dies dürfte auch dann gelten, wenn – wie hier - die Inhaberaktie selbst nicht gehandelt werden könne. Dem stehe nicht entgegen, dass die Aktien erst in ADR's umgewandelt werden müssten, da dies sehr kurzfristig erfolgen können.

Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung die Verfahren 9 K 1270/04 und 9 K 1795/04 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. 46

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach – und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakten auch in den Verfahren 9 K 1274/04 K und der vom Beklagten vorgelegten Steuerakten einschließlich der Handakten der Betriebsprüfung Bezug genommen. 47

Entscheidungsgründe 48

Die Klage ist nicht begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). 49

1. In formeller Hinsicht begegnet die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide keinen Bedenken. Eine Änderungsmöglichkeit ergibt sich hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1994 jedenfalls aus § 173 Abs. 1 Nr.1 AO. Die für diese Jahre bereits ergangenen Bescheide 1990 bis 1994 durften auch noch innerhalb der zehnjährigen Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO geändert werden, da durch die unvollständigen und fehlerhaften Steuererklärungen von einer Steuerhinterziehung auszugehen ist. Hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1998 beruhte die Änderung auf § 164 Abs. 2 AO

Die Bescheide sind auch durch die Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht hinreichend begründet. Nach § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt schriftlich zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Einer Begründung bedarf es gemäß § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht, soweit demjenigen, für den der Verwaltungsakt bestimmt ist, die Auffassung der Finanzbehörde über die Sach- und Rechtslage bereits bekannt oder auch ohne schriftliche Begründung für ihn ohne weiteres erkennbar ist. Bei einem Schätzungsbescheid ist das Ergebnis der Schätzung jedenfalls dann der Höhe nach zu begründen, wenn ein besondere Anlass dazu besteht. Eine darüber hinaus gehende Pflicht zur Begründung besteht nicht (vgl. BFH Urteil vom 11.2.1999, V R 40/98 BFHE 188, 10, BStBl II 1999, 382). Gemessen hieran ist die Begründung der Steuerbescheide nicht zu beanstanden. Die geänderten Bescheide nehmen ausdrücklich Bezug auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung. Der Beklagte macht sich damit die einzelnen Feststellungen, wie sie in dem Prüfungsbericht vom 18.6.2003 getroffen wurden, zu Eigen. In diesem Bericht sind die Schätzungen nach Art und Methode ausführlich dargelegt. Dies braucht jedoch nicht vertieft zu werden, da ein etwaiger Begründungsmangel jedenfalls unbeachtlich wäre. Nach § 127 AO kann die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der – wie hier - nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht alleine deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von u.a. Vorschriften über das Verfahren zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Der formelle Verstoß muss sich daher ursächlich auf die Sachentscheidung ausgewirkt haben (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, AO – FGO, § 127 AO Tz. 13). Es ist nicht ersichtlich, wie sich die Begründung eines Verwaltungsaktes auf dessen Inhalt soll auswirken können.

2. Der Kläger hat aus den Veräußerungen von Aktien und Aktienzertifikaten an den Kapitalgesellschaften NNNinc in 1990, NNN in 1995 und NNN und III in den Jahren 1998 Einkünfte nach § 17 EStG erzielt. Dabei waren die Höhe der Beteiligungsquote des Klägers sowie die Höhe der erzielten Gewinne teilweise nach § 162 AO, der nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren gilt, zu schätzen (vgl. a)). Die vorgenommenen Schätzungen sind weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden (vgl. b)).

a) Nach § 17 Abs. 1 EStG in der bis zum 31.12.1998 geltenden Fassung gehörte der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Eine wesentliche Beteiligung war gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Der Beklagte hat zu Recht die Höhe der Beteiligungsquoten des Klägers teilweise geschätzt. Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO sind Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit die Finanzbehörde diese nicht ermitteln kann. Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Erklärung zu geben vermag, er eine weitere Auskunft verweigert oder seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), von der abzuweichen keine Veranlassung besteht, folgt aus der gemeinsamen Verantwortung von Steuerpflichtigen einerseits und Finanzbehörde sowie

Finanzgericht andererseits für die vollständige Sachaufklärung im Abgabenrecht, dass sich dann, wenn ein Steuerpflichtiger die ihm auferlegte allgemeine oder besondere Mitwirkungs-, Informations- oder Nachweispflichten verletzt, grundsätzlich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde oder des Finanzgerichtes entsprechend mindert. Die Kriterien und das Ausmaß der Reduzierung von Sachaufklärungspflichten und Beweismaß lassen sich nicht generell festlegen sondern nur von Fall zu Fall bestimmen (vgl. BFH Urteil vom 15.2.1989, X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 1187).

54 Soweit die Ermittlung der Einkünfte auf Schätzungen seitens der Beklagten über die Höhe der Beteiligungsquote beruhte, lag ein Schätzungsanlass vor. Dabei kommt es – entgegen der Auffassung des Klägers - nicht darauf an, ob die Finanzbehörde ausdrücklich nach bestimmten für die Steuerfestsetzung erheblichen Umständen gefragt hat. Nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO kommen die Beteiligten ihrer Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß darlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Hieraus ergab sich für den Kläger die Pflicht, auch ungefragt seine Beteiligungsverhältnisse an den Gesellschaften offen zu legen und gegebenenfalls Veränderung in den Beteiligungsquoten nachzuweisen. Im Übrigen hat der Kläger auf den Hinweis des Gerichtes, mit dem konkret eine lückenlose und vollständige Aufstellung der Beteiligungsverhältnisse angefordert wurde, nicht einmal ansatzweise beantwortet, sondern lediglich vorgetragen, dass ein solches Verlangen nach der inzwischen abgelaufenen Zeit nicht mehr erfüllbar sei. Allerdings ist die Erfüllung dieses Verlangens weder unverhältnismäßig noch unzumutbar. Es handelt sich bei den Beteiligungsquoten um Umstände, die ausschließlich in der Sphäre des Klägers liegen und deren Bedeutung dem Kläger nach eigenem Vorbringen bereits in den entsprechenden zurückliegenden Jahren bewusst war.

55 aa) Hinsichtlich der Veräußerungen von Aktien an der NNNinc im Jahre 1990 ist der Beklagte zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger im maßgeblichen Zeitraum zu mehr als einem Viertel an der Gesellschaft beteiligt war. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung war der Kläger bei Gründung der NNNinc im Jahre 1989 mit 50 v.H. an dem Kapital dieser Gesellschaft beteiligt. Der Kläger trägt insoweit vor, ein Dritter habe die Anteile treuhänderisch für den Kläger erworben. Er, der Kläger, habe hiervon lediglich 25 v.H. selbst gehalten; weitere 25 v.H. habe er treuhänderisch für seine Ehefrau gehalten. Der Senat kann diesem Vorbringen nicht folgen. Wer behauptet, ein Recht, das auf seinen Namen lautet, nur als Treuhänder oder Vertreter eines anderen innezuhaben, muss dies nach § 159 AO 1977 nachweisen. Bei der Prüfung ist ein strenger Maßstab anzulegen (BFH Urteile vom 13.10.1998 VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463 und vom 15. Juli 1997 VIII R 56/93, BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152). Die Unerweislichkeit der entscheidungserheblichen Tatsachen geht insoweit zu Lasten desjenigen, der sich auf die Treuhand beruft. Dies gilt umso mehr, soweit eine Treuhand – wie hier - zwischen Familienangehörigen behauptet wird.

56 Gemessen hieran hat der Kläger nicht überzeugend nachgewiesen, dass das von ihm behauptete Treuhandverhältnis mit seiner Ehefrau tatsächlich durchgeführt wurde. Zwar hat der Kläger mittlerweile Treuhandverträge mit dem Dritten sowie mit seiner Ehefrau vorgelegt. Indes trägt der Kläger nicht vor, ob und in welcher Weise konkret Übertragungen der Anteile auf seine Ehefrau stattgefunden haben sollen. Insbesondere ist völlig unklar, welches Kausalgeschäft den Übertragungen zugrunde gelegen haben soll, ob etwa der Erwerb der Anteile durch die Ehefrau entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen sollte. Unterlagen über die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte und die dinglichen Übertragungen lagen und liegen nicht vor.

bb) Auch bezüglich der Veräußerungen von Aktienzertifikaten an der NNN im Jahre 1995 und im Jahre 1998 lag eine wesentliche Beteiligung des Klägers im Sinne von § 17 EStG vor. Die Schätzung der Beteiligungshöhe mit mehr als 25 v.H. durch den Beklagten ist nachvollziehbar und nicht zu beanstanden. Insoweit war der Kläger nach den Feststellungen der BP bei den Hauptversammlungen der NNN am 10.12.1991 und am 29.6.1992, mithin innerhalb des maßgeblichen Fünf-Jahres-Zeitraums, an deren Nennkapital mit 66,67 v.H. beteiligt. Außerdem hat der Kläger in mehreren Schreiben vom August 1994 bis März 1995 seine Beteiligungsquote mit 67,85 v.H. angegeben. Der Kläger tritt dem mit der Behauptung entgegen, seine Beteiligungsquote habe nie mehr als 25 v.H. betragen. Vielmehr seien die Beteiligungen an der NNN innerhalb der Familie so erfolgt, dass keines der Familienmitglieder mehr als 25 v.H. in seinem Besitz habe. Die Erklärungen zur Höhe seiner Beteiligungsquote in den betreffenden Schreiben hätten nicht seine persönliche Beteiligungshöhe, sondern die der Familie insgesamt wiedergeben sollen. Der Senat konnte sich von der Richtigkeit dieser Darlegungen jedoch nicht überzeugen. Auch insoweit hat der Kläger nicht nachgewiesen, dass die Anteile tatsächlich auf die Familienmitglieder übertragen wurden. Es fehlt insoweit bereits an einer überzeugenden Darlegung, wann und aus welchem Grunde die Anteile übertragen worden sein sollen. Nachweise über die zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäfte oder über die dinglichen Übertragungen wurden nicht vorgelegt. Es kommt nicht darauf an, dass es für die Übertragung von Inhaberaktien keine gesetzliche Aufzeichnungs- oder Dokumentationspflicht gibt. Letztlich liegt es in der Hand des Steuerpflichtigen zum Zwecke eines nachträglichen Nachweises entsprechende Übertragungen zu dokumentieren. Dies gilt umso mehr, als der Kläger hier zum einen Geschäfte mit nahen Angehörigen behauptet. Zum anderen war dem Kläger als erfahrenem Geschäftsmann auch bewusst, dass er solche Übertragungen, vor allem, soweit sie innerhalb seiner Familie erfolgten, gegebenenfalls im Rahmen seiner Steuerpflichten wird nachweisen müssen. Er hätte daher eine entsprechende Beweisvorsorge treffen können und müssen. Hinsichtlich der Schreiben aus den Jahren 1994 und 1995 ist davon auszugehen, dass eine Auslegung, wie sie der Kläger nunmehr vornimmt, eher unwahrscheinlich ist. Der Inhalt der Schreiben ist eindeutig und weder auslegungsfähig noch -bedürftig. Demnach geht das Gericht davon aus, dass der Kläger in diesen Schreiben seine tatsächliche persönliche Beteiligungshöhe angegeben hat.

Der Einschätzung, dass der Kläger in den Jahren 1991 und später wieder in 1994 an der NNN wesentlich beteiligt war, steht nicht entgegen, dass die Ehefrau des Klägers in der Körperschaftssteuererklärung der NNN für 1993 bis zum 31.12.1993 mit 277.850 DM, somit mit 61,74 v.H. beteiligt war. Es erscheint durchaus nachvollziehbar, wenn der Klägers selbst vorträgt, er habe die Anteile für einen bestimmten Zeitraum auf seine Ehefrau übertragen, um sie einem Zugriff möglicher Gläubiger zu entziehen. 58

cc) Die Einkünfte aus den Veräußerungen von Aktienzertifikaten an der III im Jahre 1998 sind als Veräußerungsgewinne gem. § 17 EStG zu erfassen. Etwas anderes ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG hinsichtlich der Besteuerung von Wertpapiergeschäften in dem Streitjahr 1998 durch das Bundesverfassungsgericht mit Entscheidung vom 9.3.2004 (Az. 2 BvL 17/02) für verfassungswidrig erklärt wurde. Die Verfassungswidrigkeit des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG in der im Jahre 1998 geltenden Fassung lässt die Geltung des § 17 EStG unberührt. 59

Der Kläger war in dem maßgeblichen Zeitraum mit mehr als 25 v.H. und daher wesentlich an der III beteiligt. Ausweislich der Feststellungen der Betriebsprüfung, die insoweit von dem Kläger nicht angegriffen werden, haben der Kläger und seine Ehefrau an der Hauptversammlung der III am 14.9.1995, also innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums, als 60

Aktionäre mit einer Beteiligungsquote von jeweils 27,83 v.H., mithin mehr als 25 v.H. teilgenommen. Auf eine Schätzung kommt es daher nicht an.

b) Die Schätzungen der Höhe der veräußerten Anteile und deren Werte, wie sie vom Beklagten im Anschluss an die Feststellungen der Betriebsprüfung in deren Bericht vom 18.6.2003 vorgenommen wurden, ist nachvollziehbar und begegnet keinen durchgreifenden Bedenken. Mit Hilfe der Schätzung sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. BFH Urteil vom 18.12.1984, VIII R 195/82, BFHE 142, 558, BStBl II, 1986, 226). 61

aa) Hinsichtlich der Veräußerungen von Aktien an der NNNinc im Jahre 1990 ist der Beklagte zu Recht davon ausgegangen, der Kläger Einkünfte in Höhe von 83.557 DM erzielt hat. Soweit sich der Kläger lediglich darauf beschränkt, seine Beteiligung zu bestreiten, kann ihm nicht gefolgt werden. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum ausgerechnet er sich an diesem Geschäft nicht beteiligt haben soll. Derartige Gründe werden vom Kläger auch nicht benannt. Es spricht daher alles dafür, dass auch der Kläger aus seinem Bestand Anteile veräußert hat. 62

Auch die Schätzung des Beklagten, dass der Kläger in der folgenden Zeit weitere 5.000 Aktien veräußert haben und hierdurch in 1990 weitere Einkünfte in Höhe von 167.116 Dm erzielt haben muss, beruht auf nachvollziehbaren Überlegungen. Maßgeblich hierfür war der Umstand, dass die Beteiligungsquote des Klägers an der NNNinc bei deren Gründung von 50 v.H. bis zu den Angaben im Börsenprospekt der NNN vom 15.9.1995 auf 46,94 v.H. gesunken war. Unter Berücksichtigung der eben genannten Veräußerung von 2.500 Aktien ergab sich rechnerisch, dass der Verbleib von weiteren 5.000 Aktien ungeklärt war. Es liegen keine Anhaltspunkte für die Richtigkeit der Vermutung des Klägers vor, dass die Verringerung seiner Beteiligungsquote möglicherweise auf einer Erhöhung der Zahl der ausgegebenen Aktien beruhen könnte. 63

Die Ermittlung des Gewinns erfolgte im Wege von Schätzungen zutreffend an Hand der Höhe der im Rahmen des COC ausgegebenen Aktien bzw. an Hand der im angenommenen Veräußerungszeitraum geltenden Kurswerte der Aktien. 64

bb) Soweit der Beklagte, den Auffassungen der Betriebsprüfung folgend, die Anzahl der im Jahre 1995 und 1998 veräußerten Anteile an der NNN und der III geschätzt und deren Wert an Hand der Börsenwerte der Aktienzertifikate (American Deposit Receipt's – ADR's) ermittelt hat sind seine Ergebnisse nicht zu beanstanden. 65

Hinsichtlich der Zahl der veräußerten ADR's in den Jahren 1995 und 198 an der NNN und der III beruhen die Feststellungen der Betriebsprüfung u.a. auf der Auswertung des Börsenprospekts den NNN und von Depotauszügen der Bankhäuser, die im Rahmen der Durchsuchungen beschlagnahmt worden waren. Die insoweit gezogenen Schlüsse sind nachvollziehbar. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird insoweit auf den Betriebsprüfungsbericht vom 18.6.2003, insbesondere dessen Tz. 21 bis 23 Bezug genommen. 66

Der Beklagte hat den Wert der Aktien auch zu Recht an Hand der Kurswerte der ADR's geschätzt. Es kommt dabei nicht darauf an, dass die Inhaberaktien – die nicht gehandelt, sondern nach dem Börsengang in den USA depotverwahrt wurden – und die an der US – Börse handelbaren ADR's unterschiedliche Wirtschaftsgüter seien. Der Beklagte hat zu Recht den Wert der Aktien mit dem Wert dieser Aktienzertifikate bemessen. Dabei ist die Besonderheit zu berücksichtigen, dass die Aktien der NNN und der III selbst an der New 67

Yorker Börse nicht gehandelt wurden, vielmehr stellvertretend für sie, die ADR. Dementsprechend heißt es in dem Hinterlegungsvertrag zwischen der NNN und einer Bank, dass die ADS (American Deposit Shares) die Anteile an den hinterlegten Aktien der NNN vertreten, ebenso, wie die ADR, welche die Rechte an den Anteilen an den hinterlegten Aktien verbriefen. Aufgrund dieses Umstandes, kann eine Ermittlung des gemeinen Wertes der Aktien nur an Hand der handelbaren ADR erfolgen. Nach der Rechtsprechung des BFH, von der abzuweichen keine Veranlassung bestehen dürfte, kann der Wert nicht börsennotierter Anteile ausnahmsweise an Hand des Wertes börsennotierter Anteile derselben Gesellschaft ermittelt werden (vgl. Urteil vom 9.3.1994, II R 39/90, BStBl II 1994, 394). Der Börsenpreis der börsennotierten Anteile kann als Verkaufspreis i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG gelten, aus dem der gemeine Wert der anderen, nicht börsennotierten Anteile abgeleitet werden kann (Rid in Gürsching/Stenger BewG und VStG § 11 BewG Anm. 77). Auf spätere Kursverluste kommt es dabei ebenso wenig an, wie auf den Umstand, dass die hinterlegten Aktien innerhalb eines bestimmten Zeitraums nur in einem bestimmten Umfang in ADR's umgewandelt werden durften. Es ist nicht erkennbar, inwieweit diese Beschränkung auf den tatsächlichen Kurswert der ADR's Einfluss haben sollte. Die in dem maßgeblichen Veräußerungszeiträumen geltenden Kurswerte hat der Kläger nicht konkret angegriffen. Bedenken an der Höhe der angesetzten Tagesdurchschnittswerte ergeben sich nicht.

3. Durch den Wegzug des Klägers im Jahre 1998 nach Belgien war der Vermögenszuwachs seiner Anteile an der NNN und der III gem. § 6 AStG zu besteuern. Dabei ist nach § 21 Abs. 13 Satz 1 des Gesetzes über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen – Außensteuergesetz (AStG n.F.) - in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2007 – BGBl I 2006, 2782 – weiterhin der Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. anzuwenden. Hiernach ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch die Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes endet, auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft § 17 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Ergänzt wird dieser Grundtatbestand dadurch, dass nach gem. § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG i.d.F. des SEStEG § 6 Abs. 2 bis 7 AStG n.F. in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. 68

Nach Auffassung des Senates verstößt die Vermögenszuwachsbesteuerung in dieser Fassung des § 6 AStG nicht gegen höherrangiges Europa-Recht (vgl. a)). Zudem liegt durch die Anordnung der Anwendung des § 6 Abs. 2 bis 7 AStG n.F. auf alle noch offenen Einkommensteuerveranlagungen keine verfassungswidrige Rückwirkung vor (vgl. b)). Die Höhe der geschätzten Einkünfte ist nicht zu beanstanden (vgl. c)). 69

a) Der Senat hat keine Veranlassung im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 234 Abs. 2 EG Vertrag dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorzulegen, ob § 6 AStG a.F. bzw. n.F. gegen Art. 43 EG – Vertrag verstößt. Nach Art. 234 Abs. 1 EG – Vertrag entscheidet der Europäische Gerichtshof im Wege einer Vorabentscheidung u.a. über die Auslegung des EG – Vertrages. Nach Art. 234 Abs. 2 kann ein Gericht eines Mitgliedstaates, wenn ihm eine Frage zur Auslegung des EG – Vertrages vorgelegt wird, dem Gerichtshof diese Frage zur Entscheidung vorlegen, wenn es eine Entscheidung dieser Frage zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält. Der Senat hält eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs nicht für erforderlich. Er ist vielmehr davon überzeugt, dass § 6 AStG den EG – 70

Ein Verstoß gegen Art. 43 des EG – Vertrages ergibt sich unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH nicht. Nach Art. 43 EG - Vertrag sind Beschränkungen des Rechts auf freie Niederlassung von Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten verboten. Nach der Rechtsprechung des EuGH gilt das Verbot für Mitgliedstaaten, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken, auch in Bezug auf steuerrechtliche Vorschriften und betrifft insbesondere die Fälle, in denen eine steuerrechtliche Norm aufgrund einer abschreckenden Wirkung geeignet ist, die Ausübung des Rechts zu beschränken (vgl. Urteil vom 11.3.2004 Rs C – 9/02, StRE 2004, 488). Nach den Entscheidungen des EuGH vom 11.3.2004 (Rs. C-9/02 a.a.O.) und vom 7.9.2006 (Rs. C-470/04 Slg. der Rechtsprechung des EuGH 2006, S. I-07409), welche vergleichbare Regelungen in Frankreich bzw. den Niederlanden betrafen, bestanden gegen die Vermögenszuwachsbesteuerung nach § 6 AStG a.F. erhebliche europarechtliche Bedenken. Während der EuGH in der Entscheidung vom 11.3.2004 noch davon ausging, dass es die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags einem Mitgliedsstaat verwehrt, zur Vorbeugung gegen Steuerflucht eine Regelung einzuführen, wonach eine latente Wertsteigerung besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz in das Ausland verlegt, hat er mit der Entscheidung vom 7.9.2006 diesen Grundsatz näher präzisiert. Hiernach sind derartige Regelungen zwar geeignet die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG – Vertrag zu beeinträchtigen. Ob diese Benachteiligungen im Hinblick auf ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel ausnahmsweise zugelassen werden können, hängt nach Auffassung des Gerichtshofs jedoch von einer Verhältnismäßigkeitsprüfung unter Berücksichtigung der Bestimmungen zur Durchführung der Besteuerung ab. Demnach hat der Gerichtshof eine Wegzugsbesteuerung von latenten Wertzuwächsen nicht generell verworfen. Jedenfalls in der Entscheidung vom 7.9.2006 wurde die bisherige Rechtsprechung dahingehend klargestellt, dass der Wegzugsstaat auf die Besteuerung der während der Ansässigkeit es Steuerpflichtigen im Inland entstandenen Wertzuwächse nicht endgültig verzichten muss (vgl. Richter/Escher in FR 2007, 674, 680 m.w.N.). Es kommt mithin auf die konkrete Ausgestaltung der Durchsetzung des Steueranspruches an. Diese ergänzenden Regelungen, die sich gem. § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG n.F. für – wie hier – noch offene Einkommensteuerveranlagungen aus § 6 Abs. 2 bis 7 AStG n.F. ergeben, bedeuten keine unverhältnismäßige Einschränkung der Niederlassungsfreiheit. Nach diesen Vorschriften wird der festgesetzte Steueranspruch zinslos und ohne die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten zunächst gestundet. Für den Fall des Widerrufs der Stundung werden die in der Zwischenzeit eingetretenen Wertminderungen bei der nachträglichen Änderung der ursprünglichen Festsetzung grundsätzlich berücksichtigt. Auch die Verpflichtung zur regelmäßigen Angabe des Wohnortes und der fortdauernden Beteiligung bedeutet keine unverhältnismäßige Einschränkung. Zweifel daran, ob und in welchem Umfang nach der Rechtsprechung des EuGH Wertminderungen, die während des Aufenthaltes in dem anderen Staat eintreten, zu berücksichtigen sind, und ob die Regelungen des § 6 Abs. 6 AStG insoweit ausreichen, stellen sich im vorliegenden Verfahren nicht. Diese Fragen sind erst in dem Verfahren nach Widerruf der Stundung zu beantworten. Erst dann ist zu entscheiden, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe etwaige Wertminderungen, die nach dem Wegzug aus der Bundesrepublik eingetreten sind, zu berücksichtigen sind.

b) Auch eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) scheidet nach Ansicht des Senates aus. Nach Art. 100 GG ist das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes einzuholen, wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, da nach Auffassung des Senats die rückwirkende Anwendung des § 6 Abs. 2 bis 7 AStG n.F. nach § 21 Abs. 13 AStG

n.F. auf alle noch nicht bestandskräftig entschiedenen Einkommenssteuerfestsetzungen keine verfassungswidrige Rückwirkung bedeutet.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines die Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung enttäuscht und in seiner Freiheit erheblich gefährdet, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte (vgl. BVerfG Beschlüsse vom 10.3.1971 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, 285; vom 8.6.1977 2 BvR 499/74, 1042/75, BVerfGE 45, 142, 167 f.; vom 14.5.1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 257 f.; vom 3.12.1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78). Der Staatsbürger muss die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können (BVerfG Urteil vom 19. 12.1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 271 und Beschluss vom 26.2.1969 2 BvL 15, 23/68, BVerfGE 25, 269, 290). Dies gilt auch und besonders im Steuerrecht. Das Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG ist zwar auf Steuergesetze nicht, auch nicht entsprechend anwendbar (BVerfG Beschluss vom 24.7.1957 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, 95); da jedoch Abgabengesetze vom Staatsbürger Geldleistungen fordern, wenn er bestimmte Tatbestände verwirklicht, orientiert er sich bei seinen wirtschaftlichen Dispositionen an den jeweils geltenden Steuergesetzen. Er muss darauf vertrauen können, dass sein dem geltenden Recht entsprechendes Handeln von der Rechtsordnung mit allen ursprünglich damit verbundenen Rechtsfolgen anerkannt bleibt. Soweit Steuertatbestände an Handlungen anknüpfen, muss also die Rechtsfolge bereits im Augenblick des Handelns gesetzlich vorgesehen sein (BVerfG Urteil vom 19.12.1961, 2 BvL 6/59 a.a.O. BVerfGE 13, 261, 271; vgl. auch BFH Beschluss vom IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II, 2004, 284).

Gemessen an diesen Anforderungen lag nach Ansicht des Senates im Zeitpunkt des Wegzugs aus der Bundesrepublik 1998 kein schützenswertes Vertrauen des Klägers vor. Es erscheint zum einen bereits mehr als fraglich, ob das Vertrauen eines Steuerpflichtigen in darin, dass eine geltende Vorschrift des nationalen Rechts gegen höherrangiges Europarecht verstößt, überhaupt schützenswert ist. Zum anderen kommt es nach Ansicht des Senats entscheidend darauf an, dass § 6 AStG a.F. zum damaligen Zeitpunkt noch geltendes Recht war. Der Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG hat sich mit der Neufassung des SEStG nicht zum Nachteil des Klägers geändert. Im Zeitpunkt des Wegzugs bestanden nach der Rechtsprechung des BFH auch keine europarechtlichen Bedenken an der Wegzugsbesteuerung (vgl. Beschluss vom 17.12.1997, I B 108/97, BFHE 185, 30, BStBl II 1998, 558). Im Ergebnis erfolgte die Änderung des § 6 AStG durch das SEStG nur, um etwaigen europarechtlichen Bedenken entgegen zu treten. Eine derartige rückwirkende Korrektur einer möglicherweise gegen höherrangiges Recht verstoßenden nationalen Vorschrift muss dem Gesetzgeber möglich sein.

c) Der Kläger war in dem maßgeblichen Fünf-Jahres-Zeitraum des § 17 EStG wesentlich an der NNN und der III beteiligt. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen Bezug genommen werden. Auch die Höhe der geschätzten Einkünfte ist nicht zu beanstanden. Die Schätzung beruht insoweit auf Feststellungen hinsichtlich der Depots des Klägers u.a. bei den Bankhäusern unter Berücksichtigung des Börsenprospektes. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird insoweit auf Tz. 24 und 30 des Prüfungsberichtes vom 18.6.2003 Bezug genommen. Weder die Anzahl der geschätzten ADR's noch die Höhe der zugrunde gelegten Kurswerte werden von dem Kläger konkret in Zweifel gezogen.

4) Zu Recht hat der Beklagte weitere 16.500 DM im Jahre 1995 als Arbeitseinkommen gem. § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst. Es handelt es sich hierbei nicht um eine steuerfreie Abfindung nach § 3 Nr.9 EStG. Nach § 3 Nr.9 Satz 1 EStG in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung waren Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses, bis zu einem Betrag von 24.000 Deutsche Mark steuerfrei. Abfindungen sind Entschädigungen, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteile, insbesondere des Verlustes des Arbeitsplatzes, erhält. Die Zahlungen müssen wegen der Auflösung des Dienstverhältnisses geleistet werden und dienen der Abgeltung von entgangenen Verdienstmöglichkeiten. Dies ist nicht der Fall, wenn mit der Zahlung bis zum Zeitpunkt der Auflösung erdiente Ansprüche abgegolten werden, wie bei rückständigem Arbeitslohn (vgl. FG München, Urteil vom 28.11.2000, 13 K 1168/97, GmbH-Stpr 2001, 320 und FG Düsseldorf, Urteil vom 4.10.2001, 16 K 3036/00, EFG 2001, 1592 m.w.N.).

5) Die Kommissionsnachlässe, die dem Kläger aufgrund seiner Beschäftigung bei der NNN auf Wertpapiergeschäfte eingeräumt wurden, sind sonstige Bezüge nach § 19 Abs.1 Satz 1 Nr.1 EStG (vgl. BFH Urteil vom 15.3.1974 VI R 25/70, BFHE 112, 70, BStBl II 1974, 413). Der Beklagte hat diese Bezüge auch zu Recht mit 133.531 DM für 1996 und 33.362 DM für 1998 angesetzt. Für das Jahr 1996 beruht der Ansatz auf einer vom Kläger nicht glaubhaft widerlegten Schätzung, wobei die beschlagnahmten Transaktionslisten zugrunde lagen. Für das Jahr 1998 beruht der Ansatz auf den Feststellungen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der NNN. 77

6) Ferner hat der Beklagte auch weitere Zuschätzungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vorgenommen. Diesen Schätzungen lagen Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde, wonach die Kläger bei ausländischen Banken Konten unterhielten, deren Zinseinnahmen nicht erklärt waren. Hinsichtlich des Schätzungsanlasses ergab sich dieser aus einer erhöhte Mitwirkungspflicht des Klägers gem. § 162 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO, da es sich um Auslandssachverhalte handelte. Die Zuschätzungen selbst sind der Höhe nach nicht zu beanstanden. Sowohl die Höhe des Anfangsvermögens von 100.000 DM 1990 wie auch der angesetzte Zinssatz von 5 v.H. p.a. sind liegen noch im Bereich des Wahrscheinlichen. 78

Schließlich ist auch die Berücksichtigung von Einkünften nach dem AuslInvestmG in der im Streitjahr noch geltenden Fassung nicht zu beanstanden. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG gehörten nach § 18 Abs. 1 AuslInvestmG grundsätzlich auch die Ausschüttungen auf ausländische Investmentanteile sowie weitere Erträge. Die Besteuerungsgrundlagen nach § 18 Abs. 1 AuslInvestmG waren gem. § 18 Abs. 2 AuslInvestmG nachzuweisen. Wurde dieser Nachweis nicht erbracht, waren nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG bei dem Empfänger entweder die Ausschüttungen oder 90 v.H. des Mehrbetrages zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis des Investmentanteils, mindestens jedoch 10 v.H. des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis anzusetzen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 AuslInvestmG), wobei nach § 18 Abs. 3 Satz 2 AuslInvestmG an die Stelle eines nicht festgesetzten Rücknahmepreises der Börsen- oder Marktpreis trat. Nach § 18 Abs. 3 Satz 3 AuslInvestmG waren im Falle der Veräußerung 20 v.H. des Entgeltes zu berücksichtigen. Wegen der Ermittlung der insoweit anzusetzenden Einkünfte kann auf nach Anlage 3 A – C zum BP – Bericht vom 26.3.2003 Bezug genommen werden. Die Einordnung der jeweiligen Fonds als sogen. "schwarze Fonds" i.S.v. § 18 Abs. 3 AuslInvestmG hat der Kläger nicht konkret bestritten, ebenso wenig, wie die angesetzte Höhe der Kurswerte oder der Veräußerungsentgelte. Die Berechnungsweise der Höhe der angesetzten Einkünfte ist 79

nachvollziehbar. Fehler ergaben sich bei der Überprüfung nicht.

Nach alledem war die Klage insgesamt abzuweisen. 80

Der Senat weist darauf hin, dass für eine teilweise Stattgabe im Hinblick darauf, dass der Beklagte sich verpflichtet hat, in nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens noch zu erlassenden Änderungsbescheiden für 1995 die steuerrechtlichen Folgen der bisherigen Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen kein Raum war. Es wird davon ausgegangen, dass insoweit auch eine Korrektur der Höhe der angesetzten Anschaffungskosten (vgl. Tz. 41 des BP – Berichtes) im Jahre 1998 erfolgen wird. 81

Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 82

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 2 FGO. Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung zugesagt hat, den Kläger hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen im Jahre 1995 klaglos zustellen, ist er nur geringfügig unterlegen. 83