Finanzgericht Münster, 2 K 1232/10 E

Datum:	22.09.2020
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 1232/10 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2020:0922.2K1232.10E.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Besteuerung von Einkünften der Klägerin aus einem Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (U.S.A.). 1

Die Klägerin war im Streitjahr verheiratet und wurde mit ihrem Ehemann zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 2

Die Klägerin erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus Anteilen an dem Investmentfonds „G“ mit Sitz in den U.S.A. (internationale Wertpapierkennnummer (ISIN): xxx; deutsche Wertpapierkennnummer (WKN): xxx; im Folgenden: Fonds). Das Wirtschaftsjahr des Fonds ging jeweils vom 01.12. bis zum 30.11. Aus den von der Klägerin vorgelegten monatlichen Depotauszügen, sog. Investment Reports, für das Streitjahr geht hervor, dass die Klägerin vom 01.01.2007 bis zum 18.12.2007 76.323,788 Anteile und ab dem 19.12.2007 77.862,012 Anteile an dem Fonds hielt. Der Gesamtwert der Anteile erhöhte sich nach den in den Investment Reports für die Monate Januar und Dezember gemachten Angaben im Streitjahr von 2.212.626,61 $ (01.01.2007) auf 2.480.683,70 $ (31.12.2007). Der Fonds nahm im Streitjahr keine Veröffentlichungen im Bundesanzeiger vor. 3

4

Die für die Anteile an dem Fonds werktäglich festgesetzten Preise sind im Internet abrufbar (z.B. unter: https://finance.yahoo.com/quote/FAIRX?p=FAIRX, zuletzt abgerufen am 23.09.2020). Die dort genannten Preise je Anteil decken sich mit den Angaben in den von der Klägerin vorgelegten monatlichen Investment Reports der Fondsgesellschaft, wobei in den Investment Reports jeweils nur der am letzten Tag des Monats geltende Anteilspreis genannt wird. Der erste im Streitjahr festgesetzte Preis pro Anteil belief sich auf 28,57 $ (02.01.2007), der letzte im Streitjahr festgesetzte Preis pro Anteil belief sich auf 31,86 $ (31.12.2007). Nach den Angaben in dem von der Klägerin übersandten Prospekt des Fonds (Prospectus July 22, 2008) können die Anteile jederzeit („at any time“) an den Fonds verkauft bzw. zurückgegeben werden (S. 17 „How to sell (redeem) your shares“).

In den von der Klägerin vorgelegten monatlichen Investment Reports werden unter der Überschrift „Income Summary“ die von ihr in dem betreffenden Monat („This Period“) und im Kalenderjahr bisher („Year to Date“) erzielten Erträge ausgewiesen. In dem Investment Report für den Zeitraum vom 01.12. bis 31.12.2007 finden sich hierzu folgenden Angaben: 5

	This Period	Year to Date
Taxable		
Dividends	16.365,72 $	16.366,91 $
St cap gains	18.192,54 $	18.192,54 $
Lt capital gains	18.756,57 $	18.756,57 $
Total	53.314,83 $	53.316,02 $

6

Die betreffenden Erträge wurden jeweils auf einem sog. „core account“ der Klägerin gutgeschrieben. Der Kontostand dieses core accounts betrug am 01.01.2007 26,57 $ und am 31.12.2007 27,87 $. 7

Aus den von der Klägerin vorgelegten monatlichen Investment Reports für Januar bis Dezember 2007 ergibt sich, dass die der Klägerin im Streitjahr i.H.v. 53.314,83 $ auf dem core account gutgeschriebenen Erträge i.H.v. 53.314,72 $ aus dem Fonds und i.H.v. 0,11 $ aus dem core account selbst stammten. Die Erträge aus dem core account wurden monatlich (Buchungstext: „Core account income“) und die Erträge aus Fonds im Dezember 2007 gutgeschrieben (Buchungstext: „Income“). Abbuchungen von dem core account erfolgten lediglich im Dezember 2007 i.H.v. 48.131,00 $ (Buchungstext: „Securities bought“) und i.H.v. 5.183,72 $ (Buchungstext: „Other disbursements“). Näheres zu den im Dezember 2007 erfolgten Zu- und Abbuchungen ergibt sich aus dem Investment Report der Fondsgesellschaft für den Zeitraum 01.12.2007 bis 31.12.2007 unter der Überschrift „Brokerage Activity“. Danach erhielt die Klägerin am 19.12.2007 drei Gutschriften aus dem Fonds i.H.v. insgesamt 53.314,72 $ (Dividend received 16.365,61 $, Short-term cap gain 18.192,54 $, Long-term cap gain 18.756,57 $). Ebenfalls am 19.12.2007 erfolgten Abbuchungen für den Erwerb von Fondsanteilen („reinvestment“) zu 31,29 $ je Anteil i.H.v. 13.910,77 $, 15.463,66 $ und 18.756,57 $ (Summe: 48.131,00 $) sowie Abbuchungen für „Non-resident tax“ i.H.v. 2.454,84 $ und 2.728,88 $ (Summe 5.183,72 $). Durch die Reinvestition der gutgeschriebenen Erträge in Höhe von 48.131,00 $ erhöhte sich die Zahl 8

der von der Klägerin gehaltenen Anteile von 76.323,788 (so die in den Investment Reports Januar bis November 2007 ausgewiesene Anzahl der Anteile) auf 77.862,012 (so die im Investmentreport Dezember 2007 am 31.12.2007 ausgewiesene Anzahl der Anteile).

Im Oktober 2008 gaben die Klägerin und ihr Ehemann die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ab. Darin erklärten sie u.a. ausländische Kapitalerträge in Form von Dividenden und ähnliche Erträge der Klägerin aus Aktien und anderen Anteilen i.H.v. 11.365,00 € sowie anzurechnende ausländische Steuern für aus den U.S.A. stammende Einkünfte i.H.v. 3.600,00 €. Zum Nachweis ihrer Angaben legten die Klägerin und ihr Ehemann monatliche Investment Reports der Fondsgesellschaft für die Monate Januar bis Dezember 2007, einen Jahresbericht des Fonds für das am 30.11.2007 beendete Geschäftsjahr (Annual report for the fiscal year ended november 30, 2007) sowie Bescheinigungen des S Service…, wonach 2007 von Einkünften der Klägerin i.H.v. 34.558,00 $ ein Steuerbetrag i.H.v. 5.184,00 $ (Steuersatz: 15 %) und von Einkünften der Klägerin i.H.v. 18.757,00 $ ein Steuerbetrag i.H.v. 0 $ (Steuersatz: 0 %) einbehalten wurde („U.S. Federal tax withheld“). Wegen der weiteren Einzelheiten zum Inhalt der von der Klägerin eingereichten Unterlagen wird auf die in der Einkommensteuerakte des Beklagten befindlichen Belege Bezug genommen. 9

Nach vorheriger Anhörung mit Schreiben vom 24.11.2008 folgte der Beklagte den Angaben der Klägerin und ihres Ehemannes nicht, berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 02.02.2009 Einkünfte aus Kapitalvermögen aus dem Fonds i.H.v. 134.547,00 € und setzte die Einkommensteuer unter Anrechnung von in den U.S.A. auf die Kapitalerträge einbehaltenen Steuern i.H.v. 3.534,00 € auf 60.804,00 € fest. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus dem Fonds ermittelte der Beklagte nach den Angaben in dem Anhörungsschreiben und den Erläuterungen zu dem Einkommensteuerbescheid für 2007 gemäß § 6 Investmentsteuergesetz (InvStG) wie folgt: 10

	$	€ (nach Umrechnungskurs vom 31.12.2007)
Laufende Erträge (Dividends: 16.366,00 $ + short term capital gains: 18.192,00 $)	34.558,00	23.475,00
Anteil am Mehrbetrag gemäß § 6 InvStG (Differenz Rücknahmepreis 31.12.2007 (31,86 $) zu Rücknahmepreis 31.12.2006 (28,76 $) = 3,10 $, davon 70% = 2,17 $ 2,17 $ x Anzahl der Anteile 75.350)	163.510,00	111.072,00

11

Gegen diesen Bescheid legten die Klägerin und ihr Ehemann fristgemäß Einspruch ein. Zur Begründung trugen sie im Wesentlichen vor: 12

Die Einnahmen aus dem Fonds seien gemäß §§ 20 Abs. 1; 3 Nr. 40 Einkommensteuergesetz (EStG) der Besteuerung zu unterwerfen. Die Strafbesteuerung des § 6 InvStG, bei der es sich um eine Schutzvorschrift handele, finde keine Anwendung. Die Klägerin habe alle ihr vorliegenden Informationen bekannt gegeben und ihre Einkünfte aus dem ausländischen 13

Fonds vollständig und ordnungsgemäß erklärt. Aus der Gesetzesbegründung zu § 6 InvStG, BT-Drs. 609/03, S. 299, ergebe sich, dass die Pauschalbesteuerung des § 6 InvStG nur dann greifen solle, wenn der Anleger die Höhe der ausgeschütteten Erträge nicht nachweise. Im Streitfall seien die vorgenommenen Ausschüttungen jedoch nachgewiesen worden. Nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers sei in solchen Fällen von der pauschalen Strafbesteuerung nach § 6 InvStG abzusehen. Zudem habe der Fonds die ihn betreffenden Offenlegungspflichten gemäß § 5 InvStG erfüllt. Sämtliche für die Besteuerung notwendigen Angaben ergäben sich aus den vorgelegten Unterlagen und den von dem Fonds auf seiner Homepage veröffentlichen Dokumenten. Dort fänden sich u.a. Informationen zu den von dem Fonds in den vergangenen Jahren vorgenommenen Ausschüttungen und der mit einem Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers versehene Jahresabschluss des Fonds für 2007. Zudem habe der Beklagte nicht nachgewiesen, dass der Fonds die unter § 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 InvStG genannten Angaben auch auf Aufforderung nicht erbracht habe.

Unabhängig davon verstoße § 6 InvStG gegen Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG). Die Norm bevorteile Anteilseigner von inländischen Fonds gegenüber solchen von ausländischen Fonds. Zwar bestehe mit §§ 5, 6 InvStG eine einheitliche Regelung, jedoch würden ausländische Fonds bzw. deren Anteilseigner durch die aufgestellten Hürden de facto benachteiligt. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs (BFH) in dem zu § 18 Auslandinvestment-Gesetz (AuslInvestmG) ergangenen Beschluss vom 14.09.2005, VIII B 40/05, seien auf § 6 InvStG übertragbar. Zudem komme es durch die Pauschalbesteuerung gemäß § 6 InvStG bei Investitionen des Fonds in Kapitalgesellschaften zu einer erheblichen Doppelbesteuerung, da die Erträge sowohl auf der Ebene der Kapitalgesellschaft als auch auf der Ebene des Anteilseigners besteuert würden. Überdies sehe § 6 InvStG eine Besteuerung des Wertes des Fonds auch dann vor, wenn dieser Verluste gemacht habe, und zwar i.H.v. 6% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises. Eine vergleichbare Regelung gebe es für andere Fonds nicht, vielmehr werde dort nur der tatsächlich erwirtschaftete Gewinn besteuert. 14

Auch sei nicht auszuschließen, dass § 6 InvStG gegen die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit verstoße. 15

Des Weiteren komme es durch die Pauschalbesteuerung zu einem Missverhältnis von Steuerlast und Anlageertrag. Die Klägerin hätte Dividenden i.H.v. 11.364,82 € vereinnahmt. Dem stehe eine Steuerlast von 55.476,86 € gegenüber. Diese Diskrepanz zwischen der Höhe der zugeflossenen Dividenden und der Steuerlast stelle einen nicht unerheblichen Eingriff in die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG dar, da offensichtlich Anteile des Fonds veräußert werden müssten, um die Steuerlast zu tilgen. Zudem widerspreche die Besteuerung des Wertzuwachses gemäß § 6 InvStG dem Zuflussprinzip gemäß § 11 Abs. 1 EStG und der Regelung des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. 16

Mit Einspruchsentscheidung vom 09.03.2010 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, die Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG sei zu Recht erfolgt. Der Fonds habe die Nachweis- und Offenlegungspflichten des § 5 InvStG nicht erfüllt. Die Veröffentlichung des Jahresberichtes im Internet und die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen könnten die in § 5 InvStG geforderten Nachweise nicht ersetzen. Die Gesetzesbegründung zum InvStG führe zu keiner anderen Auffassung. Zum einen sei dort vorgesehen, dass der Anleger die Höhe der nicht ausgeschütteten Erträge nachweise. Insoweit hätte die Einspruchsbegründung das Wort „nicht“ übersehen. Zum anderen stelle die Gesetzesbegründung auf Seite 310, BT-Drs. 609/03, klar, dass die Voraussetzungen des § 5 17

InvStG erfüllt sein müssten, um der Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG zu entgehen. Im Streitfall hätten die Klägerin und ihr Ehemann die Höhe der nicht ausgeschütteten Erträge jedoch nicht nachgewiesen. Die von ihnen eingereichten Unterlagen wiesen zwar ein „reinvestment“ i.H.v. 48.131,00 $ aus. Es sei aber nicht erkennbar, ob es sich hierbei um die vollständigen nicht ausgeschütteten Erträge gehandelt habe. Die Ermittlung des investierten Betrages (Anzahl der Anteile und Stückpreis) spreche aber eher für eine Wiederanlage ansonsten ausgeschütteter Beträge und damit für die Annahme steuerpflichtiger Einkünfte. Es treffe auch nicht zu, dass eine Ermittlung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht anhand der eingereichten Unterlagen ohne Probleme möglich sei. Die Klägerin und ihr Ehemann hätten die Ausschüttungen aus „short term capital gains“ nicht erklärt. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.11.2008, VIII R 24/07, führe zu keiner anderen Rechtsauffassung. Zunächst sei es bei der Entscheidung um die Vorschrift des § 18 AuslInvestmG gegangen. Die in diesem Urteil beanstandete Diskriminierung ausländischer Anteilseigner bestehe seit Einführung des InvStG nicht mehr, da ausländische und inländische Fonds gleichgestellt würden.

Die Klägerin hat fristgerecht Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiter verfolgt. Zur Begründung trägt sie ergänzend zu dem bisherigen Vorbringen im Wesentlichen vor: 18

Bei den erklärten Einkünfte aus ihrer Beteiligung an dem Fonds (11.364,82 €) handele es sich um die Dividenden, die der Fonds am Ende jeden Jahres ausschütte und auf die § 3 Nr. 40 Buchstabe d) EStG anzuwenden sei. Für diese Dividenden sei in den U.S.A. 15% Quellensteuer i.H.v. 5.183,72 $ einbehalten worden. Bei dem Fonds handele es sich um einen sog. thesaurierenden Fonds. Erträge, die der Fonds über das Jahr generiere und nicht ausschütte, würden zum Ende des Jahres im Fonds reinvestiert (Reinvestment 48.131,00 $). Bei den sog. „st. cap gain“ und „lt. cap gain“ handele es sich um Gewinne aus Veräußerungen von Vermögen i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, wobei short term eine Haltedauer von zwölf Monaten und darunter beschreibe. 19

Die Erfassung der Einkünfte in der Einkommensteuererklärung sei zutreffend erfolgt. Ausgeschüttete Erträge gehörten wie ausschüttungsgleiche Erträge und Zwischengewinne nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hierbei handele es sich um eine Einkünftefiktion. Auf Erträge, die auf der Fondseingangsseite originären Dividendencharakter hätten, werde als Ausfluss des Transparenzprinzips § 3 Nr. 40 EStG angewandt, § 2 Abs. 2 Satz 1 InvStG. Die sog. „st. cap gain“ und „lt. cap gain“ seien aufgrund des im Streitjahr noch geltenden Fondsprivilegs als Bestandteile „ausgeschütteter Erträge“ zwar steuerbar, aber steuerfrei, § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvStG. Bei Thesaurierung seien sie nicht steuerbar, § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG. 20

Die Auffassung des Beklagten, dass der Fonds die Nachweis- und Offenlegungspflichten des § 5 InvStG nicht erfüllt habe, treffe nicht zu. Der Beklagte verkenne, dass der Fonds seine Offenlegungspflichten gemäß § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 InvStG erfüllt habe, sofern ihn solche beträfen. Den Anlegern seien alle in Rz. 91 und 100 des BMF-Schreibens vom 18.08.2009, IV C 1 – S 1980-1 / 08 / 10019, BStBl. I 2009, 931 (im Folgenden BMF-InvSt-Erlass) zur Vermeidung einer Pauschalbesteuerung genannten Angaben öffentlich gemacht worden. Angaben zum Betrag der Ausschüttung und den in der Ausschüttung enthaltenen ausschüttungsgleichen Erträgen der Vorjahre sowie zum Betrag der ausgeschütteten Erträge ergäben sich aus den mit der Einkommensteuererklärung vorgelegten monatlichen Depotauszügen und den Veröffentlichungen auf der Homepage des Fonds. Die Angaben zu der Bemessungsgrundlage der Einkommen-steuer ergäben sich ebenfalls aus den Depotauszügen. Zu der anrechenbaren oder erstattungsfähigen Kapitalertragsteuer seien 21

durch die Nichterklärung entsprechender Angaben konkludent Null-Meldungen abgegeben worden, da diese Angaben für einen ausländischen Fonds schon deshalb ausgeschlossen seien, weil er keinen Zinsabschlag vornehme und keine Kapitalertragsteuer abführe. Auch zu den geforderten Angaben zu dem Betrag der bei der Ermittlung der Erträge angesetzten Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung seien durch die Nichtabgabe konkludent Null-Meldungen abgegeben worden, da diese Angaben für einen ausländischen Fonds schon deshalb nicht möglich seien, weil sie auf deutschem Steuerrecht beruhten. Zudem handele es sich bei dem Fonds um ein Wertpapierinvestmentvermögen, bei dem eine solche Angabe mit Null zu erklären sei. Hinsichtlich der verlangten Angaben zu dem Körperschaftsteuerminderungsbetrag sei ebenfalls eine Nullmeldung abgegeben worden, da diese Regelungen auf den Fonds nicht anwendbar seien.

Entgegen der Auffassung der Beklagten sei es daher nicht unmöglich, die aus dem Fonds erzielten Einkünfte nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Zum Nachweis legte die Klägerin mit Schriftsatz vom 07.12.2010 ein von ihren damaligen Prozessbevollmächtigten erstelltes „Tax Reporting“ für das Streitjahr vor, aus dem sich, so die Klägerin, die Höhe der Einkünfte zweifelsfrei ergebe und zwar sowohl für den vorliegenden Fall eines thesaurierenden Fonds, als auch, aus Vollständigkeitserwägungen, für den Fall eines ausschüttenden Fonds. Wegen der Einzelheiten zum Inhalt des Tax Reportings wird auf die Gerichtsakte verwiesen. 22

Selbst wenn die Auffassung des Beklagten über den Nachweis der Besteuerungsrundlagen zutreffen sollte, irre der Beklagte über die steuerliche Behandlung von Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften. Die Beteiligung an dem Fonds sei nämlich nicht nach den speziellen Besteuerungsregeln des InvStG zu behandeln, sondern nach den allgemeinen steuerlichen Regeln über ausländische Beteiligungen. Das InvStG sei nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG nur auf ausländische Investmentvermögen und ausländische Investmentanteile i.S.d. § 2 Abs. 8 und 9 des Investmentgesetzes (InvG) anzuwenden und verweise damit auf die Begriffsdefinitionen des Aufsichtsrechts. Folgerichtig stelle auch der BMF-InvSt-Erlass in Rz. 2 ff. klarstellend fest, dass die Definitionen des Aufsichtsrechts maßgeblich seien. Nach Rz. 6 des BMF-InvSt-Erlasses gelte der Anschluss an die Rechtsansichten der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ausdrücklich auch für die bisherigen Bereichsausnahmen (insbesondere für Hedgefonds, Private Equity Fonds, Venture Capital Fonds). Der Beklagte, der insoweit die Feststellungslast trage, habe weder geprüft noch festgestellt, ob die Voraussetzungen für die Annahme eines ausländischen Investmentvermögens bzw. eines ausländischen Investmentanteils vorlägen. Tatsächlich sei dies nicht der Fall. Die formellen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG i.V.m. § 2 Abs. 8 und 9 InvG lägen nicht vor, da der Fonds weder einer der inländischen Investmentaufsicht vergleichbaren Investmentaufsicht unterliege noch ein dem InvG adäquates Rückgaberecht existiere. Die materiellen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG lägen ebenfalls nicht vor, weil bei dem Fonds keine nach dem deutschen Investmentrecht vorgeschriebene Risikodiversifizierung stattfinde, da der Fonds satzungsgemäß nur in typengleiche/branchenidentische Beteiligungen investiere. Dies gehe eindeutig aus Seite 11 des Jahresberichtes hervor. Daneben werde bei dem Fonds der Anteil der unzulässigen Vermögensgegenstände von 10 % des Nettoinventarwertes (sog. Schmutzgrenze) überschritten, da der Beteiligungsschwerpunkt des Fonds auf fremdfinanzierten Unternehmensbeteiligungen liege und diese keine zulässigen Vermögensgegenstände im Sinne des § 2 Abs. 4 InvG seien. Zusätzlich würden auch die zulässigen Anlagegrenzen nach §§ 90b, 90h, 91, 112 InvG nicht eingehalten (mehr als 30 % „Hedge-Beteiligungen“). Der Fonds sei darüber hinaus kein taugliches Auslandsvehikel i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG, weil er unter die Bereichsausnahme für Hedgefonds nach dem BMF- 23

InvSt-Erlas falle. Auch von der BaFin werde der Fonds nicht als ausländischer Investmentfonds behandelt.

Nachdem der Rechtsstreit zwischenzeitlich bis zum Ergehen die Instanz abschließender Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in den Verfahren VIII R 27/12 und VIII R 36/12, des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in dem Verfahren C-326/12 und des Bundesfinanzhofs in dem Verfahren VIII R 31/16 geruht hat, trägt die Klägerin ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen im Wesentlichen vor: 24

Zwar sei der Fonds als amerikanischer Publikumsfonds seiner deutschen Offenlegungspflicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG nicht nachgekommen. Jedoch sei dem Steuerpflichtigen nach dem BMF-Schreiben vom 23.05.2016, IV C 1-S 1980-1/11/10014:016, BStBl. I 2016, 504 (im Folgenden BMF-Schreiben 2016), mit dem Stellung zu dem Urteil des EuGH vom 09.10.2014, C-326/12, genommen worden sei, die Möglichkeit einzuräumen, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe der Einkünfte nachweisen lasse. Im Streitfall seien, unabhängig davon, ob die Vorgaben dieses Schreibens wegen gemeinschaftsrechtlicher Bedenken zu beachten seien, entsprechende Nachweise vorgelegt worden. Insbesondere sei ein sog. Tax Reporting zur Verfügung gestellt worden, in welchem unter Berücksichtigung der jeweiligen Buchstaben des § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG die notwendigen Angaben separiert dargestellt worden seien. Dieser Report enthalte sämtliche Mindestangaben zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und entspreche einer vergleichbaren Bescheinigung i.S.d. § 3 StBerG. Weitere Unterlagen habe die Klägerin nicht einreichen brauchen. Der Bundesfinanzhof habe in dem Verfahren VIII R 31/16 explizit offen gelassen, ob es im Falle eines vollständigen Nachweises nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG im Hinblick auf die erklärten Besteuerungsgrundlagen neben einer Berufsträgerbescheinigung und eines zum jeweiligen Geschäftsjahresende gültigen Jahresbericht darüber hinaus auch kumulativ weiterer Unterlagen bedurfte. Insbesondere aus dem mit Schriftsatz vom 07.12.2010 von ihren damaligen Prozessbevollmächtigten erstellten Tax Reporting für das Streitjahr seien die notwendigen Angaben ersichtlich. Sofern die Nachweisanforderungen nicht erfüllt seien, sei jedenfalls aufgrund der umfänglichen Angaben durch die Klägerin eine Schätzung vorzunehmen. 25

Im Fall einer Einkünfteermittlung nach den Grundsätzen des InvStG ergäben sich, wie erklärt, Einkünfte i.H.v. 11.364,36 €. Hilfsweise seien die Einkünfte nach dem EStG zu ermitteln. Die Besteuerungsgrundlagen ergäben sich aus den vorgelegten Investment Reports. Der Fonds habe zum Jahresende eine Dividende i.H.v. 16.365,72 $ (11.364,36 €) ausgeschüttet. Die darüber hinaus in dem Investment Report ausgewiesenen Gewinne aus der Veräußerung kurzfristig gehaltener Anteile mit einer Haltedauer von unter zwölf Monaten (short-term capital gains) würden unter der Annahme, dass keine steuerbegünstigte Thesaurierung vorliege, zu steuerpflichtigen Einkünften i.H.v. 34.558 $ (23.996,86 €) führen. Die Gewinne aus der Veräußerung von langfristig gehaltenen Anteilen (long term capital gains) seien nicht steuerpflichtig. Bei diesen Gewinnen handele es sich um solche i.S.d. § 23 Abs. 1 EStG, bei denen die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 02.02.2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 09.03.2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus dem G Fund in Höhe von 11.364,36 € und unter Anrechnung ausländischer Steuern in Höhe von 3.603,55 € festgesetzt wird, 28

29

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen, 31

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend im Wesentlichen aus, der Vortrag der Klägerin sei widersprüchlich. Aus Sicht der Klägerin seien lediglich die erklärten Dividenden steuerpflichtig, jedoch werde die Anrechnung ausländischer Steuer begehrt, die sowohl auf die Dividenden als auch auf die short term capital gains entfallen sei. Zudem vertrete die Klägerin zum einen die Ansicht, dass die short term capital gains ebenso wie die long term capital gains steuerbar, aber nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvStG steuerfrei seien, räume aber an anderer Stelle ein, dass die Erträge durchaus steuerpflichtig sein könnten, wenn es sich um Zinsen, Dividenden, Mieten oder Veräußerungsgewinne aus Immobilien innerhalb der Zehnjahresfrist handele. Allein diese Widersprüche zeigten, dass es weder der Klägerin noch der deutschen Finanzverwaltung möglich sei, an Hand der vorliegenden Unterlagen die nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtigen Einkünfte zu ermitteln. 33

Der Vortrag der Klägerin, dass es sich bei dem Fonds um einen thesaurierenden Fonds handele sei nicht nachvollziehbar. In den Abrechnungen gehe es um „income“ (Einkommen) und „reinvestment“ (Wiederanlage). Damit seien die Beträge zugeflossen und wiederangelegt und damit steuerpflichtig. Dies sei offensichtlich auch nach amerikanischem Steuerrecht der Fall, da sowohl für die dividends als auch für die short term capital gains Quellensteuer einbehalten worden sei. 34

Nach dem zwischenzeitlichen Ruhen des Verfahrens führt der Beklagte ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen noch Folgendes aus: 35

Bei dem Fonds handele es sich um einen amerikanischen Investmentfonds. Mangels anderer Erkenntnisse könne unterstellt werden, dass die Voraussetzungen der § 2 Abs. 8 und 9 InvG erfüllt seien. 36

Durch das Investmentsteuerreformgesetz vom 19.07.2016 sei § 6 InvStG um einen Absatz 2 ergänzt worden. Hiernach sei abweichend von der Pauschalbesteuerung § 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG anzuwenden, wenn der Anleger die Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (mit Ausnahme der Buchstaben c und f) InvStG erkläre und die Richtigkeit der Angaben vollständig nachweise (§ 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG). Als Nachweis könne insbesondere eine Berufsträgerbescheinigung darüber dienen, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt worden seien (§ 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG). Diese Regelung sei in allen offenen Fällen anzuwenden (§ 22a Abs. 2 InvStG). Unabhängig von der Gesetzesänderung seien in Fällen, in denen eine von § 6 Abs. 1 InvStG abweichende Besteuerung beantragt werde, die im BMF-Schreiben vom 23.05.2016 geforderten Unterlagen vollständig anzufordern. Im Streitfall seien bisher keine Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG ermittelt und nachgewiesen worden. Darüber hinaus fehle die Bestätigung, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt worden seien (sog. Berufsträgerbescheinigung). Das von der Klägerin vorgelegte Tax-Reporting entspreche nicht der geforderten Berufsträgerbescheinigung. Das Tax-Reporting enthalte auf der ersten Seite den Hinweis, dass es hypothetisch erstellt worden sei unter der Annahme, dass es sich bei dem Fonds um einen Exchange Traded 37

Fund handele. Diese Einschränkung spreche dagegen, dass für das Tax Reporting sämtliche Unterlagen vorgelegen hätten. Außerdem sei nicht erkennbar, welcher Berufsträger für die Einkünfteermittlung verantwortlich sei.

In allen Fällen, in denen die erklärten Besteuerungsgrundlagen nicht zumindest durch eine Berufsträgerbescheidung nachgewiesen worden seien, sei an der Pauschalbesteuerung festzuhalten, sofern nicht sämtliche andere im BMF-Schreiben vom 23.05.2016 genannten Unterlagen vorgelegt würden. Dies sei hier jedoch nicht der Fall. Es fehlten die Summen- und Saldenliste aus der Fondsbuchhaltung, die Anlage für die Gewinn und Verlustvorträge bezogen auf die einzelnen Ertragsarten sowie eine Überleitungsrechnung, aus der hervorgehe, wie aus der investmentrechtlichen Rechnungslegung die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt worden seien. Ohne diese Unterlagen sei eine Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich. Die Summen- und Saldenliste sei hinsichtlich der einzelnen Erträge und Aufwendungen wesentlich dezidierter als die Erträgnisaufstellungen. Ebenso könne auf die Vorlage der Anlage für die Gewinn- und Verlustvorträge nicht verzichtet werden. Die Verlustvorträge seien für eine geschäftsjahrübergreifende Verlustverrechnung i.S.d. § 3 Abs. 4 Satz 2 InvStG erforderlich. Die Gewinnvorträge seien zur Bestimmung der ausschüttbaren Erträge im Sinne des Investmentsteuerrechts bei Substanzausschüttungen maßgeblich. 38

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 39

Der Senat hat am 27.09.2017 eine mündliche Verhandlung durchgeführt, auf deren Protokoll Bezug genommen wird. 40

Die Beteiligten haben jeweils ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne weitere mündliche Verhandlung erklärt. 41

Entscheidungsgründe

I. Die Klage, über die aufgrund der übereinstimmenden Einverständnisse der Beteiligten ohne Durchführung einer (weiteren) mündlichen Verhandlung gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) entschieden werden konnte, hat keinen Erfolg. Der Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 02.02.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.03.2010 ist jedenfalls nicht zu Lasten der Klägerin rechtswidrig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen aus dem G Fund sind zu Recht nach § 6 Abs. 1 InvStG ermittelt worden. 42

1. Das InvStG ist im Streitfall anzuwenden. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG sind erfüllt. 43

a. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung ist das InvStG anzuwenden auf ausländisches Investmentvermögen und ausländische Investmentanteile i.S.d. § 2 Abs. 8 und 9 InvG. 44

Etwas anderes folgt nicht aus § 22 Abs. 1 Satz 1 InvStG in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetz und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz) vom 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318, nach dem die Vorschriften des InvStG in der Fassung des Art. 1 des AIFM-Steuer- 45

Anpassungsgesetzes ab dem 24.12.2013 anzuwenden sind. Aus dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz folgt keine rückwirkende Anwendung auf das Streitjahr. Gemäß Art. 16 AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz tritt dieses Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 InvStG sind die Begriffsbestimmungen in § 1 Satz 2 und § 2 InvG anzuwenden. 46

Ausländische Investmentanteile sind gemäß § 2 Abs. 9 InvG in der bis zum 27.12.2007 geltenden Fassung Anteile an ausländischen Investmentvermögen, die von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland ausgegeben werden (ausländische Investmentgesellschaft). Gemäß der aufgrund der Änderung durch Art. 1 Abs. 3 des Gesetzes zur Änderung des Investmentgesetzes und zur Anpassung anderer Vorschriften (Investmentänderungsgesetz) vom 21.12.2007, BGBl. I 2007, 3089, ab dem 28.12.2007 geltenden Fassung von § 2 Abs. 9 InvG ist zudem erforderlich, dass der Anleger verlangen kann, dass ihm gegen Rückgabe des Anteils sein Anteil an dem ausländischen Investmentvermögen ausgezahlt wird, oder dass der Anleger kein Recht zur Rückgabe der Anteile hat, aber die ausländische Investmentgesellschaft in ihrem Sitzstaat einer Aufsicht über Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage unterstellt ist. Nach § 18 Abs. 11 InvStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150, gelten Anteile an ausländischen Vermögen, die zwar ausländische Investmentanteile gemäß § 2 Abs. 9 InvG in der bis zum nicht aber in der seit dem Inkrafttreten des Investment Steueränderungsgesetzes vom 21.12.2007 geltenden Fassung sind, für die Anwendung des § 6 InvStG bis zum 31.12.2007 weiterhin als ausländische Investmentanteile. 47

Ausländische Investmentvermögen sind gemäß § 2 Abs. 8 Satz 1 InvG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung Investmentvermögen i.S.d. § 1 Satz 2 InvG, die dem Recht eines anderen Staates unterstehen. Investmentvermögen i.S.d. § 1 Satz 2 InvG sind Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage, die nach dem Grundsatz der Risikomischung in Vermögensgegenständen i.S.d. § 2 Abs. 4 InvG (u.a. Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Derivate, Bankguthaben, Grundstücke, Beteiligungen an Gesellschaften) angelegt sind. Nach § 2 Abs. 8 Satz 2 InvG gilt der Grundsatz der Risikomischung für ausländische Investmentvermögen auch dann als gewahrt, wenn das Investmentvermögen in nicht nur unerheblichem Umfang Anteile an einem oder mehreren anderen Vermögen enthält und diese andere Vermögen unmittelbar oder mittelbar nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sind. 48

b. Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG i.V.m. § 2 Abs. 9 InvG erfüllt. Die von der Klägerin gehaltenen Anteile an dem Fonds sind ausländische Investmentanteile. 49

aa. Diese Anteile sind von der den Fonds betreibenden Gesellschaft als Unternehmen mit Sitz in den USA ausgegeben worden. 50

bb. Dieser Fonds stellt ausländisches Investmentvermögen i.S.d. § 2 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 1 Satz 2 InvG dar. 51

(1) Der Fonds ist Investmentvermögen i.S.d. § 1 Satz 2 InvG. Es handelt sich um Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage, das nach dem Grundsatz der Risikomischung in Vermögensgegenständen i.S.d. § 2 Abs. 4 InvG angelegt ist. 52

53

Der Fonds stand einem von vornherein nicht begrenzten Personenkreis zu Anlagezwecken zur Verfügung, war mithin zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage bestimmt und geeignet. Die Klägerin trägt selbst vor, dass es sich um einen sog. Publikumsfonds gehandelt hat.

Dabei ist das Vermögen des Fonds nach dem Grundsatz der Risikomischung in Vermögensgegenständen i.S.d. § 2 Abs. 4 InvG angelegt gewesen. 54

Weder das InvG noch das InvStG konkretisieren den unbestimmten Rechtsbegriff „Grundsatz der Risikomischung“. 55

Nach Auffassung der BaFin liegt eine Risikomischung regelmäßig vor, wenn das Vermögen in mehr als drei Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Anlagerisiken angelegt ist (BaFin, Rundschreiben 14/2008 (WA) vom 22.12.2008, WA 41 - Wp 2136 - 2008/0001, abgedruckt als Anhang 7 zum BMF-InvSt-Erlass). 56

Nach Auffassung der Finanzverwaltung, der auch die Klägerin in der Klagebegründung zustimmt, ist der Auslegung des § 1 Satz 2 und § 2 InvG durch die BaFin in deren Rundschreiben vom 22.12.2008 auch für das Steuerrecht zu folgen (BMF-InvSt-Erlass, Rn. 5). 57

Auch der erkennende Senat legt den unbestimmten Rechtsbegriff „Grundsatz der Risikomischung“, anknüpfend an die von der BaFin aufgestellten Kriterien, dahingehend aus, dass eine Risikomischung regelmäßig vorliegt, wenn das Vermögen in mehr als drei Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Anlagerisiken angelegt ist. 58

Zum einen steht eine solche Auslegung im Einklang mit der Systematik des InvStG. Das InvStG knüpft bewusst an die Begriffsbestimmung des Aufsichtsrechts an, wie der Verweis in § 1 Nr. 2 und § 1 Abs. 2 Satz 1 InvStG auf das InvG zeigt. Zum anderen stimmt eine solche Auslegung mit der Rechtsentwicklung im Bereich des Investmentsteuerrechts überein. Gemäß § 26 Nr. 3 InvStG in der Fassung vom 11.12.2018 liegt eine Risikomischung regelmäßig vor, wenn das Vermögen in mehr als drei Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Anlagerisiken angelegt ist; der Grundsatz der Risikomischung gilt als gewahrt, wenn der Investmentfonds in nicht nur unerheblichem Umfang Anteile an einem oder mehreren anderen Investmentfonds hält und diese anderen Investmentfonds unmittelbar oder mittelbar nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sind. Für eine solche Auslegung streitet auch der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung. Nach § 262 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) gilt der Grundsatz der Risikomischung i.S.d. § 262 Abs. 1 Satz 1 KAGB als erfüllt, wenn entweder in mindestens drei Sachwerte i.S.d. § 261 Absatz 2 KAGB investiert wird und die Anteile jedes einzelnen Sachwertes am aggregierten eingebrachten Kapital und noch nicht eingeforderten zugesagten Kapital des Alternativen Investmentfonds, berechnet auf der Grundlage der Beträge, die nach Abzug sämtlicher direkt oder indirekt von den Anlegern getragener Gebühren, Kosten und Aufwendungen für Anlagen zur Verfügung stehen, im Wesentlichen gleichmäßig verteilt sind. 59

Ein solches Auslegungsverständnis hatte auch der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (AuslInvestmG). Nach seiner Auffassung bedeute Risikomischung im Rahmen des § 1 Abs. 1 AuslInvestmG, dass die der Investmentgesellschaft zufließenden Gelder in einer Vielzahl von Wertpapieren oder Grundstücken oder beiden angelegt werden (BT-Drs. V/3494, S. 17; dem sich anschließend BFH, Beschluss vom 14.09.2005, VIII B 40/05, juris; Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 16.10.1979, I C 14.75, juris). 60

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsauslegung hat der Fonds im Streitfall den Grundsatz der Risikomischung gewahrt. Das Vermögen des Fonds ist in mehr als drei Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Anlagerisiken angelegt gewesen. Ausweislich des von der Klägerin vorgelegten Annual report for the fiscal year ended november 30, 2007, des Fonds (insb. S. 16 – 18, „schedule of investsments“) ist das fast sieben Milliarden US-Dollar umfassende Vermögen des Fonds zum 30.11.2007 zu mehr als 90% in einer Vielzahl von Wertpapieren (§ 2 Abs. 4 Nr. 1 InvG) unterschiedlicher Branchen und Herkunftsländer, Geldmarktinstrumenten (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 InvG) und Immobilien-Gesellschaften (§ 2 Abs. 4 Nr. 6 InvG) angelegt gewesen. Dabei hält der Fonds auch Anteile an anderen diversifizierten Beteiligungsgesellschaften, sog. „diversified holding companies“. Lebensnah ist zudem davon auszugehen, dass der Fonds ein Bankkonto mit Bankguthaben (§ 2 Abs. 4 Nr. 6 InvG) führt. 61

Entgegen der klägerischen Auffassung ist der streitgegenständliche Fonds nicht von der im BMF-InvSt-Erlass vorgesehenen Bereichsaufnahme für Private-Equity-Fonds bzw. der Bereichsausnahme für Venture-Capital-Fonds erfasst. Zwar ist in dem BMF-InvSt-Erlass ausgeführt, dass ein Investmentvermögen i.S.d. § 1 Satz 2 InvG nicht vorliegen solle, wenn das Vermögen in beachtlichem Umfang auf die Anlage der Mittel in Unternehmensbeteiligungen oder anderer Vermögensgegenständen (z.B. Aktien) gerichtet ist, deren Wert durch eine aktive unternehmerische Tätigkeit gesteigert werden soll. Jedoch sind im Streitfall keine vernünftigen Gründe für eine solche aktive unternehmerische Tätigkeit des Fonds hinsichtlich der verschiedenen Beteiligungen ersichtlich. 62

(2) Dieses Investmentvermögen, d.h. der Fonds, untersteht dem Recht der U.S.A., d.h. einem anderen Staat. 63

dd. Da die Voraussetzungen des § 2 Abs. 9 InvG in der bis zum 27.12.2007 geltenden Fassung erfüllt sind, kann im Streitfall dahinstehen, ob die streitgegenständlichen Anteile die zusätzlichen Anforderungen des § 2 Abs. 9 InvG in der Fassung des Investmentänderungsgesetzes erfüllen. Gemäß § 18 Abs. 11 InvStG in der Fassung des JStG 2008 gelten Anteile an ausländischen Vermögen, die zwar ausländische Investmentanteile gemäß § 2 Abs. 9 InvG in der bis zum, nicht aber in der seit dem Inkrafttreten des Investmentänderungsgesetzes geltenden Fassung sind, wie im Streitfall, für die Anwendung des § 6 InvStG bis zum 31.12.2007 weiterhin als ausländische Investmentanteile. 64

2. Die Kapitalerträge der Klägerin aus dem Fonds sind nach § 6 Abs. 1 InvStG zu ermitteln. 65

a. § 6 Abs. 1 InvStG in der Fassung des Art. 2 Abs. 5 Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz) vom 19.07.2016, BGBl. I 2016, 1730, ist anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 InvStG, der verschiedene Bekanntmachungspflichten der Investmentgesellschaft normiert, nicht erfüllt sind. 66

Nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG, der als gesetzgeberische Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 09.10.2014 C-326/12 Rs. van Caster, BFH/NV 2014, 2029, durch das Investmentsteuerreformgesetz eingeführt worden ist und gemäß § 22a Abs. 2 InvStG in der Fassung des Investmentsteuerreformgesetzes in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, ist abweichend von § 6 Abs. 1 InvStG bei Erträgen aus Investmentfonds § 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG anzuwenden, wenn der Anleger bis zur Bestandskraft seiner Steuerfestsetzung die Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 InvStG mit Ausnahme der Buchstaben c) und f) erklärt und die Richtigkeit der Angaben vollständig nachweist. Gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG kann als Nachweis insbesondere eine Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten 67

Berufsträgers im Sinne des § 3 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG), einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren ausländischen Person oder Institution dienen, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden. Weist der Anleger auch die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstaben c) und f) InvStG nach, finden gemäß § 6 Abs. 2 Satz 3 InvStG die §§ 2 und 4 InvStG Anwendung.

b. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 InvStG vor. 68

Der Fonds, an dem die Klägerin beteiligt gewesen ist, hat die Anforderungen des § 5 Abs. 1 InvStG nicht erfüllt. Der Fonds hat, was auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, im Streitjahr jedenfalls die in § 5 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InvStG genannten Angaben nicht wie von § 5 Abs. 1 Nr. 3 InvStG vorgeschrieben, spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres im Bundesanzeiger bekannt gemacht. 69

Von der Anwendung des § 6 Abs. 1 InvStG ist im Streitfall auch nicht nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG abzusehen. § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG ist im Streitfall nach § 22a Abs. 2 InvStG anwendbar, da im Streitfall die Steuer für das Streitjahr noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Die Klägerin hat nicht die Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG in der Fassung des Investmentsteuerreformgesetzes mit Ausnahme der Buchstaben c) und f) erklärt und die Richtigkeit der Angaben nicht vollständig nachgewiesen. Dabei ist § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG in der Fassung des Investmentsteuerreformgesetzes anzuwenden. Dies folgt mittelbar aus dem Verweis in § 22a Abs. 2 InvStG über § 6 InvStG, zumal nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Bekanntmachungs- bzw. Erklärungsanforderungen des § 5 InvStG, die der Anleger zu erfüllen hat, je nach Streitjahr unterschiedlich sein sollen. 70

Unabhängig davon, ob die Klägerin durch die vorgelegten monatlichen Depotauszüge, Investment Reports, von Januar bis Dezember 2007 die Ausschüttungen i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) InvStG erklärt und die Richtigkeit vollständig nachgewiesen hat, fehlen jedenfalls Angaben zu den in der Ausschüttung enthaltenen ausschüttungsgleichen Erträgen der Vorjahre und Substanzbeträgen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) Doppelbuchstaben aa) und bb) InvStG). Zudem fehlen Angaben zu den nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstaben d), g) und h) InvStG erforderlichen Informationen. 71

Weder die das Streitjahr betreffenden Investment Reports der Fondsgesellschaft noch der Jahresbericht des Fonds für das am 30.11.2007 beendete Geschäftsjahr (Annual report for the fiscal year ended november 30, 2007) enthalten hierzu (die Klägerin betreffende spezifische) Angaben. Auch das von der Klägerin mit Schriftsatz vom 07.12.2010 vorgelegte (nicht unterzeichnete) Tax Reporting der C AG macht hierzu keine Angaben. Bei dem Tax Reporting handelt es sich unabhängig davon auch nicht um eine Bescheinigung i.S.d. § 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers i.S.d. § 3 StBerG, einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren ausländischen Person oder Institution, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden. Das folgt schon daraus, dass das Tax reporting nach den dort gemachten Angaben nur hypothetisch unter der Annahme, dass es sich um einen Exchange Traded Fund handele, erstellt wurde. Die vermeintlichen Nachweise im Schreiben vom 20.05.2010, auf die von der Klägerin verwiesen wird, sind keine. So ist der Hinweis, dass die ausschüttungsgleichen Erträge den auf der Homepage des Fonds abrufbaren Jahresabschlüssen des Fonds entnommen werden kann, nicht nachvollziehbar und stellt letztlich einen Antrag auf Beweiserhebung „ins Blaue hinein“ dar. 72

73

c. Die im Streitfall gemäß § 6 Abs. 1 InvStG zu ermittelnden Kapitalerträge der Klägerin betragen 138.170,68 €.

aa. Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG sind beim Anleger die Ausschüttungen auf Investmentanteile, der Zwischengewinn sowie 70 Prozent des Mehrbetrags anzusetzen, der sich zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis eines Investmentanteils ergibt; mindestens sind 6 Prozent des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Wird kein Rücknahmepreis festgesetzt, tritt gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 InvStG an seine Stelle der Börsen- oder Marktpreis. Der nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG anzusetzende Teil des Mehrbetrags gilt gemäß § 6 Abs. 1 Satz 3 InvStG mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres als ausgeschüttet und zugeflossen. 74

Ausschüttungen sind gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 InvStG die dem Anleger tatsächlich gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge einschließlich der einbehaltenen Kapitalertragsteuer. 75

bb. Im Streitfall betragen die nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG zu ermittelnden Kapitalerträge 138.170,68 €. 76

Die Ausschüttungen betragen 37.062,72 € bzw. 53.314,72 $. Ausweislich des Investment Reports für Dezember 2007 hat die Klägerin im Streitjahr, neben der Gutschrift aus dem core account selbst i.H.v. 0,11 $, am 19.12.2007 Gutschriften aus dem Fonds i.H.v. 53.314,72 $ erhalten. Diese Summe, gerundet auf den nächsten vollen Dollarbetrag, folgt auch aus den Bescheinigungen des S Service …. Dabei ist unerheblich, dass die Kläger diese Gutschriften (teilweise) in neue Anteile an dem Fonds reinvestiert hat (48.131,00 $ mit dem Buchungstext: „Securities bought“ und 5.183,72 $ mit dem Buchungstext: „Other disbursements“). Die Klägerin hat über den gesamten Betrag verfügt. Aus dem Prospekt des Fonds ergibt sich unter der Überschrift „Dividends and Distributions“, dass die Anleger ein Wahlrecht haben, ob die distributions bar ausgezahlt oder in neue Anteile angelegt werden. Die Umschichtung gutgeschriebener Erträge der Klägerin in neue Investmentanteile kann aufgrund einer Novation jeweils zu einer gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG zugeflossenen Ausschüttung führen (BFH, Urteil vom 17.11.2015 VIII R 27/12 BStBl. II 2016 539; BFH, Urteil vom 11.02.2014 VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461). Unter Berücksichtigung des Wechselkurses vom 19.12.2007 als maßgeblichen Zuflusszeitpunkt (vgl. BFH, Urteil vom 03.12.2009 VI R 4/08, BStBl. II 2010, 698) von 1,00 € zu 1,4385 $ ergibt sich eine Ausschüttung i.H.v. 37.062,72 €. 77

Ein Zwischengewinn i.S.d. § 1 Abs. 4 InvStG ist im Streitfall nicht ersichtlich. 78

Der Mindestbetrag i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 InvStG beträgt 101.107,96 €. Dieser Betrag ist im Streitfall zu berücksichtigen, da er den Mehrbetrag i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG übersteigt. 79

Der 70%ige Anteil des Mehrbetrages i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG beträgt 2.688,30 €. Für die Ermittlung dieses Betrages sind der erste und letzte im Kalenderjahr festgesetzte Rücknahmepreis als insoweit maßgebliche Bemessungsgrundlagen zum Zeitpunkt ihrer jeweiligen Entstehung, d.h. Festsetzung, in Euro umzurechnen (vgl. BFH, Urteil vom 24.01.2012 IX R 62/10 BStBl. II 2012, 564; Beschluss vom 06.11.2015 IX B 54/15, juris). Die Differenz zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis am 02.01.2007 i.H.v. 28,57 $ (https://finance.yahoo.com/quote/ FAIRX?p=FAIRX, zuletzt abgerufen am 04.08.2020), d.h. unter Berücksichtigung des Wechselkurses vom 23.09.2007 von 1,00 € zu 1,3231$ umgerechnet 21,593228 €, und dem letzten im Kalenderjahr 80

festgesetzten Rücknahmepreis am 31.12.2007 i.H.v. 31,86 $ (https://finance.yahoo.com/quote/FAIRX?p=FAIRX, zuletzt abgerufen am 23.09.2020), d.h. unter Berücksichtigung des Wechselkurses vom 31.12.2007 von 1,00 € zu 1,4721 $ umgerechnet 21,6425515 € beträgt mithin 0,04932343 € (21,6425515 € ./. 21,593228 €), davon 70% mithin 0,0345264 €. Unter Berücksichtigung der Anzahl der von der Klägerin ausweislich des Investment Report von Dezember 2007 am 31.12.2007 gehaltenen Investmentanteile von 77.862,012 ergibt sich ein Betrag i.H.v. 2.688,30 €.

Dieser nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG ermittelte Betrag bleibt jedoch hinter dem sog. Mindestbetrag des § 6 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 InvStG zurück. Nach letztgenannter Norm sind mindestens 6 Prozent des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Im Streitfall ergibt sich unter Zugrundelegung des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises am 31.12.2007 i.H.v. 31,86 $ und der von der Klägerin am 31.12.2007 gehaltenen Investmentanteile von 77.862,012 ein Mindestbetrag i.H.v. 148.841,02 $ bzw. unter Anwendung des Wechselkurses vom 31.12.2007 von 1,00 € zu 1,4721 $ ein Betrag i.H.v. 101.107,96 €. 81

d. Entgegen der klägerischen Auffassung scheidet eine individuelle Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO aus. Die Regelung in § 6 Abs. 1 InvStG ordnet eine pauschale Ermittlung der Erträge an, die, soweit kein abweichender Nachweis nach § 6 Abs. 2 InvStG geführt wird, keinen Raum für eine individuelle Schätzung der Besteuerungsgrundlagen lässt (BFH, Urteil vom 15.05.2019, VIII R 31/16, BStBl. II 2019, 562). 82

e. § 6 Abs. 1 InvStG ist auch im Streitfall anzuwenden. Die Norm ist verfassungsgemäß, verstößt insbesondere nicht gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seinen Urteilen vom 15.05.2019, VIII R 31/16, BStBl. II 2019, 562, und vom 28.07.2015, VIII R 2/09, BStBl. II 2016, 447, verwiesen, denen sich der erkennende Senat anschließt. 83

Die Norm ist insbesondere nach Einführung von § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG als gesetzgeberischer Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 09.10.2014 C-326/12 Rs. van Caster, BFH/NV 2014, 2029, der im Streitfall nach § 22a Abs. 2 InvStG in der Fassung des Investmentsteuerreformgesetzes auch anzuwenden ist, da die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist, europarechtskonform (vgl. auch BFH, Urteil vom 15.05.2019, VIII R 31/16, BStBl. II 2019, 562). 84

3. Die auf die Einkommensteuerfestsetzung anzurechnenden, in den U.S.A. auf die Kapitalerträge bereits einbehaltenen Steuern betragen 3.603,56 €. Ausweislich des Investment Report von Dezember 2017 hat die Klägerin am 19.12.2007 in den U.S.A. Steuern (sog. Federal Tax Withheld) i.H.v. 5.183,72 $ gezahlt. Unter Berücksichtigung des Wechselkurses vom 19.12.2007 als Abflusszeitpunkt von 1,00 € zu 1,4385 $ ergibt sich ein Betrag i.H.v. 3.603,56 €. 85

4. Aufgrund des im finanzgerichtlichen Verfahren bestehenden Verböserungsverbots sind die in dem streitgegenständlichen Bescheid berücksichtigten Einkünfte aus Kapitalvermögen der Klägerin aus dem Fonds i.H.v. 134.547,00 € nicht auf den aus den vorstehenden Ausführungen folgenden Betrag i.H.v. 138.170,68 € zu erhöhen. Ebenso wenig sind jedoch die in den U.S.A. auf die Kapitalerträge einbehaltenen Steuern i.H.v. 3.603,56€ im Gegensatz zu dem in dem Einkommensteuerbescheid 2007 berücksichtigten Betrag i.H.v. 3.534,00 €, erhöhend zu berücksichtigen. Insoweit wird ein möglicher Klageerfolg unter Anwendung von § 177 AO kompensiert. 86

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 87

III. Die Revision war nicht zuzulassen. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die im Streitfall zu klärenden Rechtsfragen sind nicht mehr aktuell, weil sie ausgelaufenes Recht betreffen (vgl. BFH, Beschluss vom 27.07.2014 XI B 42/04, juris). Aufgrund der seit dem Streitjahr 2007 vergangenen langen Zeit ist nicht anzunehmen, dass die Streitfragen noch für eine Vielzahl von Fällen entscheidungserheblich sind, mithin trotz des ausgelaufenen Rechts eine grundsätzliche Bedeutung anzunehmen ist. Zudem betrifft die im Streitfall aufgeworfene Rechtsfrage hinsichtlich der Anwendbarkeit des InvStG im Jahr 2007 den konkreten Einzelfall. Die Rechtsfrage nach der Auslegung des Begriffes des „Grundsatzes der Risikomischung“ ist durch Einführung des § 26 Nr. 3 InvStG hinsichtlich der neuen Rechtslage geklärt. 88

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE