Urteil vom 17. November 2015, VIII R 27/12

Vereinbarkeit der Pauschalbesteuerung gemäß § 6 InvStG mit dem Unionsrecht

BFH VIII. Senat

AEUV Art 63, AEUV Art 64 Abs 1, InvStG § 2 Abs 1, InvStG § 5 Abs 1, InvStG § 6, EStG § 20 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. Mai 2012, Az: 1 K 1159/08

Leitsätze

1. Die Regelung des § 6 InvStG unterfällt nicht der Stillhalteklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV.

2. Inländischen Anteilsscheininhabern eines Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika steht zur Vermeidung der pauschalen Ermittlung der Kapitalerträge gemäß §§ 2, 6 InvStG die Möglichkeit zu, die Besteuerungsgrundlagen des ausländischen Investmentvermögens gemäß § 5 Abs. 1 InvStG nachzuweisen (entgegen BMF-Schreiben vom 28. Juli 2015, BStBl I 2015, 610).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23. Mai 2012 1 K 1159/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Besteuerung von Einkünften der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) aus sog. "intransparenten" ausländischen Fonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika nach § 6 des Investmentsteuergesetzes in der im Streitjahr (2004) anzuwendenden Fassung (InvStG).

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

3 Sie erzielte u.a. Einkünfte aus Anteilen an 20 verschiedenen Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika. Die Investmentfonds hatten die Veröffentlichungs- und Bekanntmachungspflichten gemäß § 5 InvStG nicht erfüllt.

4 Die für das Streitjahr erklärten Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen enthielten u.a. Einkünfte aus Ausschüttungen der Investmentfonds. Eine pauschale Ermittlung der Einkünfte aus diesen Investmentfonds gemäß § 6 InvStG reichte die Klägerin nicht ein. In einer Anlage zur Anlage KAP der Einkommensteuererklärung machte sie geltend, § 6 InvStG sei nicht anzuwenden, da die Norm verfassungswidrig und nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sei.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr mit Bescheid vom 31. August 2005 zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest und forderte die Klägerin auf, eine Einkünfteermittlung nach § 6 InvStG vorzulegen.

6 Während des folgenden Einspruchsverfahrens wandte die Klägerin weiterhin ein, § 6 InvStG verstoße gegen das Unionsrecht. Sie legte gleichwohl eine Einkünfteermittlung vor, in der sie die Einkünfte aus den ausländischen

Investmentvermögen nach § 6 InvStG ermittelte. Das FA änderte daraufhin die Steuerfestsetzung für das Streitjahr durch Änderungsbescheid vom 9. November 2005. Nach Abgabe einer korrigierten Einkünfteermittlung gemäß § 6 InvStG durch die Klägerin setzte es die Einkommensteuer in der Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2008 in Höhe von 25.130 € fest. Dabei legte es Einnahmen der Klägerin aus Kapitalvermögen in Höhe von 101.561 € und (nach Abzug der Werbungskosten in Höhe von 9.663 € und des Sparer-Freibetrags von 2.674 €) Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 89.224 € der Besteuerung zugrunde.

7 Die in der Steuerfestsetzung erfassten Einkünfte aus den US-Investmentfonds beinhalten neben den erklärten Ausschüttungen aus den amerikanischen Investmentfonds in Höhe von 17.494 € zusätzlich pauschal gemäß § 6 InvStG ermittelte Kapitalerträge in Höhe von 38.222 €.

8 Das Finanzgericht (FG) hat die anschließend erhobene Klage mit Urteil vom 23. Mai 2012 1 K 1159/08 abgewiesen. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1727 veröffentlicht.

9 Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter.

10 Während des Revisionsverfahrens entschied der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil van Caster und van Caster vom 9. Oktober 2014 C-326/12 (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029), Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sei dahin auszulegen, dass er § 6 InvStG entgegenstehe. Wenn ein ausländischer Investmentfonds die unterschiedslos für inländische und ausländische Fonds geltenden Verpflichtungen zur Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben gemäß § 5 Abs. 1 InvStG nicht erfülle, seien die Erträge, die der Steuerpflichtige aus diesem Investmentfonds erziele, nicht allein deswegen pauschal zu besteuern. § 6 InvStG müsse es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, Unterlagen oder Informationen beizubringen, um die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachzuweisen.

11 Die Klägerin hält unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) an ihrem Begehren fest. Die Entscheidung des FG verletze materielles Bundesrecht.

12 Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils der Vorinstanz die Einkommensteuerfestsetzung 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2008 zu ändern und die Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen um 40.446 € zu mindern.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt.

15 Wie für die Vorgängervorschrift des § 18 Abs. 3 des Gesetzes über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge (AuslInvestmG) gelte auch für § 6 InvStG die Stillhalteklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV. Die Regelung beinhalte lediglich eine Abmilderung der Rechtsfolgen der Vorgängerregelung.

16 Die im EuGH-Urteil van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) anerkannte Nachweismöglichkeit für die Besteuerungsgrundlagen des Fonds gelte nicht in Drittstaatenfällen. Wenn der Klägerin eine Nachweismöglichkeit zustehen sollte, müsse dieser Nachweis den Vorgaben des BMF-Schreibens vom 28. Juli 2015 (BStBl I 2015, 610) genügen. Die Besteuerungsgrundlagen der ausländischen Fonds seien von der Klägerin bislang nicht dargelegt worden.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 Zwar sind auch bei Privatanlegern Kapitalerträge aus amerikanischen Investmentfonds unter den Voraussetzungen des § 6 InvStG pauschal zu besteuern (s. nachfolgend unter 1.). Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Kapitalerträge der Klägerin aus den streitbefangenen ausländischen Investmentfonds im Streitjahr nach

§ 6 InvStG pauschal zu ermitteln sind. Der Klägerin steht die Möglichkeit zu, die gemäß § 5 Abs. 1 InvStG erforderlichen Angaben für die einzelnen Fonds darzulegen (s. nachfolgend unter 2.). Die Sache ist nicht spruchreif (s. nachfolgend unter 3.).

19 1. Der Senat teilt nicht die Auffassung der Klägerin, dass die Regelungen in § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz InvStG keine Rechtsgrundlage für eine pauschale Ermittlung der Kapitalerträge aus den amerikanischen Investmentfonds nach § 6 InvStG bei Privatanlegern bieten.

20 In Bezug auf Erträge aus Investmentanteilen wird in § 2 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz InvStG allgemein bestimmt, dass die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge und der Zwischengewinn jeweils zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören, wenn sie nicht Betriebseinnahmen des Anlegers oder Leistungen i.S. des § 22 Nr. 5 EStG sind. Diese Regelung gilt für sämtliche Anleger von Investmentfonds und damit auch für Privatanleger.

21 Zwar sind nach dem Einleitungssatz in § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG die §§ 2 und 4 InvStG nur anzuwenden, wenn der Fonds die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Vorschrift angeführten Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten erfüllt. Dies kann aber nicht so verstanden werden, als habe sich der Gesetzgeber bei Privatanlegern die erkennbar auch bei "intransparenten" Fonds gewollte Steuerbarkeit der nach § 6 InvStG ermittelten Kapitalerträge durch ein Redaktionsversehen "selbst aus der Hand geschlagen", wenn der Fonds die Verpflichtungen aus § 5 InvStG nicht erfüllt (so überzeugend Beschluss des FG Düsseldorf vom 3. Mai 2012 16 K 3383/10 F, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 663, unter Rz 17 bis 22; BMF-Schreiben vom 18. August 2009, BStBl I 2009, 931, Tz. 130; Blümich/Wenzel, EStG, KStG, GewStG, § 6 InvStG Rz 33; Kreft, in: Moritz/Jesch, InvStG, Band 2, § 6 Rz 44; Jesch/Haug, Finanz-Rundschau --FR-- 2014, 1076 f.; Egner/Wölfert, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 381, 383; a.A. Büttner/Mücke in Berger/Steck/Lübbehüsen, InvG/InvStG, § 6 InvStG Rz 24, m.w.N. auch zur gegenteiligen h.M.; Rohde/Neumann, FR 2012, 247, 249). Hierfür spricht nicht zuletzt auch die in § 6 Satz 3 InvStG enthaltene Zuflussfiktion für Mehr- und Mindestbeträge, die abweichend von § 11 Abs. 1 EStG den Zufluss der Kapitalerträge nach § 2 Abs. 1 i.V.m. § 6 InvStG zum Ablauf des Kalenderjahres fingiert und die ansonsten teilweise gegenstandslos wäre.

22 2. Die Würdigung des FG, die Kapitalerträge der Klägerin aus den streitbefangenen ausländischen Investmentfonds seien in jedem Fall pauschal gemäß § 6 InvStG zu ermitteln und zu versteuern, hält der revisionsrechtlichen Prüfung jedoch nicht stand, da § 6 InvStG auch in Drittstaatenfällen am Maßstab des Art. 63 AEUV zu messen ist. Danach ist die Vorentscheidung aufzuheben.

23 a) Die in § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 InvStG für eine Besteuerung des Anlegers nach dem Transparenzprinzip enthaltenen Vorgaben wurden von den amerikanischen Investmentfonds, an denen die Klägerin beteiligt war, nicht erfüllt. Auf dieser Grundlage wären die Kapitalerträge der Klägerin aus diesen Fonds gemäß § 20 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz, 6 InvStG pauschal zu ermitteln.

24 b) Die Kapitalerträge der Klägerin gemäß § 6 InvStG dürfen auf Grundlage des EuGH-Urteils van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) jedoch nicht allein deshalb pauschal ermittelt werden, weil die ausländischen Fonds keine den Anforderungen des § 5 InvStG genügenden Angaben gemacht haben. § 6 InvStG ist auch in Drittstaatenfällen am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu messen. Der Senat folgt insoweit nicht der im BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 610 und vom Vertreter des BMF in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung, die im EuGH-Urteil van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) durch den EuGH anerkannte Nachweismöglichkeit zur Vermeidung der Pauschalbesteuerung stehe nur inländischen Anlegern von Investmentfonds mit Sitz in der Europäischen Union (EU) oder einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) zu (s. nachfolgend unter c). Da die Vorentscheidung diese Nachweismöglichkeit der Klägerin nicht beachtet hat, ist sie rechtsfehlerhaft und aufzuheben.

25 aa) § 6 InvStG fällt entgegen der Auffassung des FA und des BMF nicht unter die Stillhalteklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV, sondern ist am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu messen.

26 Zwar berührt Art. 63 AEUV nach dem Wortlaut des Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestanden.

27 Dementsprechend hat der EuGH mit Urteil Wagner-Raith vom 21. Mai 2015 C-560/13 (EU:C:2015:347, BFH/NV 2015, 1069) für die Vorgängervorschrift des § 6 InvStG, § 18 Abs. 3 AuslInvestmG, entschieden, die Regelung sei für ausländische Investmentfonds aus Drittstaaten nicht am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen.

28 Auch der Umstand, dass § 6 InvStG (in der Fassung des Art. 2 des Investmentmodernisierungsgesetzes --InvestmModG-- vom 15. Dezember 2003, BGBl I 2003, 2676) am 1. Januar 2004 (vgl. § 18 Abs. 1 InvStG i.V.m. Art. 17 InvestmModG) in Kraft getreten ist, schließt die Anwendung der Stillhalteklausel nicht aus. Nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH können unter die Stillhalteklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV auch nach dem 31. Dezember 1993 erlassene Regelungen fallen (s. EuGH-Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company vom 10. April 2014 C-190/12, EU:C:2014:249, Rz 45 bis 48, IStR 2014, 333).

29 bb) Hinsichtlich des § 6 InvStG liegen jedoch die Voraussetzungen nicht vor, die der EuGH für den Einbezug einer nach dem 31. Dezember 1993 erlassenen Regelung in den Anwendungsbereich der Stillhalteklausel formuliert hat (s. z.B. das EuGH-Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, Rz 47 f., IStR 2014, 333). Die Regelung fällt somit nicht unter die Stillhalteklausel.

30 aaa) Maßgeblich ist nach dieser Rechtsprechung, ob eine später in Kraft getretene Vorschrift im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt. Ist dies der Fall, fällt auch die später erlassene Regelung unter die Ausnahmeregelung. Beruht eine Regelung hingegen auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und schafft sie neue Verfahren, so kann sie Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestanden, nicht gleichgestellt werden. Ob eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft, ist vom nationalen Gericht zu beurteilen. Dieses hat den Inhalt der Rechtsvorschriften festzustellen, die zu einem in einem Unionsrechtsakt festgelegten Zeitpunkt bestehen.

31 bbb) § 6 InvStG ist als eine auf einem neuen Grundgedanken beruhende Regelung im Sinne der Vorgaben des EuGH zu beurteilen und ist Bestandteil eines neu geschaffenen Verfahrens (s. ebenso Patzner/Nagler, IStR 2015, 511, 513; Schönfeld, IStR 2015, 671, 674; a.A. Petersen, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2015, 289, 292: reine Abmilderung der Vorgängervorschrift; wohl auch Geurts, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2014, 938, 941).

32 Die Änderungen durch das InvestmModG ab 2004 führten nach eigenem Bekunden des Gesetzgebers zu einer grundlegenden Neukonzeption der Investmentbesteuerung. Der Gesetzgeber wollte durch die Neuregelung das Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften und das AuslInvestmG in einem modernen Gesetz vereinheitlichen (BTDrucks 15/1553, S. 65). Anknüpfend an die in § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG nunmehr für in- und ausländische Fonds einheitlich geltenden Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten werden dreistufig für "transparente" Fonds, "semitransparente" Fonds (§ 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG) sowie "intransparente" (schwarze) Fonds (§ 6 InvStG) in Bezug auf die Rechtsfolgen abgestufte unterschiedliche Regelungen getroffen. Der Gesetzgeber hat als Regelungsziel dieser Neuordnung formuliert, bei Auslandsfonds bislang bestehende Benachteiligungen beseitigen zu wollen (BTDrucks 15/1553, S. 69), indem durch die (weitgehende) steuerliche Gleichbehandlung von in- und ausländischen Investmentfonds ausländischen Anbietern von Kapitalanlagen der Zugang zum deutschen Markt erleichtert werden sollte (zustimmend Forst/Frings, Der Ertrag-Steuer-Berater --EStB-- 2004, 85; Kayser/Steinmüller, FR 2004, 137, 142 f.).

33 Zugleich wollte der Gesetzgeber in § 5 InvStG die von ausländischen Fonds bekannt zu machenden Angaben ausweiten (BTDrucks 15/1553, S. 126). Diese müssen gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvStG die Summe der nach dem 31. Dezember 1993 den Anlegern zugerechneten, aber noch nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfenen Erträge ermitteln und mit dem Rücknahmepreis veröffentlichen. Zum anderen müssen ausländische Investmentgesellschaften gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 InvStG auf Anforderung dem Bundesamt für Finanzen die Richtigkeit der angegebenen Besteuerungsgrundlagen innerhalb von drei Monaten vollständig nachweisen.

34 ccc) An diese neu geordneten und teilweise verschärften Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten in § 5 InvStG als Ausdruck eines neuen gesetzgeberischen Konzepts der Fondsbesteuerung knüpft § 6 InvStG als Rechtsfolgenregelung an und bestimmt die pauschale Ermittlung der Kapitalerträge beim Anteilsscheininhaber, wenn die Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten des § 5 InvStG durch den in- oder ausländischen Fonds nicht erfüllt werden. Auch hinsichtlich der Rechtsfolgen handelt es sich aus Sicht des Senats bei den ab 2004 geltenden Regelungen daher um ein in sich geschlossenes neues System, das das vorher bestehende System des AuslInvestmG abgelöst hat (s. auch oben unter II.1.; Kayser/ Steinmüller, FR 2004, 137 f.). § 6 InvStG ist im

Schrifttum daher auch als Kernelement einer "neuen Strafbesteuerung" eingeordnet worden (Forst/Frings, EStB 2004, 85, 87).

35 ddd) Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber § 6 InvStG in der Gesetzesbegründung als der Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG nachgebildet und als Abmilderung der Rechtsfolgen der Vorgängervorschrift erachtet hat (BTDrucks 15/1553, S. 126). Ungeachtet dieser postulierten "Abmilderung" kann § 6 InvStG, wie zuvor § 18 Abs. 3 AuslInvestmG, zu einer Besteuerung der Vermögenssubstanz beim Anleger führen (s. hierzu das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Juli 2015 VIII R 2/09, DStR 2015, 2824), weil der Anleger selbst dann besteuert wird, wenn seine Investmentanteile an Wert verloren haben (Kayser/Steinmüller, FR 2004, 137, 144). Zudem beinhaltet § 6 InvStG eine Verschärfung gegenüber der Vorgängerregelung, da die für den Steuerpflichtigen nach § 18 Abs. 2 AuslInvestmG gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen des Investmentfonds selbst nachweisen zu können, nach dem Wortlaut des § 6 InvStG nicht besteht.

36 c) § 6 InvStG verletzt im Streitfall die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV.

37 aa) Der EuGH hat mit Urteil van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) entschieden, Art. 63 AEUV sei dahin auszulegen, dass § 6 InvStG zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit führe (s. auch Rohde/Neumann, FR 2012, 247, 253). Nach Rz 36 des Urteils werden die investmentsteuerlichen Berichts- und Informationspflichten gerade von einem Investmentfonds, der nicht auf dem deutschen Markt tätig sei und nicht aktiv auf diesen Markt abziele, wahrscheinlich nicht erfüllt, da dieser kaum einen Anreiz hierfür habe. Da es sich bei solchen Fonds in der Regel um ausländische Fonds handele, sei --so der EuGH-- festzustellen, dass § 6 InvStG geeignet sei, einen deutschen Anleger davon abzuhalten, Anteile an einem solchen ausländischen Investmentfonds zu zeichnen. Denn § 6 InvStG setze ihn einer nachteiligen pauschalen Besteuerung aus, ohne ihm die Möglichkeit zu bieten, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die Höhe seiner tatsächlichen Einkünfte nachweisen lasse.

38 Dies folgt zudem aus den auf den Streitfall übertragbaren Ausführungen in Rz 21 bis 26 des EuGH-Urteils Wagner-Raith (EU:C:2015:347, BFH/NV 2015, 1069), in denen der EuGH für Drittstaatenfonds festgestellt hat, die Pauschalbesteuerung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG beeinträchtige die Kapitalverkehrsfreiheit.

39 bb) Im Streitfall ist die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Pauschalbesteuerung gemäß § 6 InvStG auch nicht bei Anlegern von Drittstaatenfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika gerechtfertigt. Der auf Grundlage des EuGH-Urteils van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) allein in Betracht kommende Rechtfertigungsgrund der "Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle" ist nicht gegeben.

40 aaa) Der EuGH hat in Rz 49 des Urteils van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) betont, § 6 InvStG gehe für Investmentfonds mit Sitz in EU-/EWR-Staaten über das hinaus, was erforderlich sei, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. Denn es lasse sich nicht von vornherein ausschließen, dass die betreffenden Steuerpflichtigen einschlägige Belege vorlegen könnten, anhand derer die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats die Angaben, die erforderlich seien, um die Steuer auf die Erträge aus den Investmentfonds ordnungsgemäß zu bemessen, klar und genau prüfen könnten (Rz 50). Die Finanzverwaltung könne hinsichtlich der Angaben den Inhalt, die Form und das Maß an Präzision bestimmen, denen die Angaben genügen müssten, die ein deutscher Steuerpflichtiger, der Anteile an einem ausländischen Investmentfonds gezeichnet habe, einreichen müsse, um in den Genuss der "transparenten" Besteuerung zu kommen (Rz 52). Sie könne Angaben in derselben Qualität verlangen, wie sie in § 5 Abs. 1 Nr. 3 InvStG vorgeschrieben und durch einen gesetzlich zur Erbringung von Steuerberatungsleistungen befugten Berufsträger zu überprüfen und zu bestätigen seien. Sie sei aber bei lückenhaften oder unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen ungeachtet des Verwaltungsaufwands verpflichtet, durch einen internen Informationsaustausch innerhalb der deutschen Finanzverwaltung zu gewährleisten, dass die Angaben des Steuerpflichtigen dem entsprächen und müsse sich auch auf Grundlage der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (Amtshilfe-Richtlinie) an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen erwiesen (Rz 54 f. des Urteils).

41 bbb) Die Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch § 6 InvStG hängt somit davon ab, ob der deutschen Finanzverwaltung gegenüber der amerikanischen Steuerverwaltung vergleichbare Verifikationsmöglichkeiten im Hinblick auf die Erträge der amerikanischen Investmentfonds wie im Rahmen der Amtshilfe-Richtlinie zustehen (vgl. auch EuGH-Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, Rz 84, IStR 2014, 333; Patzner/Nagler, IStR 2014, 848, 852; wohl auch Jesch/Haug, FR 2014, 1076,

1080). Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die vertraglichen Verpflichtungen zwischen dem Sitzstaat des Anlegers (hier: Bundesrepublik Deutschland) und dem Sitzstaat des Investmentfonds (hier: Vereinigte Staaten von Amerika), die einen gemeinsamen Rechtsrahmen für die Zusammenarbeit schaffen und Verfahren für den Informationsaustausch zwischen den betroffenen nationalen Behörden vorsehen, es der deutschen Finanzverwaltung ermöglichen, Informationen über die in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässigen Investmentfonds über die amerikanische Steuerverwaltung zu erhalten (vgl. EuGH-Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, Rz 87 f., IStR 2014, 333).

42 ccc) Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs kann auch ein Auskunftsanspruch im Doppelbesteuerungsabkommen sein (EuGH-Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, Rz 86, IStR 2014, 333; Henze, ISR 2014, 384, 390; Kammeter, ISR 2014, 165, 169; Patzner/Nagler, IStR 2014, 341, 344). Ein solcher ist im Streitfall in hinreichender Form gegeben. Nach Art. 26 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (DBA-USA 1989) steht der Finanzverwaltung ein umfassendes Informationsrecht zu. Die Regelung ist als sog. große Auskunftsklausel Rechtsgrundlage sowohl für die Auskunftserteilung auf Ersuchen als auch für die spontane Auskunftserteilung und gewährt der deutschen Finanzverwaltung das Recht, Auskünfte auch nur zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts zu verlangen (vgl. Hendricks in Wassermeyer, DBA, MA Art. 26 Rz 1, 14; Czakert in Schönfeld/ Ditz, DBA, Art. 26 Rz 192). Das Protokoll vom 1. Juni 2006 zur Änderung des DBA-USA 1989 ermöglicht laut Nr. 23 Buchst. a seit dem 1. Januar 2008 für die Festsetzung der Einkommensteuer u.a., dass Informationen auch bei Finanzinstituten, Bevollmächtigten, Vertretern oder Treuhändern beschafft werden dürfen.

43 Der abkommensrechtliche Auskunftsanspruch gegenüber der amerikanischen Finanzverwaltung bietet damit der deutschen Finanzverwaltung eine ausreichende Verifikationsmöglichkeit, um Angaben der Klägerin zu den Besteuerungsgrundlagen der amerikanischen Investmentfonds überprüfen zu können. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch § 6 InvStG ist daher im Streitfall wie bei Ansässigkeit der Fonds in der EU oder einem Vertragsstaat des EWR nicht gerechtfertigt.

44 d) Die unionsrechtlichen Vorgaben sind geklärt. An der richtigen Anwendung und Auslegung des Unionsrechts besteht aufgrund der Entscheidungen des EuGH Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (EU:C:2014:249, IStR 2014, 333), van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) und Wagner-Raith (EU:C:2015:347, BFH/NV 2015, 1069) für den Senat kein Zweifel, sodass das Verfahren nicht auszusetzen und dem EuGH zur Vorabentscheidung hinsichtlich der Fragen vorzulegen ist, ob § 6 InvStG unter die Stillhalteklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV fällt und die Kapitalverkehrsfreiheit bei der Beteiligung an Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika beschränkt (vgl. EuGH-Urteil Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, Rz 33, BFH/NV 2006, Beilage 1, 43).

45 3. Die Sache ist nicht spruchreif und wird zur weiteren Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Sollte die Klägerin im zweiten Rechtsgang Nachweise zu den Besteuerungsgrundlagen der Fonds vorlegen, wird das FG diese inhaltlich zu beurteilen und zu entscheiden haben, ob § 6 InvStG anzuwenden ist (s. nachfolgend unter a). Sollte § 6 InvStG mangels Nachweisführung anzuwenden sein, wird das FG die inhaltliche Richtigkeit der Ermittlung der Kapitalerträge erneut zu prüfen haben (s. nachfolgend unter b).

46 a) Die Klägerin hat einen Nachweis, der zur vollständigen oder teilweisen Nichtanwendung des § 6 InvStG für die Kapitalerträge aus den Investmentfonds der Klägerin führt, bislang nicht erbracht.

47 aa) Die Vorgaben des EuGH-Urteils van Caster und van Caster (EU:C:2014:2269, BFH/NV 2014, 2029) sind im Streitfall in der Weise umzusetzen, dass § 6 InvStG unionsrechtskonform auszulegen ist. Demnach darf die Finanzverwaltung das Merkmal in § 6 InvStG, dass "die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 nicht erfüllt sind", nicht allein deshalb als gegeben ansehen, weil die amerikanischen Investmentfonds diese Angaben nicht gemacht haben.

48 Der Klägerin steht die Möglichkeit zu, Belege vorzulegen, anhand derer die Finanzverwaltung die Angaben, die erforderlich sind, um die Steuer auf die Erträge aus den Investmentfonds wie bei "transparenten" und "semitransparenten" Fonds ordnungsgemäß zu bemessen, klar und genau prüfen kann. Bei lückenhaften Angaben der Klägerin ist die Finanzverwaltung gehalten, ihre innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Möglichkeiten zu nutzen, um die Angaben der Klägerin zu vervollständigen.

49 Der Inhalt, die Form und das Maß an Präzision, denen die Angaben genügen müssen, die ein deutscher Steuerpflichtiger, der Anteile an einem ausländischen Investmentfonds gezeichnet hat, einreicht, um in den Genuss der "transparenten" Besteuerung zu kommen, sind von der Finanzverwaltung zu bestimmen, um dieser die ordnungsgemäße und einheitliche Besteuerung der inländischen Anleger zu ermöglichen (s. EuGH-Urteil van Caster und van Caster, EU:C:2014:2269, Rz 52 f., BFH/NV 2014, 2029). Die aus seiner Sicht erforderlichen Angaben hat das BMF im BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 610 konkretisiert.

50 bb) Die Klägerin hat bislang keine Nachweise vorgelegt, die in Anlehnung an die Vorgaben des § 5 InvStG die Zusammensetzung der Erträge auf Ebene der einzelnen Fonds auch nur in Grundzügen wiedergeben. Die im Klageverfahren vorgelegten Unterlagen weisen nur die Gesamterträge der jeweiligen Fonds aus, ohne diese einzelnen Ertragsarten zuzuordnen. Jedoch hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass sie eine weitergehende Nachweisführung hierzu anstrebe.

51 cc) Sollten die von der Klägerin im zweiten Rechtsgang einzureichenden Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen der einzelnen Fonds lückenhaft und nicht weiter aufklärbar sein, kommt nach Auffassung des erkennenden Senats eine Schätzung zugunsten der Klägerin allenfalls in einem sehr engen Rahmen in Betracht. Denkbar wäre diese, wenn sich für einzelne Besteuerungsgrundlagen eines Fonds ergibt, dass sich die ausländischen Einnahmen nicht zweifelsfrei den in § 5 Abs. 1 InvStG genannten inländischen Erträgen zuordnen lassen und durch die schätzweise Zuordnung Unklarheiten geringen Umfangs beseitigt werden können (s. zur Führung des Nachweises im Schrifttum Jesch/Haug, FR 2014, 1076, 1078; dieselben, Deutsche Steuerzeitung 2015, 130, 136; Simonis/Faller/Oehlschlägl, Der Betrieb 2015, 2855, 2859 f.; Ebner/Meinert, Neue Wirtschafts-Briefe 2015, 416, 425 f.).

52 b) Sollte die Klägerin den Nachweis zu den Besteuerungsgrundlagen ihrer Fonds entsprechend § 5 Abs. 1 InvStG nicht führen, sind ihre Kapitalerträge gemäß § 6 InvStG pauschal zu ermitteln. Auch in diesem Fall wird das FG die Höhe der derzeit gemäß § 6 InvStG ermittelten Kapitalerträge erneut zu prüfen haben.

53 Bislang sind neben den nach § 6 InvStG ermittelten Erträgen aus den einzelnen Fonds in Höhe von 38.222 € die der Klägerin aus den Investmentfonds tatsächlich zugeflossenen und erklärten Ausschüttungen (17.494 €) in der angefochtenen Steuerfestsetzung als Kapitalerträge erfasst. Es ist zweifelhaft, ob dies zutreffend ist.

54 aa) Nach § 6 Satz 1 2. Halbsatz InvStG sind beim Anleger mindestens 6 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen, wenn dieser sog. Mindestbetrag den Betrag der Ausschüttungen des Fonds im betreffenden Kalenderjahr zuzüglich 70 % des Mehrbetrags zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis übersteigt. Der am Jahresende als ausgeschüttet und zugeflossen geltende Mindestbetrag (§ 6 Satz 3 InvStG) ist aber um den Gesamtbetrag der Ausschüttungen des Fonds zu kürzen (s. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, Tz. 127; Blümich/Wenzel, a.a.O., § 6 Rz 33; Kreft in Moritz/Jesch, a.a.O., § 6 Rz 30, 33).

55 Die von der Klägerin im Einspruchsverfahren vorgelegte Tabelle, in der sie nach § 6 InvStG pauschal zu ermittelnde Einkünfte in Höhe von 38.222 € berechnet und die sich das FG zu eigen gemacht hat, weist für die meisten Fonds den Ansatz von Mindestbeträgen aus, ohne dass aus der Berechnung oder den Feststellungen des FG ersichtlich wäre, ob bei den einzelnen Fonds diese Mindestbeträge mit den in der Einkommensteuererklärung angegebenen tatsächlichen Ausschüttungen aus denselben Fonds verrechenbar waren. Entsprächen im Streitfall die nach § 6 InvStG ermittelten Kapitalerträge in Höhe von 38.222 € den Mindestbeträgen in Höhe von 6 % der Rücknahmepreise, wäre deren Ansatz neben den ausgeschütteten Beträgen in Höhe von 17.494 € bei den Kapitalerträgen der Klägerin unzutreffend. Es ist demnach vom FG im zweiten Rechtsgang für die einzelnen Investmentfonds der Klägerin zu prüfen, ob die Mindestbeträge (nach Verrechnung mit tatsächlichen Ausschüttungen) oder ob die Ausschüttungsbeträge erhöht um 70 % der Differenzbeträge zwischen erstem und letztem Rücknahmepreis des jeweiligen Fondsanteils (sog. Mehrbetrag) zum Ansatz kommen müssen.

56 bb) Der Senat weist weiter darauf hin, dass zu den Ausschüttungen gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 6 InvStG auch die gutgeschriebenen Beträge gehören (s. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, Tz. 12; Blümich/Wenzel, a.a.O., § 6 InvStG Rz 28). Die Klägerin hat im Rahmen der Veranlagung für das Streitjahr auch eine amerikanische Erträgnisaufstellung zu den Akten gereicht, aus der ersichtlich ist, dass Dividendenerträge aus einzelnen Fonds unmittelbar mit neu ausgegebenen Investmentanteilen verrechnet wurden. 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 (s. zu den Voraussetzungen im Einzelnen BFH-Urteil vom 11. Februar 2014 VIII R 25/12, BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461).

57 In welchem Umfang die zum Neuerwerb von Anteilen herangezogenen Dividendenerträge bereits in den erklärten Ausschüttungen enthalten sind, ist bislang ebenfalls nicht festgestellt. Dementsprechend kann auch für diejenigen Fonds, bei denen eine solche Umschichtung stattgefunden hat, nicht abschließend beurteilt werden, ob gemäß § 6 InvStG nur der Mindestbetrag (6 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises) oder die Ausschüttungen des Fonds zuzüglich 70 % des Mehrbetrags zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis anzusetzen sind.

58 4. Der Senat sieht keinen Anlass für die Aussetzung des Verfahrens und eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Es steht für die Prüfung einer Ungleichbehandlung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG derzeit nicht fest, ob die Klägerin erfolgreich einen Nachweis der Besteuerungsgrundlagen des Fonds führen kann und ob sie im Ergebnis schlechter behandelt wird als der Anleger eines "transparenten" Fonds. Zum anderen kann über die Frage einer unzulässigen Substanzbesteuerung der Klägerin am Maßstab des Art. 14 Abs. 1 GG ebenfalls erst entschieden werden, wenn die endgültige Steuerbelastung im Streitjahr feststeht.

59 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de