Urteil vom 04. August 2020, VIII R 13/17

Steuerliche Behandlung gezahlter Zwischengewinne bei Erwerb von Anteilen an einem Investmentfonds

ECLI:DE:BFH:2020:U.040820.VIIIR13.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, InvStG § 1 Abs 4, InvStG § 2 Abs 1 S 1, InvStG § 9, InvStG § 5 Abs 1 S 1, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 16. August 2017, Az: 14 K 3722/13 E

Leitsätze

1. Die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Anteilen an einem Investmentfonds gezahlten Zwischengewinne sind auch hinsichtlich geleisteter Ertragsausgleichsbeträge negative Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 in der im Streitjahr 2008 anzuwendenden Fassung.

2. Leistet der Anleger bei Eintritt in den Investmentfonds über im Ausgabepreis enthaltene Ertragsausgleichsbeträge wirtschaftlich betrachtet eine Vorauszahlung auf Erträge, die Zwischengewinne i.S. des § 1 Abs. 4 InvStG sind, entfällt der Charakter der erbrachten Vorauszahlung nicht rückwirkend dadurch, dass der Ertragsausgleich zum Geschäftsjahresende nicht auch in Bezug auf die ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge durchgeführt wird und die geleisteten Ertragsausgleichsbeträge stattdessen erst bei der Berechnung der aus der Rückgabe der Fondsanteile vereinnahmten Zwischengewinne berücksichtigt werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Zwischenurteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17.08.2017 - 14 K 3722/13 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) aufgrund gezahlter Zwischengewinne im Rahmen des Erwerbs von Anteilen an einem Investmentfonds im Streitjahr 2008 (Streitjahr) negative Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt hat.

2 Der Kläger erwarb am 22. und 24.12.2008 Anteile an dem luxemburgischen Investmentfonds A (Fonds) zu einem Kaufpreis von ca. ... €. Der Fonds war im Dezember 2008 von der Investmentgesellschaft A1 als thesaurierender Teilfonds aufgelegt worden. Sein Geschäftsjahr lief vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres. Ausweislich des Platzierungsmemorandums des Fonds sollte ein Ertragsausgleich durchgeführt werden.

3 Bis zum Eintritt des Klägers erzielte der Fonds Erträge aufgrund eines sog. Bond Strippings. Zu diesem Zweck erwarb der Fonds Bundesanleihen, trennte anschließend die Zinsscheine ab und veräußerte diese.

4 Am 19.12.2008 gab der Fonds insgesamt 257 080,465 neue Anteile aus. Die auf die jeweiligen Anteile entfallenden Zwischengewinne i.S. des § 1 Abs. 4 des Investmentsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (InvStG) beliefen sich zum 19.12.2008 auf 451,93 € und zum 23.12.2008 auf 451,96 € je Anteil. Der Ausgabepreis je Anteil wurde unter Einbeziehung der bisherigen Fondserträge aus dem Bond-Stripping ermittelt.

5 Der Kläger erwarb am 22.12.2008 insgesamt ... Anteile und am 24.12.2008 weitere ... Anteile an dem Fonds.

Ausweislich der Kaufabrechnung der B-Bank (Schweiz) beliefen sich die von dem Kläger gezahlten Zwischengewinne auf ... € (= ... x 451,93 €) und ... € (= ... x 451,96 €), d.h. insgesamt auf ... €.

6 Am 23.11.2009 gab der Kläger sämtliche Fondsanteile zurück. Für das Jahr 2009 wurden ihm ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von ... € sowie erhaltene Zwischengewinne aus der Rückgabe der Fondsanteile in Höhe von ... € (= ... x 457,87 €) als Einnahmen aus Kapitalvermögen zugewiesen.

7 Das Bundeszentralamt für Steuern prüfte nach der Auflösung des Fonds im Juli 2010 die Besteuerungsgrundlagen. Hierbei stellte es fest, dass bei der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge des Geschäftsjahres 2008/2009 keine Ertragsausgleichsbeträge berücksichtigt worden waren. Daraufhin wurden die Ertragsausgleichsbeträge bei der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge des Geschäftsjahres 2009/2010 nacherfasst.

8 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger die bei dem Erwerb der Fondsanteile gezahlten Zwischengewinne in Höhe von ... € als negative Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des Klägers geltend.

9 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 12.08.2010, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Zwischengewinne nicht als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen an, da sie in Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell stünden und insoweit nur eine Verrechnung mit den im Folgejahr 2009 aus der Beteiligung erzielten Einkünften in Betracht komme (§ 20 Abs. 2b i.V.m. § 15b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--).

10 Mit Bescheid vom 25.11.2010 über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG stellte das FA einen verrechenbaren Verlust des Klägers zum 31.12.2008 in Höhe von ... € fest.

11 Den gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 12.08.2010 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 25.09.2013 als unbegründet zurück. Den Verlustfeststellungsbescheid nach § 15b Abs. 4 EStG vom 25.11.2010 hob das FA auf. Es war nunmehr der Auffassung, dass der Kläger bei Zeichnung der Fondsanteile keine negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt habe, weil das Ertragsausgleichsverfahren auf der Fondsebene nicht für die Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträge, sondern nur für die Zwischengewinne gerechnet worden sei. Damit habe der Fonds die für die Anerkennung negativer Einnahmen formulierten Anforderungen des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 09.03.2010 - IV C 1-S 1980-1/09/10001 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 553) sowie des mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) eingefügten § 2 Abs. 5 InvStG nicht erfüllt.

12 Auf die von den Klägern erhobene Klage erließ das Finanzgericht (FG) ein Zwischenurteil, mit welchem es die bei dem Erwerb der Fondsanteile gezahlten Zwischengewinne im Streitjahr als negative Einnahmen bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen berücksichtigte. Darüber hinaus sei zur Entscheidung der Frage, ob der Kläger diese negativen Einnahmen im Streitjahr abziehen könne, vorgreiflich ein gesondertes Feststellungsverfahren gemäß § 15b Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG durchzuführen.

13 Das FG war der Auffassung, es sei für die Anerkennung negativer Einnahmen unschädlich, dass die ausschüttungsgleichen Erträge der Anleger für das Geschäftsjahr 2008/2009 auf der Fondsebene zunächst ohne Ertragsausgleichsbeträge ermittelt und bekanntgemacht worden seien. Dies führe zwar zu einem fehlerhaften Ansatz im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, habe jedoch für die Anerkennung negativer Einnahmen des Klägers im Streitjahr in der begehrten Höhe keine Auswirkung. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 46 veröffentlicht.

14 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

15 Das FA beantragt,
das Zwischenurteil des FG Düsseldorf vom 17.08.2017 - 14 K 3722/13 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.

16 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 1. Die Revision ist zulässig. Zwischenurteile i.S. des § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind selbständig mit der Revision anfechtbar (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.02.1999 - IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139, m.w.N.). § 115 Abs. 1 FGO, wonach die Revision gegen Urteile des FG gegeben ist, sieht keine Einschränkung hinsichtlich der Urteilsart vor.

18 2. Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2, Abs. 4 FGO zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die bei Erwerb der Fondsanteile gezahlten Zwischengewinne negative Einnahmen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des Klägers sind.

19 a) Das FG war in Bezug auf diese Streitfrage zum Erlass eines Zwischenurteils berechtigt.

20 aa) Nach § 99 Abs. 2 FGO kann das FG durch Zwischenurteil über eine oder mehrere (vgl. Senatsurteil vom 19.04.1994 - VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84) entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfragen vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und weder der Kläger noch der Beklagte widersprechen. Entscheidungserheblich sind solche Vorfragen, ohne deren Beantwortung ein Urteil über die geltend gemachte Rechtsbeeinträchtigung nicht möglich ist. Ein Zwischenurteil kommt deshalb nur zu solchen Vorfragen in Betracht, über die mit Sicherheit auch in einem Endurteil zu entscheiden wäre (BFH-Urteil vom 01.03.2001 - IV R 90/99, BFH/NV 2001, 904, m.w.N.).

21 bb) Die danach erforderlichen Voraussetzungen für den Erlass eines Zwischenurteils liegen im Streitfall vor. Die vom FG entschiedene Rechtsfrage ist für den vorliegenden Rechtsstreit entscheidungserheblich, weil der von den Klägern begehrte steuermindernde Ansatz der gezahlten Zwischengewinne voraussetzt, dass die Zwischengewinne als negative Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusehen sind. Die Kläger und das FA haben dem Erlass eines Zwischenurteils zudem nicht widersprochen. Der Erlass eines Zwischenurteils war auch sachdienlich. Denn die mit dem Zwischenurteil entschiedene Rechtsfrage ist logisch vorrangig gegenüber der Frage, ob die negativen Einnahmen zu lediglich beschränkt verrechenbaren Verlusten aus einem Steuerstundungsmodell i.S. des § 20 Abs. 2b i.V.m. § 15b Abs. 2 EStG führen. Wäre nämlich das Vorliegen negativer Einnahmen zu verneinen, stellte sich die Frage nach deren Ausgleichsfähigkeit bzw. bloßer Verrechenbarkeit nicht mehr.

22 b) Das FG hat in der Sache zu Recht entschieden, dass die im Streitjahr gezahlten Zwischengewinne negative Einnahmen des Klägers i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen sind.

23 aa) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG gehören die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge und der Zwischengewinn zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn es sich nicht um Betriebseinnahmen des Anlegers, Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG oder Leistungen i.S. des § 22 Nr. 5 EStG handelt. Zwischengewinn ist nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 4 InvStG das Entgelt für die dem Anleger noch nicht zugeflossenen oder als zugeflossen geltenden Zinserträge und zinsähnlichen Erträge sowie Ansprüche des Investmentvermögens. Zu den zwischengewinnrelevanten Erträgen zählt gemäß § 1 Abs. 4 Nr. 1 InvStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG auch der Gewinn aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den Inhaber oder ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen nicht mitveräußert werden.

24 bb) Zwischengewinne führen beim privaten Kapitalanleger, der seinen Anteil veräußert oder zurückgibt, zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 1 Abs. 4 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG. Für Investmentanteile, deren Veräußerung oder Rückgabe --wie im Streitfall-- den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliegt (vgl. § 8 Abs. 5 InvStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 09.12.2004 --BGBl I 2004, 3310-- i.V.m. § 18 Abs. 2 Satz 2, Abs. 2a InvStG), wird durch die Besteuerung der Zwischengewinne gewährleistet, dass der Anleger die seit der letzten Ausschüttung oder Thesaurierung von dem Investmentvermögen erzielten Zinsen und Zinssurrogate nicht über den Veräußerungs- oder Rücknahmepreis steuerfrei vereinnahmen kann, indem er den Investmentanteil außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG veräußert (vgl. BeckOK InvStG 2004/Bödecker/Hartmann, 17. Ed. [01.09.2019], InvStG § 1 Rn. 286, m.w.N.).

25 cc) Vom Anteilserwerber gezahlte Zwischengewinne sind unter bestimmten Voraussetzungen im Jahr der

Verausgabung als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Dies dient insbesondere dazu, eine Überbesteuerung beim späteren Ertragszufluss zu vermeiden. Denn dadurch, dass der Erwerber einen Teil des Kaufpreises aufwendet, um sich in die vom Fonds vor seinem Eintritt erwirtschafteten Erträge "einzukaufen", sind die zum Geschäftsjahresende auf seinen Anteil entfallenden ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge in voller Höhe als Einnahmen zu versteuern, obwohl er an den erwirtschafteten Erträgen erst ab dem Zeitpunkt seines Anteilserwerbs partizipiert. Die Erfassung gezahlter Zwischengewinne als negative Einnahmen erfordert, dass der Anteilserwerber eine Vorauszahlung auf ihm später zuzurechnende Erträge leistet, und gewährleistet durch die Verrechnung der negativen Einnahme mit den zugeflossenen und als zugeflossen geltenden Zwischengewinnen in der Regel am Ende des Geschäftsjahres, dass der Erwerber wirtschaftlich betrachtet nur solche zwischengewinnrelevanten Erträge versteuern muss, die "besitzzeitanteilig" auf den Zeitraum seines Investments entfallen (vgl. Senatsurteile vom 07.05.2019 - VIII R 29/15, BStBl II 2019, 751, und vom 28.06.2017 - VIII R 57/14, BFHE 258, 421, BStBl II 2017, 1144; vgl. auch Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, InvStG, 1. Aufl., § 1 Rz 397; Helios/Gstädtner in Haisch/Helios, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 1. Aufl., § 7 Rz 117; Kempf/Lauterfeld, Betriebs-Berater --BB-- 2005, 631; vgl. auch BMF-Schreiben vom 18.08.2009 - IV C 1-S 1980-1/08/10019, BStBl I 2009, 931, Rz 21a).

26 dd) Nach Maßgabe dieser Grundsätze liegen im Streitfall, wie das FG zu Recht erkannt hat, die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung der gezahlten Zwischengewinne als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen vor.

27 Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG hatte der Fonds bis zum Anteilserwerb durch den Kläger ausschließlich Erträge aus der Veräußerung von Zinsscheinen im Rahmen sog. Bond Stripping-Transaktionen erzielt, die gemäß § 1 Abs. 4 Nr. 1 InvStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG in die Zwischengewinnermittlung einflossen. Der Kläger, der die Erträge je Anteil im Rahmen seines Anteilserwerbs zu vergüten hatte, leistete daher wirtschaftlich betrachtet mit einem Teil des Ausgabepreises ein Entgelt für bzw. eine Vorauszahlung auf die ihm beim späteren Ertragszufluss zuzurechnenden zwischengewinnrelevanten Erträge i.S. des § 1 Abs. 4 InvStG (s. unter aaa und bbb). Der steuerlichen Berücksichtigung der gezahlten Zwischengewinne als negative Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steht die fehlende Einbeziehung von Ertragsausgleichsbeträgen in die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge zum Geschäftsjahresende 2008/2009 nicht entgegen (s. unter ccc). Etwas anderes folgt auch nicht unter Berücksichtigung von § 9 InvStG (s. unter ddd).

28 aaa) Nach der herrschenden Meinung im Schrifttum, der sich der Senat anschließt, ist der Abzug gezahlter Zwischengewinne als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht von der Durchführung eines (auch rein steuerlichen) Ertragsausgleichs abhängig (Schönbach/Welzel, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 675, 678 f.; Ebner/Helios, BB 2010, 1565, 1575; Sradj/Schmitt/Krause, DStR 2009, 2283, 2286; Höring, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 84, 88; Helios/Gstädtner in Haisch/Helios, a.a.O., § 7 Rz 125; Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 1 Rz 398, m.w.N.). Denn auch bei einem fehlenden Ertragsausgleich leistet der Anleger im Rahmen des Anteilskaufpreises eine (geringere) Vorauszahlung auf die ihm später zugerechneten Erträge, auch wenn die Differenz zwischen geleisteter Vorauszahlung und zugerechneten Erträgen erst in einem späteren Veranlagungszeitraum --etwa bei Rückgabe des Investmentanteils-- der Besteuerung unterliegt (vgl. hierzu: Höring, DStZ 2010, 84, 88). Zudem wäre es nicht gerechtfertigt, wenn die Vorteile, die durch die Nichtdurchführung eines Ertragsausgleichs entstehen, einseitig solchen Anlegern, die unterjährig einen Fondsanteil erwerben, verwehrt wären, während sie den Altanlegern in Form einer verringerten Zurechnung der auf ihre Anteile entfallenden Erträge verblieben (vgl. z.B. Schönbach in Haase, InvStG, 1. Aufl., § 9 Rz 97 f.). Ob etwas anderes aus § 2 Abs. 5 InvStG i.d.F. des JStG 2010 folgt, wonach negative Kapitalerträge aus Zwischengewinnen beim Anleger steuerlich nur berücksichtigt werden dürfen, wenn das Investmentvermögen einen Ertragsausgleich durchgeführt hat, kann im Streitfall dahinstehen. Die Vorschrift findet im Streitjahr (vgl. § 18 Abs. 19 InvStG i.d.F. des JStG 2010) keine Anwendung.

29 bbb) Für die Abzugsfähigkeit gezahlter Zwischengewinne gilt nichts anderes, wenn der Anleger --wie im Streitfall der Kläger-- sich über in den Zwischengewinn eingerechnete Ertragsausgleichsbeträge anteilig in die auf Fondsebene erwirtschafteten Erträge einkauft. Denn die Einbeziehung der Ertragsausgleichsbeträge dient im Fall der Ausgabe neuer Fondsanteile lediglich dazu, dass der auf den jeweiligen Anteil entfallende Ertrag trotz der Veränderung des Anteilsbestandes konstant bleibt, so dass den einzelnen Anlegern jeweils nur Erträge in der Höhe zugerechnet werden, in der sie durch das von ihnen eingesetzte Kapital erwirtschaftet wurden (vgl. Schönbach in Haase, a.a.O., § 9 Rz 52; Ebner/Helios, BB 2010, 1565, 1573; Schönbach/Welzel, IStR 2009, 675, 676; Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 9 Rz 4). Für den in den Fonds eintretenden Anleger hat dies zur Folge, dass er den im Ausgabepreis enthaltenen Ertragsausgleichsbetrag, der auf die im Fonds erwirtschafteten Erträge entfällt, zum Geschäftsjahresende als Ausschüttung oder als ausschüttungsgleichen Ertrag zu versteuern hat, obwohl der

Betrag nicht von dem Fonds erwirtschaftet, sondern als Kapitaleinzahlung in den Fonds eingezahlt wurde (vgl. Schönbach in Haase, a.a.O., § 9 Rz 55 f.). Auch die Ertragsausgleichsbeträge stellen daher wirtschaftlich betrachtet Vorauszahlungen auf dem Anleger später zuzurechnende Erträge dar.

30 ccc) Die Abzugsfähigkeit gezahlter Zwischengewinne als negative Einnahmen ist nach Auffassung des Senats auch dann nicht ausgeschlossen, wenn ein Ertragsausgleich lediglich in Bezug auf die Zwischengewinne, nicht aber einheitlich in Bezug auf andere Ertragsgrößen durchgeführt worden ist. Zwar folgt aus der Entscheidung für die Durchführung eines Ertragsausgleichs, dass sämtliche Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG unter Berücksichtigung von Ertragsausgleichsbeträgen zu ermitteln sind (vgl. § 9 InvStG). Werden daher --wie im Streitfall-- Anteilsausgabepreise mit Ertragsausgleichsbeträgen für zwischengewinnrelevante Erträge ermittelt, ist diese Handhabung zum Geschäftsjahresende auch für die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge fortzuführen (vgl. Schönbach in Haase, a.a.O., § 9 Rz 71, 78). Dies stellt allerdings keine Voraussetzung für den Abzug gezahlter Zwischengewinne als negative Einnahmen dar. Leistet der Anleger bei Eintritt in den Investmentfonds über im Ausgabepreis enthaltene Ertragsausgleichsbeträge wirtschaftlich betrachtet eine Vorauszahlung auf Erträge, die Zwischengewinne i.S. des § 1 Abs. 4 InvStG sind, entfällt der Charakter der erbrachten Vorauszahlung nicht rückwirkend dadurch, dass der Ertragsausgleich zum Geschäftsjahresende nicht auch in Bezug auf die ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge durchgeführt wird und die geleisteten Ertragsausgleichsbeträge stattdessen erst bei der Berechnung der aus der Rückgabe der Fondsanteile vereinnahmten Zwischengewinne berücksichtigt werden. Die fehlende Einbeziehung der Ertragsausgleichsbeträge in die Ausschüttungen oder ausschüttungsgleichen Erträge führt allenfalls dazu, dass die ermittelten Besteuerungsgrundlagen fehlerhaft sind und dementsprechend, soweit sie bereits Eingang in eine steuerliche Veranlagung gefunden haben, nach Maßgabe der allgemeinen steuerlichen Korrekturvorschriften berichtigt werden müssen (vgl. Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 5 Rz 172; anderer Ansicht BMF-Schreiben in DStR 2010, 553). Dies gilt auch dann, wenn die fehlerhaften Besteuerungsgrundlagen von der Investmentgesellschaft gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG bekanntgemacht wurden. Insoweit sieht § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 InvStG ein Korrekturverfahren vor. Zudem haben die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG bekanntgemachten Besteuerungsgrundlagen für die Besteuerung der Anleger nicht die rechtliche Bindungswirkung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach §§ 179 ff. AO, so dass der Nachweis der Richtigkeit anderer als der bekanntgemachten Besteuerungsgrundlagen möglich bleibt (Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 5 Rz 172; Kotzbacher in Haase, a.a.O., § 5 Rz 144).

31 ddd) Ein anderes Ergebnis ergibt sich, wie das FG ebenfalls zu Recht angenommen hat, nicht aus § 9 InvStG. Die Vorschrift bestimmt lediglich, dass ermittelte Ertragsausgleichsbeträge das steuerliche Schicksal der ihnen zugrunde liegenden Erträge teilen, mithin als Ausschüttung, ausschüttungsgleicher Ertrag und bei Veräußerung oder Rückgabe der Fondsanteile als Zwischengewinn, d.h. als laufender Ertragsbestandteil, zurückfließen. Weder aus dem Wortlaut noch aus der Systematik der Vorschrift kann abgeleitet werden, dass bei der Ermittlung von Zwischengewinnen gezahlte Ertragsausgleichsbeträge dann keine steuerliche Berücksichtigung finden dürfen, wenn der Ertragsausgleich entgegen der getroffenen Grundentscheidung nicht hinsichtlich der übrigen Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG durchgeführt wird.

32 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de