

# Urteil vom 18. Juni 2024, VIII R 13/20

## Pauschalbesteuerung der Erträge aus thesaurierenden "schwarzen" Fonds

ECLI:DE:BFH:2024:U.180624.VIIIR13.20.0

BFH VIII. Senat

InvStG § 1 Abs 3, InvStG § 3 Abs 4, InvStG § 5 Abs 1, InvStG § 6 Abs 1 S 1, InvStG § 6 Abs 2, InvStG § 10, AO § 90 Abs 2, AO § 162, EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, GG Art 3 Abs 1, AEUV Art 63, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 22. Oktober 2019, Az: 3 K 1264/16

## Leitsätze

1. NV: § 6 Abs. 2 des Investmentsteuergesetzes (InvStG 2004) ist auch auf thesaurierende intransparente (Dach-)Fonds anzuwenden. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige insbesondere die ausschüttungsgleichen Erträge des Fonds erklären und nachweisen. Sie sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln.

2. NV: Hat das Finanzgericht die vom Steuerpflichtigen nicht beigebrachten Angaben durch Auswertung der Rechenschaftsberichte der Fonds selbst ermittelt, können sie der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden und schließen auch die Anwendung von § 6 Abs. 1 InvStG 2004 nicht aus, wenn nicht nachvollziehbar begründet worden ist, dass die Angaben nach deutschem Recht ermittelt worden sind.

## Tenor

Die Revision wird, soweit sie das Streitjahr 2003 betrifft, als unzulässig verworfen.

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22.10.2019 - 3 K 1264/16 aufgehoben, soweit es die Streitjahre 2004 und 2005 betrifft.

Insoweit wird die Klage abgewiesen.

Von den Kosten des Klageverfahrens tragen die Klägerin 92 % und der Beklagte 8 %; von den Kosten des Revisionsverfahrens tragen die Klägerin 79 % und der Beklagte 21 %.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Erträge aus ausländischen intransparenten thesaurierenden Fonds pauschal zu ermitteln sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erwarb im Juni 2003 je 700 Thesaurierungsanteile an den nach österreichischem Recht aufgelegten Investmentfonds ESPN Best of Europe, ESPN Best of America und ESPN Best of Healthcare. Die Anteile hielt sie bis zu deren Veräußerung im März 2007 in einem Depot bei der X-Bank. Das Depot gehörte zum steuerlichen Privatvermögen der Klägerin.
- 3 Der Fonds ESPN Best of Europe ist ein europäischer Aktien-Dachfonds, der Fonds ESPN Best of America ist ein US-Aktien-Dachfonds. Der Fonds ESPN Best of Healthcare ist ein globaler Aktien-Dachfonds im Bereich Gesundheitswesen. Alle Fonds investierten ihr Vermögen nach Maßgabe der jeweiligen Fondsbedingungen, auf die Bezug genommen wird, überwiegend in andere Kapitalanlagefonds (Zielfonds) und/oder in offene Investmentgesellschaften. Geschäftsjahr der Fonds war jeweils der Zeitraum vom 01.05. bis zum 30.04., Ausschüttungen oder Gutschriften wurden jeweils zum 01.08. gebucht.

**4** Über ihre Tätigkeiten und deren Ergebnisse berichteten die Fonds den Anlegern jährlich einmal im Rahmen eines Rechenschaftsberichts. Die Rechenschaftsberichte enthalten auch Angaben zur steuerlichen Behandlung der jeweiligen Anteilsscheine (Ausschüttungs-/Thesaurierungsanteile), allerdings ausdrücklich nur für in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige. Für nicht in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige enthalten die Angaben zur steuerlichen Behandlung den Hinweis, die Anleger müssten die jeweiligen nationalen Gesetze beachten.

**5** In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2007 machte die Klägerin zu ihrem Depot bei der X-Bank keine Angaben. Am 08.07.2014 gab die Klägerin eine "Berichtigungserklärung" ab und offenbarte erstmals ihr Depot bei der X-Bank. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) leitete daraufhin ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen die Klägerin wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung für die Jahre 2008 bis 2012 ein, das auf die Jahre 2002 bis 2007 ausgedehnt wurde.

**6** Mit Schreiben vom 26.09.2014 ermittelte die Klägerin die bisher nicht erklärten Einkünfte aus dem Depot für die Jahre 2003 bis 2007 und legte dazu von der Depotbank nachträglich erhaltene Ertrags- und Vermögensaufstellungen vor. Für das Jahr 2002 lägen ihr keine Unterlagen mehr vor.

**7** Der Prüfer ermittelte die steuerpflichtigen Einkünfte aus den drei Dachfonds nach Maßgabe der Pauschalbesteuerung gemäß § 6 des Investmentsteuergesetzes --InvStG 2004-- (Kurzbericht vom 28.01.2015 mit Anlagen, Bl. 39 ff. der Strafakten). Dabei ergaben sich folgende Erträge:

2003	7.400 €
2004	10.416 €
2005	25.760 €

**8** Das FA folgte dem und erließ am 01.04.2015 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007.

**9** Im Einspruchsverfahren machte die Klägerin vor allem geltend, die Pauschalbesteuerung gemäß § 6 InvStG 2004 verstöße gegen Europarecht (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- van Caster vom 09.10.2014 - C-326/12, EU:C:2014:2269). Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück. Die Klägerin habe Unterlagen oder Informationen nicht vorgelegt, aus denen sich die tatsächliche Höhe der Einkünfte ermitteln lasse. Die pauschale Ermittlung der Erträge sei deshalb gerechtfertigt (Einspruchentscheidung vom 08.02.2016).

**10** Das Finanzgericht (FG) hat der dagegen gerichteten Klage zum Teil stattgegeben und sie im Übrigen abgewiesen. Im Klageverfahren hat die Klägerin erstmals die Rechenschaftsberichte der Dachfonds für die Geschäftsjahre ab 2002/2003 vorgelegt und geltend gemacht, daraus ließen sich die tatsächlich erzielten Einkünfte ermitteln. Diese seien anzusetzen. Weitere Unterlagen zu verlangen, wäre europarechtswidrig. Auf die von der Klägerin danach selbst ermittelten Einkünfte wird Bezug genommen (Bl. 16 und 30 der FG-Akte). Das FA hat dagegen eingewandt, aus den Jahresberichten lasse sich die tatsächliche Höhe der Einkünfte nicht ermitteln. Die Angaben seien nur für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Anleger verwendbar. Es fehle insbesondere eine Überleitungsrechnung, wie aus der investmentsteuerrechtlichen Rechnungslegung nach österreichischem Recht die Besteuerungsgrundlagen des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden.

**11** Das FG hat den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung eine von ihm gefertigte Auswertung der Rechenschaftsberichte zur Ermittlung der Erträge der drei Fonds überreicht und diese zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung gemacht.

**12** Zur Begründung der (teilweisen) Klagestattgabe hat das FG unter anderem ausgeführt, die Erträge aus den drei Fonds seien nicht pauschal, sondern entsprechend den für inländische Fonds geltenden Maßstäben zu ermitteln. Die Klägerin habe bei europarechtskonformer Auslegung von § 6 Abs. 2 InvStG 2004 zumindest die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, b, d und h InvStG 2004 erklärt. Diese ließen sich den Rechenschaftsberichten der Fonds entnehmen. Dass Angaben zu Absetzungen für Abnutzung fehlten, sei unerheblich, weil abnutzbare Wirtschaftsgüter erkennbar nicht zum Vermögen der Fonds gehört hätten. Eines weiteren Nachweises bedürfe es nicht. Wäre § 6 Abs. 2 InvStG 2004 so zu verstehen, dass nicht nur eine zusätzliche Nachweismöglichkeit, sondern echte Nachweiserfordernisse begründet werden sollten, wäre die Norm verfassungswidrig (echte Rückwirkung). Echte Nachweiserfordernisse wären auch europarechtswidrig, denn sie

würden Kapitalanleger, die ihr Kapital in ausländische Investmentfonds investieren, gegenüber Direktanlegern benachteiligen. Das gelte jedenfalls für Fonds, die nach den Grundsätzen der Rechtsvergleichung inländischen Fonds vergleichbar seien. Das sei hier der Fall.

**13** Das FG hat danach als "Ausschüttungen" die auf die thesaurierten Erträge der Klägerin einbehaltene und abgeführtsteuer angesetzt. Als "ausschüttungsgleiche Erträge" hat das FG die Summe aller realisierten Erträge (Zinserträge, Dividendenerträge, realisierte Kursgewinne und realisierte Kursverluste) des jeweiligen Fonds und als "Zwischengewinn" alle zum maßgeblichen Zeitpunkt noch nicht realisierten Gewinne angesetzt. Die Erträge seien in vollem Umfang steuerpflichtig. Die steuerliche Vorbelastung mit Kapitalertragsteuer in Österreich bleibe nach allgemeinen Feststellungsgrundsätzen unberücksichtigt, da die Klägerin hierzu nichts vorgetragen habe und weil ihre Berücksichtigungsfähigkeit nach deutschem Recht nicht ersichtlich sei.

**14** Nach diesen Grundsätzen ermittelte das FG in Summe Erträge aus den drei Fonds in den Jahren 2003 bis 2007 wie folgt:

2003	210,00 €
2004	4.678,08 €
2005	- 2.505,75 €
2006	19.771,13 €
2007	28.379,92 €

**15** Die Klägerin hat ungeachtet der von ihr selbst ermittelten Einkünfte aus den Fondsbesitzungen vor dem FG beantragt, die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

**16** Gemessen daran hat das FG der Klage für die Streitjahre 2003, 2004 teilweise stattgegeben und sie im Übrigen abgewiesen. Im Streitjahr 2005 war die Klage begründet. Das FG setzte insoweit die streitigen Erträge auf 0 € herab, sah sich aber am Ansatz eines negativen Werts gehindert, weil es die Klägerin versäumt habe, einen Verpflichtungsantrag zu stellen.

**17** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 18 Abs. 1 bis Abs. 3 des Gesetzes über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (Auslandinvestment-Gesetz) in der für das Streitjahr geltenden Fassung --AuslInvestmG-- (für das Streitjahr 2003) und § 6 Abs. 2 InvStG 2004 (für Streitjahre ab 2004).

**18** Zum Streitjahr 2003: Zwar verstoße § 18 Abs. 3 AuslInvestmG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und müsse deshalb unangewendet bleiben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.11.2008 - VIII R 24/07, BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518). Den Steuerpflichtigen treffe jedoch eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--). Könne die genaue Höhe der Einkünfte nicht ermittelt werden, müsse das FA schätzen. Dies könne in Anlehnung an § 5 Abs. 3 und § 6 InvStG 2004 geschehen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 06.07.2009, BStBl I 2009, 770). Davon habe das FA Gebrauch gemacht; die Schätzungen lägen deutlich unter den Werten des "Mindestansatzes" und hielten sich im Schätzungsrahmen. Die Klägerin selbst habe für den Veranlagungszeitraum 2003 höhere Einkünfte ermittelt als das FG.

**19** Streitjahre ab 2004: Die Voraussetzungen des ab 2004 anwendbaren § 6 Abs. 2 InvStG 2004 lägen im Streitfall nicht vor. Aus den vorliegenden Unterlagen könnten die Einkünfte der Klägerin nicht ermittelt werden. Die den Rechenschaftsberichten entnehmbaren Zahlen seien nach österreichischem Recht ermittelt. Auf sie könne die deutsche Besteuerung nicht ohne Weiteres gestützt werden. Erforderlich wäre insbesondere eine Überleitungsrechnung. Nicht ausreichend sei die vom FG angestellte Rechtsvergleichung, wobei ohnehin offenbleibe, worauf sich das FG insofern stütze. Eine Auseinandersetzung mit dem österreichischen Bilanzrecht fehle. Die vorgelegten Unterlagen reichten jedenfalls nicht aus, um von der Pauschalbesteuerung abzusehen. Auf die fehlende Berufsträgerbescheinigung komme es nicht an. Die vom FG für die Nichtanwendung von § 6 Abs. 2 InvStG 2004 angeführten Gründe trügen nicht. Die behauptete echte Rückwirkung liege nicht vor; der Gesetzgeber habe mit der rückwirkenden Einführung von Abs. 2 in § 6 InvStG 2004 die nach dem EuGH-Urteil van Caster vom

09.10.2014 - C-362/12, EU:C:2014:2269 eingetretene unklare Rechtslage beseitigt, wozu er berechtigt gewesen sei. Eine eingehende verfassungsrechtliche Auseinandersetzung sei dem FG-Urteil nicht zu entnehmen. § 6 Abs. 2 InvStG 2004 verstößt auch nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, wenn die bloße Vorlage von Geschäftsberichten nicht genüge, um die Pauschalbesteuerung abzuwenden. Der Gesetzgeber habe die vom EuGH geforderte Möglichkeit, die Pauschalbesteuerung abzuwenden, geschaffen. Auf die fehlende Veröffentlichung der Daten im Bundesanzeiger werde nicht mehr abgestellt. Die Pauschalbesteuerung sei aber nicht per se europarechtswidrig. Es liege auch keine Übermaßbesteuerung vor. Das FG habe für die Jahre 2003 bis 2007 Einkünfte von 50.533,39 € ermittelt; die Summe der vom FA für diesen Zeitraum pauschal ermittelten Einkünfte betrage 60.550 €.

**20** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat und die Klage insgesamt abzuweisen.

**21** Die Klägerin beantragt, die Revision des FA zu verwerfen beziehungsweise zurückzuweisen.

**22** Das Revisionsvorbringen bezüglich des Streitjahrs 2003 ergebe schon keine Rechtsverletzung. Grundlage für die Besteuerung im Streitjahr 2003 sei § 17 AuslInvestmG, da § 18 AuslInvestmG nicht angewandt werden dürfe. Die dafür notwendigen Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen habe das FG zu Recht den Rechenschaftsberichten entnommen.

**23** In den Streitjahren 2004 und 2005 sei § 6 InvStG 2004 anwendbar. § 6 Abs. 2 InvStG 2004 schaffe die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, die vom Fonds unterlassene Bekanntgabe und Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen selbst nachzuholen und den Fonds auf eigenes Betreiben "transparent zu machen". § 6 Abs. 2 InvStG 2004 stelle keine zwingenden Anforderungen an den Nachweis, sondern eröffne Ermessen. Bei der Ausübung des Ermessens müsse berücksichtigt werden, welchen Detailgrad die vorgelegten Unterlagen aufwiesen und welche Schwierigkeiten mit der Beibringung weiterer Unterlagen verbunden wären. Unstreitig habe die Klägerin die Rechenschaftsberichte aller Fonds für alle betroffenen Jahre vorgelegt. Daraus ergäben sich die in § 6 Abs. 2 InvStG 2004 geforderten Mindestangaben. Die Berichte seien so detailreich und umfassend, dass sich die Besteuerungsgrundlagen daraus vollständig entnehmen ließen und dass zugleich der Nachweis als geführt angesehen werden müsse. Davon sei das FG zu Recht ausgegangen. Nachdem die Klägerin die Anteile bereits 2007 veräußert hatte und keinerlei Kontakt mehr zu den Fonds bestehet, könnten weitergehende Nachweise von ihr nicht verlangt werden. Aus den Berichten lasse sich erkennen, "dass die Ermittlung der Einkünfte der Fondsgesellschaften den Regeln des deutschen Steuerrechts folgte". Der BFH habe keinen allgemeinen Rechtssatz aufgestellt, dass die Vorlage von Rechenschaftsberichten in keinem Fall genüge, um der Pauschalbesteuerung zu entgehen. Allerdings seien die Geschäftsberichte in den vom BFH bisher entschiedenen Fällen nicht hinreichend aussagekräftig gewesen. Das sei im Streitfall anders. Das FG habe die Besteuerungsgrundlagen anhand der Angaben in den Geschäftsberichten ermittelt und nicht geschätzt. Angesichts der vom FG rechtsvergleichend festgestellten Ähnlichkeit der deutschen und der österreichischen Einkünfteermittlungsvorschriften sei eine Berufsträgerbescheinigung nicht erforderlich gewesen.

**24** Das BMF (Beigetretener) ist dem Rechtsstreit mit Schriftsatz vom 09.07.2020 beigetreten und hat sich --nach Ablauf der bis zum 31.07.2020 verlängerten Revisionsbegründungsfrist-- mit Schriftsatz vom 18.01.2021 zum Verfahren geäußert. Der Beigetretene meint, im Streitjahr 2003 seien wegen der Europarechtswidrigkeit des § 18 AuslInvestmG die für ausländische "weiße" Fonds geltenden Vorschriften anzuwenden (§ 17 AuslInvestmG i.V.m. §§ 39 ff. des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften --KAGG--). Das FG habe die Einkünfte jedoch unzutreffend ermittelt. In den Streitjahren ab 2004 seien die Einkünfte aus den Fonds (wie vom FA erfolgt) pauschal zu ermitteln; die von § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 geforderten Nachweise habe die Klägerin nicht erbracht.

**25** Die Ermittlung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte entspreche nicht den Vorschriften des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften. Steuerpflichtig seien die steuerbaren thesaurierten Fondserträge und die darauf abgeführte Kapitalertragsteuer nach österreichischem Recht. Entgegen § 39 Abs. 1 Satz 1 KAGG habe das FG (nicht steuerbare) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren einbezogen, wohingegen die sich aus dem Ertragsausgleich ergebenden steuerpflichtigen Einkünfte nicht berücksichtigt seien. Unklar sei, ob auch Einkünfte aus Termingeschäften erfasst worden seien.

**26** Für die Streitjahre ab 2004 richte sich die Besteuerung nach § 6 Abs. 1 InvStG 2004. Es handele sich bei allen drei Fonds um sogenannte intransparente Fonds. Die Fonds seien den Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 nicht nachgekommen. Der Gesetzgeber habe die

vom EuGH geforderte individuelle Nachweismöglichkeit durch Einfügung von § 6 Abs. 2 InvStG 2004 geschaffen. Zwar beziehe sich § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 seinem Wortlaut nach ("die Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 ...") nicht auf die ausschüttungsgleichen Erträge bei einem thesaurierenden Fonds (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2004). Nach dem Zweck der Vorschrift und entsprechend der Rechtsprechung des EuGH sei aber auch bei der Beteiligung an einem thesaurierenden Fonds ein Nachweis der Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge zulässig. Im Streitfall sei die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge aber nicht ausreichend nachgewiesen. Für eine Schätzung fehle die Rechtsgrundlage.

**27** Die Rechenschaftsberichte reichten im Streitfall nicht aus, um die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Die Klägerin habe in Dach-Investmentfonds investiert. Zur (vollständigen) Abwendung der Pauschalbesteuerung hätten auch die Besteuerungsgrundlagen der intransparenten Ziel-Investmentfonds nachgewiesen werden müssen. Das sei nicht geschehen. Es könne anhand der Rechenschaftsberichte auch nicht geklärt werden, ob die Klägerin mittelbar über die Ziel-Investmentfonds auch Erträge aus Finanzinnovationen oder aus Personengesellschaften erzielt habe, die einbezogen werden müssten. Außerdem könne die Höhe der Dividenden und Erträge aus den Ziel-Investmentfonds nicht überprüft werden.

**28** Schließlich habe das FG (im Streitjahr 2005) negative ausschüttungsgleiche Beträge zugelassen. Ausschüttungsgleiche Erträge könnten nach deutschem Recht aber niemals negativ sein. Negative Erträge des Investmentfonds könnten mit positiven gleichartigen Erträgen bis zu deren Höhe ausgeglichen werden (§ 3 Abs. 4 InvStG 2004). Nicht ausgeglichene negative Erträge müssten in folgende Jahre vorgetragen werden.

**29** Der Beigetretene hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

### II.

**30** 1. Die Revision ist, soweit sie das Streitjahr 2003 betrifft, unzulässig. Der Senat verwirft die Revision insoweit durch Beschluss (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) in der Besetzung mit fünf Richtern. Einer Abtrennung bedarf es nicht (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1966 - IV 126/64, BFHE 88, 13, BStBl III 1967, 252). Sie wäre auch nicht sachgerecht, weil die Revision auch im Übrigen entscheidungsreif ist und weil der unterschiedliche Verfahrensausgang der selbständigen Streitgegenstände im Rahmen der einheitlichen Kostenquote berücksichtigt werden kann.

**31** a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die Revisionsgründe angeben. Dazu gehört, soweit ein Verfahrensmangel nicht geltend gemacht wird, die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Daran mangelt es. Aus der Revisionsbegründung ergibt sich, soweit sie das Streitjahr 2003 betrifft, keine Rechtsverletzung (II.1.b). Das Vorbringen des Beigetretenen kann die mangelnde Zulässigkeit der Revision nicht heilen (II.1.c).

**32** b) Nach der Rechtsprechung des Senats verstößt die pauschale Besteuerung von Erträgen aus im Inland nicht registrierten ausländischen Investmentfonds (sogenannte "schwarze" Fonds) gemäß § 18 Abs. 3 AuslInvestmG gegen unmittelbar geltendes Europarecht und ist nicht anzuwenden (BFH-Urteile vom 18.11.2008 - VIII R 24/07, BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518 und vom 18.11.2008 - VIII R 2/06, BFH/NV 2009, 731). Die Rüge, das FG habe § 18 AuslInvestmG verletzt, geht deshalb von vornherein ins Leere, zumal das FA und der Beigetretene der Nichtanwendbarkeit der Vorschrift ausdrücklich zustimmen.

**33** Die Besteuerung der Erträge aus "schwarzen" Fonds richtet sich stattdessen nach den für registrierte ausländische Fonds (sogenannte "weiße" Fonds) geltenden Vorschriften des Auslandinvestment-Gesetzes. Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 AuslInvestmG und § 39 Abs. 1 Satz 1 KAGG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) neben den Ausschüttungen auch die sogenannten ausschüttungsgleichen Erträge. Die ausschüttungsgleichen Erträge des Fonds gelten mit Ablauf des Geschäftsjahrs, in dem sie vereinnahmt worden sind, als zugeflossen (§ 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG, § 17 Abs. 1 Satz 3 AuslInvestmG).

**34** Nach diesen Vorschriften hat das FG ausschüttungsgleiche Erträge im Streitjahr 2003 nicht angesetzt, weil die Klägerin am Stichtag (Ablauf des Geschäftsjahrs: 30.04.2003) noch nicht an den Fonds beteiligt war, so dass ihr die an diesem Tag als zugeflossen geltenden Erträge nicht zugerechnet werden können. Es hat vielmehr nur die im

Streitjahr 2003 von den Fonds auf Kosten der Klägerin einbehaltene und abgeführt Österreichische Kapitalertragsteuer als Ausschüttung angesetzt (Zufluss jeweils am Buchungstag: 01.08.2003).

**35** Soweit das FA dem entgegenhält, der Ansatz sei viel zu niedrig, man sei zur Schätzung in Anlehnung an § 6 InvStG 2004 berechtigt (BMF-Schreiben vom 06.07.2009, BStBl I 2009, 770), wird eine Rechtsverletzung nicht dargelegt. Insbesondere besteht für die Annahme einer Schätzungsbefugnis in Anlehnung an § 6 InvStG 2004 keine Rechtsgrundlage. § 6 Abs. 1 InvStG 2004 ist erstmals anwendbar auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen, sowie auf Erträge, die dem Investmentvermögen in diesem Geschäftsjahr zufließen (§ 18 Satz 1 InvStG 2004 i.d.F. vom 15.12.2003). Die Vorschrift bietet danach keine Grundlage für eine unterjährige freie Schätzung ausschüttungsgleicher Erträge bei thesaurierenden ausländischen Fonds für Zeiträume vor dem 01.01.2004.

**36** c) Die Ausführungen des Beigetretenen verhelfen der unzulässigen Revision nicht zur Zulässigkeit. Der Senat kann offenlassen, ob sich die Zulässigkeit der Revision zwingend aus der Revisionsbegründung ergeben muss. Selbst wenn sich das FA die Ausführungen des Beigetretenen mit der Folge zu eigen machen könnte, dass sie eigene fehlende Darlegungen ersetzen, aus denen sich eine Rechtsverletzung ergibt, wären sie nicht innerhalb der Revisionsbegründungsfrist vorgebracht worden und könnten schon deshalb nicht mehr zur Zulässigkeit der Revision beitragen. Eine Rechtsverletzung ergibt sich aber auch inhaltlich nicht aus den Ausführungen des Beigetretenen. Sie beziehen sich auf die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge und speziell auf die Berücksichtigung von Ertragsausgleichszahlungen bei der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge. Da das FG im Streitjahr 2003 jedoch keine ausschüttungsgleichen Erträge aus den Fonds angesetzt hat, ergibt sich auch daraus keine Bezeichnung einer Rechtsverletzung.

**37** 2. Die Revision ist, soweit sie sich gegen die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 richtet, zulässig und begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage als unbegründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

**38** Das FG hat § 6 Abs. 1 InvStG 2004 zu Unrecht nicht angewandt. Der Senat hat bereits geklärt, dass die Vorschrift weder verfassungswidrig ist noch gegen Europarecht verstößt. Die Voraussetzungen von § 6 Abs. 2 InvStG 2004, unter denen § 6 Abs. 1 InvStG 2004 nicht anwendbar ist, liegen nicht vor. Die Klägerin hat schon die zur Abwendung der Pauschalbesteuerung nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 erforderlichen Angaben nicht erklärt; auf die Frage, wie die Richtigkeit der Angaben nachgewiesen werden kann, kommt es nicht an. Auch die vom FG "ermittelten" Besteuerungsgrundlagen können der inländischen Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Sie sind insbesondere nicht geeignet, um § 6 Abs. 1 InvStG 2004 zu verdrängen.

**39** a) Im Ausgangspunkt ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass die von der Klägerin erzielten Erträge aus den streitbefangenen Investmentanteilen zu im Inland steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 InvStG 2004 geführt haben.

**40** Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 InvStG 2004 gehören die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge sowie (erstmals ab 2005) der Zwischengewinn zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn sie nicht 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 im Sinne des § 22 Nr. 5 EStG sind. Eine dieser Ausnahmen liegt unstreitig nicht vor. Die Regelung gilt für sämtliche Anleger von Investmentfonds und damit auch für die Klägerin als Privatanlegerin. Etwas anderes ergibt sich nicht aus der Formulierung des Einleitungssatzes in § 5 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004. Damit wird das Besteuerungsrecht in Fällen des § 6 InvStG 2004 nicht ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2015 - VIII R 27/12, BFHE 252, 112, BStBl II 2016, 539, Rz 21).

**41** b) Die Investmentfonds, um die es im Streitfall nur noch geht, haben die Angaben gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 InvStG 2004 nicht bekannt gemacht. Das hat das FG mit Bindungswirkung festgestellt. Es ist im Übrigen auch zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Ausführungen. Rechtsfolge davon ist, dass die Erträge aus den Fonds nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 InvStG 2004 (i.V.m. § 10 InvStG 2004) pauschal zu ermitteln sind. Die Vorschrift ist nicht verfassungswidrig (BFH-Urteil vom 14.05.2019 - VIII R 31/16, BFHE 264, 496, BStBl II 2019, 562, Rz 29 ff.).

**42** c) Rechtlich fehlerhaft hat das FG § 6 Abs. 1 InvStG 2004 nicht angewandt und die Besteuerungsgrundlagen aus den vorliegenden Unterlagen (Depotauszüge, Rechenschaftsberichte der Fonds) selbst ermittelt. Die Voraussetzungen, die gemäß § 6 Abs. 2 InvStG 2004 erfüllt sein müssen, um der Pauschalbesteuerung zu entgehen, liegen nicht vor.

Die Vorschrift ist auch nicht deshalb unanwendbar, weil die Besteuerungsgrundlagen auf anderem Weg ermittelt werden können.

43 d) § 6 Abs. 2 InvStG 2004 ist im Streitfall anwendbar. Die Vorschrift ist zwar erst durch Art. 2 Nr. 5 Buchst. b des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.07.2016 (BGBl I 2016, 1730) eingefügt worden. Sie ist aber gemäß § 22a Abs. 2 InvStG 2004 in allen Fällen anwendbar, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

44 e) Die Klägerin hat schon die gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 notwendigen Angaben nicht erklärt. Wie die Richtigkeit der Angaben nachgewiesen werden könnte (§ 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004), bedarf keiner Entscheidung.

45 aa) § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die vom Investmentfonds nicht bekannt gemachten Besteuerungsgrundlagen selbst beizubringen, zu erklären und die Richtigkeit der Angaben nachzuweisen. Erklärt der Steuerpflichtige die Angaben im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG 2004 mit Ausnahme der Buchst. c und f und weist er sie vollständig nach, ist § 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 anzuwenden. Dann werden die erklärten Erträge nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 besteuert; § 4 InvStG 2004 findet keine Anwendung. Als Nachweis kann insbesondere eine Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers im Sinne des § 3 des Steuerberatungsgesetzes, einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren ausländischen Person oder Institution dienen, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden (§ 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004). Weist der Anleger auch die Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c und f InvStG 2004 nach, finden die §§ 2 und 4 InvStG 2004 Anwendung (§ 6 Abs. 2 Satz 3 InvStG 2004).

46 bb) § 6 Abs. 2 InvStG 2004 ist über seinen Wortlaut hinaus auch zugunsten von Anlegern thesaurierender (Dach-)Investmentfonds anzuwenden. Die bei thesaurierenden Fonds erforderlichen Angaben sind entsprechend den in Ausschüttungsfällen geltenden Vorgaben zu machen und nachzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2019 - VIII R 31/16, BFHE 264, 496, BStBl II 2019, 562). Gegen die Vereinbarkeit der Vorschrift mit unmittelbar anwendbarem Europarecht oder Verfassungsrecht bestehen keine durchgreifenden Bedenken. Das gilt zumindest hinsichtlich der Obliegenheit, die erforderlichen Angaben beizubringen.

47 cc) Erforderlich ist bei der Beteiligung an einem thesaurierenden Fonds insbesondere die Angabe des Betrags der ausschüttungsgleichen Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahrs (§ 6 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2004; BTDrucks 18/8045, S. 130). Für die Streitjahre 2004 und 2005 sind ausschüttungsgleiche Erträge die von einem Investmentfonds nach Abzug der abziehbaren Werbungskosten nicht zur Ausschüttung verwendeten Erträge aus Zinsen, Dividenden, Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, sonstige Erträge oder Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, soweit es sich nicht um Wertpapierveräußerungsgeschäfte handelt (§ 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG 2004).

48 dd) Der erklärte Betrag der ausschüttungsgleichen Erträge muss nach deutschem Steuerrecht ermittelt worden sein. Das ergibt sich nicht nur aus der Definitionsnorm in § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG 2004 (Bezugnahme auf § 23 EStG). Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Halbsatz 2 InvStG 2004 muss die Investmentgesellschaft ihre Angaben außerdem mit der Bescheinigung eines Berufsträgers versehen, "dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden". Diese Anforderungen sind auch zu beachten, wenn der Steuerpflichtige die vom Investmentfonds nicht bekannt gemachten Angaben nach § 6 Abs. 2 InvStG 2004 selbst beibringt. Auch in diesem Fall hat er nach § 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004 die Bescheinigung eines Berufsträgers darüber beizubringen, "dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden". Daraus ergibt sich jedenfalls, unabhängig von der Frage, welche Nachweisobliegenheiten im Einzelnen bestehen, dass der erklärte Betrag der ausschüttungsgleichen Erträge nach deutschem Steuerrecht ermittelt worden sein muss.

49 ee) Angaben über ausschüttungsgleiche Erträge, die nicht nach deutschem Steuerrecht ermittelt wurden, können nicht nur der inländischen Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden, sie genügen auch nicht, um die Pauschalbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 erfolgreich abzuwenden. Sowohl der ausländische Fonds als auch --ersatzweise-- der Steuerpflichtige müssen die Besteuerungsgrundlagen nach inländischem Steuerrecht ermitteln und angeben. Ersichtlich wollte der Gesetzgeber die Finanzverwaltung nicht mit der Feststellung belasten, ob nach ausländischem Recht ermittelte ausschüttungsgleiche Erträge der Besteuerung zugrunde gelegt werden können oder wie sie gegebenenfalls anzupassen wären. Die dafür erforderlichen Informationen müssen jedenfalls im Grundsatz der Investmentfonds beziehungsweise der Steuerpflichtige beibringen, um der Pauschalbesteuerung zu entgehen. Dies entspricht aus der Sicht des Steuerpflichtigen der gesteigerten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (vgl. § 90 Abs. 2 AO).

50 ff) Bei Anwendung dieser Grundsätze hat die Klägerin die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 erforderlichen Angaben zu den ausschüttungsgleichen Erträgen der Fonds schon nicht erklärt. Aus den vorgelegten Depotunterlagen ergibt sich insofern nichts; sie enthalten keine Angaben zu den ausschüttungsgleichen Erträgen aus den intransparenten Fonds. Auch die Vorlage der Rechenschaftsberichte genügt insoweit nicht. Sie enthalten zwar Angaben zur steuerlichen Behandlung der Erträge aus den von der Klägerin gehaltenen Thesaurierungsanteilen. Es steht jedoch fest, dass die Angaben nur für in Österreich ansässige Anleger gedacht sind. Entsprechendes gilt für die Ertragsrechnung der Fonds und die Entwicklung des jeweiligen Fondsvermögens, wie sie sich aus den Rechenschaftsberichten ergibt. Auch diese Zahlenwerke sind auf der Grundlage des österreichischen Rechts erstellt worden, denen die Fonds unterlagen. Ihnen lassen sich deshalb jedenfalls nicht vorbehaltlos die Besteuerungsgrundlagen für die inländische Besteuerung entnehmen. Eine Berufsträgerbescheinigung des Inhalts, dass die dort ausgewiesenen Zahlen auch dem deutschen Recht entsprechen, hat die Klägerin ebenso wenig vorgelegt wie eine Überleitungsrechnung, aus der sich ergibt, wie die nach österreichischem Recht erstellten Zahlenwerke fortentwickelt werden müssten, um Besteuerungsgrundlagen zu erhalten, die dem deutschen Steuerrecht entsprechen.

51 gg) Da die Klägerin mithin schon nicht die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 erforderlichen Angaben erklärt hat, kommt es nicht mehr darauf an, welche Anforderungen gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004 an den Nachweis ihrer Richtigkeit gestellt werden müssen. Unerheblich sind in diesem Zusammenhang deshalb auch europarechtliche Bedenken des FG gegen die in § 6 Abs. 2 InvStG 2004 normierten Nachweisanforderungen oder verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf deren rückwirkende Einführung.

52 f) Die vom FG anhand der vorliegenden Unterlagen "ermittelten" Besteuerungsgrundlagen können der inländischen Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden und sind schon deshalb nicht geeignet, die im Gesetz angeordnete Besteuerung gemäß § 6 Abs. 1 InvStG 2004 zu verdrängen.

53 aa) Das FG ist zunächst genauso wie die Finanzverwaltung nicht dazu verpflichtet, nach ausländischem Recht erstellte Rechenwerke auf ihre Übereinstimmung mit inländischem Steuerrecht zu überprüfen. Die Obliegenheit zur Beibringung nach inländischem Recht ermittelter Angaben trifft nach Maßgabe des § 6 Abs. 2 InvStG 2004 und der damit im Zusammenhang stehenden Vorschriften jedenfalls vorrangig den Steuerpflichtigen, der sein Kapital in einen ausländischen intransparenten Fonds investiert hat. Soweit das FG im Streitfall von etwas anderem ausgegangen ist (durch das Gericht anzustellende Rechtsvergleichung), findet dies im anzuwendenden Recht keine Grundlage.

54 bb) Aber auch die danach vom FG quasi überobligationsmäßig auf diesem Wege ermittelten Angaben können der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Sie können deshalb auch nicht die Besteuerung nach § 6 Abs. 1 InvStG 2004 verdrängen.

55 Das FG hat im Ausgangspunkt schon keine Feststellungen zum ausländischen Recht getroffen (vgl. § 293 der Zivilprozessordnung), sondern nur ausgeführt, die zu beurteilenden österreichischen Investmentfonds seien mit deutschen Investmentfonds vergleichbar, da auch hier zwischen ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen differenziert werde und diese zu Kapitaleinkünften führen könnten.

56 Diese Ausführungen tragen die Schlussfolgerung des FG nicht, dass die nach österreichischem Recht ermittelten Bezugssgrößen bei der Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlagen unverändert zugrunde gelegt werden können. Ungeachtet des Umstands, dass die Ermittlung des ausländischen Rechts revisionsrechtlich zur Tatsachenfeststellung gehört, zu der der BFH grundsätzlich nicht befugt ist, bedarf es insoweit keiner Rechtsvergleichung. Der BFH muss die Schlussfolgerung des FG nicht widerlegen; es genügt, dass sie nicht nachvollziehbar begründet ist. Davon unabhängig hat der Beigetretene zum Beispiel darauf hingewiesen, dass ausschüttungsgleiche Erträge nach dem anwendbaren inländischen Recht nicht negativ sein können (§ 3 Abs. 4 InvStG 2004). Das FG hat aber zumindest im Streitjahr 2005 per Saldo negative ausschüttungsgleiche Erträge ermittelt und seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Schon dies zeigt, dass die vom FG ermittelten Beträge nicht dem anwendbaren inländischen Recht entsprechen. Entsprechendes gilt für die Nichtberücksichtigung der Ertragsausgleichszahlungen und betrifft auch das Streitjahr 2004.

57 cc) Das FG war auch nicht befugt, Besteuerungsgrundlagen, die der Steuerpflichtige nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 erklären soll, aber nicht erklärt hat, anhand vorliegender Unterlagen zu schätzen. Sind die Voraussetzungen von § 6 Abs. 2 InvStG 2004 nicht erfüllt, weil der Steuerpflichtige die erforderlichen Angaben nicht beigebracht hat und lassen sich die Angaben auch nicht aus den vorliegenden Unterlagen entnehmen, ergibt sich die Rechtsfolge aus § 6 Abs. 1 InvStG 2004. Dies schließt jedenfalls eine individuelle (Voll-)Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

nach § 162 AO aus (BFH-Urteil vom 14.05.2019 - VIII R 31/16, BFHE 264, 496, BStBl II 2019, 562, Rz 25). Daran hält der Senat fest.

**58** g) Das FG ist für die Streitjahre 2004 und 2005 von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung kann deshalb keinen Bestand haben.

**59** h) Die Sache ist spruchreif. Nach Ablauf der üblichen Aufbewahrungsfristen, insbesondere für Buchführungsunterlagen, ist nicht mehr damit zu rechnen, dass die Rechenschaftsberichte der Fonds heute noch auf ihre Übereinstimmung mit deutschem Steuerrecht überprüft werden könnten. Davon gehen offenbar auch die Beteiligten aus. Hinzu kommt, dass die Transparenzvorschriften auch bei den Zielfonds erfüllt sein müssten, wenn die Pauschalbesteuerung auf der Ebene des Dachfonds vollständig abgewendet werden soll (§ 10 InvStG 2004). Auch insofern ist jedoch nicht mehr davon auszugehen, dass entsprechende Unterlagen nach einer denkbaren Zurückverweisung des Streitfalls an das FG heute noch beigebracht werden können. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Streitfall anhand der vorliegenden Unterlagen abschließend beurteilt werden muss.

**60** Gegen die Höhe der vom FA pauschal ermittelten Erträge aus den Fonds in den Streitjahren 2004 und 2005 haben die Beteiligten keine Einwände geltend gemacht. Danach war die Klage wegen Einkommensteuer 2004 und 2005 abzuweisen.

**61** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)