

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 25.8.2009, I R 88, 89/07; I R 88/07; I R 89 07

Mitwirkungspflicht bei Fehlen einer steuerrechtlichen Dokumentationspflicht -
 Abkommensrechtmäßigkeit, Gemeinschaftsrechtmäßigkeit und Verfassungsmäßigkeit
 der sog. Wegzugsteuer gemäß § 6 AStG - Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der
 Pauschalbesteuerung "schwarzer" Fonds aus Drittstaaten nach § 18 Abs. 3
 AuslInvestmG - Nichtigerklärung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 in
 Bezug auf Wertpapiergeschäfte - Veräußerung" i.S. des § 17 EStG trotz Einräumung
 eines Rückerwerbsrechts - kein schützenswertes Vertrauen auf die
 Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Vorschrift - gemeiner Wert von
 Anteilen an Kapitalgesellschaften - ordnungsgemäße Revisionsbegründung

Leitsätze

1. Behauptet der Steuerpflichtige, die Voraussetzungen eines Steuertatbestands (hier: § 17 EStG 1997) seien aufgrund von innerfamiliären Transaktionen (hier: Übertragung von Aktien) nicht gegeben und unterlässt er es aber unter Hinweis auf zeitlaufbedingte Erinnerungslücken, die behaupteten Transaktionen substantiiert darzulegen, trägt er die Gefahr, dass das FA die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln kann und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung gemäß § 162 AO gegeben sind. Das gilt auch, wenn hinsichtlich der Transaktionen keine spezifischen steuerrechtlichen Dokumentationspflichten bestehen.
2. Die sog. Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 AStG i.d.F. bis zur Änderung durch das SEStEG vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68) i.V.m. § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG i.d.F. der Änderungen durch das SEStEG verstößt weder gegen Abkommensrecht noch Gemeinschaftsrecht oder gegen Verfassungsrecht (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 23. September 2008 I B 92/08, BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524).
3. Die pauschale Besteuerung von Erträgen aus im Inland nicht registrierten ausländischen Investmentfonds (sog. "schwarzen" Fonds) gemäß § 18 Abs. 3 AuslInvestmG verstößt auch im Hinblick auf Fonds aus Staaten, die nicht Mitglied von EU oder EWR sind, gegen die gemeinschaftsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit (Fortentwicklung des BFH-Urteils vom 18. November 2008 VIII R 24/07, BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518; entgegen BMF-Schreiben vom 6. Juli 2009, BStBl I 2009, 770).

Tatbestand

- 1 A. Streitpunkte sind die Schätzung von Einkünften der Kläger und Revisionskläger (Kläger), die Anwendbarkeit der sog. Wegzugsteuer gemäß § 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--) aufgrund einer Wohnsitzverlegung nach Belgien sowie die Gemeinschaftsrechtmäßigkeit der Pauschalbesteuerung von Beteiligungen an sog. "schwarzen" Fonds aus Drittstaaten gemäß § 18 Abs. 3 des Gesetzes über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (Auslandinvestment-Gesetz --AuslInvestmG--).
- 2 Die Kläger sind Eheleute, die bis zu ihrem Umzug nach Belgien im Jahr 1998 im Inland wohnten und für die Streitjahre (1990 bis 1998) getrennt zur Einkommensteuer veranlagt worden sind. Der in der Wertpapierbranche agierende Kläger war in den Streitjahren Gesellschafter und Vorstandsvorsitzender der A-AG sowie der B-AG. Er war ferner an der in den USA ansässigen C-Inc. und an verschiedenen anderen in- und ausländischen Gesellschaften, u.a. in Irland, Polen

und auf den Cayman Islands, beteiligt und gehörte teilweise auch deren Leitungsorganen an. Bei den Aktien der A-AG und der B-AG handelte es sich um Inhaberaktien, die teilweise bei US-amerikanischen Banken hinterlegt worden waren und in Form von diesen ausgegebener Aktienzertifikate (American Depositary Receipts --ADR--) gehandelt werden konnten. Die Klägerin war in den Streitjahren Gesellschafterin und Aufsichtsratsmitglied sowohl der A-AG als auch der B-AG; außerdem war sie zeitweise an der D-AG beteiligt.

- 3 Nachdem die Einkommensteuer der Kläger für die Streitjahre zunächst auf der Grundlage ihrer Steuererklärungen festgesetzt worden war, fand ab März 2000 eine Außenprüfung statt. Nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens und einer Durchsuchung ihres Hauses in Belgien im März 2001 verzogen die Kläger in die Schweiz; ihr gegenwärtiger Aufenthalt ist gerichtlich nicht bekannt. Nach Auffassung der Außenprüfung haben die Kläger an der Aufklärung der steuerrelevanten Sachverhalte nicht mitgewirkt; insbesondere hätten sie keine Angaben über die Beteiligungshöhen insbesondere an der A-AG und der B-AG und über die Einnahmen aus Kapitalvermögen, die Tätigkeitsvergütungen und Veräußerungsvorgänge im Hinblick auf die Auslandsgesellschaften gemacht und seien sie Aufforderungen zur Vorlage von Kontoauszügen nicht nachgekommen. Aufgrund beschlagnahmter Unterlagen in Verbindung mit Schätzungen ist die Außenprüfung zu folgenden Ergebnissen gekommen:
- 4 - Kläger und Klägerin hätten durch mehrfache Veräußerungen von Aktien und ADR der A-AG (1995 und 1998) und der B-AG (1995) nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990/1997) zu versteuernde Einkünfte erzielt.
- 5 - Die Beteiligungsquote des Klägers an der C-Inc. habe 1989 50 % betragen. Er habe durch Veräußerungen von Anteilen an der C-Inc. im Jahr 1990 Einkünfte nach § 17 EStG 1990 im Betrag von 83.557 DM und 167.116 DM erzielt.
- 6 - Die Klägerin sei bis zum 30. September 1991 und erneut zu Anfang des Jahres 1994 mit jeweils 27,5 % an der D-AG beteiligt gewesen. Sie habe durch die Veräußerung von Aktien der D-AG 1991 (150.000 DM) und 1994 (300.000 DM) Einkünfte i.S. von § 17 EStG 1990 erzielt.
- 7 - Sowohl der Kläger als auch die Klägerin seien in den fünf Jahren vor ihrem Wegzug nach Belgien zu mehr als 25 % an der A-AG und an der B-AG beteiligt gewesen. Zum Zeitpunkt des Wegzugs seien der Kläger Inhaber von 23 708 Aktien (entsprechend 711 227 ADR) der A-AG und 26 340 Aktien (entsprechend 1 053 600 ADR) der B-AG und die Klägerin Inhaberin von 21 406 Aktien (entsprechend 642 174 ADR) der A-AG und 26 895 Aktien (entsprechend 1 075 800 ADR) der B-AG gewesen. Daraus ergäben sich auf der Grundlage des Kurswerts der handelbaren ADR nach § 6 AStG zu versteuernde Einkünfte für 1998 in Höhe von 27.573.665 DM + 7.275.845 DM (Kläger) und 25.021.620 DM + 7.429.152 DM (Klägerin).
- 8 - Den Klägern seien von deren Arbeitgeberin A-AG in den Jahren 1995 bis 1998 jeweils Kommissionsnachlässe auf Wertpapiergeschäfte gewährt worden, die als Arbeitslohn steuerpflichtig seien.
- 9 - Kläger und Klägerin hätten in den Streitjahren mehrere Konten bei ausländischen Banken unterhalten, aus denen ihnen im Inland zu versteuernde Zinsen zugeflossen seien, deren Höhe von einem geschätzten Anfangsvermögen von 100 000 DM und einem Zinssatz von 5 % zu berechnen sei und die beiden je zur Hälfte zuzurechnen seien. Aufgrund der Tatsache, dass die Klägerin im Jahr 1996 weitere 313.000 DM

auf Konten in den USA eingezahlt habe, sei auch dieser Betrag dem Kapitalvermögen hinzuzurechnen.

- 10 - Außerdem gehörten zum Kapitalvermögen Anteile an ausländischen --chinesischen und südkoreanischen-- Fonds, die im Inland nicht registriert waren (sog. "schwarze" Fonds). Nach Maßgabe von § 18 Abs. 3 AuslInvestmG ergäben sich daraus zu versteuernde Erträge der Klägerin in Höhe von 6.305,07 DM (1993), 6.365,06 DM (1994), 65.112,70 DM (1995) und 79.380,68 DM (1996) sowie des Klägers in Höhe von 32.220 DM (1995) und 169.906 DM (1996).
- 11 - Die Klägerin habe seit Oktober 1990 vom Kläger monatlich 2.083 DM an Zinsen aufgrund Darlehensvertrages und ab April/Mai 1993 weitere 2.000 DM erhalten, deren Rechtsgrund unbekannt sei. Die Beträge seien als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu versteuern.
- 12 - Der Kläger habe im Streitjahr 1995 einen Rechtsstreit mit seiner früheren Arbeitgeberin, der E-AG, durch einen Vergleich beendet, aufgrund dessen er zur Abgeltung von Gehaltsansprüchen seine 1 520 Aktien an der E-AG für 150.000 DM auf diese übertragen habe; der Kurswert der Aktien habe bei lediglich 133.500 DM gelegen. Die Differenz zwischen Veräußerungspreis und Kurswert sei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen und zu versteuern.
- 13 Auf der Grundlage des Prüfungsberichts änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer betreffend die Streitjahre. Die deswegen erhobenen Klagen hat das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit Urteilen vom 14. November 2007 9 K 1270/04 E und 9 K 1274/04 E abgewiesen. Das erstgenannte, den Kläger betreffende FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 361 abgedruckt.
- 14 Gegen die FG-Urteile richten sich die Revisionen der Kläger, mit denen sie die Verletzung materiellen Rechts geltend machen und Verfahrensfehler rügen.
- 15 Die Kläger beantragen, die FG-Urteile und die Änderungsbescheide des FA aufzuheben.
- 16 Das FA beantragt, die Revisionen zurückzuweisen.
- 17 Mit Beschluss vom 25. August 2009 hat der Senat die beiden Revisionsverfahren gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden. Nach dem Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 25. August 2009 ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Beitrittsschreiben vom 28. August 2009 den Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 FGO beigetreten.

Entscheidungsgründe

- 18 B. Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (§ 93 Abs. 3 Satz 2 FGO) aufgrund des erst nach deren Schluss erklärten Beitritts des BMF und der im Beitrittsschriftsatz beantragten Frist zur Stellungnahme zur Frage der Gemeinschaftsrechtmäßigkeit des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG in Drittstaatsverhältnissen (s. dazu unten C.III.) war nicht veranlasst. Dass diese Problematik für die Entscheidung des Rechtsstreits erheblich sein könnte, war für die Beteiligten nicht überraschend. Nachdem im Verlauf des Revisionsverfahrens das

Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. November 2008 VIII R 24/07 (BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518) bekannt geworden war --auf das das BMF zwischenzeitlich überdies bereits mit Schreiben vom 6. Juli 2009 (BStBl I 2009, 770) entsprechend reagiert hat--, war offenkundig, dass sich die Frage der Gemeinschaftsrechtmäßigkeit der Norm auch in den hiesigen Streitfällen stellen würde; die Hauptbeteiligten haben sich, wie aus dem Schriftsatz der Kläger vom 15. Mai 2009 hervorgeht, damit auseinandergesetzt. Die Frage war demzufolge ebenso Gegenstand des Vorbringens beider Beteiligten in dem anschließenden Rechtsgespräch im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat. Rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) wurde gewährt. Vor diesem Hintergrund sieht der Senat --auch angesichts der nicht unerheblichen Dauer der Revisionsverfahren-- keine hinreichenden Gründe für eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung.

C.

- 19 Die Revisionen sind teilweise unzulässig, teilweise unbegründet und teilweise begründet.
- 20 I. Soweit es die Änderungsbescheide für die Streitjahre 1991, 1992, 1993, 1994, 1996 und 1997 (Kläger) sowie für die Streitjahre 1990, 1992, 1993, 1996 und 1997 (Klägerin) betrifft, sind die Revisionen mangels hinreichender Begründung der Rechtsmittel unzulässig und deshalb gemäß § 126 Abs. 1 FGO zu verwerfen.
- 21 Die Revisionsbegründung muss gemäß § 120 Abs. 3 FGO die Revisionsgründe angeben. Das erfordert nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Die erhobene Rüge muss eindeutig erkennen lassen, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört zu einer ordnungsgemäßen Revisionsbegründung u.a. eine Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen FG-Urteils. Es muss erkennbar sein, dass der Revisionskläger die Begründung jenes Urteils und sein eigenes bisheriges Vorbringen überprüft hat; zu diesem Zweck muss dargetan werden, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen (BFH-Urteil vom 16. März 2000 III R 21/99, BFHE 192, 169, BStBl II 2000, 700, m.w.N.). Dem genügt eine Bezugnahme auf das erstinstanzliche Vorbringen des Revisionsklägers regelmäßig nicht (BFH-Urteil vom 20. April 1999 VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; Senatsbeschluss vom 1. Juni 2006 I R 12/05, BFH/NV 2006, 2088; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 120 Rz 61, m.w.N.). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn der Revisionskläger sich schon in der Klageschrift umfassend und abschließend mit denjenigen Argumenten auseinandergesetzt hat, auf die das FG in der Folge seine Entscheidung gestützt hat (BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2000 VI R 73/00, BFH/NV 2001, 333; Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 61, m.w.N.).
- 22 Diesen Anforderungen werden die Revisionsbegründungen der Kläger im Hinblick auf die Streitpunkte Einkünfte aus Kapitalvermögen (einschließlich Einkünfte gemäß § 18 Abs. 3 AuslInvestmG) und Kommissionsnachlässe auf Wertpapiergeschäfte nicht gerecht. Die Kläger haben sich in den Revisionsbegründungen darauf beschränkt, die Ausführungen des FG allgemein als "rechtsfehlerhaft" zu bezeichnen und auf ihr erstinstanzliches Vorbringen zu verweisen; es fehlen jegliche Angaben dazu, welche Rechtsnormen das FG verletzt haben soll und aus welchen Gründen

die diesbezüglichen Feststellungen und Erwägungen der Vorinstanz unzutreffend sein sollen. Das gilt auch für die Zinseinkünfte, die die Klägerin nach den Feststellungen des FG aufgrund Darlehensvertrages vom Kläger in den Streitjahren erhalten hat. Die Klägerin bringt dazu vor, die Darlehensvaluta sei entgegen der Annahme des FG nicht gewährt worden; mit den Gründen, die das FG für die Ablehnung des von ihr behaupteten Scheindarlehens angeführt hat, befasst sie sich in ihrer Revisionsbegründung ebenso wenig wie mit der Frage, inwiefern die tatsächlichen Feststellungen des FG im Hinblick auf § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich überhaupt noch zu überprüfen sein sollen.

- 23 Da im Hinblick auf die einleitend bezeichneten Änderungsbescheide ausschließlich die Kommissionsnachlässe auf die Wertpapiergeschäfte und/oder die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Streit gestanden haben, genügen die Revisionsbegründungen in Bezug auf diese Streitgegenstände nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO.
- 24 II. Hinsichtlich jener Änderungsbescheide, die die Streitjahre 1990 und 1998 (Kläger) sowie 1991 und 1998 (Klägerin) betreffen, sind die Revisionen unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 25 1. Die Annahme des FG, dass die von den Klägern im Streitjahr 1998 durch die Veräußerung von Anteilen an der A-AG und an der B-AG erzielten Gewinne nach § 17 EStG 1990/1997 zu versteuern sind, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand.
- 26 a) Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990/1997 sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu versteuern, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Eine wesentliche Beteiligung war in den Streitjahren gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG 1990/ § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG 1997 gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war.
- 27 b) Bei beiden Klägern lag nach den Feststellungen des FG in dem Zeitraum von fünf Jahren vor den jeweiligen Veräußerungszeitpunkten jeweils eine wesentliche Beteiligung an der A-AG und an der B-AG vor. Der Senat ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO an diese Feststellungen gebunden.
- 28 aa) Im Hinblick auf die wesentlichen Beteiligungen der Kläger an der B-AG im Fünfjahreszeitraum vor den Veräußerungen des Jahres 1998 greifen die Kläger die vorinstanzlichen Feststellungen nicht an. Auch der Senat vermag Rechtsfehler des FG insoweit nicht zu erkennen.
- 29 bb) Die Annahme des FG, die Kläger seien jeweils innerhalb der letzten fünf Jahre vor den Veräußerungen zu mehr als einem Viertel an der A-AG beteiligt gewesen, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Insbesondere hat das FG zu Recht angenommen, dass die Kläger durch fehlende bzw. unzureichende Angaben keine Aufklärung über ihre Beteiligungsverhältnisse gegeben haben, so dass diese auf der Grundlage der vorhandenen Indizien gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu schätzen waren.
- 30 aaa) Die Kläger waren aufgrund der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensbesteuerung bei Abgabe der Steuererklärungen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 25 EStG 1990/1997), im Rahmen der Außenprüfung (§ 200 Abs. 1 Satz 1 AO) und im Finanzgerichtsprozess

(§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) verpflichtet, bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. Sie hatten diesen Mitwirkungspflichten insbesondere dadurch nachzukommen, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen und die ihnen bekannten Beweismittel anzugeben hatten (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO).

- 31 bbb) Diesen Anforderungen sind die Kläger nicht gerecht geworden. Selbst im Rahmen von Einspruchs- und Klageverfahren fehlt es an jeglicher auch nur halbwegs geschlossener und folgerichtiger Darstellung, wie sich die Beteiligungsverhältnisse im relevanten Zeitraum entwickelt haben. Soweit Angaben gemacht wurden, bestanden diese im Wesentlichen darin, den objektiven Inhalt der aufgefundenen Unterlagen durch nicht nachprüfbar behauptungen abzuschwächen oder als unrichtig darzustellen. Exemplarisch ist die Einlassung der Kläger, wonach die vom Kläger in Schreiben aus den Jahren 1994 und 1995 mit 67,85 % angegebene eigene Beteiligung an der A-AG nicht vollständig von ihm selbst gehalten worden sei, sondern in der Weise auf die Familienmitglieder der Kläger aufgeteilt worden sei, dass kein Familienmitglied eine höhere Beteiligung als 25 % gehalten habe. Die Kläger behaupten damit schlicht die für sie im steuerlichen Ergebnis günstigste Sachverhaltsvariante, ohne auch nur ansatzweise darzulegen, wann und auf welche Weise der Kläger welche Anteile auf welche Familienmitglieder übertragen hat.
- 32 Mit ihren Einwänden, die entsprechenden Sachverhalte hätten zum Zeitpunkt der gerichtlichen Aufforderung zur substantiierten Darlegung der Beteiligungsverhältnisse teilweise bereits 14 Jahre zurückgelegen und hätten deshalb nicht mehr nachvollzogen werden können ("objektive Unmöglichkeit") und es hätten keine Aufzeichnungspflichten bestanden, können die Kläger keinen Erfolg haben. Zwar bestanden für den Erwerb und die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften keine steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten. Das bedeutet aber nicht, dass das FA die unzulänglichen Angaben der Kläger ungeprüft zu übernehmen hat (BFH-Urteil vom 15. April 1999 IV R 68/98, BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481). Jedenfalls dann, wenn es um Umstände geht, die wie die hier geltend gemachten innerfamiliären Transaktionen ausschließlich der vom Steuerpflichtigen beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehören, trägt dieser unabhängig von einer Aufzeichnungsverpflichtung die Gefahr, dass das FA die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln kann und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 AO gegeben sind (vgl. BFH-Urteile vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160).
- 33 Hinzu kommt, dass nach ständiger Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08, BFHE 225, 112, BFH/NV 2009, 1326, m.w.N.; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34) innerfamiliäre Vereinbarungen nur anerkannt werden können, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Fehlt es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessengegensatz und können zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden, so ist es im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen. Das Fehlen beweiskräftiger

Aufzeichnungen und Dokumentationen kann somit im Streitfall nicht bewirken, dass über den Steuertatbestand nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu entscheiden wäre; vielmehr führt die unzureichende Mitwirkung der Kläger zu einer Begrenzung der Sachaufklärungspflicht und zu einer Minderung des Beweismaßes nach Maßgabe von § 162 Abs. 2 Satz 1 AO. Dass diese Beurteilung --wie die Kläger meinen-- in Widerspruch zu der Senatsrechtsprechung stehen soll, nach der § 90 Abs. 1 AO keine Rechtsgrundlage für ein eigenständiges Verfahren bildet, aus dem sich bestimmte Erklärungs- oder Dokumentationspflichten ableiten lassen (vgl. Senatsurteil vom 11. Oktober 1989 I R 101/87, BFHE 159, 98, BStBl II 1990, 280), vermag der Senat nicht zu erkennen.

- 34 ccc) An die Ergebnisse der Schätzungen der Vorinstanz, die nicht gegen allgemeine Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen, ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (BFH-Urteil vom 12. September 2001 VI R 72/97, BFHE 196, 534, BStBl II 2001, 775, m.w.N.). Insbesondere ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG es als wahrscheinlich angesehen hat, dass der Kläger entsprechend dessen eigenen schriftlichen Angaben im Zeitraum 1994/1995 mit 67,85 % an der A-AG beteiligt war. Aus dem Umstand, dass das FG die vom Kläger geltend gemachte Aufteilung der Beteiligung unter den Familienmitgliedern demgegenüber als "eher unwahrscheinlich" bezeichnet hat, kann nicht abgeleitet werden, dass sich die Vorinstanz --wie der Kläger rügt-- nicht hinreichend mit den vom Kläger dafür herangezogenen Schreiben und Entwürfen von Börsenprospekten befasst hat.
- 35 Auch soweit die Klägerin bemängelt, dass das FG ihrem Vorbringen nicht gefolgt sei, bei der zwischenzeitlichen Übertragung der Beteiligung vom Kläger auf sie habe es sich um ein Scheingeschäft gehandelt, setzt sie lediglich die eigene Sachverhaltenswürdigung an die Stelle jener der Vorinstanz. Die Erwägung des FG, dass es zum Vollzug der von den Klägern vorgetragene Absicht, den Gläubigern des Klägers den Zugriff auf die Beteiligung zu vereiteln, einer zivilrechtlich wirksamen Übertragung bedurft habe, ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze. Dass - -wie die Klägerin jetzt vorbringt-- bei einer zivilrechtlich wirksamen Übertragung der Anteile unter Umständen eine Anfechtung nach Maßgabe des seinerzeitigen Gesetzes betreffend die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Konkursverfahrens (Anfechtungsgesetz) möglich gewesen wäre, entwertet die Argumentation des FG nicht; denn jedenfalls wäre der Gläubigerzugriff im Vergleich zur Rechtslage bei Unterbleiben einer wirksamen Übertragung erschwert.
- 36 Soweit die Klägerin des Weiteren rügt, das FG habe sich nicht mit den von ihr vorgebrachten Einwendungen gegen den vom FG in Bezug genommenen Zeichnungsschein vom April 1993 betreffend eine Kapitalerhöhung der A-AG befasst und damit ihren Anspruch auf die Gewährung rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2, § 119 Nr. 3 FGO, Art. 103 Abs. 1 GG) verletzt, fehlt es in der Revisionsbegründung schon an der erforderlichen Darlegung der Kausalität des geltend gemachten Verfahrensfehlers für die angefochtene Entscheidung. Denn wenn sich der gerügte Verstoß gegen das Gehörsgebot nur auf einzelne Feststellungen oder rechtliche Gesichtspunkte bezieht, auf die es möglicherweise für die Entscheidung nicht ankommt, gilt die Kausalitätsvermutung des § 119 Nr. 3 FGO nicht (Senatsurteil vom 9. April 2008 I R 43/07, BFH/NV 2008, 1848, m.w.N.). Davon muss im Streitfall ausgegangen werden, weil es sich bei dem Zeichnungsschein lediglich um eines von mehreren Indizien handelt, die das FG für sein Schätzungsergebnis herangezogen hat. Im Übrigen hat das FG die Bedenken der Klägerin gegen die Heranziehung des

Zeichnungsscheins im Urteilstatbestand erwähnt, so dass von deren Berücksichtigung bei der Entscheidungsfindung auszugehen ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 16. Januar 2007 II S 18/06, BFH/NV 2007, 939; vom 30. Oktober 2007 VIII B 153/06, BFH/NV 2008, 389, m.w.N.).

- 37 c) Hinsichtlich der Schätzung der Zahl der veräußerten Anteile an der A-AG und der B-AG und der hierfür angesetzten Erlöse haben die Kläger keine gesonderten Revisionsangriffe erhoben. Auch aus Sicht des Senats sind Rechtsfehler insoweit nicht zu ersehen.
- 38 d) Die 1998 erzielten Gewinne des Klägers aus der Veräußerung von Anteilen an der B-AG unterfielen auch insoweit der Besteuerung nach § 17 EStG 1997, als sie aus Spekulationsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 resultierten. Zwar bestimmte § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997, dass in diesen Fällen § 17 EStG 1997 nicht anwendbar ist. Jedoch hat das BVerfG die Bestimmung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 mit Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02 (BGBl I 2004, 591, BStBl II 2005, 56) für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 für nichtig erklärt, soweit sie Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren betrifft. Im Umfang der Nichtigkeit der Bestimmung kann aber auch die Subsidiaritätsregelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 nicht mehr greifen. Denn die Besteuerung nach § 17 EStG 1997 soll danach nur ausgeschlossen sein, wenn die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 vorliegen; bei Gewinnen aus Wertpapiergeschäften war das nach dem BVerfG-Urteil im Jahr 1998 nicht (mehr) der Fall. Dadurch ist die Besteuerungsmöglichkeit nach § 17 EStG 1997 gleichsam wieder aufgelebt. Der Auffassung des Klägers, die Nichtigkeit des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 in Bezug auf Wertpapiergeschäfte habe zur Folge, dass die betreffenden Gewinne weder als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG 1997 noch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 EStG 1997 steuerbar waren, ist demnach nicht zu folgen.
- 39 2. Ohne Rechtsfehler hat das FG den im Jahr 1990 vom Kläger aus der Veräußerung der Anteile an der C-Inc. erzielten Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 EStG 1990 zugerechnet. Der Kläger war nach den tatrichterlichen Feststellungen seit deren Gründung 1989 --nach eigener Einlassung zunächst mittelbar über den Treuhänder T-- Inhaber von 50 % der Anteile an der C-Inc. und damit gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG 1990 wesentlich an dieser Kapitalgesellschaft beteiligt. Das FG hat den gemäß § 159 AO erforderlichen Nachweis des Umstandes, dass der Kläger die Hälfte dieser Anteile als Treuhänder für die Klägerin gehalten habe, als nicht geführt angesehen. An diese tatrichterliche Würdigung ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden; insbesondere ist nichts dagegen zu erinnern, dass das FG für die volle Überzeugung von der Richtigkeit des Klägervorbringens die bloße Vorlage schriftlicher Treuhandabreden nicht als ausreichend angesehen und einen näheren Vortrag zum wirtschaftlichen und schuldrechtlichen Hintergrund der behaupteten Vereinbarung vermisst hat. Mit seinen diesbezüglichen Einwendungen setzt der Kläger wiederum nur seine eigene Beweiswürdigung an die Stelle jener der Vorinstanz; damit kann er im Revisionsverfahren nicht durchdringen.
- 40 3. Rechtsfehlerfrei ist das FG zum Ergebnis gelangt, dass die Klägerin mit der Veräußerung ihrer 27,5 % - Beteiligungen an der D-AG im Streitjahr 1991 den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 verwirklicht hat. Soweit die Klägerin Vermutungen darüber anstellt, ob die A-AG die ihr im Rahmen des Anteilstausches 1991 eingeräumte Option auf Rückwerb der gegen die Anteile an der D-AG eingetauschten Anteile ausgeübt hat und ob es dabei auch zum Rücktausch mit den Anteilen an der D-AG gekommen ist, braucht dem nicht weiter nachgegangen zu

werden. Denn die Einräumung eines Rückerwerbrechts steht der Annahme einer "Veräußerung" i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 nicht entgegen (BFH-Urteil vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693; H 17 Abs. 7 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2007, Stichwort "Rückkaufsrecht"; Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., § 17 Rz 100; Blümich/Ebling, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, § 17 EStG Rz 130a).

- 41 4. Die Kläger haben den Vermögenszuwachs der von ihnen zum Wegzugszeitpunkt gehaltenen Anteile an der A-AG und an der B-AG nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 AStG i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68) --AStG a.F.-- i.V.m. § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG i.d.F. des SEStEG --AStG n.F.-- zu versteuern. Die diesbezüglichen Erwägungen des FG halten der revisionsrechtlichen Prüfung stand.
- 42 a) Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG 1997 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes endet, auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft § 17 EStG 1997 im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.
- 43 b) Die Voraussetzungen dieser sog. Wegzugsteuer sind im Streitfall erfüllt: Nach den Feststellungen des FG ist davon auszugehen, dass die Kläger vor ihrem Wegzug mindestens zehn Jahre im Inland unbeschränkt steuerpflichtig waren. Im Streitjahr 1998 sind die Kläger nach Belgien verzogen und damit aus ihrer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht ausgeschieden. Sie waren im Wegzugszeitpunkt an den inländischen Kapitalgesellschaften A-AG und B-AG beteiligt. Aus den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen der Vorinstanz folgt zudem, dass die Kläger in den letzten fünf Jahren vor dem Wegzugszeitpunkt i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1, Satz 4 EStG 1997 wesentlich an beiden Gesellschaften beteiligt waren. Auf die Ausführungen zu C.II.1.b wird Bezug genommen.
- 44 c) Die Anwendung der Wegzugsbesteuerung auf die im Jahr 1998 erfolgte Aufgabe des Wohnsitzes nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 AStG a.F. i.V.m. § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 AStG n.F. verstößt weder gegen Abkommensrecht noch gegen die gemeinschaftsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit (Art. 43 des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften --EGV--, sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1997 Nr. C-340, 1); sie wirkt auch nicht in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise zurück und steht den Rechtsstaaterfordernissen des Art. 20 Abs. 3 GG nicht entgegen. Der Senat hat das nach summarischer Prüfung in dem im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ergangenen Senatsbeschluss vom 23. September 2008 I B 92/08 (BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524) --auf den zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen wird-- begründet und bekräftigt seine Auffassung nach nochmaliger Prüfung; die dort für einen Wegzug nach Portugal gefundene Lösung ist gleichermaßen einschlägig für den in den Streitfällen in Rede stehenden Wegzug nach Belgien und die dafür gegebene, insoweit parallele Abkommenslage nach

Maßgabe von Art. 13 Abs. 3 (i.V.m. dem dazu ergangenen Schlussprotokoll) des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regulierung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 (BGBl II 1968, 18, BStBl I 1969, 39) i.d.F. des Zusatzabkommens vom 5. November 2002 (BGBl II 2003, 1616) --DBA-Belgien--. Die Einwände, welche aus unterschiedlichen Gründen im Schrifttum gegen den zitierten Senatsbeschluss erhoben worden sind (vgl. Wassermeyer, Neue Juristische Wochenschrift 2009, 112; Intemann, Neue Wirtschafts-Briefe, Fach 2, Wegzugsbesteuerung, 10101; Beiser, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 236; Häck in Haase, AStG/DBA, § 6 AStG Rz 17 ff.), ändern an dieser Einschätzung nichts; sie wurden in der Sache bereits sämtlich in dem Senatsbeschluss in BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524 erwogen.

45 Insbesondere hält der Senat daran fest, dass das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Vorschrift grundsätzlich nicht schützenswert sein kann. Ein schützenswertes Vertrauen kann nicht weiter reichen, als der aus dem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht folgende Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts reicht; in dem Umfang, in dem die Norm ohne Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht angewendet werden kann, besteht deshalb kein Raum für einen Vertrauensschutz. Ein anderes Ergebnis ergibt sich für die Streitfälle nicht aus dem Umstand, dass zum Zeitpunkt der Erhebung der verfahrensgegenständlichen Klagen im Jahr 2002 die gesetzlichen Modifikationen des § 6 AStG a.F. durch die Regelungen des SEStEG noch nicht existiert haben, § 6 AStG a.F. deshalb möglicherweise wegen Verstoßes gegen die gemeinschaftsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit nicht anwendbar war (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524) und die Klagen folglich ursprünglich begründet gewesen sein könnten. Dem durch die Modifikationen des SEStEG bewirkten nachträglichen Wegfall der bis dahin möglicherweise bestehenden gemeinschaftsrechtlichen Anwendungssperre --einem erledigenden Ereignis i.S. von § 138 Abs. 1 FGO-- hätten die Kläger prozessual durch eine Einschränkung ihrer Klageanträge Rechnung tragen können, um drohende Kostennachteile zu vermeiden. Für die Kostenentscheidung wäre es dann ggf. auf die Rechtslage vor der Gesetzesänderung angekommen (§ 138 Abs. 1 FGO).

46

d) Es ist für die Entscheidung der Streitfälle ebenfalls nicht von Bedeutung, dass das FA die in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Steuern --soweit sie auf § 6 AStG a.F. beruhen-- tatsächlich nicht gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG n.F. (i.V.m. § 222 AO) gestundet hat. Denn die Stundung wäre aufgrund des im Jahr 2001 erfolgten Wegzugs der Kläger aus Belgien in die Schweiz --die weder der Europäischen Union angehört noch Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ist-- sogleich zu widerrufen, § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 AStG n.F. (i.V.m. § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO). Dieser gesetzlich angeordnete Widerruf beim anschließenden Umzug in einen Drittstaat begegnet seinerseits jedenfalls in Anbetracht der in den Streitfällen zu beurteilenden Situation keinen durchgreifenden europarechtlichen Bedenken. Zwar wird im Schrifttum überlegt, die in § 6 Abs. 5 AStG n.F. für EU/EWR-Staatsangehörige gewährten Erleichterungen auch in sog. Drittstaatenfällen anzuwenden (z.B. Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rz 27.4; Häck in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz 19). Letzteres wäre indes nur möglich, falls in der "Wegzugsbesteuerung" ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 73b EGV, jetzt Art. 56 EG) gesehen würde, was jedoch für die Streitjahre ausscheidet, weil § 17 EStG in jenen Jahren eine qualifizierte "wesentliche" Beteiligung von 25 v.H. an der unbeschränkt

steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft verlangte; bei derartigen Beteiligungsvoraussetzungen wird die grundsätzlich anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit aber von der vorrangigen Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EG) verdrängt (z.B. Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften --EuGH--, Beschluss vom 10. Mai 2007 C-492/04, "Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH", Slg. 2007, I-3775; s. auch Senatsurteil vom 26. November 2008 I R 7/08, BFHE 224, 50, m.w.N.). Schließlich bringt im Streitfall auch das zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit geschlossene Abkommen vom 21. Juni 1999 (ABIEG 2002 Nr. L 114, 6, BGBl II 2001, 811), umgesetzt durch Gesetz vom 2. September 2001 (BGBl II 2001, 810), den Klägern keinen weiteren Vorteil. Dieses Abkommen erweitert zwar die Reichweite der allgemeinen Freizügigkeit, der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit natürlicher Personen unter bestimmten Voraussetzungen auf die Schweiz und könnte deswegen auch für § 6 AStG einschlägig sein (vgl. z.B. Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 6 AStG Rz 27.7; Häck in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz 20 f.). Das Abkommen ist aber erst mit Wirkung vom 1. Juni 2002 an anzuwenden; die Kläger sind nach den tatrichterlichen Feststellungen jedoch bereits im März 2001 von Belgien in die Schweiz verzogen.

- 47 Inwieweit sich die Notwendigkeit einer zwischenzeitlichen Stundung auf die Entstehung von Säumniszuschlägen (vgl. § 240 AO) auswirkt und ob diese ggf. -- vollständig oder teilweise-- erlassen werden müssen, kann im vorliegenden Verfahren nicht geklärt werden.
- 48 e) Den Angriffen der Revisionen hält das angefochtene Urteil auch im Hinblick auf die Ermittlung des Vermögenszuwachses als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach § 6 AStG a.F. stand.
- 49 aa) Das FG durfte bei der Ermittlung des Wertes der nicht börsennotierten Inhaberaktien der Kläger an der A-AG und an der B-AG auf den Börsenkurs der in den USA gehandelten Aktienzertifikate (ADR) abstellen.
- 50 aaa) Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG a.F. i.V.m. § 17 Abs. 2 EStG 1997 ist als Vermögenszuwachs der Betrag anzusetzen, um den der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht die Anschaffungskosten übersteigt. Gemäß § 11 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG), der gemäß § 1 Abs. 1 BewG grundsätzlich auch im Bereich der Besteuerung nach dem Außensteuergesetz Anwendung findet, sind Wertpapiere, die am Stichtag an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen sind, mit dem niedrigsten am Stichtag für sie im amtlichen Handel notierten Kurs anzusetzen. Für Anteile an Kapitalgesellschaften, die --wie die in Rede stehenden Inhaberaktien der Kläger-- nicht an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen sind, ist der gemeine Wert gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 BewG grundsätzlich aus Verkäufen abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Erst wenn sich aufgrund dieser vorrangig durchzuführenden Wertermittlung der gemeine Wert der Aktien nicht feststellen lässt, ist der gemeine Wert nach § 11 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 BewG -- der bis zur Einfügung des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG durch das SEStEG jedenfalls nicht ausdrücklich von der Anwendung im Bereich der Ertragsteuern ausgenommen war-- "unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft" zu schätzen (vgl. BFH-Urteile vom 5. März 1986 II R 232/82, BFHE 146, 460, BStBl II 1986, 591; vom 9. März 1994 II R 39/90, BFHE 173, 561, BStBl II 1994, 394; vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898); hierzu hat der BFH in ständiger Rechtsprechung das von der Finanzverwaltung zunächst in den

Vermögensteuer-Richtlinien, ab 1999 dann in R 96 ff. der Erbschaftsteuer-Richtlinien vorgesehene Stuttgarter Verfahren als ein grundsätzlich geeignetes Schätzungsverfahren anerkannt (vgl. BFH-Urteile vom 5. Februar 1992 II R 185/87, BFHE 167, 166, BStBl II 1993, 266; vom 12. Juli 2006 II R 75/04, BFHE 213, 215, BStBl II 2006, 704, m.w.N.).

- 51 bbb) Entgegen der Sicht der Kläger ist im Falle der streitbefangenen Inhaberaktien eine Wertermittlung anhand von Verkäufen i.S. von § 11 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 BewG möglich, so dass eine Wertermittlung nach dem Stuttgarter Verfahren ausscheidet. Zwar handelt es sich bei den Inhaberaktien und den ADR um verschiedene Anteilsgattungen. Jedoch lässt sich auch der Wert der Inhaberaktien nach den nicht zu beanstandenden Feststellungen des FG aus dem Börsenkurs der ADR zum Wegzugszeitpunkt ableiten. Denn danach handelte es sich bei den ADR um Zertifikate, die stellvertretend für die hinterlegten Aktien gehandelt wurden und deren Börsenkurse zum Wegzugszeitpunkt deshalb unter Berücksichtigung von Vermögen und Ertragsaussichten der Unternehmen den Wert widerspiegeln haben, den der freie Handel nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage einer Beteiligung an den Kapitalgesellschaften zum Stichtag beigemessen hat. Das FG hat sich insoweit zu Recht auf die ständige Rechtsprechung des BFH bezogen, nach der der Kurs von nicht an der Börse notierten Aktien vom Börsenkurs börsennotierter Aktien abgeleitet werden kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 146, 460, BStBl II 1986, 591; in BFHE 173, 561, BStBl II 1994, 394; vom 21. April 1999 II R 87/97, BFHE 188, 431, BStBl II 1999, 810).
- 52 Soweit die Kläger meinen, es bestehe im Vergleich zum BFH-Urteil in BFHE 173, 561, BStBl II 1994, 394 ein wesentlicher Unterschied darin, dass im Urteilsfall "ein nicht unerheblicher Teil" von Aktien börsennotiert war, während im Streitfall die für die ADR hinterlegten Inhaberaktien nur einen vergleichsweise geringen Teil der insgesamt vorhandenen Aktien ausgemacht hätten, ist dem nicht zu folgen. Es besteht kein allgemeiner Erfahrungssatz --und die Kläger haben einen solchen auch nicht substantiiert dargetan--, dass der Börsenkurs von nur mit einem geringen Teil seiner Aktien börsennotierten Unternehmen stets höher ist als er im Falle einer größeren Börsenkapitalisierung wäre. Es ist nicht ersichtlich, dass der Grad der Börsenkapitalisierung ein für die Unternehmens- und Anteilsbewertung so gewichtiger Gesichtspunkt ist, dass aus der Sicht der Marktteilnehmer die Bedeutung der künftigen Ertragsenerwartungen des Unternehmens als maßgeblicher Bewertungsfaktor merklich dahinter zurücktritt. Soweit die Kläger wegen des "Überangebots" einen Kursverlust für den Fall prognostizieren, dass sämtliche ausgegebenen Inhaberaktien in handelbare ADR umgewandelt worden wären, so kommt es hierauf im Streitfall nicht an; denn weder der Kläger noch die Klägerin hatten zum Wegzugszeitpunkt sämtliche noch nicht hinterlegten Inhaberaktien der Gesellschaften inne. Im Übrigen besteht außerhalb des hier nicht berührten Bereichs von Kapitalerhöhungen auch kein Erfahrungssatz, nach dem der Kurs der bisher schon handelbaren Aktien zwangsläufig absinkt, wenn der bisher dem Börsenhandel entzogene Anteilsbestand zusätzlich auf den Markt kommt. Zwar können Aktienkäufe und -verkäufe auf den Aktienkurs zurückwirken. Wohin sich der Kurs jedoch entwickelt, lässt sich nicht für alle Unternehmen und für alle Situationen gleichförmig prognostizieren, sondern richtet sich nach den spezifischen Angebots- und Nachfragefaktoren im Einzelfall. Gründe dafür, dass in den Fällen der A-AG und der B-AG eine gedachte Veräußerung der von den Klägern gehaltenen Inhaberaktien zwingend zu einem Absinken des Kurswerts führen würde, haben die Kläger nicht dargetan und sind auch sonst nicht zu erkennen.

- 53 bb) Für die Ermittlung des Vermögenszuwachses kommt es nicht darauf an, ob die Kläger --was der Kläger für sich aufgrund amerikanischer Börsenvorschriften in Abrede stellt-- zum Wegzugszeitpunkt tatsächlich die Möglichkeit gehabt hätten, ihre gesamten Inhaberaktien in ADR zu tauschen und zu veräußern. Denn die Besteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG a.F. knüpft als "Ersatztatbestand" für die nach § 17 EStG 1997 erforderliche Veräußerung ausschließlich an die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht an; eine hypothetische Veräußerungsmöglichkeit zum Stichtag ist weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach deren Sinn und Zweck erforderlich.
- 54 cc) Die weitere Kursentwicklung der Anteile an den beiden Kapitalgesellschaften nach dem Bewertungsstichtag ist für die Entscheidung der Streitfälle unerheblich. Ein nachträglicher Wertverfall kann zwar nach Maßgabe von § 6 Abs. 6 i.V.m. § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG n.F. im Falle der späteren Realisation berücksichtigt werden. Dass die Kläger die bei ihnen verbliebenen Wertpapiere im weiteren Verlauf veräußert hätten oder ein Wertverlust sich in anderer Weise realisiert hätte, ist jedoch weder vom FG festgestellt noch von den Klägern vorgetragen worden.
- 55 5. Im Hinblick auf die des Weiteren vom FG gebilligten Positionen der Änderungsbescheide, hinsichtlich derer die Kläger keine hinreichend begründeten Einwendungen vorgebracht haben (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Kommissionsnachlässe auf Wertpapiergeschäfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, vgl. oben C.I.), sind Rechtsfehler nicht zu erkennen. Die diesbezüglichen Feststellungen des FG verstoßen nicht gegen Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze oder Erfahrungssätze; die daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen sind zutreffend.
- 56 III. Begründet sind die Revisionen hinsichtlich der Änderungsbescheide betreffend die Streitjahre 1994 (Klägerin) und 1995 (beide Kläger). Die Rechtsmittel führen insoweit gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung der angefochtenen Urteile und zur Zurückverweisung der Rechtsstreite an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 57 1. Im Hinblick auf die Besteuerung der Beteiligungen an den "schwarzen" Fonds können die angefochtenen Bescheide keinen Bestand haben. Die pauschale Besteuerung von Erträgen aus "schwarzen" Fonds nach Maßgabe von § 18 Abs. 3 AuslInvestmG verstößt gegen die in Art. 73b Abs. 1 EGV (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG) verbürgte Freiheit des Kapitalverkehrs auch zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern.
- 58 Nach der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH (BFH-Urteil in BFHE 223, 398, BStBI II 2009, 518) --die von der Finanzverwaltung über den Einzelfall hinaus angewendet wird (BMF-Schreiben vom 6. Juli 2009, BStBI I 2009, 770)-- verstößt die pauschale Besteuerung von Erträgen aus "schwarzen" Fonds aus Mitgliedstaaten der EU gemäß § 18 Abs. 3 AuslInvestmG offensichtlich gegen die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit. Der Senat schließt sich dieser Beurteilung an und überträgt sie auf solche Fonds, die --wie diejenigen der Streitfälle-- nicht in EU- oder EWR-Mitgliedstaaten, sondern in dritten Ländern ansässig sind.
- 59 a) Die Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Art. 73b Abs. 1 EGV auch für den Verkehr mit Drittstaaten ist in Bezug auf die Besteuerung nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG nicht aufgrund der Bestandsschutzregelung (Stand-still-Klausel) in Art. 73c Abs. 1 Satz 1 EGV (jetzt Art. 57 Abs. 1 Satz 1 EG) ausgeschlossen. Danach

berührt Art. 73b EGV nicht diejenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften 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 bestehen.

- 60 aa) Bei den Fondsbeteiligungen der Kläger handelt es sich nicht um "Direktinvestitionen" i.S. des Art. 73c Abs. 1 Satz 1 EGV. Denn es besteht kein Anhalt dafür, dass die Beteiligungen den Klägern die Möglichkeit gegeben haben, sich tatsächlich an der Verwaltung der Fondsgesellschaft oder an dessen Kontrolle zu beteiligen (s. dazu EuGH-Urteil vom 24. Mai 2007 C-157/05, "Holböck", Slg. 2007, I-4051, Rz 33; Senatsurteil in BFHE 224, 50).
- 61 bb) Auch steht der Besteuerungstatbestand des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG nicht in Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen. Bei den in Art. 73c Abs. 1 Satz 1 EGV angesprochenen Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit der "Erbringung" von Finanzdienstleistungen handelt es sich um Bestimmungen, die die Durchführung und Überwachung von Finanzdienstleistungen durch Finanzinstitute -- auch Kapitalanlagegesellschaften-- in den Mitgliedstaaten regeln (vgl. Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 57 EGV Rz 10; Glaesner in Schwarze, EU-Kommentar, 2. Aufl., Art. 57 EGV Rz 2), die sich also an den Finanzdienstleister richten und die Voraussetzungen bzw. die Art und Weise der Leistungserbringung regeln. Nur dies entspricht dem Zweck des Art. 73c Abs. 1 EGV, bestehende Beschränkungen gegenüber Drittstaaten aufrecht erhalten zu können, die sich auf solche Kapitalverkehrsvorgänge beziehen, bei deren Liberalisierung grundlegende Ziele des Allgemeininteresses eine besondere Berücksichtigung finden müssen (vgl. Ohler, Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit, 2002, Art. 57 Rz 1). Nicht gemeint sein können damit Rechtsvorschriften über die Besteuerung von Erträgen aus Anlagen in Finanzprodukte beim Anleger (Wassermeyer/ Schönfeld, IStR 2006, 411, 413 f.). Die vom VIII. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 14. September 2005 VIII B 40/05 (BFH/NV 2006, 508) in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes "bei summarischer Prüfung" geäußerte Auffassung, eine Verletzung des Art. 73b EGV durch die Pauschalbesteuerung einer Investition in eine Schweizer Kapitalanlagegesellschaft sei zu verneinen, weil die Kapitalanlagegesellschaft Finanzdienstleistungen i.S. von Art. 73c Abs. 1 EGV erbringe (daran anschließend FG München, Urteil vom 16. Dezember 2008 10 K 4614/05, EFG 2009, 554; Dörr, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 555, 565; Kurth, Betriebs-Berater 2009, 1710, 1712) hält damit einer eingehenderen Prüfung nicht stand.
- 62 b) Die Pauschalbesteuerung der Beteiligung an "schwarzen" Fonds gemäß § 18 Abs. 3 AuslInvestmG beschränkt die Freiheit des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Denn sie benachteiligt Investoren in ausländische Investmentfonds insofern, als die Einkünfte aus diesen Fonds zwingend einer Pauschalbesteuerung unterworfen werden, wenn der ausländische Fonds die in § 18 Abs. 1 AuslInvestmG genannten Besteuerungsgrundlagen nicht nachgewiesen und/oder keinen inländischen Vertreter bestellt hat, während die in den Streitjahren maßgebliche Vorschrift des § 39 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften eine vergleichbare Pauschalbesteuerung für die Inhaber von Anteilen an inländischen Investmentfonds nicht vorsah. Der Senat nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug auf die diesbezüglichen Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518. Die Gründe, derentwegen der VIII.

Senat des BFH im dortigen Fall der Beteiligung an einem "schwarzen" Fonds eines EU-Mitgliedstaats eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch § 18 Abs. 3 AuslInvestmG bejaht hat, gelten gleichermaßen für die Beteiligung an einem Drittstaatenfonds. Denn die in Art. 73b Abs. 1 EGV verwendeten Begriffe des "Kapitalverkehrs" und der "Beschränkung" sind bei Binnenmarktsachverhalten in gleicher Weise auszulegen wie in Drittstaatsachverhalten (EuGH-Urteile vom 18. Dezember 2007 C-101/05, "A", Slg. 2007, I-11531, Rz 28 ff.; vom 20. Mai 2008 C-194/06, "Orange European Smallcap Fund NV", IStR 2008, 435, Rz 87 f.).

- 63 c) Die die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkenden Regelungen des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG sind im Hinblick auf Drittstaatsachverhalte nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.
- 64 aa) Beschränkungen von Investitionen in Drittstaatenfonds müssen im Hinblick auf ihre Rechtfertigung allerdings grundsätzlich nicht nach dem gleichen Maßstab beurteilt werden wie solche von Investitionen in Fonds aus EU-Mitgliedstaaten. Nach der EuGH-Rechtsprechung kann aufgrund des Grades der unter den Mitgliedstaaten der EU bestehenden rechtlichen Integration, insbesondere angesichts 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-- (ABIEG 1997 Nr. L 336, 15), eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt sein, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde (EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-11531, Rz 37, 60 ff.; vom 12. Dezember 2006 C-446/04, "Test Claimants in the FII Group Litigation", Slg. 2006, I-11753, Rz 171 f.).
- 65 bb) Als Grund für eine unterschiedliche Behandlung kämen bei der Besteuerung von Erträgen aus Drittstaatenfonds die Erfordernisse einer wirksamen Steueraufsicht und Steuerkontrolle in Betracht, die auch die Verhinderung der Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung erfasst (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Oktober 2007 C-451/05, "Elisa", Slg. 2007, I-8251; BFH-Urteil in BFHE 223, 398, BStBI II 2009, 518). Bei der Pauschalbesteuerung gemäß § 18 Abs. 3 AuslInvestmG handelt es sich um eine Sonderregelung, die Steuerumgehungen oder Steuerverkürzungen im Zusammenhang mit --insbesondere thesaurierenden-- ausländischen Investmentfonds verhindern soll, die sich einer deutschen Aufsicht entziehen (vgl. die Begründung des Regierungsentwurfs zum AuslInvestmG, BTDrucks V/3494, S. 25, 26). Da es grundsätzlich nicht zu beanstanden ist, wenn ein Mitgliedstaat geeignete Maßnahmen trifft, um die tatsächliche Erfassung der Besteuerungsgrundlagen sicherzustellen, ist das mit § 18 Abs. 3 AuslInvestmG verfolgte Ziel geeignet, eine unterschiedliche Behandlung von Auslandsinvestitionen im Vergleich zu Inlandssachverhalten zu rechtfertigen. Die Amtshilfe-Richtlinie, die der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 223, 398, BStBI II 2009, 518 einer auf diesen Aspekt gestützten Rechtfertigung für den Binnenmarktsachverhalt entgegengesetzt hat, lässt sich für Drittstaatsachverhalte nicht dienstbar machen.
- 66 cc) Jedoch setzt die Rechtfertigung einer den freien Kapitalverkehr beschränkenden Maßnahme zudem voraus, dass sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das Erforderliche hinausgeht (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 4. März 2004 C-334/02, "Kommission/Frankreich", Slg. 2004, I-2229, Rz 28; BFH-Urteil in BFHE 223, 398, BStBI II 2009, 518; Hahn, Deutsche Steuer-Zeitung 2005, 507, 513, m.w.N.). Das gilt auch für die den Kapitalverkehr mit Drittstaaten beschränkenden Maßnahmen (EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-11531, Rz 56; Wunderlich, Europäische

Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2008, 122, 123; Dörr, FR 2009, 555, 566).

- 67 Dem Verhältnismäßigkeitserfordernis wird die Pauschalbesteuerung der Beteiligung an ausländischen "schwarzen" Fonds, wie sie in § 18 Abs. 3 AuslInvestmG konkret ausgestaltet war, nicht gerecht. Der VIII. Senat des BFH hat in seinem Urteil in BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518 --auf das wiederum Bezug genommen wird-- begründet, warum sowohl der generelle Ausschluss eines Nachweises der tatsächlich erzielten Erträge, als auch das Verbot einer individuellen Schätzung der Erträge durch das FA nach § 162 AO und schließlich auch die Höhe der in § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 4 AuslInvestmG gesetzlich festgelegten Pauschalen offenkundig nicht erforderlich sind, um eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip genügende Besteuerung der Erträge aus den Fonds zu erreichen (vgl. auch Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2006, 411, 414; Brinkhaus in Brinkhaus/Scherer, Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften, Auslandinvestment-Gesetz, 2003, § 18 AuslInvestmG Rz 40 ff.; Dörr, FR 2009, 555, 561 ff., jeweils m.w.N.; die Verfassungsmäßigkeit des § 18 Abs. 3 Satz 4 AuslInvestmG bezweifelnd: BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 508; anders FG München, Urteil in EFG 2009, 554). Der Senat schließt sich diesen Erwägungen, die im Zusammenhang mit der Beurteilung von Drittstaatensachverhalten nicht wesentlich anders ausfallen können, an; der entgegenstehenden Verwaltungspraxis, wie sie im BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 770 zum Ausdruck kommt, ist nicht beizupflichten.
- 68 dd) Der Senat hält die Gemeinschaftsrechtslage insoweit für eindeutig. Sie entspricht der Rechtsprechung des EuGH, so dass es einer Vorlage gemäß Art. 234 EG nicht bedarf (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81, "C.I.L.F.I.T.", EuGHE 1982, 3415). Das gilt auch angesichts des Auffassungsunterschieds zum Beschluss des VIII. Senats des BFH in BFH/NV 2006, 508 hinsichtlich der Reichweite der Bestandsschutzklausel des Art. 73c Abs. 1 EGV; denn es handelte sich dabei ausdrücklich nur um eine vorläufige, nicht näher verifizierte --und im Übrigen die Entscheidung nicht tragende-- Äußerung des VIII. Senats in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes. Zugleich kommt es auf die vom BFH in jenem Beschluss aufgeworfene, weiter gehende Frage danach, ob § 18 Abs. 3 Satz 4 AuslInvestmG gleichheitsrechtlichen Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügt, nicht mehr an.
- 69 2. Das FG ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Seine Urteile sind deshalb insoweit aufzuheben.
- 70 Eine abschließende Entscheidung der Streitfälle gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO ist dem Senat verwehrt. Denn der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber § 18 Abs. 3 AuslInvestmG führt nicht dazu, dass die Einkünfte der Kläger aus den ausländischen Fonds keiner Besteuerung unterliegen. Die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse sind vielmehr in die betroffene nationale Norm hineinzulesen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 10. Januar 2007 I R 87/03, BFHE 216, 312, BStBl II 2008, 22; vom 9. August 2006 I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838; in diesem Sinne auch Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, Erkenntnisse vom 19. Oktober 2006 2006/14/0109, Steuer und Wirtschaft International --SWI-- 2007, 17; vom 17. April 2008 2008/15/0064, SWI 2008, 400; s. aus methodischer Sicht auch Gosch, Deutsches Steuerrecht 2007, 1553, 1555: "geltungserhaltende Reduktion" nationaler Normen; derselbe, Die Unternehmensbesteuerung 2009, 73, 77 f.; ebenso Zorn, Österreichisches Recht der Wirtschaft 2009, 171, 172 f., jeweils m.w.N.). § 18 Abs. 3 AuslInvestmG ist deshalb gemeinschaftskonform und (noch) im Einklang mit den regelungsimmanenten Wertungen (vgl. dazu M. Lang, SWI 2009, 216, 224 f.) dahin zu interpretieren, dass

die Einkünfte der Kläger aus den ausländischen "schwarzen" Fonds entsprechend den für inländische Fonds geltenden Regelungen des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften und des § 20 EStG 1990 zu ermitteln sind (BFH-Urteil in BFHE 223, 398, BStBl II 2009, 518; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 770), wobei ggf. auch eine Schätzung nach Maßgabe des § 162 AO in Betracht kommt. Hierbei handelt es sich um tatsächliche Feststellungen, die dem FG als Tatsacheninstanz vorbehalten sind.

- 71 3. Im Übrigen sind die Einwendungen der Kläger gegen die Abweisung der Klagen betreffend die Änderungsbescheide für 1994 (Klägerin) und für 1995 (beide Kläger) unbegründet.
- 72 a) Im Hinblick auf die wesentlichen Beteiligungen der Kläger an der A-AG im Fünfjahreszeitraum vor den Veräußerungen des Jahres 1995 und hinsichtlich der Schätzung der Zahl der veräußerten Anteile an der A-AG und der hierfür angesetzten Erlöse greifen die Kläger die vorinstanzlichen Feststellungen im Zusammenhang mit der Besteuerung nach § 17 EStG 1990 nicht an. Auch der Senat vermag Rechtsfehler des FG insoweit nicht zu erkennen.
- 73 b) Aufgrund der insoweit unterbliebenen Mitwirkung der Klägerin ist bezüglich der vom FG angenommenen Veräußerung ihrer Anteile an der D-AG im Jahr 1994 nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz aus dem Umstand, dass die Klägerin im Hauptversammlungsprotokoll der D-AG vom April 1994 nicht mehr als teilnehmende Gesellschafterin aufgeführt war, auf eine erneute Veräußerung der Anteile geschlossen hat. Ebenso wenig verstößt es gegen Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze oder Erfahrungssätze, dass sich das FG bei der Schätzung des Veräußerungserlöses die Annahme des FA zu Eigen gemacht hat, aufgrund der positiven zwischenzeitlichen Geschäftsentwicklung der D-GmbH sei auf einen --im Vergleich zu 1991-- erheblich höheren Veräußerungserlös zu schließen. Die insoweit erhobene Rüge der unzureichenden Sachverhaltsermittlung (§ 76 Abs. 1 FGO) geht ins Leere, weil die Klägerin nicht dargetan hat, welche weiteren Erkenntnisse sich hätten gewinnen lassen, wenn das FG --wie von ihr angeregt-- das FA zur Vorlage der Aktionärsliste und der Unterlagen, aus denen sich die Gewinne der D-AG für 1992 und 1993 ergeben haben, aufgefordert hätte.
- 74 c) Hinsichtlich der weiteren vom FG gebilligten Positionen der Änderungsbescheide, hinsichtlich derer die Kläger keine (Überpreis der im Streitjahr 1995 auf die E-AG übertragenen Aktien als Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit) oder keine hinreichend begründeten (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Kommissionsnachlässe auf Wertpapiergeschäfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, vgl. oben C.I.) Einwendungen vorgebracht haben, sind Rechtsfehler nicht zu erkennen.