
Datum: 05.02.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 654/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0205.9K654.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die unbeschränkt steuerpflichtige X-GmbH hat sich im Gründungsjahr 1986 als Kommanditistin an der M-KG (Luxemburg) beteiligt. In den Jahren bis 1989 hat sie aus dieser Beteiligung anteilige Verluste von 21.717.232 DM erlitten. Ab 1990 fielen anteilige Gewinne an, die für die Zeit von 1990 bis 1994 2.806.651 DM und von 1995 bis 1998 zusammen 963.865 DM betrugen. Im Streitjahr 1999 entstand der in dem mit der Sprungklage angefochtenen Feststellungsbescheid genannte Gewinn von 449.076 DM. Auf den angefochtenen Bescheid (Bl. 36 bis 38 der Gerichtsakte) wird Bezug genommen. Dieser geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 vom 9. Januar 2003 ist gegenüber der nach § 48 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auftretenden Klägerin ergangen, die gemeinsame Empfangsbevollmächtigte ist für die M-KG. Die Beteiligten haben sich im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung, deren Ergebnisse in dem Bericht des Finanzamts für Konzernbetriebsprüfung der Stadt L vom 23. Oktober 2002 enthalten sind, mit Ausnahme des hier streitigen Punktes über alle Sachverhalte und deren rechtliche Beurteilung verständigt. Auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichts wird ebenfalls Bezug genommen.

2

Die Klägerin meint, mit § 52 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 2601 -- StBereinG) stütze sich der Beklagte auf eine verfassungswidrige Norm. Nach dem hierdurch aufgehobenen §

3

2a Abs. 3 EStG hätte die Klägerin einen Verlustabzug vornehmen können. § 52 Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 402 -- StEntlG) habe für § 2a Abs. 3 EStG eine Übergangsregelung bis 2008 vorgesehen. Das nur wenige Monate später erlassene StBereinG verstoße gegen das Rechtsstaatsprinzip. Der Staatsbürger müsse sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Gesetzgeber an abgeschlossene Tatbestände keine ungünstigeren Folgen knüpfe, als im Zeitpunkt der Vollendung dieser Tatbestände voraussehbar gewesen sei. Neben dem aus Art. 20 des Grundgesetzes (GG) abzuleitenden Vertrauensschutzgedanken sei auch die Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG betroffen.

Zwar könne niemand auf den Fortbestand vorteilhafter Normen vertrauen. Es müssten aber besondere Umstellungslasten einer Rechtsänderung zwischen dem Erwerb und der Verwertung solcher Beteiligungen berücksichtigt werden. Es fehle insbesondere eine ausreichende Rechtfertigung für die abrupte Rechtslageverschärfung. Verwaltungsmäßige Probleme der Finanzämter bei der Nachprüfung von Voraussetzungen nach ausländischem Recht seien nicht erst 1999 bekannt geworden. Außerdem wären Erkenntnismängel durch § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) behebbar. Ferner hätte eine nur vorübergehende Berücksichtigung von Verlusten vorgesehen werden können. Schließlich gehe es hier lediglich um die Ausnahmefälle, in denen eine Verlustberücksichtigungsmöglichkeit im Ausland überhaupt nicht bestehe.

Die Rückwirkung der Änderungsvorschrift sei verfassungsrechtlich auch deshalb unzulässig, weil das StBereinG in diesem Punkt nicht den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und das verfassungsrechtliche Übermaßverbot beachte. Der Gesetzgeber sei verpflichtet gewesen, eine angemessene Übergangsregelung zu schaffen. Die getroffene Regelung sei unausgewogen. Der Fiskus habe sein Interesse an der Hinzurechnung bis einschließlich 2008 gewahrt, während die Interessen der Steuerpflichtigen auf Grund der bisherigen Regelung des § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG missachtet würden. Komme das Finanzgericht zu der Überzeugung, dass § 52 Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 verfassungswidrig sei, ergebe sich daraus die Notwendigkeit einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG.

Die Klägerin verweist ergänzend auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) IX R 46/02 vom 16. Dezember 2003, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2004, 284 und das anhängige Verfahren 2 BvL 2/04 vor dem BVerfG (zu § 23 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG in der Fassung des StEntlG).

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klageschrift vom 5. Februar 2003 und den Schriftsatz vom 9. März 2004 verwiesen.

Die Klägerin meint ferner, es bestünden Zweifel an der Vereinbarkeit mit Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag), so dass die Sache dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zur Vorab-entscheidung nach Art. 234 Abs. 2 EG-Vertrag vorzulegen sei. Es sei die Rechtsfrage zu klären, ob Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 EG-Vertrag einer Regelung entgegen stehe, wonach der Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) zunächst Verluste aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedsstaat (hier: Luxemburg) zum Abzug zulässt, aber in einem späteren Veranlagungszeitraum auch dann bis zur Höhe der aufgrund des zwischen den beiden Mitgliedsstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung freigestellte Gewinne aus der Betriebsstätte nachversteuert, wenn alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Verluste in dem anderen Mitgliedsstaat ausgeschöpft worden seien und aufgrund der allgemeinen zeitlichen

Begrenzung des Verlustvortrages in dem anderen Mitgliedsstaat keine Möglichkeit bestehe, dass die Verluste noch in diesem Mitgliedsstaat bei der Steuerveranlagung berücksichtigt werden, insbesondere auch nicht bei der Besteuerung des Betriebsstättengewinns, dessen Erzielung die Nachversteuerung im Ansässigkeitsstaat auslöse.

Die Klägerin verweist darauf, dass es sich in ihrem Falle um Betriebsstättenverluste in Luxemburg handele, die aufgrund der allgemeinen damaligen zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags auf fünf Jahre in Luxemburg abschließend nicht genutzt werden konnten. Wenn sie nunmehr 1999 aufgrund der erzielten Gewinne wieder hinzugerechnet würden, verstoße dies gegen die Vorgaben des EuGH in der Rs. Aus dem EuGH-Urteil in der Rs. Krankenhaus ... gehe hervor, dass die Niederlassungsfreiheit betroffen sei, wenn der Betriebsstättenstaat eine besondere diskriminierende Verlustvortragsregelung vorsehe. Für die Klägerin entfalle aufgrund der allgemeinen zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags in Luxemburg ein Verlustabzug dort endgültig, so dass der Niederlassungsfreiheit entsprechend die dortigen Verluste wie Inlandverluste abgezogen werden müssten.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 9. Oktober 2007 und 22. Dezember 2008 verwiesen, in dem die Klägerin auch auf EuGH-Verfahren hinweist, die auf Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs (BFH) ergangen sind: EuGH, 4. Kammer, Urteil vom 15. Mai 2008 in der Rechtssache (Rs.) C-414/06, ..., Amtlich nicht veröffentlichte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH/NV) 2008, Beilage 3, 194 (vorgehend BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 I R 84/08, BStBl II 2006, 861; nachgehend BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 I R 84/04, BFH/NV 2008, 1940), EuGH, 8. Kammer, Beschluss vom 6. November 2007, Rs. C415/06, ..., BFH/NV 2008, Beilage 3, 186 (vorgehend BFH-Beschluss vom 22. August 2006 I R 116/04, BStBl II 2006, 864; nachgehend BFH-Beschluss I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161), EuGH, 4. Kammer, Urteil vom 23. Oktober Rs. 157/07, Krankenhaus ..., Seniorenheimstatt (vorgehend BFH-Beschluss vom 26. November 2006, BStBl II 2007, 398).

Die Klägerin beantragt,

den angefochtenen Bescheid zu ändern, indem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 2.265.668 DM um 449.076 DM auf 1.816.592 DM dadurch herabgesetzt werden, dass der mit 449.076 DM festgestellte Anteil der Gemeinschaftlerin X-GmbH (Stadt F) auf 0 DM festgestellt wird,

hilfsweise die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen,

hilfsweise die Sache dem BVerfG vorzulegen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte meint, der angefochtene Feststellungsbescheid vom 9. Januar 2003 entspreche geltendem und verfassungsgemäßigem Recht.

Entscheidungsgründe

21

Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin wird durch den angefochtenen Feststellungsbescheid für 1999 nicht im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO rechtswidrig in ihren Rechten verletzt. Der Beklagte hat zutreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, indem er den von der X-GmbH erzielten Gewinn nach § 2a Abs. 3 Satz 3 i. V. mit § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG hinzugerechnet hat. Dass die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften hier zutreffend angewandt worden sind, stellt auch die Klägerin nicht in Frage, so dass weitere Ausführungen zu diesem Punkte entbehrlich sind.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Senat die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken der Klägerin teilt. Denn es besteht keine Verpflichtung des Senats, ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG-Vertrag einzuleiten. Von der bestehenden Möglichkeit macht der Senat aus Gründen der Zweckmäßigkeit und der Verfahrensbeschleunigung keinen Gebrauch. Es erscheint dem Senat vielmehr sinnvoller, dieses ohnehin schon lange anhängige Sprungklageverfahren nunmehr unverzüglich an den BFH zu bringen, der – falls er die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken der Klägerin teilt – ebenfalls ein Vorabentscheidungsverfahren einleiten kann und dies ohnehin muss. 22

Es sollte eine zweimalige Vorlage an den EuGH mit möglicherweise unterschiedlich formulierten oder gar inhaltlich verschiedenen Fragen unbedingt vermieden werden. Diese Gefahr ließe sich nicht ausschließen, wenn die Beantwortung einer vom Senat formulierten Vorlagefrage in einem künftigen Revisionsverfahren zu weiteren, derzeit noch nicht erkannten Problemen führen würde, so dass es zu einer erneuten und zwangsläufig zeitaufwändigen Vorlage an den EuGH käme. 23

Entgegen der Auffassung der Klägerin hält der erkennende Senat die gesetzliche Regelung für verfassungsgemäß, so dass eine Vorlage an das BVerfG für den Senat nicht in Betracht kommt. 24

Die Einbeziehung ausländischer Einkünfte in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens beruht auf dem deutschen Einkommensteuerrecht, das der inländische Gesetzgeber ohne weiteres ändern kann. Nach Auffassung des Senats verstößt die im Streitfall angewandte gesetzliche Regelung in § 52 Abs. 3 und § 2a Abs. 3 EStG weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Artikel 3 Abs. 1 GG) noch gegen die aus dem Rechtsstaatsprinzip (Artikel 20 Abs. 3 GG) folgende Begrenzung rückwirkender Gesetze noch gegen andere Verfassungsnormen. 25

Es liegt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vor. Der allgemeine Gleichheitssatz ist verletzt, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z. B. Beschluss vom 7. Oktober 1980 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - 55, 72, 88). Dem Gesetzgeber steht eine weite Beurteilungs- und Gestaltungsfreiheit zu, wenn es darum geht, welche Gruppen von Normadressaten er bildet und welche unterschiedliche Behandlung ausreichend sachlich gerechtfertigt ist (Beschluss des BVerfG vom 29. November 1989 1 BvR 1402, 1528/87, BStBl II 1990, 479, 481 f.). 26

Dass der Gesetzgeber bei der Streichung des § 2a Abs. 3 EStG ab 1999 sachwidrig vorgegangen wäre und daher gegen Artikel 3 Abs. 1 GG verstoßen hätte, kann der erkennende Senat nicht feststellen. Vielmehr ist die Begründung des StEntlG, wie sie sich aus dem Entwurf der Bundesregierung (Bundestags-Drucksache 14/265, S. 168 und 186) 27

ergibt, durchaus nachvollziehbar. Bei der Streichung der Abzugsfähigkeit von Verlusten aus einer DBA-Betriebsstätte handelt es sich um eine haushaltspolitisch gebotene Gegenfinanzierung zu den vorgesehenen Steuerentlastungen. Die DBA sehen regelmäßig vor, dass Betriebsstättengewinne und –verluste ausschließlich im Betriebsstättenstaat besteuert werden. Bisher räumte § 2a Abs. 3 EStG abweichend hiervon die Möglichkeit ein, Verluste so zu behandeln, als bestünde kein DBA. Dieser Verlustabzug hätte in künftigen Jahren durch Hinzurechnung rückgängig gemacht werden müssen, wenn sich aus der ausländischen Betriebsstätte Gewinne ergäben. Die Finanzämter hätten daher die Verlustabzüge festhalten und überprüfen müssen, ob sich in späteren Zeiten Betriebsstättengewinne ergeben. Diese DBA-widrige und umständliche Verfahrensweise konnte der Gesetzgeber aus gutem Grunde aufgeben.

Die getroffene Regelung enthält auch keine unzulässige Rückwirkung. Die Aufhebung des § 2a Abs. 3 EStG und die Änderung des § 52 Abs. 3 EStG durch Art. 1 Nr. 2 b) und 56 des StEntlG vom 24. März 1999 greifen nicht in bereits abgewickelte und der Vergangenheit angehörende Tatbestände ein. Vielmehr geht es um eine gesetzliche Regelung, die noch im laufenden Jahr 1999 für dessen Besteuerung getroffen wurde. Eine unechte Rückwirkung, wie sie hier anzunehmen ist, verstößt nur dann gegen Verfassungsrecht, wenn das Gesetz einen entwertenden Eingriff vornimmt, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte, und wenn sein Vertrauen auf den Fortbestand der gesetzlichen Regelung billigerweise vom Gesetzgeber unter Abwägung zwischen dem Ausmaß des Vertrauensschadens des Einzelnen und der Bedeutung des gesetzlichen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit entsprechende Rücksichtnahme fordert (vgl. Beschluss des BVerfG vom 13. Mai 1986 1 BvL 53/83, BVerfGE 72, 141, 154; Urteil des BFH vom 8. November 2006 I R 69, 70/05, BStBl II 2007, 662, 668; Probst in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2a EStG Anm. 259), wobei von einer Verletzung schützenswerten Vertrauens nur gesprochen werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger eine Disposition vornimmt. Abgesehen davon, dass kein Anspruch auf unverändertes Fortbestehen einer Rechtslage anzuerkennen ist, fehlt es im Streitfall bereits an einer auf ein solches Vertrauen gegründeten Disposition. Denn es ist nichts dafür ersichtlich, dass die Klägerin die fragliche Beteiligung nicht behalten hätte und dass die hier hinzugerechneten Gewinne nicht erzielt worden wären, wenn die Klägerin mit der eingetretenen Rechtsänderung gerechnet hätte.

Ein Eingriff in eine verfassungsrechtlich geschützte Eigentumsposition oder in die Freiheit der Berufsausübung ist nicht ersichtlich. Weder Art. 14 noch Art. 12 GG schützen vor einer Gewinnbesteuerung.

Damit bleibt die Klage auch mit ihren Hilfsanträgen ohne Erfolg.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Es ist im Allgemeininteresse, eine höchstrichterliche Entscheidung darüber herbeizuführen, ob § 2a Abs. 3 in Verbindung mit § 52 Abs. 3 EStG verfassungsgemäß ist, soweit danach Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten ab 1999 hinzuzurechnen sind.