
Datum: 22.02.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2163/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0222.4K2163.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger zusammen mit seiner Ehefrau zu veranlagten ist. Während zunächst vor allem die Frage im Streit stand, inwieweit Kapitalerträge nach Einführung der Abgeltungsteuer im Rahmen des § 1 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen sind, konzentriert sich das Verfahren nach Ergehen eines Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) in einem ähnlich gelagerten Fall auf die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens auf private Kapitalerträge.

2

Der Kläger ist verheiratet und hat seinen Wohnsitz in Belgien. Er erzielt in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Darüber hinaus erzielt er zusammen mit seiner Ehefrau Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien dem Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates Belgien unterliegen.

3

Unter dem 11.5.2012 erließ der Beklagte einen Einkommensteuerbescheid 2009. Darin wurde der Kläger als beschränkt Steuerpflichtiger nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStG veranlagt. Begründet wurde dies damit, dass der Kläger die Einkünftegrenze des § 1 Abs. 3 EStG überschreite. Die Einkünfte des Klägers, für die das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat obliegt, berücksichtigte der Beklagte zunächst im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Ein Verlust i.H.v. 2.155 € aus der Vermietung einer in 2009 erworbenen Ferienwohnung A-Straße in B, wurde nicht berücksichtigt.

4

5

Dagegen wandte sich der Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung er vortrug: Die Einkünfte aus Kapitalvermögen seien bei Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG nach dem eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 5b EStG nicht einzubeziehen, da es sich um Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG handle. Darüber hinaus seien die Verluste aus Vermietung und Verpachtung der Ferienwohnung zu berücksichtigen, da diese ab 2010 über eine Agentur vermietet worden sei.

Mit der Einspruchsentscheidung vom 13.6.2013 änderte der Beklagte den Bescheid dahingehend, dass er den Verlust aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 2.155 € berücksichtigte. Die Steuerfestsetzung erfolgte insoweit vorläufig nach § 165 AO, weil die Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht endgültig beurteilt werden könne. Im Übrigen wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er – zusammengefasst – aus: Gemäß § 1 Abs. 3 EStG würden auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG beziehen. Dies gelte jedoch nur, wenn der überwiegende Teil ihrer Einkünfte (mindestens 90 %, relative Grenze) der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Teil der Einkünfte nicht mehr als 7.664 € (absolute Grenze) im Kalenderjahr beträgt. Weitere Voraussetzung sei, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, würden hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende gelten. Gemäß § 1a EStG käme eine Zusammenveranlagung mit dem nicht getrennt lebenden Ehegatten auf Antrag in Betracht, wenn der Ehegatte in einem EU Mitgliedstaat seinen Wohnsitz hat, der überwiegende Teil ihrer Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegt (mindestens 90 % oder nicht mehr als 15.328 € nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegt) und die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Finanzbehörde nachgewiesen wird.

6

Zur Ermittlung der relativen Grenze nach § 1 Abs. 3 S. 2, 1. Alt. EStG würden auf der ersten Stufe sämtliche steuerbaren und steuerpflichtigen (Inlands- und Auslands-) Einkünfte (mit und ohne Inlandsbezug) berücksichtigt, also die Welteinkünfte unabhängig von der Art der Steuererhebung und unabhängig davon, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht. Hierbei würden die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, unberücksichtigt bleiben (§ 1 Abs. 3 S. 3 EStG). Auf der zweiten Stufe würden diese Einkünfte nach dem Verhältnis des in- und ausländischen Besteuerungsrechts aufgeteilt. Dabei würden inländische Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürften, als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend gelten (§ 1 Abs. 3 S. 3 EStG).

7

Danach seien Kapitalerträge aus ausländischen Quellen, die keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG darstellen, in die erste Stufe der Einkunftsermittlungsgrenze einzubeziehen. Sie seien auf der zweiten Stufe der Gruppe von Einkünften zuzuordnen, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

8

Dies entspreche dem Gesetzeswortlaut. Nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG werde lediglich zwischen Einkünften, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen und denen, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, differenziert. Der Einkünftebegriff werde in diesem

9

besonderen Zusammenhang nicht abweichend definiert. Daher sei fraglich, welche (in- und ausländischen) Einkünfte auf der ersten Stufe in die Berechnung einfließen bzw. außer Betracht bleiben. Hierzu sei § 2 Abs. 5b S. 1 EStG heranzuziehen. Kapitalerträge würden eben nicht der Abgeltungssteuer im Inland unterliegen, wenn der Gläubiger der Einkünfte seinen Wohnsitz im Ausland hat. Somit seien diese Kapitalerträge mit Auslandsbezug im Umkehrschluss auf der ersten Stufe zu berücksichtigen. Da aber dem anderen Staat (Wohnsitzstaat) das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zusteht, seien diese auf der zweiten Stufe als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend zu qualifizieren.

Da die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte des Klägers die absolute und relative Einkommengrenze des § 1 Abs. 3 übersteigen würden, komme eine Veranlagung nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht und damit auch eine Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau nicht in Betracht. 10

Dagegen wendet sich der Kläger mit der Klage, zu deren Begründung er vorträgt: Die vom Beklagten vertretene Ansicht zur Auslegung von § 2 Abs. 5b EStG sei nicht zutreffend. Hätte der Gesetzgeber die Norm des § 1 Abs. 3 EStG aus dem Anwendungsbereich des § 2 Abs. 5b EStG herausnehmen wollen, so hätte er dies, ähnlich wie bei den Vorschriften, die in § 2 Abs. 5b Nr. 1 und Nr. 2 EStG aufgeführt sind, getan. Da der Gesetzgeber hierauf ersichtlich verzichtet hat, sei umgekehrt zu schließen, dass gerade die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG auch bei der Anwendung der Vorschrift des § 1 Abs. 3 EStG außen vor bleiben sollten. 11

Mit Verfügung vom 10.2.2014 hat der Berichterstatter auf das Urteil des Senats vom 22.1.2014, 4 K 2001/13, hingewiesen und erläutert, dass der Senat in diesem ähnlich gelagerten Fall die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nicht erfüllt sah, da die Kapitalerträge einzubeziehen waren. Hingegen hatte die Klage insoweit Erfolg, als sie die Anwendung des Progressionsvorbehalts rügte. Der Berichterstatter forderte den Kläger auf, dem Gericht schriftlich zu erläutern, Kapitalerträge welcher Art im Einzelnen im Streitjahr erzielt worden sind, entsprechende Bescheinigungen einzureichen, den Einbehalt von Kapitalertragsteuer zu belegen und zu erklären, ob eine Erstattung etwaiger Kapitalertragsteuer beantragt worden ist. 12

Der Kläger hat daraufhin folgende Kapitalerträge erklärt: 13

Einkünfte	EM	EF	Summe
§ 20 Abs. 1 (F-Bank, Kto. -1)	1.885,01	1.885,01	3.770,02
§ 20 Abs. 2 (F-Bank, Kto. -1)	10414,8	10.414,80	20.829,60
§ 20 Abs. 1 Nr. 7 (F-Bank, Kto. -2)	762,65		762,65
§ 20 Abs. 1 Nr.7 (Darlehen K GmbH)	3.073,92		3.073,92
§ 20 Abs. 1 Nr. 7 (Darlehen Q GmbH)	1.510,62		1.510,62
Summe	17.647,00	12.299,81	29.946,81

 14

Mit Beschluss vom 20.10.2014 ruhte das vorliegende Klageverfahren bis zum Ergehen einer Entscheidung des BFH in den Verfahren I R 18/14 (Revision zum Urteil des Finanzgericht – FG – Köln vom 22.1.2014, 4 K 2001/13) und I R 16/14. Das zuletzt genannte Verfahren betraf die Streitfrage, ob die Einkommensgrenzen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG bei einer Zusammenveranlagung des Klägers mit seiner Ehefrau auf die gemeinsamen Einkünfte anzuwenden sind oder ob mindestens ein Ehegatte allein zusätzlich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG erfüllen muss.

Nach Ergehen der Urteile des BFH vom 6.5.2015 (I R 16/14) und vom 12.8.2015 (I R 18/14) änderte der Beklagte den Bescheid unter dem 15.3.2016 dahingehend, dass er den Progressionsvorbehalt nicht mehr anwandte. Eine Veranlagung des Klägers nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht sowie eine Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau lehnte der Beklagte weiterhin mit der Begründung ab, die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte des Klägers und auch die gemeinsamen Einkünfte des Steuerpflichtigen mit seiner Ehefrau würden den Grundfreibetrag i.H.v. 7.834 € bzw. 15.668 € übersteigen. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass der Kläger nach den Feststellungen des Beklagten anlässlich einer Betriebsprüfung aus der Gewährung eines Gesellschafterdarlehens an die Q GmbH 2009 Einkünfte i.H.v. 2.111,04 € bezogen habe. Bisher seien Einkünfte nur i.H.v. 1.510,62 € angegeben worden. Der Kläger und seine Ehefrau hätten folgende Einkünfte erzielt:

Einkünfte	EM	EF	Summe
Kapitalvermögen	12.299,81	12.299,81	24.599,62
	762,65		762,65
	3.073,92		3.073,92
	2.111,04		2.111,04
Einnahmen § 20	18.247,42	12.299,81	30.547,23
abzgl. Sparer-PB	801,00	801,00	1.602,00
Einkünfte § 20	17.446,42	11.498,81	28.945,23
Einkünfte § 19	104.667,00		104.667,00
Einkünfte § 21	-4.624,00		-4.624,00
Summe	117.489,42		128.988,23

In BRD besteuert	
Einkünfte § 19	104.667,00

Einkünfte § 21	-4.624,00
Summe	100.043,00

Gemeinsame Welteinkünfte	128.988,23
prozentual	77,56

19

Die gesamten Einkünfte (Welteinkünfte) des Klägers und seiner Ehefrau betrügen somit 128.988 €. Der deutschen Besteuerung würden 100.043 € unterliegen, was einem Prozentsatz von 77,56 % entspreche. Die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte i.H.v. 28.945,23 € lägen auch deutlich über dem Grundfreibetrag.

20

Selbst bei Einbeziehung der vom Kläger geltend gemachten Veräußerungsverluste – zu denen der Kläger noch nicht angegeben habe, wann die in Rede stehenden Wertpapiere angekauft worden sind – in Höhe von zusammen 6.994,99 €, jeweils dem Kläger und seiner Ehefrau zuzurechnen, würden die Grenzen des § 1 Abs. 3 EStG überschritten. Die Einkünfte würden dann 121.993 € betragen, die der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte 100.043 €. Damit ergebe sich ein Prozentsatz von 82,01 %. Die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte beliefen sich auf 21.950,24 €.

21

Einkünfte	EM	EF	Summe
Kapitalvermögen	12.299,81	12.299,81	24.599,62
	762,65		762,65
	3.073,92		3.073,92
	2.111,04		2.111,04
	-3.497,50	-3.497,49	-6.994,99
Einnahmen § 20	14.749,92	8.802,32	23.552,24
abzgl. Sparer-PB	801,00	801,00	1.602,00
Einkünfte § 20	13.948,92	8.001,32	21.950,24
Einkünfte § 19	104.667,00		104.667,00
Einkünfte § 21	-4.624,00		-4.624,00
Summe	113.991,92		121.993,24

22

23

Gemeinsame Welteinkünfte	121.993,24
prozentual	82,01

Der Kläger begehrt dagegen weiterhin die Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau. Die Voraussetzungen dafür seien gegeben. Nach den Urteilen des BFH vom 12.8.2015, I R 18/14 und vom 6.5.2015, I R 16/14, sei die Wesentlichkeitsgrenze im Rahmen von § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG nur einer einstufigen Prüfung zu unterwerfen. Es sei deshalb – dies ist inzwischen unstrittig – der zweifache Grundfreibetrag auf die Einkünfte beider Ehegatten anzuwenden. Die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte des Klägers und seiner Ehefrau würden nicht den doppelten Grundfreibetrag von 15.668 € übersteigen. Dies ergäbe sich aus folgender Berechnung:

A. Positive Einkünfte	
1. F-Bank. Kto-Nr. -1	24.599,62
2. F-Bank. Kto-Nr. -2	762,65
3. Zinsen Fa. K GmbH	3.073,92
4. Zinsen Fa. Q GmbH	2.111,04
B. Negative Einnahmen	
Veräußerungsverlust nach § 20 EStG	- 6.994,99
C. Gesamt-Einnahmen	
	23.552,24
davon steuerfrei, analog zu § 3 Nr. 40 EStG (40 %)	- 9.420,90
	14.131,34
abzgl. Sparerfreibetrag, § 20 Abs. 9 EStG	- <u>1.602,00</u>
Einkünfte i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 2 EStG	12.529,34

Von dem Saldo aus positiven und negativen Einnahmen seien 40 % außer Ansatz zu lassen. Dies beruhe auf einer analogen Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG. Unstrittig komme eine unmittelbare Anwendung der Vorschrift nicht in Betracht. Es sei jedoch zwingend geboten, diese Vorschrift im Rahmen der Prüfung der Wesentlichkeitsgrenze in analoger Weise heranzuziehen. Dies beruhe auf folgenden Erwägungen: Einkünfte aus Kapitalvermögen würden mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2009 nach § 32d Abs. 1 EStG dem gesonderten Abgeltungssteuersatz von 25 % unterliegen. Wie der BFH in jüngeren Urteilen

herausgearbeitet habe, stelle diese besondere Besteuerungsform einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar, da hier keine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfolge. Diese gleichheitswidrige Besteuerungsform sei nach Ansicht des BFH jedoch durch ein vom Gesetzgeber beabsichtigtes wirtschaftspolitisches Lenkungsziel gerechtfertigt (vgl. BFH, 28.1.2015, VIII R 8/14; 29.4.2014, VIII R 23/13).

Werden demzufolge Einkünfte aus Kapitalvermögen letztlich einem gesonderten, in der Regel wesentlich günstigeren Steuersatz unterworfen, so sei auf der Ebene der Einkunftsermittlung dieser Einkunftsart nicht die Gleichwertigkeit beizumessen, wie den übrigen Einkunftsarten, die dem tariflichen Steuersatz unterworfen sind. Auf der Ebene der Einkunftsermittlung könne dieser geminderten Wertigkeit der Einkünfte aus Kapitalvermögen nur dadurch Rechnung getragen werden, dass diese nur zu 60 % Berücksichtigung finden. Dies entspreche der Besteuerungsweise bei den Kapitaleinnahmen, die betrieblicher Natur sind (§ 3 Nr. 40 EStG).

Die analoge Anwendung sei angezeigt, um einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorzubeugen. Denn würde § 3 Nr. 40 EStG nicht angewendet, so läge gegenüber den Steuerpflichtigen, die Kapitalerträge im betrieblichen Bereich erzielen, eine durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigte Benachteiligung vor. Bei Kapitalerträgen, die im betrieblichen Bereich angesiedelt sind, würde bei der Einkunftsermittlung nach § 1 Abs. 3 EStG ein Betrag von 40 % der Kapitaleinnahmen steuerfrei belassen werden. Für private Kapitalerträge habe der Gesetzgeber nur den pauschalen Abgeltungsteuersatz von 25 % vorgesehen.

Nach Abzug des Freibetrages nach § 20 Abs. 9 EStG i.H.v. 1.602 € verblieben somit für die Überprüfung der Wesentlichkeitsgrenze noch relevante Einkünfte von 12.529,34 €. Diese würden unterhalb des doppelten Grundfreibetrages (15.668 €) liegen. Daher sei eine Zusammenveranlagung des Klägers mit seiner Ehefrau für das Veranlagungsjahr 2009 durchzuführen.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 11.5.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.6.2013 bzw. der Änderung vom 15.3.2016 eine Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer 2009 des Klägers mit seiner Ehefrau Vera Schneider durchzuführen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor: Auf die Kapitalerträge in Höhe von zusammen 24.599,62 € finde § 3 Nr. 40 EStG keine Anwendung, weil die Anteile zum Privatvermögen des Klägers gehören würden. Auf die Einkünfte des Klägers aus Zinsen finde das Teileinkünfteverfahren ohnehin keine Anwendung. Eine analoge Anwendung entbehre jeder gesetzlichen Grundlage und ergebe sich auch nicht aus den Urteilen des BFH vom 28.1.2015 und 29.4.2014. Die Höhe der Einkünfte, die nicht der deutschen Besteuerung unterliegen, richte sich nach deutschem Steuerrecht. Auf die „Wertigkeit“ oder die Frage, in welcher Höhe auf diese Einkünfte in Deutschland eine steuerliche Belastung eintreten würde, komme es nicht an.

Der Berichterstatter hat mit Verfügung vom 28.10.2016 erläutert, warum eine analoge Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG nach seiner vorläufigen Einschätzung nicht geboten ist. Der Kläger hat an seiner Klage festgehalten.

Der Kläger hat mit Schriftsatz vom 6.3.2014, der Beklagte mit Schriftsatz vom 19.2.2014 einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt. 37

Entscheidungsgründe 38

Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, den Kläger im Streitjahr mit seiner Ehefrau zusammen zu veranlagern (§ 101 Finanzgerichtsordnung – FGO). 39

1. Der Antrag auf Durchführung einer Zusammenveranlagung hat keinen Erfolg, weil die Zusammenveranlagung an die unbeschränkte Steuerpflicht gebunden ist und der Kläger im Streitjahr weder Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte (§ 26 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 EStG) noch die Voraussetzungen der fingierten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG erfüllte. 40

a) Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG werden auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen. Voraussetzung hierfür ist gemäß Satz 2 der Vorschrift, dass entweder die Einkünfte im Kalenderjahr zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (relative Wesentlichkeitsgrenze) oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (absolute Wesentlichkeitsgrenze). Bei der Prüfung beider Wesentlichkeitsgrenzen gelten Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend (Satz 4). Weitere Voraussetzung für die fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist nach § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. 41

Die vorgenannten Regelungen werden in § 1a EStG in der Weise ergänzt, dass für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union (EU), die nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, bei der Prüfung der Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG) der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte, dessen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich zwar nicht im Inland, aber in einem anderen Mitgliedstaat der EU befindet, auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2009) und bei Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2009 (relative und absolute Wesentlichkeitsgrenze) auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen sowie der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (EStG 2009) zu verdoppeln ist. Letzteres ist, wie der BFH zuletzt mit Urteil vom 6. Mai 2015 I R 16/14 (BFH/NV 2015, 1628) entschieden hat, dahin zu verstehen, dass die Wesentlichkeitsgrenzen im Rahmen von § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2009 nur einer einstufigen Prüfung unterliegen und deshalb nach Maßgabe des zweifachen Grundfreibetrags nur auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen ist. 42

b) Der Kläger und seine Ehefrau haben die vorgenannten Wesentlichkeitsgrenzen nicht gewahrt. 43

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass in die Prüfung dieser Grenzen die vom Kläger im Streitjahr erzielten Kapitalerträge dem Grunde nach einbezogen werden. Die Kapitalerträge unterliegen der Besteuerung in Belgien als Ansässigkeitsstaat des Klägers. Im Rahmen der Prüfung der Einkunftsgrenzen (Wesentlichkeitsgrenzen) nach § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG gelten die Kapitalerträge als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend (vgl. BFH, Urteil vom 13. November 2002 I R 67/01, BFHE 201, 54, BStBl II 2003, 587 zu DBA-Belgien; s. auch BFH-Urteil vom 20. August 2003 I R 72/02, BFH/NV 2004, 321). Folge hiervon ist nicht nur, dass die von dem Kläger und seiner Ehefrau insgesamt bezogenen (Welt-) Einkünfte nicht im Sinne der relativen Wesentlichkeitsgrenze zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen; zudem überschreiten die der belgischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte im Sinne der absoluten Wesentlichkeitsgrenze den doppelten Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG: $2 \times 7.834 \text{ €} = 15.668 \text{ €}$). Dies ergibt sich aus folgender Berechnung:

Einkünfte	EM	EF	Summe
Einnahmen § 20 I (Kto -1)	1.885,01	1.885,01	3.770,02
Einnahmen § 20 II (Kto -1)	10.414,80	10.414,80	20.829,60
Einnahmen § 20 I Nr. 7 (Kto -2)	762,65		762,65
Einnahmen § 20 I Nr. 7 (K GmbH)	3.073,92		3.073,92
Einnahmen § 20 I Nr. 7 (Q GmbH)	2.111,04		2.111,04
Summe Einnahmen § 20	18.247,42	12.299,81	30.547,23
abzgl. Sparer-Pauschbetrag	801,00	801,00	1.602,00
Einkünfte § 20	17.446,42	11.498,81	28.945,23
Einkünfte § 19	104.667,00		104.667,00
Einkünfte § 21	-4.624,00		-4.624,00
Summe	117.489,42		128.988,23

45

Der deutschen Besteuerung unterliegen die Einkünfte des Klägers aus § 19 EStG sowie aus § 21 EStG, in Summe unstreitig 100.043 €.

46

Bezogen auf die gemeinsamen Welteinkünfte in Höhe von 128.988,23 € ergibt sich ein Anteil von 77,56 %. Die nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte belaufen sich auf einen absoluten Wert von 28.945,23 €.

47

c) Soweit der Kläger hiergegen zunächst geltend gemacht hat, die Wesentlichkeitsgrenzen würden deshalb gewahrt, weil aufgrund der Regelung des § 2 Abs. 5b EStG die Kapitaleinkünfte nicht zu den Einkünften i.S. von § 1 Abs. 3 EStG 2009 gehörten, folgt der

48

Senat dieser Beurteilung nicht. Insoweit ist auf die ausführliche Begründung des BFH in seinem Urteil vom 12. August 2015 (I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201) zu verweisen, der sich das erkennende Gericht anschließt. Der BFH kommt in der zitierten Entscheidung letztlich zu dem Ergebnis, dass § 2 Abs. 5b EStG nicht auf die Prüfung der Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG einwirkt. Auch der Kläger hat nach Ergehen dieses Urteils nicht mehr bestritten, dass die Kapitalerträge im Rahmen der Prüfung der Grenzen des § 1 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen sind.

d) Soweit der Kläger schließlich geltend macht, die Kapitalerträge seien im Rahmen des § 1 Abs. 3 EStG nur mit verminderter Wertigkeit zu berücksichtigen und daher entsprechend dem Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei zu stellen, bedarf dies vorliegend keiner abschließend Beurteilung. Denn selbst wenn man dieser Sichtweise folgen würde, wären die Grenzen des § 1 Abs. 3 EStG dennoch überschritten. 49

aa) Zunächst ist dazu festzustellen, dass das Einkommensteuergesetz keine Vorschrift enthält, die das vom Kläger begehrte Ergebnis rechtlich unmittelbar stützen würde. Das in § 3 Nr. 40 EStG geregelte Teileinkünfteverfahren gilt ausdrücklich grundsätzlich nur für solche Kapitalerträge, die wegen § 20 Abs. 8 EStG und dem dort normierten Subsidiaritätsgrundsatz den Gewinneinkünften zuzuordnen sind (vgl. § 3 Nr. 40 S. 2, § 3 Nr. 40 lit. a) S. 1 a.E. etc.). So heißt es etwa in § 3 Nr. 40 S. 2 EStG, dass die Steuerfreistellung „nur in Verbindung mit § 20 Abs. 8“ EStG greift. 50

Die vom Kläger begehrte Auslegung ist in Anbetracht dieses klaren Wortlauts nicht möglich. Eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend, dass § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nicht „nur“ in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG, sondern, wie in der Vorgängerregelung, „auch“ in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG gelten würde, scheitert an dem eindeutigen gesetzlichen Wortlaut der Vorschrift. Dieser bildet die Grenze, bis zu der eine Auslegung möglich ist. 51

Der Senat sieht keinen Anlass für eine wortlautüberschreitende Interpretation des Gesetzes, insbesondere dürften die Voraussetzungen einer analogen Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG auf im Privatvermögen gehaltene Kapitalerträge, soweit sie im Rahmen der Wesentlichkeitsprüfung des § 1 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden, nicht gegeben sein. Dafür bedürfte es einer planwidrigen Regelungslücke bei vergleichbarer Interessenlage (BFH, Urteil vom 13. April 2016 III R 34/15, BFH/NV 2016, 1465). Zunächst stellt sich schon die Frage, nach dem Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke. Insoweit stößt das Begehren des Klägers einer analogen Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG schon an die Grenze von § 3 Nr. 40 S. 2 EStG. Diese Vorschrift bringt klar den gesetzgeberischen Willen zum Ausdruck, dass das Teileinkünfteverfahren eben nicht im Privatvermögen, sondern nur im betrieblichen Bereich zur Anwendung gelangen soll. Darüber hinaus ist eine Vergleichbarkeit der Interessenlagen zwischen einem im Privatvermögen gehaltenen und einem im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalstamm nicht erkennbar. Sinn und Zweck des Teileinkünfteverfahrens ist es insbesondere, eine übermäßige Besteuerung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer einerseits und im Fall der Ausschüttung an natürliche Personen mit Einkommensteuer andererseits abzumildern (vgl. von Beckerath in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl. 2017, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 95). Dies geschieht im Fall eines im Privatvermögen gehaltenen Kapitalstamms durch Anwendung des Abgeltungssteuersatzes (vgl. § 32d EStG). Im Fall von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen kommt zwar der Regeltarif (§ 32a EStG) zur Anwendung, die mehrfache Besteuerung wird aber dadurch zum Teil ausgeglichen, dass die Einnahmen zu 40 % steuerfrei gestellt werden. Zuzugeben ist dem Kläger, dass die Tarifebene als Hintergrund für die Steuerfreistellung in seinem Fall nicht zur Anwendung kommt, da das Besteuerungsrecht 52

dem Wohnsitzstaat Belgien zukommt. Dies zwingt aber nicht zu dem Schluss, auch im Privatvermögen erzielte Kapitalerträge teilweise steuerfrei zu stellen. Vielmehr ist zu bedenken, dass Kapitalerträge vom gesetzlichen Grundsatz ausgehend in voller Höhe der Besteuerung unterliegen, sie also zu 100 % steuerpflichtig sind. § 3 Nr. 40 EStG regelt den Sonderfall der ausnahmsweisen Steuerfreistellung, die gerade im Hinblick auf die tarifliche Belastung betrieblicher Einkünfte mit dem Regelsteuersatz gewährt wird. Blendet man mit dem Kläger diese (Tarif-) Ebene im Rahmen des § 1 Abs. 3 EStG aus, verbleibt es bei der vollständigen Steuerpflicht der Kapitalerträge. Denn der Sinn und Zweck für die Freistellung im betrieblichen Bereich entfällt.

bb) Letztlich kommt es auf eine Beantwortung der Frage nach einer entsprechenden Anwendung des Teileinkünfteverfahrens jedoch vorliegend gar nicht an. Denn der Kläger hat bereits nicht den Nachweis erbracht, dass der geltend gemachte Verlust aus Kapitalerträgen überhaupt steuerlich zu berücksichtigen ist. Der Kläger hat eine eigene Berechnung erstellt, die einen Verlust aus insgesamt sechs Aktiengeschäften i.H.v. 6.994,99 € ausweist. Zum Nachweis hat er dem Gericht Bescheinigungen der F-Bank vorgelegt, die die jeweiligen Veräußerungsverluste der Höhe nach ausweisen. Die Bescheinigungen deuten auf eine Veräußerung zwischen dem 11.3.2009 und dem 16.12.2009 hin. Aus diesen Bescheinigungen ist nicht erkennbar, wann die Wertpapiere angeschafft worden sind. Auch nach dem mehrfachen Hinweis des Beklagten, wie auch des Gerichts, hat der Kläger das Datum der Anschaffung der Wertpapiere weder mitgeteilt noch nachgewiesen. Darauf kommt es aber entscheidend an, wenn der Steuerpflichtige einen Veräußerungsverlust geltend macht. Ist die Anschaffung nämlich vor dem 1.1.2009 erfolgt, wäre ein entsprechender (sog. Alt-) Verlust nach § 52 Abs. 28 S. 11 und § 52 Abs. 31 S. 1 EStG nur zu berücksichtigen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008). Ungeachtet der Tatsache, dass insoweit das Halbeinkünfteverfahren zu berücksichtigen wäre (vgl. BFH, Urteil vom 03. November 2015 VIII R 37/13, BFHE 252, 274, BStBl II 2016, 273), kommt es somit für die Frage der Steuerbarkeit des geltend gemachten Veräußerungsverlustes darauf an, wann die Anschaffung der Wertpapiere erfolgt ist. Die Darlegungslast trifft insoweit den Steuerpflichtigen. Mangels entsprechender Nachweise kann vorliegend nicht ausgeschlossen werden, dass der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als ein Jahr beträgt und die Veräußerung daher dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen ist. Aus diesem Grund kann der Verlust keine Berücksichtigung finden.

53

Selbst wenn man dem Gedanken des Klägers folgen und das Teileinkünfteverfahren auf alle Kapitalerträge anwenden würde, überschreiten seine Einkünfte bei Ausklammerung des Veräußerungsverlustes die Wesentlichkeitsgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG, wie sich aus der folgenden Berechnung ergibt, die in Anlehnung an die des Klägers angepasst ist:

54

Einkünfte	EM	EF	Summe
Einnahmen § 20 I (F-Bank., Kto -1)	1.885,01	1.885,01	3.770,02
Einnahmen § 20 II (F-Bank., Kto -1)	10.414,80	10.414,80	20.829,60
Einnahmen § 20 I Nr. 7 (F-Bank., Kto -2)	762,65		762,65
Einnahmen § 20 I Nr. 7 (K GmbH)	3.073,92		3.073,92

55

Einnahmen § 20 I Nr. 7 (Q GmbH)	2.111,04		2.111,04
Veräußerungsverlust			
Einnahmen § 20	18.247,42	12.299,81	30.547,23
abzgl. Sparer-Pauschbetrag	801,00	801,00	1.602,00
abzgl. 40 % TEV	7.298,97	4.919,92	12.218,89
Einkünfte § 20	10.147,45	6.578,89	16.726,34
Einkünfte § 19	104.667,00		104.667,00
Einkünfte § 21	-4.624,00		-4.624,00
Summe	110.190,45		116.769,34

Die der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte betragen danach relativ 85,68 %, der absolute Anteil der nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte beträgt 16.726,34 €. Nur abschließend sei darauf hingewiesen, dass eine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf alle Kapitalerträge, wie sie der Kläger vorgenommen hat, im Übrigen selbst gegen die gesetzliche Anordnung in § 3 Nr. 40 EStG verstößt. Bei einer analogen Anwendung des Teileinkünfteverfahrens dürften danach nur die vom Kläger erzielten Dividenden und Veräußerungsgewinne zu 40 % steuerfrei gestellt werden (§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. a) und d) EStG), nicht aber seine Zinserträge, für die das Teileinkünfteverfahren weder im privaten noch im betrieblichen Bereich gilt. In der Folge ergäbe sich richtigerweise ein relativer Wert von nur noch 83,97 % und ein absoluter Wert von 19.105,38 €. Nach alledem steht fest, dass die Grenzen des § 1 Abs. 3 EStG überschritten werden, so dass ein Anspruch des Klägers auf Zusammenveranlagung nicht gegeben ist.

56

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

57

Gründe für die Zulassung der Revision sieht das Gericht nicht. Wenngleich nicht ersichtlich ist, dass sich die höchstrichterliche Rechtsprechung mit der vom Kläger aufgeworfenen Frage einer analogen Anwendung des Teileinkünfteverfahrens im Rahmen des § 1 Abs. 3 EStG beschäftigt hätte, war die Klage im vorliegenden Fall bereits deshalb abzuweisen, weil es an den nötigen Nachweisen zur Anschaffung der Wertpapiere, aus deren Veräußerung der geltend gemachte Verlust resultiert, fehlt.

58

Der im Inland keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielende und im Ausland wohnende Ehegatte eines beschränkt Steuerpflichtigen ist nicht notwendig zum Klageverfahren des Ehegatten wegen Ablehnung des Antrags auf Zusammenveranlagung gemäß § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG beizuladen (BFH, Urteil vom 01. Oktober 2014 I R 18/13, BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474, BFH/NV 2015, 72; Levedag in Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, § 60 FGO, Rn. 137).

59

60

Nachdem beide Beteiligten ihr Einverständnis erteilt haben, konnte das Gericht ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§ 90 Abs. 2 FGO).

