
Datum: 27.11.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 3468/11 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:1127.11K3468.11E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe:

1

Streitig ist, ob der Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung englischen Rechts (Private Limited Company: im Folgenden: Limited) im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 Einkommensteuergesetz (EStG) zu berücksichtigen ist.

2

Die Kläger (Kl.) werden als Eheleute für das Streitjahr 2008 zur Einkommensteuer ESt zusammen veranlagt. Der Kl. erzielt Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung sowie aus einer gewerblichen Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Klägerin (Klin.) erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die anderweitig festgestellt worden sind. Über die Beurteilung der genannten Einkünfte besteht kein Streit.

3

Der Kl. war bis zum Streitjahr 2008 an einer „X. Limited“ beteiligt. Es handelte sich um eine Kapitalgesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht, die am 01.04.2005 begonnen hatte. Ihren Sitz hatte sie in ... *England*. Zugleich bestand eine Zweigniederlassung in Deutschland in C1., S.-Straße 01. Gegenstand des Unternehmens war der Betrieb eines X. Ausbildungs- und Trainingszentrums. Nach der Eintragung im Handelsregister des Amtsgerichts C1. unter HRB ... (Bl. 121 d. FA-Akten) betrug das Stammkapital 12.500,00

4

EUR.

Nach der Gründungsurkunde war die Haftung der Gesellschafter beschränkt auf die gezeichneten Anteile. Sowohl nach der Gründungsurkunde als auch nach der Satzung war das Kapital in 12.500 EUR Anteile in Höhe von jeweils einem EUR aufgeteilt. Nach seinen Angaben war der Kl. zuletzt Inhaber von 50 Anteilen, während zwei andere Personen zusammen ebenfalls 50 Anteile hielten. In den die Vorjahre 2005, 2006 und 2007 betreffenden Bilanzen waren weder ein Stammkapital noch eigene Anteile der Anteilseigner ausgewiesen (vgl. Bl. 155-157 d. FA-Akten). 5

Mit notariellem Vertrag vom 27.10.2008 veräußerte der Kl. seine Anteile zum Preis von einem EUR an die verbliebenen Gesellschafter. Außerdem veräußerte er seine Rückzahlungsforderung aus einem der Limited früher gewährten Darlehen und trat diese an die Erwerber ab. Schließlich sollte von den Erwerbern auch eine Bürgschaftsverpflichtung übernommen werden, die der Kl. im Zusammenhang mit seiner Beteiligung eingegangen war. 6

Tatsächlich wurden in der Folgezeit an den Kl. keinerlei Zahlungen geleistet. Vollstreckungsversuche gegenüber den Erwerbern blieben erfolglos. Hierdurch entstanden Gerichts- und Rechtsanwaltskosten. Aus der noch bestehenden Bürgschaft wurde er in Anspruch genommen. Später am 13.04.2011 ist im Handelsregister des Amtsgerichts C1. eingetragen worden, dass die Zweigniederlassung von Amts wegen gelöscht worden ist (Bl. 146 d. FA-Akten). 7

Im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Limited entstanden dem Kl. folgende Aufwendungen: 8

gewährtes Darlehen (insgesamt ausgefallen) 9
..... EUR

Kosten Anwalt aus Vollstreckung 10
..... EUR

Kosten Anwalt 11
..... EUR

Gerichtskosten 12
..... EUR

Inanspruchnahme aus Bürgschaft 13
..... EUR

gesamt 14
55.199,81 EUR

Das Finanzamt (FA) veranlagte die Kl. im Wesentlichen erklärungsgemäß aufgrund ihrer Angaben in ihrer Erklärung zur ESt des Streitjahres 2008. Es ließ dabei allerdings einen im Zusammenhang mit der Limited nach § 17 EStG geltend gemachten Verlust in Höhe von 55.200 EUR unberücksichtigt. 15

Mit Bescheid vom 04.04.2011 setzte es die ESt auf ... EUR fest. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug ... EUR. Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG in Höhe von ... EUR blieben angesichts einer zumutbaren Eigenbelastung in Höhe von ... EUR unberücksichtigt. 16

Mit ihrem Einspruch machten die Kl. geltend, dass in der Höhe von 55.200 EUR ein Verlust aus § 17 EStG bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen sei. 17

Diesen Einspruch wies das Finanzamt (FA) mit der Einspruchsentscheidung (EE) vom 24.08.2011 als unbegründet zurück. Es verwies darauf, dass ein Verlust aus § 17 EStG nur in Betracht komme, wenn der Beteiligte an der Kapitalgesellschaft „wesentlich“ beteiligt sei, d. h. zu mehr als 1 v.H. Im Streitfall aber sei der Kl. Inhaber von nur 50 Anteilen gewesen. Bezogen auf das Kapital von 12.500 EUR habe die Beteiligung nur bei 0,4 v.H. gelegen, d. h. unter 1 v.H. 18

Hiergegen haben die Kl. Klage erhoben. Sie machen geltend, dass im Streitfall zwar deutsches Steuerrecht anzuwenden sei. Es gehe aber um eine Kapitalgesellschaft nach englischem Recht. Dass in der Gründungssatzung genannte Nominalgeschäftskapital in Höhe von 12.500 EUR, aufgeteilt in 12.500 Anteile zu je einem EUR, werde „Authorised Share Capital“ genannt, das in die 12.500 „Shares“ zu je einem EUR aufgeteilt sei. Davon zu unterscheiden sei das gezeichnete Kapital (Issued Share Capital). Von ihm, dem Kl., seien tatsächlich 50 Anteile gezeichnet. Nur diese seien mit den übrigen tatsächlich gezeichneten Anteilen zu vergleichen, deren Anzahl ebenfalls 50 betrage. Damit sei er, der Kl., nicht nur zu 0,4 v.H. an der Kapitalgesellschaft englischen Rechts beteiligt, sondern zu 50 v.H. 19

Zu erläutern sei, dass es sich bei dem Nominalgeschäftskapital (Authorised Share Capital) um eine im angelsächsischen Rechtsgebiet übliche Form eines „Vorratskapitals“ handele. 20

Zu verweisen sei darauf, dass für zu fassende Gesellschafterbeschlüsse und eine etwaige Gewinnverteilung auch nur die tatsächlich gezeichneten Anteile zählten und nicht die möglicherweise noch zu zeichnenden Anteile. Hinzuweisen sei auch auf ein Urteil des Finanzgerichts (FG) Rheinland-Pfalz vom 22.06.2004 2 K 2455/02 (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2005, 38). Darin sei ausgeführt, dass eigene Anteile der Kapitalgesellschaft nicht mit in die Betrachtung einzubeziehen seien, d. h. dass bei der Beurteilung der Frage, ob eine Beteiligung wesentlich sei, nur von einem um eigene Anteile der Kapitalgesellschaft zu mindernden Nennkapital auszugehen sei. 21

Die Kl. beantragen, 22

unter Abänderung des zugrunde liegenden ESt-Bescheides vom 04.04.2011 und Aufhebung der EE vom 24.08.2011 bei den Einkünften des Kl. aus Gewerbebetrieb einen Verlust in Höhe von 55.200 EUR zu berücksichtigen. 23

Das FA beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Unter Hinweis auf die Ausführungen in der EE macht es geltend, dass zwar die Veräußerungen von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten würden und im Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft entsprächen – wie z. B. Limiteds –, steuerlich wie Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft zu behandeln seien. Daher gelte grundsätzlich auch für eine Limited nach englischem Recht das deutsche Steuergesetz. Für die Berechnung des Anteils der Beteiligung würden aber die Kriterien nach deutschem Steuerrecht gelten. Dem aber sei eine Unterscheidung zwischen Nominalgeschäftskapital (Authorised Share Capital) und gezeichnetem Kapital (Issued Share Capital) fremd. 26

Soweit die Kl. auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22.06.2004 2 K 2455/02 (EFG 2005, 38) hingewiesen hätten, führe dies zu keiner anderen Beurteilung. Nach den in den Akten befindlichen Bilanzen habe die Limited keine eigenen Anteile besessen. Damit könnten auch keine Anteile vom Nennkapital unberücksichtigt bleiben.	
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der gewechselten Schriftsätze der Beteiligten und die vorgelegten FA-Akten verwiesen.	28
Der Senat hat am 27.11.2013 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	29
Die Klage ist unbegründet.	30
Das FA hat den Verlust im Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der Limited bei der Veranlagung des Streitjahrs 2008 zu Recht nicht berücksichtigt.	31
Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Nach Abs. 2 Satz 1 dieser Vorschrift ist Veräußerungsgewinn im Sinne dieses Absatzes der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Bleibt im Falle einer Veräußerung der Veräußerungspreis hinter den Anschaffungskosten zurück, kommt es zur Berücksichtigung eines Verlustes.	32
Im Streitfall geht es um die Beurteilung eines Veräußerungsgeschäfts. Mit dem notariellen Vertrag vom 27.10.2008 hat der Kl. seine Anteile an der Limited zum Preis von 1,00 EUR an die verbliebenen Gesellschafter veräußert.	33
Der Umstand, dass die Beteiligung des Kl. an einer Gesellschaft englischen Rechts bestanden hat, spielt keine Rolle. Nach Satz 3 des § 17 Abs. 1 EStG sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Bei den Anteilen an der Limited handelt es sich um eine „ähnliche Beteiligung“ im Sinne dieser Vorschrift. Sie ist zwar nach englischem Recht gegründet worden. Im Typenvergleich entspricht sie aber einer GmbH nach inländischem Recht. Die Limited ist eine Kapitalgesellschaft, die wie eine im Inland gegründete GmbH lediglich beschränkt mit dem Gesellschaftskapital haftet (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1999 I R 43/44, 98, BFH/NV 2000, 639).	34
Dahingestellt bleiben kann, in welcher Höhe Anschaffungskosten vorgelegen haben, die dem Veräußerungspreis gegenüber zu stellen sind. Bedenken bestehen insbesondere hinsichtlich der Frage, ob der Verlust des Darlehens (... EUR) und die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft (... EUR) zu Anschaffungskosten für die Limited führen. Zu beachten ist nämlich, dass die Limited im Streitfall nach englischem Recht gegründet worden ist. Im englischen Recht aber existiert kein Sonderrecht für die geschlossene Kapitalgesellschaft entsprechend dem Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG –. Insbesondere fehlt es an Regelungen über die Kapitalerhaltung im Falle der Gewährung eines Darlehens bzw. dessen Rückgewähr, wie dies § 32 a GmbH in der bis zum 23.10.2008 gültigen Fassung vorgesehen hat (vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22.06.2004 2 K 2455/02, EFG 2005, 38). Den hiermit im Zusammenhang stehenden Fragen braucht der Senat indessen nicht weiter nachzugehen. Insofern kann offen bleiben, ob die Positionen	35

Darlehen und Bürgschaft als nachträgliche Anschaffungskosten zu werten sind sowie ob auch die Anwaltskosten und Gerichtskosten ebenfalls als Anschaffungskosten oder als Veräußerungskosten anzusehen sind.

Denn der Veräußerungsvorgang kann aus dem Grund nicht berücksichtigt werden, weil der Kl. an der Limited nicht zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Sein Anteil hatte nur 0,4 v. H. der Anteile betragen. 36

Nach der Satzung der Limited betrug das Kapital nominell 12.500,00 EUR, welches in 12.500 Anteile zu je 1,00 EUR aufgeteilt war. Der Kl. hielt hiervon lediglich 50 Anteile. Dies ergibt eine Beteiligung von 0,4 v. H. 37

Eine andere Betrachtung wäre angezeigt, wenn die Limited eigene Anteile gehalten hätte. Dann nämlich wäre bei der Beurteilung der Höhe der Beteiligung von einem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.09.1970 IV R 138/69, BStBl. II 1971, 89). Hierfür aber fehlt es an Anhaltspunkten tatsächlicher Art. Den für die Vorjahre 2005 bis 2007 vorgelegten Bilanzen ist nicht zu entnehmen, in welchem Umfang Geschäftsanteile an Anteilseigner ausgegeben wurden sowie ob und in welchem Umfang Geschäftsanteile als eigene gehalten wurden. 38

Der Senat geht zwar davon aus, dass von dem nominellen Kapital tatsächlich nur 100 Anteile den Anteilseignern zuzurechnen waren sowie dass hiervon 50 Anteile, d. h. die Hälfte, auf den Kl. entfallen ist. Entgegen der Rechtsauffassung der Kl. ist aber nicht auf die tatsächliche Höhe des gezeichneten Kapitals abzustellen. 39

Die Limited, um die es im Streitfall geht, ist einer GmbH deutschen Rechts ähnlich. Bei der Bestimmung, in welcher Höhe ein Anteilseigner an einer GmbH beteiligt ist, kommt es auf die Höhe seiner Anteile bezogen auf das Stammkapital an, wie es nach der Eintragung im Handelsregister eingetragen ist. Anteile an einer GmbH sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Geschäftsanteile im Sinne der §§ 5 und 14 GmbHG. Nach § 14 GmbHG bestimmt sich der Geschäftsanteil eines Gesellschafters nach dem Betrag der von ihm übernommenen Stammeinlage. Soweit § 14 GmbHG in der mit Wirkung ab 01.11.2008 gültigen Fassung vorschreibt, dass sich die Höhe der zu leistenden Einlage nach dem bei der Errichtung der Gesellschaft im Gesellschaftsvertrag festgesetzten Nennbetrag des Geschäftsanteils richtet, liegt hierin sachlich keine Änderung gegenüber dem vorher maßgeblichen Gesetzestext. Aus der Anbindung des § 17 Abs. 1 EStG an diese zivilrechtliche Regelung folgt, dass steuerrechtlich sich die Höhe des Anteils an einer GmbH ebenfalls aus der übernommenen Stammeinlage errechnet. Nur Änderungen, die das Stammkapital betreffen, können somit die Höhe eines GmbH-Anteils beeinflussen (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1997 VIII R 29/94, BStBl. II 1998, 257). 40

Insbesondere für den Fall des § 17 Abs. 1 EStG ist der Begriff der wesentlichen Beteiligung allein kapitalmäßig zu bestimmen. Hierfür spricht bereits der Wortlaut. In Satz 1 des § 17 Abs. 1 EStG wird von der Beteiligung „am Kapital“ gesprochen. Kapital aber ist nach § 5 Abs. 1 GmbHG das Stammkapital der Gesellschaft, das mit einem festen Betrag in der Satzung auszuweisen ist. Der „Anteil an einer Kapitalgesellschaft“ verkörpert daher den betragsmäßig bestimmten (festen) Anteil am Stammkapital der Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1997 VIII R 29/94, BStBl. II 1998, 257). 41

Nichts anderes kann für eine „ähnliche Beteiligung“ an einer nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft gelten. Soll nämlich ein Gewinn bzw. Verlust des Beteiligungskapitals bei einer inländischen Kapitalgesellschaft nach der Regelung des § 17 42

EStG steuerlich nur maßgeblich sein, wenn die betreffende Person, die die Anteile hält, zu mehr als 1 v. H. am Stammkapital beteiligt ist, ist kein Grund ersichtlich, dass diese auf die Höhe des Stammkapitals bezogene Beteiligungsgrenze nicht auch für die nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft gelten soll. Im Streitfall aber war nach der Eintragung im Handelsregister des Amtsgerichts C1. unter HRB ... (Blatt 121 d. FA-Akten) eingetragen, dass das Stammkapital der Limited 12.500,00 EUR betragen hat.

Der Rechtsauffassung der Kl., das es auf das tatsächlich gezeichnete Kapital (Issued Share Capital) ankommen soll, vermag der Senat nicht zu folgen. Mit der Anknüpfung an das Stammkapital in § 17 EStG hat der Gesetzgeber im Interesse einer einfachen Handhabung der Vorschrift eine „feste Grenze“ vorgesehen, ohne dass es auf mögliche andere individuellen Umstände des jeweiligen Einzelfalles ankommen sollte (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1997 VIII R 29/94, BStBl. II 1998, 257). Diese Absicht des Gesetzgebers aber würde unterlaufen, wenn man das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am „Kapital“ im Sinne einer Beteiligung am tatsächlichen Vermögen der Kapitalgesellschaft auslegen würde. Dies würde die Belange der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit erheblich beeinträchtigen. Anderenfalls müsste im Einzelfall immer geprüft werden, wie viele Anteile von dem nominellen Stammkapital gezeichnet sind. 43

Aus dem vorbezeichneten Grund kann es auch nicht darauf ankommen, dass in der Gründungsurkunde der Limited festgehalten ist, dass die Haftung der Gesellschafter beschränkt ist „auf die gezeichneten Anteile“. Zu der Frage, in welcher Höhe von den einzelnen Beteiligungen Anteile tatsächlich übernommen sein könnten, bedarf es erst umfangreicher Ermittlungen. 44

Soweit die Kl. geltend machen, dass für zu fassende Gesellschafterbeschlüsse ihre Stimmrechte an dem tatsächlich gezeichneten Kapital ausgerichtet seien und sich hiernach auch die Gewinnverteilung richte, führt dieser Gesichtspunkt zu keiner anderen Beurteilung. Bei einer inländischen GmbH vermögen besondere Ausgestaltungen der Gewinnverteilungsrechte keine Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse am Stammkapital zu bewirken (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 VIII R 73/03, BStBl. II, 2005, 861). Nichts anderes kann für die im Streitfall zu beurteilende Limited englischen Rechts gelten. 45

Im Übrigen spricht der Umstand, dass nach der Gründungsurkunde die Haftung der Gesellschafter auf die gezeichneten Anteile – d. h. beim Kl. auf 50; 50-Anteile x 1 € = 50 EUR beschränkt ist, ebenfalls dafür, dass die im Rahmen des § 17 EStG geltende Bagatellgrenze von 1 Prozent als nicht überschritten anzusehen ist. Trotz eines für die Limited im Handelsregister ausgewiesenen Kapitals von nominell 12.500 EUR ist die Haftung des Kl. auf einen Betrag von nur 50 EUR beschränkt. Dieser aber liegt unter der Bagatellgrenze von 1 % = 125 EUR. 46

Dass mit der vorstehend dargestellten Beurteilung einer nach englischem Recht gegründeten Limited im Vergleich zu einer GmbH deutschen Rechts eine möglicherweise dem Recht der Europäischen Union widersprechende Ungleichbehandlung vorliegen könnte, ist nicht ersichtlich. Im Streitfall geht es um die steuerliche Behandlung einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Person nach den im Inland maßgeblichen steuerlichen Vorschriften. 47

Die Ausführungen im Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22.06.2004 2 K 2455/06 (EFG 2005, 38) führen zu keiner anderen Beurteilung. In jenem Fall war die – für den vorliegenden Streitfall entscheidende – Frage offen geblieben, ob der Kl. an der Limited wesentlich beteiligt war. Maßgeblich für die Abweisung jener Klage war allein der 48

Gesichtspunkt, dass ein in jenem Fall zu beurteilendes Darlehen nicht als eigenkapitalersetzend anzusehen war, so dass dessen Verlust auch nicht zu Anschaffungskosten der Beteiligung führte.

Die auf die Rechtsanwalts- und Gerichtskosten beschränkten Aufwendungen des Kl. in Höhe von ... € sind auch nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, so wird auf Antrag die ESt dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Abs. 3) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Dahingestellt bleiben kann, ob im Streitfall der neueren Rechtsprechung des BFH zu folgen ist, nach der Kosten eines Prozesses als aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen zu beurteilen sind (BFH-Urteil vom 12.05.2011 VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015). Denn die Aufwendungen im Gesamtbetrag von ... € sind schon aus dem Grund nicht berücksichtigungsfähig, weil sie im Rahmen einer zumutbaren Eigenbelastung ohnehin von den Kl. selbst zu tragen sind. Angesichts des Umstands, dass die zumutbare Eigenbelastung bisher bei ... € gelegen hat und bisher Aufwendungen von nur ... € vorgelegen haben, die als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, kann ein zusätzlich anzusetzender Aufwand in Höhe von ... EUR nicht dazu führen, dass die selbst zu tragende zumutbare Eigenbelastung überschritten wird.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 50

Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 51