Finanzgericht Münster, 12 K 2146/13 E,F

Datum:	23.02.2016
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	12. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	12 K 2146/13 E,F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2016:0223.12K2146.13E.F.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

G r ü n d e :

Streitig ist, ob der Verlust der Klägerin (Klin.) aus der Veräußerung von Schweizer Aktien der Abzugsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegt.

Mit Vertrag vom 01.04.2007 erwarb die Klin. zehn Stammaktien der Z AG (Z AG). Den Kaufpreis von 50.000 EUR entrichtete sie am 03.05.2007.

Die Z AG ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz. Das gesamte Aktienkapital der Z AG zum Zeitpunkt des Aktienerwerbs durch die Klin. betrug 100.000 CHF und war in 1.000 Namensaktien zu nominell zu je 100 CHF aufgeteilt. Zu einem späteren Zeitpunkt wurde das Kapital der Z AG in 10.000.000 Namensaktien im Nominalwert von je 0,01 CHF eingeteilt, so dass die Klin. gemäß Aktienzertifikat vom 26.10.2010 Inhaberin von 100.000 Namensaktien im Gesamtwert von nominal 1.000 CHF und dadurch mit 1 % am Gesamtkapital der Gesellschaft beteiligt war.

Die Z AG hält 14 % der Aktien der C Holding (C Holding), die ihren Sitz ebenfalls in der Schweiz hat. Die C Holding wiederum hält das gesamte Aktienpaket der C AG (C AG).

Zweck der C AG sollte es sein, in Deutschland ein Werk zur Produktion von Biogenen Kraftstoffen im Energieverbund mit einem Kraftwerk nach dem Prinzip der Kraftwärmekoppelung zu entrichten. Im Streitjahr 2010 befand sich die C AG in einem Konkursverfahren nach Schweizer Recht.

Mit Vertrag vom 15.12.2010 veräußerte die Klin. ihren gesamten Aktienbestand an der Z AG für einen Verkaufspreis von 1 EUR. In der Einkommensteuer(ESt)-Erklärung für das Streitjahr 2010 machte sie einen Veräußerungsverlust aus § 17 EStG in Höhe von 49.999 EUR steuermindernd geltend. 7

Im Rahmen der Durchführung der ESt-Erklärung für das Streitjahr 2010 vertrat das beklagte Finanzamt (FA) die Auffassung, nach § 2a Abs. 1 Nr. 4 EStG bestehe in den Fällen des § 17 EStG bei einem Anteil an einer Drittstaatenkapitalgesellschaft eine Verlustabzugsbeschränkung. Der Verlust dürfe nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus dem selben Staat ausgeglichen und nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Er sei zum 31.12.2010 nach § 2a EStG gesondert festzustellen. 8

Die Ausnahmeregelung nach § 2a Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG greife nicht ein, da die Klin. nicht unmittelbar mit 25 % am Kapital der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. 9

Mit ESt-Bescheid vom 19.07.2012 führte das beklagte FA die ESt-Veranlagung für 2010 durch und setzte dabei die ESt auf 3.260,- EUR fest. Den Verlust aus der Veräußerung der Aktien der Z AG berücksichtigte es dabei nicht. 10

Mit Bescheid vom gleichen Tage stellte es den Veräußerungsverlust im Sinne des § 17 EStG in Höhe von 49.999 EUR vielmehr nach § 2a EStG für Zwecke des Progressionsvorbehalts zum Schluss des Veranlagungszeitraums 2010 gesondert fest. Außerdem erließ der Beklagte (Bekl.) am 16.07.2012 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages auf den 31.12.2010 für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften und stellte den Verlustvortrag auf 27.719,- EUR fest. 11

Gegen die vorgezeichneten Bescheide vom 19.07.2012 legte die Klin. mit Schreiben vom 20.08.2012 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, die Steuerbescheide vom 19.07.2012 seien rechtswidrig, da das Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Streitfall nicht eingreife. Die Beteiligung der Klin. an der Z AG sei eine Beteiligung an einer Holding Gesellschaft gewesen, an deren Ende die Errichtung einer Bioethanolanlage in Deutschland gestanden habe. Die Errichtung und der Betrieb einer Bioethanolanlage sei als solches zweifelsfrei eine gewerbliche Tätigkeit und falle damit unter die Aktivitätsklausel der Ausnahmeregelung des § 2a Abs. 2 EStG. Wegen der Einspruchsbegründung im Einzelnen wird auf die Schriftsätze der Klin. vom 20.08.2012 und 14.05.2013 Bezug genommen. 12

Der Bekl. wies den Einspruch der Klin. mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 04.06.2013 als unbegründet zurück. 13

Mit der am 05.07.2013 erhobenen Klage verfolgt die Klin. ihr Begehren weiter. Zur Begründung trägt sie ergänzend vor, die streitigen Steuerbescheide seien rechtswidrig, da sie gegen das EG-Primärrecht verstoßen würden. Die vom beklagten FA angewandte Vorschrift des § 2a Abs. 1 EStG verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) sei der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit, obwohl die Schweiz weder Mitgliedsstaat der Europäischen Union noch EWR-Staat sei, anzuwenden. Im konkreten Fall liege durch die Anwendung des § 2a Abs. 1 EStG in Form 14

der Verlustausgleichsbeschränkung eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor, da durch den nur eingeschränkten Verlustabzug ein Steuerpflichtiger in seiner Entscheidungsfreiheit über Kapitalanlagen im Ausland, sprich hier der Schweiz, beeinträchtigt werde. Der EuGH habe zwar entschieden, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle als zwingendes öffentliches Interesse anzusehen sei, und daher eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit grundsätzlich rechtfertigen könne. Vorliegend sei jedoch eine derartige steuerliche Kontrolle nicht gegeben. Die Klin. sei in Deutschland ansässig, so dass Deutschland das Besteuerungsrecht habe. Der erwirtschaftete Verlust müsse daher nicht durch Auskünfte von Drittstaat-Behörden nachgewiesen werden. Die Klin. sei vielmehr verpflichtet, den Sachverhalt, der der Besteuerung zugrunde gelegt werden müsse, objektiv und vollständig darzulegen.

Die Klin. wiederholt und vertieft im Übrigen ihr Vorbringen wegen der Anwendung der Ausnahmeklausel von § 2a Abs. 2 EStG. Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf den Schriftsatz der Klin. vom 19.11.2013 Bezug genommen. 15

Die Klin. beantragt, 16

die Steuerbescheide vom 19.07.2012 jeweils in Gestalt der EE vom 04.06.2013 dergestalt zu ändern, dass ein Verlust aus § 17 EStG in Höhe von 49.999 EUR steuermindernd berücksichtigt wird, 17

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Der Bekl. beantragt, 19

die Klage abzuweisen, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Die Klage ist nicht begründet. 22

Der ESt-Bescheid 2010, der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur ESt auf den 31.12 2010 sowie der Bescheid über die Feststellungen nach § 2 EStG zum 31.12.2010, jeweils vom 19.07.2012, in Gestalt der EE vom 04.06.2013 sind rechtmäßig. 23

Der Bekl. hat im Rahmen dieser Bescheide im Ergebnis zunächst zutreffend entschieden, dass es sich für die der Höhe nach unstreitigen Verluste der Klin. aus der Veräußerung ihrer Anteile an der Z AG von 49.999 EUR um negative Einkünfte i. S. d. § 17 EStG handelt. 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 wesentlich beteiligt war. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt, denn die Klin. war durch ihren Aktienbestand i. H. v. 1 %, und damit wesentlich i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG, an der Z AG beteiligt. 24

Bei der Z AG handelt es sich um eine Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht mit Sitz in der Schweiz. 25

Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung der Aktien der Klin. ist gemäß Artikel 13 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen. Nach dieser Vorschrift können Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens – die Veräußerung von Beteiligungen 26

an einer Gesellschaft ist dort nicht aufgeführt – nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

Die Ausnahmeregel des Artikel 13 Abs. 4 DBA Schweiz ist vorliegend nicht anzuwenden. Ein Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte in der Schweiz wäre nur für den Fall anzunehmen gewesen, dass die Klin. an der Z AG wesentlich, d. h. zu mehr als einem Viertel beteiligt gewesen wäre. 27

Die negativen Einkünfte der Klin. aus § 17 EStG sind deshalb in der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat steuerlich zu berücksichtigen. 28

Aus dieser abkommensrechtlichen Verteilung des Besteuerungsrechts zwischen Deutschland und der Schweiz ergibt sich, entgegen der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung des Kläger-Vertreters keine Verpflichtung des Bekl., die geltend gemachten negativen Einkünfte mit den sonstigen inländischen Einkünften der Klin. zu verrechnen. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der streitbefangenen Einkünfte der Klin. bezieht sich auf das gesamte Einkommensteuerrecht unter Einbeziehung der hier streitigen Vorschrift des § 2 a Abs. 1 Nr. 4 EStG. 29

Nach dieser Vorschrift können negative Einkünfte in den Fällen des § 17 EStG bei einem Anteil an einer Drittstaatenkapitalgesellschaft nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. Soweit die negativen Einkünfte hiernach nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus dem selben Staat erzielt. Die Minderung ist nur insoweit zulässig, als die negativen Einkünfte in den vorangegangen Veranlagungszeiträumen nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte). Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen; § 10 Abs. 4 EStG gilt insoweit sinngemäß, § 2 a Abs. 1 Sätze 3-5 EStG. 30

Was ausländische Drittstaaten i. S. v. § 2 a Abs. 1 u. 2 sind, wird in § 2 a Abs. 2 a legal definiert. Es sind dies zunächst alle Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der europäischen Union sind, Abs. 2 a Satz 1 Nr. 1 EStG. Den Mitgliedsstaaten der europäischen Union gleichgestellt sind die Staaten, auf die das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum – EWR – anwendbar ist, sofern zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem anderen Staat aufgrund der Richtlinie 77/799 EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedsstaaten im Bereich der direkten Steuern Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen, § 2 a Abs. 2 a Satz 2 EStG. Dies sind derzeit nur Norwegen, Island und inzwischen auch Liechtenstein (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Auflage 2015, § 2 a Rz. 8, Gosch in: Kirchhof, EStG, § 2 a EStG Rz. 13 ff.). 31

Hiernach können die negativen Einkünfte der Klin. aus § 17 EStG nicht mit inländischen Einkünften verrechnet werden. Denn die Schweiz gehört weder zu den europäischen Mitgliedsstaaten noch ist sie ein gleichgestelltes Drittland. Insbesondere besteht zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz kein umfassendes Amtshilfeabkommen über die Erteilung von Auskünften, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Eine Gleichstellung mit den EU-Mitgliedsstaaten kann danach nicht begründet werden. 32

Ein Anspruch der Klin. auf Verrechnung ihrer negativen Einkünfte aus § 17 EStG mit inländischen Einkünften ergibt sich auch nicht aus dem Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der europäischen Gemeinschaft und ihren 33

Mitgliedsstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA). Denn nach Artikel 21 Abs. 1 FZA bleiben die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedsländern der europäischen Gemeinschaft von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Nach Artikel 21 Abs. 2 FZA ist keine Bestimmung dieses Abkommens so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes nicht in vergleichbarer Situation befinden. In Artikel 21 Abs. 3 FZA ist schließlich geregelt, dass auch keine Bestimmung des Abkommens die Vertragsparteien daran hindert, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedsstaaten der europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Aus diesen Regelungen ergibt sich nach Auffassung des erkennenden Senats, dass das FZA keine Regelungen zum Steuerrecht treffen wollte (so auch FG Baden-Württemberg, Urteile vom 21.07.2010 14 K 1469/10, EFG 2010, 1997, vom 26.11.2010 5 K 2852/07, EFG 2011, 1057, jeweils bestätigt durch BFH-Urteil vom 29.05.2012 X R 43/16, BFH/NV 2012, 1947, BFH-Urteil vom 09.05.2012 X R 3/11, BFHE 237, 223, Bundessteuerblatt II 2012, 2085, FG Münster, Urteil vom 22. September 2011 – 2 K 2279/06 E,F –, Juris). 34

Folgt man dem weiteren Vorbringen der Klin., die nur eingeschränkte Berücksichtigung ihrer gewerblichen Verluste aus § 17 EStG würde gegen den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, scheitert dieser Einwand nicht bereits am fehlenden Drittstaatenstatus der Schweiz i. S. v. § 2 a Abs. 2 a EStG. 35

Denn der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit bezieht sich im Gegensatz zu dem Schutzbereich der anderen Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungsfreiheit, nicht nur auf die Mitgliedstaaten sondern auch auf sogenannte Drittstaaten (vgl. EuGH-Beschluss vom 06. November 2007 C-415/06, Der Betrieb 2007, 2747; BFH-Beschluss vom 11. März 2008 I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161). 36

Ein möglicher Verstoß der nur eingeschränkten Verlustberücksichtigung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit im Streitfall wäre jedoch gerechtfertigt, da es im Verhältnis zur Schweiz an einer umfassenden Verpflichtung zur Amtshilfe und Auskunftserteilung im Bereich der direkten Steuern fehlt. Ohne eine solche Amtshilfe- und Auskunftsverpflichtung können die schweizerischen Einkünfte der Klin. nicht zuverlässig festgestellt werden. 37

So hat der EuGH in seinem Urteil vom 28. Oktober (Az: 2010 C-72/09, IStR 2010, S. 842) entschieden, dass eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt sein kann, wenn die Amtshilferichtlinie 77/799 EWG im Verhältnis zwischen den Behörden der Mitgliedsstaaten und dem Drittstaat (dort waren Frankreich und Liechtenstein betroffen) nicht anwendbar ist. Denn die Bekämpfung von Steuerhinterziehung könne ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung der geschützten Grundrechte sein. Dabei müsse sich ein Mitgliedsstaat auch nicht allein darauf verweisen lassen, dies macht der Kläger-Vertreter geltend, den Steuerpflichtigen umfassend zur Vorlage von Nachweisen aufzufordern. Denn dessen Angaben und Belege können nur durch eine eigene steuerbehördliche Überprüfung im Drittstaat regelmäßig wirksam überprüft werden (so auch Gosch in: Kirchhof, EStG, § 2 a EStG Rz. 15 m. w. N.). 38

Diesen Grundsätzen folgt der Senat auch im Streitfall. 39

Letztlich kommt vorliegend auch nicht die Ausnahmeregelung des § 2a Abs.2 EStG zur Anwendung. Nach dieser Vorschrift ist das Abzugsverbot für negative Einkünfte nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass z. B. die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte in einem Drittstaat stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren zum Gegenstand hat (so genannte Aktivitäts- oder Produktivitätsklausel). Ist wie im Streitfall ein Steuerpflichtiger an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, kommt die vorbezeichneter Ausnahmeregelung nur dann zur Anwendung, wenn die Beteiligung des Steuerpflichtigen mindestens ein Viertel am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beträgt. Diese Voraussetzung ist hier nicht gegeben, da die Klägerin nur mit 1% am Stammkapital der Z AG und diese wiederum nur mit 14 % am Aktienkapital der C Holding beteiligt war. Wegen der Begründung im Einzelnen wird insoweit auf die zutreffenden Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 40

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 41

Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 42

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE