Finanzgericht Münster, 7 K 2399/15 E

Datum:	24.01.2018
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 2399/15 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2018:0124.7K2399.15E.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

- I. Streitig ist, ob der Kläger seine Einkünfte aus einer atypisch stillen Beteiligung an einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft durch eine Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermitteln kann. 2 3

Der Kläger ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und war als atypisch stiller Gesellschafter an der VS S.a.r.l. (VS) mit Sitz in Luxemburg beteiligt. Geschäftsführer der VS war wiederum eine S.a.r.l. mit Sitz in Luxemburg. Die VS betrieb ein Handelsgewerbe, dessen Unternehmensgegenstand unter anderem der Handel mit Edelmetall war. 4

Die VS ist nach luxemburgischen Recht verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (Akte des Beklagten zur VS, Bl. 58, 62). Für das Jahr 2008 erstellte die VS eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung nach luxemburgischem Recht. Die erworbenen Edelmetallbestände erfasste sie (erfolgsneutral) als Umlaufvermögen. Im Ergebnis wies die VS für den Kläger einen Verlustanteil i. H. v. xxx € und ein Verrechnungskonto i. H. v. xx € aus (Akte des Beklagten zur VS, Bl. 67 ff., 72 ff.). 5

6

Zunächst reichte der Kläger für das Streitjahr eine Einkommensteuererklärung für 2008 ein (Einkommensteuerakte des Beklagten, Bl. 44). In dieser gab der Kläger an, dass ihm nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Einkünfte i. H. v. ./. x Mio. € aus seiner atypisch stillen Beteiligung an der VS zuzurechnen seien.

Nachfolgend reichte der Kläger eine Feststellungserklärung für die atypisch stille Beteiligung an der VS ein (Akte des Beklagten zur VS, Bl. 1). Laut dieser Erklärung wurden nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Einkünfte erzielt, die i. H. v. ./. x Mio.€ auf den Kläger entfallen. Der Erklärung war eine Einnahmenüberschussrechnung für die atypisch stille Beteiligung an der VS beigefügt (Akte des Beklagten zur VS, Bl. 6). Hiernach waren die Anschaffungskosten für die im Streitjahr getätigten Edelmetalleinkäufe (gewinnwirksam) als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben angesetzt worden. 7

Eine gesonderte Feststellung der Einkünfte der atypisch stillen Beteiligung an der VS führte der Beklagte nicht durch, da allein der Kläger mit seinen Einkünften aus der atypisch stillen Beteiligung einkommensteuerpflichtig war (vgl. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung). Bei der Berechnung der Einkommensteuer des Klägers berücksichtigte der Beklagte Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung an der VS i. H. v. ./. xxy € (Verlustanteil i. H. v. xxx € abzgl. Verrechnungskonto i. H. v. xx €). Zur Begründung führte er an, dass die zu berücksichtigenden Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln seien. 8

Gegen den auf dieser Grundlage erlassenen Einkommensteuerbescheid legte der Kläger Einspruch ein und begehrte eine Berücksichtigung von Einkünften aus der atypisch stillen Beteiligung i. H. v. –x Mio. €. Zur Begründung führte er an, dass zwar der Gewinn einer ausländischen Gesellschaft möglicherweise nach den Bilanzierungsvorschriften dieses ausländischen Staates zu ermitteln sei. Allerdings sei der Anteil für einen inländischen, unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten zwingend nach innerstaatlichen Regelungen zu ermitteln. Die vorzunehmende Art der Gewinnermittlung unterliege dem Wahlrecht des Beteiligten. 9

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes an (BFH-Urteile vom 25.05.2014 I R 24/13, BFHE 246, 404 und vom 10.12.2014 I R 3/13, BFH/NV 2015, 667). 10

Zur Begründung seiner hiergegen erhobenen Klage trägt der Kläger unter Verweis auf steuerrechtliche Literatur vor, dass die Rechtsprechung des BFH vor dem Hintergrund des deutschen Verfassungsrechts unzutreffend sei. Im Übrigen beruft er sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Gemäß R 4.1 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) sei der Gewinnanteil für den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Schließlich beantragt er schriftsätzlich das Ruhen des Verfahrens in Hinblick auf ein beim BFH anhängiges Revisionsverfahren (I R 70/17) und verweist auf Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (BFH-Urteile vom 08.12.2016 IV R 8/14, BFHE 256, 175 und vom 19.01.2017 IV R 10/14, BFHE 256, 507). 11

Der Kläger beantragt, 12

den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 24.06.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2015 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer Einkünfte des Klägers aus seiner atypisch stillen Beteiligung an der VS S.a.r.l. i. H. v. ./. x Mio. € gem. § 32b EStG berücksichtigt werden, 13

hilfsweise für den Fall des (Teil-)Unterliegens, die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen; 16

hilfsweise für den Fall des (Teil-)Unterliegens, die Revision zuzulassen. 17

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung. Hilfsweise – für den Fall, dass die Rechtsprechung des I. Senats des BFH der Entscheidung des Gerichts nicht zugrunde gelegt wird – stellt er unter anderem streitig, dass eine gewerbliche Tätigkeit der VS vorliegt und die VS in Luxemburg eine Betriebsstätte unterhält. 18

In der Sache hat am 11.10.2017 ein Erörterungstermin und am 24.01.2017 eine mündliche Verhandlung stattgefunden. Wegen der Einzelheiten wird auf die jeweilige Sitzungsniederschrift verwiesen. 19

Entscheidungsgründe 20

Ein Ruhen des Verfahrens gemäß § 155 Satz 1 FGO i. V. m. § 251 ZPO war nicht anzuordnen. Hiernach hat das Gericht ein Ruhen des Verfahrens anzuordnen, wenn beide Parteien dies beantragen und anzunehmen ist, dass wegen Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist. Vorliegend hat allein der Kläger ein Ruhen des Verfahrens beantragt. Der Beklagte hat keinen eigenen Antrag gestellt und dem Antrag des Klägers nicht zugestimmt. Im Übrigen ist eine Anordnung der Verfahrensruhe nicht zweckmäßig. Der BFH hat mit Urteil vom 25.06.2014 I R 24/13, BFHE 246, 404 entschieden, dass im Falle einer atypisch stillen Beteiligung eines im Inland ansässigen Gesellschafters an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die im Inland über keine Betriebsstätte verfügt, jedoch aufgrund (ausländischer) Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig tut, der atypisch stille Gesellschafter nicht befugt ist, seinen Gewinn aus der Beteiligung nach Maßgabe von § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen. Diese Entscheidung hat der I. Senat des BFH mit Urteil vom 10.12.2014 I R 3/13, BFH/NV 2015, 667 bestätigt. Für den erkennenden Senat bestehen keine Anhaltspunkte, dass der I. Senat des BFH von dieser Rechtsprechung im derzeit anhängigen Revisionsverfahren I R 70/17 abweichen wird. 21

- II. Die zulässige Klage ist unbegründet. 22 23

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 24.06.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2015 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 24

Hat ein während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, unterliegen diese Einkünfte gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem sog. Progressionsvorbehalt. Die Tatbestandsmerkmale des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG sind vorliegend erfüllt. Es ist allein streitig, wie die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu ermitteln sind. 25

26

Der Kläger war im gesamten Streitjahr unbeschränkt steuerpflichtig. Selbst wenn der Kläger aus seiner atypisch stillen Beteiligung an der VS steuerfreie Einkünfte nach dem Gesetz zum Abkommen vom 23.08.1958 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (BGBl. II 1959, S. 1269) erzielte, ist die Klage unbegründet. Vor diesem Hintergrund sieht der Senat keinen Anlass, den von dem Beklagten lediglich hilfsweise streitig gestellten Punkten weiter nachzugehen.

Die Höhe der für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden Einkünfte bestimmt sich nach allgemeinen innerstaatlichen Kriterien. Ausgehend von den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 25.06.2014 I R 24/13, BFHE 246, 404, und vom 10.12.2014 I R 3/13, BFH/NV 2015, 667, ist der Gewinnanteil des Klägers nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. 27

(Nur) Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, können gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. 28

Im Falle einer atypisch stillen Gesellschaft ist zu beachten, dass diese als solche zwar kein gewerbliches Unternehmen betreibt. Allerdings führt der Inhaber des Handelsgeschäfts – hier die VS – die Geschäfte im Innenverhältnis für alle Gesellschafter entsprechend der für sie geltenden Gemeinschaftsordnung. Deshalb sind diese Geschäfte auch allen Gesellschaftern einheitlich zuzurechnen. 29

Für Zwecke der Gewinnermittlung ist eine Gesamtbilanz der atypisch stillen Gesellschaft aus der Handels- und Steuerbilanz des Geschäftsinhabers abzuleiten. Auf dieser Basis gibt es im Zusammenhang mit der atypisch stillen Gesellschaft nur einen einheitlichen Vermögensvergleich und einen Gewinn oder Verlust der Gesellschaft. Dieser gilt für alle Gesellschafter. Diese Einheitlichkeit der Gewinnermittlung gilt unabhängig davon, ob der Inhaber des Handelsgeschäfts im Inland oder im Ausland ansässig ist und, welche materielle Qualität die Bilanzierungsvorgaben nach ausländischem Recht aufweisen (Gosch, BFH/PR 2015, S. 1). 30

Dies hat zur Folge, dass die Art und Weise der Gewinnermittlung – Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung – des Inhabers des Handelsgeschäfts für die dem atypisch still Beteiligten zuzurechnenden Einkünfte maßgeblich ist. Dem atypisch still Beteiligten steht kein Wahlrecht zu, von dem Betriebsvermögensvergleich des Inhabers des Handelsgeschäfts abzuweichen und nur für seine Person den Gewinnanteil im Wege einer Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. 31

Vor diesem Hintergrund sind die Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 3 EStG vorliegend nicht erfüllt. Die VS ist nach luxemburgischem Recht verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen. Darüber hinaus hat die VS für das Streitjahr eine Bilanz erstellt und somit Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht. Mit anderen Worten, die Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG sind vorliegend bereits deshalb nicht erfüllt, da die VS eine Bilanz für das Streitjahr erstellt hat. Ob eine Buchführungspflicht nach luxemburgischem Recht besteht und diese im Rahmen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG zu berücksichtigen ist, ist vorliegend nicht entscheidungserheblich. Auch ist nicht maßgeblich, ob die von der VS erstellte Buchführung vor, während oder nach der ebenfalls vorliegenden Einnahmenüberschussrechnung erstellt wurde. Entscheidend ist, dass die VS freiwillig 32

Bücher geführt und Abschlüsse erstellt hat.

Entgegen der Auffassung des Klägers ist die vorliegend einschlägige Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, nicht vor dem Hintergrund des deutschen Verfassungsrechts unzutreffend. Nach dem Verständnis des Senats gelangt der vom Kläger zitierte Aufsatz von Müller (BB 2015, 2327) zu dem Fazit, dass die vorliegend einschlägige Rechtsprechung des BFH in solchen Fällen überzeugt, in denen von dem Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG kein Gebrauch gemacht wurde. Dies ist vorliegend der Fall. Die Art und Weise der Gewinnermittlung der VS – als Inhaberin des Handelsgeschäfts – ist für die dem atypisch still Beteiligten zuzurechnenden Einkünfte maßgeblich. Die VS hat eine Bilanz für das Streitjahr erstellt, der auch der Kläger unterworfen ist. Dies bedeutet, dass die VS und demzufolge auch der Kläger von dem Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG keinen Gebrauch gemacht haben. Ob diese Bilanz der VS nach luxemburgischem oder deutschem Recht erstellt worden ist, kann jedenfalls dann nicht erheblich sein, wenn das luxemburgische Gewinnermittlungsergebnis für deutsche Zwecke nicht modifiziert werden muss (vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 13.09.2017, 7 K 7270/14, EFG 2017, 1897). Dies ist vorliegend der Fall. Der Kläger trägt nicht vor, dass für eine Überleitung des luxemburgischen Gewinnermittlungsergebnisses in das deutsche Besteuerungsverfahren Korrekturen erforderlich sind. 33

Im Übrigen ist der erkennende Senat der Überzeugung, dass § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Vor dem Hintergrund, dass der Kläger allein die Verfassungswidrigkeit der Rechtsprechung des BFH rügt, sieht der Senat keinen Anlass für weitere Ausführungen zur Verfassungskonformität des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG. 34

Außerdem kann sich der Kläger auch nicht mit Erfolg auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Auch vor dem Hintergrund von Treu und Glauben gewährt R 4.1 Abs. 4 EStR dem im Inland ansässigen atypisch stillen Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die im Inland über keine Betriebsstätte verfügt und die ihrerseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und dies auch freiwillig tut, kein Wahlrecht seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. 35

Die EStR sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung. Nach der Rechtsprechung des BFH kann den EStR – als allgemeinen Verwaltungsanweisungen – unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden wie einer verbindlichen Auskunft für den Einzelfall (vgl. BFH-Urteil vom 18.03.1986 VII R 55/83, BFHE 146, 294). Im Übrigen sagt die von dem Kläger angeführte Verwaltungsanweisung allein aus, dass im Falle einer Beteiligung von unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Personengesellschaft, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, der Gewinn dieser Personengesellschaft zur Ermittlung der Höhe der Gewinnanteile der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nach § 4 Abs. 1 (Betriebsvermögensvergleich) oder § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung) zu ermitteln ist. Dies trifft auch für den vorliegenden Fall zu. Allerdings wurde von dem Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG kein Gebrauch gemacht. Die VS hat eine für die atypisch stille Gesellschaft maßgebliche Bilanz für das Streitjahr erstellt. Demzufolge hat sie im Streitzeitraum Bücher geführt und Abschlüsse gemacht. 36

Schließlich führt auch die vom Kläger in seinen abschließenden Schriftsätzen angeführte Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (BFH-Urteile vom 08.12.2016 IV R 8/14, BFHE 256, 37

175 und vom 19.01.2017 IV R 10/14, BFHE 256, 507) zu keinem anderen Ergebnis. Das Urteil vom 08.12.2016 betrifft die gewerbesteuerrechtlichen Folgen einer atypisch stillen Beteiligung am Handelsgewerbe einer Personengesellschaft. Das Urteil vom 19.01.2017 betrifft keine auslandsbezogene Gestaltung. In dem entschiedenen Fall waren an einer inländischen GbR mehrere inländische Gesellschaften beteiligt. Im Wesentlichen war streitig, ob eine vermögensverwaltend tätige, aber gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht nur Anlage-, sondern auch Umlaufvermögen haben kann. Im Übrigen ist diesen Entscheidungen nicht zu entnehmen, dass sich der IV. Senat des BFH der vorliegend einschlägigen Rechtsprechung des I. Senats des BFH nicht anschließt oder dieser widerspricht.

- III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 38 39

- IV. Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung und eine Entscheidung des BFH ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO). Die Frage, ob ein im Inland ansässiger atypisch stiller Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die im Inland über keine Betriebsstätte verfügt und die ihrerseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder dies freiwillig tut, befugt ist, nach Maßgabe von § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als seinen Gewinn aus der Beteiligung den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen, ist durch die Rechtsprechung des BFH beantwortet (BFH-Urteile vom 25.06.2014 I R 24/13, BFHE 246, 404 und vom 10.12.2014 I R 3/13, BFH/NV 2015, 667). Der Senat geht insoweit von einer gefestigten Rechtsprechung aus. 40 41

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE