

**Datum:** 17.09.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 3356/17 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2020:0917.5K3356.17E.00

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Ablehnung der Änderung sowie die Ablehnung der abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen der Einkommensteuerfestsetzung 2012. In der Sache geht es um die Höhe der Festsetzung eines fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 6 Außensteuergesetz (AStG). 2

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger hielt 50% der Gesellschaftsanteile an der X GmbH, die Anschaffungskosten der Anteile hatten x € betragen. Im Jahr 2012 zogen die Kläger von Deutschland nach Österreich um, der gemeine Wert der Anteile betrug im Zeitpunkt des Wegzugs unstreitig y €. 3

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.03.2014 (Bl. 92 f. der Einkommensteuerakte) setzte der Beklagte einen fiktiven Veräußerungsgewinn in Höhe von z € fest (y € - x €), wovon 40% nach dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Einkommensteuergesetz (EStG) als steuerfrei behandelt wurden. Der Beklagte stundete die festgesetzten Abgaben (Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) nach § 6 Abs. 5 AStG zinslos und ohne Sicherheitsleistung. 4

- Mit notariellem Kaufvertrag vom 18.07.2016 (Bl. 9 ff. der Vertragsakte) veräußerte der Kläger die Anteile für xy € an einen Dritten. Der Kaufpreis war dabei in 121 Raten, beginnend am 01.01.2017, zu zahlen. Die Wertminderung der Anteile war betrieblich bedingt.
- Mit Bescheid vom 01.02.2017 widerrief der Beklagte gem. § 6 Abs. 5 Nr. 1 AStG die Stundung im Hinblick auf die Wegzugsteuer. 6
- Mit Schreiben vom 17.02.2017 (Bl. 95 der Einkommensteuerakte) beantragten die Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 nach § 175 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung (AO) und beantragten zugleich die Zuflussbesteuerung im Hinblick auf die Kaufpreistraten für die Anteile. 7
- Der Beklagte lehnte den Änderungsantrag mit Bescheid vom 03.03.2017 ab (Bl. 111 der Einkommensteuerakte). 8
- Hiergegen legten die Kläger am 21.03.2017 Einspruch ein (Bl. 127 der Einkommensteuerakte). Nach § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG sei der ursprüngliche Steuerbescheid 2012 zu ändern, weil der dort erfasste Vermögenszuwachs nicht erzielt worden sei. Ferner sei das Wahlrecht auf Zuflussbesteuerung, die Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG zu behandeln, anzuwenden (R 17 Abs. 7 Satz 2 EStR i.V.m. R 16 Abs. 11 EStR). 9
- Am 19.05.2017 beantragten die Kläger einen Teilerlass der Wegzugsabgaben nach §§ 163, 227 AO. 10
- Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 13.07.2017 ab (Bl. 25 R der Gerichtsakte, Bl. 123 der Einkommensteuerakte). Auch hiergegen legten die Kläger am 05.08.2017 Einspruch ein (Bl. 170 der Einkommensteuerakte). Zur Begründung trugen sie vor, dass die Regelungen über die Wegzugsbesteuerung zu einer unverhältnismäßig hohen Besteuerung führten, weil der Wert im Zeitpunkt der Veräußerung niedriger als im Zeitpunkt des Wegzugs sei. Der Kläger habe im Jahr 2016 keine Einkünfte erzielt, die in Österreich der Besteuerung unterlegen hätten. Da der Kläger lediglich Rentenbezüge erhalte, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)-Österreich in Deutschland zu besteuern seien, und gesundheitlich nicht mehr in der Lage sei, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, gehe eine Berücksichtigung der Wertminderung durch Verlustvorträge in Österreich faktisch ins Leere. Auch liege eine persönliche Unbilligkeit vor. Zum Nachweis der Vermögensverhältnisse legten die Kläger eine Erklärung über die Feststellung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, Finanzübersichten, einen Grundbuchauszug und weitere Unterlagen vor, auf die wegen des Inhalts Bezug genommen wird (Bl. 176 der Einkommensteuerakte). 11
- Mit Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 (Bl. 2 R der Gerichtsakte, Bl. 189 der Einkommensteuerakte) wies der Beklagte die beiden Einsprüche der Kläger gemeinsam als unbegründet zurück. 12
- Eine Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2012 nach § 6 Abs. 6 AStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO komme nicht in Betracht, da nicht alle Voraussetzungen des § 6 Abs. 6 AStG erfüllt seien. Zwar sei der Veräußerungsgewinn in 2016 niedriger als der Vermögenszuwachs nach § 6 Abs. 1 AStG und die Wertminderung sei auch betrieblich bedingt. Allerdings könne und müsse die Wertminderung im Zuzugsstaat berücksichtigt werden. Die Veräußerung im Jahr 2016 sei nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Österreich in Österreich zu besteuern. Art. 13 Abs. 2 DBA-Österreich sei im Streitfall nicht einschlägig, da das Aktivvermögen der GmbH nicht überwiegend aus unbeweglichem Vermögen bestanden 13

habe. Es sei insoweit nicht auf den Verkehrswert, sondern den Buchwert des Grundstücks abzustellen.

Auch eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO komme nicht in Betracht. Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, denn der Gesetzgeber habe die Problematik des Auseinanderfallens des fiktiven Veräußerungsgewinns bei Wegzug und des tatsächlichen Veräußerungsgewinns bei Beendigung der Stundung in § 6 Abs. 6 AStG geregelt. Danach könne eine Berücksichtigung im Wegzugsstaat nur dann erfolgen, wenn eine Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat (hier: Österreich) nicht berücksichtigt werde. Nach § 27 Abs. 6 Ziff. 1 Buchst. e österreichisches Einkommensteuergesetz (öEStG) i.V.m. Art. 13 Abs. 6 Satz 2 DBA-Österreich gelte der gemeine Wert in Höhe von y € als Anschaffungskosten. Es sei auch sachgerecht, dass der Veräußerungsverlust in Österreich anfalle, weil die Wertminderung der Anteile auf Zeiträume entfalle, in denen der Kläger in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Auch die Voraussetzungen einer persönlichen Unbilligkeit lägen nicht vor. Die vom Kläger eingereichten Unterlagen stellten bereits keine vollständige Darlegung der Einkommens- und Vermögenslage der Kläger dar. Insbesondere werde ein Schließfach angegeben, dessen Inhalt nicht offenbart werde. Darüber hinaus fehle es an einer Erklärung der Kläger, dass sie nur mit der bestätigenden Bank Geschäftsbeziehungen haben. Ferner sei nicht erkennbar, dass mit der Festsetzung der Steuer der notwendige Lebensunterhalt vorübergehend oder dauerhaft nicht bestritten werden könne. Die offenbarten Vermögenswerte reichten zwar für die vollständige Tilgung der Steuerschuld nicht aus. Der Lebensunterhalt des Klägers sei aber durch die Unterhaltspflichtung der Klägerin gewährleistet, zudem werde das Existenzminimum des Klägers durch die Beachtung der gesetzlichen Pfändungsfreigrenzen gewährt.

14

Mit ihrer am 28.10.2017 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren gerichtlich weiter.

15

Die Vorschrift des § 6 Abs. 6 AStG, die eine Überbesteuerung vermeiden wolle, laufe leer, wenn – wie vom Beklagten vertreten – jede möglich erscheinende Berücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat ausreichen würde, um deren Anwendung auszuschließen. Der Kläger beziehe eine Rente in Höhe von derzeit netto xz € und die Klägerin eine solche in Höhe von yz € netto, die nach dem DBA jeweils in Deutschland steuerpflichtig seien. Aus dem Anteilsveräußerungsgeschäft erhalte der Kläger monatliche Raten in Höhe von zz €, die – wenn eine Zuflussbesteuerung nicht greife – keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellten.

16

Jedenfalls sei die Steuer wegen unbilliger Härte zu erlassen. Es widerspreche der Besteuerung nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit und dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz –GG–), wenn der im Inland ansässige Bruder des Klägers, der den gleichen Sachverhalt verwirklicht habe, nur seinen tatsächlichen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG versteuern müsse und dabei zudem das Wahlrecht der Zuflussbesteuerung der Kaufpreistraten ausüben könne. Ferner verstoße die vom Finanzamt nicht berücksichtigte Wertminderung in den Anteilen in Anbetracht der Ungleichbehandlung des Klägers gegenüber einem im Inland ansässigen Veräußerer auch gegen die durch Art. 49 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geschützte Niederlassungsfreiheit. Insoweit seien die Grundsätze der EuGH-Entscheidung „Jacob/Lassus“ auf den Streitfall anwendbar. Der Beklagte habe zudem die Bestimmung des Art. 13 Abs. 6 Satz 2 DBA-Österreich rechtsfehlerhaft angewendet. Der Vorschrift könne keine Verpflichtung des anderen Vertragsstaats (Österreich) entnommen werden, einen Anteilsveräußerungsgewinn tatsächlich besteuern zu müssen. Besteure der andere Vertragsstaat (Österreich) nicht, so

17

finde § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG Anwendung.

Die Kläger beantragen,	18
den Beklagten unter Aufhebung seines ablehnenden Bescheids vom 03.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.03.2014 nach den Vorschriften des § 6 Abs. 6 AStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO dahingehend zu ändern, dass der fiktive Veräußerungsgewinn gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. § 17 EStG auf yy € herabgesetzt wird,	19
hilfsweise, unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids des Beklagten vom 13.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 den Beklagten zu verpflichten, die festgesetzte Einkommensteuer 2012 gem. § 163 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 227 AO insoweit aus sachlicher und persönlicher Billigkeit abweichend festzusetzen bzw. zu erlassen, als dass diese auf die Festsetzung eines fiktiven Veräußerungsgewinns gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. § 17 EStG von mehr als yy € entfällt,	20
hilfsweise das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen und dem EuGH nach Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorzulegen,	21
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	22
Der Beklagte beantragt,	23
die Klage abzuweisen.	24
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Der Beklagte ist der Ansicht, der Begriff der Berücksichtigung in § 6 Abs. 6 AStG sei weit auszulegen, es reiche jedwede Berücksichtigung aus, um die Anwendung des § 6 Abs. 6 AStG auszuschließen. Nach der Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 6 AStG trage der Steuerpflichtige die Feststellungslast dafür, dass die Wertminderung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt werde, d.h., dass nach den gesetzlichen Vorschriften des Zuzugsstaates der Veräußerungsgewinn nicht besteuert werde oder der Zuzugsstaat bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinns die historischen Anschaffungskosten und nicht den Wertansatz nach § 6 AStG zugrunde gelegt habe. Hieraus könne abgeleitet werden, dass für die Frage, ob die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung durch den Zuzugsstaat berücksichtigt werde, auf dessen abstrakte steuerliche Regelungen abzustellen sei. Anderenfalls sei das dem Wegzugsstaat Deutschland zustehende Besteuerungsvolumen vom Erklärungsverhalten des Steuerpflichtigen im Ausland, von den nach dem Wegzug erzielten anderweitigen Einkünften oder von anderen steuerlichen Vorschriften des Zuzugsstaates, die in keinerlei Zusammenhang mit der maßgeblichen Anteilsveräußerung stünden, abhängig. Nach dem österreichischen Steuerrecht würden auch Substanzverluste berücksichtigt, so dass der Veräußerungsverlust im Rahmen der österreichischen Einkommensbesteuerung zu erfassen gewesen wäre. Nach herrschender Auffassung gelte eine Wertminderung bereits dann als berücksichtigt, wenn sie lediglich im Rahmen eines Verlustvortrags oder Verlustrücktrags Einzug in die Veranlagung im Zuzugsstaat finde. Auf die Frage, in welchem Umfang die auch nach dem Einkommensteuerrecht des Zuzugsstaates anzusetzende Wertminderung tatsächlich zu einer Reduzierung der dortigen Steuerbelastung führe, komme es nicht an. Ein derartiges Korrespondenzprinzip sei weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 6 AStG zu entnehmen. Anders als von den Klägern vertreten, werde durch die DBA-rechtliche Regelung die Anwendung des § 6 Abs. 6 Satz 1	26

AStG nicht generell ausgeschlossen. Zwar verpflichtete Art. 13 Abs. 6 DBA-Österreich den Staat Österreich nicht zu einer Versteuerung der Wertveränderung nach Zuzug, sondern regelte lediglich die Konditionen für eine solche Besteuerung. Die steuerliche Berücksichtigung des Gewinnes/Verlustes ergebe sich hingegen aus § 27 öEStG.

Auch eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen scheidet im Streitfall aus. Eine sachliche Unbilligkeit komme nicht in Frage, denn der Gesetzgeber lege für die Frage der Berücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat ausdrücklich die dortigen gesetzlichen Regelungen als Maßstab zugrunde und gerade nicht die sich im Einzelfall ergebenden steuerlichen Auswirkungen. Auch eine persönliche Unbilligkeit komme nicht in Betracht, da weder die Voraussetzungen einer Erlassbedürftigkeit noch einer Erlasswürdigkeit durch eine umfassende Darstellung der aktuellen wirtschaftlichen Situation substantiiert dargelegt worden seien. Zudem könne ggf. anteilig das Wertpapierdepot der Eheleute (Stand 09/2017: xx €) aufgelöst werden. 27

Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit liege ebenfalls nicht vor, da die Wertminderung der Anteile auch im grenzüberschreitenden Fall berücksichtigt werde. Entweder geschehe dies durch Berücksichtigung (ggf. durch Verlustvortrag) im Zuzugsstaat oder es finde § 6 Abs. 6 AStG Anwendung, so dass eine Korrektur des nach § 6 Abs. 1 AStG versteuerten Wertes unter Berücksichtigung des tatsächlichen Veräußerungspreises im Wegzugsstaat erfolge. Die Grundsätze der EuGH-Entscheidung „Jacob/Lassus“ seien nicht auf den Streitfall anwendbar, da diese Entscheidung zu einem Fall des Besteuerungsaufschubs ergangen sei. Im Streitfall handele es sich hingegen um einen Fall des Aufschiebs der Steuereinzahlung, für diesen Fall habe der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit in der Entscheidung „National Grid Indus“ verneint. 28

Mit Ausschlussfrist (Bl. 127 f. der Gerichtsakte) gemäß § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat der Berichterstatter die Kläger aufgefordert, bis zum 22.07.2020: 29

1. dem Gericht mitzuteilen, ob die Kläger für das Jahr 2016 (oder ggf. für ein anderes Jahr) in Österreich eine Steuererklärung abgegeben haben, in der sie die steuerliche Berücksichtigung des Verlusts aus der Veräußerung der Anteile an der Firma X GmbH geltend gemacht/beantragt haben und hierzu ggf. entsprechende Nachweise vorzulegen. 30

2. Sollte eine solche Erklärung abgegeben worden sein, wurde um Mitteilung gebeten, ob der Verlust berücksichtigt worden ist bzw. mit welcher Begründung eine Verlustberücksichtigung durch die österreichischen Steuerbehörden abgelehnt worden ist und hierzu entsprechende Nachweise vorzulegen. 31

Die Kläger haben hierzu mit Schriftsatz vom 13.07.2020 (Bl. 133 der Gerichtsakte) mitgeteilt, dass sie in Österreich keine Steuererklärungen abgegeben haben, weil sie dazu nicht verpflichtet gewesen seien. Daher seien auch keine steuerlichen Verluste beantragt/berücksichtigt worden. 32

In der Sache hat am 17.09.2020 eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden, auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 33

**E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e** 34

Die Klage hat keinen Erfolg. 35

36

Die Ablehnung der Änderung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 28.03.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2017 ist nicht rechtswidrig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, § 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

1. Die Kläger haben keinen Anspruch auf Änderung gem. § 6 Abs. 6 AStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO. 37

Gem. § 6 Abs. 1 AStG ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des EStG unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, auf Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. 38

Ist der Steuerpflichtige im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines anderen Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABI. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABI. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweils geltenden Fassung anwendbar ist (Vertragsstaat des EWR-Abkommens), und unterliegt er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht, so ist die nach Absatz 1 geschuldete Steuer gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden. Voraussetzung ist, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat gewährleistet sind. 39

Die Stundung ist gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG zu widerrufen, wenn die Voraussetzungen für die Stundung nach den Sätzen 1 bis 3 nicht mehr vorliegen oder soweit der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger im Sinne des Satzes 3 Nr. 1 Anteile veräußert oder verdeckt in eine Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des EStG einlegt oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 EStG erfüllt wird. 40

Sowohl die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG als auch die Stundungsvoraussetzungen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG lagen im Jahr 2012, dem Jahr des Wegzugs von Deutschland nach Österreich, vor. Der Beklagte hat den fiktiven Veräußerungsgewinn gem. § 6 Abs. 1 AStG i.V.m. § 17 EStG im Jahr des Wegzugs zudem zutreffend ermittelt und berechnet, insoweit besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. Im Streitjahr 2016 sind mit der Veräußerung der Anteile die Voraussetzungen für den Widerruf der Stundung gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG eingetreten. Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 41

Eine Änderung des festgesetzten fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO scheidet jedoch aus. 42

Gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG ist, wenn im Fall des Absatzes 5 Satz 4 Nr. 1 AStG der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger ist als der Vermögenszuwachs nach Absatz 1 und die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt wird, der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 AO gilt entsprechend. Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere 43

eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist (§ 6 Abs. 6 Satz 2 AStG). Die Wertminderung ist höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses nach Absatz 1 zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 6 Satz 3 AStG).

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 6 AStG nicht vor. Zwar ist der Veräußerungsgewinn im Streitfall niedriger als der Vermögenszuwachs im Sinne des § 6 Abs. 1 AStG und die Wertminderung ist auch – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – betrieblich veranlasst. 44

Allerdings haben die Kläger, die insoweit die Feststellungslast tragen, nicht dargelegt und nachgewiesen, dass die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat Österreich nicht berücksichtigt worden ist. 45

a) Nach Auffassung des Senates ist § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG dahingehend auszulegen, dass jedenfalls eine Berücksichtigung des Verlustes im Zuzugsstaat erfolglos beantragt worden sein muss (vgl. Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 6 Rdn. 300.1: Steuerpflichtiger sollte gegenüber der deutschen Finanzverwaltung darlegen, dass er alle Maßnahmen zur Berücksichtigung eines Verlusts im Ausland vorgenommen hat). 46

aa) Hierfür spricht bereits der Wortlaut der Vorschrift, denn nur dann, wenn der Zuzugsstaat Kenntnis vom Verlust erlangt hat, kann er eine Entscheidung darüber treffen, ob er den Verlust „bei der Einkommensbesteuerung berücksichtigt“. Eine Berücksichtigung unbekannter Tatsachen im Rahmen der Einkommensbesteuerung scheidet schon denklogisch aus. 47

bb) Auch die historische Auslegung spricht für dieses Normverständnis, da nach der Gesetzesbegründung der Steuerpflichtige die Feststellungslast dafür trägt, dass die Wertminderung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt wird, d.h., dass nach den gesetzlichen Vorschriften des Zuzugsstaates der Veräußerungsgewinn nicht besteuert wird oder dass dieser Staat bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinns die historischen Anschaffungskosten und nicht den Wertansatz der Besteuerung nach § 6 AStG durch die Bundesrepublik Deutschland zugrunde gelegt hat (BT-Drucks. 16/2710, S. 54). Nach der Gesetzesbegründung verlangt der Gesetzgeber damit sogar weitergehend – über eine Beantragung der Verlustberücksichtigung hinaus – den Nachweis durch den Steuerpflichtigen, dass die Verlustberücksichtigung im Zuzugsstaat rechtlich nicht möglich ist. Diesen Nachweis haben die Kläger nicht erbracht. Vielmehr besteht zwischen den Beteiligten kein Streit darüber, dass die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen mit Verlust in Österreich steuerwirksam ist. Auch der Senat hat hieran keine Zweifel zumal in Österreich seit dem Jahr 2012 Substanzverluste auch im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerlich berücksichtigt werden (EStR Österreich: Tz. 20.1.1.2: Stand 14.05.2019). 48

cc) Bei einem anderen Verständnis würde die Regelung des § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG zudem ihren Ausnahmecharakter verlieren und letztlich ein Wahlrecht des Klägers hinsichtlich der Berücksichtigung des Verlusts im Inland oder Ausland eröffnen, was dem Sinn und Zweck der Regelung widersprechen würde. 49

dd) Es kann deshalb im Streitfall dahinstehen, ob eine Anwendung des § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG dann zu erfolgen hat, wenn der Zuzugsstaat eine Berücksichtigung zu Unrecht abgelehnt hat (für die Unerheblichkeit des Grundes der Nichtberücksichtigung des Verlustes: Kraft, IStR 2018, 289, 293). 50

Die Kläger haben trotz der Ihnen vom Berichterstatter gesetzten Ausschlussfrist nicht dargelegt und nachgewiesen, dass sie die Anerkennung eines Verlustes im Rahmen ihrer 51

österreichischen Einkommensteuererklärung angegeben haben und die Berücksichtigung gleichwohl durch die österreichischen Steuerbehörden abgelehnt worden ist. Selbst wenn – wegen der aus Deutschland bezogenen Renteneinkünfte – in Österreich kein Fall der Pflichtveranlagung bestanden haben sollte, hindert dies die Kläger nicht daran, negative Einkünfte in Österreich zu erklären, um einen entsprechenden Verlustvortrag geltend zu machen. Die Bescheinigung des Finanzamts C (Österreich) vom 02.08.2017 (Bl. 28 der Gerichtsakte), nach der der Kläger im Jahr 2016 im Ansässigkeitsstaat Österreich keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt hat, sagt nichts darüber aus, ob der Kläger die Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes beantragt hat und die österreichischen Finanzbehörden daraufhin eine Verlustberücksichtigung abgelehnt haben. Die Kläger haben vielmehr selbst erklärt, in Österreich keine Einkommensteuer-/Feststellungserklärung abgegeben zu haben.

b) Einer Berücksichtigung steht im Streitfall auch nicht entgegen, dass der Kläger bzw. die Kläger im Veräußerungsjahr 2016 und möglicherweise auch in der Zukunft nur Renteneinkünfte aus Deutschland erzielt haben bzw. erzielen, die in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen. 52

aa) Der Begriff der „Berücksichtigung der Wertminderung“ ist dabei in qualitativer Hinsicht weit auszulegen. Eine Berücksichtigung ist nach zutreffender Auffassung aufgrund des weiten Wortlauts der Norm insbesondere auch schon dann gegeben, wenn diese im Rahmen eines Verlustvortrags erfolgt (Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 6 Rdn. 300.1; Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6 Rdn. 633). 53

Dabei ist nach Auffassung des Senates nach dem Wortlaut der Norm auch die abstrakte Möglichkeit der Verlustnutzung ausreichend, eine konkrete/tatsächliche Minderung anderer Einkünfte in späteren Veranlagungszeiträumen durch vollständige Nutzung/Aufbrauchen des Verlustvortrages ist nicht erforderlich. 54

Für diese Auslegung spricht, dass eine vollständige wirtschaftliche Kompensation der durch einen Gewinn in Deutschland ausgelösten Steuer durch eine Verlustberücksichtigung im Ausland selbst bei Zugrundelegung des fiktiven Veräußerungswertes als Anschaffungskosten bereits wegen des Bestehens von Steuersatzunterschieden und Besteuerungsverfahren (z.B. Teileinkünfteverfahren in Deutschland) im In- und Ausland nicht stattfindet (vgl. zu weiteren Unterschieden: Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6 Rdn. 634). Dies war auch dem Gesetzgeber bewusst. 55

Selbst wenn man aber – wie von den Klägern vertreten – entgegen der Auffassung des Senates davon ausginge, dass eine „Berücksichtigung der Wertminderung“ eine konkrete Verlustberücksichtigung durch Aufbrauchen des Verlustvortrags voraussetzt, so obläge den Klägern insoweit die Feststellungslast, dass eine solche Berücksichtigung endgültig ausgeschlossen ist. Da Verluste in Österreich grundsätzlich jedenfalls seit dem Jahr 2016 zeitlich unbeschränkt vorgetragen werden können (<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/fuer-unternehmen/einkommensteuer/verlustverwertung.html>), liegt diese Voraussetzung bis heute nicht vor, da die Höhe der zukünftigen Einkünfte der Kläger in Österreich nicht (abschließend) feststeht. 56

bb) Die Streiffrage, ob in quantitativer Hinsicht jede (auch nur geringfügige) Berücksichtigung des Verlustes nach Art eines „Alles-oder-Nichts-Prinzips“ schädlich ist oder ob der Gesetzgeber bei einer nur teilweisen Berücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat nur „insoweit“ anteilig eine Sperrwirkung für eine Berücksichtigung der Wertminderung in 57

Deutschland annehmen wollte (hierzu Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6 Rdn. 633), kann im Streitfall dahinstehen.

Auch insoweit hätte es den Klägern zunächst obliegen, die Verlustberücksichtigung in Österreich zu beantragen. Ohne einen solchen Antrag lässt sich nicht beurteilen, ob Österreich den Verlust ganz oder teilweise anerkannt/berücksichtigt hätte. Es bestehen überdies keine Anhaltspunkte dafür, dass Österreich den Verlust nur anteilig berücksichtigt hätte. Vielmehr ist Österreich wegen der Regelung in Art. 13 Abs. 6 Satz 2 DBA-Österreich an den Wert nach § 6 Abs. 1 AStG als Anschaffungskosten gebunden, so dass grundsätzlich von einer vollen Verlustberücksichtigung auszugehen ist. 58

c) Es liegt auch kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) vor, da die Wertminderung der Anteile auch im grenzüberschreitenden Fall berücksichtigt wird. Entweder geschieht dies durch Berücksichtigung (ggf. im Wege des Verlustvortrags) im Zuzugsstaat oder es findet – wenn der Zuzugsstaat die Wertminderung nicht berücksichtigt – § 6 Abs. 6 AStG Anwendung, so dass eine Korrektur des nach § 6 Abs. 1 AStG versteuerten Wertes unter Berücksichtigung des tatsächlichen Veräußerungspreises im Wegzugsstaat erfolgt. 59

Entgegen der Auffassung der Kläger sind auch nicht die Grundsätze der EuGH-Entscheidung „Jacob/Lassus“ (EuGH, Urt. vom 22.03.2018 – C-327/16 und C-421/16, BFH/NV 2018, 590) auf den Streitfall übertragbar, da dieser Fall einen Besteuerungsaufschub betraf. Die Regelung des § 6 AStG bewirkt hingegen einen Aufschub der Steuereinzahlung, da die Steuer endgültig festgesetzt und lediglich gestundet wird. Für die Fälle des Aufschubs der Steuereinzahlung hat der EuGH aber entschieden, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, wonach der Betrag der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse beim Vermögen einer Gesellschaft endgültig – ohne Berücksichtigung möglicherweise später eintretender Wertminderungen oder Wertzuwächse – zu dem Zeitpunkt festgesetzt wird, zu dem die Gesellschaft aufgrund der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat aufhört, in dem ersten Mitgliedstaat steuerpflichtige Gewinne zu erzielen (EuGH, Urt. vom 29.11.2011 – C-371/10, HFR 2012, 226 „National Grid Indus“). Die eventuelle Nichtberücksichtigung der Wertminderung durch den Aufnahmemitgliedstaat verpflichtet den Herkunftsmitgliedstaat danach nicht, zum Zeitpunkt der Realisierung der betreffenden Vermögenswerte eine Steuerschuld neu zu bewerten, die zum Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflichtigkeit der betreffenden Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat aufgrund der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes endete, endgültig bestimmt wurde (EuGH, Urt. vom 29.11.2011 – C-371/10, HFR 2012, 226 „National Grid Indus“ Rdn. 62). Diese vorstehende dargestellte Differenzierung zwischen Besteuerungsaufschub und Aufschub der Steuereinzahlung hat der EuGH in der Entscheidung „Jacob/Lassus“ (EuGH, Urt. vom 22.03.2018 – C-327/16 und C-421/16, BFH/NV 2018, 590, Rdn. 82) auch ausdrücklich nochmals betont. 60

d) Die Kläger haben auch keinen Anspruch auf Änderung der Festsetzung des fiktiven Veräußerungsgewinns wegen der Wahl der Zuflussbesteuerung. 61

Ein Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung hinsichtlich der Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen entsprechend R 17 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. R 16 Abs. 11 EStR (vgl. hierzu Schmidt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 17 Rdn. 182) findet im Rahmen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG keine Anwendung. Hintergrund der Wegzugsbesteuerung ist es, dass nach Wegzug aus Deutschland das Besteuerungsrecht nach dem DBA grundsätzlich in voller Höhe dem Zuzugsstaat (Österreich) zusteht (Art. 13 Abs. 5 DBA-Österreich). Um dem zu begegnen, wird das Besteuerungsrecht hinsichtlich der 62

bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven durch § 6 AStG dem Wegzugsstaat zugeordnet (vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, § 6 Rdn. 17). Die Besteuerung gem. § 6 AStG knüpft gerade nicht an die tatsächliche Entstehung eines Veräußerungsgewinns oder dessen Zufluss an. Es wird vielmehr ohne tatsächliche Veräußerung und ohne tatsächlichen Zufluss ein fiktiver Veräußerungsgewinn (Vermögenszuwachs) besteuert (vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, § 6 Rdn. 291). Es kann deshalb dahinstehen, ob dem Kläger wegen der Ratenzahlung des Kaufpreises und einer ggf. erforderlichen Abzinsung desselben tatsächlich ein noch niedrigerer Veräußerungsgewinn entstanden ist. Denn jedenfalls wäre ein dementsprechend höherer Veräußerungsverlust nach Wegzug in Österreich zu berücksichtigen. Nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 6 AStG wäre die von den Klägern begehrte Änderung des Einkommensteuerbescheides 2012 möglich. Die Kläger haben aber nicht nachgewiesen, dass der entsprechende Veräußerungsverlust in Österreich erklärt, aber trotz Erklärung nicht berücksichtigt worden ist.

2. Die Kläger haben ferner keinen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 Abs. 1 Satz 1 AO. 63

Der Beklagte hat das ihm für die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung gem. § 163 AO eingeräumte Ermessen entsprechend dem Zweck und innerhalb der Grenzen der Ermächtigung ausgeübt. 64

Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Man unterscheidet zwischen sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen. Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die von den Gerichten nur in den von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971, GmS-OGB 3/70, BStBl. II 1972, 603). Nach dieser Vorschrift ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass aussprechen (§ 101 Satz 1 i.V.m. § 121 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung BFH, Urt. vom 14.07.2010 – X R 34/08 m.w.N.). 65

Im Streitfall liegen weder sachliche noch persönliche Billigkeitsgründe vor, die eine abweichende Steuerfestsetzung oder einen Erlass rechtfertigen würden. 66

a) Sachliche Billigkeitsgründe sind dann gegeben, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (BFH, Beschluss vom 28.02.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135) oder wenn angenommen werden kann, dass die Einziehung zwar dem Gesetz entspricht, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart widerspricht, dass sie unbillig erscheint (BFH, Urt. vom 14.07.2010 – X R 34/08 m.w.N.). 67

Diesen Grundsätzen folgend ist der Beklagte ermessensfehlerfrei zu dem Ergebnis gekommen, dass keine Regelungslücke bzw. kein Gesetzesüberhang vorliegt. Die 68

Würdigung des Beklagten, dass der Gesetzgeber für die Frage der Berücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat ausdrücklich die dortigen gesetzlichen Regelungen als Maßstab zugrunde gelegt habe und gerade nicht die sich im Einzelfall ergebenden steuerlichen Auswirkungen, ist nach diesen Grundsätzen unter Ermessensgesichtspunkten nicht zu beanstanden. Vielmehr ist auch der Senat davon überzeugt, dass dem Gesetzgeber der Umstand, dass eine Berücksichtigung des Verlustes im Ausland sich nur in Abhängigkeit von der Höhe der im Ausland erzielten positiven Einkünfte wirtschaftlich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde, bekannt war. Gleichwohl hat der Gesetzgeber abstrakt die „Berücksichtigung der Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung“ ausreichen lassen, um eine Anwendung des § 6 Abs. 6 AStG auszuschließen.

b) Eine Billigkeitsmaßnahme aus persönlichen Gründen setzt Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit voraus (Klein/Rüsken, AO, § 15. Aufl. 2020, § 227 Rdn. 27). 69

aa) Erlassbedürftigkeit liegt vor, wenn die Steuererhebung die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichten oder ernstlich gefährden würde (st. Rechtsprechung, vgl. BFH, Urt. vom 26.02.1987 – IV R 298/84, BStBl. II 1987, 612; Fritsch, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 227 Rdn. 29). Existenzgefährdung liegt vor, wenn ohne Billigkeitsmaßnahmen der notwendige Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht mehr bestritten werden kann (BFH, Urt. vom 29.04.1981 – IV R 23/78, BStBl. II 1981, 726; Fritsch, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 227 Rdn. 30). 70

Die persönliche Unbilligkeit muss in der Entscheidung selbst liegen. Ein Erlass ist demnach nur gerechtfertigt, wenn die wirtschaftliche Notlage durch die steuerliche Inanspruchnahme selbst verursacht wurde. Daran fehlt es, wenn das Finanzamt die Steueransprüche ohnehin nicht durchsetzen kann, weil Einkünfte und Vermögen gering sind und im Übrigen dem Pfändungsschutz unterliegen. Ein Erlass würde in diesem Fall nichts an der wirtschaftlichen Notlage ändern, er wäre ohne wirtschaftlichen Vorteil für den Steuerpflichtigen (BFH, Beschluss vom 30.09.1996 – X B 131/96, BFH/NV 1997, 326). 71

Es kann dahinstehen, ob die vom Kläger vorgelegte Vermögensübersicht vollständig und ausreichend ist. Denn jedenfalls hat der Beklagte zu Recht ausgeführt, dass es an der Verursachung einer wirtschaftlichen Notlage durch die steuerliche Inanspruchnahme selbst fehlt, da – wenn man von einer vollständigen und zutreffenden Vermögensaufstellung ausgeht – das Finanzamt die Steueransprüche ohnehin nicht durchsetzen kann, weil Einkünfte und Vermögen des Klägers gering sind und im Übrigen dem Pfändungsschutz unterliegen. 72

bb) Da es bereits an der Erlassbedürftigkeit fehlt, kann die Frage der Erlasswürdigkeit im Streitfall dahinstehen. 73

3. Auch ein Erlass aus Billigkeitsgründen gem. § 227 AO scheidet aus den unter Ziff. 2 genannten Gründen aus, da der Begriff der Unbilligkeit in § 227 AO mit dem Begriff der Unbilligkeit in § 163 AO identisch ist (Rüsken, in: Klein, AO, § 227 Rdn. 27). 74

4. Von einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV sieht der Senat ab. Das Finanzgericht ist gemäß § 267 Abs. 3 AEUV nicht zur Vorlage an den EuGH verpflichtet, da gegen seine Entscheidung nach innerstaatlichem Recht die Revision zum Bundesfinanzhof gegeben ist. Durch das vorliegende Urteil wird den unterlegenen Klägern die Revision zum Bundesfinanzhof eröffnet. Dies erscheint deshalb zweckmäßig, weil sich im vorliegenden Fall in erster Linie Fragen der Auslegung und Anwendung innerstaatlichen Rechts stellen. Falls den diesbezüglichen Einwendungen der Klägerseite gefolgt würde, könnte sich die Frage des 75

Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit als nicht entscheidungserheblich erweisen.

5. Die Zulassung der Revision erfolgt wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es gibt bislang keine (höchstrichterliche) Rechtsprechung zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 6 AStG und in der Literatur werden hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten. 76

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs.1 FGO. 77