

Urteil vom 22. Mai 2019, I R 11/19 (I R 80/14)

Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall

ECLI:DE:BFH:2019:U.220519.IR11.19.0

BFH I. Senat

AStG § 7 Abs 6, AStG § 7 Abs 6a, AStG § 10 Abs 2, EG Art 56 Abs 1, EG Art 57 Abs 1, AEUV Art 63 Abs 1, AEUV Art 64 Abs 1, DBA CHE Art 27

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Oktober 2014, Az: 6 K 2550/12

Leitsätze

1. Die aufgrund des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 am 01.01.2001 in Kraft getretenen Änderungen des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung haben dazu geführt, dass die sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 64 Abs. 1 AEUV) keine Anwendung mehr findet und die Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit Direktinvestitionen hinsichtlich einer in einem Drittstaat (hier: Schweiz) ansässigen Zwischengesellschaft sich fortan an der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EG, jetzt: Art. 63 Abs. 1 AEUV) messen lassen muss .
2. Die Hinzurechnung von im Wirtschaftsjahr 2006 erzielten Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter einer in der Schweiz ansässigen Zwischengesellschaft beschränkt zwar die Kapitalverkehrsfreiheit, ist aber gerechtfertigt und verstößt daher nicht gegen Unionsrecht (Fortführung des EuGH-Urteils X vom 26.02.2019 - C-135/17, EU:C:2019:136, DStR 2019, 489) .

Tenor

1. In Bezug auf den Feststellungsbescheid für das Wirtschaftsjahr 2005/Feststellungsjahr 2006 wird das Verfahren eingestellt.
2. Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21.10.2014 - 6 K 2550/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.
3. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Es handelt sich um jenes Verfahren, das Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens des Senats an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vom 12.10.2016 - I R 80/14 (BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615) und des daraufhin ergangenen EuGH-Urteils X vom 26.02.2019 - C-135/17 (EU:C:2019:136, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 489) gewesen ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine im Inland ansässige GmbH, war zu 30 % an der im Juni 2005 gegründeten Y-AG, einer schweizerischen Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz, beteiligt. Weitere Gesellschafterin war eine ebenfalls in der Schweiz ansässige anderweitige Kapitalgesellschaft.
- 3 Ende Juni 2005 schloss die Y-AG mit der (inländischen) Z-GmbH einen "Forderungskauf- und Übertragungsvertrag" (nachfolgend: Forderungskaufvertrag), mit dem sie Forderungen auf "Erlösbeteiligungen" gegenüber vier Sportvereinen erwarb. Als Kaufpreis für die Abtretung der "Erlösbeteiligungen" zahlte die Y-AG an die Z-GmbH einen Gesamtbetrag von ... €, den sie in voller Höhe fremdfinanziert hatte. Die Klägerin gewährte der Y-AG im November 2005 ein Darlehen über ... €. Hinsichtlich des wirtschaftlichen Hintergrunds und weiterer Einzelheiten

des Forderungskaufvertrags wird auf die Schilderung im Senatsbeschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615 verwiesen.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in der Y-AG eine Zwischengesellschaft für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S. von § 7 Abs. 6 und 6a des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz --StVergAbG--) vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG 2006--. Er stellte zum 01.01.2006 gegenüber der Klägerin (für das Wirtschaftsjahr 2005) einen verbleibenden Verlustabzug für Verluste, die bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, in Höhe von 95.223 € gesondert fest (§ 18 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG 2006, § 10d des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --EStG--). Zum 01.01.2007 stellte das FA gemäß § 18 Abs. 1 AStG 2006 Einkünfte aus passivem Erwerb einer ausländischen Gesellschaft in Höhe von 546.651 € fest, die mit dem für das Vorjahr festgestellten Verlust verrechnet wurden.
- 5 Die gegen beide Bescheide gerichtete Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Urteil vom 21.10.2014 - 6 K 2550/12 als unbegründet abgewiesen.
- 6 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision der Klägerin, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel geltend macht.
- 7 Mit Schriftsatz vom 29.04.2019 hat die Klägerin die Revision in Bezug auf den zum 01.01.2006 ergangenen Feststellungsbescheid (Wirtschaftsjahr 2005/Feststellungsjahr 2006) zurückgenommen.
- 8 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als es die Klage gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG 2006 für das Wirtschaftsjahr 2006/Feststellungsjahr 2007 abgewiesen hat, und jenen Bescheid aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Während des Revisionsverfahrens ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Das BMF unterstützt in der Sache die Auffassung des FA, stellt jedoch keinen förmlichen Antrag.

Entscheidungsgründe

B.

- 11 Die nach der Teilrücknahme nur noch das Wirtschaftsjahr 2006/Feststellungsjahr 2007 betreffende Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat die aus dem Forderungsabtretungsvertrag resultierenden Einkünfte der Y-AG ohne Rechtsfehler als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S. von § 7 Abs. 6 und 6a AStG 2006 beurteilt. Der Hinzurechnung dieser Einkünfte steht im Streitfall die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegen.
- 12 I. In seinem Beschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615 (Rz 16 ff.) hat der Senat ausführlich begründet, dass auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz die Y-AG für die Klägerin Zwischengesellschaft für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S. des § 7 Abs. 6a AStG 2006 gewesen ist: Die aus dem Forderungskaufvertrag resultierenden Einkünfte der Y-AG --das sind die von den Vereinen auf die abgetretenen Forderungen an die Y-AG geleisteten Zahlungen-- sind solche mit Kapitalanlagecharakter, weil sie aus dem Halten bzw. der Verwaltung von "Forderungen" i.S. der Legaldefinition des § 7 Abs. 6a AStG 2006 stammen und keinen anderen, in § 8 Abs. 1 AStG 2006 aufgeführten, "aktiven" Betätigungen der Y-AG funktional zugeordnet werden können. Des Weiteren hat der Senat dort ausgeführt, dass die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen der unzureichenden Sachverhaltsaufklärung (Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) und des Übergehens von Beweisanträgen (Verstoß gegen § 96 Abs. 2 FGO) unbegründet sind. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in dem Senatsbeschluss wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen.
- 13 Die dagegen von der Klägerin erneut vorgebrachten Einwendungen bleiben weiterhin ohne Erfolg. Das gilt insbesondere für den Versuch, aus den behaupteten Betätigungen der Y-AG deren insgesamt originär gewerblichen Charakter i.S. des § 15 Abs. 2 EStG abzuleiten, welcher einer Einordnung der streitbefangenen Einkünfte als solche mit Kapitalanlagecharakter entgegenstehen soll. Der Tatbestand der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter

sieht eine solcherart überwölbende Gewerblichkeitsprüfung, die dazu führen könnte, dass Einkünfte aus den in § 7 Abs. 6a Satz 1 AStG 2006 aufgeführten Tätigkeiten, obwohl sie keiner "aktiven" Betätigung i.S. des § 8 Abs. 1 AStG 2006 funktional zuordenbar sind, aus dem Anwendungsbereich des § 7 Abs. 6 AStG 2006 auszunehmen sind, nicht vor.

- 14** II. Die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter verstößt im Streitfall nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1), jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47). Zwar wird die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf den vorliegenden Fall einer in der Schweiz --einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Union (EU) oder Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) ist (Drittstaat)-- ansässigen Zwischengesellschaft nicht durch die sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV) ausgeschlossen (nachfolgend 2.). Doch ist die in der Hinzurechnung liegende Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit unter den für den Streitfall maßgeblichen Umständen gerechtfertigt (nachfolgend 3.).
- 15** 1. Die Prüfung, ob die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar ist, ist im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 18 AStG 2006 und nicht im Rahmen der nachfolgenden Steuerfestsetzung durchzuführen (Senatsurteile vom 14.11.2018 - I R 47/16, BFHE 263, 393, BStBl II 2019, 419; vom 13.06.2018 - I R 94/15, BFHE 262, 79).
- 16** 2. Art. 57 Abs. 1 EG steht der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf die Hinzurechnung von im Jahr 2006 durch eine in der Schweiz ansässige Zwischengesellschaft erzielten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht entgegen.
- 17** a) Gemäß Art. 57 Abs. 1 EG berührt Art. 56 EG nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.
- 18** b) Bei der im Streitfall gegebenen Beteiligung der Klägerin von 30 % an der Y-AG handelt es sich zwar um eine Direktinvestition i.S. des Art. 57 Abs. 1 EG (dazu Senatsbeschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, Rz 43 f.). Auch bestand zum Stichtag 31. Dezember 1993 bereits ein System der Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter. Die Anwendbarkeit der Standstill-Klausel scheidet jedoch daran, dass jenes frühere System der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) zwischenzeitlich in einer Weise grundlegend geändert worden ist, dass die zum Stichtag bestehende Beschränkung des Kapitalverkehrs nicht ununterbrochen fortbestanden hat.
- 19** aa) Die Anwendbarkeit des Art. 57 Abs. 1 EG setzt im Falle einer nachträglichen Änderung der zum 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkungsregelung voraus, dass der wesentliche materielle Gehalt der fraglichen Beschränkung erhalten bleibt und die Beschränkung ohne Unterbrechung fortbesteht; die nach Art. 57 Abs. 1 EG erlaubten Beschränkungen müssen nach dem Stichtag ununterbrochen Teil der Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats gewesen sein (EuGH-Urteil X, EU:C:2019:136, DStR 2019, 489, Rz 38 ff., m.w.N.). Dabei sind die Voraussetzungen, die nationale Rechtsvorschriften erfüllen müssen, um trotz einer späteren Änderung des einzelstaatlichen Rechtsrahmens als am 31. Dezember 1993 "bestehend" angesehen werden zu können, eng auszulegen (EuGH-Urteile X, EU:C:2019:136, DStR 2019, 489, Rz 42; EV vom 20.09.2018 - C-685/16, EU:C:2018:743, BStBl II 2019, 111, Rz 80 f.).
- 20** bb) Der Senat hat in seinem Beschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615 (Rz 60) ausgeführt, dass es sich bei dem durch das Steuersenkungsgesetz implementierten System der Hinzurechnungsbesteuerung um eine derart grundlegende Rechtsänderung gehandelt hat, dass nicht von einer ununterbrochenen Fortgeltung der bisherigen Beschränkung gesprochen werden kann. Soweit das BMF die Änderungen des Steuersenkungsgesetzes in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung demgegenüber als nicht substantiell einschätzt, ist dem nicht beizupflichten.
- 21** Dabei muss nicht der Frage nachgegangen werden, ob allein schon der durch das Steuersenkungsgesetz

vorgenommene Systemwechsel vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren die rechtlichen Rahmenbedingungen der Hinzurechnungsbesteuerung so verändert hat, dass von einer Änderung des nationalen Rechtsrahmens im vorstehend beschriebenen Sinne auszugehen ist (vgl. Schönfeld, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2016, 416, 417; Weber, DStR 2017, 1302, 1304; Schnitger, IStR 2019, 340, 343). Jedenfalls im Verbund mit den erheblichen Änderungen der Rechtsfolgen der Hinzurechnung (s. dazu Senatsbeschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, Rz 49) haben die Bestimmungen des Steuersenkungsgesetzes eine grundlegende systematische Neuordnung auch des Regimes der Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass der Hinzurechnungsbetrag fortan nicht mehr zu den Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus Gewerbebetrieb gehört, sondern wie eine eigenständige Einkunftsart schedulenmäßig mit einer (einheitlichen) Sondersteuer von 38 % belastet werden sollte, die der tariflichen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer hinzuzurechnen war (§ 10 Abs. 2 AStG i.d.F. StSenkG). Eine Verrechnung mit Verlustvorträgen oder negativen laufenden Einkünften aus gleichen oder anderen Einkunftsarten war damit ausgeschlossen (vgl. z.B. Köhler, DStR 2000, 1849, 1855; Rättig/Protzen, IStR 2000, 548, 550 f.).

- 22** c) Die Neuordnung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Steuersenkungsgesetz ist bei Prüfung der Voraussetzungen des Art. 57 Abs. 1 EG ungeachtet dessen zu berücksichtigen, dass die beschriebenen Änderungen der Rechtsfolgen der Hinzurechnung mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) wieder rückgängig gemacht worden sind.
- 23** aa) Die die Hinzurechnungsbesteuerung betreffenden Regelungen des Steuersenkungsgesetzes sind gemäß Art. 19 Abs. 1 StSenkG am 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Die Neuregelung sollte gemäß § 21 Abs. 7 Satz 2 AStG i.d.F. StSenkG erstmals für den Veranlagungszeitraum Anwendung finden, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2000 beginnt. Da nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG i.d.F. StSenkG der Hinzurechnungsbetrag unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Zwischengesellschaft als zugeflossen gilt, hätte die Neuregelung bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft folglich erstmals ab dem Veranlagungszeitraum (Feststellungsjahr) 2002 zu einer Hinzurechnung führen können. Im Falle eines nach dem 31. Dezember 2000 beginnenden, aber vor dem 31. Dezember 2001 endenden (Rumpf-)Wirtschaftsjahrs der Zwischengesellschaft hätte die Neuregelung auch bereits im Veranlagungszeitraum 2001 zu einer Hinzurechnung nach den Maßgaben des Steuersenkungsgesetzes geführt.
- 24** bb) Noch vor dem Ende des Veranlagungszeitraums 2001 sind die die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung betreffenden Neuregelungen des Steuersenkungsgesetzes durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz aufgehoben und --jedenfalls was die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter betrifft-- durch eine der vor dem Steuersenkungsgesetz geltenden Rechtslage entsprechende Regelung ersetzt worden (dazu Senatsbeschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, Rz 50 ff., 55). Das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz ist insoweit gemäß seines Art. 12 Abs. 1 am 25. Dezember 2001 in Kraft getreten. Diese ersetzende Gesetzesfassung sollte gemäß § 21 Abs. 7 Satz 4 AStG i.d.F. UntStFG --in gleicher Weise wie vormals die Änderungen des Steuersenkungsgesetzes-- erstmals für den Veranlagungszeitraum Anwendung finden, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2000 beginnt.
- 25** cc) Obschon die Änderung des Hinzurechnungsbesteuerungssystems nach dem Steuersenkungsgesetz sonach aufgehoben worden ist, bevor sie erstmals im Rahmen einer Steuerfestsetzung zur Anwendung kommen konnte, ist sie im Zusammenhang mit der nach Art. 57 Abs. 1 EG durchzuführenden Prüfung auf die ununterbrochene Fortgeltung der zum Stichtag 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten zu berücksichtigen.
- 26** aaa) Der EuGH hat in seinem Urteil X (EU:C:2019:136, DStR 2019, 489) auf die ihm vom Senat unterbreitete (zweite) Vorabentscheidungsfrage geantwortet, die Standstill-Klausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV sei dahin auszulegen, dass das in Art. 63 Abs. 1 AEUV enthaltene Verbot auf eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen (auch dann) Anwendung finde, wenn die dieser Beschränkung zugrunde liegende nationale Steuerregelung nach dem 31. Dezember 1993 durch den Erlass eines Gesetzes wesentlich geändert wurde, das in Kraft trat, dann aber, noch bevor es in der Praxis zur Anwendung gelangte, durch eine Regelung ersetzt wurde, die mit der am 31. Dezember 1993 geltenden Regelung im Wesentlichen übereinstimmt. Etwas anderes soll nur gelten ("es sei denn ..."), wenn die Anwendbarkeit dieses Gesetzes nach dem nationalen

Recht auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wurde, so dass es trotz seines Inkrafttretens nicht auf den von Art. 64 Abs. 1 AEUV erfassten Kapitalverkehr anwendbar war. Dies zu prüfen sei Sache des vorliegenden Gerichts.

- 27** bbb) Die sonach dem Senat obliegende Prüfung ergibt, dass die Anwendbarkeit der Neuregelung des Hinzurechnungsbesteuerungssystems nach dem Steuersenkungsgesetz nicht auf einen späteren Zeitpunkt verschoben worden ist. Vielmehr sollte die Neuregelung bereits auf die vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens am 1. Januar 2001 an entstandenen Zwischeneinkünfte anwendbar sein, soweit sie in einem nach dem 31. Dezember 2000 beginnenden Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft angefallen sind (§ 21 Abs. 7 Satz 2 AStG i.d.F. StSenkG). Es liegt daher jene Situation vor, die der EuGH in Rz 50 seines Urteils X (EU:C:2019:136, DStR 2019, 489) als schädlich für die Anwendung der Standstill-Klausel beschrieben hat: Infolge des Inkrafttretens des Steuersenkungsgesetzes zum 1. Januar 2001 waren die im Jahr 2001 erzielten Zwischeneinkünfte nach dessen Maßgaben in die Steuerbemessungsgrundlage des betreffenden inländischen Steuerpflichtigen einzubeziehen, ungeachtet dessen, dass die Finanzverwaltung diese Vorschriften bei der Besteuerung der betreffenden Einkünfte im Jahr 2002 letztlich nicht herangezogen hat, weil die diesbezüglichen Regelungen des Steuersenkungsgesetzes am 25. Dezember 2001 aufgehoben worden waren.
- 28** 3. Die Hinzurechnung der im Streitfall festgestellten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter führt zwar zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs mit einem Drittstaat i.S. von Art. 56 EG, ist aber in der hier vorliegenden Konstellation (in der Schweiz ansässige Zwischengesellschaft für Zwischeneinkünfte des Wirtschaftsjahrs 2006) aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses und insbesondere der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung gerechtfertigt und verstößt daher nicht gegen Unionsrecht.
- 29** a) Gemäß Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Die Hinzurechnung der von der Y-AG erzielten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nach Maßgabe von § 7 Abs. 6 und 6a AStG 2006 muss sich an der Kapitalverkehrsfreiheit messen lassen. Die Kapitalverkehrsfreiheit wird in der vorliegend gegebenen Drittstaatenkonstellation nicht durch die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) verdrängt (dazu Senatsbeschluss in BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, Rz 38 ff.).
- 30** b) Der EuGH hat in dem Urteil X (EU:C:2019:136, DStR 2019, 489) auf die ihm vom Senat unterbreitete (dritte) Vorabentscheidungsfrage geantwortet, Art. 63 Abs. 1 AEUV (Art. 56 Abs. 1 EG) sei dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats, nach der die von einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft erzielten, nicht aus einer eigenen Tätigkeit dieser Gesellschaft stammenden Einkünfte wie die "Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter" i.S. dieser Regelung anteilig in Höhe der jeweiligen Beteiligung in die Steuerbemessungsgrundlage eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen einbezogen werden, wenn der Steuerpflichtige zu mindestens 1 % an der genannten Gesellschaft beteiligt ist und die Einkünfte im Drittland einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegen als in dem betreffenden Mitgliedstaat, nicht entgegensteht, es sei denn, dass ein rechtlicher Rahmen besteht, der insbesondere vertragliche Verpflichtungen vorsieht, die es den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats ermöglichen können, die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die betreffende Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.
- 31** Nach der Begründung des zitierten EuGH-Urteils führt die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs (Rz 55 ff.). Die Beschränkung sei jedoch in Bezug auf den Verkehr mit Drittstaaten aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, insbesondere der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung grundsätzlich gerechtfertigt (Rz 70 ff.). Was insbesondere die Verpflichtung der Mitgliedstaaten betreffe, einen Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, Anhaltspunkte zum Nachweis der etwaigen wirtschaftlichen Gründe für seine Beteiligung an einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft vorzulegen, müsse das Bestehen einer solchen Verpflichtung anhand der Verfügbarkeit von Verwaltungs- und Regulierungsmaßnahmen, die gegebenenfalls eine Überprüfung der Richtigkeit solcher Anhaltspunkte erlauben, beurteilt werden können (Rz 91). Ferner sei es, wenn die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängig mache, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden könne, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehne, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweise, die Auskünfte von ihm zu erhalten (Rz 92).
- 32** Da ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet sei, Auskünfte zu den Tätigkeiten einer in einem Drittland ansässigen

Gesellschaft, an der ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat beteiligt sei, zu akzeptieren, ohne gegebenenfalls die Richtigkeit dieser Auskünfte überprüfen zu können, habe das vorliegende Gericht im konkreten Fall zu prüfen, ob zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft insbesondere vertragliche Verpflichtungen bestünden, die einen rechtlichen Rahmen für die Zusammenarbeit und Mechanismen zum Austausch von Informationen zwischen den betreffenden nationalen Behörden begründeten und die es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen könnten, gegebenenfalls die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die in der Schweiz ansässige Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruhe (Rz 94). Sofern ein solcher rechtlicher, insbesondere vertraglicher Rahmen zwischen dem betreffenden Mitgliedstaat und dem betreffenden Drittstaat fehle, sei davon auszugehen, dass Art. 63 Abs. 1 AEUV den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran hindere, eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Frage stehende anzuwenden; sollte sich dagegen herausstellen, dass ein solcher rechtlicher Rahmen bestehe, müsse der betreffende Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden, die etwaigen wirtschaftlichen Gründe für seine Investition in dem betreffenden Drittland darzutun, ohne übermäßigen Verwaltungszwängen unterworfen zu werden (Rz 95).

- 33** c) Maßgeblich ist demnach im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung, ob im Hinblick auf den im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt der Jahre 2005 und 2006 eine vertragliche Verpflichtung der Schweiz gegenüber den deutschen Steuerbehörden besteht, die es ermöglichen würde, die Richtigkeit der Angaben der Klägerin in Bezug auf die Verhältnisse der Y-AG und die Umstände, denen zu Folge die Beteiligung der Klägerin an dieser Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht, zu überprüfen. Dies ist indessen nicht der Fall.
- 34** aa) In Art. 27 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513) --DBA-Schweiz 1971/2010-- ist zwar mit dem erwähnten Änderungsprotokoll vom 27. Oktober 2010 eine sog. "große" Auskunfts-klausel implementiert worden. Danach tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Diese Bestimmung gilt aber gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. d des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 nur für Informationen nach Art. 27 Abs. 5 DBA-Schweiz 1971/2010, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am 1. Januar des auf die Unterzeichnung des Protokolls folgenden Jahres beginnt (Doppelbuchst. aa) und in allen anderen Fällen hinsichtlich Informationen, die sich auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung des Protokolls folgenden Jahres beginnen (Doppelbuchst. bb). In Bezug auf den im Streitfall relevanten Zeitraum ist die "große" Auskunfts-klausel somit nicht anwendbar.
- 35** bb) Für Informationen über die Y-AG betreffend den Zeitraum 2005/2006 gilt folglich nur die "kleine" Auskunfts-klausel nach Art. 27 DBA-Schweiz 1971 i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002 (BGBl II 2003, 68, BStBl I 2003, 166) --DBA-Schweiz 1971/2002--. Nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auf Verlangen diejenigen (gemäß den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind zur Durchführung dieses Abkommens, die eine unter das Abkommen fallende Steuer betreffen. Amtshilfe wird auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten gewährt (Art. 27 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2002). Diese Regelung gewährleistet den deutschen Finanzbehörden --entgegen der Auffassung der Klägerin-- keine hinreichend sichere Möglichkeit, die Richtigkeit von Angaben über die Verhältnisse der Y-AG im Zeitraum 2005 und 2006 zu prüfen.
- 36** aaa) Diesbezügliche Zweifel knüpfen schon daran an, dass Art. 27 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 anders als Art. 26 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) nicht als Informationsanspruch ausgestaltet ist, sondern nur von einem "Können" der zuständigen Behörden die Rede ist. Dies könnte zu der Annahme führen, dass es sich nicht um eine verpflichtende Regelung handelt (so Wingert/Strohner in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 27 Rz 3).
- 37** bbb) Jedenfalls aber liegen die Voraussetzungen des Art. 27 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2002 hier nicht vor, weil die in Rede stehenden Auskünfte aus Sicht des die Auskunft begehrenden deutschen Fiskus nicht "zur

Durchführung dieses Abkommens" notwendig sind. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG 2006 handelt es sich um eine unilaterale Maßnahme der Bundesrepublik Deutschland, der durch die Bestimmung des § 20 Abs. 1 AStG 2006 ausdrücklich der Vorrang vor etwaig entgegenstehenden abkommensrechtlichen Regelungen eingeräumt wird. Nach dieser Vorschrift werden u.a. die §§ 7 bis 18 AStG 2006 durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung "nicht berührt". Soweit die Klägerin dagegen mit der Völkerrechtswidrigkeit dieser unilateralen Abkommensüberschreibung argumentiert, ist nicht ersichtlich, wie diese zu einem Auskunftsanspruch des deutschen Fiskus gegenüber den eidgenössischen Behörden führen können sollte.

- 38** ccc) Entgegen der Sichtweise der Klägerin reicht die in Art. 27 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2002 geregelte Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei "Betrugsdelikten" als Verifikationsmöglichkeit für eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben eines Beteiligten zu den Verhältnissen der Zwischengesellschaft nicht aus. Der Ausdruck "Betrugsdelikt" bedeutet nach Nr. 3 Buchst. a des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002 ein betrügerisches Verhalten, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist.
- 39** Da keineswegs jede objektiv unrichtige oder unvollständige Angabe eines Beteiligten in einem Steuerverfahren als strafbarer Betrug einzustufen ist, kommt eine Amtshilfe nach dieser Bestimmung nur im Ausnahmefall in Betracht und wird deshalb den vom EuGH geforderten Informationsmöglichkeiten nicht gerecht. Die Anforderungen des EuGH sind vielmehr dahin zu verstehen, dass die Möglichkeit einer Verifikation der Angaben eines Beteiligten durch ein Auskunftsrecht gegenüber dem jeweiligen Drittstaat unabhängig von einem konkreten, strafrechtlich relevanten Betrugsverdacht gegenüber einem Beteiligten gewährleistet sein muss.
- 40** cc) Das von OECD und Europarat ausgearbeitete und am 25.01.1988 unterzeichnete Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127) kommt als Rechtsgrundlage für ein den Streitfall betreffendes Auskunftsersuchen an die Schweiz ebenfalls nicht in Betracht. Nach Art. 4 Nr. 1 Satz 1 dieses Übereinkommens erteilen die Vertragsstaaten sich gegenseitig alle Auskünfte, die voraussichtlich geeignet sind für die Veranlagung und Erhebung der Steuern sowie die Beitreibung und Vollstreckung steuerlicher Ansprüche (Buchst. a) und die strafrechtliche Verfolgung bei Verwaltungsbehörden oder die Einleitung einer Strafverfolgung bei Gerichten (Buchst. b). Zu den unter das Übereinkommen fallenden Steuern gehören nach Art. 2 Nr. 1 Buchst. a Unterpunkt i des Übereinkommens u.a. die Steuern vom Einkommen oder vom Gewinn.
- 41** Zwar ist dieses Übereinkommen in Deutschland am 01.01.2015 und in der Schweiz am 01.01.2017 in Kraft getreten. Die Schweiz hat jedoch gemäß Art. 30 des Übereinkommens bei Hinterlegung ihrer Ratifizierungsurkunde erklärt, dass sie keine Amtshilfe in Bezug auf Steuerforderungen leiste, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Übereinkommens für die Schweiz bestehen ("in accordance with Article 30, paragraph 1.c, of the Convention, Switzerland does not provide assistance in respect of tax claims which are in existence at the date of entry into force of the Convention in respect of Switzerland"). Bei der vorliegend streitigen Hinzurechnung geht es hingegen um im Feststellungsjahr 2007 als zugeflossen geltende Zwischeneinkünfte und damit um Steuerforderungen, die am 01.01.2017 bereits bestanden haben und hinsichtlich derer die Schweiz nach dem vorgenannten Übereinkommen nicht zum Informationsaustausch verpflichtet ist.
- 42** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 136 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de