

Urteil vom 12. June 2018, VIII R 46/15

Zur Verjährungshemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO sowie zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 EStG a.F. im Jahr 2001

ECLI:DE:BFH:2018:U.120618.VIIIR46.15.0

BFH VIII. Senat

AO § 171 Abs 4, EStG § 3c Abs 2, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst j, EStG § 20 Abs 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 23 Abs 3, EStG § 52 Abs 1, EStG § 52 Abs 4a Nr 2, EStG § 52 Abs 8a, EG Art 56, AEUV Art 63, EStG VZ 2005

vorgehend FG Hamburg, 17. June 2015, Az: 2 K 158/14

Leitsätze

1. NV: Eine Außenprüfung ist dann nicht mehr --i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-- unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand, gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff, erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse gezeitigt haben .
2. NV: Die im Jahr 2001 geltende Beschränkung des Anwendungsbereichs des Halbeinkünfteverfahrens auf Gewinne bzw. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, resultierend aus der Veräußerung von Wertpapieren, die von ausländischen Gesellschaften ausgegeben werden, verletzt die Kapitalverkehrsfreiheit .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 18. Juni 2015 2 K 158/14 wird als unbegründet zurückgewiesen. Insoweit hat der Kläger die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 18. Juni 2015 2 K 158/14 wird als unbegründet zurückgewiesen. Insoweit hat der Beklagte die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über das Vorliegen der Festsetzungsverjährung bei Erlass von Änderungsbescheiden sowie über das Eingreifen des sogenannten Halbeinkünfteverfahrens bei Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften im Veranlagungszeitraum 2001.
- 2 Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte in den Streitjahren (2001 bis 2005) Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten. In seiner Einkommensteuererklärung 2001 nebst Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags vom Dezember 2003 machte er u.a. einen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2001 geltenden Fassung --EStG a.F.--) aus der Veräußerung von Genussscheinen der A AG, Schweiz, geltend. Die Veräußerung der Genussscheine, die er ab Mai 2000 in mehreren Tranchen erworben hatte, erfolgte am 20. April 2001. Hieraus ermittelte er einen der Höhe nach unstreitigen Veräußerungsverlust von 111.619,10 DM (= 57.069,94 €). Die Genussscheine waren nach deren Statuten kein Bestandteil des Aktienkapitals und vermittelten kein Stimmrecht. Jeder Genussscheininhaber hatte aber den gleichen Anteil am Bilanzgewinn und an dem nach Rückzahlung des Aktienkapitals und des Partizipationskapitals verbleibenden Liquidationsergebnis wie eine Aktie.
- 3 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger in Bezug auf den Verlust aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG zunächst erklärungsgemäß, zuletzt mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 2. Mai 2008. Dieser Verlust ist auch in den Bescheid über die gesonderte

Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 vom 10. Dezember 2007 in Bezug auf den dort festgestellten Verlust für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften eingeflossen. Die Bescheide standen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).

- 4 Seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 gab der Kläger im November 2004 (2002) bzw. im Juni 2005 (2003) beim FA ab, das ihn zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagte (zuletzt mit Bescheiden vom 21. Februar 2008 für 2002 und vom 15. April 2008 für 2003).
- 5 Die Einkommensteuererklärung 2004 reichte der Kläger im September 2006 beim FA ein. Darin erklärte er u.a. einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an drei Investmentfonds in Höhe von insgesamt 63.403,05 €. Diesen Veräußerungsgewinn hatte er unter Berücksichtigung von Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt 16.360.449,83 € ermittelt, worin Zwischengewinne in Höhe von insgesamt 1.039.573,80 € enthalten waren, die im Veranlagungszeitraum 2003 als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt worden waren. Das FA veranlagte den Kläger insoweit zunächst ebenfalls erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, zuletzt mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. Juni 2010.
- 6 Die Einkommensteuererklärung 2005 gab der Kläger im April 2007 beim FA ab, das ihn auch insoweit zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, zuletzt mit Bescheid vom 11. August 2010, veranlagte.
- 7 Das FA ordnete mit Bescheid vom 30. November 2007 beim Kläger eine Außenprüfung in Bezug auf die Einkommensteuer 2001 bis 2005 und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember für die Jahre 2001 bis 2005 an. Die Prüfung sollte nach der Anordnung am 10. Dezember 2007 beginnen. Die Prozessbevollmächtigten des Klägers beantragten mit Schreiben vom 10. Dezember 2007 eine Verschiebung des Beginns der Außenprüfung auf die Zeit nach dem 14. April 2008. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 beantragten sie eine erneute Verschiebung des Beginns der Außenprüfung, diesmal auf die Zeit nach dem 15. Januar 2009.
- 8 Mit Schreiben vom 22. Dezember 2009 bat der Prüfer die Prozessbevollmächtigten des Klägers mitzuteilen, auf welcher Rechtsgrundlage der Kläger eine Versorgungsrente an J zu zahlen habe. Zudem werde ein belegmäßiger Nachweis benötigt, wie alt die Versorgungsempfängerin bei Beginn der Zahlungsverpflichtung gewesen sei. Ferner bat der Prüfer in Bezug auf die in der Steuererklärung für das Jahr 2005 geltend gemachten Steuerberatungskosten aus einer Rechnung des Steuerberaters K vom 11. April 2005 in Höhe von 22.872,30 € um eine Ablichtung dieser Rechnung sowie erforderlichenfalls nähere Erläuterungen dazu. Mit Schreiben vom 8. Februar 2010 übersandten die Prozessbevollmächtigten des Klägers zur Versorgungsrente für J eine Kopie der notariellen Urkunde des diesbezüglichen Vermächtnisses und teilten mit, dass ein belegmäßiger Nachweis über das Alter von J aufgrund der bereits sehr langen Laufzeit der Rente nicht vorgelegt werden könne. Hinsichtlich der Steuerberatungskosten übersandten die Prozessbevollmächtigten eine Kopie der Rechnung des Steuerberaters K.
- 9 Nach dem Inhalt der BP-Arbeitsakten des FA erfolgte die nächste schriftliche Prüfungsanfrage mit Schreiben vom 13. Juli 2012. Vorher --Anfang Juli 2012-- erfolgte eine Prüfung der Kapitaleinkünfte des Klägers in den Räumen seiner Prozessbevollmächtigten und es gab ausweislich entsprechender Vermerke am 14. Februar 2011, am 29. November 2011, am 4. und am 25. April 2012 telefonische Kontakte zwischen dem Prüfer und dem Steuerberater über den Fortgang der Prüfung. Ferner enthält die Akte einen Vermerk des Prüfers vom 7. Mai 2010, wonach im Rahmen einer anderen Außenprüfung bei einer Besprechung am 6. Mai 2010 eine Kopie des Personalausweises von J ausgehändigt worden sei.
- 10 Die Außenprüfung endete am 28. Mai 2013. Das FA kam ausweislich des Berichts über die Außenprüfung vom 21. Juni 2013 u.a. zu dem Ergebnis, dass der Verlust aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG im Jahr 2001 nicht in voller Höhe anzuerkennen sei, sondern dem sogenannten Halbeinkünfteverfahren unterliege. Der Gewinn aus der Veräußerung der Investmentfonds-Anteile im Jahr 2004 sei um die im Jahr 2003 berücksichtigten Zwischengewinne in Höhe von insgesamt 1.039.537,80 € zu erhöhen. Die Zwischengewinne seien nicht als Anschaffungskosten anzuerkennen, weil sie bereits im Veranlagungszeitraum 2003 als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt worden seien. Dementsprechend erließ das FA am 7. August 2013 Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2001 bis 2005 sowie geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 bis 2004. Der Einkommensteuerbescheid 2004 wurde aus hier nicht streiterheblichen Gründen mit Bescheid vom 17. September 2013 erneut geändert.

- 11** Die gegen die Änderungsbescheide vom Kläger eingelegten Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2014). Die hiergegen gerichtete Klage, die sich noch auf die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 bezog, war lediglich hinsichtlich der gesonderten Feststellung des Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 erfolgreich, soweit darin der Verlust aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG nicht in voller Höhe anerkannt worden war. Dies begründete das Finanzgericht (FG) in seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1675 veröffentlichten Entscheidung vom 18. Juni 2015 2 K 158/14 damit, dass die im Jahr 2001 bestehende Ungleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Beteiligungen in Bezug auf das Halbeinkünfteverfahren gegen 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 --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) verstoße.
- 12** Sowohl der Kläger als auch das FA haben gegen die Entscheidung des FG Revision eingelegt.
- 13** Der Kläger rügt mit seiner Revision, die auf die Entscheidung des FG über die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 beschränkt ist, die Verletzung von Bundesrecht. Der Ablauf der Festsetzungsfristen sei nicht durch die Anordnung der Außenprüfung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt worden, da die Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen worden sei, die die Finanzbehörde zu vertreten gehabt habe (§ 171 Abs. 4 Satz 2 AO).
- 14** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung in Bezug auf die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 2002 bis 2005 und die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2005 vom 7. August 2013 sowie den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 17. September 2013, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2014, aufzuheben und die Revision des FA zurückzuweisen.
- 15** Das FA, das sich mit seiner Revision gegen die Entscheidung des FG wendet, soweit diese die vollständige Anerkennung der Verluste aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG im Jahr 2001 betrifft, beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung in Bezug auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 aufzuheben und die diesbezügliche Klage abzuweisen sowie die Revision des Klägers zurückzuweisen.
- 16** Es rügt die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe in der vorgezogenen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungsvorgänge von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Jahr 2001 in unzutreffender Weise eine Ungleichbehandlung gesehen, die eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstelle. Nach aktueller Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) fehle schon eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Zudem sei eine etwaige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems durch den Übergang vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren sachlich gerechtfertigt.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revisionen des Klägers und des FA sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18** Die Entscheidung des FG, dass bei Erlass der angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide 2002 bis 2005 am 7. August 2013 bzw. 17. September 2013 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch seine Entscheidung, der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 sei rechtswidrig, soweit er den Verlust aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG nicht in voller Höhe berücksichtigt, erweist sich als zutreffend.

19 A. Revision des Klägers

- 20 1. Die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide 2002 bis 2005 konnten ergehen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei deren Erlass am 7. August 2013 bzw. 17. September 2013 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war, weil der Ablauf der Festsetzungsfrist für diese Streitjahre gemäß § 171 Abs. 4 AO aufgrund der Außenprüfung gehemmt war.
- 21 a) Der Erlass geänderter Steuerbescheide ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist, die gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre beträgt, abgelaufen ist. Ist --wie im Streitfall für die Einkommensteuer-- eine Steuererklärung abzugeben, beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird.
- 22 Danach wäre --ohne Eingreifen einer Ablaufhemmung-- die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2005, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, grundsätzlich Ende 2008 (für 2002), Ende 2009 (für 2003), Ende 2010 (für 2004) und Ende 2011 (für 2005) --und damit vor Erlass der streitgegenständlichen Einkommensteueränderungsbescheide im Jahr 2013-- abgelaufen.
- 23 b) Jedoch war der Ablauf der Festsetzungsfristen unter den im Streitfall vorliegenden Umständen nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt.
- 24 Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall des Hinausschiebens der Außenprüfung erstrecken sollte, gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind. Die Ablaufhemmung, die infolge der Stellung eines (befristeten) Antrags des Steuerpflichtigen auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung fortbesteht, endet, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach dem Verschiebungsantrag nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen hat (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. März 2010 IV R 54/07, BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7; vom 19. Mai 2016 X R 14/15, BFHE 254, 193, BStBl II 2017, 97). Stellt der Steuerpflichtige während der Zwei-Jahres-Frist einen weiteren Verschiebungsantrag, beginnt die Zwei-Jahres-Frist erneut (BFH-Urteil in BFHE 254, 193, BStBl II 2017, 97).
- 25 aa) Danach hat das FG zutreffend erkannt, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2005, die regulär bereits mit Ablauf der Jahre 2008 bis 2011 endete, (zunächst) mit dem Eingang der Anträge des Klägers auf Verlegung der Außenprüfung vom 10. Dezember 2007 und vom 10. Dezember 2008 gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO gehemmt wurde. Der Beginn der Außenprüfung, der laut Prüfungsanordnung auf den 10. Dezember 2007 festgelegt war, wurde (nur) auf Veranlassung des Klägers in das Jahr 2009 hinausgeschoben. Mit dem zweiten Verschiebungsantrag des Klägers vom 10. Dezember 2008 begann die Zwei-Jahres-Frist erneut.
- 26 bb) Ebenso ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG angenommen hat, das FA habe vor Ablauf von zwei Jahren nach Eingang der Verschiebungsanträge mit der Prüfung begonnen. Seine Würdigung, die Außenprüfung habe am 22. Dezember 2009, mit dem Schreiben des Prüfers, mit dem dieser zu zwei Sachverhalten (Versorgungsrente J und Sonderausgabenabzug Steuerberatungskosten K) konkrete Prüfungsfragen an den Steuerberater des Klägers gerichtet habe, begonnen, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand. Die Würdigung, die Anfrage habe sich auf bestimmte prüfungsrelevante Sachverhalte bezogen und sei über bloße Vorbereitungshandlungen hinausgegangen, ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Sie bindet den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, m.w.N.).
- 27 cc) Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass kein Ausnahmefall nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO vorliegt.
- 28 (1) Nach dieser Bestimmung entfällt die Ablaufhemmung der Festsetzungsfristen, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat.
- 29 § 171 Abs. 4 Satz 2 AO will einer missbräuchlichen Ausnutzung der Möglichkeit der Ablaufhemmung durch die Finanzverwaltung entgegenzutreten; Außenprüfungen sollen nicht pro forma begonnen werden, um den Ablauf der

Festsetzungsfrist hinauszuschieben (BTDrucks 7/4292, S. 33; BFH-Urteil in BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7). Die Vorschrift setzt daher voraus, dass ernsthaft mit der Prüfung begonnen wurde. Wird nur zum Schein mit einer Prüfung begonnen, sind die entsprechenden Handlungen nicht geeignet, den Fristablauf zu hemmen. Wurde ernsthaft mit der Prüfung begonnen, greift § 171 Abs. 4 Satz 2 AO nur ein, wenn die Außenprüfung unmittelbar nach dem Beginn unterbrochen wurde.

- 30** Die Frage, ob eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen worden ist, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen im Einzelfall zu beurteilen. Dabei sind neben dem zeitlichen Umfang der bereits durchgeführten Prüfungsmaßnahmen alle Umstände zu berücksichtigen, die Aufschluss über die Gewichtigkeit der Prüfungshandlungen vor der Unterbrechung geben (z.B. BFH-Urteile vom 8. Juli 2009 XI R 64/07, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4; vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Unabhängig vom Zeitaufwand ist eine Unterbrechung unmittelbar nach Beginn der Prüfung dann anzunehmen, wenn der Prüfer über Vorbereitungshandlungen, allgemeine Informationen über die betrieblichen Verhältnisse, das Rechnungswesen und die Buchführung und/oder die Sichtung der Unterlagen des zu prüfenden Steuerfalls bzw. ein allgemeines Aktenstudium nicht hinausgekommen ist (BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, m.w.N.). Eine Außenprüfung ist danach nur dann nicht mehr unmittelbar nach Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand, gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff, erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse gezeitigt haben (BFH-Urteil vom 24. April 2003 VII R 3/02, BFHE 202, 32, BStBl II 2003, 739). Letzteres bedeutet allerdings nicht, dass die ermittelten Ergebnisse geeignet sein müssen, unmittelbar als Besteuerungsgrundlage Eingang in einen Steuer- oder Feststellungsbescheid zu finden; ausreichend ist vielmehr, dass Ermittlungsergebnisse vorliegen, an die bei der Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1716; BFH-Beschluss vom 31. August 2011 I B 9/11, BFH/NV 2011, 2011, m.w.N.).
- 31** (2) Von diesen Grundsätzen ist das FG bei seiner Entscheidung ausgegangen. Seine Würdigung, dass die am 22. Dezember 2009 aufgenommene Außenprüfung nicht unmittelbar nach Beginn unterbrochen worden ist, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand.
- 32** (2.1.) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, die Prüfungsanfrage vom 22. Dezember 2009 sei nicht nur "pro forma" gestellt worden, um den Ablauf der Festsetzungsfrist zu hemmen. Diese Würdigung beruht auf der Aktenlage, die nach den Feststellungen des FG für eine solche Annahme keine Anhaltspunkte bietet, und der aus Sicht des FG glaubhaften Aussage des als Zeugen vernommenen Prüfers. Dieser habe bekundet, dass er die beiden Fragen gestellt habe, weil sie ihm bei Durchsicht der Einkommensteuerakten des Klägers aufgefallen seien. Hinzu komme --so das FG--, dass der Zeuge nach Erhalt der Antwort der Prozessbevollmächtigten des Klägers hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Versorgungsrente in einer anderen Außenprüfung weitere Ermittlungen vorgenommen habe, deren Ergebnis auch für die Prüfung beim Kläger von Bedeutung gewesen und in den zu den Akten genommenen Vermerk vom 7. Mai 2010 eingeflossen sei.
- 33** Dabei hat das FG zutreffend darauf verwiesen, dass allein der Umstand, dass der Prüfer anschließend über eine längere Zeit keine für den Kläger erkennbaren Prüfungshandlungen vorgenommen habe, nicht für die Annahme einer "pro forma" Prüfungsanfrage ausreicht.
- 34** Das FG musste --entgegen der Ansicht des Klägers-- weder aus dem Umstand, dass sich der Dokumentation des FA bis Juli 2012 keine Hinweise auf "verwertbare Ergebnisse" durch die Prüfungsanfrage vom 22. Dezember 2009 entnehmen lassen, noch daraus, dass der Prüfer seine Erkenntnisse nicht in der Arbeitsakte festgehalten hat, auf eine "pro forma" Prüfungsanfrage schließen. Ein solches Dokumentationserfordernis ergibt sich weder aus dem Gesetz noch aus der vom Kläger angeführten Rechtsprechung des BFH (Verweis auf Senatsbeschluss vom 21. Januar 2015 VIII B 112/13, BFH/NV 2015, 800).
- 35** Gleiches gilt in Bezug auf den --nach Maßgabe der Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 229, 20, BStBl II 2011, 7)-- drohenden Wegfall einer zunächst eingetretenen Ablaufhemmung für den Fall, dass das FA nicht innerhalb von zwei Jahren nach Eingang der Verschiebungsanträge tatsächlich mit der Prüfung begonnen hätte. Zum einen kann diese von der Rechtsprechung im Jahr 2010 entwickelte zeitliche Begrenzung nicht Anlass für die Aufnahme der Prüfung im Dezember 2009 gewesen sein; zum anderen lässt allein ein drohender Ablauf einer zeitlichen Begrenzung keinen Rückschluss auf eine rein "pro forma" gestellte Prüfungsanfrage zu.
- 36** Auch der Umstand, dass die Prüfungsanfrage in Bezug auf die Rechnung des Steuerberaters K mit Blick auf den Rechnungsinhalt aus Sicht des Klägers überflüssig war, führt zu keinem anderen Ergebnis.

- 37** (2.2.) Zutreffend hat das FG im Rahmen seiner Gesamtwürdigung erkannt, dass die Prüfungshandlung vom 22. Dezember 2009 erste verwertbare Ergebnisse zeitig hatte, an die bei Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden konnte und vom Prüfer auch angeknüpft worden ist. Dabei hat das FG berücksichtigt, dass die Prozessbevollmächtigten des Klägers mit Schreiben vom 8. Februar 2010 auf die Anfrage des Prüfers reagiert und hinsichtlich der Versorgungsrente für J die notarielle Urkunde über das zu Grunde liegende Vermächtnis in Kopie und hinsichtlich der Steuerberatungskosten eine Kopie der Rechnung des Steuerberaters K nebst Anlage übersandt haben. Beide Urkunden hätten --so das FG-- zur Sachverhaltsaufklärung beigetragen und stellten erste Ermittlungsergebnisse dar, an die bei Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden konnte. Auf die Rechnung des Steuerberaters K sei vom Prüfer im Schreiben vom 13. Juli 2012 auch Bezug genommen worden. Zutreffend hat das FG darauf hingewiesen, dass es für die Beurteilung der Frage, ob ein erstes verwertbares Ergebnis vorlag, nicht darauf ankommt, ob die Nachfrage vom 13. Juli 2012 in Bezug auf die Rechnung des Steuerberaters K überflüssig war, weil sich aus der Rechnung selbst bereits ergeben habe, welche Leistungen abgerechnet worden sind, und ob die Kosten als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig seien. Entscheidend ist, dass ein Ermittlungsergebnis in Form der eingereichten Rechnung vorlag, an das bei der Wiederaufnahme der Prüfung angeknüpft werden konnte.
- 38** Die Würdigung des FG ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Sie bindet den Senat daher (§ 118 Abs. 2 FGO). Dies gilt ebenso für die Würdigung des FG, auch in Bezug auf die Versorgungsrente für J habe mit Übersendung der notariellen Urkunde ein anknüpfungsfähiges Ermittlungsergebnis vorgelegen.
- 39** Der Einwand des Klägers, die Prüfungshandlungen vom 22. Dezember 2009 seien weder von erheblichem zeitlichen noch quantitativen Gewicht, führt zu keinem anderen Ergebnis. Insoweit hat das FG zu Recht darauf verwiesen, dass die ersten verwertbaren Ergebnisse nach Maßgabe der Rechtsprechung des BFH kein absolutes oder relatives Gewicht in Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen haben müssen. Entscheidend ist unter Berücksichtigung des Sinn und Zweckes des § 171 Abs. 4 AO, dass beim Steuerpflichtigen durch den Prüfungsbeginn das Vertrauen in den Ablauf der Festsetzungsfrist erschüttert worden ist. Hierfür ist aber das --zunächst regelmäßig nicht absehbare-- Ausmaß der (späteren) steuerlichen Auswirkungen nicht relevant.
- 40** 2. Dem Erlass der Einkommensteueränderungsbescheide stand demnach der Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht entgegen. Die Änderungsbescheide sind auch im Übrigen rechtmäßig. Die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Zwischengewinne in Höhe von 1.039.573,80 € als Anschaffungskosten der im Jahr 2004 veräußerten Fondsanteile ist zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig, so dass weitergehende Ausführungen entbehrlich sind.
- 41** B. Revision des FA
- 42** Das FG hat ebenfalls zu Recht entschieden, dass der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 --dessen Erlass der Ablauf der Feststellungsfrist nach den auch insoweit zutreffenden Ausführungen des FG nicht entgegensteht-- rechtswidrig ist, soweit darin der Verlust aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG nicht in voller Höhe von 111.619,10 DM anerkannt worden ist.
- 43** 1. Das FG und die Beteiligten gehen zutreffend davon aus, dass der streitige Verlust aus der Veräußerung der Genussscheine an der A AG nach Maßgabe der §§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3, § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 3c Abs. 2 Satz 1, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. grundsätzlich nur zur Hälfte anzuerkennen ist.
- 44** 2. Jedoch sind die Regelungen des § 3c Abs. 2, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, § 52 Abs. 1 EStG a.F. --wie das FG zutreffend erkannt hat-- wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, Art. 63 AEUV) nicht anwendbar.
- 45** a) Die im Streitjahr 2001 geltende Beschränkung des Anwendungsbereichs des Halbeinkünfteverfahrens auf Gewinne bzw. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, resultierend aus der Veräußerung von Wertpapieren (hier in Form von Genussscheinen), die von ausländischen Gesellschaften ausgegeben werden, verletzt die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, Art. 63 AEUV).
- 46** aa) Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, Art. 63 AEUV) gewährleistet den freien Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten. Für die Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, Art. 49 AEUV) ist nach gefestigter EuGH-

Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung (abstrakter Normgegenstand) abzustellen. Eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen (Kontrollbeteiligung bzw. Direktinvestition), fällt in den Anwendungsbereich des Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) über die Niederlassungsfreiheit, während nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll (Streubesitzbeteiligung bzw. Portfoliobeteiligung), ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen sind (vgl. Senatsurteil vom 13. Juli 2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390, m.w.N.).

- 47** Die Regelungen der §§ 3c Abs. 2, 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, 52 Abs. 1 EStG a.F. betreffen die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Gewinne bzw. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, die aus der Veräußerung von Wertpapieren resultieren, die von ausländischen Gesellschaften ausgegeben worden sind, ohne dass die Normen an eine bestimmte Beteiligungshöhe anknüpfen. Der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist danach eröffnet.
- 48** bb) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gehören zu den Maßnahmen, die Art. 56 EG, Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. EuGH-Urteile Santander Asset Management SGIIC u.a. vom 10. Mai 2012 C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 432 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Bouanich vom 13. März 2014 C-375/12, EU:C:2014:138, Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst 2014, 1115; Steko Industriemontage vom 22. Januar 2009 C-377/07, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95).
- 49** Die nationalen Maßnahmen, die als "Beschränkungen" i.S. des Art. 56 Abs. 1 EG, Art. 63 AEUV eingestuft werden können, umfassen nicht nur Maßnahmen, die geeignet sind, den Erwerb von Aktien in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Gesellschaften zu verhindern oder zu beschränken, sondern auch Maßnahmen, die davon abhalten können, solche Beteiligungen an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften zu behalten (vgl. EuGH-Urteil Steko Industriemontage, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95, m.w.N.). Die Kapitalverkehrsfreiheit schützt auch die Übertragung von Kapitalanteilen (vgl. EuGH-Beschluss De Baeck vom 8. Juni 2004 C-268/03, EU:C:2004:342, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2005, 274; EuGH-Urteil X und Y vom 21. November 2002 C-436/00, EU:C:2002:704, HFR 2003, 307; BFH-Beschluss vom 14. Februar 2006 VIII B 107/04, BFHE 212, 285, BStBl II 2006, 523; FG München, Urteil vom 30. März 2010 13 K 3609/07, EFG 2010, 1704).
- 50** cc) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergibt sich, dass durch die von §§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, 3c Abs. 2, 52 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. für das Streitjahr 2001 angeordnete Geltung des Halbeinkünfteverfahrens Inhaber von Wertpapieren, die von ausländischen Gesellschaften ausgegeben werden (Auslandsbeteiligung), in einer ungünstigeren Lage sind als Inhaber von Wertpapieren, die von inländischen Gesellschaften ausgegeben werden (Inlandsbeteiligung). Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wertpapieren --hier in Form von Genussscheinen-- unterliegen im Streitjahr 2001 der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. In diesem Zusammenhang entstehende Verluste unterliegen dem in § 23 Abs. 3 EStG a.F. geregelten System der Verlustnutzung und -begrenzung. Während entsprechende Verluste aus der Veräußerung einer Inlandsbeteiligung nach diesen Maßgaben im Streitjahr in voller Höhe Berücksichtigung finden, werden Verluste im Fall der Veräußerung einer Auslandsbeteiligung im Streitjahr nur zur Hälfte berücksichtigt (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F., §§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, 3c Abs. 2, 52 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F.).
- 51** Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, Investitionen in eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Staat zu behindern und eine beschränkende Wirkung in Bezug auf Gesellschaften mit Sitz in anderen Staaten zu entfalten, da sie für diese ein Hindernis bei der Kapitalbeschaffung in Deutschland darstellt. Zudem ist sie geeignet, Einfluss auf die Entscheidung über einen etwaigen Verkauf entsprechender Gesellschaftsanteile zu nehmen.
- 52** Dabei ist unerheblich, dass die Ungleichbehandlung nur während eines begrenzten Zeitraums besteht (vgl. EuGH-Urteile Steko Industriemontage, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95; Grønfeldt und Grønfeldt vom 18. Dezember 2007 C-436/06, EU:C:2007:820, Rz 15, BStBl II 2009, 432), denn dieser Umstand allein schließt nicht aus, dass die Ungleichbehandlung erhebliche Auswirkungen hat und dass der freie Kapitalverkehr somit tatsächlich beschränkt wird (vgl. EuGH-Urteil Steko Industriemontage, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95, m.w.N.).
- 53** b) Die Regelungen der §§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, 3c Abs. 2, 52 Abs. 1 EStG a.F. sind auch nicht etwa deshalb als mit den Vorschriften über den freien Kapitalverkehr vereinbar anzusehen, weil die unterschiedliche Behandlung

Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder weil sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind.

- 54** aa) Entgegen der Auffassung des FA ist die Annahme eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nicht ausgeschlossen, weil es an einer objektiven Vergleichbarkeit der Sachverhalte fehlt.
- 55** Die im Streitjahr bestehende Möglichkeit eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen, im Anwendungsbereich des § 23 EStG a.F. Veräußerungsverluste steuerlich in Abhängigkeit davon geltend zu machen, ob es sich um eine Inlands- oder Auslandsbeteiligung handelt, beruht nicht auf unterschiedlichen Situationen, sondern auf abweichenden Übergangsregelungen und --hieraus resultierend-- der Anwendung unterschiedlicher steuerlicher Normen. Es gelten die Grundsätze des EuGH-Urteils Steko Industriemontage (EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95). Danach kann (auch) die hier streitige Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen auf einen inländischen Steuerpflichtigen je nachdem, ob er eine Auslands- oder Inlandsbeteiligung veräußert, kein zulässiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit von Situationen und somit für die Feststellung eines objektiven Unterschieds zwischen den Situationen sein. Die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen ist nämlich gerade der Grund für die unterschiedliche Behandlung, deren Rechtfertigung zu prüfen ist.
- 56** Dies gilt auch unter Beachtung der vom FA angeführten neueren Rechtsprechung des EuGH (Verweis insbesondere auf EuGH-Urteil Nordea Bank Danmark vom 17. Juli 2014 C-48/13, EU:C:2014:2087, Rz 24, IStR 2014, 563; Schlussanträge Generalanwalt M. Wathelet vom 3. September 2015 C-388/14, EU:C:2015:533, Rz 69 ff.; EuGH-Urteil X AB vom 10. Juni 2015 C-686/13, EU:C:2015:375, IStR 2015, 557; Schlussanträge Generalanwältin Kokott vom 22. Januar 2015 C-686/13, EU:C:2015:31, Rz 25 ff.; EuGH-Urteil J.B.G.T Miljoen u.a. vom 17. September 2015 C-10/14, EU:C:2015:608, Rz 68 f., IStR 2015, 921), die nicht den zeitlichen Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungsgewinne bzw. -verluste gemäß § 23 EStG a.F. betrifft. Selbst wenn sich --wie das FA meint-- aus der neueren Rechtsprechung des EuGH ergeben sollte, dass es im Rahmen der Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen (allein) darauf ankommt, ob der betreffende Mitgliedstaat in den sich gegenüberstehenden Situationen jeweils die Besteuerungshoheit innehat bzw. ausübt, wäre im Streitfall eine objektive Vergleichbarkeit zu bejahen, denn der deutsche Gesetzgeber unterwirft dem Grunde nach im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens sowohl Inlands- als auch Auslandsinvestitionen seinem Besteuerungszugriff. Dass er sich durch die Gestaltung der Übergangsregelungen (vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4a Nr. 2, Abs. 8a EStG a.F.) für das Streitjahr 2001 für eine abweichende Besteuerung beider Sachverhalte entschieden und die Veräußerung einer Auslandsbeteiligung lediglich zur Hälfte dem Steuerzugriff unterworfen hat, steht der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen nicht entgegen.
- 57** bb) Die dargelegte Ungleichbehandlung ist nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt.
- 58** Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr können zwar eingeschränkt werden, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses dies gebieten. Die Beschränkung muss aber geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann auch die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, als zwingender Grund des Allgemeininteresses eine Einschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen. Damit ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument durchgreifen kann, ist aber der Nachweis eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung erforderlich (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil Kommission/Deutschland vom 16. April 2015 C-591/13, EU:C:2015:230, Rz 74 und die dort angeführte Rechtsprechung, IStR 2015, 361), wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs anhand des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels beurteilt werden muss (EuGH-Urteile K vom 7. November 2013 C-322/11, EU:C:2013:716, Rz 65 f., IStR 2013, 913; Timac Agro Deutschland vom 17. Dezember 2015 C-388/14, EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362).
- 59** Die Tatsache, dass bei der Ermittlung des Einkommens eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen im Fall einer Auslandsbeteiligung im Ergebnis sowohl Gewinne als auch Verluste nach Maßgabe des § 23 EStG a.F. nur zur Hälfte berücksichtigt werden, stellt --auch unter Einbeziehung der vom FA angenommenen Ausgestaltung des Begriffs des unmittelbaren Zusammenhangs hin zu einer "spiegelbildlichen Logik" in der neueren Rechtsprechung des EuGH-- keine Erwägung der steuerlichen Kohärenz dar, mit der gerechtfertigt werden kann, dass ein Veräußerungsverlust im Auslandsfall im Jahr 2001 nicht in voller Höhe nach Maßgabe des § 23 EStG a.F. berücksichtigt wird. Soweit mit den Anwendungsregelungen des § 52 Abs. 4a Nr. 2, Abs. 8a EStG a.F. in Bezug auf Inlandsbeteiligungen ein reibungsloser Übergang des Anrechnungsverfahrens auf das Halbeinkünfteverfahren sichergestellt werden sollte, ist

zwar nachvollziehbar, warum die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens für Beteiligungen an inländischen Gesellschaften erst ab dem Jahr 2002 eingeführt wurde (vgl. EuGH-Urteil Steko Industriemontage, EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95). Hieraus ergibt sich indes keine Rechtfertigung für die gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. für Auslandsbeteiligungen in das Streitjahr 2001 vorgezogene Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens und den damit verbundenen Ausschluss der vollständigen Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen nach Maßgabe des § 23 EStG a.F. Eine solche Rechtfertigung ergibt sich auch nicht aus dem im Gesetz angelegten Gleichlauf in der Behandlung von Verlusten und Gewinnen. Allein die insoweit bestehende Stimmigkeit der materiell-rechtlichen Regelungen des EStG vermag die infolge der Anwendungsregelung im Streitjahr bestehende Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandsbeteiligungen nicht zu rechtfertigen.

- 60** c) Schließlich folgt auch aus dem Urteil des BFH vom 20. Oktober 2010 IX R 56/09 (BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409), das die Veräußerungsgewinnbesteuerung gemäß § 17 EStG a.F. betrifft, kein anderes Ergebnis. Die vom FA zur Begründung herangezogenen Erwägungen dieser Entscheidung zur Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz betreffen die Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens ab 2002 für einen reinen Inlandsverhältnis. Sie waren für die Entscheidung des BFH weder tragend noch geben sie Aufschluss über eine Rechtfertigung der Behandlung der Veräußerung einer Auslandsbeteiligung im Jahr 2001.
- 61** d) An der richtigen Anwendung und Auslegung des Unionsrechts bestehen aufgrund der EuGH-Entscheidung Steko Industriemontage (EU:C:2009:29, BStBl II 2011, 95; vgl. hierzu nachfolgend: BFH-Urteil vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66) keine Zweifel. Einer abermaligen Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV bedurfte es daher nicht.
- 62** Zwar war die vorliegende Rechtsfrage nicht konkret Gegenstand dieser Entscheidung des EuGH, die die erstmalige Anwendung der Vorschriften über das Halbeinkünfteverfahren im Körperschaftsteuerrecht betraf und einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit bejaht hat, weil im Jahr 2001 nur Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen, nicht aber auf Inlandsbeteiligungen vom Abzug ausgeschlossen waren. Die Entscheidung des EuGH betrifft aber eine mit dem Streitfall vergleichbare Problematik. In beiden Fällen geht es um im Zusammenhang mit der körperschaftsteuerlichen Systemumstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren stehende Anwendungsvorschriften, die dazu führen, dass für Auslandsbeteiligungen eine belastende Regelung (dort § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 n.F.: Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen infolge Teilwertabschreibung; hier § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG a.F.: lediglich hälftige Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes) früher zur Anwendung kommt als im Fall einer Inlandsbeteiligung. Die Grundsätze der Entscheidung des EuGH sind daher im Streitfall entsprechend anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 X R 37/13, BFH/NV 2016, 536; BFH-Beschluss vom 11. April 2011 I B 180/10, BFH/NV 2011, 1696, Rz 13 ff.; vgl. FG München, Urteil in EFG 2010, 1704).
- 63** C. Der Senat konnte mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§ 90 Abs. 2 FGO).
- 64** D. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de