

Urteil vom 14. Juli 2010, X R 62/08

Besteuerung von Destinatszählungen - Einfluss der Anwendungsvorschriften auf das materielle Recht

BFH X. Senat

EStG § 2 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 9, EStG § 22 Nr 1, EStG § 52 Abs 1, EStG § 52 Abs 4b, EStG § 52 Abs 4d, EStG § 52 Abs 37, EStG § 52 Abs 38, KStG § 1 Abs 1, KStG § 10 Nr 1, EStG § 3 Nr 40 Buchst i, KStG § 23 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 9, KStG § 27

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. November 2008, Az: 3 K 397/08

Leitsätze

Destinatszählungen, die eine nicht von der Körperschaftsteuer befreite Stiftung im Jahre 2001 ausgeschüttet hat, sind bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatar --unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens-- als sonstige Leistungen zu besteuern .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die Besteuerung von Zahlungen, die sie von einer Stiftung (S) bezogen hat.
- 2 S ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, die im Inland zur Körperschaftsteuer veranlagt wird. Ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Zweck der S ist die Wahrung und Förderung gemeinsamer Interessen der Familie des mittlerweile verstorbenen Stifters, insbesondere die Verwaltung des Stiftungsvermögens mit dem Ziel, die satzungsmäßigen Leistungen an die Begünstigten (Destinatäre) zu gewährleisten. Zu ihnen gehört die Klägerin, die eine Tochter des Stifters ist.
- 3 Bis zum Jahre 2000 wurden die von der Klägerin empfangenen Leistungen nicht versteuert. Auch im Streitjahr 2001 erhielt die Klägerin von S Destinatszählungen. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte sie diese Einnahmen nicht. Die Einkommensteuerveranlagung und mehrere Änderungsbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) über eine Kontrollmitteilung von den Destinatszählungen erfahren hatte, behandelte er diese mit Änderungsbescheid vom 15. September 2006 als steuerpflichtige "Halbeinkünfte" gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. i des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG).
- 5 Mit Einspruch und Klage machte die Klägerin erfolglos geltend, die Destinatszählungen seien materiell-rechtlich bereits im Jahre 2001 als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu klassifizieren. Da allerdings diese Vorschrift nach § 52 Abs. 37 EStG erst vom 1. Januar 2002 an anzuwenden sei, seien die Einkünfte im Streitjahr keiner Einkunftsart zugeordnet, mithin bei ihr nicht steuerbar gewesen. Die Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, mit der ein neuer Einkommenstatbestand geschaffen worden sei, schließe die Anwendung des subsidiären § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG aus.
- 6 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 816 veröffentlichtem Urteil abgewiesen; das FA habe zu Recht die Steuerpflicht der Zahlungen der S nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a i.V.m. § 52 Abs. 38 EStG bei der Klägerin bejaht. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG stehe der Besteuerung nicht entgegen, da die Vorschrift im Streitjahr noch nicht anwendbar gewesen sei.
- 7 Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23. Oktober

2000 (BGBl I 2000, 1433) sei einheitlich mit Wirkung zum 1. Januar 2001 in Kraft getreten. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sei kraft besonderer Anordnung in § 52 Abs. 37 EStG erst ab 1. Januar 2002 anwendbar, § 22 Abs. 1 Satz 2 EStG nach § 52 Abs. 38 EStG hingegen bereits ab 1. Januar 2001. Die unterschiedlichen Anwendungszeitpunkte änderten jedoch nicht das materielle Steuerrecht und damit auch nicht die Klassifizierung von Destinatsleistungen. Zudem nehme das Körperschaftsteuergesetz (KStG) 2001 in § 8b Abs. 1 und 2 sowie in § 27 Abs. 7 bereits ausdrücklich auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Bezug und zeige so, dass die Destinatszahlungen ab 2001 stets als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren seien. Da § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG lex specialis zu § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG sei, sei für die Anwendung von § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG kein Raum.

- 8** Die Besteuerung der Destinatszahlungen im Streitjahr widerspreche der Grundsystematik des Halbeinkünfteverfahrens und dem Grundsatz der Steuerfreiheit einer Einlagenrückgewähr. So würde die Anwendung von § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG auf Destinate einer nicht steuerbefreiten Stiftung im Jahre 2001 zu einer vollen Steuerpflicht auf der Ebene der Destinatäre und damit wegen der zusätzlichen Körperschaftsteuerbelastung von 25 % auf der Ebene der Stiftung zu einer nicht gewollten Doppelbesteuerung führen. Das Halbeinkünfteverfahren sei im Jahre 2001 noch nicht anwendbar, da § 52 Abs. 4b EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) auf die von § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG erfassten sonstigen Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht Bezug nehme. Schließlich widerspreche es der Zweckbestimmung des § 27 KStG, wenn es mangels eines gesonderten Einlagekontos nach § 27 Abs. 1 KStG bei Leistungen aus dem Grundstockvermögen der S zu einer Besteuerung rückgewährter Einlagen kommen könne. Auch die Gesetzesbegründungen (BTDrucks 14/2683, S. 114 sowie BTDrucks 14/3366, S. 118) stützten dieses Ergebnis.
- 9** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2001 dahingehend zu ändern, dass die von der Klägerin vereinnahmten Destinatsleistungen nicht als (sonstige) Einkünfte angesetzt werden.
- 10** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11** Es hält an seiner Rechtsauffassung fest.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Klägerin die Zahlungen der S im Jahre 2001 gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG als sonstige Leistungen zu versteuern hat.
- 13** 1. Die im Streitjahr nach § 22 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG steuerpflichtigen Destinatszahlungen waren nach § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG zur Hälfte steuerfrei.
- 14** Gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG sind sonstige Einkünfte, Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören.
- 15** a) Die Destinatszahlungen sind als jährlich wiederkehrende Leistungen wiederkehrende Bezüge i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG. Sie gehörten im Streitjahr nicht zu den in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten, insbesondere nicht zu den in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG bezeichneten Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 16** b) § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG war im Streitjahr noch nicht anzuwenden.
- 17** aa) Nach § 52 Abs. 37 EStG war § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erstmals auf Einnahmen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. von § 1 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 KStG erzielt werden, für das das KStG i.d.F. des Art. 3 StSenkG erstmals anzuwenden ist. Gemäß § 34 Abs. 1 KStG galten die neuen Vorschriften ab dem 1. Januar 2001. Damit war § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erstmals nach Ablauf des Jahres 2001, folglich erst seit 2002 anzuwenden.

- 18** bb) § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG ist nicht deshalb im Streitjahr unanwendbar, weil Destinatszählungen dem Grunde nach den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuweisen sein könnten. § 20 EStG enthält keine Generalklausel, sondern ordnet bestimmte, im Einzelnen bezeichnete Einkünfte mit konstitutiver Wirkung den Einkünften aus Kapitalvermögen zu, zu denen die streitbefangenen Destinatszählungen im Streitjahr nicht gehörten.
- 19** § 22 Nr. 1 EStG ist subsidiär (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG). Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen sind nur unter der Voraussetzung anzusetzen, dass sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören. Nimmt der Gesetzgeber eine bestimmte Zuordnung von Erträgen aus einkunftsartspezifischen Gründen erst für einen späteren Zeitraum vor, kommt in den früheren Zeiträumen § 22 Nr. 1 EStG zur Anwendung.
- 20** Entgegen der Auffassung der Klägerin führen die unterschiedlichen Anwendungszeitpunkte der beiden Vorschriften zu einer Änderung der Einkünftequalifikation. Wenn auch Anwendungsvorschriften über das Inkrafttreten unmittelbar keinen materiell-rechtlichen Regelungsgehalt besitzen, entscheiden sie mittelbar wesentlich über das materielle Recht, weil sie vorgeben, welche materiell-rechtlichen Regelungssysteme in welchem Zeitraum anwendbar sind. Nach den hier maßgebenden Änderungsvorschriften war § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Streitjahr nicht geltendes Recht. Der ab dem Veranlagungszeitraum 2002 geltende § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG verdrängt nicht die Anwendung des § 22 Nr. 1 EStG im Veranlagungszeitraum 2001.
- 21** Es ist demnach systemgerecht, Fälle, die aus dem zeitlichen Geltungsbereich von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG herausfallen, in dem betreffenden Jahr mittels des subsidiären § 22 EStG zu erfassen; dies gilt umso mehr, als Destinatszählungen bereits vor 2001 dem Grunde nach sonstige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 EStG waren.
- 22** c) Die Destinatszählungen waren auch der Klägerin zuzurechnen.
- 23** Nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 13 StSenkG sind die Bezüge nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn sie freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden und der Geber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG sind dagegen solche Bezüge dem Empfänger zuzurechnen, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt werden.
- 24** § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des StSenkG war im Streitjahr bereits in dieser Fassung anwendbar. Nach § 52 Abs. 38 EStG ist § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG erstmals auf Bezüge anzuwenden, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden, die die Bezüge gewährt, für das das KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl I 1999, 817), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 (BGBl I 2000, 1034), letztmalig anzuwenden ist. Auf die S war das alte KStG letztmals im Jahre 2000 anzuwenden, so dass § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG erstmals nach dessen Ablauf, mithin seit 2001 anzuwenden war.
- 25** d) Nach § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG war die Hälfte der Destinatszählungen steuerfrei.
- 26** Gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sind die Hälfte der Bezüge i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG steuerfrei, soweit diese von einer --wie im Streitfall S-- nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen. § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG war im Streitjahr anwendbar. Wegen einer fehlenden ausdrücklichen Anwendungsvorschrift ist § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG vom 1. Januar 2001 an anzuwenden.
- 27** 2. Die Steuerbarkeit der Destinatszählungen bereits im Jahre 2001 entspricht dem in den Materialien zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers.
- 28** a) Die wortgleichen Gesetzesentwürfe der Bundesregierung zum StSenkG vom 30. März 2000 (BTDrucks 14/3074) und der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen vom 15. Februar 2000 (BTDrucks 14/2683, S. 115) führen zu den Änderungen des § 22 EStG aus, es käme zu ungerechtfertigten Begünstigungen, wenn es bei der bisherigen Nichtbesteuerung beim Empfänger bliebe, während die Körperschaftsteuerbelastung bei der nicht steuerbefreiten Körperschaft nur noch 25 % betrage. Den Erläuterungen ist hingegen nicht zu entnehmen, dass Leistungen, die vor und nach der Änderung des Körperschaftsteuerrechts in vollem Umfange besteuert wurden und werden, in einem Übergangsjahr nicht oder nur teilweise besteuert werden sollten. Der Gesetzgeber wollte Besteuerungslücken schließen, aber nicht neue schaffen.

- 29** b) Nach der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 16. Mai 2000 (BTDrucks 14/3366, S. 118) sollten über § 20 Abs. 1 Nrn. 9 und 10 EStG die Grundsätze des Halbeinkünfteverfahrens für alle in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften gelten. Die Auffassung der Klägerin, der Gesetzgeber habe die Destinatszählungen im Streitjahr 2001 steuerfrei belassen wollen, kann den Gesetzesmaterialien nicht entnommen werden.
- 30** 3. Die Steuerpflicht der Destinatszählungen bei der Klägerin gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens ist systemgerecht. Sie entspricht dem Ziel der Überleitungsvorschriften, die Besteuerungsmodalitäten bei Geber und Empfänger aufeinander abzustimmen.
- 31** a) In der bis zum Jahre 2000 geltenden Fassung war § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen die Geber von der Körperschaftsteuer befreit waren. Wurden Bezüge freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, waren sie nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG dem Empfänger nicht zuzurechnen, es sei denn, der Geber war von der Körperschaftsteuer befreit (§ 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG). Auf Seiten des Gebers waren derartige Zahlungen gemäß § 10 Nr. 1 KStG nicht abziehbar. So wurde sichergestellt, dass die Erträge, aus denen die Bezüge stammten, wenigstens einmal, aber auch nur einmal besteuert wurden.
- 32** b) Mit Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens unterliegen die Einkünfte der (steuerpflichtigen) Körperschaften gemäß § 23 Abs. 1 KStG nur noch, allerdings definitiv, einem Steuersatz von zunächst 25 %, während die von der Körperschaft bezogenen Zahlungen auf Grund der fortgefallenen Anrechnungsmöglichkeit grundsätzlich gemäß § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte der Besteuerung unterworfen wurden. Das Halbeinkünfteverfahren geht davon aus, dass ausgekehrte Erträge der Körperschaft teilweise bei der Körperschaft und teilweise bei dem Empfänger steuerlich erfasst werden.
- 33** Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, wenn diejenigen Mittel, die --wie es hier unstreitig ist-- bei ihrer Erwirtschaftung bei der Körperschaft nur noch dem Steuersatz von 25 % unterlegen haben, beim Empfänger nach den Regeln des Halbeinkünfteverfahrens besteuert werden.
- 34** Nicht systemgerecht wäre es, wenn Erträge, die auf der Ebene der Körperschaft nur mit 25 % besteuert werden, auf der Ebene des Empfängers überhaupt nicht besteuert würden. Dazu käme es, wenn die Bezüge der Klägerin im Jahre 2001 nicht steuerbar wären.
- 35** Dabei ist es unerheblich, welcher Einkunftsart die Destinatszählungen zuzuordnen sind und ob sie in den Folgejahren § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterfallen. Wenn es nicht nur dem Wortlaut des Gesetzes, sondern auch dessen Systematik entspricht, Einnahmen der Besteuerung zu unterwerfen, besteht kein Grund, davon nur deshalb Abstand zu nehmen, weil auch eine andere Zuordnung zu den Einkunftsarten vorstellbar gewesen wäre.
- 36** c) Hinzu tritt, dass die spätere Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG jedenfalls in typischen Fällen dem Konzept der Überleitungsvorschriften entspricht. Die Vorschrift des § 52 Abs. 37 EStG i.d.F. des StSenkG erfasst Einnahmen, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, wie es sich auch der Ergänzung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. c UntStFG entnehmen lässt. Das sind typischerweise Ausschüttungen, die erst im Folgejahr aus den Gewinnen des vorangegangenen, abgelaufenen Wirtschaftsjahrs vorgenommen werden. Es ist daher folgerichtig, wenn die Bezüge bei dem Empfänger erst im Jahre 2002, dem Jahr nach der erstmaligen Definitivbesteuerung bei der ausschüttenden Körperschaft, dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen werden.
- 37** d) Ob § 27 KStG auf die S unmittelbar oder entsprechend anwendbar ist oder ob auf andere Weise einfachgesetzlich sichergestellt werden kann, dass dem Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen Rechnung getragen wird, muss der Senat nicht beantworten, da es sich bei den Destinatszählungen unstreitig nicht um solche handelt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de