Urteil vom 22. Juni 2010, I R 78/09

Partiarisches Darlehen - Kapitalertragsteuerabzug bei stiller Beteiligung und bei partiarischem Darlehen - Erstattung der Kapitalertragsteuer bei fehlender Verpflichtung zum Steuerabzug

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 49 Abs 1 Nr 5 Buchst a, EStG § 44b Abs 4, EStG § 44 Abs 1, EStG § 45a Abs 1

vorgehend FG Münster, 01. Juli 2009, Az: 10 K 4972/05 Kap

Leitsätze

1. NV: Ein Darlehen kann auch dann partiarischen Charakter haben, wenn die Erfolgsbeteiligung sich auf den Gewinn oder den Umsatz aus einem bestimmten Geschäft des Darlehensnehmers bezieht.

2. NV: Als erfolgsabhängig ist eine Vergütungsvereinbarung zu beurteilen, nach der die Darlehenszinsen erst dann zur Zahlung fällig werden, wenn der Darlehensnehmer über ausreichende Liquidität verfügt.

Tatbestand

1 I. Streitpunkt ist, ob Zahlungen an eine ausländische Gläubigerin als Zinsen aus partiarischen Darlehen zu beurteilen sind und deshalb der Kapitalertragsteuer unterliegen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine 1994 gegründete, im Inland ansässige Publikumsgesellschaft in der Rechtsform der KG. Ihr Unternehmensgegenstand besteht im Erwerb und Betrieb des Containerschiffes MS X sowie aller damit im Zusammenhang stehender Geschäfte. Gemäß § 4 Abs. 9 des Gesellschaftsvertrages war die persönlich haftende Gesellschafterin berechtigt, im Namen der Klägerin ein "partiarisches Darlehen" bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. DM aufzunehmen. Der Inhalt des Darlehensvertrages wurde in dem Gesellschaftsvertrag bereits dem Wortlaut nach vorgegeben.

3 Am 13. Dezember 1994 schloss die Klägerin als Darlehensnehmerin mit der in Zypern ansässigen C-Ltd. als Darlehensgeberin eine "Vereinbarung über die Gewährung eines partiarischen Darlehens" (Darlehensvertrag) über 1 Mio. DM. In dem Darlehensvertrag heißt es u.a.:

4 "2. Die Darleh(e)nseinlage ist mit 7,5 % p.a. zu verzinsen. Im Übrigen nimmt das partiarische Darleh(e)n am Ergebnis der KG nicht teil, soweit sich nicht aus 3. etwas anderes ergibt. Die Auszahlung der Zinsen wird insoweit zur Zahlung fällig, wie die Liquiditätslage der Gesellschaft unter Berücksichtigung einer Ausschüttung von 5 % auf das Kommanditkapital der KG ab 1996 am 31.12. eines jeden Jahres eine Auszahlung der aufgelaufenen Zinsen unter Berücksichtigung der prospektierten Liquiditätsreserve zuläßt.

> 3. Die Darleh(e)nseinlage und etwaige aufgelaufene Zinsen sind unbeschadet Ziff. 2 rückzahlbar und kündbar bei Veräußerung des der KG gehörenden Seeschiffes. Sie gelten als erlassen, sofern und soweit der Veräußerungserlös zur Rückzahlung des partiarischen Darlehens sowie der Zinsen nicht ausreicht. Wird jedoch der Bereederungsvertrag [mit der (C-Ltd.)] von Seiten der KG vorzeitig beendet, ist die Rückzahlung des Darleh(e)ns zuzüglich Zinsen mit der Beendigung des Bereederungsvertrages fällig.
>
> Nach Abzug der etwaigen noch bestehenden Verbindlichkeiten und der Veräußerungskosten werden aus dem Veräußerungserlös zunächst aufgelaufene Darleh(e)nszinsen auf das partiarische Darleh(e)n und nicht ausgezahlte Ausschüttungen auf das KG-Kapital bis zur Höhe von durchschnittlich 5 % ab 1996 im gleichen Verhältnis zueinander, sodann das partiarische Darlehen, sodann das nominelle Kommanditkapital gezahlt. Ein sodann noch

verbleibender Überschuß wird im Verhältnis des nominellen KG-Kapitals zum partiarischen Darleh(e)n aufgeteilt und verteilt."

5 Der im Darlehensvertrag angesprochene "Bereederungsvertrag" hinsichtlich der MS X zwischen der Klägerin als Reederei und der C-Ltd. als Vertragsreeder vom 13. Dezember 1994 enthält in Ziffer 12 u.a. folgende Bestimmungen:

6 "b) Der Vertrag endet, ohne daß es einer Kündigung bedarf, bei

aa) Veräußerung des Schiffes und

bb) Totalverlust desselben. ...

c) Der Vertrag ist beiderseitig mit einer Frist von zwölf Monaten zum Ende eines jeden Jahres kündbar, erstmalig jedoch am 31. Dezember 1998. Die Kündigung aus wichtigem Grund bleibt hiervon unberührt. ...

d) Eine Kündigung der Reederei ist nur wirksam, wenn das partiarische Darlehen gemäß § 4 Ziffer 9. des Gesellschaftsvertrages der Reederei nebst Zinsen bis zum Ende der Kündigungsfrist an den Darlehensgläubiger zurückgezahlt ist."

7 Am 22. Oktober 1996 trat an Stelle der C-Ltd. deren Muttergesellschaft, die ebenfalls in Zypern ansässige S-Ltd., als Darlehensgeberin in den Darlehensvertrag ein; das Darlehen wurde an diesem Tag ausgereicht.

8 Von den im Dezember 1996 an die S-Ltd. zu zahlenden Zinsen in Höhe von 14.375 DM behielt die Klägerin Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag ein und führte diese im folgenden Monat entsprechend ihrer für den Anmeldungszeitraum Dezember 1996 vorgenommenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab. Im Dezember 1999 reichte die Klägerin eine berichtigte Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Dezember 1996 ein, in der sie Einnahmen aus stiller Gesellschaft und partiarischem Darlehen in Höhe von Null DM erklärte. Zugleich beantragte sie die Erstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlages. Das FA lehnte dies ab. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Münster hat sie als unbegründet abgewiesen. Sein Urteil vom 2. Juli 2009 10 K 4972/05 Kap ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1937 abgedruckt.

9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.

10 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil und den Bescheid vom 25. Oktober 2001 aufzuheben und das FA zu verpflichten, dem Antrag auf Herabsetzung der Kapitalertragsteuer auf Null für das Jahr 1996 stattzugeben sowie die bereits gezahlte Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag zu erstatten.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die von der Klägerin beantragte Änderung der Kapitalertragsteueranmeldung für Dezember 1996 und die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer zu Recht abgelehnt.

13 1. Ist Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand, so ist nach § 44b Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 1990 i.d.F. des Gesetzes über die Neuregelung der Zinsbesteuerung vom 9. November 1992 (BGBl I 1992, 1853, BStBl I 1992, 682) --EStG 1990-- auf Antrag des nach § 44 Abs. 1 EStG 1990 zum Steuerabzug Verpflichteten die Steueranmeldung (§ 45a Abs. 1 EStG 1990) insoweit zu ändern. Die abgeführte Steuer ist gemäß § 44b Abs. 4 Satz 2 EStG 1990 dem Antragsteller zu erstatten. Das gilt auch, wenn die Kapitalertragsteuer nicht auf dessen Rechnung, sondern auf Rechnung des Vergütungsgläubigers abgeführt worden ist (Senatsurteil vom 14. Juli 2004 I R 100/03, BFHE 207, 159, BStBl II 2005, 31).

14 2. Diese Rechtsfolgen kommen im Streitfall nicht zugunsten der Klägerin zur Anwendung, weil diese hinsichtlich der im Dezember 1996 an die S-Ltd. gezahlten Zinsen entsprechend ihrer ursprünglichen Anmeldung zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlages verpflichtet war.

15 a) Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1990 wird bei inländischen Kapitalerträgen u.a. in Form von Zinsen aus partiarischen Darlehen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Das gilt auch, wenn der Gläubiger der Zinsen --wie nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG bei der S-Ltd. der Fall-- eine Körperschaft ist, die weder ihren Sitz noch den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat. Denn die Zinsen aus partiarischen Darlehen gehören gemäß § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1990 zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, wenn der Schuldner --wie die Klägerin-- Geschäftsleitung und/oder Sitz im Inland hat.

16 b) Die Annahme des FG, bei den aufgrund des Darlehensvertrages an die S-Ltd. zu leistenden Zinsen handele es sich um solche aus einem partiarischen Darlehen, hält den Angriffen der Revision stand.

17 aa) Kennzeichnend für Begriff und Wesen eines partiarischen Rechtsverhältnisses ist, dass die Vergütung nicht --oder nicht nur-- in einem festen periodischen Betrag besteht, sondern in einem Anteil an dem vom Darlehensempfänger erwirtschafteten Erfolg (Senatsurteil vom 13. September 2000 I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 22. Oktober 1997 XII ZR 142/95, Der Betrieb 1998, 875; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 20 EStG Rz 191; Erman/Saenger, Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Aufl., § 488 Rz 50).

18 bb) Das FG hat es für die Charakterisierung des Vertragsverhältnisses als partiarisches Darlehen im Streitfall als ausschlaggebend angesehen, dass neben dem vereinbarten Zins die S-Ltd. nach der Regelung in Ziffer 3 Abs. 2 des Darlehensvertrages im Falle einer Veräußerung des u.a. mit dem Darlehen finanzierten Schiffes am Veräußerungserlös beteiligt werden sollte, falls nach Maßgabe der dort näher beschriebenen Bedingungen ein Überschuss verbleibt. Das ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

19 aaa) Entgegen der Auffassung der Klägerin muss die für das partiarische Darlehen charakteristische Erfolgsbeteiligung sich nicht unbedingt auf den Gewinn oder Umsatz des gesamten Unternehmens des Darlehensnehmers beziehen. Ein partiarisches Darlehen liegt vielmehr auch dann vor, wenn sich die Erfolgsbeteiligung auf ein bestimmtes Geschäft --insbesondere jenes, zu dessen Finanzierung das Darlehen gewährt wurde-- beschränkt (vgl. von Beckerath in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., § 20 Rz 95; Schwintowski in juris Praxiskommentar BGB, 4. Aufl., § 488 Rz 12). Aus dem von der Klägerin für ihre Sichtweise in Bezug genommenen Senatsurteil in BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67 ergibt sich nichts Gegenteiliges.

20 bbb) Nach den tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz, gegen die die Klägerin keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht hat und die den Senat deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, handelte es sich bei der Beteiligung an dem Überschuss aus einem etwaigen Schiffsverkauf nicht um einen wirtschaftlich gehaltlosen Anspruch. Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, die Beteiligung an dem Überschuss sei aus Sicht der Vertragsparteien eine Gegenleistung dafür gewesen, dass die S-Ltd. zum Abschluss des Darlehensvertrages bereit gewesen ist, obwohl dieser im Vergleich zu gewöhnlichen Darlehensgeschäften gesteigerte Risiken für den Darlehensgeber aufwies. Diese Würdigung des Sachverhalts ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze. Soweit die Klägerin demgegenüber geltend macht, die Vertragsparteien hätten der Beteiligung an dem Überschuss kein maßgebliches Gewicht beigemessen, weil ein verteilbarer Überschuss aus einem etwaigen Schiffsverkauf objektiv unwahrscheinlich sei, setzt sie lediglich die eigene Überzeugung an die Stelle derjenigen des FG, ohne der tatrichterlichen Überzeugungsbildung revisionsrechtlich beachtliche Fehler nachweisen zu können.

21 Entsprechendes gilt für den Einwand der Klägerin, nicht die Beteiligung an dem etwaigen Überschuss, sondern allein der Vorteil, den die C-Ltd. als Tochtergesellschaft der Darlehensgeberin aus dem Abschluss des Bereederungsvertrages erlangen würde, sei die Gegenleistung für die für die S-Ltd. ungünstigen Darlehenskonditionen. Zudem schließt dieses Vorbringen der Klägerin im Übrigen nicht aus, die Beteiligung an dem möglichen späteren Überschuss aus dem Schiffsverkauf zumindest als weiteren Grund dafür anzusehen, dass die S-Ltd. zu der Darlehensgewährung zu den vereinbarten Konditionen bereit gewesen ist.

22 Soweit die Klägerin schließlich darauf abstellt, dass nach der Vertragslage die Klägerin eine Beteiligung der S-Ltd. an einem Überschuss aus der Veräußerung durch eine vorherige Kündigung des Bereederungsvertrags hätte verhindern können, kann sie damit keinen Erfolg haben. Denn unabhängig davon, ob die Auffassung des FG zutrifft, die Klägerin sei an einem solchen Vorgehen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gehindert, ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass den Vertragsparteien bei Abschluss des Darlehensvertrages diese Möglichkeit überhaupt bewusst gewesen ist und sie ein solches Verhalten der Klägerin als so wahrscheinlich angesehen haben, dass sie der Überschussbeteiligung kein maßgebliches wirtschaftliches Gewicht beigemessen haben.

23 cc) Die Ergebnisabhängigkeit der Vergütung kann außer an den von FA und FG hervorgehobenen Umständen auch daran festgemacht werden, dass die vereinbarten Zinsen nach der Regelung in Ziffer 2 des Darlehensvertrages erst dann zur Zahlung fällig werden sollten, wenn die Klägerin über ausreichende Liquidität verfügen würde. Denn diese zeitlich nicht begrenzte Stundungsregelung führt faktisch dazu, dass die S-Ltd. erst und nur dann einen durchsetzbaren Anspruch auf den Darlehenszins erlangt, wenn die Klägerin ein entsprechend positives Betriebsergebnis erzielt.

24 c) In der Regelung der Ziffer 3 Satz 1 des Darlehensvertrages, wonach nicht nur etwaige aufgelaufene Zinsansprüche, sondern auch der Anspruch auf Rückzahlung des Darlehenskapitals als erlassen gelten, wenn der Veräußerungserlös aus einem Verkauf des Schiffes zu ihrer Deckung nicht ausreichen sollte, könnte die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung gesehen werden. Dies würde zwar dazu führen, dass kein partiarisches Darlehen vorläge. Denn die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung schließt wegen der Beteiligung an dem unternehmerischen Risiko ein partiarisches Rechtsverhältnis aus (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Februar 2009 IV R 83/06, BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798; von Beckerath in Kirchhof, a.a.O., § 20 Rz 95; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 20 EStG Rz 157). Jedoch wäre dann von einer stillen Beteiligung der S-Ltd. am Handelsgeschäft der Klägerin auszugehen (vgl. BFH- Urteil in BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 20 EStG Rz 155), die --mangels Mitunternehmerinitiative der S-Ltd.-- als typische stille Beteiligung anzusehen wäre. Die Einnahmen aus einer Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter an einem Handelsgewerbe unterliegen gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1990 in gleicher Weise wie jene aus einem partiarischen Darlehen der Kapitalertragsteuer. Ebenso wie diese würden sie auch zu den gemäß § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1990 beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der S-Ltd. gehören.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de