

Urteil vom 29. April 2014, VIII R 23/13

Keine Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierung - Verfassungsmäßigkeit von § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 2 S 1 Nr 1 Buchst b, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, EStG VZ 2009 , EStG § 32a Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. April 2012, Az: 14 K 335/10

Leitsätze

1. Der gesonderte Steuertarif für Kapitaleinkünfte gemäß § 32d Abs. 1 EStG gilt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht für Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, die von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist .
2. Der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen Art. 2 Abs. 1 GG, da bei einer Begünstigung einer Gesellschafterfremdfinanzierung das wirtschaftspolitische Lenkungsziel des Gesetzgebers, durch die Einführung eines Abgeltungsteuersatzes die Standortattraktivität Deutschlands im internationalen Wettbewerb für private Anleger zu erhöhen, verfehlt würde .
3. Die Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % an der Schuldnerin der Kapitaleinkünfte verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da sie jedenfalls nicht willkürlich ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.
- 2 Der Kläger ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Im Jahr 2000 schloss er mit dieser einen schriftlichen Vertrag über die Gewährung eines ungesicherten Darlehens in Höhe von 600.000 DM ab. Das Darlehen sollte mit einem Zinssatz in Höhe von jährlich 6 % verzinst werden. Die Auszahlung des Darlehens erfolgte je nach Bedarf. Das Darlehen valutierte am 31. Dezember 2009 in Höhe von 272.000 €. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2009 aus dem Darlehen Kapitalerträge in Höhe von 16.320 €.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) besteuerte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr diese Zinserträge mit der tariflichen Einkommensteuer (§ 32a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres --EStG--). Mit ihrem Einspruch machten die Kläger erfolglos geltend, dass der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25 % Anwendung finde (§ 32d Abs. 1 EStG). Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem Urteil vom 12. April 2012 14 K 335/10 ab.
- 4 Die Kläger tragen zur Begründung ihrer Revision vor, der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG sei in verfassungskonformer Auslegung auf Missbrauchsfälle zu beschränken. Andernfalls werde der Kläger in verfassungswidriger Weise benachteiligt, da der Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG Anwendung fände, wenn er zu weniger als 10 % an der GmbH beteiligt wäre oder eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorläge. Der Darlehensvertrag sei im Jahr 2000 abgeschlossen worden, sodass die Einführung der Abgeltungsteuer im Streitjahr nicht ursächlich für die Darlehensgewährung gewesen sein könne. Dennoch werde auch dieser Vertrag von der Regelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG erfasst und ein Missbrauch des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen pauschal unterstellt. Der Gesetzgeber habe dadurch gegen seine Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis verstoßen. Er habe mit der Festlegung auf

eine Beteiligung von mindestens 10 % eine willkürliche Grenze für den Ausschluss der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes gezogen. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG verletze zudem die durch Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geschützte Vertragsfreiheit.

- 5 Die Kläger beantragen,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 12. April 2012 14 K 335/10 aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 23. September 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. November 2010 die tariflich besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen um 16.320 € zu verringern, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Einkünfte um diesen Betrag zu erhöhen und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.
- 6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Dem Ansinnen des Klägers, die Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG auf tatsächliche Missbrauchsfälle zu beschränken, stehe der eindeutige und klare Wortlaut des Gesetzes entgegen. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung liege nicht vor.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG unterliegen, da die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ausgeschlossen ist. Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass der Kläger aus der Darlehensgewährung an die GmbH Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielte und keine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorlag, für die im Streitjahr der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht gilt. Es sind für das Vorliegen einer vGA auch keine Anhaltspunkte gegeben. Die Kapitalerträge wurden von einer Kapitalgesellschaft gezahlt, an der der Kläger zu mindestens 10 % als Anteilseigner beteiligt war, sodass die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach dem eindeutigen Wortlaut des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ausgeschlossen ist.
- 10 2. Dagegen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 11 a) Der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Ungleichbehandlung des Klägers im Verhältnis zu den durch den Abgeltungsteuersatz begünstigten Steuerpflichtigen ist durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Die vom Gesetzgeber normierte Beteiligungsquote von 10 % ist nicht willkürlich.
- 12 aa) Der Gleichheitssatz ist im Steuerrecht als Grundsatz der Steuergerechtigkeit bereichsspezifisch ausgeprägt; er verlangt steuerliche Lastengleichheit. Als horizontale Steuergleichheit gebietet der Gleichheitssatz, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern. Der Steuergesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Spielraum und ist in der Gestaltung hinsichtlich der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei. Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz solange nicht verletzt, wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen, insbesondere finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur, beruht (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 46 ff., m.w.N.; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180 ff., m.w.N.).
- 13 Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwecke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten. Er darf grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Er darf jedoch für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als

- 14** bb) Mit der Regelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG hat der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit nicht überschritten. Die Ungleichbehandlung des Klägers im Verhältnis zu den durch den Abgeltungsteuersatz begünstigten Steuerpflichtigen findet ihre Rechtfertigung in dem Zweck des Gesetzes, die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf Fälle zu beschränken, bei denen die Gefahr besteht, dass Kapital in das niedrig besteuerte Ausland verlagert wird (siehe hierzu II.2.a bb (1)). Der Gesetzgeber hat dabei keinen atypischen Fall als Leitbild gewählt (siehe hierzu unter II.2.a bb (2)) und ist durch die Kompensation der steuerrechtlichen Vor- und Nachteile bei dem Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes dem Erfordernis einer folgerichtigen Ausgestaltung hinreichend nachgekommen (siehe hierzu unter II.2.a bb (3)). Durch die Einführung der Abgeltungsteuer wird Art. 3 Abs. 1 GG auch in zeitlicher Hinsicht nicht verletzt (siehe hierzu unter II.2.a bb (4)).
- 15** (1) Die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG führt hinsichtlich des Steuersatzes zu einer Ungleichbehandlung gegenüber den nach dem progressiven Einkommensteuertarif gemäß § 32a Abs. 1 EStG besteuerten Einkünften, wenn der progressive Steuersatz über 25 % liegt. Gesetzgeberisches Ziel für diese Privilegierung war es, die Standortattraktivität der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Wettbewerb für private Anleger, die ihr Kapital ohne größere Schwierigkeiten auch im Ausland anlegen könnten, durch eine leicht erkennbare Belastungsminderung zu erhöhen (BTDrucks 16/4841, S. 1). Dieses auf die Standortsicherung bezogene gesetzgeberische Ziel ist geeignet, den Typisierungsspielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der Regelungen, die die Besonderheiten der Kapitaleinkünfte berücksichtigen, zu erweitern und die Begünstigung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten zu rechtfertigen (BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 282).
- 16** Das wirtschaftspolitische Lenkungsziel wird jedoch verfehlt, sodass keine Rechtfertigung für eine gleichheitswidrige Begünstigung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte gegeben ist, wenn ein Anteilseigner --wie hier der Kläger-- das Ziel der Refinanzierung seiner Gesellschaft im Inland durch eine Verlagerung seines Kapitals in das Ausland nicht erreichen könnte. Die Anwendung des allgemeinen Steuertarifs führt hier zu keiner Ungleichheit, sondern stellt im Hinblick auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine größere Gleichheit her (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 29. November 1989 1 BvR 1402/87, 1 BvR 1528/87, BVerfGE 81, 108, 118; in BVerfGE 105, 17, 47).
- 17** Die Ungleichbehandlung der Besteuerung von Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Vergleich zu Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus einer vGA, auf die der Abgeltungsteuersatz Anwendung findet, da sie von dem Ausschlusstatbestand des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht erfasst werden, verstößt gleichfalls nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Sie ist dadurch sachlich gerechtfertigt, dass diese Kapitalerträge, anders als die vom Kläger erzielten Zinseinkünfte, mit einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % (§ 23 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) vorbelastet sind, da die vGA das Einkommen der Gesellschaft nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; vgl. Blümich/Treiber, § 32d EStG Rz 96).
- 18** (2) Der Gesetzgeber hält sich mit der Regelung innerhalb seiner weiten Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis. Wie die Entstehungsgeschichte der Vorschrift belegt, soll der Abgeltungsteuersatz dann nicht zur Anwendung kommen, wenn das Ziel, dem Kapitalabfluss in das Ausland entgegenzuwirken, verfehlt würde (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 60). Dem Gesetz liegen damit legitime und zur Rechtfertigung von Typisierungsregelungen grundsätzlich geeignete Ziele zugrunde (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, 47 f.).
- 19** Auch die konkrete Ausgestaltung ist mit den vom BVerfG entwickelten Grundsätzen einer zulässigen Typisierung zu vereinbaren. Die Regelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG vereinfacht die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierungen und beugt unerwünschten Gestaltungen vor, bei denen der Gesellschafter der Stärkung der Gesellschaft durch Fremdkapital den Vorzug vor einer Erhöhung des Eigenkapitals gibt, um vom Abgeltungsteuersatz zu profitieren.
- 20** Es ist verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber von der zumindest realitätsnahen Annahme ausging, dass der Gesellschafter ab einer Beteiligung von mindestens 10 % in einem gewissen Maß auf das Verhalten der Gesellschaft einwirken kann, um durch eine Fremdfinanzierung von dem Abgeltungsteuersatz zu profitieren (BTDrucks 16/5377, S. 14 und BRDrucks 220/07, S. 10 f.). Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber hierdurch die Grenzen seines weiten Gestaltungsspielraums überschritten hätte und einen atypischen oder gar realitätsfernen Fall als Leitbild gewählt hat, sind nicht ersichtlich. Die Regelung ist auch nicht willkürlich, da es für das Willkürverbot nicht auf einen Mangel an dogmatisch "überzeugenden" oder systematisch "richtigen" Gründen

ankommt, sondern auf den offenkundigen Mangel an jeglicher Sachlichkeit des Grundes (BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 127), der vorliegend nicht gegeben ist.

- 21** (3) Der Gesetzgeber hat bei der Regelung des Ausschlusstatbestandes des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG die steuerrechtlichen Vor- und Nachteile des Vergünstigungstatbestandes des § 32d EStG folgerichtig ausgestaltet, da gemäß § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG bei der Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG weder die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG noch die Beschränkung des Werbungskostenabzugs nach § 20 Abs. 9 EStG Anwendung finden. Eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips ist danach nicht gegeben.
- 22** (4) Auch in zeitlicher Hinsicht verstößt der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Zum einen wird der Kläger im Vergleich zur alten Rechtslage nicht benachteiligt, da die Einkommensteuer für die Zinseinkünfte bereits vor der Einführung des gesonderten Steuertarifs für Kapitaleinkünfte nach dem progressiven Steuersatz des § 32a EStG ermittelt wurde. Der Gesetzgeber hat danach die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens des Klägers, der Fremdfinanzierung der GmbH im Jahre 2000, nicht nachträglich stärker belastet. Zum anderen unterfällt die bloße Chance, von einer steuerlichen Begünstigung von Kapitalerträgen zu profitieren, nicht dem Grundrechtsschutz des GG (vgl. BVerfG-Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 83).
- 23** b) Der Ausschluss der Zinseinkünfte des Klägers von der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG verstößt auch nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG. Schließt der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht eine wirtschafts- oder sozialpolitisch motivierte steuervergünstigende Ausnahmeregelung aus, weil der Lenkungszweck nicht erreicht wird, so ist die dadurch hergestellte Regelbelastung der betroffenen Adressatengruppe für sich genommen grundsätzlich mit Art. 2 Abs. 1 GG, insbesondere mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit, vereinbar (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 105, 17, 32 ff.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de