

Urteil vom 14. Mai 2014, VIII R 31/11

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person - Verfassungsmäßigkeit von § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG - Bindung an das beschränkte Klagebegehren - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 29.04.2014 VIII R 9/13 und VIII R 23/13

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 2 S 1 Nr 1 Buchst b S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, AO § 15, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, EStG VZ 2009, GG Art 20 Abs 3, FGO § 96 Abs 1 S 2, EStG § 32a Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 05. Juli 2011, Az: 4 K 322/10

Leitsätze

1. Der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG ist bei einer Darlehensgewährung an eine GmbH nicht schon deshalb nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG ausgeschlossen, weil der Gläubiger der Kapitalerträge ein Angehöriger der zu mehr als 10 % an der Schuldnerin beteiligten Anteilseigner ist.
2. Ist das Klagebegehren auf die Herabsetzung der Einkommensteuer unter Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG beschränkt, hat das Gericht nach dem Grundsatz "ne ultra petita" nicht darüber zu entscheiden, ob die von dem Kläger erklärten Kapitalerträge gänzlich steuerlich unberücksichtigt bleiben müssten, weil der Darlehensvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält oder eine den Gesellschaftern zuzurechnende vGA vorliegt.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Revisionsklägerin ist Rechtsnachfolgerin der zwischenzeitlich verstorbenen Klägerin des Ausgangsverfahrens. Letztere schloss im Jahr 2002 einen schriftlichen Vertrag über die Gewährung eines festverzinslichen Darlehens in Höhe von 250.000 € mit einer GmbH ab. An dem Stammkapital der GmbH waren die Enkelkinder der Klägerin (E 1 und E 2) zu jeweils 36 % und die Tochter der Klägerin (T) zu 28 % beteiligt. Das Darlehen hatte eine Laufzeit von fünf Jahren. Im Streitjahr 2009 erzielte die Klägerin aus dem Darlehen Kapitalerträge in Höhe von 6.290 €.
 - 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für 2009 diese Zinserträge als Kapitaleinkünfte, die der tariflichen Einkommensteuer gemäß § 32a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) unterliegen. Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin erfolglos geltend, dass der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25 % anzuwenden sei (§ 32d Abs. 1 EStG). Das FA führte in der Einspruchsentscheidung aus, die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG sei ausgeschlossen, da die Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge den Anteilseignern der GmbH, die zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt seien, nahestehende. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 242 veröffentlichten Urteil vom 6. Juli 2011 4 K 322/10 ab.
 - 3 Die Revisionsklägerin trägt zur Begründung der Revision im Wesentlichen vor, die Regelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG verstoße gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Normenklarheit, da der Begriff der dem Anteilseigner "nahestehenden Person" nicht hinreichend abgrenzbar sei. Zudem diskriminiere die Regelung Familienangehörige bei der Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 1 EStG.
 - 4 Die Revisionsklägerin beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 6. Juli 2011 4 K 322/10 aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2009 vom 30. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November

2010 die tariflich besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen um 6.290 € zu verringern, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Einkünfte um diesen Betrag zu erhöhen und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.

- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG verstoße nicht gegen das Bestimmtheitsgebot, da der Begriff der "nahestehenden Person" durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) und in anderen Gesetzen hinreichend konkretisiert worden sei. Die Regelung solle dem Anreiz entgegenwirken, betriebliche Gewinne in Form von Darlehenszinsen in die steuerlich begünstigte Anlageebene zu verlagern. Dieser Anreiz sei bei nahestehenden Personen zu vermuten, da bei diesen der zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer bestehende Interessengegensatz aufgehoben oder in der Regel eingeschränkt sei. So sei auch vorliegend die Darlehensgewährung nicht wie unter fremden Dritten üblich durchgeführt worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 2009 vom 30. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2010 mit der Maßgabe, dass die tariflich besteuerten Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen um 6.290 € verringert und die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Einkünfte um diesen Betrag erhöht werden und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 8 1. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG ausgeschlossen ist. Die Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge und E 1, E 2 und T als an der Schuldnerin der Kapitalerträge mit mindestens 10 % beteiligte Anteilseigner sind nicht als einander nahestehende Personen im Sinne dieser Vorschrift anzusehen.
- 9 a) Gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG gilt der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG nicht, wenn die Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. Diese Ungleichbehandlung der Anteilseigner im Vergleich zu den durch den Abgeltungsteuersatz begünstigten Steuerpflichtigen verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 oder Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes, da sie durch sachliche Gründe gerechtfertigt ist. Auf die diesbezüglichen Ausführungen des Senats im Urteil vom 29. April 2014 VIII R 23/13 (BFHE 245, 352) wird verwiesen.
- 10 b) Nach Satz 2 des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Kapitaleinkünfte auch dann ausgeschlossen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist.
- 11 aa) Bei dem Begriff der "nahestehenden Person" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der auslegungsbedürftig ist. Dies steht dem rechtsstaatlichen Erfordernis nach Normenbestimmtheit nicht entgegen, da unüberwindliche Auslegungsprobleme nicht ersichtlich sind.
- 12 bb) Was unter dem Begriff der "nahestehenden Person" zu verstehen ist, wird im Einkommensteuergesetz selbst nicht geregelt. Zwar ist der Begriff in § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) und § 138 der Insolvenzordnung (InsO) gesetzlich definiert. Eine analoge Anwendung ist jedoch aufgrund des unterschiedlichen Zwecks der Regelungen ausgeschlossen. Während es Ziel des § 1 Abs. 2 AStG ist, das ertragsteuerliche Ergebnis am Maßstab des Fremdvergleichs zu korrigieren, ist nach dem Wortlaut des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG die Marktüblichkeit der Zinsvereinbarung für den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes ohne Bedeutung. Gegen eine analoge Anwendung der Definition des § 138 InsO spricht, dass diese auf einen anderen Regelungsbereich zugeschnitten ist (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Februar 2011 IX ZR 131/10, BGHZ 188, 363). Gleiches gilt für den von der Rechtsprechung des BFH entwickelten Begriff der "nahestehenden Person" bei einer vGA (Worgulla, Der Erbschaft-Steuer-Berater --ErbStB-- 2010, 151, 154; Behrens/Renner, Betriebs-Berater --BB--

2008, 2319, 2321; a.A. Blümich/Treiber, § 32d EStG Rz 69; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 32d Rz 11) und für die Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes.

- 13** cc) Nach dem Wortsinn fallen unter den Begriff der "nahestehenden Person" alle natürlichen und juristischen Personen, die zueinander in enger Beziehung stehen. Hierzu gehören auch Angehörige i.S. des § 15 der Abgabenordnung (AO), da bei diesem Personenkreis bereits das auf der Verwandtschaft, dem Verlöbnis oder der Eheschließung beruhende Näheverhältnis auf eine enge Bindung schließen lässt (so zur Regelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG das Bundesministerium der Finanzen in seinen Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2010, 94, und vom 9. Oktober 2012 IV C 1-S 2252/10/10013, BStBl I 2012, 953, jeweils Rz 136; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 32d Rz 8; Boochs in Lademann, EStG, § 32d EStG Rz 18a; a.A. Storg in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 32d Rz 20a; Baumgärtel/Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32d EStG Rz 20; Worgulla, ErbStB 2010, 151, 154; Behrens/Renner, BB 2008, 2319, 2321; Schulz/Vogt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 2189, 2191 ff.; Blümich/Treiber, a.a.O., § 32d Rz 69; Lambrecht in Kirchhof, a.a.O., § 32d Rz 11; Fischer, DStR 2007, 1898 f.; Harenberg/Zöllner, Abgeltungsteuer 2011, 3. Aufl., S. 124; Griesel/Mertes, Die neue Abgeltungsteuer, Rz 200 ff.).
- 14** Diese weite Auslegung des gesetzlichen Tatbestands widerspricht jedoch dem Willen des Gesetzgebers, den er in der Gesetzesbegründung zu § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG zum Ausdruck gebracht hat. Danach soll ein Näheverhältnis nur dann vorliegen, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (BTDrucks 16/4841, S. 61). Zwar enthält die Gesetzesbegründung zu § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG keine entsprechenden Ausführungen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers auch bei dieser Regelung ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse nicht ausreichen soll, um ein Näheverhältnis zu begründen.
- 15** Legt man der Auslegung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG diese vom Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zu § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG gegebene Definition des Begriffs der "nahestehenden Person" zugrunde, ist der Ausschlussbestand vorliegend nicht erfüllt. Es lag zwischen der Klägerin und den Anteilseignern der GmbH kein Beherrschungsverhältnis vor. Selbst wenn man davon ausgeht, dass grundsätzlich jede --also auch eine natürliche-- Person beherrscht werden kann, setzt dies jedenfalls voraus, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt. Dies gilt auch für Beziehungen zwischen nahen Angehörigen, wie Eltern und Kindern und Großeltern und Enkeln (vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 Rz 841 f.). Dass dies bei der Klägerin, E 1, E 2 und T der Fall war, ist nicht ersichtlich. Es gibt weder Anhaltspunkte dafür, dass diese auf den jeweils anderen einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausübten, noch dass die Vertragsparteien ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hatten. Eine missbräuchliche Gestaltung zur Ausnutzung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen ist danach nicht ersichtlich.
- 16** c) Diese nach dem Willen des Gesetzgebers erforderliche Einschränkung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Auf die Ausführungen hierzu im Urteil vom 29. April 2014 VIII R 9/13 (BFHE 245, 343) wird verwiesen.
- 17** 2. Da die Klage aus den unter II.1. ausgeführten Gründen in vollem Umfang Erfolg hat, ist nicht darüber zu entscheiden, ob die von der Klägerin in Höhe von 6.290 € erklärten Kapitaleinkünfte bei der Steuerfestsetzung gänzlich unberücksichtigt bleiben müssten, weil der von der Klägerin und der GmbH geschlossene Darlehensvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält (hierzu im Einzelnen BFH-Urteile vom 22. Oktober 2013 X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374; vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015; vom 22. Januar 2013 IX R 70/10, BFH/NV 2013, 1067). Dies gilt auch für die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe die Zinszahlungen der GmbH als vGA den Anteilseignern und nicht der Klägerin zuzurechnen sein könnten und wie die Weiterleitung dieses Vorteils an die Klägerin steuerlich zu beurteilen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2010 VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449, m.w.N.). Aus dem Grundsatz der Bindung an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) folgt, dass das Gericht nicht über das Klagebegehren hinausgehen darf. Das heißt, das Gericht darf dem Kläger nicht etwas zusprechen, was dieser nicht beantragt hat ("ne ultra petita"), und auch nicht über etwas anderes ("aliud")

entscheiden, als der Kläger durch seinen Antrag begehrt und zur Entscheidung gestellt hat (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 49/10, BFH/NV 2012, 1665, m.w.N.). Die Klägerin hat ihr Klagebegehren auf die Herabsetzung der Einkommensteuer unter Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG beschränkt, sodass eine weitere Herabsetzung der Einkommensteuerfestsetzung nicht in Betracht kommt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de