# Urteil vom 20. Oktober 2016, VIII R 27/15

**Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft voraus**

ECLI:DE:BFH:2016:U.201016.VIIIR27.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 2 S 1 Nr 1 Buchst b, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. Juni 2015, Az: 2 K 1036/13

## Leitsätze

1. Der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG ist bei einer Darlehensgewährung an eine Kapitalgesellschaft nicht schon deshalb nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG ausgeschlossen, weil der Gläubiger der Kapitalerträge mittelbar zu mindestens 10 % an der Schuldnerin beteiligt ist (entgegen BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl I 2016, 85, Tz 137).

2. Sind Anteilseignerin und Schuldnerin der Kapitalerträge jeweils Kapitalgesellschaften, kann der Steuerpflichtige als Gläubiger der Kapitalerträge jedenfalls dann eine der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft nahe stehende Person i.S. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG sein, wenn er aufgrund seiner Beteiligung über die Mehrheit der Stimmrechte in deren Gesellschafterversammlung verfügt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 24. Juni 2015 2 K 1036/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1 (Klägerin zu 1) und ihr Ehemann verkauften mit Notarvertrag vom 20. April 2006 ihren Eigentumsanteil an einem Grundstück mit aufstehender und vermieteter Gewerbehalle für 2.494.800 € an die L-GmbH. Der zum 1. Juni 2006 fällig gestellte Kaufpreis wurde im Kaufvertrag in ein unkündbares Darlehen mit einem Jahreszinssatz von 3 % und einer jährlichen Zins- und Tilgungsrate von 100.000 € umgewandelt.

2 Hauptgesellschafterin der L-GmbH mit einem Anteil von 94 % war im Streitjahr (2011) die F-GmbH. An der F-GmbH waren bis zum 9. November des Streitjahres die Klägerin zu 1 mit 10,86 % und ihr Ehemann mit 54,33 % beteiligt. Nach dem 9. November des Streitjahres waren die Klägerin zu 1 und ihr Ehemann jeweils zu 22,80 % an der F-GmbH beteiligt.

3 Im Streitjahr beliefen sich die Zinszahlungen der L-GmbH an die Klägerin zu 1 und ihren Ehemann jeweils auf 6.629 € (insgesamt 13.258 €).

4 Die Zinszahlungen der L-GmbH ordneten die Klägerin zu 1 und ihr Ehemann in der gemeinsamen Steuererklärung für das Streitjahr zunächst den Kapitalerträgen zu, die gemäß § 32d Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) der tariflichen Einkommensteuer unterlagen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte im Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2012 erklärungsgemäß.

5 Hiergegen erhoben die Klägerin zu 1 und ihr Ehemann Einspruch mit der Begründung, die Regelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG greife nicht ein, da sie an der L-GmbH nicht direkt, sondern lediglich mittelbar beteiligt seien. Der Einspruch blieb erfolglos.

6 Während des anschließenden Klageverfahrens vor dem Finanzgericht (FG) verstarb der Ehemann der Klägerin zu 1. Seine Erbinnen, die Klägerinnen und Revisionsbeklagten zu 2 und 3 (Klägerinnen zu 2 und 3) führten das Verfahren als Rechtsnachfolgerinnen fort. Im Verlauf des Klageverfahrens wurde die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr durch Bescheid vom 24. September 2013 aus nicht mehr streitigen Gründen geändert.

7 Das FG gab der Klage mit Urteil vom 24. Juni 2015 2 K 1036/13 teilweise statt. Es entschied, die nur mittelbare Beteiligung der Klägerin zu 1 falle nicht unter die Regelung in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG. Die Darlehenszinsen der Klägerin zu 1 unterlägen daher dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG. Der Ehemann der Klägerin zu 1 sei hingegen als nahe stehende Person zur Anteilseignerin F-GmbH gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG anzusehen und die auf ihn entfallenden Darlehenszinsen der tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1711 veröffentlicht.

8 Mit seiner Revision wendet sich das FA gegen die Anwendung des gesonderten Steuertarifs gemäß § 32d Abs. 1 EStG auf die von der Klägerin zu 1 im Streitjahr vereinnahmten Darlehenszinsen. Entgegen der Auffassung des FG erfasse § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG auch Darlehenszinsen, die ein mittelbar beteiligter Anteilseigner erziele (Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 9. Oktober 2012 IV C 1-S 2252/10/10013, BStBl I 2012, 953, dort Tz 137; zwischenzeitlich ersetzt durch das BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl I 2016, 85, dort Tz 137).

9 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit über die Darlehenszinsen der Klägerin zu 1 zu entscheiden ist.

10 Die Klägerinnen beantragen sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Kapitaleinkünfte der Klägerin zu 1 dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen.

13 a) Die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG sind durch die mittelbare Beteiligung der Klägerin zu 1 an der L-GmbH nicht erfüllt.

14 aa) Gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG gilt der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG nicht, wenn 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 (GG), 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, BStBl II 2014, 884) wird verwiesen.

15 bb) Die Gleichstellung einer nur mittelbaren mit einer unmittelbaren Beteiligung bedarf nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Grundsatz jeweils einer ausdrücklichen gesetzlichen Einbeziehung in den Tatbestand (BFH-Urteile vom 4. April 1974 I R 73/72, BFHE 112, 351, BStBl II 1974, 645; vom 15. Dezember 1998 VIII R 77/93, BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168; vom 20. August 2003 I R 61/01, BFHE 203, 135, BStBl II 2004, 616). Eine Ausnahme hiervon kann in Einzelfällen vorliegen, wenn sich die Gleichstellung aus dem Sinn und Zweck einer Norm eindeutig ergibt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168, unter 2.a).

16 Im Rahmen des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG besteht keine Veranlassung für eine Gleichstellung

unmittelbarer und mittelbarer Anteilseigner. Der im Gesetzgebungsverfahren diskutierte Wortlaut (BTDrucks 16/5377, S. 14 und 26, BTDrucks 16/5452, S. 22) und der Umkehrschluss zu § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, in dem die mittelbare Beteiligung ausdrücklich genannt ist, schließen entgegen der Auffassung des FA ein gesetzgeberisches Redaktionsversehen aus. Mittelbar beteiligte Gesellschafter als Gläubiger der Kapitalerträge fallen damit nicht unter § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG (zustimmend Blümich/Werth, § 32d EStG Rz 76; Baumgärtel/Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32d EStG Rz 21; Koss in Korn, § 32d EStG Rz 53; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 32d Rz 12; Intemann/Zöller, Handbuch privater Kapitaleinkünfte, 2016, Rz 43; Elser/Bindl, Finanz-Rundschau 2010, 360, 362; Behrens/Renner, Betriebs-Berater 2008, 2319, 2322).

**17** b) Auch die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG sind nicht erfüllt. Die Klägerin zu 1 als Darlehensgeberin ist keine der Anteilseignerin F-GmbH nahe stehende Person im Sinne der Regelung.

**18** aa) Bei dem Begriff "nahe stehende Person" in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der nicht nach den Maßstäben des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes oder § 138 der Insolvenzordnung, sondern normspezifisch für Zwecke des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG auszulegen ist (vgl. ausführlich BFH-Urteile vom 29. April 2014 VIII R 9/13, BFHE 245, 343, BStBl II 2014, 986, Rz 19-21, und vom 14. Mai 2014 VIII R 31/11, BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995, Rz 12-14).

**19** bb) Unter den Begriff "nahe stehende Person" können alle natürlichen und juristischen Personen fallen, die zueinander in enger Beziehung stehen. Eine solche "enge Beziehung" hat der Senat auf Grundlage der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/4841, S. 61) im Verhältnis natürlicher Personen zueinander bejaht, wenn die nahe stehende 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 nahe stehende 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 (BFH-Urteile in BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995, Rz 14; vom 28. Januar 2015 VIII R 8/14, BFHE 249, 133, BStBl II 2015, 397, Rz 12).

**20** cc) An diesem Maßstab ist auch festzuhalten, wenn zu bestimmen ist, ob ein Näheverhältnis des Gläubigers der Kapitalerträge zu einer Anteilseigner-Kapitalgesellschaft, die zu mindestens 10 % an der Schuldner-Kapitalgesellschaft beteiligt ist, vorliegt. Wie die Gesetzesbegründung erkennen lässt, knüpft der Gesetzgeber für die Beurteilung des "Nahestehens" in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG maßgeblich an die Kriterien eines Beherrschungs- und Abhängigkeitsverhältnisses an.

**21** Ein Näheverhältnis liegt danach vor, wenn --wie im vorliegenden Fall-- der Gläubiger der Kapitalerträge (hier: Klägerin zu 1) eine Beteiligung an der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft inne hat (hier: F-GmbH), die es ihm ermöglicht, seinen Willen in deren Gesellschafterversammlung durchzusetzen. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Gläubiger aufgrund seiner Beteiligung über die Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft verfügt. Er beherrscht dadurch die Einflussmöglichkeit, die auf der Ebene der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft aufgrund deren zumindest 10 %-iger Beteiligung an der Schuldner-Kapitalgesellschaft besteht.

**22** dd) Dem Senat ist bewusst, dass auf Grundlage dieses Maßstabs ein Ausschluss der Bezüge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 7 EStG aus dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG bei Gesellschafterdarlehen und stillen Beteiligungen eines unmittelbaren Gesellschafters der Schuldner-Kapitalgesellschaft bereits bei einer Beteiligung von mindestens 10 % eintritt, während dies beim mittelbaren Gesellschafter erst ab einer Mehrheitsbeteiligung an der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft der Fall ist. Dieser Umstand beruht jedoch auf der in der Gesetzesbegründung vorgegebenen Begriffsbestimmung der "nahe stehenden Person" i.S. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b Satz 2 EStG. Letztere setzt eine Beherrschung voraus; der Ausschlusstatbestand des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG hingegen nur eine Einflussmöglichkeit eines mindestens zu 10 % beteiligten Anteilseigners.

**23** Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass die für das Näheverhältnis maßgebliche Zurechnung der Einflussnahmemöglichkeit der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft an der Schuldner-Kapitalgesellschaft beim Gläubiger der Kapitalerträge auch anzunehmen sein kann, wenn der Gläubiger zwar nicht die Mehrheit der Stimmrechte innehat, aber anderweitige besondere Umstände gegeben sind, die auf eine faktische Beherrschung der Mehrheitsverhältnisse in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft schließen lassen.

**24** ee) Legt man dies zugrunde, ist der Ausschlusstatbestand vorliegend nicht erfüllt. Eine Beherrschung der Gesellschafterversammlung der F-GmbH durch die Klägerin zu 1 lag nicht vor, da sie im Streitjahr lediglich zu 10,86 % bzw. 22,8 % beteiligt war.

**25** 2. Soweit die Klägerinnen zu 2 und 3 über die Zurückweisung der Revision des FA hinaus nach Ablauf der Revisionsfrist auch beantragt haben, das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben, hat der Senat hierin keine unselbständige Anschlussrevision gesehen. Denn die Klägerinnen zu 2 und 3 haben zugleich ausgeführt, ihre Anträge nicht weiter begründen zu wollen.

**26** Da Prozesserklärungen unter Beachtung des Grundsatzes der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (Art. 19 Abs. 4 GG) so auszulegen sind, dass im Zweifel dasjenige gewollt ist, was rechtlich vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage entspricht (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. Januar 2010 VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935, Rz 17; vom 8. Mai 2007 X B 43/06, BFH/NV 2007, 1499, unter 1.; vom 2. Juli 2014 XI S 8/14, BFH/NV 2014, 1601, Rz 21), konnte nicht unterstellt werden, dass die Klägerinnen zu 2 und 3 mehr als die Verwerfung der Revision des FA beantragen wollten, wenn sie gleichzeitig ankündigen, sich einer darüber hinausgehenden Begründung ausdrücklich enthalten zu wollen. Die Auslegung der Prozesserklärung der Klägerinnen zu 2 und 3 hätte auf dieser Grundlage nur zur Verwerfung der Anschlussrevision als unzulässig führen können. Auch eine unselbständige Anschlussrevision ist zu begründen (§ 155 FGO i.V.m. §§ 554 Abs. 3, 551 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Zivilprozessordnung, § 124 Abs. 1 Satz 2 FGO). Für eine ordnungsgemäße Revisionsbegründung (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO) wäre eine --im Streitfall von den Klägerinnen zu 2 und 3 nach eigenem Bekunden nicht beabsichtigte-- zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils erforderlich, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, BFH-Beschlüsse vom 9. März 2016 I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039; vom 24. Oktober 2001 II R 58/99, BFH/NV 2002, 372; vom 28. August 1998 V R 44/97, BFH/NV 1999, 482; vom 19. Oktober 2000 VI R 73/00, BFH/NV 2001, 333; vom 20. Oktober 2003 VIII R 59/00, BFH/NV 2004, 501).

**27** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de