

Urteil vom 07. Mai 2019, VIII R 31/15

Besteuerung von Stückzinsen nach Einführung der Abgeltungsteuer

ECLI:DE:BFH:2019:U.070519.VIIIR31.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 7, EStG § 52a Abs 10 S 7 Halbs 1, EStG § 52a Abs 10 S 1 Halbs 2, EStG § 52 Abs 28 S 16 Halbs 2, EStG VZ 2010

vorgehend FG Münster, 23. Juli 2015, Az: 4 K 1494/13 F

Leitsätze

1. Stückzinsen sind als Teil des Gewinns aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG nach der Einführung der Abgeltungsteuer auch dann zu besteuern, wenn die der Veräußerung zugrunde liegende Forderung vor dem 1. Januar 2009 erworben wurde .
2. Die Übergangsregelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (nunmehr § 52 Abs. 28 Satz 16 Halbsatz 2 EStG) führt nicht zu einer echten Rückwirkung hinsichtlich der Besteuerung von Stückzinsen im Veranlagungszeitraum 2009, da sie lediglich die bereits bestehende Rechtslage klarstellt .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.07.2015 - 4 K 1494/13 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Besteuerung von Stückzinsen aus der Veräußerung einer vor dem 1. Januar 2009 angeschafften Kapitalforderung.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die im Wesentlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen erzielte. Im Streitjahr (2009) vereinnahmte sie bei der Veräußerung einer Kapitalforderung, die sie vor dem 1. Januar 2009 erworben hatte, offen ausgewiesene Stückzinsen in Höhe von 9.041,60 €. Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2009 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Kapitalerträge in Höhe von 9.874,04 € fest, die nicht dem Steuerabzug unterlegen haben. Darin enthalten waren die von der Klägerin erzielten Stückzinsen. Im Änderungsbescheid vom 14. September 2011 wies das FA die Stückzinsen in Höhe von 9.041,60 € als Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalanlagen nach § 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) aus. Das Finanzgericht (FG) hat nach erfolglosem Einspruchsverfahren die hiergegen erhobene Klage mit Urteil vom 24. Juli 2015 - 4 K 1494/13 F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1806) abgewiesen.
- 3 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG aufgrund der Übergangsregelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 1 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) bei der Besteuerung der Stückzinsen nicht anzuwenden sei, da die veräußerte Forderung vor dem 1. Januar 2009 erworben worden sei. Eine teleologische Reduktion der Übergangsvorschrift in Bezug auf die Besteuerung von Stückzinsen sei --entgegen der Auffassung des FG-- nicht möglich. Die durch das JStG 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) in § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG eingeführte Klarstellung, nach der

Stückzinsen, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen, der Besteuerung unterliegen, führe zu einer verfassungswidrigen echten Rückwirkung.

- 4 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 14. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2013 dahingehend zu ändern, dass die im Jahr 2009 vereinnahmten Stückzinsen in Höhe von 9.041,60 € nicht als steuerpflichtige Einnahmen ausgewiesen werden.
- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die bei der Veräußerung der Forderung im Streitjahr erzielten Stückzinsen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 52a Abs. 10 Satz 6 EStG der Besteuerung unterliegen (unten 1.). Dies gilt nach der für das Streitjahr anwendbaren Übergangsregelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2010 auch dann, wenn die veräußerte Forderung vor dem 1. Januar 2009 erworben wurde (unten 2.). Die Ergänzung der Übergangsvorschrift durch die Einfügung einer Rückausnahme für die Besteuerung von Stückzinsen in § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG durch das JStG 2010 führt nicht zu einer rückwirkenden Änderung der Rechtslage, sondern hat nur deklaratorischen Charakter (unten 3.).
- 7 1. Stückzinsen unterliegen nach der Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG.
- 8 a) Stückzinsen sind das vom Erwerber an den Veräußerer der Kapitalforderung gezahlte Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878 --EStG a.F.--). Sie sind als Teil des Gewinns aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG steuerbar (BTD Drucks 16/4841, 56; ganz herrschende Auffassung, vgl. nur FG Münster, Urteil vom 2. August 2012 - 2 K 3644/10 E, EFG 2012, 2284, Rz 20; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Januar 2016, BStBl I 2016, 85, Rz 50; Jachmann/Lindenberg in Lademann, EStG, § 20 EStG Rz 401; Schmidt/Levedag, EStG, 38. Aufl., § 20 Rz 184; a.A. Harenberg/Zöller, Abgeltungsteuer 2010, 2. Aufl., S. 57). Da nach der Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) --UntStRefG 2008-- die traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben wurde (vgl. Senatsurteil vom 24. Oktober 2017 - VIII R 13/15, BFHE 259, 535, Rz 11, m.w.N.), bedarf es keines Sondertatbestandes mehr für die Besteuerung der Stückzinsen. Diese fallen unter den Veräußerungstatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG.
- 9 b) Die Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG findet gemäß § 52a Abs. 10 Satz 6 EStG für alle nach dem 31. Dezember 2008 zufließenden Kapitalerträge aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen Anwendung. Danach ist die Vorschrift auch für die im Streitjahr zugeflossenen Stückzinsen anwendbar.
- 10 2. Nach der Übergangsvorschrift des § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 erfolgt die Besteuerung der Stückzinsen auch dann, wenn die veräußerte Forderung --wie im Streitfall-- vor dem 1. Januar 2009 erworben wurde.
- 11 a) Zwar hat der Gesetzgeber in § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2010 die Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG für Kapitalerträge aus der Veräußerung von Kapitalforderungen, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden, grundsätzlich ausgeschlossen. Mit Art. 1 Nr. 39 Buchst. b aa JStG 2010 hat er jedoch in § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG eine Rückausnahme normiert, nach der für die bei der Veräußerung in Rechnung gestellten Stückzinsen Satz 6 der Vorschrift anzuwenden ist. Danach unterliegen alle nach dem 31. Dezember 2008 zufließenden Stückzinsen der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG unabhängig davon, wann die Kapitalforderung erworben wurde.
- 12 b) § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 gilt auch für das Streitjahr. Nach dem Willen des

Gesetzgebers (BTDrucks 17/2249, 64) und aufgrund der Verweisung auf Satz 6 des § 52a Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2010 ist die Regelung auf sämtliche Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

- 13** 3. Die Klarstellung durch das JStG 2010 führt nicht zu einer rückwirkenden Änderung der Rechtslage für das Streitjahr. Entgegen der Auffassung der Klägerin war die Besteuerung von Stückzinsen bei der Veräußerung von Forderungen, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden, nicht durch § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2009 ausgeschlossen worden, da sich diese Regelung nur auf die Veräußerung der Kapitalforderung als Vermögensstamm bezog (unten a). Die Rückausnahme in § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 hat danach nur deklaratorische Bedeutung (unten b). Sie führt nicht zu einer verfassungswidrigen Rückwirkung i.S. der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) --unten c--.
- 14** a) Entgegen der Auffassung der Revision ist die Regelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2009 nicht dahingehend zu verstehen, dass Stückzinsen bei der Veräußerung von Forderungen, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, nicht gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu besteuern sind (im Ergebnis gleiche Auffassung FG Münster, Urteil vom 2. August 2012 - 2 K 3644/10 E, EFG 2012, 2284, Rz 32 ff.; Schmidt/ Levedag, EStG, 37. Aufl., § 20 Rz 145; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 381; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz D/7 5; vgl. auch Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 52a Rz 6; a.A. Delp, Der Betrieb 2008, 2381, 2387; Haisch/Krampe, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 311, 318; Graf/Paukstadt, FR 2011, 249, 253; Paukstadt/Kerpf, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 678; Reislhuber/Bacmeister, DStR 2010, 684, 686; Schmidt/Eck, Betriebs-Berater 2010, 1123, 1126; kritisch auch Buge in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 20 EStG Rz 513).
- 15** aa) Stückzinsen wurden vor und nach der Einführung der Abgeltungsteuer vom Tatbestand des § 20 EStG erfasst. Sie wurden vor dem 1. Januar 2009 nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG a.F. und werden nach dem 31. Dezember 2008 gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG besteuert. Der Systemwechsel durch die Einführung der Abgeltungsteuer führte danach nicht zu einer Änderung des Besteuerungsregimes für Stückzinsen als Kapitaleinkünfte (s.o. unter II.1.).
- 16** bb) Anders verhält es sich hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns, der bei der Veräußerung der Kapitalforderung erzielt wird, die mit den Stückzinsen Teil des Veräußerungsgeschäfts ist. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer durch das UntStRefG 2008 ist die Unterscheidung zwischen Ertrags- und Vermögensebene bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften entfallen. Danach werden nach dem Systemwechsel alle Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erfasst (s.o. unter II.1.). Nur hierauf bezieht sich die Regelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2009, die zu einem Ausschluss der Besteuerung bei der Veräußerung von Forderungen führt, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden. Dadurch wird sichergestellt, dass "bislang steuerfreie Kursgewinne" aus vor dem 1. Januar 2009 erworbenen Kapitalforderungen auch weiterhin steuerfrei bleiben (BTDrucks 16/5491, 21 f.). Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für Stückzinsen, die stets, d.h. sowohl vor als auch nach der Einführung der Abgeltungsteuer steuerpflichtig waren (s.o. unter II.3.a aa).
- 17** b) Folglich hat die Übergangsregelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2009 keine Auswirkung auf die Besteuerung von Stückzinsen. Der Zweck steuerlicher Übergangsnormen ist darauf beschränkt, den zeitlichen Anwendungsbereich des alten und des neuen Rechts zu bestimmen. Sie ordnen hierbei in bestimmten Fällen --aus Gründen verfassungsrechtlich geschützten Vertrauens-- für eine Übergangszeit die Fortgeltung des alten Rechts an. Hat sich durch die Gesetzesänderung aber keine Rechtsänderung hinsichtlich des Besteuerungsgegenstandes ergeben, kann die Übergangsregelung keine Auswirkung auf die materiell-rechtlich unveränderte Rechtslage haben. § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG i.d.F. des JStG 2009 erfasste danach von vornherein nur die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Forderungen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden, nicht jedoch die Besteuerung der mit dem Veräußerungsentgelt abgegoltenen Stückzinsen.
- 18** c) Die Einführung der Rückausnahme des § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG durch das JStG 2010 führt somit nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung. Es handelt sich, wie vom Gesetzgeber beabsichtigt (BTDrucks 17/2249, 64, und BTDrucks 17/3549, 6), lediglich um eine deklaratorische Klarstellung der bereits bestehenden Rechtslage. Die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Verbots rückwirkender Gesetze sind daher nicht anwendbar.
- 19** aa) Vertrauen darin, dass die Besteuerung von Stückzinsen nicht unter den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG fällt, konnte nicht gebildet werden. Offen ausgewiesene Stückzinsen waren vor und nach der Einführung der Abgeltungsteuer steuerpflichtige Kapitaleinkünfte (s.o. unter II.3.a aa). Die bloße Änderung der Rechtsgrundlage für die Besteuerung offen ausgewiesener Stückzinsen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG statt § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG

a.F.) kann kein Vertrauen darauf begründen, dass Stückzinsen nicht besteuert werden. Die Änderung des Besteuerungstatbestandes betrifft nicht das "Ob", sondern nur das "Wie" der Besteuerung.

- 20** bb) Zudem würde es gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen, wenn offen ausgewiesene Stückzinsen im Falle der Anschaffung der Kapitalforderung vor dem 1. Januar 2009 und der Veräußerung nach dem 31. Dezember 2008 von der Steuerbarkeit ausgenommen würden, obwohl sie sowohl nach alter als auch nach neuer Rechtslage steuerbar sind. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. März 2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, m.w.N.). Ein sachlicher Grund für eine derartige Ausnahme von der Besteuerung durch eine Suspendierung der Besteuerung von Stückzinsen für Forderungen, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden, ist nicht ersichtlich. Die Besteuerung der Kapitalerträge wurde durch das UntStRefG 2008 aufgrund der Einbeziehung der Vermögensebene ausgeweitet. Es war vom Gesetzgeber nicht gewollt, dass die Besteuerung von Stückzinsen hinter der alten Rechtslage zurückbleibt.
- 21** cc) Die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Rückwirkungsverbots bei klarstellenden Gesetzesänderungen sind vorliegend nicht anwendbar, da nach der Auslegung der Übergangsregelung durch den Senat mit der Einführung der Rückausnahme in § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG durch das JStG 2010 keine Änderung der Rechtslage erfolgte (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 44 f., 57).
- 22** dd) Es handelt sich auch nicht um die nachträgliche einkommensteuerrechtliche Belastung bereits entstandener, steuerfrei erworbener Wertzuwächse (s. hierzu BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 - 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76), da Stückzinsen bereits vor der Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 der Besteuerung unterlagen (s.o. unter II.3.a aa).
- 23** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de