

## Urteil vom 30. November 2022, VIII R 27/19

**(Ausschluss des Abgeltungsteuertarifs bei Erfüllung einer Verbindlichkeit einer GmbH durch Aufrechnung gegenüber einem Gesellschafter, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist)**

ECLI:DE:BFH:2022:U.301122.VIIIR27.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 2 S 2, EStG § 32d Abs 2 Nr 1 S 1 Buchst b, EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. Juli 2019, Az: 5 K 873/18

### Leitsätze

1. Eine Rückzahlung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG liegt auch dann vor, wenn eine GmbH eine Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschafter dadurch erfüllt, dass sie mit einer ihr zustehenden Gegenforderung aufrechnet.
2. Der Ausschluss des Abgeltungsteuertarifs gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG in der bis zum JStG 2020 geltenden Fassung ist nicht davon abhängig, dass die Erfüllung der Verbindlichkeit der GmbH bei dieser einen gewinnwirksamen Aufwand auslöst.

### Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23.07.2019 - 5 K 873/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2013) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.
- 2 Der Kläger war mit 50 % an der M-GmbH beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2009 erwarb er von dem Gesellschafter S weitere 50 % der Geschäftsanteile an der M-GmbH. Zugleich trat S eine ihm gegen die M-GmbH zustehende Forderung aus einem Gesellschafterdarlehen in Höhe von 79.684,76 € an den Kläger ab. Der hierfür vom Kläger zu zahlende Kaufpreis betrug 1 €.
- 3 Zum 31.12.2013 erlosch die Darlehensforderung des Klägers, die zu diesem Zeitpunkt weiterhin in Höhe von 79.684,76 € valutierte, durch Aufrechnung der M-GmbH mit einer ihr gegenüber dem Kläger in gleicher Höhe zustehenden Forderung.
- 4 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger aus seiner Beteiligung an der M-GmbH ausschließlich laufende Kapitalerträge in Höhe von 2.701 €, die der tariflichen Einkommensteuer unterlagen. Mit Einkommensteuerbescheid vom 28.05.2015 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer für das Streitjahr erklärungsgemäß fest.
- 5 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat das FA die Auffassung, der Kläger habe aufgrund der Verrechnung der Forderungen zum 31.12.2013 einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 79.683 € erzielt, der nach

§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG der tariflichen Einkommensteuer unterliege. Dementsprechend erließ das FA am 22.05.2017 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr.

- 6 Der hiergegen von den Klägern eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 07.03.2018). Die nachfolgend erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1848 veröffentlichtem Urteil ab.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie machen geltend, der von dem Kläger erzielte Gewinn aus § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG sei nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG zu besteuern, weil der Ausnahmetatbestand des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG nicht erfüllt sei. Die M-GmbH habe keine Kapitalerträge an den Kläger "gezahlt", sondern lediglich eine Darlehensschuld im Wege der Aufrechnung getilgt. Entgegen der Auffassung des FG setze der Begriff der "Zahlung" i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG das Vorliegen einer Gewinnauswirkung beim Schuldner des Kapitalertrags voraus. Daran fehle es bei der M-GmbH, da der Vorgang "Erhalt des Darlehens und Rückzahlung des Darlehens" auf Ebene der Kapitalgesellschaft gewinnneutral sei.
- 9 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 23.07.2019 - 5 K 873/18 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 22.05.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2018 dahin zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 79.683 € nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG besteuert wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger einen Gewinn aus der Veräußerung einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 EStG in Höhe von 79.683 € erzielt hat (s. unter 1.). Das FG ist auch zutreffend davon ausgegangen, dass diese Kapitalerträge 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 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG ausgeschlossen ist (s. unter 2.).
- 13 1. Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Als Veräußerung i.S. des Satzes 1 gelten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.
- 14 a) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei dem von S erworbenen Darlehensanspruch des Klägers gegen die M-GmbH um eine sonstige Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt.
- 15 aa) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind dies Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder gewährt worden ist, auch wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. Dies gilt unabhängig von der Bezeichnung und der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Kapitalanlage.
- 16 bb) Danach ist der auf Rückzahlung der Darlehensvaluta gerichtete Anspruch des Klägers gegen die M-GmbH eine sonstige Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Kläger das Darlehen nicht selbst an die M-GmbH ausgereicht hat, sondern den Rückzahlungsanspruch im Wege der Abtretung von S als Darlehensgeber erworben hat. Auch eine erworbene Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist Gegenstand des Besteuerungstatbestands gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG (so auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.06.2021 - IV C 1-S 2252/19/10003:002, BStBl I 2021, 723, Rz 61a). Bei dem Erwerb einer Kapitalforderung liegt es in der Natur der Sache, dass der Erwerber dem Schuldner das Kapital

nicht selbst zur Verfügung gestellt hat. Dies wird von der gesetzlichen Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG aber auch nicht vorausgesetzt.

- 17** b) Die Aufrechnung der M-GmbH gegen die Forderung des Klägers aus § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit einer ihr gegenüber dem Kläger zustehenden Gegenforderung erfüllt, wie das FG zu Recht entschieden hat, den Tatbestand der Rückzahlung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 18** aa) Der Begriff der Rückzahlung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG bezieht sich grundsätzlich auf die Erfüllung der Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Wege der Zahlung des geschuldeten Betrags durch den Schuldner. Er ist jedoch nicht auf die Fälle beschränkt, in denen der Schuldner den geschuldeten Kapitalbetrag bei Fälligkeit an den Gläubiger tatsächlich entrichtet. Der Begriff der Rückzahlung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ist vielmehr weit auszulegen. Wie der Senat bereits im Zusammenhang mit der Behandlung des insolvenzbedingten Ausfalls einer privaten Darlehensforderung als Rückzahlung zu Null i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ausgeführt hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.10.2017 - VIII R 13/15, BFHE 259, 535, BStBl II 2020, 831), sollte mit Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Auch die Gleichstellung der Veräußerung mit verschiedenen Ersatztatbeständen in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG dient diesem Ziel, das daher auch bei der Auslegung der Ersatztatbestände zu berücksichtigen ist. Vor diesem Hintergrund erfasst § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht nur die vertragsgemäße Rückzahlung des geschuldeten Kapitalbetrags bei Fälligkeit durch den Schuldner, sondern auch andere Fälle der zivilrechtlichen Erfüllung der Kapitalforderung (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 37/15, BFHE 263, 169, BStBl II 2019, 507, zum Begriff der Einlösung).
- 19** bb) Die Aufrechnung des Schuldners der Kapitalforderung mit einer ihm gegen den Gläubiger zustehenden Gegenforderung führt --ebenso wie die tatsächliche Zahlung des geschuldeten Kapitalbetrags durch den Schuldner-- zur zivilrechtlichen Erfüllung der Forderung und damit zu einer "Rückzahlung" i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Denn die Aufrechnung bewirkt, dass die Forderungen, soweit sie sich decken und ihrem Gegenstand nach gleichartig sind, als in dem Zeitpunkt als erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind (§ 389 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Der Aufrechnung kommt insofern die Funktion eines Erfüllungssurrogats zu (MüKoBGB/Schlüter, 9. Aufl., § 387 Rz 1, m.w.N.). Sie steht damit der Erfüllung durch Zahlung des geschuldeten Kapitalbetrags durch den Schuldner (§ 362 Abs. 1 BGB) gleich. Auch bei wirtschaftlicher Betrachtung macht es keinen Unterschied, ob der Schuldner der Forderung den geschuldeten Kapitalbetrag an den Gläubiger zahlt und dieser mit dem erhaltenen Betrag eine eigene Verbindlichkeit gegenüber dem Schuldner erfüllt oder ob der Schuldner in Abkürzung des Zahlungswegs unmittelbar mit seiner Forderung gegen diese Verbindlichkeit aufrechnet. Im Falle einer Aufrechnung realisiert der Gläubiger seine Forderung ebenfalls, da er in der Höhe, in der sich die Forderungen decken, von einer eigenen Verbindlichkeit gegenüber dem Schuldner befreit wird.
- 20** c) Das FG hat den von dem Kläger erzielten Gewinn aus der Veräußerung einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 EStG auch in zutreffender Höhe ermittelt.
- 21** aa) Aus der Gleichstellung der Rückzahlung mit dem Tatbestand der Veräußerung folgt, dass die Fälle der Rückzahlung und der Veräußerung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 20 Abs. 4 EStG den gleichen Grundsätzen unterliegen. Gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG ist der Gewinn i.S. des Abs. 2 der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten.
- 22** bb) Danach ist das FG zu Recht von einem Rückzahlungsgewinn des Klägers i.S. des § 20 Abs. 4 EStG in Höhe von 79.683 € ausgegangen. Für den Erwerb seiner Forderung gegenüber der M-GmbH waren dem Kläger Anschaffungskosten in Höhe von 1 € entstanden. Infolge der Aufrechnung erzielte der Kläger eine "Einnahme" i.S. des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG in Gestalt der Befreiung von seiner Verbindlichkeit gegenüber der M-GmbH im Nennwert von 79.684 €.
- 23** 2. Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die von dem Kläger erzielten Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG unterliegen, da die Anwendung des gesonderten Tarifs ausgeschlossen ist. Denn die Kapitalerträge wurden i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG von einer Kapitalgesellschaft gezahlt, an der der Kläger im Streitjahr zu mindestens 10 % beteiligt war.
- 24** a) Für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "gezahlt" i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG genügt es,

dass die Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dem Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft zivilrechtlich geschuldet werden und die Kapitalgesellschaft die Forderung des Gesellschafters --wie hier durch Aufrechnung mit einer eigenen Forderung gegenüber der Gesellschaft-- erfüllt. Die Regelung macht den Ausschluss des Abgeltungsteuertarifs nach ihrem eindeutigen Wortlaut nicht davon abhängig, dass die Zahlung der Kapitalerträge auf Ebene der Schuldner-Kapitalgesellschaft zu einem gewinnwirksamen Aufwand geführt hat. Maßgeblich ist allein, dass die Kapitalerträge --wie hier-- von einer Kapitalgesellschaft gezahlt werden, an der der Gesellschafter zu mindestens 10 % als Anteilseigner beteiligt war (vgl. BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 23/13, BFHE 245, 352, BStBl II 2014, 884; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.04.2016 - 2 BvR 2325/14).

- 25** b) Entgegen der Auffassung der Kläger ist die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG auch nicht dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass die Norm in den Fällen nicht zur Anwendung gelangt, in denen die Zahlung der Kapitalerträge durch eine Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige zu mindestens 10 % beteiligt ist, auf Ebene der Gesellschaft erfolgsneutral ist und daher nicht zu entsprechenden Aufwendungen bei ihr führt.
- 26** aa) Eine teleologische Reduktion zielt darauf, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Ihre Aufgabe ist es daher nicht, das Gesetz zu verbessern, obwohl es sich --gemessen an seinem Zweck-- noch nicht als planwidrig unvollständig oder zu weitgehend erweist. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2019 - VIII R 20/16, BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586, m.w.N.).
- 27** bb) Danach kommt im Streitfall eine teleologische Reduktion des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG in dem von den Klägern befürworteten Sinne nicht in Betracht.
- 28** aaa) Gegen eine einschränkende Auslegung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG spricht insbesondere der Gesetzeszusammenhang. Denn während der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG dahingehend ergänzt hat, dass die Ausnahme vom Abgeltungsteuertarif erst dann Anwendung finden soll, wenn die Kapitalerträge zusätzlich auf Ebene des Schuldners zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften führen, die der inländischen Besteuerung unterliegen, und § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG keine Anwendung findet, hat er die Notwendigkeit einer derartigen Einschränkung für Fälle der Gesellschafterfremdfinanzierung durch einen zu mindestens 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Anteilseigner im Streitjahr nicht gesehen und eine entsprechende Regelung erst mit dem JStG 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) vorgenommen (vgl. BRDrucks 503/20, S. 87). Der Ausnahmetatbestand des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG galt im Streitjahr vielmehr noch in seiner Ursprungsfassung, die --anders als die geänderte Fassung des Buchst. a-- gerade keine Einschränkung dahingehend enthält, dass der Ausschluss vom Abgeltungsteuersatz auf die Fälle zu beschränken sei, in denen eine Steuersatzspreizung (abgeltende Besteuerung der Kapitalerträge einerseits und Abzug der den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten mit Wirkung des tariflichen Steuersatzes andererseits) eintreten könne. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG durch das JStG 2020 den gleichen Zusatz wie Buchst. a erhalten hat, denn die Gesetzesänderung entfaltet keine Rückwirkung. Vielmehr ist § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG i.d.F. des JStG 2020 (EStG n.F.) auf Kapitalerträge aus Darlehen an die Kapitalgesellschaft, deren rechtliche Grundlage --wie hier-- vor dem 01.01.2021 begründet wurde, erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden (§ 52 Abs. 33b Satz 2 EStG n.F.).
- 29** bbb) Der Neuregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG n.F. kann auch nicht entnommen werden, dass es schon immer der Wille des Gesetzgebers gewesen ist, nur solche Kapitalerträge eines Gesellschafters aus Forderungen gegenüber seiner Gesellschaft nach Maßgabe des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG der Regelbesteuerung zu unterwerfen, die auf Seiten der Gesellschaft mit entsprechenden Betriebsausgaben korrespondieren. Das mit der Einführung eines abgeltenden Steuersatzes für Kapitalerträge vom Gesetzgeber verfolgte Ziel bestand vornehmlich darin, die Standortattraktivität des deutschen Finanzplatzes 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). Das Ziel, die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf Fälle zu beschränken, bei denen die Gefahr besteht, dass Kapital in das niedrig besteuerte Ausland verlagert wird, kann aber von vornherein nicht zum Tragen kommen, wenn ein Anteilseigner

--wie hier der Kläger-- die Refinanzierung seiner Gesellschaft im Inland durch eine Verlagerung seines Kapitals in das Ausland nicht erreichen könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 352, BStBl II 2014, 884).

**30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)