

Urteil vom 28. September 2021, VIII R 12/19

Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.280921.VIIIR12.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 32d Abs 2 Nr 1 Buchst a, EStG § 32d Abs 1, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 27. Februar 2019, Az: 3 K 2547/18 E

Leitsätze

Ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG des Gläubigers der Kapitalerträge zu einer Personengesellschaft ist zu bejahen, wenn der Gläubiger eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn die Anteile an der Personengesellschaft zwar von einer rechtsfähigen Stiftung gehalten werden, der Gläubiger jedoch aufgrund seiner beherrschenden Stellung in der Stiftung mittelbar in der Lage ist, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.02.2019 - 3 K 2547/18 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob Darlehenszinsen, die den Klägern und Revisionsbeklagten (Kläger) im Streitjahr zugeflossen sind, der Besteuerung mit dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) unterliegen.
- 2** Die Kläger sind verheiratet und werden für das Streitjahr (2016) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3** Sie waren zunächst jeweils zur Hälfte als Kommanditisten an der N-GmbH & Co. KG (N-KG) beteiligt. Komplementärin der N-KG mit der Befugnis zur Geschäftsführung, aber ohne Kapitalanteil und Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, war die N-GmbH, an der die Kläger ebenfalls zunächst jeweils zur Hälfte beteiligt waren. Die Kläger waren einzeln zur Vertretung und Geschäftsführung der N-GmbH befugt. Nicht zu den von der Geschäftsführungsbefugnis der N-GmbH umfassten Angelegenheiten gehörten die Aufstellung des jährlichen Finanzplans und die Aufnahme von im Finanzplan nicht vorgesehenen Krediten (§ 6 Abs. 3 Buchst. e und n des Gesellschaftsvertrags).
- 4** Die Kläger waren zudem Kommanditisten bei der X-GmbH & Co. KG (X-KG), die der N-KG zuvor ein Betriebsgrundstück überlassen hatte. Komplementärin war die X-GmbH. Die Kläger waren sowohl an der X-KG als auch an der X-GmbH jeweils zur Hälfte beteiligt.
- 5** Mit Wirkung zum 01.07.2014 übertrugen die Kläger ihre Anteile an der N-KG und an der N-GmbH auf die von ihnen errichtete O-Familienstiftung (Stiftung), deren Zweck darin bestand, dem Wohle der Familie der Stifter zu dienen.

Alleiniges Stiftungsorgan war der aus drei Personen bestehende Vorstand. Die Kläger waren Vorstandsmitglieder auf Lebenszeit. Sie benannten nach der Stiftungssatzung einvernehmlich das weitere Mitglied des Vorstands.

- 6** Für die Stiftung vertretungsberechtigt war der Vorsitzende des Vorstands bzw. sein Stellvertreter, jeweils gemeinsam mit einem weiteren Mitglied. Solange einer der Stifter Mitglied des Vorstands war, konnte er die Stiftung allein vertreten. Auch die Gesellschafterrechte der Stiftung wurden vom Vorstandsvorsitzenden bzw. seinem Stellvertreter wahrgenommen. Er vertrat die Stiftung insbesondere in den Gesellschafterversammlungen. Beschlussfassungen des Vorstands erfolgten mit einfacher Mehrheit. Bei Stimmgleichheit entschied die Stimme des Vorstandsvorsitzenden bzw. die seines Stellvertreters.
- 7** Der Kläger und die Klägerin gewährten der N-KG unabhängig voneinander Darlehen, die auf jeweils getrennt geführten Darlehenskonto der N-KG verbucht wurden. Der positive Saldo der jeweiligen Darlehenskonto wurde in den Jahren 2014 und 2015 mit 6 % und im Streitjahr mit 3 % über dem Basiszinssatz verzinst. Nach Übertragung der Kommanditanteile der Kläger auf die Stiftung wurden die Darlehen als sonstige Verbindlichkeiten der N-KG weitergeführt. Für in den Jahren 2014 bis 2016 angefallene Zinsen zahlte die N-KG im Streitjahr dem Kläger einen Betrag in Höhe von ... € und der Klägerin einen Betrag in Höhe von ... €. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) legte diese Zinseinnahmen der Kläger zunächst erklärungsgemäß als dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Besteuerung zugrunde.
- 8** Am 15.03.2018 erließ das FA einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es die Zinseinkünfte der Kläger unter Verweis auf § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG der Besteuerung mit dem tariflichen Einkommensteuersatz unterwarf. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg.
- 9** Der nachfolgend erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Münster mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 976 veröffentlichtem Urteil vom 28.02.2019 statt.
- 10** Mit der gegen das FG-Urteil erhobenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 11** Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 28.02.2019 - 3 K 2547/18 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die den Klägern im Streitjahr zugeflossenen Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Besteuerung mit dem gesonderten Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen.
- 14** 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die den Klägern im Streitjahr zugeflossenen Darlehenszinsen zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG geführt haben und nicht gemäß § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG vorrangig den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.
- 15** Eine Zuordnung der Darlehenszinsen zu den gewerblichen Einkünften der Kläger käme zwar in Betracht, wenn auch nach Übertragung der Kommanditanteile der Kläger an der N-KG auf die Stiftung aufgrund sachlicher und personeller Verflechtung zwischen der X-KG und der N-KG vom Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung auszugehen wäre (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.10.1998 - VIII R 46/95, BFHE 187, 425, BStBl II 1999, 357). Denn Darlehen, die im Rahmen einer bestehenden Betriebsaufspaltung der Betriebsgesellschaft von den Gesellschaftern der Besitzpersonengesellschaft gewährt werden, sind deren Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen, wenn sie (auch) durch betriebliche Interessen der Besitzpersonengesellschaft veranlasst sind und damit der Stärkung der Beteiligung an dieser Gesellschaft dienen (sog. Sonderbetriebsvermögen II, vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2000 - IV R 73/99, BFHE 193, 354, BStBl II 2001, 335, und vom 05.11.2009 - IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593); entsprechend sind vereinnahmte Darlehenszinsen als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen. Dem Revisionsvorbringen beider Beteiligter lässt sich

jedoch nicht entnehmen, dass die Beteiligten selbst von einer Zugehörigkeit der Darlehensforderungen zu einem Sonderbetriebsvermögen der Kläger bei der X-KG ausgegangen sind. Der Senat sieht deshalb keine Veranlassung, die betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung unter diesem Gesichtspunkt näher zu prüfen. Unabhängig davon wäre bei einer solchen Prüfung zu berücksichtigen, dass im Streitfall keine Anhaltspunkte für eine Ausreichung der Darlehen zu nicht fremdüblichen Bedingungen vorliegen. In einem solchen Fall liegt regelmäßig keine Veranlassung der Darlehenshingabe durch betriebliche Interessen der Besitzpersonengesellschaft vor (BFH-Urteile vom 10.11.1994 - IV R 15/93, BFHE 176, 535, BStBl II 1995, 452, und in BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593; vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz 874).

- 16** 2. Das FG hat auch zu Recht angenommen, dass die Zinseinkünfte der Kläger nicht nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG aus dem Anwendungsbereich des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG ausgeschlossen sind.
- 17** a) Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG gilt der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG u.a. nicht für Kapitaleinkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge einander nahe stehende Personen sind, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG keine Anwendung findet.
- 18** b) Bei dem Begriff der nahe stehenden Person i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der normspezifisch für Zwecke des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG auszulegen ist (vgl. BFH-Urteile vom 29.04.2014 - VIII R 9/13, BFHE 245, 343, BStBl II 2014, 986, und vom 14.05.2014 - VIII R 31/11, BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995). Hierunter können alle natürlichen und juristischen Personen fallen, die zueinander in enger Beziehung stehen. Eine solche enge Beziehung hat der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung im Verhältnis natürlicher Personen zueinander bejaht, wenn die nahe stehende Person auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben 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 (vgl. nur BFH-Urteil vom 20.10.2016 - VIII R 27/15, BFHE 256, 248, BStBl II 2017, 441, Rz 19, m.w.N.). Das Beherrschungsverhältnis muss so beschaffen sein, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses für den Abschluss des Darlehens im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt (BFH-Urteil in BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995, Rz 15 f.). Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes, persönliches Näheverhältnis ist nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG zu begründen (z.B. BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 44/13, BFHE 245, 361, BStBl II 2014, 992).
- 19** c) Bei einer Personengesellschaft kann ein Gesellschafter einen beherrschenden Einfluss aufgrund seiner Beteiligung grundsätzlich nur dann ausüben, wenn für Gesellschafterbeschlüsse ein Stimmrechtsverhältnis vereinbart ist, das es dem betreffenden Gesellschafter ermöglicht, seine Mitgesellschafter zu überstimmen (BFH-Urteil vom 11.12.1990 - VIII R 14/87, BFHE 164, 20, BStBl II 1991, 510). Die Beherrschung einer Personengesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter setzt daher grundsätzlich voraus, dass dieser eine Beteiligung an der Personengesellschaft innehat, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 164, 20, BStBl II 1991, 510). Die Beherrschung der Personengesellschaft braucht dabei nicht auf einer unmittelbaren Beteiligung beruhen. Sie kann auch mittelbar über eine Beteiligungsgesellschaft ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteile vom 27.08.1992 - IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, und vom 23.07.1981 - IV R 103/78, BFHE 134, 126, BStBl II 1982, 60). In besonders gelagerten Ausnahmefällen kann der Gesellschafter trotz fehlender, rechtlicher Möglichkeit zur Durchsetzung des eigenen Willens die Gesellschaft faktisch beherrschen. Eine solche faktische Beherrschung liegt insbesondere dann vor, wenn auf die Gesellschafter, deren Stimmen zur Erreichung der im Einzelfall erforderlichen Stimmenmehrheit fehlen, aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen Druck dahingehend ausgeübt werden kann, dass sie sich dem Willen der beherrschenden Person unterordnen. Dass solche besonderen Umstände vorliegen, muss im Einzelfall festgestellt werden. Die objektive Feststellungslast hat derjenige zu tragen, der daraus günstige Rechtsfolgen für sich ableitet (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771).
- 20** d) Bei Anwendung dieses Maßstabs ist das FG zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass zwischen den Klägern als Darlehensgebern und der N-KG als Darlehensnehmerin kein solches Beherrschungsverhältnis bestand.

- 21** aa) Eine Beherrschung der N-KG aufgrund einer Gesellschafterstellung der Kläger scheidet bereits deswegen aus, weil die Kläger im Zuflusszeitpunkt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 09.07.2019 - X R 9/17, BFHE 265, 354, BStBl II 2021, 418, Rz 56) nicht mehr an der N-KG beteiligt waren.
- 22** bb) Die Kläger beherrschten die N-KG auch nicht mittelbar über die von ihnen errichtete Stiftung.
- 23** Zwar hatte die Stiftung aufgrund ihrer Stellung als alleinige Kommanditistin einen beherrschenden Einfluss in der N-KG. Jedoch waren, worauf das FG zutreffend abgestellt hat, weder der Kläger noch die Klägerin jeweils für sich betrachtet in der Lage, die Einflussmöglichkeiten, die der Stiftung auf Ebene der N-KG zustanden, mittelbar zu beherrschen. Denn aufgrund der Besetzung des Stiftungsvorstands mit drei Mitgliedern konnten weder der Kläger noch die Klägerin Mehrheitsbeschlüsse des Vorstands ohne die Mitwirkung eines anderen Vorstandsmitglieds herbeiführen. Eine beherrschende Stellung ergab sich auch nicht aus der Möglichkeit eines Stichtentscheids durch den Vorstandsvorsitzenden der Stiftung, weil die beiden anderen Vorstandsmitglieder die für einen solchen Stichtentscheid erforderliche Stimmgleichheit durch ihre Anwesenheit in den Vorstandssitzungen verhindern konnten (vgl. § 7 Abs. 3 Satz 2 der Stiftungssatzung). Entgegen der Auffassung des FA führt auch der Umstand, dass den Klägern gemeinschaftlich die Stimmrechtsmehrheit im Stiftungsvorstand zustand, nicht zur Annahme einer beherrschenden Stellung. Wie der Senat bereits entschieden hat, genügt ein aus der Ehegatteneigenschaft abgeleitetes, persönliches Interesse für sich genommen nicht, um ein Näheverhältnis zwischen Ehegatten zu begründen (BFH-Urteile in BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995, und vom 16.06.2020 - VIII R 5/17, BFHE 269, 179, BStBl II 2020, 807). Dementsprechend ist das nahe persönliche Verhältnis zwischen Ehegatten auch kein hinreichender Grund dafür, die den Ehegatten jeweils zustehenden Stimmrechte zur Bestimmung eines Näheverhältnisses zusammenzurechnen, sofern nicht besondere Beweisanzeichen vorliegen, die unabhängig von der ehelichen Lebensgemeinschaft auf ein persönliches oder wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis zwischen den Ehegatten schließen lassen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12.03.1985 - 1 BvR 571/81, BStBl II 1985, 475). Hierfür bestehen im Streitfall nach den Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte. Das FG hat hierzu ausgeführt, dass die Kläger in wirtschaftlicher Hinsicht voneinander unabhängig waren, weil beide jeweils Einkünfte in nicht unwesentlicher Höhe erzielten. Auch besondere Umstände, die dafür sprechen könnten, dass einer der Kläger sich aufgrund eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses dem Willen des jeweils anderen unterordnen musste und ihm daher bei der Ausübung des eigenen Stimmrechts kein eigener Entscheidungsspielraum verblieb, sind nach den Feststellungen des FG nicht ersichtlich.
- 24** cc) Das FG ist im Ergebnis auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Stellung der Kläger als jeweils einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der N-GmbH als Komplementärin der N-KG ebenfalls nicht zu einer Beherrschung der N-KG durch die Kläger führte. Das Beherrschungsverhältnis muss nämlich so beschaffen sein, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses für den Abschluss des Darlehens mit dem Gläubiger im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt (BFH-Urteile in BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995, Rz 15, 16, sowie in BFHE 269, 179, BStBl II 2020, 807, Rz 23). Diese Voraussetzungen sind vorliegend bereits deshalb nicht erfüllt, weil die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Darlehens durch die N-KG nicht zu den von der Geschäftsführungsbefugnis der N-GmbH umfassten Angelegenheiten gehörte. Vielmehr bedurften der jährlich aufzustellende Finanzplan sowie die Aufnahme von im Finanzplan nicht vorgesehenen Krediten gemäß § 6 Abs. 3 Buchst. e und n des Gesellschaftsvertrags der vorherigen Zustimmung der Gesellschafter der N-KG, so dass die Kläger nicht allein aufgrund ihrer Stellung als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der N-GmbH die N-KG dazu veranlassen konnten, ihnen gegenüber eine Darlehensverbindlichkeit einzugehen. Da die N-GmbH nicht am Gesellschaftsvermögen der N-KG beteiligt war und ihr daher in deren Gesellschafterversammlung keine Stimmrechte zustanden (vgl. § 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags), konnte eine Entscheidung über die Darlehensaufnahme daher im Ergebnis nicht gegen den Willen der Stiftung getroffen werden. Eine Beherrschung der Stiftung war den Klägern jedoch --wie dargelegt (vgl. oben unter II.d bb)-- nicht möglich.
- 25** e) Das FG ist im Ergebnis auch zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitfall kein Näheverhältnis aufgrund eines wirtschaftlichen Interesses an der Erzielung der Einkünfte des jeweils anderen bestand (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995).
- 26** aa) Für die Annahme eines eigenen wirtschaftlichen Interesses der Vertragsparteien an der Einkünfteerzielung des anderen reicht es nicht aus, dass der Darlehensgeber von der Besteuerung der Zinsen nach dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG profitiert und der Schuldner die gezahlten Vergütungen im tariflichen Bereich als Betriebsausgaben abziehen kann. Hätte der Darlehensgeber, statt das Darlehen auszureichen, sein Kapital auch bei einer Bank anlegen und für die hieraus erzielten Kapitalerträge den gesonderten Tarif in Anspruch nehmen können,

oder hätte der Darlehensnehmer das benötigte Kapital auch bei einer Bank aufnehmen können, fehlt es an einem entsprechenden Näheverhältnis. Denn die vom Gesetzgeber durch die Gewährung von Fremdkapital befürchtete, missbräuchliche Verlagerung von Einkünften auf die privilegiert besteuerte, private Anlageebene kann nicht eintreten, wenn die Chancen und Risiken bei der Gewährung der Darlehen in fremdüblicher Weise verteilt sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 269, 179, BStBl II 2020, 807, Rz 28).

- 27** bb) Nach diesem Maßstab ist im Streitfall ein eigenes wirtschaftliches Interesse der N-KG als Darlehensschuldnerin an der Einkünfteerzielung der Kläger als Darlehensgeber oder umgekehrt nicht zu erkennen. Zwar war die Finanzierung der N-KG durch die Kläger für die Gesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft, weil diese sich ansonsten anderweitig hätte refinanzieren müssen. Die N-KG hätte dies aber tun und dann ggf. höhere Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben abziehen können (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 269, 179, BStBl II 2020, 807, Rz 29). Umgekehrt hätten die Kläger im Rahmen einer anderweitigen Kapitalanlage der Darlehensbeträge für hieraus erzielte Kapitalerträge ebenfalls den gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen können. Die Darlehensvergabe entsprach zudem unstreitig fremdüblichen Bedingungen. Eine missbräuchliche Gestaltung zur Ausnutzung des gesonderten Steuertarifs im Wege einer Einkünfteverlagerung ist daher --wie vom FG erkannt-- durch die Darlehensvergabe an die N-KG nicht gegeben.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de