Finanzgericht Düsseldorf, 2 K 1289/15 H

Datum:	06.12.2017
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 1289/15 H
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2017:1206.2K1289.15H.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, welche diese selbst trägt.

Die Revision wird zugelassen.

(Aus den E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e n) 1

1. Die Klage ist zulässig. 2

a) Die nach Klageerhebung ergangene Einspruchsentscheidung, mit welcher die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen wurden, wurde Gegenstand des Klageverfahrens; die Sachentscheidungsvoraussetzung des § 44 Abs. 1 FGO ist damit erfüllt (Levedag in Gräber, Kommentar zur FGO, 8. Aufl., § 46 Rz. 28, mit Rechtsprechungsnachweisen). 3

b) Die Klägerin ist gemäß § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Als Steuerschuldnerin (Vergütungsgläubigerin) ist sie materiell betroffen und damit berechtigt, gegen die Haftungsbescheide, welche sich gegen die Haftungsschuldnerin (Vergütungsschuldnerin) richten, Klage zu erheben (vgl. BFH-Urteil vom 10.3.1971 I R 73/67, BStBl II 1971, 589). 4

2. Die Klage ist aber unbegründet. 5

Die angefochtenen Haftungsbescheide sind wirksam, rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 6

a) Die Haftungsbescheide sind nicht nichtig. 7

Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nur dann nichtig, wenn er an einem besonders schweren Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist. Aus der Abgrenzung des § 125 Abs. 1 AO gegenüber §§ 118 Satz 1, 119 und 157 AO folgt, dass jeder Bescheid eine Regelung i. S. des § 118 AO enthalten muss. Außerdem muss er hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO) und die erlassende Behörde angeben (§ 119 Abs. 3 AO). Für Haftungsbescheide ist zu beachten, dass ein besonders schwerer Fehler nur dann anzunehmen ist, wenn ein Haftungsbescheid nicht die ihn erlassende Behörde, den Haftungsschuldner, die Haftungsschuld und/oder die Art der Steuer angibt, für die der Haftungsschuldner haften soll. Die Angabe des Steuerschuldners ist keine zwingende Begründungsvoraussetzung, solange die Haftungsschuld in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in anderer Weise ausreichend konkretisiert werden kann (BFH-Beschluss vom 3.12.1996 I B 44/96, BStBl II 1997, 306). 8

Der Verwaltungsakt muss dabei inhaltlich so bestimmt sein, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts, denn es muss angegeben werden, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll. Es reicht allerdings aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH-Urteil vom 19.8.1999 IV R 34/98, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2001, 409; Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, § 119 AO Rz. 5; jeweils m.w.N.). 9

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind die Haftungsbescheide hinreichend bestimmt. Auch im Hinblick auf den Schriftverkehr vor Erlass der Haftungsbescheide können die – ausdrücklich als Haftungsbescheid bezeichneten – Verwaltungsakte nur so ausgelegt werden, dass die (*Beigeladene)* A deren Inhaltsadressatin ist und sie die Zinserträge aus Wandelanleihen betreffende, insoweit nicht angemeldete und nicht abgeführte Kapitalertragsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlags) in der genannten Höhe als Haftungsschuldnerin an den Beklagten zu zahlen hatte. Auf den Umstand, dass die A nur nach Erlass von Haftungsbescheiden nach § 44 Abs. 5 EStG die o. g. Abzugssteuern an den Beklagten abführen würde, hat diese vor Erlass der Haftungsbescheide hingewiesen, sodass sie die an sie gerichteten Bescheide nicht anders verstehen konnte. 10

b) Die Haftungsbescheide sind auch formell rechtmäßig. 11

Formmängel i. S. des § 126 Abs. 1 AO können durch eine Einspruchsentscheidung auch dann noch geheilt werden, wenn der Einspruchsführer zuvor eine Untätigkeitsklage erhoben hat. Die (zutreffende) Begründung kann nachgeholt werden. Dies gilt auch für die Nachholung von Ermessenserwägungen in der Einspruchsentscheidung. Denn das anhängige Rechtsbehelfsverfahren wird durch die Erhebung der Klage nach § 46 Abs. 1 FGO nicht verändert. Selbst bei einer zulässigen, weil nicht zu früh erhobenen, Untätigkeitsklage kommt es für den Erfolg nur darauf an, ob die (Anfechtungs- oder Verpflichtungs-) Klage als solche begründet ist. Die Untätigkeitsklage macht es nur entbehrlich, weiter auf den Abschluss des Vorverfahrens zu warten (BFH-Urteil vom 26.9.2001 IV R 29/00, BStBl II 2002, 120; Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung § 46 FGO Rz. 292 f.; von Beckerath in Beermann/Gosch, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, § 46 FGO Rz. 184). 12

Hier kann offenbleiben, ob die Fehler (falsche Bezeichnung der Haftungsnorm und der A als Steuerschuldnerin) die Rechtswidrigkeit der Haftungsbescheide zur Folge hatten. Jedenfalls sind diese Fehler durch die während des Klageverfahrens erlassene Einspruchsentscheidung 13

geheilt worden. Die A wird als Haftungsschuldnerin bezeichnet. Die nunmehr genannte Haftungsnorm des § 44 Abs. 5 S. 1 EStG ist ebenfalls zutreffend. Die erforderliche Begründung der Haftungsinanspruchnahmen ist nachgeholt worden (vgl. § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO).

c) Darüber hinaus sind die Haftungsbescheide materiell rechtmäßig. Ermessensfehler liegen nicht vor. 14

Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann derjenige durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, der kraft Gesetzes für eine fremde Steuer haftet. Die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist zweigliedrig. Die Finanzbehörde hat zunächst zu prüfen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Haftungsvorschrift vorliegen. Hierbei handelt es sich um eine im vollen Umfang durch das Gericht überprüfbare Rechtsentscheidung. In der zweiten Entscheidungsstufe wird dagegen unter Abwägung des Für und Wider, die am Zweck der Haftungsvorschrift zu orientieren ist, entschieden, ob der in Betracht kommende Haftungsschuldner auch in Anspruch genommen werden soll. Diese Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 FGO auf Ermessensfehler überprüfbar. Regelmäßig prüft das Gericht nur, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind, ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde oder ob gar keine Ermessenserwägungen angestellt worden sind (BFH-Urteil vom 12.05.1992 VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785, m.w.N.). 15

Nach § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG haften die Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen für die Kapitalertragsteuer, die sie einzubehalten und abzuführen haben, es sei denn, sie weisen nach, dass sie die ihnen auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt haben. Kapitalertragsteuer ist aber nur einzubehalten und abzuführen, soweit eine inländische Steuerpflicht besteht. Wegen der Abhängigkeit (Akzessorietät) der Haftung von der ihr zugrunde liegenden Steuerschuld kann ein Haftungsanspruch nur entstehen, wenn und soweit die Steuerschuld entstanden ist und materiell-rechtlich zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids bzw. der Einspruchsentscheidung noch besteht (Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.4.2015 14 K 171/13, Entscheidungen der FG -EFG- 2015, 1336). 16

aa) Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind hier gegeben. Insbesondere besteht für die Zinsen aus den Wandelanleihen für die Streitzeiträume im Inland eine beschränkte Steuerpflicht. Für diese Kapitalerträge ist ausschließlich § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a letzter Halbsatz EStG anzuwenden. Die beigeladene A war demnach als Schuldnerin der Kapitalerträge nach §§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 44 Abs. 1 S. 3 EStG verpflichtet, die Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % des Kapitalertrags (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) einzubehalten und abzuführen. Die ihr auferlegten Pflichten hat sie zumindest grob fahrlässig verletzt. 17

Unstreitig sind hier Wandelanleihen i. S. der §§ 221 des Aktiengesetzes -AktG-, 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG begeben worden. Denn mit ihnen ist das Recht verbunden, innerhalb einer bestimmten Frist die Anleihe in eine bestimmte Anzahl von Aktien der Emittentin, der A, umzutauschen. Die vor einem Wandlungsvorgang zugeflossenen Zinsen stellen Einnahmen aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar. 18

(1) Nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG in der für 2012 und 2013 geltenden Fassung sind im Inland beschränkt steuerpflichtig Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 (mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des 19

Investmentsteuergesetzes), 2, 4, 6 und 9 EStG, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen.

Ferner sind gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 1 und 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG beschränkt steuerpflichtig, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. 20

(2) In der Literatur ist umstritten, welche Regelungen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Erträge aus Wandelanleihen anzuwenden sind. Insbesondere ist streitig, ob die Befreiung in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 2 EStG auch für Wandelanleihen und Gewinnobligationen gilt. 21

Nach der einen Auffassung in der Literatur unterliegen Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen, auch wenn sie an sich unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG fallen, infolge ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG der beschränkten Steuerpflicht (Gosch in Kirchhof, Kommentar zum EStG, 16. Aufl., § 49 EStG Rz. 74, unter Hinweis auf den übereinstimmenden Inlandsbezug; Lüdicke in Lademann, Kommentar zum EStG, Loseblattsammlung, Nachtrag vom September 1991, § 49 Rz. 665; Ramackers in Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum EStG, Loseblattsammlung, Stand Februar 2003, § 49 EStG Rz. 456, unter Hinweis darauf, dass auch im Rahmen des § 43 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Gesetzgeber diesen Teilausschnitt aus § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG besonderen Regelungen unterwirft; Ackermann, IWB 2015, 270, 271 ff. unter Hinweis auf die Gesetzeshistorie). § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 2 EStG findet nach dieser Meinung weder unmittelbar noch mittelbar Anwendung. 22

Die andere Ansicht in der Literatur (Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, Loseblattsammlung, § 49 Rz. H 245; Klein/Link in HHR, § 49 EStG Rz. 833, unter Hinweis auf die Zuordnung der Wandelanteilen zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG; Loschelder in Schmidt, Kommentar zum EStG, 36. Aufl., § 49 EStG Rz. 99; Reimer in Blümich, Kommentar zum EStG u. a., Loseblattsammlung, § 49 EStG Rz. 184b; Stöber in Lademann, § 49 EStG Rz. 1766) will insbesondere wegen der nicht eindeutigen Zuordnung im Gesetzestext die Ausnahmeregelung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 2 EStG auch auf Wandelanleihen und Gewinnobligationen anwenden, sodass keine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist, wenn es sich um Zinsen aus Wandelanleihen handelt, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. 23

(3) Der Senat schließt sich der erstgenannten Auffassung an. Hiernach sind die Zinserträge aus den Wandelanleihen im Inland beschränkt steuerpflichtig, unabhängig davon, ob über sie Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. Dieses Ergebnis folgt aus § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a letzter Halbsatz EStG. Der Inlandsbezug besteht. Die Schuldnerin, die beigeladene A, hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland. 24

Angesichts der ausdrücklichen Aufnahme der Wandelanleihen in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a letzter Halbsatz EStG ist für die Erträge aus Wandelanleihen nicht zu fordern, dass der in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 1 EStG vorgesehene Inlandsbezug hergestellt 25

sein muss. Das den Zinszahlungen zu Grunde liegende Kapitalvermögen muss demnach nicht durch inländischen Grundbesitz etc. gesichert sein, um eine inländische Steuerpflicht zu begründen.

Die Ausnahmeregelung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 2 EStG greift hier ebenfalls nicht ein. 26

Für diese Auslegung spricht zunächst der Wortlaut der Vorschrift. Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen sind gesondert geregelt und im Gegensatz zu den sonstigen Einkünften aus Kapitalforderungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bzw. aus Teilschuldverschreibungen ausdrücklich § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und nicht Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG zugeordnet. Für Wandelanleihen ist hiernach – im Gegensatz zu den sonstigen Kapitalforderungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG - der Inlandsbezug der Nr. 5 Buchst. a, der auf die Person des Schuldners der Kapitalerträge abstellt, vorgesehen. Die Befreiungsvorschrift der Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 2 EStG (z. B. für den Fall der Ausgabe von Teilschuldbefreiungen) schließt sich der Regelung an, welche in Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa S. 1 EStG eine dingliche Sicherung des Kapitalvermögens fordert. 27

Darüber hinaus lassen sich auch systematische Erwägungen für dieses Ergebnis heranziehen. § 43 EStG, welcher die Kapitalertragsteuer-Tatbestände regelt, unterscheidet ebenfalls zwischen Zinsen aus Teilschuldverschreibungen einerseits, bei denen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelanleihen) oder eine Zusatzverzinsung, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), eingeräumt ist (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), und Kapitalerträgen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG andererseits, wenn es sich u. a. um Zinsen aus Anleihen und Forderungen handelt, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. a EStG). Der Tatbestand des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nennt – wie auch § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a letzter Halbsatz EStG – nicht ausdrücklich die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. 28

Insbesondere entspricht die vom Senat vertretene Lösung dem Sinn und Zweck des Gesetzes und dem Willen des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber wollte die Teilschuldverschreibungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG), die nicht die Voraussetzungen der Wandelanleihen erfüllen, und die Wandelanleihen, die grundsätzlich unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG fallen, unterschiedlich besteuern. Die Wandelanleihen sollten zusammen mit den Gewinnobligationen eine Sonderbehandlung erfahren. 29

Im EStG vom 16.10.1934 (Reichsteuerblatt -StBl- 1934, 316, 322) war noch keine Sonderregelung für Wandelanleihen und Gewinnobligationen vorgesehen. Mit diesem Gesetz wurde der Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in § 49 neu gefasst. Nach § 49 Nr. 5 EStG in dieser Fassung sind beschränkt steuerpflichtig Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Ziffern 1 und 2 (z. B. Dividenden), wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, und Einkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Ziffern 3 und 4 (z. B. Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen wie Anleihen), wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind nach S. 2 dieser Fassung die Dividenden aus Vorzugsaktien der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. 30

31

Der Gesetzgeber wollte aber – so ausdrücklich die Gesetzesbegründung (RStBl 1938, 97, 102) – Einkünfte aus Wandelanleihen oder Gewinnobligationen ohne Rücksicht auf eine dingliche Sicherung der beschränkten Steuerpflicht immer dann unterwerfen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Zu diesem Zweck wurde mit dem Gesetz zur Änderung des EStG vom 1.2.1938 (RStBl 1938, 97, 98) § 49 Abs. 5 EStG der Satz angefügt, dass Einkünfte aus Teilschuldverschreibungen aber der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn bei ihnen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelanleihen) oder eine Zusatzverzinsung eingeräumt ist, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), und wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

§ 49 Nr. 5 EStG in der Fassung vom 28.12.1950 (BStBl I 1951, 5, 19) lautet wie folgt: 32

„Inländische Einkünfte im Sinn der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 2) sind: 33

Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinn des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 und 2, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, und Einkünfte im Sinn des § 20 Abs. 1 Ziff. 3 und 4, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind Dividenden aus Vorzugsaktien der Deutschen Reichsbahn und Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind, oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. Die Einkünfte aus Teilschuldverschreibungen unterliegen aber der beschränkten Steuerpflicht, wenn bei ihnen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelanleihen) oder eine Zusatzverzinsung eingeräumt ist, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), und wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat“. 34

Die Vorläuferregelungen belegen demnach unzweideutig, dass eine beschränkte Steuerpflicht für Erträge aus Wandelanleihen - unabhängig von der Ausnahmeregelung für Teilschuldverschreibungen – geschaffen worden ist. Der Gesetzgeber wollte Erträge aus Wandelanleihen, auch wenn diese in Form von Teilschuldverschreibungen begeben wurden, nicht von der inländischen Besteuerung ausnehmen. 35

Die nachfolgenden Gesetzesänderungen haben hieran nichts geändert. Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen sollten – auch im Verhältnis zu Erträgen aus Teilschuldverschreibungen - nach dem Gesetzeswillen durchweg eine Sonderbehandlung erfahren. Für eine Änderung dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung finden sich keinerlei Hinweise. 36

Durch das Kuponsteuergesetz vom 25.3.1965 (BStBl I 1965, 103, 104 f.), mit welchem die beschränkte Steuerpflicht auf Zinsen auf Schuldbuchforderungen und Teilschuldverschreibungen ausgedehnt wurde, hat § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG eine Neufassung erfahren. Der Gesetzgeber hat dabei betont, dass trotz der Erweiterung der Steuerpflicht die einbehaltene Kapitalertragsteuer beschränkt Steuerpflichtigen wie bisher erstattet werde, sofern die Kapitalerträge nicht in einem inländischen Betrieb (Betriebsstätte) anfielen und „es sich nicht um Kapitalerträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen handelt“ (BT-Drucksache IV/2345, 1, 10). 37

38

Mit der Abschaffung der Kuponsteuer durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 vom 14.12.1985 (Bundesgesetzblatt I 1984, 1493, 1498 f.) erhielt § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb (nunmehr Doppelbuchst. aa) EStG in wesentlichen Punkten die heutige Fassung. Durch die Einfügung des Satzes „dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen“ (vgl. erste Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drucksache 10/2367, 10 f.) hat der Gesetzgeber eine klare Zuweisung zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG vorgenommen und damit die ursprüngliche Rechtslage wieder hergestellt. Dafür, dass der Gesetzgeber hiervon eine abweichende Regelung schaffen wollte, sind in den Gesetzesbegründungen keine Anhaltspunkte ersichtlich. Es sollte lediglich die 1965 eingeführte (allgemeine) Kuponsteuer abgeschafft werden, um höhere Kapitalzuflüsse ausländischer Investoren zu fördern (erster Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache 10/2370, 6, 8, 12). So wurde in der Literatur (vgl. Bals, Betriebsberater -BB- 1985, 257, 261) das Steuerbereinigungsgesetz auch dahin kommentiert, dass in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG klargestellt worden ist, dass Wandelanleihen und Gewinnobligationen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Einschränkung zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften gehören.

(4) Diese Unterscheidung zwischen Wandelanleihen und sonstigen Teilschuldverschreibungen ist nachvollziehbar und gerechtfertigt. Ausschließlich mit Wandelanleihen sind nicht nur Zinsansprüche verbunden, sondern auch das Recht auf Umwandlung in Aktien, also die zusätzliche Möglichkeit, einen Anteil am Vermögen des emittierenden Unternehmens erwerben zu können (vgl. §§ 221 AktG, 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). 39

Für dieses Ergebnis ist das an den Bundesverband deutscher Banken e. V. etc. gerichtete Schreiben des BMF vom 10.4.2014 rechtlich unerheblich. Dieses Schreiben enthält eine Verwaltungsansicht und „gilt ausschließlich nur für Instrumente, die nach denBdB ./. Musterbedingungen Kapitalinstrumente AT1-Instrument Typ A (write-down/write-up) oder AT1-Instrument Typ B (Bedingte Pflichtwandlung) in der Fassung vom 20. Februar 2014 vereinbart worden sind“ (Seite 4 dieses Schreibens; Anlage K 18; Beiakte). Ein solches Instrument liegt hier eindeutig nicht vor. 40

bb) Ermessensfehler sind im Streitfall nicht gegeben. Insbesondere hat der Beklagte sein Entschließungs- und Auswahlermessen ausreichend in der Einspruchsentscheidung dargelegt. Ihm war erkennbar bewusst, dass er eine Ermessensentscheidung zu treffen hatte. Ferner ist er von zutreffenden, nachvollziehbaren Erwägungen ausgegangen. 41

Im Streitfall ist bei der Inanspruchnahme der Beigeladenen als Haftungsschuldnerin kein Ermessensfehler erkennbar. Bei einem im Ausland ansässigen Gläubiger der Kapitalerträge ist es regelmäßig nicht ermessensfehlerhaft, wenn sich das Finanzamt an den zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuern verpflichteten inländischen Schuldner der Kapitalerträge hält, da die Verwirklichung des Steueranspruchs gegen einen ausländischen Steuerschuldner wesentlich erschwert ist (BFH-Urteile vom 27.1.1982 I R 5/78, BStBl II 1982, 374; vom 23.10.1985 I R 248/81, BStBl II 1986, 178; Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 21.4.1994 4 V 596/94, EFG 1995, 393). Der Beklagte hätte demgemäß nicht erst versuchen müssen, bei der im Ausland ansässigen Klägerin die Steuer anzufordern. 42

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Beigeladene hat ihre außergerichtlichen Kosten selbst zu tragen (vgl. § 139 Abs. 4 FGO). Sie hat keinen eigenen Antrag gestellt und damit kein eigenes Prozessrisiko getragen (vgl. Stapperfend in Gräber, § 139 FGO Rz. 158). 43

4. Die Revision war zuzulassen. Die Streitfrage hat grundsätzliche Bedeutung (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Eine klarstellende höchstrichterliche Entscheidung fehlt. 44

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE