
Datum: 20.11.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2486/17 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:1120.13K2486.17E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

<u>Tatbestand</u>	1
Streitig ist, ob die Einziehung einer von dritter Seite unter dem Nominalwert erworbenen Forderung auf Erstattung eines Körperschaftsteuerguthabens zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt.	2
Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger schloss am 8.8.2012 mit der K GmbH (künftig K), an der er nicht beteiligt war und zu der er auch nicht in einem Anstellungsverhältnis stand, folgenden Forderungskauf- und Abtretungsvertrag ab (auszugsweise):	3
Präambel	4
Mit Bescheid vom 23.9.2008 hat das Finanzamt Z zu Gunsten der C GmbH einen Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 5 KStG in Höhe von insgesamt 6.020.492 € erlassen. Gemäß den Bestimmungen dieses Bescheids wird das Körperschaftsteuerguthaben in gleichen Jahresraten von je 602.049,20 € ausgezahlt. (...). Mit Vertrag vom 8. August 2012 (der "Kaufvertrag") hat die C GmbH an den dies annehmenden Verkäufer (Anmerkung: Die K GmbH) ihren Anspruch auf Erstattung von Körperschaftsteuerguthaben für die Jahre 2015 und 2016 in Höhe von jeweils 602.049,20 € (die "Forderung 2015" und die "Forderung 2016") sowie aus dem Auszahlungsbetrag für 2017 die Hälfte, also 301.024,60 (die "Forderung 2017"), insgesamt also 1.505.123 € (zusammen die "Gesamtforderung") verkauft.	5

Von diesen Gesamtforderungen sollen mit diesem Vertrag folgende Teilforderungen verkauft werden (zusammen die "Forderungen"): 6

Von der Forderung 2015: Vier Zwölftel, also 200.683,07 € 7

Von der Forderung 2016: Zwei Zwölftel, also 100.341,53 € 8

Von der Forderung 2017: Vier Sechstel, also 200.683,07 € 9

(...) 10

Die Parteien vereinbaren Folgendes: 11

§ 1 Forderungskauf 12

Der Verkäufer verkauft die Forderungen an den dies annehmenden Käufer mit Wirkung zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Vertrages. (...). 13

§ 2 Kaufpreis und Fälligkeit 14

Der Kaufpreis für die Forderungen beträgt 210.000 €. Der Kaufpreis ist unmittelbar fällig und in voller Höhe am 8.8.2012 bis 15 Uhr (Eingang) zu zahlen auf das vom Verkäufer als Treuhandkonto benannte Konto der D & E (...). 15

Den vereinbarten Kaufpreis von 210.000 € zahlte der Kläger am 8.8.2012. 16

Am 30.9.2015 zahlte der Fiskus einen Betrag von 200.683,07 € an den Kläger aus. Die Auszahlung entsprach dem Nominalwert der vom Kläger erworbenen Teilforderung betreffend das Körperschaftsteuerguthaben für 2015. 17

In einem Beiblatt zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 vertraten die Kläger die Auffassung, dass es sich bei den aus dem Forderungskauf erzielten Einnahmen um eine bloße private Vermögensmehrung handele, die unbesteuert bleiben müsse. Die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts lägen nicht vor. 18

Dem folgte der Beklagte (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 20.1.2017 nicht. Nach Auffassung des FA war ein Kapitalertrag in folgender Höhe gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Rahmen der Abgeltungssteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG zu versteuern: 19

Körperschaftsteuer-Teilabtretung 2015	200.683,70	20
Anschaffungskosten = 40% von 210.000 (Gesamtkaufpreis)	84.000,00	
Kapitalertrag	116.683,70	

Dagegen legten die Kläger fristgemäß Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, dass die Tatbestandsmerkmale des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht gegeben seien. Die Vorschrift setze voraus, dass die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden sei. Die K habe von ihnen aber kein Kapital zur Verfügung gestellt bekommen, dass sie zurückzahlen müsse. Darüber hinaus habe die K auch kein Entgelt für eine etwaige Überlassung von 21

Kapitals zur Nutzung bezahlen müssen. Dies gelte umso mehr, als das abgetretene Körperschaftsteuerguthaben gem. § 37 Abs. 5 Satz 7 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) unverzinslich sei. Auch der Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG sei nicht erfüllt, da dieser auf die Tatbestandsmerkmale des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG verweise, die – wie dargestellt – nicht vorlägen.

Am 20.2.2017 erging ein geänderter Einkommensteuerbescheid in einem hier nicht relevanten Punkt. 22

Mit Einspruchsentscheidung vom 29.8.2017 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Der Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag stelle einen steuerpflichtigen Ertrag im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG dar. Bei der erworbenen Forderung habe es sich um eine Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gehandelt. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG erfasse Gewinne aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art. Dabei werde die Rückzahlung oder Einlösung der Veräußerung gleichgestellt. 23

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage. Die Kläger halten daran fest, dass die von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG geforderte Nutzungsüberlassung von Kapital vorliegend nicht gegeben sei. Dem Veräußerer der Forderung, der K, sei kein Kapital zur Nutzung überlassen worden. Vielmehr habe der Kläger ein Wirtschaftsgut, nämlich einen Körperschaftsteuer-Teilerstattungsanspruch, erworben. Der vom FA konstruierte Sachverhalt, dass der Kläger der K ein Kapital von 210.000 € zur Nutzung überlassen habe, widerspreche dem unter fremden Dritten abgeschlossenen Forderungskaufvertrag. 24

Im Übrigen seien dem Kläger auch keine Erträge aus der Rückzahlung des Kapitals zugesagt worden, da es wegen § 37 Abs. 5 Satz 7 KStG an einer Verzinsung fehle. 25

Auch der Versuch des FA, den Vorgang mittels einer wirtschaftlichen Interpretation unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG fallen zu lassen, sei unzutreffend. Der Kläger habe weder eine Kapitalanlage veräußert noch einen Kapitalüberlassungsvertrag abgeschlossen, so dass schon der Tatbestand der Vorschrift nicht erfüllt sei. 26

Schließlich sei auch die Berechnung der zu versteuernden Erträge unzutreffend, denn selbst wenn man eine Steuerpflicht unterstelle, sei im Streitjahr ein Verlust erzielt worden. Gemäß § 20 Abs. 4 EStG sei Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft und den Anschaffungskosten stünden. Die durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlassten Aufwendungen seien abweichend vom Abflussprinzip in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem der Veräußerungsgewinn zugeflossen sei. Fließe der Veräußerungserlös in mehreren Veranlagungszeiträumen zu, seien sämtliche Ausgaben zunächst mit dem im ersten Zuflussjahr erhaltenen Teilerlös zu verrechnen. Hieraus folge, dass im Streitjahr ein Werbungskostenüberschuss von 9.316,93 € festzustellen sei, da vom Teilerlös in Höhe von 200.683,07 € der Kaufpreis von 210.000 € in Abzug zu bringen sei. Der festzustellende Verlust sei mit dem in 2016 zugeflossenen Teilerlös zu verrechnen. Selbst wenn das Gericht daher zu dem Ergebnis komme, dass es sich um einen steuerpflichtigen Vorgang i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG handele, belaufe sich der anzusetzende Gewinn auf 0 €. 27

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger zur Frage der Verteilung der Anschaffungskosten ergänzend vorgetragen, dass auch über die Frage der Abzinsung 28

nachzudenken sei.

Die Kläger beantragen,	29
den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 20.2.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.8.2017 dahingehend abzuändern, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen, die das FA der Abgeltungssteuer unterworfen hat, um 116.683 € gemindert werden.	30
Das FA beantragt,	31
die Klage abzuweisen.	32
Die Steuererstattungsansprüche der C GmbH gehörten zu den Kapitalforderungen jeder Art i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Steuererstattungsforderungen seien Kapitalforderungen, die so anzusehen seien, als habe die Finanzverwaltung vom Steuerpflichtigen Darlehen erhalten (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.2.1975 VIII R 104/70, Sammlung der Entscheidungen des BFH --BFHE-- 115, 216, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 1975, 568). Dass die Nutzungsüberlassung insoweit nicht auf einer vertraglichen Abmachung beruhe, habe keinen Einfluss auf die Rechtsnatur der Kapitalforderung. Auch bei einer vom Schuldner, also hier der Finanzverwaltung, erzwungenen Kapitalüberlassung handele es sich um eine Kapitalüberlassung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Dass der Anspruch gemäß § 37 Abs. 5 Satz 7 KStG nicht verzinslich sei, ändere daran ebenfalls nichts. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG reiche es aus, wenn die Rückzahlung des Kapitals zugesagt sei.	33
<u>Entscheidungsgründe</u>	34
I. Die Klage ist unbegründet.	35
Mit Recht hat das FA im Streitfall einen Gewinn bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 116.683 € angesetzt und der Abgeltungssteuer unterworfen. Durch die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in der Höhe, die dem Nominalbetrag der vom Kläger unter dem Nominalwert erworbenen Teilforderung aus dem Körperschaftsteuerguthaben für 2015 entsprach, hat er im Streitjahr einen Gewinn aus einer - der Veräußerung einer Forderung gleichgestellten – Rückzahlung einer Kapitalforderung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 7, Abs. 4 Satz 1 EStG erzielt.	36
1. Bei dem Körperschaftsteuerguthaben i.S.v. § 37 KStG handelt es sich um eine sonstige Kapitalforderung im Sinne der vorgenannten Vorschriften.	37
a) Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Die Vorschrift ist Ausdruck des vom Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungssteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912) verbundenen Systemwechsels. Abweichend von der zuvor gültigen Gesetzeslage (vgl. hierzu etwa BFH-Urteil vom 20.11.2006 VIII R 97/02, BFHE 216, 79, BStBl II 2007, 555 betreffend sog. Finanzinnovationen) sollten nach dem Willen des Gesetzgebers nunmehr alle Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen der Besteuerung unterworfen werden. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG ist zu diesem Zweck – entsprechend der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG – als Auffangtatbestand ausgestaltet worden, um die Besteuerung des Vermögenszuflusses aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung von sonstigen Kapitalforderungen sicherzustellen (vgl. BT-Drucks. 16/4841,	38

56). Die von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG in Bezug genommene Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG regelt dagegen ausschließlich die Besteuerung der laufenden Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art. Beide Vorschriften haben daher eigenständige Regelungskreise und stehen selbständig nebeneinander. (so auch Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 20 EStG Anm. 421).

b) Sowohl § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG als auch § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG knüpfen an den Begriff der sonstigen Kapitalforderung jeder Art an. Hiervon umfasst sind nach ganz herrschender Auffassung alle auf Geld gerichteten Forderungen (von Beckerath in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 20 Rn. 111). Es kommt weder darauf an, ob es sich um eine gesetzliche oder vertragliche Forderung, noch darauf, ob es sich um eine private oder öffentlich-rechtliche Forderung handelt (von Beckerath in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 20 Rn. 111). Bei der hier maßgeblichen Forderung auf Erstattung eines Körperschaftsteuerguthabens i.S.v. § 37 KStG handelt es sich um eine solche auf Geld gerichtete Kapitalforderung. 39

c) Aus der Verweisung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG folgt, dass die Wertveränderungen des Vermögensstamms bei solchen Kapitalforderungen zu erfassen sind, bei denen die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist, wobei die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts nicht sicher sein müssen, sondern von einem ungewissen Ereignis anhängen können. 40

Vorliegend wurde kein Entgelt für die Überlassung der Forderung zugesagt, denn bei dem Anspruch auf das Körperschaftsteuerguthaben handelt es sich um eine unverzinsliche Forderung (§ 37 Abs. 5 Satz 7 KStG). 41

Allerdings ist dem Grunde nach (vgl. hierzu Jochum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. C/7 12) die Rückzahlung des Kapitals zugesagt, was zur Erfüllung des Tatbestands des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ausreicht, da Rückzahlung und Entgeltzusage, wie sich dem Wortlaut der Vorschrift entnehmen lässt ("oder"), in einem Alternativverhältnis stehen können. Der BFH hat in seiner ständigen Rechtsprechung Steuererstattungsforderungen als sonstige Kapitalforderung angesehen, da sie so anzusehen seien, als habe die Finanzverwaltung ein Darlehen erhalten, das ihr der Steuerpflichtige gewährt habe (vgl. etwa BFH-Urteil vom 8.4.1986 VIII R 260/82, BFHE 146, 408, BStBl II 1986, 557). Nichts anderes kann in Bezug auf das Körperschaftsteuerguthaben i.S.v. § 37 KStG gelten. Dabei ist unbeachtlich, auf Grund welcher Umstände das Guthaben entstanden ist. Für die Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Inhaber des Körperschaftsteuerguthabens im Sinne des § 37 KStG dem Fiskus zwangsweise ein Darlehen gegeben hat, dessen Rückzahlung von staatlicher Seite zugesagt ist. 42

d) Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG sind ebenfalls erfüllt. Zwar hat der Kläger keine Kapitalforderung "veräußert". Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt als Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG aber auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Mit dem Rückzahlungstatbestand erweitert die Vorschrift den Begriff der Veräußerung auf die vorzeitige oder vertragsgemäße Rückzahlung einer Kapitalforderung (vgl. von Beckerath in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 20 Rn. 141). Mit der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens im Streitjahr ist daher vorliegend der Tatbestand der Rückzahlung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG erfüllt. 43

2. Eine Steuerfreiheit der zu erfassenden Einnahmen aus Kapitalvermögen besteht nicht. Wie sich aus § 37 Abs. 7 Satz 1 i.V.m Abs. 5 Satz 1 KStG entnehmen lässt, besteht eine Steuerbefreiung nur für die ausschüttende Körperschaft, nicht aber für den Zessionar.

3. Nach Auffassung des Senats ist auch die Höhe des vom FA als Gewinn angesetzten Betrags nicht zu beanstanden. Gemäß § 20 Abs. 4 EStG ist unter dem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten zu verstehen. Im Streitfall ist daher der Differenzbetrag zwischen den Einnahmen aus der Rückzahlung der Teil-Forderung für 2015 in Höhe 200.683 €, die hier an die Stelle des Veräußerungserlöses treten, und den Anschaffungskosten in Höhe von 84.000 € (40% von 210.000 €) der Besteuerung zu unterwerfen. 45

Entgegen der Auffassung der Kläger hat der Kläger vorliegend auch nicht ein einheitliches Wirtschaftsgut "Körperschaftsteuerguthaben" erworben, mit der Folge, dass die Anschaffungskosten in Höhe von 210.000 € in voller Höhe im Streitjahr zu berücksichtigen wären. Der Kläger hat, wie sich dem Forderungskauf- und Abtretungsvertrag vom 8.8.2012 entnehmen lässt, von der K drei Teilforderungen und damit drei selbständige sonstige Kapitalforderungen i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG erworben. Die im Streitfall maßgeblichen Einnahmen entstammen ausschließlich der von der K erworbenen Teilforderung, die ursprünglich der C GmbH für das Jahr 2015 gegen den Fiskus zugestanden hatte. In Bezug auf die Anschaffungskosten bedurfte es daher einer Aufteilung, da im Forderungskauf- und Abtretungsvertrag vom 8.8.2012 lediglich ein Gesamtkaufpreis für alle drei Teilforderungen ausgewiesen ist. 46

Nach Auffassung des Senats hat das FA diese Aufteilung mit Recht dergestalt vorgenommen, dass es den Nominalwert der Teilforderung für 2015 ins Verhältnis zum Gesamtnominalwert der vom Kläger erworbenen Teilforderungen gesetzt hat, woraus sich der zugrunde gelegte Anteil an den Gesamtanschaffungskosten von 40% ergab. Das FG hält diese Vorgehensweise für zutreffend, da weder dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 8.8.2012 noch dem Vortrag des Klägers im Klageverfahren zu entnehmen ist, dass die Parteien bei ihren Kaufpreisverhandlungen von einem anderen Aufteilungsverhältnis ausgegangen sind. Zwar hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung - mit Recht - vorgetragen, dass der Gegenwartswert der Teilforderung für 2015 höher als derjenige der Teilforderungen für 2016 und 2017 gewesen sei. Ungeachtet dessen hält es der Senat nicht für erforderlich, die Anschaffungskosten im Verhältnis der abgezinsten Werte der jeweiligen Teilforderungen aufzuteilen. Eine solche Aufteilung wäre aus Sicht des Senats allenfalls dann in Betracht zu ziehen gewesen, wenn sich Anzeichen dafür ergeben hätten, dass dies dem Willen der Parteien bei der Aushandlung des Kaufpreises im Rahmen des Abschlusses des Forderungskauf- und Abtretungsvertrags vom 8.8.2012 entsprochen hätte. Solche Anzeichen sind für den Senat nicht erkennbar. Nach Auffassung des Senats wäre es im Übrigen Aufgabe des Klägers gewesen, darzulegen und nachzuweisen, dass die Vertragsparteien seinerzeit die Anschaffungskosten nicht nach dem Verhältnis der Nominalbeträge, sondern nach einem anderen Aufteilungsmaßstab ermittelt haben. 47

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 48

III. Die Revision wird zugelassen. Die Streitfrage, wie bei einer mehrfachen Abtretung von (Teil-)Forderungen aus einem Körperschaftsteuerguthaben die Anschaffungskosten aufzuteilen sind, hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 49

