
Datum: 24.08.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 564/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0824.14K564.16E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30.12.2014 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 16.10.2015, der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2016 und des Änderungsbescheides vom 22.02.2016 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert werden, um 53.598,00 Euro vermindert werden.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2012 wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Streitig ist, ob die Rückzahlung von Nennkapital einer schweizerischen Aktiengesellschaft zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führt. | 2 |
| Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer (§ 26, 26b EStG) veranlagt werden. | 3 |
| Die Klägerin hielt im Privatvermögen 107.454 Aktien im Nennwert von jeweils „x“ CHF an der A-Aktiengesellschaft (nachfolgend AG) mit Sitz in der Schweiz. Die Aktien befanden sich im | 4 |

Depot der Klägerin bei der B-OHG mit Sitz in Z.

In der Generalversammlung vom ... beschloss die AG eine Herabsetzung des Nennwertes pro Aktie um „y“ CHF auf „z“ CHF. Der auf die Klägerin entfallende Anteil an der Kapitalherabsetzung in Höhe von 64.472,40 CHF ist am ... an die Klägerin zurückgezahlt worden. Auf den zurückgezählten Betrag i.H.v. umgerechnet 53.597,47 Euro hielt die depotführende Bank deutsche Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag von zusammen 14.136,33 Euro ein und führte diese ab. 5

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 machten die Kläger geltend, die in der Steuerbescheinigung ausgewiesenen Kapitaleinkünfte von insgesamt 166.027,70 Euro seien um den Betrag der Nennkapitalrückzahlung in Höhe von 53.597,47 Euro zu verringern. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag seien deshalb zu Unrecht einbehalten und an das deutsche Finanzamt abgeführt worden. Aufgrund dessen werde eine Anrechnung auf die festzusetzende Einkommensteuer beantragt und zum Nachweis auf die Steuerbescheinigung der Bank sowie das Schreiben der AG vom 23.10.2012 verwiesen. 6

In dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30.12.2014 reduzierte der Beklagte die in der Steuerbescheinigung der Bank ausgewiesenen Kapitaleinkünfte um 53.598,00 Euro. Bezüglich der AG ging der Beklagte davon aus, dass es sich um einen intransparenten Fonds i.S. des § 6 des Investmentsteuergesetzes (InvStG) handle und erfasste im Wege der Pauschalbesteuerung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen 6 % des Rücknahmepreises (48.065,90 Euro). 7

Gegen den Bescheid legten die Kläger am 20.01.2015 Einspruch ein. Zur Begründung machten sie geltend: Das InvStG finde keine Anwendung, da die Voraussetzung einer Risikomischung nicht erfüllt sei. Bei der AG seien die Investitionen satzungsgemäß auf zwei Immobilien beschränkt. 8

Im Einspruchsverfahren teilte der Beklagte den Klägern mit, dass für die Auszahlung der AG vom ... zu Recht Kapitalertragsteuer einbehalten worden sei. Die Behandlung von Bezügen als nicht steuerbare Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG setze materiell-rechtlich voraus, dass diese aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammten, für die Beträge aus einem steuerlichen Einlagenkonto i.S. des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als verwendet gelten würden. Da es sich um eine ausländische Kapitalgesellschaft handle, könne diese nicht zur Führung eines steuerlichen Einlagenkontos nach § 27 KStG verpflichtet werden. In einem Drittland ansässige Kapitalgesellschaften, wie die schweizerische AG, könnten keinen Antrag auf Feststellung i.S. des § 27 Abs. 8 KStG stellen. Aufgrund dessen stellten die Leistungen an die Klägerin steuerpflichtige Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG dar. Das BMF-Schreiben vom 04.06.2003 (Bundessteuerblatt – BStBl – I 2003, 366) sei für Leistungen einer Kapitalgesellschaft, die nicht in einem Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege, auch nach Inkrafttreten des § 27 Abs. 8 KStG weiter anzuwenden. Bei der Nichteinbeziehung von in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften in den Wortlaut des § 27 Abs. 8 KStG handle es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers. Eine analoge Anwendung der Regelung sei ausgeschlossen. 9

Am 16.10.2015 erließ der Beklagte einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid 2012. In diesem erfasste er bei den Einkünften aus Kapitalvermögen keine Einnahmen nach § 6 InvStG, versagte jedoch eine Minderung der durch die Bank ausgewiesenen Kapitaleinkünfte um 53.598,00 Euro und unterwarf diese der Besteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG (Abgeltungssteuer). 10

In der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2016 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er ergänzend aus: Gemäß der zwischen Bund und Ländern abgestimmten Verwaltungsauffassung seien auch Auskehrungen von Nennkapital als Kapitaleinkünfte zu erfassen. Dies gelte unabhängig davon, ob das Nennkapital zuvor aus Gesellschafts- oder Gesellschaftermitteln erhöht wurde. Bei einer Kapitalrückzahlung handle es sich auch nicht um eine (anteilige) Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 EStG.	11
Unter dem 22.02.2016 hat der Beklagte aus vorliegend nicht im Streit stehenden Gründen einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2012 erlassen.	12
Gegen die Einspruchsentscheidung haben die Kläger am 23.02.2016 Klage erhoben. Zur Begründung tragen sie unter Einbeziehung ihres Einspruchsvorbringens vor: Einlagen eines Gesellschafters könnten bei der Körperschaft zu Nennkapital oder Kapitalrücklagen führen. Das Regelwerk der §§ 27, 28 KStG gehöre zum 4. Teil des KStG und beziehe sich nur auf nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen. Im Streitfall liege weder eine Einlagenrückgewähr i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG noch eine Rückzahlung von Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG vor. Demzufolge finde die Regelung des § 27 Abs. 8 KStG vorliegend keine Anwendung.	13
Mit Schreiben vom 02.05.2016 hat der Beklagte einen Antrag der Klägerseite auf Anwendung der Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 04.04.2016 VV DEU BMF 2016-04-04 IV C 2-S 2836/08/10002, FMNR173000016 (abweichende Behandlung von Nennkapitalrückzahlungen nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG) abgelehnt.	14
Die Kläger beantragen,	15
den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30.12.2014 in Gestalt des	16
Änderungsbescheides vom 16.10.2015, der Einspruchsentscheidung vom	17
27.01.2016 und des Änderungsbescheides vom 22.02.2016 dahingehend	18
zu ändern, dass die Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert werden,	19
um 53.598,00 Euro vermindert werden.	20
Der Beklagte beantragt,	21
die Klage abzuweisen,	22
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	23
Er nimmt Bezug auf seine Ausführungen im Einspruchsverfahren.	24
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen, das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 24.08.2018 sowie die vom Beklagten überlassenen Steuerakten verwiesen.	25
Entscheidungsgründe	26
Die Klage ist begründet.	27
	28

Der Beklagte geht zu Unrecht davon aus, dass die an die Klägerin im Streitjahr erfolgte Zahlung der schweizerischen AG in Höhe von 53.598,00 Euro im Wege der tarfermäßigen Abgeltungsbesteuerung (§§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 in Gestalt des letzten Änderungsbescheides vom 22.02.2016 ist deshalb insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 29

I. Die Klägerin war im Zeitpunkt der Auszahlung im Inland ansässig und danach mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den Einkünften gehören gemäß §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, 20 EStG auch Kapitaleinkünfte aus ausländischen Quellen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 20.10.2010 I R 117/08, Sammlung aller Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2011, 669). Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Besteuerung von Einkommen und Vermögen vom 11.08.1971, zuletzt geändert durch Änderungsprotokoll vom 27.10.2010 (BGBl 2011 II S. 1092), steht der Besteuerung im Inland nicht entgegen. Es weist das Besteuerungsrecht für Bezüge aus Aktien, die eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft an im Inland ansässige Personen zahlt, nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat des Aktieninhabers zu. 30

II. Nach der vorliegend für eine Besteuerung allein in Betracht kommenden Regelung des [§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG](#) in der für das Streitjahr 2012 geltenden Gesetzesfassung zählen zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien. Als sonstige Bezüge sind alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert (§ 8 Abs. 1 EStG) zu erfassen, die dem Gesellschafter entweder von der Kapitalgesellschaft selbst oder von Dritten zufließen, soweit die Zuwendung nicht als Kapitalrückzahlung zu werten ist (vgl. BFH, BFH/NV 2011, 669). 31

1. Die Rückgewähr von Nennkapital zählt auch nach der grundlegenden Änderung durch die Einführung der Wertzuwachsbesteuerung gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 8 EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 mit der Erfassung von Einnahmen aus der Veräußerung der Kapitalanlage selbst (Buge in Hermann/Heuer/Raupach –H/H/R/ - Kommentar zum Einkommensteuer und Körperschaftsteuergesetz, § 20 EStG Anm. 42) nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen (vgl. Intemann in H/H/R § 20 EStG Anm. 120, 124 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 10.08.2005 VIII R 26/03, Bundessteuerblatt – BStBl - II 2006, 22; von Beckerath in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl., § 20, Rn 225). Entsprechend der dem EStG zugrunde liegenden Systematik ist eine handelsrechtlich wirksame Nennkapitalherabsetzung auf der Ebene des Anteilseigners nicht steuerbar. Es handelt sich weder rechtlich noch wirtschaftlich um Ertrag. Es liegt vielmehr eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung bzw. Anschaffungskostenrückzahlung vor. 32

Bei gesellschaftsrechtlich veranlassten Zahlungen sind deshalb die ertragsteuerlich zu erfassenden Bezüge aus Anteilen von steuerneutralen Kapitalrückzahlungen zu unterscheiden. Im Zusammenhang mit Zahlungen, die nach der Auflösung einer Körperschaft anfallen, ist dies für die Rückzahlung von Nennkapital ausdrücklich in § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG geregelt. Ausnahmen gelten nur nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei Zahlungen aus Anlass der Auflösung, die über das Nennkapital (und Einlagen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) hinausgehen, und für Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach der 33

Auflösung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung anfallen und die als Gewinnausschüttungen i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG gelten (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, Einkommensteuergesetz, 37. Aufl., § 20 Rz 69). Darüber hinaus besteht eine Steuerpflicht von Anteilsrechten an einer ausländischen Gesellschaft nach § 7 Abs. 2 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln (§ 7 Abs. 2 KapErhG) unter den dort genannten Voraussetzungen, wenn zuvor eine Nennkapitalerhöhung aus der Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital stattgefunden hat (§ 1 KapErhG).

2. Im Streitfall liegt der Zahlung der AG an die Klägerin eine „echte“ Nennkapitalrückzahlung zugrunde, so dass nach den vorstehenden Grundsätzen eine Behandlung als steuerpflichtige sonstige Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ausgeschlossen ist. Die Kläger haben die Durchführung einer handelsrechtlich wirksamen Nennkapitalrückzahlung anhand des vorgelegten schweizerischen Handelsregisterauszuges sowie der Mitteilung der AG an die Klägerin über den auf sie entfallenden Anteil an der Nennkapitalrückzahlung nachgewiesen. Daraus ergibt sich, dass die AG am ... eine Nennkapitalherabsetzung beschlossen hat und die Rückzahlung am ... an die Klägerin vorgenommen worden ist. Die Kapitalherabsetzung ist im schweizerischen Handelsregister eingetragen worden. Die dargestellten Abläufe erfüllen die für eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft in Art. 732 und 734 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Organisationsrecht) geregelten Erfordernisse an eine wirksame Kapitalherabsetzung, die im Falle einer ausländischen Gesellschaft maßgeblich sind (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2010 I R 117/08, BFH/NV 2011, 669). Sie decken sich zudem mit den inländischen Regelungen nach §§ 222, 224 des Aktiengesetzes (AktG). 34

Anhaltspunkte dafür, dass die Angaben der Kläger einschließlich der Ausführungen in der mündlichen Verhandlung bzw. die vorgelegten Unterlagen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, sind für den Senat nicht ersichtlich und vom Beklagten auch nicht geltend gemacht worden. Zugleich steht aufgrund dessen fest, dass auch keiner der dargestellten Ausnahmefälle, die in Fällen einer Kapitalherabsetzung zu steuerpflichtigen Einkünften führen können, erfüllt ist. 35

3. Die vom Beklagten zur Begründung einer Steuerpflicht herangezogene abweichende Verwaltungsauffassung in Fällen „echter“ Nennkapitalrückzahlungen, die sich aus den Informationen auf der Homepage des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) zur Anwendung des § 27 Abs. 8 KStG sowie dem BMF-Schreiben vom 04.04.2016 VV DEU BMF 2016-04-04 IV C 2-S 2836/08/10002, FMNR173000016IV (BStBl I 2016, 468) ergibt, rechtfertigt kein anderes Ergebnis. Der Verwaltungsauffassung liegt die Annahme zu Grunde, dass sonstige Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bei jeder gesellschaftsrechtlich veranlassten Zahlung an den Anteilseigner vorliegen und eine Behandlung als nicht steuerbare Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nur dann in Betracht komme, wenn die Bezüge aus einer Ausschüttung stammen, für die Beträge aus einem steuerlichen Einlagenkonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten. Die Konsequenz hieraus ist, dass auch „echte“ Nennkapitalzahlungen durch die Regelungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 3 EStG zu sonstigen Bezügen zu zählen wären. Dieser Auffassung ist jedoch bereits deshalb nicht zu folgen, weil das steuerliche Einlagenkonto i.S. des § 27 KStG nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG nur nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816 unter B. I. 1. a; Behrens/Renner, Betriebs Berater 2016, 1180). Eine Ausnahme gilt lediglich für Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG, also Nennkapital, das aus der Umwandlung von sonstigen Rücklagen stammt. Aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, der eine begünstigende Regelung für Fälle einer Rückzahlung aus dem 36

steuerlichen Einlagenkonto zum Inhalt hat, kann deshalb nicht quasi im Umkehrschluss ein Besteuerungsrecht für die Behandlung „echter“ Nennkapitalrückzahlungen abgeleitet werden. Eine solche Beurteilung stünde zudem im Widerspruch zu den im deutschen Einkommensteuerrecht geltenden Grundprinzipien der Ertragsbesteuerung sowie der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und darüber hinaus auch zur Rechtsprechung des BFH, wonach in Drittstaatenfällen selbst bei einer Einlagenrückgewähr das in § 27 Abs. 8 KStG festgelegte Feststellungsverfahren nicht zur Anwendung kommt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 13.07.2016 VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831).

- III. Die Neuberechnung der festzusetzenden Einkommensteuer konnte nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen werden. 37
- IV. Die Kostenentscheidung beruht auf 135 Abs. 1 FGO. 38
- V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 39
- VI. Die Revision war nicht zuzulassen. Da die Sache keine klärungsbedürftigen Rechtsfragen enthält, sind weder die Voraussetzungen für eine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) erfüllt, noch sonstige Gründe ersichtlich, die eine Entscheidung des BFH aus Gründen der Rechtsklarheit, Rechtseinheit oder Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) als notwendig erscheinen lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 15.07.2004 IX B 116/03, BStBl II 2004, 1000). 40