
Datum: 15.02.2023
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 148/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2023:0215.2K148.20.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, dem Änderungsantrag vom 15.05.2018 stattzugeben und den Nachforderungsbescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2017 vom 11.04.2018 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 20.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.12.2019 aufzuheben.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Kapitalertragsteuern für ein Vorfälligkeitsentgelt nach vorzeitiger Beendigung einer typisch stillen Gesellschaft. 2

Die Klägerin ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts und ein Kreditinstitut im Sinne von § 1 Abs. 3d KWG. Im Zeitraum zwischen 2009 bis 2014 schloss die Klägerin mit ihrem Träger, dem Zweckverband XY-Bank (einem Zusammenschluss der Städte X und Y), ... 3
Verträge über die Erbringung stiller Einlagen, durch die sich der Zweckverband an der Klägerin mit insgesamt ... € beteiligte. Dem Zweckverband stand nach § 3 Abs. 2 des Vertrages vom2009 für die stille Beteiligung bis zur Beendigung des Vertrages eine gewinnabhängige Verzinsung in Höhe des jeweiligen 12-Monats-Euribor zzgl. 725 Basispunkten zu.

Durch die Einlagen wurden zunächst aufsichtsrechtliche Voraussetzungen im Hinblick auf Kernkapital erfüllt. Aufgrund der Änderung der Vorschriften zum Kernkapital („Basel III“) ergab sich jedoch die Notwendigkeit, die Einlagen des Zweckverbandes vertraglich bis zum Ende des Übergangszeitraums am2017 neu zu regeln. In diesem Zusammenhang wurde ein anwaltliches Gutachten zu der Frage eingeholt, wie die bisherigen Verträge über die stille Beteiligung beendet werden könnten. In dem Gutachten wurde aufgrund rechtlicher Unsicherheiten zur Frage von Kündigungsrechten eine einvernehmliche Vertragsaufhebung empfohlen (Bl. 112 GA). Hinsichtlich der Frage, ob eine Verpflichtung zur Zahlung eines Vorfälligkeitsentgelts bestand, war es nach dem anwaltlichen Gutachten unklar, ob hierzu eine rechtliche Pflicht bestand. Jedenfalls ließe sich laut Gutachten eine einvernehmliche Zahlung eines Vorfälligkeitsentgelts vertreten, dessen Höhe im Ergebnis frei ausgehandelt werden könne. Ein Vorfälligkeitsentgelt erscheine aus beihilferechtlichen Gesichtspunkten geboten (Bl. 112 GA).

Vor diesem Hintergrund verständigten sich der Träger und die Klägerin im Rahmen einer Aufhebung der Verträge über die Stillen Gesellschaften darauf, die bisherigen stillen Einlagen in voller Höhe zurückzuzahlen. Mit dem Vertrag vom2017 verpflichtete sich die Klägerin in diesem Zusammenhang in § 2 Abs. 4 zur Zahlung einer Vorfälligkeitsentgelt i.H.v. ... € (Bl. 88 GA).

§ 2 Abs. 4 lautet:

„Durch die vorzeitigen Vertragsaufhebungen entfallen die Ansprüche des Stillen Gesellschafters auf Gewinnbeteiligung ab dem Beendigungstag. Die XY-Bank zahlt daher dem Stillen Gesellschafter aufgrund unterschiedlicher Vertragsinhalte der Alten Stillen Einlagen bezogen auf die Stillen Einlagen aus 2009 über EUR ... für unter diesen aufgehobenen Verträgen bestehende Ansprüche, die sich auf die Zeit vom Beendigungstag bis zum jeweiligen erstmöglichen Kündigungstermin für die XY-Bank beziehen, ein Vorfälligkeitsentgelt in Höhe von EUR ... auf Basis der bestehenden vertraglichen Regelungen nach banküblichen Mechanismen.“

Bereits am2016 schlossen die Klägerin und der Zweckverband im Hinblick auf die neuen aufsichtsrechtlichen Erfordernisse einen Vertrag über die Ersetzung der alten stillen Einlage durch eine neue stille Einlage, die von der Rückzahlung der alten Einlage abhängig gemacht wurde. § 3 des neuen Vertrages regelt die Teilnahme des Zweckverbandes am Gewinn und Verlust der Klägerin. Anstelle der bislang vertraglich vereinbarten Zinszahlungen trat eine Ausschüttung, die im Ermessen der XY-Bank liegt (vgl. insoweit auch das Schreiben der Klägerin an die BaFin vom 31.05.2017, Bl. 83 ff. Verwaltungsakte).

Das Vorfälligkeitsentgelt i.H.v. ... € wurde am2017 durch die Klägerin an den Träger gezahlt.

Dem Träger der Klägerin wurde gemäß Bescheid des Finanzamts Y vom 21.09.2016 für den Zeitraum 01.01.2017 bis 31.12.2019 und gemäß Bescheid vom 17.07.2019 für den Zeitraum 01.01.2020 bis 31.12.2022 bescheinigt, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne von § 44a Abs. 4 EStG sowie § 44a Abs. 8 EStG ist.

Am 09.01.2018 reichte die Klägerin für den Zeitraum Dezember 2017 eine Kapitalertragsteueranmeldung ein, in der sie das Vorfälligkeitsentgelt nicht der Kapitalertragsteuer unterwarf.

5

6

7

8

9

10

11

12

Der Beklagte erließ unter dem Datum des 11.04.2018 (Eingang bei der Klägerin am 16.04.2018) unter Berücksichtigung einer teilweisen Abstandnahme vom Steuerabzug in Höhe von 2/5 nach § 44a Abs. 8 S. 1 Nr. 1 EStG einen Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer i.H.v. ... € zuzüglich Solidaritätszuschlag i.H.v. ... € gegenüber der Klägerin.

Daraufhin stellte die Klägerin am 15.05.2018 einen Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, gerichtet auf die Aufhebung des Nachforderungsbescheides. 13

Diesen Antrag lehnte der Beklagte am 20.08.2018 ab. Aus dem Vertrag über die Begründung der stillen Gesellschaft ergebe sich aus § 5 Abs. 8, dass im Falle einer Beendigung der stillen Gesellschaft eine Barabfindung in Höhe des Buchwertes der stillen Einlage, höchstens jedoch der Nennbetrag der Einlage gezahlt werde. Hiermit sei bereits bei Begründung der Gesellschaft ein Entgelt für eine spätere Auflösung vereinbart worden. Im Streitfall sei eine Aufteilung des Auseinandersetzungsguthabens geboten. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich nicht um eine endgültige Beendigung der stillen Gesellschaft, da vor Auflösung bereits die Gründung einer neuen stillen Gesellschaft beschlossen worden sei. Der einzige Grund für die Auflösung sowie Neugründung seien aufsichtsrechtlich erforderliche Maßnahmen gewesen. Letztlich sei keine steuerpflichtige Veräußerung erwünscht gewesen. Somit sei mit der Zahlung des Vorfälligkeitsentgelts ein Ausgleich von zu erwartenden Mindererträgen aus der neuen stillen Gesellschaft und somit ein Ausgleich laufender Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG beabsichtigt gewesen. 14

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 14.09.2018, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 18.12.2019 als unbegründet zurückwies. Nach Auffassung des Beklagten handle es sich bei dem Vorfälligkeitsentgelt unmittelbar um Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, weil auch nach Einführung der Abgeltungssteuer zwischen laufenden Einnahmen im Sinne von § 20 Abs. 1 EStG und dem Wertzuwachs des Vermögensstammes (§ 20 Abs. 2 EStG) zu unterscheiden sei und das Vorfälligkeitsentgelt durch die Kapitalüberlassung und nicht durch die vorzeitige Ablösung veranlasst sei. Zu den Einnahmen aus der Veräußerung im Sinne von § 20 Abs. 4 EStG zähle lediglich die Rückzahlung des Nennwerts. Dem Entgelt komme eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu. Die Klägerin habe sich bewusst dazu entschieden, den Zweckverband nicht um Zustimmung zu einer vorzeitigen Kündigung zu bewegen, sondern habe diesem für die vorzeitige Beendigung ein Entgelt in Höhe der Mindereinnahmen aus dem Vertrag mit den neuen Konditionen aus der neu gegründeten stillen Gesellschaft, berechnet bis zum regulären Ablauf der Kündigungsfrist zum Ablauf des Jahres 2019, gezahlt. Eine solche Zahlung habe in jedem Fall geleistet werden müssen, da eine frühere reguläre Kündigung des alten Gesellschaftsvertrages nicht möglich gewesen sei. Im Ergebnis habe der Zweckverband durch das Vorfälligkeitsentgelt nur die Zinseinnahmen erhalten, die ihm aufgrund der alten stillen Einlage ohnehin zugestanden hätten. Zu den Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG gehörten auch die Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt würden (§ 24 Nr. 1a EStG). § 24 EStG schaffe keinen neuen Besteuerungstatbestand, sondern weise die jeweiligen Einnahmen nur der Einkunftsart zu, zu der die entgangenen oder in der Zukunft entgehenden Einnahmen gehört hätten. Das Vorfälligkeitsentgelt stelle insoweit einen Ersatz für entgangene Einnahmen in den Jahren 2018 bis 2019 dar. Ein Rückgriff auf § 20 Abs. 3 EStG käme nicht in Betracht. Daher könne offenbleiben, ob sich die Verweisung in § 44a Abs. 4 S. 1 EStG ("Verweisung auf § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 und 8 bis 12 sowie S. 2 EStG") allgemein auf die in § 20 Abs. 3 EStG genannten Einkünfte beziehe oder lediglich auf die in den § 44a Abs. 4 EStG genannten Nummern. Die Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG unterlägen nach § 43 Absatz 15

1 S. 1 Nr. 3 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. Hierfür komme gemäß § 44a Abs. 8 S. 1 Nr. 1 EStG lediglich der verminderte Kapitalertragsteuerabzug i.H.v. 3/5 in Betracht.

Hiergegen richtet sich die Klage vom 20.01.2020.

16

Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass es sich bei dem Vorfälligkeitsentgelt um Einkünfte im Sinne von § 20 Abs. 2 S. 2 i.V.m. Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG handle. Das zum Veräußerungserlös im Sinne des § 20 Abs. 4 EStG gehörende Vorfälligkeitsentgelt unterliege daher bereits nach § 43 Abs. 1 S. 1 EStG nicht der Kapitalertragsteuer. Jedenfalls liege in Anlehnung an die Rechtsprechung vor Einführung der Abgeltungssteuer ein besonderes Entgelt im Sinne von § 20 Abs. 3 EStG vor, sodass nach § 44a Abs. 4 i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 2 EStG vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen werden müsse.

17

Ein Auseinandersetzungsguthaben aus der Auflösung von stillen Gesellschaften, die im Privatvermögen gehalten und vor dem 01.01.2009 begründet worden seien, sei nach der Rechtsprechung des BFH (BFH vom 14.02.1984, VIII R 126/82) für Zwecke der ertragsteuerlichen Würdigung dem Veranlassungszusammenhang nach aufzuteilen gewesen. Soweit das Auseinandersetzungsguthaben den Nennwert einer Einlage überstiegen habe, sei der Mehrbetrag als besonderes Entgelt gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG a. F. zu besteuern gewesen. Durch den mit der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführten § 20 Abs. 2 EStG unterlägen Gewinne aus der Veräußerung von stillen Beteiligungen, die nach dem 31.12.2008 begründet worden seien, unabhängig von der Haltedauer, der Besteuerung gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG. Die frühere Rechtsprechung des BFH sei damit überholt. Der Gesetzgeber habe in § 20 Abs. 2 S. 2 EStG Veräußerungs- und Rückzahlungstatbestände gleichgestellt und damit einen speziellen Tatbestand geschaffen, in den sämtliche Gegenleistungen im Zuge der Veräußerung bzw. Auflösung einfließen.

18

Durch die vorzeitige Beendigung des stillen Beteiligungsverhältnisses und die tatsächliche Rückzahlung der Einlagen sei im vorliegenden Fall unzweifelhaft der Tatbestand von § 20 Abs. 2 S. 2 EStG erfüllt worden. Im Streitfall seien die stillen Beteiligungen nach dem 01.01.2009 begeben worden, sodass § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG anwendbar sei. Der im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Auflösung der stillen Beteiligung gezahlte Mehrbetrag sei Bestandteil des Veräußerungsergebnisses. Das Vorfälligkeitsentgelt stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit der vorzeitigen Rückzahlung der stillen Einlage und sei als Veräußerungspreis im Sinne von § 20 Abs. 4 EStG zu beurteilen. Der Gesetzeswortlaut kenne nur eine einheitliche Gewinnermittlung. Im Übrigen mache es keinen Unterschied, ob ein über den Nennbetrag hinausgehender Betrag als Aufgeld bei der Veräußerung oder ein Vorfälligkeitsentgelt bei Rückzahlung der Einlage geleistet werde. In beiden Fällen werde eine gegenüber der Marktlage überdurchschnittliche Rendite abgeschöpft. Das Vorfälligkeitsentgelt sei ausschließlich wegen Beendigung der stillen Beteiligung geleistet worden. Es gebe keinen Raum für die Annahme einer Entschädigung im Sinne von § 24 Nr. 1 EStG, weil die Veräußerungs- und Aufgabetatbestände als Sondervorschriften vorrangig zu betrachten seien.

19

Soweit der Beklagte in der Einspruchsentscheidung das Auseinandersetzungsguthaben in laufende Einnahmen und ein Entgelt für den Wertzuwachs des Vermögensstammes aufteile und sich hierbei auf die Entscheidung des BFH vom 11.02.2015 (VIII R 4/12) beziehe, verkenne der Beklagte, dass das Urteil die Streitjahre 2006 und 2007 und damit die frühere Rechtslage betroffen habe. Mit Einführung der Abgeltungssteuer habe es jedoch einem Paradigmenwechsel gegeben. Durch das neue Regime habe eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen

20

erreicht werden sollen. Die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragsebene sei aufgegeben worden. Die Auffassung werde von der Entscheidung des BFH vom 07.05.2019 (VIII R 22/15) zur Besteuerung von Stückzinsen nach Einführung der Abgeltungssteuer bestätigt. Wenn danach selbst Zinszahlungen für zurückliegende Zeiträume mit dem Verkauf der Anleihe zusammenfielen und nach Einführung der Abgeltungssteuer zu dem Veräußerungsgewinn im Sinne von § 20 Abs. 2, 4 EStG zählten, müsse dies erst recht für ein Vorfälligkeitsentgelt gelten.

Auch wenn man der Auffassung, wonach sämtliche Gegenleistungen im Zuge der Beendigung einer stillen Gesellschaft ab 2009 den Vorschriften der § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 und § 20 Abs. 2 S. 2 EStG unterfielen, nicht folge, bliebe es bei der Qualifikation als „besonderes Entgelt“. Diese Einordnung habe nämlich Bedeutung für die Frage des Kapitalertragsteuerabzugs. Dass es sich bei einer Vorfälligkeitsentschädigung um ein besonderes Entgelt handele, habe der BFH bereits am 10.03.1992 (VIII R 66/89) entschieden. Darüber hinaus habe der BFH auch entschieden, dass in dem Fall, in dem ein atypisch stiller Gesellschafter bei Beendigung der stillen Gesellschaft eine Abfindung erhalte, der Betrag, der die Einlage übersteige, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 3 EStG gehöre (BFH vom 14.02.1984, VIII R 126/82). Die Auffassung des Beklagten, dass Einnahmen im Sinne von § 24 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorlägen und ein Rückgriff auf § 20 Abs. 3 EStG nicht erforderlich sei, widerspreche der vorbezeichneten Rechtsprechung. 21

Soweit demnach davon auszugehen sei, dass es sich bei dem Vorfälligkeitsentgelt um einen Teil des Veräußerungsgewinns handele, unterliege dieser bereits nach § 44a Abs. 4 S. 2 EStG nicht der Kapitalertragsteuerabzugspflicht. Der Gesetzgeber habe für den Tatbestand des § 20 Abs. 3 EStG eine besondere Regelung für das Kapitalertragsteuerabzugsverfahren geschaffen. Nach § 43 Abs. 1 S. 2 EStG seien Kapitalerträge im Sinne von § 20 Abs. 3 EStG nicht unmittelbar solche im Sinne der Nr. 1 bis 12, sondern unterfielen unmittelbar dem Auffangtatbestand des § 43 Abs. 1 S. 2 EStG. Dies ergebe sich auch aus der Entscheidung des BFH vom 25.03.1992 (I R 41/91). 22

Der im ursprünglichen Ablehnungsbescheid geäußerten Auffassung des Beklagten, wonach § 44a Abs. 4 S. 1 EStG mit seiner dortigen Verweisung auf § 43 Abs. 1 S. 2 EStG nur Anwendung finden solle, soweit Einkünfte entsprechend der Verweisungsnorm des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 und 8 bis 12 EStG betroffen seien, sei aus systematischen Gründen nicht zu folgen. Gegen eine solche Auslegung spreche weiterhin bereits der Wortlaut. 23

Die Klägerin beantragt, 24

den Beklagten zu verpflichten, dem Änderungsantrag der Klägerin vom 15.05.2018 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 20.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.12.2019 stattzugeben und den Nachforderungsbescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2017 vom 11.04.2018 aufzuheben, 25

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen, 28

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 29

Der Beklagte trägt weiterhin vor, dass das Vorfälligkeitsentgelt auch nach Einführung der Abgeltungssteuer originär den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zuzurechnen sei. Lediglich bei der zurückgezahlten stillen Einlage i.H.v. ... € fehle gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 in Verbindung mit § 20 Abs. 4 EStG die Voraussetzung für eine Kapitalertragsteuerabzugspflicht. 30

Die Entscheidung des BFH vom 07.05.2019 (VIII R 31/15) sei auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Stückzinsen stellten ein Entgelt für die bis zum Veräußerungszeitpunkt angefallenen Zinsen dar, die ein Erwerber an den Veräußerer zahle. Diese hätten somit den Wert der Forderung bereits erhöht und seien Teil des Veräußerungsentgelts. Im Streitfall sei die Zahlung des Vorfälligkeitsentgelts jedoch für laufende Kapitalerträge, die noch nicht entstanden seien, sondern erst zufließen würden, erfolgt. Sie könnten daher nicht als Teil des Veräußerungsgewinns angesehen werden, da sie den Wert der Beteiligung noch nicht erhöht hätten. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist begründet. 33

1. Die Klägerin hat in der Sache einen Änderungsantrag im Hinblick auf einen ergangenen Steuerbescheid gestellt. Die Ablehnung eines Änderungsantrages ist mit Einspruch und Verpflichtungsklage anzugreifen (vgl. Rüsken in Klein, § 172 AO, Rn. 48). 34

Die Klägerin hat einen Anspruch gegen den Beklagten auf Aufhebung des Nachforderungsbescheides. Der Ablehnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. 35

a. Die Klägerin war nicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer verpflichtet. 36

Gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG unterliegen Kapitalerträge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG bestimmt, dass (laufende) Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. 37

§ 20 Abs. 2 EStG ordnet Substanzgewinne aus Kapitalanlagen den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG bestimmt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zählt, die Erträge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 4 erzielen. Gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 EStG gehört hierzu auch die Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens im Zusammenhang mit einer stillen Beteiligung. Hinsichtlich des Umfangs dessen, was zur Bemessung des Veräußerungsgewinns heranzuziehen ist, führt Levedag in „Handbuch Stille Gesellschaft“ unter § 22, Rn. 22.219 Folgendes aus: *„Zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes ist gemäß § 20 Abs. 4 S. 1 EStG das Veräußerungsentgelt, selbst wenn im Kaufpreis noch nicht zugeflossene Gewinne des ausscheidenden stillen Gesellschafters vergütet werden, anzusetzen. Zum Veräußerungspreis gehört – wie bei § 17 Abs. 2 S. 1 EStG – aber auch daneben jede weitere Gegenleistung an den Stillen für die Anteilsübertragung. Zum Veräußerungspreis rechnen daher auch alle Leistungen, die der Veräußerer nicht als Gegenleistung für den Anteil, aber im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhält, sei es vom Erwerber oder von dritter Seite.“* 38

Diese Einkünfte unterliegen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug, da für § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG in § 43 EStG keine Abzugspflicht normiert ist. 39

- Gemäß § 20 Abs. 3 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden. Die Vorschrift enthält keinen selbstständigen Besteuerungstatbestand, sondern nur eine Klarstellung des Umfangs der Einnahmen. Unabhängig von der Bezeichnung wird jede zugeflossene Gegenleistung im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen erfasst, die Einnahmencharakter im Sinne von § 8 Abs. 1 und Abs. 2 EStG hat (vgl. Levedag in Schmidt, 41. A., 2022, § 20 EStG, Rn. 190). Besondere Entgelte sind auch Vorfälligkeitsentschädigungen für die vorzeitige Beendigung der Kapitalüberlassung (vgl. noch ausdrücklich in einer früheren Auflage: Levedag in Schmidt, 37. A., 2018, § 20, EStG, Rn. 157). 40
- § 20 Abs. 4 EStG regelt die Gewinnermittlung. Der Gewinn im Sinne des Abs. 2 ist der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen und den Anschaffungskosten. 41
- Gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG Entschädigungen, die gewährt worden sind als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen. Das gleiche gilt nach Buchst. b für Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder eine Anwartschaft auf eine solche. Auch diese Vorschrift normiert keine neue selbständige Einkunftsart (vgl. Wacker in Schmidt, 41. A., 2022, § 24 EStG, Rn. 2). § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG regelt die Entschädigung als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen. Nach traditioneller Auffassung muss der Ersatz für unfreiwillige Einnahmeverluste geleistet werden (vgl. BFH v. 10.03.1992, VIII R 66/89, juris; Wacker in Schmidt, 41. A., 2022, § 24 EStG, Rn. 5). § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG betrifft Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit bzw. für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung. Im Zusammenhang mit der Aufgabe einer typisch stillen Beteiligung liegt eine solche Entschädigung vor, wenn dem Unternehmer gegenüber dem stillen Gesellschafter kein Kündigungsrecht zustand und die Zahlung nicht der Abgeltung anderer Forderungen des stillen Gesellschafters galt (vgl. Wacker in Schmidt, 41. A., 2022, § 24 EStG Rn. 41). 42
- b. Im Streitfall ist durch die Vertragsauflösung und die Rückzahlung der Einlagen die stille Gesellschaft auseinandergesetzt worden. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG fingiert für diesen Fall einen Veräußerungsvorgang. Der Besteuerung unterliegt danach die Vereinnahmung des Auseinandersetzungsguthabens. Nach § 20 Abs. 4 EStG ermittelt sich der Gewinn aus dem Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Auseinandersetzung und den Anschaffungskosten. Im Streitfall sind die gesamten geleisteten Einlagen zurückgewährt worden, so dass insoweit ein Gewinn i.H.v. 0 Euro entstanden ist. 43
- c. Ob das Vorfälligkeitsentgelt unter § 20 Abs. 2 S. 2 EStG zu subsumieren und diesem Gewinn hinzuzurechnen ist, kann im Ergebnis offen bleiben. 44
- aa. Folgt man der Auffassung der Klägerin, ist das Vorfälligkeitsentgelt Teil des Veräußerungsentgeltes im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der stillen Gesellschaft im Sinne von § 20 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 20 Abs. 2 S. Nr. 4 EStG. Hierfür sieht § 43 EStG keinen Kapitalertragsteuerabzug vor. 45
- bb. Aber auch wenn man mit dem Beklagten davon ausgeht, dass es sich bei dem Vorfälligkeitsentgelt in Abgrenzung zu § 20 Abs. 2 S. 2 EStG um laufende Einnahmen handelt, gibt es im Ergebnis keine Verpflichtung der Klägerin zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer. 46

Das Vorfälligkeitsentgelt wurde letztlich für die vorzeitige Beendigung des Vertrages über die stille Einlage gezahlt. In § 2 Abs. 4 des Vertrages vom ...2017 wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass durch die vorzeitigen Vertragsaufhebungen Ansprüche des Zweckverbandes auf die Gewinnbeteiligung ab dem Beendigungstag entfallen und die Klägerin daher für den Zeitraum der Vertragsauflösung bis zur frühestmöglichen Kündigung ein Entgelt von ... € zahlt. Der Umstand, dass bereits vor der Auflösung des „alten“ Vertrages über die stille Gesellschaft ein Vertrag über die Begründung einer neuen stillen Gesellschaft geschlossen wurde und dort eine von der bisherigen vertraglichen Regelung abweichende Gewinnbeteiligung vereinbart wurde, legt nahe, dass die Ermittlung der Höhe der Vorfälligkeitsentgelt auf Basis der durch den neuen Vertrag verschlechterten Gewinnbeteiligungsmöglichkeiten des Zweckverbandes vorgenommen wurde. Hierfür spricht auch die im Vorfeld eingeholte Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei, die zur Berechnung der Vorfälligkeitsentgelt auf Marktgrundsätze verweist (Bl. 110 GA). Diesen Zusammenhang hat die Klägerin auch ausdrücklich im Schriftsatz vom 10.02.2023 bestätigt.

Die laufenden Einnahmen aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter sind gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dementsprechend ist das Vorfälligkeitsentgelt, das nach diesen Feststellungen als Ersatz für die aufgrund der vorzeitigen Beendigung der stillen Beteiligung ausbleibenden Einnahmen gezahlt wurde, den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zuzurechnen. Die entsprechende Zurechnung erfolgt auf Basis von § 20 Abs. 3 EStG. Das Vorfälligkeitsentgelt ist ein Entgelt, das als besonderes Entgelt an Stelle der laufenden Beteiligungseinnahmen aus der stillen Gesellschaft im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG gewährt wurde. 48

Eine Zurechnung des Vorfälligkeitsentgeltes über § 24 Nr. 1 EStG – wie vom Beklagten ohne weitere Begründung vertreten – hat hingegen nicht zu erfolgen. Schon vom Wortlaut des § 20 Abs. 3 EStG wird das Vorfälligkeitsentgelt erfasst. Aber auch aus systematischen Gründen ist die Zurechnung über diese Vorschrift vorzunehmen, weil sie im System der Kapitaleinkünfte eine spezielle Regelung darstellt, die § 24 EStG vorgeht. Letztlich ist auch nicht ersichtlich, dass der Zweckverband eine für ihn günstige Position unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck aufgeben hätte. Dies wäre nach der Rechtsprechung des BFH aber Voraussetzung für die Annahme einer Entschädigung im Sinne von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Daneben ist auch § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht einschlägig, da die Nichtfortsetzung eines Kapitalnutzungsverhältnisses keine "Aufgabe einer Tätigkeit" i.S. dieser Vorschrift ist (vgl. zu beiden Alternativen: BFH v. 10.03.1992, VIII R 66/89, juris). 49

Danach ist gemäß § 44a Abs. 4 S. 2 i. V. m. § 43 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 20 Abs. 3 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG kein Kapitalertragsteuereinbehalt vorzunehmen gewesen. Eine entsprechende Bescheinigung des für den Träger der Klägerin zuständigen Finanzamtes gemäß § 44a Abs. 4 S. 3 EStG liegt vor. 50

Der Auffassung des Beklagten im Verwaltungsverfahren, wonach der Verweis in § 44a Abs. 4 S. 1 EStG auf § 43 Abs. 1 S. 2 EStG, der seinerseits auf § 20 Abs. 3 EStG verweist, sich nur auf die Kapitalerträge, die anstelle der in § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 und 8 bis 12 EStG geleistet werden, bezieht, ist nicht zu folgen. Bereits der Wortlaut lässt nicht erkennen, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Einschränkung erwogen hätte. Im Übrigen ist in § 44a Abs. 8 S. 1 EStG geregelt, dass Kapitalerträge im Sinne von § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2, 3 und 7a EStG nur in Höhe von 3/5 dem Steuerabzug unterliegen. Ein Bezug auf § 43 Abs. 1 S. 2 EStG fehlt hingegen, obwohl ein solcher – sollte die Auffassung des Beklagten zutreffen – nahegelegen hätte. Weiterhin sprechen teleologische Gesichtspunkte gegen die Ansicht des Beklagten, da § 20 Abs. 3 EStG nicht nur Surrogate („an deren Stelle“), sondern auch 51

Entgelte und Vorteile erfasst, die „neben den in den Absätzen 1 und 2“ bezeichneten Einnahmen gewährt werden.

Der Senat verkennt nicht, dass – hätte die Klägerin dem Zweckverband weiter die ursprünglich vereinbarten Beteiligungseinnahmen ausgezahlt– diese einer Kapitalertragsbesteuerung mit Abgeltungswirkung unterlegen hätten, während eine entsprechende Besteuerung im vorliegenden Fall unterbleibt. Dies ist jedoch Ausfluss der ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen. Das Gericht sieht keine Möglichkeiten für eine anderweitige Auslegung der einschlägigen Vorschriften. 52

2. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 53

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 54