

Mandanteninformation für Kapitalanlage & Versicherung

1. Welche Einkunftsart liegt bei einem Entgelt für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten vor?

Ein Entgelt für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten führt nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu sonstigen Einkünften aus Leistungen.

Hintergrund

Die Kläger stellten einer GmbH Sicherheiten zur Verfügung, in Form von Verpfändung eines Guthabens i. H. v. 200.000 EUR sowie Einräumung eines Girokredits i. H. v. 250.000 EUR. Diese dienten der GmbH zur Sicherung eines Darlehens i. H. v. 2 Mio. EUR. Als Entgelt wurde mit der GmbH ein Betrag von 50.000 EUR vereinbart, welcher auch nach Freigabe der Sicherheiten von der GmbH gezahlt wurde.

Während die Kläger diesen Betrag als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärten, hat das Finanzamt den Betrag als Einnahme nach § 22 EStG behandelt, da die zugeflossene Vergütung für die Zurverfügungstellung von Sicherheiten i. H. v. 50.000 EUR eine Einnahme nach § 22 EStG darstelle.

Die Kläger waren der Meinung, dass die Anwendung des § 22 EStG durch die Einschlägigkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG verdrängt werde. Im Rahmen der Subsidiaritätsklausel in § 22 EStG sei zu prüfen, ob Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlägen.

Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Es ist der Auffassung, dass sowohl die Verpfändung des Kontoguthabens als auch die Bereitstellung des Betriebsmittelkredits Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG darstellen. "Leistung" im Sinne dieser Vorschrift sei jedes Tun, Unterlassen und Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein könne und um des Entgelts willen erbracht werde, wobei nicht nur gelegentliches oder auch nur einmaliges, sondern auch sich wiederholendes, regelmäßig erbrachtes oder auf (eine gewisse) Dauer oder Wiederholung angelegtes Verhalten erfasst werde.

Dabei sei kein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung im Sinne eines Austauschvertrags erforderlich, sondern entscheidend, ob die Gegenleistung durch das Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst oder "ausgelöst" werde. Die Kläger hätten die genannten Leistungen erbracht, um dafür den einheitlich für die Verpfändung und die Bereitstellung eines Betriebsmittelkredits vereinbarten Gesamtbetrag zu erhalten.

2. Wie werden Verluste aus stillen Beteiligungen an einer Schiffs-KG berücksichtigt?

Fallen die Kommanditisten einer KG, die an dieser Gesellschaft zugleich typisch still beteiligt sind oder dieser Gesellschaft Darlehen gewährt haben, mit ihren stillen Einlagen oder Darlehensforderungen im Rahmen der Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft teilweise aus, gehört der hierdurch entstehende Verlust zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Er ist mit dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn abgegolten.

Hintergrund

Die 2 Beteiligten X waren in 2012 als Kommanditisten und zugleich als stille Gesellschafter an der K-GmbH & Co. KG beteiligt. Diese betrieb 3 Schiffe und ermittelte ihren Gewinn nach der geführten Tonnage nach § 5a EStG.

In den Jahren 2011/2012 wurden die Schiffe veräußert und die Gesellschaft liquidiert.

Die KG machte für 2012 einen Verlust i. H. v. 44 % der stillen Einlagen geltend, den sie als Sonderbetriebsausgaben ansetzte.

Das Finanzamt lehnte dies ab. Dem folgte das FG und wies die Klage mit der Begründung ab, der geltend gemachte Verlust sei als Teil des Aufgabegewinns bzw. -verlustes nach § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem nach der Tonnage ermittelten Gewinn abgegolten.

Entscheidung

Der Verlust der X aus den stillen Beteiligungen ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5a EStG nicht zu berücksichtigen.

Die geltend gemachten Verluste gehören zu den Einkünften nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, die der Tonnagegewinn mitumfasst. Denn die stillen Beteiligungen gehörten, wie Kapitalforderungen, zum Sonderbetriebsvermögen I der X bei der KG, da sie der Finanzierung des Erwerbs der Schiffe und damit unmittelbar dem Gegenstand des Handelsgewerbes der KG dienten. Dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen ist grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung realisiert, also beim Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft oder bei Beendigung der Gesellschaft. Dementsprechend sind die Verluste der stillen Gesellschafter aus der nur teilweisen Rückzahlung ihrer Einlagen im Rahmen der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.

Dass der Tonnagegewinn auch die Einkünfte nach § 16 Abs. 3 EStG umfasst, ergibt sich aus § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG. Damit sind die Verluste der X durch den nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn der KG abgegolten. Denn nach dem eindeutigen Wortlaut des § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung des Betriebs i. S. d. § 16 EStG mit dem nach Maßgabe des § 5a Abs. 1 EStG nach der Tonnage ermittelten Gewinn abgegolten. Diese Abgeltungswirkung gilt umfassend. Daher können Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne nicht im Rahmen der Hinzurechnung von Sondervergütungen Berücksichtigung finden.

Dieses Verständnis korrespondiert auch mit dem Zweck des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG, Gestaltungen zu verhindern, bei denen Geschäftspartner und Arbeitnehmer von Personengesellschaften an diesen mit einem geringen Anteil beteiligt werden, um dadurch sämtliche Vergütungen (für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) und Arbeitslöhne zu einem Bestandteil des nach der Tonnage ermittelten Gewinns zu machen und der regulären Besteuerung zu entziehen.