

Mandanteninformation für Kapitalanlage & Versicherung

1. Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile

Die Kündigung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 65 GenG ist als Veräußerungstatbestand i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 7 EStG zu werten. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Kündigung von Genossenschaftsanteilen, die aus eigenen Mitteln der Genossenschaft geschaffen wurden, ist der Anwendungsbereich des § 3 i. V. m. § 1 KapErhStG nicht eröffnet.

Hintergrund

Die Klägerin war in der Zeit des Bestehens der DDR an einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG) beteiligt. Im Jahr 1991 beschloss deren Mitgliedervollversammlung die formwechselnde Umwandlung der LPG in eine Agrargenossenschaft (e. G.). Die Klägerin erklärte neben 12 weiteren LPG-Mitgliedern ihren Beitritt zur e. G. Die 13 Gründungsmitglieder zeichneten jeweils einen (Pflicht-)Geschäftsanteil im Nennwert von 1.000 DM.

Im Zuge einer im Jahr 2001 beschlossenen Gewinnausschüttung an die Genossenschaftsmitglieder behielt die e. G. von dem auf die Klägerin entfallenden Gewinnanteil einen Teilbetrag i. H. v. 2.911,66 DM (= 1.488,70 EUR) ein. Gleichzeitig wurde der Genossenschaftsanteil der Klägerin von 1.000 DM auf 2.000 EUR aufgestockt.

Im Jahr 2008 beschloss die Mitgliederversammlung der e. G., der Klägerin aus der – nach Ablösung der Altschulden durch Rangrücktritt frei gewordenen – betrieblichen Rücklage zusätzlich zu ihrem Pflichtanteil 9 weitere Genossenschaftsanteile zu je 2.000 EUR zuzuordnen, sodass sie insgesamt 10 Anteile zu je 2.000 EUR hielt.

Zum 31.12.2013 kündigte die Klägerin einen ihrer Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e. G. einen Betrag von 2.000 EUR ausgezahlt. In der Folge kündigte sie zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 jeweils 4 weitere Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e. G. ebenfalls Zahlungen i. H. v. 2.000 EUR je Anteil. Den Pflichtanteil behielt sie.

Die Klägerin machte in ihren Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2013, 2015 und 2016 Veräußerungsverluste i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 i. v. m. Abs. 7 EStG geltend. Sie trug in diesem Zusammenhang vor, die Anschaffungskosten für den Pflichtanteil hätten 392.294,12 EUR betragen. Diese Anschaffungskosten seien nach § 3 KapErhStG auf sämtliche von ihr gehaltenen Anteile aufzuteilen, sodass die Anschaffungskosten für jeden der 10 Anteile rechnerisch $(392.294,12 \text{ EUR} : 10 =)$ 39.229,41 EUR betrügen. Der Verlust aus der Veräußerung der gekündigten Anteile betrage pro Anteil (39.229,41 EUR abzgl. 2.000 EUR), wovon 60 % (= 22.337,65 EUR) als steuerpflichtig zu berücksichtigen seien.

Das Finanzamt setzte für die veräußerten Anteile jeweils Veräußerungsgewinne mit der Begründung an, dass die Klägerin insoweit keine Anschaffungskosten gehabt habe. Eine Verteilung der auf den Pflichtanteil entfallenden Anschaffungskosten auf die veräußerten weiteren Geschäftsanteile gem. § 3 KapErhStG sei nicht möglich.

Die gegen die Entscheidungen des Finanzamts erhobene Klage hat das FG abgewiesen

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG in der Kündigung der Genossenschaftsanteile einen Veräußerungstatbestand i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG in den jeweiligen Streitjahren erkannt und den Veräußerungsgewinn hieraus rechtsfehlerfrei ermittelt hat.

Nach der Senatsrechtsprechung seien sowohl die Übertragung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 76 GenG als auch die Kündigung der Mitgliedschaft nach § 65 GenG – unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG – als Veräußerungstatbestände i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 7 EStG zu werten. Nach diesen der Entscheidung des FG zugrunde liegenden Maßstäben habe die Klägerin aufgrund der Kündigung von einem Genossenschaftsanteil im Jahr 2013 sowie von je 4 Genossenschaftsanteilen in den Jahren 2015 und 2016 jeweils dem Grunde nach Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG erzielt.

Bis zur Einführung von § 17 Abs. 2a EStG sei der in § 17 Abs. 2 EStG verwendete Begriff der "Anschaffungskosten" von der höchstrichterlichen Rechtsprechung i. S. d. § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB ausgelegt worden. Danach seien Anschaffungskosten u. a. Aufwendungen, die "tatsächlich" geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Das habe das FG im Ergebnis zutreffend keine originär auf die streitgegenständlichen Genossenschaftsanteile entfallenden Anschaffungskosten angenommen. Aufgrund der für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG seien der Klägerin für die streitgegenständlichen, erst nach Umwandlung der LPG in die e. G. erworbenen Genossenschaftsanteile tatsächlich keine Anschaffungskosten entstanden.

Die Anschaffungskosten für den Pflichtanteil würden nicht anteilig auf die nachträglich erworbenen und wieder veräußerten Anteile aufgeteilt. Nach § 3 KapErhStG würden zwar als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte die Beträge gelten, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergäben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt würden. § 3 KapErhStG sei jedoch auf Anteile an Genossenschaften nicht anwendbar. Zwar enthalte der Wortlaut der Vorschrift unmittelbar keine Bestimmung ihres Anwendungsbereichs. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 1 KapErhStG auf Kapitalgesellschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG schlage jedoch auf § 3 KapErhStG durch.

2. Können Erstattungsinsen als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten angesehen werden?

Erstattungsinsen, die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, sind als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten anzusehen, wenn die zugrunde liegende Steuererstattung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG tarifbegünstigt ist.

Hintergrund

Das Finanzamt erließ am 28.11.2012 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000. Diese beruhten auf einer tatsächlichen Verständigung, mit der ein insgesamt mehr als 8 Jahre andauernder Rechtsstreit, der aus einer Steuerfahndungsprüfung hervorgegangen war, im zweiten Rechtsgang vor dem FG abgeschlossen wurde. Mit den Bescheiden wurde die Umsatzsteuer um insgesamt 321.774 EUR herabgesetzt. Ferner wurden Erstattungsinsen i. H. v. insgesamt 203.022 EUR festgesetzt.

Der Kläger behandelte diese Beträge in seinem Jahresabschluss zum 31.12.2012 als gewinnerhöhend. Er begehrte bei seiner Einkommensteuerveranlagung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG auf die geballt zu versteuernden Umsatzsteuererstattungen sowie auf die Erstattungsinsen.

Das Finanzamt gewährte den ermäßigten Steuersatz nur in Bezug auf die Umsatzsteuererstattungen i. H. v. 321.774 EUR und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

Die sich nur noch auf die Tarifbegünstigung der Erstattungsinsen beziehende Klage hatte keinen Erfolg. Erstattungsinsen sind keine außerordentlichen Einkünfte i. S. v. § 34 Abs. 1 und 2 EStG. Die Leistung von Erstattungsinsen erfülle nicht den Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG (Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen), da sie unabhängig davon erbracht würden, ob dem Steuerpflichtigen Einnahmen entgangen seien oder entgehen würden.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass es sich nicht nur bei den aufgrund des langjährigen Rechtsstreits zusammengeballt zu versteuernden Umsatzsteuererstattungen, sondern auch bei den darauf beruhenden Erstattungsinsen um ermäßigt zu besteuernde außerordentliche Einkünfte in Gestalt von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten handelt.

Vergütungen seien nach der von der neueren Rechtsprechung verwendeten Definition alle Vorteile von wirtschaftlichem Wert, die der Steuerpflichtige im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erziele. Unter diese Begriffsbestimmung fielen auch Erstattungsinsen zu Betriebssteuern, die – wie im Streitfall – zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehörten. Denn es handele sich um Vorteile von wirtschaftlichem Wert, die im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt würden.

Die Vergütungen seien auch für eine "Tätigkeit" bezogen worden. Allein der Umstand, dass der Steuerpflichtige eine bestimmte Handlung aufgrund einer ihn bindenden staatlichen Anordnung vornehme, schließe es nicht aus, diese Handlung als "Tätigkeit" anzusehen, sodass der durch den Wortsinn dieses Begriffs gezogene Rahmen nicht überschritten sei. Dem Begriff der "Tätigkeit" wohne keine Differenzierung danach inne, ob die Handlung des Steuerpflichtigen vollkommen freiwillig oder aufgrund eines von außen auf den Steuerpflichtigen wirkenden Einflusses vorgenommen werde. Entscheidend sei vielmehr das Handlungselement.

Die vorliegend in der Kapitalüberlassung liegende Tätigkeit sei auch mehrjährig. Hierfür sei nach der Legaldefinition des § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG Voraussetzung, dass die Tätigkeit sich über mindestens 2 Veranlagungszeiträume erstrecke und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasse. Im Streitfall habe der Zinslauf selbst für den jüngsten betroffenen Veranlagungszeitraum (Umsatzsteuer 2000) am 1.4.2002 begonnen und im Jahr 2012 geendet. Die Kapitalüberlassung erstreckte sich daher auf einen mehrjährigen Zeitraum.

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten seien nur dann außerordentlich, wenn die Zusammenballung der Einkünfte für den betreffenden Lebens-, Wirtschafts- und Regelungsbereich atypisch sei. Hierzu gehöre auch die typischerweise eintretende Progressionswirkung. Eine in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannte Fallgruppe, in der eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lasse, sei der infolge einer vorausgegangenen rechtlichen Auseinandersetzung zusammengeballte Zufluss einer solchen Vergütung.

Vorliegend seien dem Kläger nicht nur die Umsatzsteuererstattungen aufgrund des langjährigen Rechtsstreits geballt zugeflossen und zum selben Zeitpunkt gewinnerhöhend zu erfassen gewesen; dies gelte vielmehr ebenso für die durch die Umsatzsteuererstattungen ausgelösten Erstattungszinsen. Diese hätten die bereits durch die Umsatzsteuererstattungen ausgelöste Progressionswirkung noch erheblich verstärkt.

Zur Progressionswirkung trage im vorliegenden Fall gerade die erhebliche Höhe der Zinsen im Vergleich zur Hauptschuld bei: Die Erstattungszinsen (203.022 EUR) beliefen sich auf 63,1 % der erstatteten Umsatzsteuer (321.774 EUR) bzw. auf 38,7 % des zusammengeballt zu versteuernden Gesamtbetrags (524.796 EUR).

Vor allem aber fordere die rechtliche und tatsächliche Verknüpfung der streitgegenständlichen Erstattungszinsen mit den – unstreitig nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG begünstigten – Umsatzsteuererstattungen die Erstreckung der Wertung als "außerordentlich" auch auf die Zinsen. Von Bedeutung sei in diesem Zusammenhang auch, dass Zinsen eine steuerliche Nebenleistung darstellten. Der Zinsanspruch sei grundsätzlich vom Bestehen eines Steueranspruchs abhängig und daher akzessorisch. Er solle – vorbehaltlich gesetzlicher Sonderregelungen – grundsätzlich das steuerrechtliche Schicksal der Hauptschuld teilen.