

Urteil vom 29. Oktober 2013, VIII R 15/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 29.10.2013 VIII R 13/11 - Zinsen auf nachträgliche Anschaffungskosten einer aufgegebenen GmbH-Beteiligung

BFH VIII. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 20. Februar 2011, Az: 5 K 1509/10

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob bei der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 2000 nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger war zu 99 % am Stammkapital der 1990 gegründeten X-GmbH (GmbH) beteiligt, die Klägerin zu 1 %.
- 3 Im April 1995 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet. Bereits im März 1994 hatte sich der Kläger gegenüber der Bank Y (Bank) selbstschuldnerisch und zeitlich unbegrenzt für die Schulden der GmbH bis zu einer Höhe von annähernd 350.000 DM verbürgt. Das Finanzgericht (FG) hat hierzu in einem anderen Verfahren rechtskräftig entschieden, dass diese Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter hatte, was zwischen den Beteiligten nunmehr unstrittig ist. Anfang 1998 nahm die Bank den Kläger aus dieser Bürgschaft in Anspruch, sodass ihm nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe der zum 16. Juni 1997 bestehenden Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber der Bank von 249.791,67 DM entstanden. In einem anderen Verfahren erzielten die Beteiligten in diesem Zusammenhang Einigkeit darüber, dass die GmbH bereits 1995 vermögenslos und eine Auskehrung von Restvermögen an den Kläger ausgeschlossen war. Um seine Bürgschaftsverpflichtung erfüllen zu können, nahm der Kläger am 9. Januar 1998 ein Darlehen bei der Bank in Höhe von 250.000 DM auf, für das er im Jahr 2000 Schuldzinsen in Höhe von 15.493 DM (= 7.921,45 €) zahlte.
- 4 Die Kläger erklärten diese Zinsen dem Grunde nach in ihrer Einkommensteuererklärung für 2000 als "nachträgliche Betriebsausgaben § 17 EStG". In anderen Jahren geleistete Zinszahlungen auf dasselbe Darlehen sind Gegenstand der Parallelverfahren VIII R 13/11 und VIII R 14/11.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht; insoweit stellte er den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2000 im Bescheid vom 5. September 2007 niedriger fest als von den Klägern begehrt.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte hinsichtlich des begehrten Schuldzinsenabzugs Erfolg. In dem Urteil vom 21. Februar 2011 5 K 1509/10 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 2070) führte das FG aus, dass unter Berücksichtigung neuerer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nachträgliche Schuldzinsen aus der Fremdfinanzierung von Anschaffungskosten eines wesentlichen GmbH-Anteils ab dem Veranlagungszeitraum 1999 generell als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig seien, soweit --so sinngemäß-- der Anteilseigner nicht in der Lage sei, die zugrunde liegende Schuld bei Veräußerung seines Anteils aus dem Kaufpreis oder bei Auflösung der Gesellschaft aus der Verwertung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter zu tilgen.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision des FA.
- 8 Entgegen der Auffassung des FG habe der BFH in seinem Urteil vom 16. März 2010 VIII R 20/08 (BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787) die Grundsätze zum Dualismus der Einkunftsarten nicht aufgegeben, sondern lediglich für den Bereich des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die ab dem Jahr 1999 geltenden Gesetzesfassungen festgestellt, dass bei fremdfinanzierten Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgrund der Absenkung der gemäß § 17 Abs. 1 EStG maßgeblichen Beteiligungsgrenze auf zwischenzeitlich 1 % eine Steuerverstrickung der

Vermögensveränderungen der im Privatvermögen gehaltenen Anteile ähnlich dem betrieblichen Bereich eingeführt worden sei und entschieden, dass damit für diesen speziellen Bereich des Privatvermögens die Grundlage dafür entfalle, Schuldzinsen für die Anschaffung einer solchen Beteiligung anders als im betrieblichen Bereich zu behandeln.

- 9 Die vom FG vertretene Rechtsauffassung, allein der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang der Schuldzinsen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen sei das maßgebliche Kriterium für die steuerliche Abzugsfähigkeit und es komme nicht darauf an, ob die Veräußerung der Geschäftsanteile oder die Auflösung der Kapitalgesellschaft vor oder ab dem Veranlagungszeitraum 1999 stattgefunden habe, stehe nicht im Einklang mit der Rechtsauffassung des BFH in seinen Urteilen in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787 und vom 16. März 2010 VIII R 36/07 (BFH/NV 2010, 1795).
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Zur Begründung beziehen sie sich im Wesentlichen auf die Ausführungen des FG im angefochtenen Urteil.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 1. Wie der Senat erkannt hat, ist ab dem Veranlagungszeitraum 1999 ein gesetzlicher Paradigmenwechsel bei der Besteuerung der Veräußerung oder Aufgabe von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG eingetreten, sodass nachlaufende Schuldzinsen aus der Finanzierung des Beteiligungserwerbs, die nicht durch den Veräußerungserlös oder aus zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden können, ab dem Veranlagungszeitraum 1999 grundsätzlich als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen abzuziehen sind (siehe Senatsurteile in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787; in BFH/NV 2010, 1795).
- 15 a) Dieser neueren Rechtsprechung lagen Veräußerungs- oder Aufgabevorgänge der Veranlagungszeiträume 2000 (Senatsurteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787), 2001 (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1795) und 2005 (Senatsurteil vom 8. September 2010 VIII R 1/10, BFH/NV 2011, 223) zugrunde, die in darauffolgenden Jahren zu nachträglichem Finanzierungsaufwand geführt hatten.
- 16 Der Streitfall unterscheidet sich von jenen Fällen dadurch, dass der Aufgabezeitpunkt vor dem Veranlagungszeitraum 1999 lag. Dies führt jedoch nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Maßgeblich kommt es vielmehr auf die Verhältnisse des Streitjahres an und damit darauf, ob der Kläger im Streitjahr Zinsen gezahlt hat, die auf einer Darlehensverpflichtung beruhen, die entscheidend durch seine Beteiligung an der GmbH ausgelöst war.
- 17 aa) Der Veranlassungszusammenhang zwischen der steuerverstrickten Beteiligung an der GmbH und der dafür gestellten eigenkapitalersetzenden selbstschuldnerischen Bürgschaft als "auslösende Momente" einerseits (vgl. Senatsurteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, Rz 16) und der zu deren Erfüllung eingegangenen Darlehensverbindlichkeit andererseits ist im Streitfall offenkundig und zwischen den Beteiligten auch nicht streitig; bei wertender Beurteilung erstreckt er sich auch auf die geleisteten Schuldzinsen, die damit der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zugewiesen und als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) abzuziehen sind. Der Veranlassungszusammenhang entfielen erst, wenn nachträglich ein Ereignis einträte, welches den ursprünglich bestehenden Zusammenhang dergestalt überlagerte, dass entweder die ursprüngliche Veranlassung durch die Einkunftssphäre mit Zukunftswirkung entfielen oder eine neue Veranlassung durch die Erzielung anderer Einkünfte begründete (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1795). Dazu hat das FG keine Feststellungen getroffen. Derartiges ist im Streitfall auch weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 18 bb) Im Gegensatz hierzu waren nachlaufende Schuldzinsen nach der hierfür maßgeblichen Senatsrechtsprechung bis einschließlich 1998 steuerrechtlich nicht abziehbar (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 27. März 2007 VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639), weil ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkunftssphäre verneint wurde. An dieser Beurteilung hält der Senat aufgrund der 2010 erfolgten Rechtsprechungsänderung jedenfalls für die Fälle einer fremdfinanzierten durchgängig steuerverstrickten Beteiligung nicht mehr fest. Vielmehr ist ein

Veranlassungszusammenhang zwischen den Kreditzinsen und der früheren GmbH-Beteiligung zu bejahen. Mit dem 1999 eingeleiteten gesetzlichen Paradigmenwechsel besteht bei einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG keine sachliche Rechtfertigung mehr für die rechtliche Zuweisung der nachträglichen Finanzierungskosten zur (grundsätzlich) nicht steuerbaren Vermögensebene (Senatsurteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, Rz 23). Es gibt keine gesetzliche Vorgabe, die insoweit an das Jahr der Veräußerung oder der Aufgabe der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft anknüpft. Eine Unterscheidung nach Maßgabe des jeweiligen Jahres der Beteiligungsbeendigung ist auch nicht aus übergeordneten, gesetzlich nicht geregelten, insbesondere nicht aus systematischen Gründen geboten. Vielmehr ergäbe sich ein nicht zu rechtfertigender Wertungswiderspruch, wenn man den gleichgearteten Dauertatbestand der Zahlung nachlaufender Zinsen im selben Veranlagungszeitraum und bei ansonsten gleicher oder vergleichbarer Ausgangslage (Beendigung einer fremdfinanzierten, durchgängig steuerverstrickten Beteiligung) unterschiedlich beurteilen wollte je nachdem, wann der Veräußerungs- oder Aufgabebvorgang stattgefunden hat.

- 19** b) Das FA bezieht sich für seine gegenteilige Auffassung auf das Senatsurteil in BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639. Dieser Entscheidung lag ein dem Streitfall vergleichbarer Fall zugrunde, weil dort die Veräußerung/Aufgabe der wesentlichen Beteiligung ebenfalls vor 1999 stattgefunden hatte. Der Senat ließ den Abzug nachlaufender Zinsen dort auch insoweit nicht zu, als sie auf einen Veranlagungszeitraum nach 1998 (dort: 1999) entfielen. Diese Entscheidung bindet den Senat nicht. Sie ist noch vor der Rechtsprechungsänderung ergangen und hat diese lediglich als möglich in Aussicht gestellt. Der aus dieser Entscheidung im Schrifttum gezogenen Folgerung, es komme auch im Falle einer Rechtsprechungsänderung in Bezug auf die hier zu entscheidende Rechtsfrage maßgeblich auf eine Veräußerung oder Aufgabe vor oder nach 1999 an (so Steinhilff, JurisPR-SteuerR 40/2010, Anm. 3 und 8/2011, Anm. 4; Paus, Steuerberater Woche --StBW-- 2010, 746; Hilbertz, StBW 2011, 343; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. Januar 2011 10 K 3934/10, EFG 2011, 786), schließt sich der Senat nicht an.
- 20** 2. Eine hälftige Abzugsbeschränkung der Werbungskosten nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG kommt im Streitfall nicht in Betracht. Die Rechtsnorm ist mit Art. 1 Nr. 3 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG 2001/2002--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) eingeführt worden. Da Art. 1 gemäß Art. 19 Abs. 1 StSenkG (erst) am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist, findet § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon aus diesem Grund hier keine Anwendung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de