

## Urteil vom 01. Juli 2014, VIII R 54/13

### In Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 1.7.2014 VIII R 53/12 - Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach Veräußerung einer Beteiligung

BFH VIII. Senat

EStG § 17, EStG § 20 Abs 9 S 1, EStG § 32d Abs 2 Nr 3, EStG § 52a Abs 10 S 10, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 2 Abs 2 S 2, EStG § 52a Abs 2, EStG VZ 2009, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 26. Februar 2013, Az: 2 K 2532/11

### Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2009.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war ab 1998 mit 50 % am Stammkapital der X-GmbH (nachfolgend: GmbH) von insgesamt 50.000 DM beteiligt. Mit Vertrag vom 22. Dezember 2008 veräußerte der Kläger seine im Privatvermögen gehaltenen Geschäftsanteile zu einem Kaufpreis von 1 € an seinen Sohn. Das auf die veräußerten Geschäftsanteile entfallende Gewinnbezugsrecht ging mit Wirkung zum 31. Dezember 2008, 23:00 Uhr, über.
- 3** Im August 2006 hatte der Kläger der GmbH 200.000 € als Gesellschafterdarlehen, das mit 5 % zu verzinsen war, zur Verfügung gestellt. Die Darlehenssumme hatte er wenige Wochen zuvor bei der Sparkasse ... (nachfolgend: S) aufgenommen. Darüber hinaus hatte er der GmbH im Februar 2008 eine Kapitalrücklage von 50.000 € zugeführt. Ausweislich der Gewinnermittlungen der GmbH zum 31. Dezember 2007 bzw. 31. Dezember 2008 hatte er in diesen Jahren auf die Rückzahlung von Darlehen in Höhe von 123.900 € bzw. 3.657 € verzichtet.
- 4** Noch im Streitjahr (2009) leistete er weitere Zahlungen in die GmbH bzw. befriedigte teilweise einen ihrer Gläubiger.
- 5** Für das dem Streitjahr vorausgehende Jahr 2008 (Jahr der Beteiligungsveräußerung) ist wegen der Höhe des zu berücksichtigenden Veräußerungsverlustes (nachträgliche Schuldzinsen als Teil des Veräußerungsverlustes) und des sich daraus ergebenden Verlustvortrages derzeit noch ein Einspruchsverfahren beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) anhängig.
- 6** In der Einkommensteuererklärung 2009 fanden die o.g. Vorgänge keine Erwähnung.
- 7** Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21. März 2011 setzte das FA die Einkommensteuer auf 0 € fest und erließ zugleich einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2009 (verbleibender Verlustvortrag 63.800 €). Mit ihrem dagegen eingelegten Einspruch machten die Kläger erfolglos (erstmal) der Höhe nach unstrittige Finanzierungsaufwendungen in Höhe von 14.049,97 € als nachträgliche Werbungskosten aus der GmbH-Beteiligung des Klägers geltend.
- 8** Im Laufe des Einspruchsverfahrens ergingen hier nicht streitbefangene Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die das FA mit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21. Oktober 2011 umsetzte. Danach ergab sich eine Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von rd. 24.500 €. Darüber hinaus erließ das FA einen entsprechend geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2009, nach dem sich dieser nunmehr auf 0 € belief.
- 9** Während des anschließenden Klageverfahrens änderte das FA den Einkommensteuerbescheid für 2008 dahin, dass ein höherer als der bis dahin berücksichtigte Veräußerungsverlust gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum Ansatz kam. Die sich hieraus ergebende Folgeänderung betreffend den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2008 hatte zur Folge, dass die Einkommensteuerfestsetzung 2009 unter dem

27. Juli 2012 auf Grund der Berücksichtigung des nunmehr wieder zur Verfügung stehenden Verlustvortrages erneut auf 0 € herabgesetzt und --ebenfalls am 27. Juli 2012-- der Verlustvortrag zum 31. Dezember 2009 auf 85.335 € festgestellt wurde.

- 10** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.
- 11** Mit der Revision machen die Kläger geltend, nach der Senatsentscheidung vom 16. März 2010 VIII R 20/08 (BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787) komme der Abzug nachträglicher Zinsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auch dann in Betracht, wenn die Beteiligung i.S. des § 17 EStG bereits veräußert sei. Die ab 2009 geltenden Regelungen zur Abgeltungsteuer ständen dem nicht entgegen, diese seien beschränkt auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, die ab 2009 verwirklicht worden seien. Im Streitfall seien indes nach Veräußerung der Beteiligung in 2008 abzugeltende Einnahmen aus Kapitalvermögen ab 2009 nicht mehr vorhanden.
- 12** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 27. Februar 2013 2 K 2532/11 und die Einspruchsentscheidung des FA vom 23. November 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 27. Juli 2012 unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten der Kläger bei Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 14.049,97 € zu ändern.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

## Entscheidungsgründe

- 15** II. Zwar war die Klage zulässig, die Revision der Kläger ist indes unbegründet. Ihre Auffassung, die vom Kläger getragenen Schuldzinsen könnten im Streitjahr als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften der Kläger aus Kapitalvermögen Berücksichtigung finden, hält der rechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 16** 1. Hinsichtlich der Zulässigkeit der Klage nimmt der Senat Bezug auf seine Entscheidung im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde vom 3. September 2013 VIII B 59/13. Das FG hat die Sachentscheidungsvoraussetzung der Beschwer zu Unrecht verneint und mit dem Erlass eines Prozessurteils anstelle einer Sachentscheidung den Anspruch der Kläger auf effektiven Rechtsschutz verkürzt.
- 17** 2. Die Revision hat in der Sache aber keinen Erfolg. Zwar hat der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zum Abzug von Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlage --darunter fallen auch Beteiligungen i.S. des § 17 Abs. 1 EStG-- mit Urteilen in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787; vom 16. März 2010 VIII R 36/07, BFH/NV 2010, 1795 sowie vom 29. Oktober 2013 VIII R 13/11, BFHE 243, 346, BStBl II 2014, 251 geändert. Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, können danach wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geltend gemacht werden. So lag die Situation im Streitfall. Der Kläger war ab 1998 mit 50 % an der GmbH beteiligt. Damit hat er die für § 17 EStG erforderliche Beteiligungsgrenze erfüllt. Die nach Veräußerung der Beteiligung im Dezember 2008 in späteren Jahren anfallenden Schuldzinsen stehen nach wie vor in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Beteiligung.
- 18** 3. Gleichwohl kann der Kläger im Streitjahr 2009 die ihm tatsächlich erwachsenen Schuldzinsen nicht mehr als Werbungskosten im Rahmen des § 20 EStG geltend machen. Denn mit der Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge hat der Gesetzgeber ein umfassendes Abzugsverbot für Werbungskosten angeordnet: Nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG 2008) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --EStG-- können Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich nicht mehr abgezogen werden. Abziehbar ist lediglich ein Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 €, der bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, auf 1.602 € verdoppelt wird (Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 20 Rz 206; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 20 Rz 186; Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 457 f.; Moritz/Strohm in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 20 n.F. Rz 43 f.).
- 19** a) An der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung hat der Senat keine Zweifel. Zur Vermeidung von Wiederholungen

nimmt der Senat insoweit Bezug auf seine Begründung im Urteil vom 1. Juli 2014 in der Sache VIII R 53/12 (BFHE 246, 332).

- 20** b) Damit sind Schuldzinsen, die nach der Veräußerung oder der Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG anfallen, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar.
- 21** 4. Dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG steht § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG 2009 nicht entgegen. Danach ist § 20 Abs. 9 EStG erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anwendbar (vgl. FG München, Urteil vom 23. September 2013 7 K 3206/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 1915; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz K 38 und K 77; Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. September 2012 4 K 316/10, juris). Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass in Fällen fremdfinanzierter Kapitalanlagen bzw. Beteiligungen oder damit in Zusammenhang stehender Aufwendungen, die ebenfalls kreditfinanziert sind, die dadurch veranlassten Schuldzinsen unabhängig von der Regelung des § 20 Abs. 9 EStG stets vollständig als Werbungskosten abziehbar sind, sofern aus der Kapitalanlage --jedenfalls nach 2009-- keine Erträge fließen. Eine solche einschränkende Betrachtung auf den Zufluss von Kapitalerträgen erst nach dem 31. Dezember 2008 würde weder dem Wortlaut der Regelung noch den Besonderheiten der Abgeltungsteuer gerecht.
- 22** a) Nach dem Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG 2009 ist § 20 Abs. 9 EStG erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Zu Fallkonstellationen, in denen nach dem 31. Dezember 2008 --wie auch im Streitfall-- keine Kapitalerträge zufließen, trifft die Regelung indes keine Aussage. Für diese Konstellationen gilt folglich die gesetzliche Grundregelung des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Danach stellt bei den Überschusseinkünften --wie z.B. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen-- der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten die Einkünfte dar. Für Kapitaleinkünfte wird der Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten mit § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG indes ausgeschlossen, wenn es dort heißt: "Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Absatz 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Absatz 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a". Diese Regelung, welche gemäß § 52a Abs. 2 EStG 2009 erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden ist, schließt damit für das Jahr 2009 (Streitjahr) den Werbungskostenabzug für die vom Kläger geltend gemachten nachträglichen Schuldzinsen aus.
- 23** Im Übrigen geht mit dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten nicht nur das Verbot einher, Verluste aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen (vgl. § 20 Abs. 6 EStG) bzw. nach § 10d EStG abzuziehen. Vielmehr hat der Gesetzgeber in § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG für die Einkünfte aus Kapitalvermögen auch einen gesonderten Steuertarif von nur 25 % angeordnet, während die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten wie bisher dem allgemeinen progressiven Tarif in Höhe von bis zu 45 % unterliegen (vgl. § 32a EStG). Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs zum UntStRefG 2008 wollte der Gesetzgeber mit dem relativ niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 % die Werbungskosten in den oberen Einkommensgruppen mit abgelten und gleichzeitig für die unteren Einkommensgruppen eine Typisierung der Höhe der Werbungskosten vornehmen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 57). Diese Überlegungen machen nicht nur deutlich, dass der Gesetzgeber mit Einführung der Abgeltungsteuer die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt neu beurteilen wollte. Vielmehr verfolgte er mit § 20 Abs. 9 EStG vor allem auch das Ziel, den Abzug von in Zusammenhang mit Kapitaleinnahmen stehenden und im jeweiligen Veranlagungszeitraum abgeflossenen Aufwendungen --anders als bisher bei den Überschusseinkünften üblich-- neu zu regeln. Dabei ist zu berücksichtigen, dass § 20 Abs. 9 EStG sich nicht auf zufließende Kapitalerträge bezieht, sondern bestimmt, dass angefallene, d.h. *abgeflossene Werbungskosten* --abgesehen vom Sparer-Pauschbetrag-- bei Ermittlung der Kapitaleinkünfte nicht abgezogen werden dürfen.
- 24** b) Mit der vorstehenden Beurteilung ist die unter Hinweis auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 14. November 2012 2 K 3893/11 E vertretene Auffassung der Kläger, im Hinblick auf den Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG 2009 seien Werbungskosten, die nicht in Zusammenhang mit Einnahmen stehen, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen, auch bei einem Abfluss nach dem 31. Dezember 2008 weiterhin in tatsächlich angefallener Höhe steuermindernd zu berücksichtigen, nicht vereinbar.
- 25** c) Außerdem führte eine solche Auffassung zu Ungleichbehandlungen und Systembrüchen. Steuerpflichtige z.B., welche vor Einführung der Abgeltungsteuer eine fremdfinanzierte Kapitalanlage erworben und behalten haben, müssen nach Einführung der Abgeltungsteuer die Erträge in vollem Umfang versteuern und sind gemäß § 20 Abs. 9 EStG vom Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten ausgeschlossen. Steuerpflichtige, welche die nämliche Kapitalanlage vor Einführung der Abgeltungsteuer mit Verlust veräußert haben und bei denen der

Veräußerungserlös nicht ausgereicht hat, die Finanzierungskosten abzulösen, könnten indes nach dem 31. Dezember 2008 weiterhin den vollen Werbungskostenabzug beanspruchen; nämlich würde für den Anfang 2009 erfolgten Verkauf einer fremdfinanzierten Kapitalanlage gelten, sofern diese für 2009 keine Erträge mehr abgeworfen hätte. Derartige Verkomplizierungen wären mit der mit Einführung der Abgeltungsteuer bezweckten Vereinfachung indes unvereinbar (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. Oktober 2012 IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl I 2012, 953, Rz 322; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 20 Rz K 38 und K 77; ähnlich Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. September 2012 4 K 316/10, juris; offengelassen FG München, Urteil in EFG 2013, 1915; anderer Ansicht FG Köln, Urteil vom 17. April 2013 7 K 244/12, EFG 2013, 1328).

- 26** d) Im Übrigen würde ein solches Ergebnis § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG widerstreiten. Danach gilt der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen von lediglich 25 % auf Antrag für Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist. Gemäß Satz 2 der Vorschrift finden § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG keine Anwendung. Für sog. unternehmerische Beteiligungen eröffnet der Gesetzgeber Steuerpflichtigen damit die Möglichkeit, zwischen dem gesonderten Steuertarif mit pauschalem Werbungskostenabzug einerseits (Steuer 25 %, abzugsfähig nur der Sparer-Pauschbetrag) und der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, d.h. progressiver Tarif verbunden mit der Möglichkeit, Finanzierungsaufwendungen in voller Höhe auch oberhalb des Sparer-Pauschbetrages geltend zu machen, zu wählen (vgl. dazu Moritz/Strohm, Betriebs-Berater --BB-- 2012, 3107, m.w.N.). Diese Regelung gilt gemäß § 52a Abs. 15 EStG 2009 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009. Mit ihr wollte der Gesetzgeber die Gefahr abwenden, dass das Werbungskostenabzugsverbot im Rahmen der Abgeltungsteuer bei aus unternehmerischen Motiven erworbenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu einer Übermaßbesteuerung führt (Storg in Frotscher, a.a.O., § 32d Rz 37, m.w.N.). Dass der Gesetzgeber diese Regelung an das Vorhandensein einer Beteiligung knüpft, macht indes deutlich, dass er bei nicht mehr existenter Beteiligung und nachlaufenden Schuldzinsen keine Option zur Anwendung des progressiven Tarifs bewilligen will, sondern an den allgemeinen Regeln der Abgeltungsteuer und damit auch am Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten festzuhalten gedenkt (vgl. Moritz/Strohm, BB 2012, 3107). Sofern eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG fünf Jahre nach Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht mehr vorhanden ist, kann demnach ein erneuter Antrag auf Option zur progressiven Besteuerung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht mehr gestellt werden, sodass ein Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten ausscheidet (Moritz/Strohm, BB 2012, 3107).
- 27** e) Nach den vorstehend genannten Maßstäben kommt ein Abzug der vom Kläger geltend gemachten tatsächlich entstandenen Werbungskosten nicht in Betracht. Im Streitjahr 2009 waren die in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG genannten Beteiligungsvoraussetzungen nach Veräußerung der Geschäftsanteile in 2008 unstrittig nicht erfüllt; der Senat muss deshalb nicht darauf eingehen, dass der Antrag auf Regelbesteuerung nicht --wie von § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG verlangt-- zusammen mit der Einkommensteuererklärung 2009 gestellt worden ist.
- 28** 5. Die Revision war demnach mit der sich aus § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung ergebenden Kostenfolge zurückzuweisen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)