# Urteil vom 28. Februar 2018, VIII R 41/15

**Abgeltungsteuer-Anwendung von § 20 Abs. 9 EStG auch bei fehlendem Zufluss von Kapitalerträgen nach dem 1. Januar 2009**

ECLI:DE:BFH:2018:U.280218.VIIIR41.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 9 S 1, EStG § 52a Abs 10 S 10, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. Juni 2015, Az: 7 K 19/13

## Leitsätze

Das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG findet auch dann Anwendung, wenn Ausgaben, die nach dem 31. Dezember 2008 getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind; aus § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG kann nicht geschlossen werden, dass Aufwendungen unabhängig von der Regelung des § 20 Abs. 9 EStG stets dem vollen Werbungskostenabzug unterliegen, sofern aus der Kapitalanlage jedenfalls nach 2009 keine Erträge fließen (Anschluss an BFH-Urteile vom 2. Dezember 2014 VIII R 34/13, BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387, und vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975) .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. Juni 2015  7 K 19/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) Schuldzinsen, die auf eine untergegangene Beteiligung entfallen, nach Einführung der Abgeltungsteuer noch als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2010) geltenden Fassung (EStG) abziehen können.

2 Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr antragsgemäß zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger erzielte als Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG, die Klägerin im Rahmen einer Grundstücksgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG.

3 Der Kläger war zu 50 % an der X-GmbH (GmbH) beteiligt, über deren Vermögen am 1. Dezember 2004 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Einnahmen, die dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG unterlagen, hat der Kläger nie erzielt. Die Kläger hatten für die Verbindlichkeiten der GmbH Bürgschaften übernommen, aus denen sie von den Banken in Anspruch genommen wurden.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte in diesem Zusammenhang im Jahre 2005 einen Auflösungsverlust i.S. des § 17 Abs. 4 EStG a.F. an. Dabei erkannte das FA nachträgliche Anschaffungskosten des Klägers aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der GmbH bei verschiedenen Banken an. Es berücksichtigte die für die Darlehen gezahlten Schuldzinsen in den Jahren 2005 bis 2008 als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

5 Mit der Einkommensteuererklärung 2010 machten die Kläger als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Zinszahlungen von insgesamt 4.506 € für die Darlehensverbindlichkeiten geltend, die mit der aufgelösten GmbH im Zusammenhang stehen. Dies lehnte das FA unter Hinweis auf das ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltende Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 20 Abs. 9 EStG ab und wies den dagegen eingelegten Einspruch durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

6 Der daraufhin erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidung der Finanzgerichte (EFG) 2016, 641 veröffentlichten Urteil vom 22. Juni 2015 7 K 19/13 statt.

7 Insbesondere sei der Abzug der geltend gemachten Schuldzinsen von 4.506 € im Veranlagungszeitraum 2010 nicht durch das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG ausgeschlossen. § 20 Abs. 6 EStG stehe einer Verrechnung der so entstehenden negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen mit anderen Einkünften nicht entgegen.

8 Nach § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG sei § 20 Abs. 3 bis 9 EStG i.d.F. des Art. 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794), geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768), erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Nach der Anwendungsregel des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG sei § 20 Abs. 3 bis 9 EStG nur anzuwenden, wenn die geltend gemachten Werbungskosten mit Einnahmen in einem Veranlassungszusammenhang stünden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

9 Der gegenteiligen Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei im Anschluss an das Urteil des FG Düsseldorf vom 14. November 2012 2 K 3893/11 E (EFG 2013, 926) nicht zu folgen, weil der Gesetzgeber für die Anwendung des § 20 Abs. 9 EStG nicht auf das Jahr des Abflusses der Aufwendungen beim Steuerpflichtigen, sondern auf das Jahr des Zuflusses der den Aufwendungen zuzuordnenden Kapitaleinnahmen abgestellt habe. Sei die wesentliche Beteiligung vor dem 1. Januar 2009 veräußert oder aufgelöst worden, scheide die Anwendung des § 20 Abs. 9 EStG mangels Zuflusses von Einnahmen nach dem 31. Dezember 2008 aus.

10 Dieses Ergebnis stehe auch im Einklang mit der Begründung des Ausschlusses des Abzugs von tatsächlichen Aufwendungen durch § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG. Der Gesetzgeber rechtfertige dieses Abzugsverbot mit der Typisierung hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten in Höhe von 801 € bzw. 1.602 € in den unteren Einkommensgruppen. In den oberen Einkommensgruppen sollten die Werbungskosten durch den relativ niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 v.H. mit abgegolten sein (BTDrucks 16/4841, S. 57).

11 Hierdurch habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass das Abzugsverbot gerechtfertigt sei, wenn Einnahmen zufließen, für welche die Besonderheiten des Abgeltungsverfahrens, nämlich der einheitliche Sparer-Pauschbetrag bzw. die Abgeltungsteuer von 25 v.H., zu beachten seien. Das gelte in der hier fraglichen Fallkonstellation nicht.

12 Diese Auslegung trage auch dem im Einkommensteuerrecht zu beachtenden objektiven Nettoprinzip Rechnung.

13 Das Konzept der Abgeltungsteuer führe wegen des Werbungskostenabzugsverbots gemäß § 20 Abs. 9 EStG zu einer Bruttobesteuerung, weil die Bruttoerträge, nur gemildert um den Sparer-Pauschbetrag, der Besteuerung unterworfen würden. Eine Bruttobesteuerung verstoße gegen das objektive Nettoprinzip, das als tragendes Prinzip der Einkommensbesteuerung zumindest bei der Prüfung der folgerichtigen Ausgestaltung einer einmal vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab zu berücksichtigen sei.

14 Die geltend gemachten Werbungskosten seien auch in voller Höhe und nicht nur zur Hälfte steuermindernd zu berücksichtigen, weil der Kläger aus der Beteiligung an der GmbH nie Einnahmen erzielt habe, auf die das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG anzuwenden gewesen sei.

15 Die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kläger unterlägen auch nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG, da für die Anwendung dieser Vorschrift die obigen Ausführungen zu § 20 Abs. 9 EStG entsprechend gelten würden.

16 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

17 Es beantragt, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Klage der Kläger abzuweisen.

18 Die Kläger beantragen, die Revision im Wesentlichen aus den Gründen der vorinstanzlichen Entscheidung als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

**19** Die Revision ist begründet; das Urteil des FG ist nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben und die Klage abzuweisen, weil der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung entgegen der Auffassung des FG rechtmäßig ist.

**20** Zu Recht hat das FA den streitigen Abzug nachträglicher Werbungskosten im Streitjahr unter Hinweis auf die seit Einführung der Abgeltungsteuer ab dem 1. Januar 2009 geltende Werbungskostenabzugsbeschränkung in § 20 Abs. 9 EStG abgelehnt.

**21** 1. Wie der Senat bereits mit Urteil vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12 (BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975) entschieden hat, können Schuldzinsen für die Finanzierung der Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach Beendigung einer Beteiligung (durch Veräußerung wie im mit Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975 entschiedenen Fall oder wie im Streitfall durch Auflösung der Gesellschaft) entfallen, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden, weil der Werbungskostenabzug gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) ausgeschlossen ist. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf jene Entscheidung verwiesen.

**22** 2. Die vom FG gegen diese Rechtsprechung unter Bezugnahme auf einige finanzgerichtliche Urteile erhobenen Einwendungen geben keine Veranlassung, von dieser BFH-Rechtsprechung abzugehen, wie der Senat mit Urteilen vom 2. Dezember 2014 VIII R 34/13 (BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387), vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13 (BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393) und vom 9. Juni 2015 VIII R 12/14 (BFHE 251, 401, BStBl II 2016, 199) erneut unter Hinweis auf den Ausschluss des Werbungskostenabzugs durch § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG für "nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge" und nach diesem Zeitpunkt angefallene, d.h. abgeflossene Werbungskosten entschieden hat.

**23** a) Zu Unrecht stützt sich die gegenteilige Auffassung der Vorinstanz danach auf den Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG, weil die Regelung ausweislich seines Zwecks, den zeitlichen Anwendungsbereich für das Werbungskostenabzugsverbot in § 20 Abs. 9 EStG zu bestimmen, nur darauf bezogen ist, die abziehbaren und die nicht abziehbaren abgeflossenen Werbungskosten über die Stichtagsregelung voneinander abzugrenzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, Rz 18; a.A. Meinert, Der Betrieb 2015, 890). Denn der Gesetzgeber hat in § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG nicht geregelt, dass er ab 2009 einerseits die Abgeltungsteuer mit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG als Kernbestandteil einführen und daneben andererseits für Aufwendungen, die durch vor dem 1. Januar 2009 zugeflossene Einkünfte veranlasst waren, zeitlich unbefristet (mit der Notwendigkeit einer Einzelfallprüfung) die Möglichkeit gewähren wollte, solche Aufwendungen als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen neben dem Sparer-Pauschbetrag abzuziehen. Auf dieser Grundlage findet das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nach der BFH-Rechtsprechung --entgegen der Ansicht des FG-- auch dann Anwendung, wenn nach dem 31. Dezember 2008 getätigte Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits --wie im Streitfall-- vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind (BFH-Urteil in BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387; zur Berücksichtigung nachträglicher Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Veranlagungszeiträumen ab 2009 vgl. BFH-Urteile vom 16. März 2010 VIII R 20/08, BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787; VIII R 36/07, BFH/NV 2010, 1795; vom 29. Oktober 2013 VIII R 13/11, BFHE 243, 346, BStBl II 2014, 251).

**24** b) Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG des Weiteren verfassungsgemäß (BFH-Urteile in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975; in BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393), auch soweit es den Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ausschließt, die im Veranlagungszeitraum 2009 --nach Inkrafttreten der Regelungen über die Abgeltungsteuer-- entstanden sind, aber mit vor dem 1. Januar 2009 erzielten Kapitalerträgen zusammenhängen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975; vom 21. Oktober 2014 VIII R 48/12, BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270).

**25** Dabei ist --wie der Senat ausführlich mit seinem Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975 dargestellt hat-- zu berücksichtigen, dass insbesondere die Fremdfinanzierung von Kapitalanlagen, welche zu erheblichen Werbungskosten führen kann, weder im unteren noch im oberen Einkommensbereich mit einer derartigen Häufigkeit vorkommt, dass sie als geradezu typischer Fall betrachtet werden müsste, der bei einer Typisierung der

Werbungskosten stets in Rechnung zu stellen wäre (so auch Eckhoff, Finanz-Rundschau --FR-- 2007, 989, 998; Englisch, Steuer und Wirtschaft 2007, 221, 227 f.; Musil, FR 2010, 149, 154; Moritz/Strohm in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 20 n.F. Rz 45). Abgesehen davon würde die von den Klägern und der Vorinstanz vertretene Auffassung zu Ungleichbehandlungen und Systembrüchen führen. 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; entsprechendes 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. BFH-Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, m.w.N.).

**26** Dementsprechend hat auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des erkennenden Senats in BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387 --mit dem das von der Vorinstanz für ihre abweichende Auffassung in Bezug genommene Urteil des FG Köln vom 17. April 2013 7 K 244/12 (EFG 2013, 1328) aufgehoben wurde-- gemäß §§ 93a, 93b des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 24. März 2016 2 BvR 878/15).

**27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de