Urteil vom 27. März 2018, VIII R 1/15

Voraussetzungen des Antrags auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.270318.VIIIR1.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 2 Nr 3 S 1 Buchst b, EStG § 9 Abs 1, EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG § 17 Abs 4, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 08. Dezember 2014, Az: 3 K 2697/12

Leitsätze

Die erforderliche berufliche Tätigkeit "für" eine Kapitalgesellschaft setzt nach der bis Ende des Veranlagungszeitraums 2016 geltenden Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG nicht voraus, dass der Gesellschafter unmittelbar für diejenige Kapitalgesellschaft tätig wird, für deren Kapitalerträge er den Antrag stellt .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 9. Dezember 2014 3 K 2697/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Streitjahr (2009) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger war als Geschäftsführer der H-GmbH tätig. Diese Gesellschaft war eine Tochtergesellschaft der B-GmbH.

3 Zwischen der B-GmbH als Organträgerin und der H-GmbH bestand im Streitjahr eine ertragsteuerliche Organschaft. Im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom ... 2007 zwischen beiden Gesellschaften wurde u.a. vereinbart, dass sich die Organgesellschaft der Leitung der Organträgerin unterstelle. Die Organträgerin sei berechtigt, den Geschäftsführern der Organgesellschaft Weisungen für die Geschäftsführung zu erteilen. Geschäftsführung und Vertretung der Organgesellschaft oblägen weiterhin der Geschäftsführung der Organgesellschaft. Die Organgesellschaft verpflichte sich, während der Laufzeit des Vertrags ihren gesamten Gewinn an die Organträgerin abzuführen. Die Organträgerin sei entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes in der jeweils gültigen Fassung verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer entstehenden Verlust der Organgesellschaft zu übernehmen.

4 Der Kläger war im Streitjahr an der B-GmbH zu 5,75 % beteiligt. Nach den Vereinbarungen des Klägers mit weiteren Gesellschaftern der B-GmbH erwarb er in den Jahren 2006 und 2007 drei Anteile an der B-GmbH mit unterschiedlichen Nominalbeträgen (4.250 €, 1.050 € und 450 €). Die Kaufpreise der Anteile entsprachen den Nominalbeträgen. Ferner übernahm der Kläger aufgrund einer Rahmenvereinbarung der Gesellschafter der B-GmbH neben einem Finanzinvestor und dessen Co-Investor sowie anderen natürlichen Personen als sog. "Management Investor" die Verpflichtung, zur Kapitalausstattung der B-GmbH Einzahlungen in deren Kapitalrücklage in Höhe von insgesamt 224.250 € zu leisten.

5 Die Kaufpreise der Anteile an der B-GmbH und die Einzahlungen in die Kapitalrücklage finanzierte der Kläger durch ein Darlehen in Höhe von 230.000 €. Er trug im Streitjahr Aufwendungen für Schuldzinsen und Gebühren für dieses Darlehen in Höhe von 10.593 €.

6 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger in Zeile 24 der Anlage KAP für die Beteiligung an der B-GmbH, die Schuldzinsen und Gebühren unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG) zu 60 % als Verlust in Höhe von ./. 6.356 € bei den tariflich zu besteuernden Einkünften aus Kapitalvermögen zu behandeln. Von seinen sonstigen Kapitalerträgen, die dem inländischen Steuerabzug unterlegen hatten (1.347 €), begehrte der Kläger den Abzug des Sparer-Pauschbetrages in Höhe von 801 €.

7 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 30. März 2011 wurden die geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Der Kläger beantragte am 6. April 2011, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung zu ändern und die Werbungskosten in Höhe von ./. 6.356 € zu berücksichtigen.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte den Antrag mit Bescheid vom 27. Dezember 2011 ab. Die Voraussetzungen für einen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG lägen nicht vor. Der Kläger sei zu 5,75 % an der B-GmbH beteiligt gewesen. Er sei jedoch als Arbeitnehmer nur für die H-GmbH tätig geworden. Die berufliche Tätigkeit für eine Tochtergesellschaft der B-GmbH sei nicht ausreichend.

9 Der folgende Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend erhobenen Klage mit Urteil vom 9. Dezember 2014 3 K 2697/12 statt. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 405 veröffentlicht.

10 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG. Nach dem Gesetzeswortlaut müsse die erforderliche berufliche Tätigkeit für diejenige Gesellschaft ausgeübt werden, aus der die Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG erzielt würden. Demnach hätte der Kläger seine berufliche Tätigkeit auf Grundlage einer vertraglichen Beziehung für die B-GmbH und nicht für die H-GmbH ausüben müssen. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG sei eine typisierende Regelung. Das Gesetz berücksichtige nur solche beruflichen Tätigkeiten, die aufgrund unmittelbarer Vertragsbeziehungen zwischen der beruflich tätigen Person und derjenigen Kapitalgesellschaft ausgeübt würden, aus der die Beteiligungserträge erzielt würden, für die ein Antrag gestellt werden solle. Es sei von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt, dass er Steuerpflichtigen keine Optionsmöglichkeit einräume, wenn diese beruflich nur für eine Tochtergesellschaft tätig seien.

11 Der zwischen der B-GmbH und der H-GmbH abgeschlossene Beherrschungsvertrag stelle dieses Verständnis der Regelung nicht infrage. Die Rechtskreise der Geschäftsführung und Vertretung der Organgesellschaft und der Geschäftsführung und Vertretung der Organträgerin seien voneinander abzugrenzen und getrennt zu betrachten.

12 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger für das Streitjahr einen wirksamen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG gestellt hat. Er kann die streitigen Aufwendungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, § 3 Nr. 40 Satz 2, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu 60 % bei seinen der Regelbesteuerung unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten abziehen.

16 1. Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG und § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG gelten § 32d Abs. 1, § 20 Abs. 6 und das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 2. Halbsatz EStG auf Antrag nicht für Kapitalerträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG), wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist. Diese Voraussetzungen hat das FG im Streitfall zu Recht als erfüllt angesehen.

17 a) Der Antrag ist vom Kläger mit der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr und damit rechtzeitig gestellt worden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG). Zudem war der Kläger an der B-GmbH, von der er Ausschüttungen und sonstige Bezüge erhalten kann, unmittelbar zu mehr als 1 % und damit in ausreichender Höhe beteiligt. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

18 b) Der Kläger war in seiner Funktion als Geschäftsführer der H-GmbH nach den Umständen des Streitfalls (auch) "für" die B-GmbH beruflich tätig.

19 aa) Entgegen der Auffassung des Klägers genügt seine Tätigkeit für die H-GmbH noch nicht aufgrund des Merkmals "mittelbar" in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG den Anforderungen an eine Tätigkeit (auch) "für" die B-GmbH. Das Merkmal "mittelbar" hat nur für die Ermittlung der Höhe der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft Bedeutung. Eine unmittelbare Beteiligung und eine zusätzliche mittelbare Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft sind für die Ermittlung der Beteiligungsgrenzen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG zusammenzurechnen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 18. Januar 2016, BStBl I 2016, 85, Rz 137; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Kommentar zum KStG und EStG, § 32d EStG, Rz 7; Kühner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32d EStG Rz 61; Weiss in Lademann, EStG, § 32d EStG Rz 303; Moritz/Strohm in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 32d Rz 58).

20 bb) § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG erfasst jedoch entgegen der Auffassung des FA und anderer Stimmen in Rechtsprechung und Schrifttum (s. FG Düsseldorf, Urteil vom 10. Mai 2017 7 K 3226/16 E, EFG 2017, 1275, mit zustimmender Anmerkung Lemaire; Pung in D/P/M, a.a.O., § 32d EStG, Rz 12; wohl auch Oellerich in Bordewin/Brandt, § 32d EStG Rz 95; Koss in Korn, § 32d EStG Rz 70) mit dem Merkmal "für diese" nicht nur berufliche Tätigkeiten, die auf einer unmittelbaren vertraglichen Beziehung zwischen dem Gesellschafter und derjenigen Kapitalgesellschaft beruhen, an der die unmittelbare Beteiligung besteht und von der Kapitalerträge bezogen werden, für die ein Antrag gestellt werden soll (ebenso Weiss in Lademann, a.a.O., § 32d EStG Rz 333). "Für" eine Kapitalgesellschaft können auch Tätigkeiten ausgeübt werden, die auf Ebene einer Tochtergesellschaft entfaltet werden, wenn diese Tätigkeit aufgrund besonderer Umstände in einem engen Zusammenhang zur Beteiligung an der Muttergesellschaft steht.

21 aaa) Es wird nach dem Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG vom Gesetz nicht verlangt, dass eine berufliche Tätigkeit "für" diejenige Kapitalgesellschaft, aus der die Kapitalerträge erzielt werden, auf Grundlage einer vertraglichen Beziehung zu eben dieser Kapitalgesellschaft ausgeübt werden muss. Auch aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/7036, S. 14) lässt sich dies nicht ableiten. Dort wird zur Abgrenzung von Beteiligungserwerben zur Vermögensanlage und den in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG begünstigten "unternehmerischen" Beteiligungen darauf abgestellt, letztere seien kumulativ dadurch gekennzeichnet, dass aufgrund der Beteiligung zu mindestens 1 % und durch die berufliche Tätigkeit ein maßgeblicher Einfluss auf die Kapitalgesellschaft ausgeübt werden könne. Es mag somit zwar dem Vorstellungsbild des Gesetzgebers entsprochen haben, § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG erfasse typischerweise den Fall, dass die berufliche Tätigkeit auf Grundlage einer vertraglichen Beziehung für diejenige Kapitalgesellschaft entfaltet wird, an der eine unmittelbare Beteiligung besteht. Der Gesetzesbegründung lässt sich aber weder dies hinreichend deutlich entnehmen, noch dass der Gesetzgeber andere Sachverhaltsgestaltungen aus dem Anwendungsbereich der Regelung ausschließen wollte.

22 bbb) Der Senat leitet für die Auslegung des Merkmals "für diese" aus dem Normzweck des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG ab, dass bei besonderen Umständen auch Tätigkeiten auf Ebene einer anderen Kapitalgesellschaft als berufliche Tätigkeit für diejenige Kapitalgesellschaft zu qualifizieren sein können, für deren Kapitalerträge der Antrag gestellt wird. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG soll für Gesellschafter, die sich "unternehmerisch" beteiligen, eine Überbesteuerung vermeiden, die ansonsten durch die Anwendung des Abzugsverbots des § 20 Abs. 9 EStG für Refinanzierungskosten des Beteiligungserwerbs eintreten kann (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. August 2015 VIII R 3/14, BFHE 250, 423, BStBl II 2015, 892, Rz 16, und vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, Rz 21, sowie vom 21. Oktober 2014 VIII R 48/12, BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270, Rz 16, 28). Angesichts dieser vom Gesetzgeber selbst gesehenen Notwendigkeit besteht aus Sicht des Senats gerade kein Bedürfnis für eine enge und typisierende Auslegung der Vorschrift in der vom FA vertretenen Weise.

23 ccc) Zudem hat der Senat zu der im Streitjahr maßgebenden Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG bereits geklärt (s. BFH-Urteil in BFHE 250, 423, BStBl II 2015, 892, Rz 11 und 14), dass der Gesetzeswortlaut hinsichtlich der beruflichen Tätigkeit des Anteilseigners weder Anforderungen qualitativer noch quantitativer Art enthält. Es ist danach nicht erforderlich, dass der Gesellschafter durch seine berufliche Tätigkeit einen

maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung derjenigen Kapitalgesellschaft ausüben kann, von der er die Kapitalerträge bezieht.

24 cc) Auf dieser Grundlage ist die tatsächliche und rechtliche Würdigung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es hat im Ergebnis zu Recht einen engen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Klägers auf Ebene der H-GmbH und dessen Beteiligung an der Organträgergesellschaft B-GmbH angenommen und die Tätigkeit des Klägers auch als Tätigkeit "für" die B-GmbH gewürdigt.

25 Der Kläger ist nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in seiner Funktion als Geschäftsführer der Organtochter H-GmbH für die Umsetzung der ihm aufgrund des Beherrschungsvertrags erteilten Weisungen der Organträgerin B-GmbH verantwortlich gewesen. Seine Tätigkeit auf Ebene der H-GmbH lag nach den Feststellungen des FG im besonderen wirtschaftlichen Interesse der Organträgerin B-GmbH, die als reine Holding tätig war und Einkünfte nur aus den Gewinnabführungen oder Ausschüttungen ihrer operativ tätigen Tochtergesellschaften erzielte. Die Tätigkeit des Klägers bei der H-GmbH wirkte sich direkt auf das Ergebnis der B-GmbH aus. Wegen dieser besonderen Umstände, insbesondere wegen des Beherrschungsvertrags innerhalb der Organschaft, bestand ein enger Zusammenhang zwischen der Beteiligung des Klägers an der B-GmbH und seiner Tätigkeit auf Ebene der H-GmbH. Aus diesem Zusammenhang durfte das FG rechtlich die Schlussfolgerung ziehen, die Tätigkeit des Klägers bei der H-GmbH sei auch als Tätigkeit "für" die B-GmbH zu würdigen. Wie bereits ausgeführt (s. unter 1.b bb bbb) verlangt dies weder, dass der Kläger auf einer vertraglichen Grundlage für die B-GmbH tätig wird noch dass die Tätigkeit bei der H-GmbH dem Kläger auf Ebene der B-GmbH einen besonderen Einfluss auf deren Geschäftsführung vermitteln muss (s. unter 1.b bb ccc).

26 Zudem hat das FG die Beteiligung des Klägers an der B-GmbH ihrer Art nach zu Recht auch als "unternehmerische" Beteiligung i.S. der Gesetzesbegründung eingeordnet, die unter die dargelegte Auslegung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG fallen soll. Der Kläger hat sich im Streitfall neben Finanzinvestoren als sog. "Management Investor" an der B-GmbH zu mehr als 1 % beteiligt und hat die B-GmbH mit Einzahlungen in die Kapitalrücklage in Höhe von 224.250 € ausgestattet, damit diese Beteiligungen an den operativ tätigen Gesellschaften der Unternehmensgruppe erwerben konnte (s. § 7 der Rahmenvereinbarung). Er war zugleich als Geschäftsführer der operativen Organgesellschaft H-GmbH für deren Ergebnis und für das Ergebnis der Unternehmensgruppe mitverantwortlich. Diese Umstände grenzen die Beteiligung des Klägers an der B-GmbH von einer zum Zweck der Vermögensanlage erworbenen Beteiligung ab.

27 dd) Das Antragsrecht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG steht dem Kläger im Hinblick auf den Abzug von Werbungskosten im Übrigen ungeachtet des Umstands zu, dass er im Streitjahr keine Kapitalerträge aus der Beteiligung an der B-GmbH gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG erzielt hat. Ausreichend für eine Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ist die abstrakte Möglichkeit, Kapitalerträge aus der jeweiligen Beteiligung erzielen zu können; dies genügt, um die tatsächlich entstandenen Werbungskosten zu 60 % im Rahmen der Veranlagung abziehen zu können (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 143). Die abstrakte Möglichkeit, Kapitalerträge aus einer Beteiligung erzielen zu können, hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270 (Rz 29) bislang nur für den im Streitfall nicht gegebenen Sonderfall ausgeschlossen, dass der Antrag zu einem Zeitpunkt gestellt wird, zu dem der Gesellschafter schon einen Auflösungsverlust i.S. des § 17 Abs. 4 EStG ausnahmsweise vor Abschluss der Liquidation (nach Löschung der Kapitalgesellschaft im Handelsregister) realisiert hatte.

28 2. Schließlich sind die Beteiligten und das FG auch zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Schuldzinsen und Gebühren Werbungskosten des Klägers sind, die durch potenzielle Kapitalerträge des Klägers aus der Beteiligung an der B-GmbH gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG veranlasst sind.

29 a) Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG und die hierzu zählenden Schuldzinsen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG) sind alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn sie objektiv mit einer Einkunftsart zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a; BFH-Urteil vom 7. Juni 2016 VIII R 32/13, BFHE 253, 565, BStBl II 2016, 769, Rz 38).

30 b) Finanzierungskosten zur Anschaffung von GmbH-Anteilen sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH unabhängig davon, ob die Fremdfinanzierung erforderlich oder die Eigenfinanzierung möglich war, Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 Nr. 1 EStG (BFH-Urteile vom 4. Juli 2007 VIII R 46/06, BFHE 218, 308, BStBl II

2008, 49, unter II.2.b; vom 21. Januar 2004 VIII R 2/02, BFHE 205, 117, BStBl II 2004, 551, unter II.3.a). Die im Streitfall angefallenen Schuldzinsen und Gebühren dienen in diesem Sinne der Finanzierung (originärer und nachträglicher) Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH.

31 Dies bedarf hinsichtlich der Verwendung der Darlehensmittel zum Erwerb der einzelnen Anteile an der B-GmbH keiner weiteren Vertiefung. Soweit das Darlehen zur Finanzierung der Einzahlungen in die Kapitalrücklage verwendet wurde, finanzierte der Kläger aber ebenfalls die Anschaffung der Beteiligung an der B-GmbH, da ihm insoweit nachträgliche Anschaffungskosten entstanden sind (s. zur Einordnung einer Zahlung in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten BFH-Urteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168, unter III.5.b). Zahlungen in die Kapitalrücklage einer Kapitalgesellschaft sind auch nach der Neuausrichtung des Anschaffungskostenbegriffs gemäß § 17 Abs. 4 EStG im BFH-Urteil vom 11. Juli 2017 IX R 36/15 (BFHE 258, 427, Rz 37) weiterhin grundsätzlich nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschafters auf die Beteiligung (BFH-Urteile in BFHE 258, 427, Rz 37, und vom 6. Dezember 2017 IX R 7/17, BFHE 260, 163, Rz 24). Zweifelhaft ist dies nach dem BFH-Beschluss vom 11. Oktober 2017 IX R 5/15 (BFHE 259, 358, BStBl II 2018, 18) nur hinsichtlich solcher Einzahlungen der Gesellschafter in die Kapitalrücklage geworden, die unmittelbar der Ablösung von (eigenkapitalersetzenden) Gesellschafter-Finanzierungshilfen durch die Kapitalgesellschaft dienten. Eine solche Konstellation liegt im Streitfall indes nicht vor.

32 Zudem hat es der Senat im Urteil in BFHE 218, 308, BStBl II 2008, 49 unter II.2.b, m.w.N. für die Begründung eines Veranlassungszusammenhangs zwischen Finanzierungskosten und Kapitalerträgen aus einer Beteiligung --unabhängig von der Finanzierung originärer und nachträglicher Anschaffungskosten durch das zugrundeliegende Darlehen-- auch genügen lassen, dass der Gesellschafter durch eine fremdfinanzierte Einzahlung in die Kapitalrücklage die Eigenkapitalbasis der Gesellschaft stärkt und deren Fähigkeit verbessert, Ausschüttungen vornehmen zu können, an denen er wiederum nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Regelungen teilhat.

33 3. Aufgrund des wirksamen Antrags des Klägers gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ist für die (potenziellen) Beteiligungserträge aus der B-GmbH die anteilige Steuerfreistellung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG eröffnet. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG bestimmt für diesen Fall, dass § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG keine Anwendung findet (s. BFH-Urteil vom 29. August 2017 VIII R 33/15, BFHE 259, 213, BStBl II 2018, 69, Rz 25). Werbungskosten, die mit diesen dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Kapitalerträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (hier: die Schuldzinsen und Gebühren des Refinanzierungsdarlehens), dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Einnahmen anfallen, gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden. Dies hat der Kläger begehrt. Das FG hat daher auch insoweit zutreffend entschieden, dass die geltend gemachten Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr in Höhe von ./. 6.356 € bei den regelbesteuerten Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen (außerhalb der dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Kapitaleinkünfte) zu berücksichtigen sind.

34 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de