Urteil vom 17. Juli 2024, VIII R 2/24

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 17.07.2024 VIII R 37/23 - Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

ECLI:DE:BFH:2024:U.170724.VIIIR2.24.0

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, EStG § 3c Abs 2 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 9, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 2 Nr 3, EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Dezember 2023, Az: 5 K 813/22

Leitsätze

1. NV: Nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung für einen Veranlagungszeitraum ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b des Einkommensteuergesetzes in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich.

2. NV: Dies gilt auch, wenn der Anteilseigner die Beteiligung in einem der dem ersten Antragsjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume veräußert und die Antragstellung ausschließlich dem Zweck dient, nachlaufende Beteiligungsaufwendungen abziehen zu können.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 08.12.2023 - 5 K 813/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wird für das Streitjahr 2016 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Mit notariellem Kauf- und Übertragungsvertrag vom 03.12.2009 erwarb der Kläger für 5 Mio. € einen Geschäftsanteil von 40 % an der S-GmbH.

3 Der Kläger hielt den Anteil an der S-GmbH seit dem Erwerb im steuerlichen Privatvermögen. Er veräußerte die Beteiligung im Jahr 2015 an die A-GmbH, an der er zu 40 % beteiligt war.

4 In der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2012 erklärten die Kläger nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) eine Gewinnausschüttung an den Kläger aus der S-GmbH in Höhe von 600.000 € sowie 98.932 € Schuldzinsen aus einem Refinanzierungsdarlehen zur Anschaffung der Beteiligung an der S-GmbH als Werbungskosten. Darlehensgeberin war die A-GmbH. Die Geschäftsanteile an der A-GmbH waren zu diesem Zeitpunkt noch Bestandteil des Sonderbetriebsvermögens II des Klägers bei der S-KG.

5 Für den Veranlagungszeitraum 2012 beantragte der Kläger in der Einkommensteuererklärung erstmalig die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die Beteiligung an der S-GmbH gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

6 Mit notariellem Kauf- und Übertragungsvertrag vom xx.xx.2015 veräußerte der Kläger die Beteiligung an der S-GmbH für 60.000 € an die A-GmbH.

7 In ihrer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2015 erklärten die Kläger einen Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung an der S-GmbH nach § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG in Höhe von 4.960.214 €, der im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von 2.964.128,52 € vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) anerkannt wurde, sowie Schuldzinsen aus dem Refinanzierungsdarlehen in Höhe von 61.589 € als negative Kapitalerträge.

8 Der Kläger übertrug nach der Veräußerung der Beteiligung an der S-GmbH seine Beteiligung an der A-GmbH, welche sich bis dahin in seinem Sonderbetriebsvermögen II bei der S-KG befunden hatte, in das Gesamthandsvermögen der S-KG. Anschließend wurde die S-GmbH (zu diesem Zeitpunkt Tochtergesellschaft der A-GmbH) zum 31.12.2015 rückwirkend auf die A-GmbH verschmolzen.

9 In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 (Streitjahr) erklärten die Kläger negative Kapitaleinkünfte in Höhe der Schuldzinsen für das Refinanzierungsdarlehen zur Anschaffung der Beteiligung an der S-GmbH in Höhe von 59.236 €. Das FA versagte den Schuldzinsenabzug wegen der Veräußerung der Beteiligung in dem unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 14.06.2018. Die Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG seien für das Streitjahr nicht mehr erfüllt.

10 Ein Klageverfahren gegen den Gewinnfeststellungsbescheid der S-KG für das Streitjahr (und ein weiteres Jahr), in dem der Kläger geltend gemacht hatte, das Refinanzierungsdarlehen zum Erwerb der Anteile an der S-GmbH sei aufgrund des Übergangs der Beteiligung an der A-GmbH in das Gesamthandsvermögen der S-KG und der Verschmelzung der S-GmbH auf die A-GmbH ab dem Streitjahr dem Sonderbetriebsvermögen II bei der S-KG zuzuordnen, sodass die Refinanzierungszinsen als Sonderbetriebsausgaben bei der S-KG abzugsfähig seien, blieb erfolglos. Das FG entschied mit rechtskräftig gewordenem Urteil vom 12.11.2021 - 5 K 2304/20, die Schuldzinsen seien nicht als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig, weil das Darlehen der A-GmbH an den Kläger nicht zu negativem Sonderbetriebsvermögen II des Klägers bei der S-KG geworden sei.

11 Der Einspruch des Klägers gegen den Einkommensteuerbescheid des Streitjahrs vom 14.06.2018 hatte keinen Erfolg. Während des Einspruchsverfahrens ergingen mehrfach geänderte Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr, zuletzt mit Datum vom 19.04.2022. Alle Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Das FA wies den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde in der Einspruchsentscheidung nicht aufgehoben. Nach der nicht mit der Klage angefochtenen Einspruchsentscheidung erging ein Änderungsbescheid vom 02.08.2021, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung noch enthalten war.

12 Der Kläger beantragte am 29.03.2022 die Änderung des unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr und der Einkommensteuerbescheide für weitere Folgejahre. Die bislang nicht berücksichtigten Schuldzinsen aus dem Refinanzierungsdarlehen seien nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen als Werbungskosten abzuziehen.

13 Das FA lehnte die Änderungsanträge durch Bescheid vom 06.04.2022 ab. Dagegen hat der Kläger am 20.04.2022 eine Sprungklage erhoben, der das FA am 11.05.2022 zugestimmt hat. Während des Klageverfahrens erging noch ein weiterer Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 19.04.2022.

14 Das FG hat der Klage durch Gerichtsbescheid stattgegeben. Es hat das FA verpflichtet, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr zu ändern und Schuldzinsen in Höhe von 59.235,51 € nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens bei den tariflich zu besteuernden Kapitalerträgen des Klägers zum Abzug zuzulassen. Der Kläger habe für den Veranlagungszeitraum 2012 wirksam einen erstmaligen Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt. Es sei unerheblich, dass er im Streitjahr als letztem der vier vom Antragszeitraum umfassten Folgejahre nicht mehr an der S-GmbH beteiligt gewesen sei. Das FG hat im Gerichtsbescheid die Revision zugelassen. Ein Antrag auf mündliche Verhandlung beim FG ist nicht gestellt worden.

15 Mit der Revision verfolgt das FA sein Begehren weiter. Es rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG. Diese Regelung fingiere die Antragsvoraussetzungen nach einer wirksamen Antragstellung nicht, sondern enthalte lediglich eine Nachweiserleichterung (Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.05.2022, BStBl I 2022, 742, Tz. 139).

16 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 08.12.2023 - 5 K 813/22 aufzuheben, soweit das FG der Klage für das Streitjahr 2016 stattgegeben hat und die Klage insoweit abzuweisen.

17 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

19 Das FG hat das FA zutreffend verpflichtet, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr zu ändern. Die Schuldzinsen sind Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des Klägers. Aufgrund der Option des Klägers zum Teileinkünfteverfahren für die Beteiligung an der S-GmbH gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für das Jahr 2012 sind diese Werbungskosten, wie vom FG erkannt, bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen in Höhe von 60 % abzuziehen (s. unter II.1. bis II.3.).

20 1. Schuldzinsen für die Finanzierung der Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach Beendigung der Beteiligung entfallen, sind nach der gefestigten Rechtsprechung des Senats grundsätzlich auch nach der Veräußerung der Beteiligung noch als Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abzugsfähig, wenn sie mit den aus der Beteiligung erzielten früheren Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in einem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Durch die Beendigung der Einkünfteerzielung aus Kapitalvermögen wird dieser ursprüngliche Veranlassungszusammenhang nicht zwingend unterbrochen. Nachträgliche Schuldzinsen sind nach wie vor durch die zur Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung aufgenommenen Schulden ausgelöst, soweit diese Schulden bei der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung aus dem Erlös oder der Abfindung nicht abgelöst werden können (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.03.2010 - VIII R 20/08, BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, Rz 26 f.; vom 01.07.2014 - VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, Rz 9; vom 21.10.2014 - VIII R 48/12, BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270, Rz 10, 11).

21 Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass diese Voraussetzungen für die streitigen Schuldzinsen erfüllt sind. Aufgrund des rechtskräftig gewordenen Urteils zum Gewinnfeststellungsbescheid der S-KG für das Streitjahr steht für den Senat und die Beteiligten gemäß § 110 Abs. 1 FGO zudem bindend fest, dass das Refinanzierungsdarlehen für den Erwerb der Beteiligung an der S-GmbH, das der Kläger von der A-GmbH erhalten hatte, nicht zum passiven Sonderbetriebsvermögen II des Klägers bei der S-KG gehörte. Die Würdigung des FG zu diesem Entscheidungsgegenstand unterliegt der materiellen Bindungswirkung des rechtskräftig gewordenen FG-Urteils vom 12.11.2021 - 5 K 2304/20.

22 2. Es ist in der Rechtsprechung des Senats ferner geklärt, dass Schuldzinsen, auch soweit sie wirtschaftlich im Zusammenhang mit früheren vor dem 01.01.2009 erzielten voll steuerpflichtigen Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus der Beteiligung stehen, unter das Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG fallen, wenn sie nach dem 31.12.2008 abfließen (BFH-Urteile vom 28.02.2018 - VIII R 41/15, BFHE 261, 53, BStBl II 2018, 478, Rz 21 ff.; vom 01.07.2014 - VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, Rz 10 ff.). Etwas anderes gilt gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG nur dann, wenn das Werbungskostenabzugsverbot (§ 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG) aufgrund einer Option zum Teileinkünfteverfahren keine Anwendung findet.

23 3. Der Kläger hat für seine Beteiligung an der S-GmbH wirksam einen erstmaligen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 EStG für den Veranlagungszeitraum 2012 gestellt. Er konnte auf dieser Grundlage im Streitjahr als Folgejahr innerhalb des vierjährigen Antragszeitraums die streitigen Schuldzinsen unter Beachtung des Teilabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG abziehen.

24 a) Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 2012 anzuwendenden Fassung gilt auf Antrag der gesonderte Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG nicht für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft

beteiligt ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG) oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG). Der Antrag für die jeweilige Beteiligung gilt gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt worden ist. Er ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG).

25 b) Der Antrag für den Veranlagungszeitraum 2012 wurde vom Kläger im Streitfall gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 EStG nach den nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen Feststellungen des FG fristgerecht bis spätestens zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2012 gestellt. Der Kläger hat für den Veranlagungszeitraum 2012 auch die weiteren Antragsvoraussetzungen erfüllt. Im Veranlagungszeitraum 2012 war er zivilrechtlicher Inhaber der Beteiligung, die ihm als Eigentümer gemäß § 39 Abs. 1 AO steuerlich zuzurechnen war. Er war in Höhe von 40 % und damit gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG in ausreichendem Umfang an der S-GmbH beteiligt.

26 c) Das FG hat es für die Inanspruchnahme des Teileinkünfteverfahrens im Streitjahr zu Recht als unerheblich angesehen, dass der Kläger nach der wirksamen Antragstellung für den Veranlagungszeitraum 2012 aufgrund der Beteiligungsveräußerung im Jahr 2015 nicht mehr an der S-GmbH beteiligt war. Nach einer wirksamen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den dem Erstjahr folgenden vier Veranlagungszeiträumen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG vom Finanzamt zu unterstellen. Die Antragsvoraussetzungen müssen nur in demjenigen Veranlagungszeitraum erfüllt sein, für den der Antrag im Erstjahr gestellt wird; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat auf das BFH-Urteil vom 12.12.2023 - VIII R 2/21 (BStBl II 2024, 350) und auf das BFH-Urteil vom 17.07.2024 - VIII R 37/23 (zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen) Bezug. Das Streitjahr liegt noch innerhalb des durch den Antrag für den Veranlagungszeitraum 2012 als Erstjahr begründeten Fünfjahreszeitraums im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG.

27 d) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Kläger auf dieser Grundlage unter Beachtung des Teilabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG die nachträglichen Schuldzinsen zu 60 % abziehen kann. Die Höhe der Beträge ist zwischen den Beteiligten ebenfalls unstreitig.

28 4. Der Senat entscheidet im Einvernehmen mit den Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

29 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de