

Urteil vom 02. Dezember 2014, VIII R 34/13

Abgeltungsteuer: Günstigerprüfung, Anwendung von § 20 Abs. 9 EStG

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 9, EStG § 32d Abs 6, EStG § 52a Abs 10 S 10, EStG § 52a Abs 2

vorgehend FG Köln, 16. April 2013, Az: 7 K 244/12

Leitsätze

1. 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.
2. Auch bei der sog. "Günstigerprüfung" nach § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG findet § 20 Abs. 9 EStG Anwendung.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17. April 2013 7 K 244/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG) auch dann zur Anwendung kommt, wenn Ausgaben, die nach dem 31. Dezember 2008 getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die dem Steuerpflichtigen bereits vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde im Streitjahr 2010 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von insgesamt 10.554 € und seine Ehefrau in Höhe von 805 €. Sie beantragten beide die Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG. Der Kläger beantragte außerdem die Berücksichtigung von Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten in Höhe von insgesamt 13.857 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Kosten waren dem Kläger im Zusammenhang mit einer strafbefreienden Selbstanzeige für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2008 entstanden, bei der Einnahmen aus Kapitalvermögen nacherklärt worden waren. Die Beteiligten sind darüber einig, dass die Kosten in Höhe von 12.000 € ausschließlich auf die Ermittlung der nachzuerklärenden Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Jahre 2002 bis 2008 entfallen. Die entsprechenden Rechnungen beglich der Kläger im Jahr 2010.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die Berücksichtigung der geltend gemachten Steuerberatungskosten bei der Veranlagung zunächst pauschal mit dem Hinweis ab, diese stünden in Zusammenhang mit einem Strafverfahren.
- 4 Aufgrund des hiergegen eingelegten Einspruchs des Klägers setzte das FA die Einkommensteuer 2010 aus hier nicht mehr streitigen Gründen auf 2.964 € herab. Die Berücksichtigung der geltend gemachten Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten lehnte das FA unter Hinweis auf § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG, wonach neben dem Sparer-Pauschbetrag der Abzug tatsächlich entstandener Werbungskosten ausgeschlossen sei, indes weiterhin ab. Dass die

Kosten Kapitalerträge betreffen, die in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2008 zugeflossen seien, sei irrelevant. Werbungskosten seien in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien (Abflussprinzip, § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG).

- 5 Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1328 veröffentlichten Urteil vom 17. April 2013 7 K 244/12 statt. Die Abzugsbeschränkung gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG komme nicht zur Anwendung, da die hier zu berücksichtigenden Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten mit vor dem 1. Januar 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen in Zusammenhang ständen. Das folge aus § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG.
- 6 Mit der dagegen eingelegten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 20 Abs. 9 EStG und § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG).
- 7 Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung des Urteils des FG Köln vom 17. April 2013 7 K 244/12 abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Auffassung des FG, die vom Kläger geltend gemachten Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten könnten im Streitjahr als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Berücksichtigung finden, hält der rechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 10 1. Auch wenn es sich bei den von dem Kläger geltend gemachten Beratungskosten um Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen handelt, kann der Kläger im Streitjahr 2010 die ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten im Rahmen des § 20 EStG geltend machen. Denn mit der Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) hat der Gesetzgeber ein umfassendes Abzugsverbot für Werbungskosten angeordnet: Nach § 20 Abs. 9 Satz 1 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.). Das hat der Senat bereits mit Urteil vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12 (BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975) entschieden. Das Werbungskostenabzugsverbot gilt auch im Rahmen der Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG, bei der die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte --und damit ist auch § 20 Abs. 9 EStG umfasst-- nicht dem Abgeltungsteuersatz, sondern der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sofern das zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt.
- 11 2. An der Verfassungsmäßigkeit der Regelung bestehen keine Zweifel.
- 12 a) Der Senat hat keine Bedenken, dass das Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 20 Abs. 9 EStG verfassungsrechtlichen Anforderungen standhält. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat insoweit Bezug auf die Gründe seiner Entscheidung in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975.
- 13 b) Die Regelung stellt sich auch im Vergleich zu Steuerpflichtigen, die kraft Gesetzes oder aufgrund eigenen Antrags gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 bis 4 EStG mit den dort geregelten Einkünften aus Kapitalvermögen von der Abgeltungsteuer ausgeschlossen sind und ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten ermitteln können, als verfassungsgemäß dar. Zwar werden Steuerpflichtige im Rahmen der Günstigerprüfung somit im Hinblick auf den Umfang abziehbarer Werbungskosten im Ergebnis schlechter gestellt als die Bezieher tariflich besteuert Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn ihnen höhere tatsächliche Werbungskosten als der anzuwendende Sparer-Pauschbetrag entstanden sind. Diese Differenzierung ist jedoch sachlich gerechtfertigt. Denn mit den vorstehend genannten Ausnahmen vom Abgeltungsteuersatz will der

Gesetzgeber "Mitnahmeeffekte" bzw. eine Überbesteuerung vermeiden (vgl. dazu auch die Senatsentscheidung vom 28. Januar 2015 VIII R 8/14, zur Veröffentlichung vorgesehen, m.w.N.). Die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG hat indes weniger den Charakter einer nach der Intention des Gesetzes zwingenden sachlichen Ausnahme von der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes, sondern ist eher als Billigkeitsmaßnahme zu verstehen, mit der Steuerpflichtige, deren Steuersatz noch niedriger liegt als 25 %, eine weitere Begünstigung erfahren. Diese soll aber nicht dazu führen, dass die derart Begünstigten vollumfänglich aus dem System der Abgeltungsteuer ausscheiden.

- 14 Diese Ungleichbehandlung innerhalb des Systems der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist aber auch durch den Vereinfachungs- und Pauschalierungszweck der Regelung in § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG gerechtfertigt, der für den typischen Fall des Kleinanlegers über den Abzug des Sparer-Pauschbetrags auch im Fall der Günstigerprüfung zu einer realitätsgerechten Berücksichtigung der Aufwendungen führt (Senatsentscheidung in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975). Dies gilt auch deshalb, weil dem Kläger die Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung verbleibt. Die Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme flankiert in besonderen Einzelfällen die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers und gestattet ihm, eine typisierende Regelung zu treffen, bei der Unsicherheiten über Zahl und Intensität der von der typisierenden Regelung nachteilig betroffenen Fälle mit zumutbarem Aufwand nicht beseitigt werden können (BFH-Urteile vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498 Rz 57; vom 24. Juni 2014 VIII R 35/10, BFHE 245, 565, Rz 28). Ob im vorliegenden Fall ein Erlass aus Billigkeitsgründen geboten ist, hat der Senat nicht zu entscheiden.
- 15 Damit sind Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Erzielung von Kapitaleinnahmen stehen, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar.
- 16 3. Entgegen der Auffassung des FG steht § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nicht entgegen. Danach ist § 20 Abs. 9 EStG erstmals auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge anwendbar (vgl. Senatsurteil vom 27. August 2014 VIII R 60/13, juris; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz K 38 und K 77). Daraus kann aber 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. Eine solche auf den Zufluss von Kapitalerträgen erst nach dem 31. Dezember 2008 beschränkte Betrachtung würde weder dem Wortlaut der Regelung noch den Besonderheiten der Abgeltungsteuer gerecht.
- 17 a) Nach dem Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG 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 den Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Abs. 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a". Diese Regelung, welche gemäß § 52a Abs. 2 EStG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden ist, schließt damit für das Jahr 2010 (Streitjahr) den Werbungskostenabzug für die vom Kläger geltend gemachten nachträglichen Aufwendungen aus.
- 18 Das FG lässt im Übrigen auch außer Acht, dass mit dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten nicht nur das Verbot einhergeht, Verluste aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen bzw. nach § 10d EStG abzuziehen (vgl. § 20 Abs. 6 EStG). 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-- zur Gänze neu zu regeln.

- 19** b) Mit den vorstehend genannten Überlegungen ist die Auffassung des FG nicht vereinbar, im Hinblick auf den Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG 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. Hinzu kommt, dass das FG bei seiner Beurteilung auch nicht berücksichtigt, dass § 20 Abs. 9 EStG sich nicht auf "zufließende Kapitalerträge", sondern auf "abfließende Werbungskosten" bezieht. Das steht auch im Einklang mit § 52a Abs. 2 EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG, wonach --wie vorstehend bereits ausgeführt-- die Anwendung des § 20 Abs. 9 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2009 angeordnet wird. Darüber hinaus wäre die Auffassung des FG mit dem Vereinfachungseffekt, der mit Einführung der Abgeltungsteuer bezweckt wird, unvereinbar. Denn jede Durchbrechung des Abzugsverbots für Werbungskosten liefe der Intention der Vereinfachung zuwider.
- 20** c) Außerdem führte eine solche Auffassung zu Ungleichbehandlungen und Systembrüchen. Steuerpflichtige, die z.B. 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, wie der Senat bereits mit Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975 entschieden hat (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).
- 21** Nach alledem kommt im Streitfall ein Abzug der vom Kläger geltend gemachten tatsächlich entstandenen Werbungskosten nicht in Betracht. Die Klage war daher unter Aufhebung der angefochtenen Vorentscheidung abzuweisen.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de