

Urteil vom 12. Juli 2022, VIII R 18/19

Kein Zufluss bei nur buchmäßigem Festhalten einer Schuldverpflichtung

ECLI:DE:BFH:2022:U.120722.VIIIR18.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 2 Nr 3, EStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 14. Mai 2019, Az: 2 K 3677/16 E

Leitsätze

1. NV: Ist in der Gutschrift von fälligen Zinsen in den Büchern des Verpflichteten nur das buchmäßige Festhalten der Schuldverpflichtung zu sehen und wurde nicht zum Ausdruck gebracht, dass der Gläubiger den entsprechenden Betrag von nun an jederzeit abrufen kann, liegt kein Zufluss i.S. des § 11 EStG vor.
2. NV: Das bloße Nichtgeltendmachen gutgeschriebener und nicht ausgezahlter Zinsen bei Fälligkeit gegenüber dem Darlehensnehmer begründet keinen Zufluss der Zinsen i.S. des § 11 EStG beim Darlehensgeber (Anschluss an BFH-Urteil vom 20.10.2015 - VIII R 40/13, BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.05.2019 - 2 K 3677/16 E aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 13.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2016 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes um 42.556 € verringert werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Klageverfahrens sowie des Revisionsverfahrens bis zum 02.12.2019 haben der Beklagte zu 85 % und der Kläger zu 15 % zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens ab dem 03.12.2019 hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der verheiratete und mit seiner Ehefrau zusammenveranlagte Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr (2012) zu 20 % an der X-GmbH beteiligt und für diese als Geschäftsführer tätig. Die X-GmbH hatte im August 2005 mit der H-GmbH einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Der Kläger war an der H-GmbH weder als Gesellschafter beteiligt noch war er Mitglied deren Geschäftsführung. Nach dem Gewinnabführungsvertrag sollte der Kläger zur Abgeltung seines Gewinnanteils an der X-GmbH (Organgesellschaft) Ausgleichszahlungen von der H-GmbH (Organträgerin) erhalten. Die Ausgleichszahlungen der Jahre 2005 bis 2007 wandelten der Kläger und die H-GmbH mit Verträgen vom 31.07.2006, vom 30.07.2007 und vom 30.07.2008 in Darlehensansprüche um, die jeweils mit 6 % jährlich verzinst werden sollten. Die Zinsen verbuchte die H-GmbH auf einem firmeninternen Buchungskonto mit der Bezeichnung "Darlehen Y", so auch im Streitjahr für das 1. Halbjahr und 3. Quartal 2012. In seinen Steuererklärungen der Jahre 2006 bis 2012 erklärte der Kläger keine Zinseinnahmen aus den Darlehen.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) schätzte für das Streitjahr die Besteuerungsgrundlagen und

erließ am 20.08.2014 einen Einkommensteuerbescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung stand. Nachdem der Kläger und seine Ehefrau eine Steuererklärung für das Streitjahr eingereicht hatten, änderte das FA am 13.04.2015 den Bescheid für 2012. Dabei ließ es Werbungskosten unberücksichtigt, die der Kläger im Zusammenhang mit zivilrechtlichen Auseinandersetzungen mit der H-GmbH (Gerichts- und Rechtsanwaltskosten) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht hatte. In der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2016 legte das FA nach einem Verböserungshinweis Zinsen aus den Darlehen an die H-GmbH in Höhe von 42.556 € gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Besteuerung zugrunde. Den Abzug der vom Kläger geltend gemachten Werbungskosten für die Gerichts- und Rechtsanwaltskosten aus der Auseinandersetzung mit der H-GmbH lehnte das FA in Höhe von 12.474 € weiterhin ab. Zwar seien diese insoweit dem Grunde nach als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Dem stehe jedoch das Werbungskostenabzugsverbot i.S. des § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entgegen.

- 3 Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1680). Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) Münster hatte das FA dem Kläger mangels Zuflusses im Streitjahr zu Unrecht Zinsen in Höhe von 42.556 € zugerechnet und rechtsfehlerhaft eine Berücksichtigung der vom Kläger bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 12.474 € abgelehnt. Der Werbungskostenabzug sei nicht ausgeschlossen, da die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorgelegen hätten und damit § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG keine Anwendung finde. Zwar habe der Kläger den erforderlichen Antrag nicht bei Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2012 gestellt, sondern erst im Verlauf des Einspruchsverfahrens; die spätere Antragstellung stehe aber einer Anwendung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht entgegen.
- 4 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt. Die streitgegenständlichen Darlehenszinsen seien bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen. Diese seien dem Kläger im Jahr 2012 zugeflossen. Der Zufluss sei durch Novation bewirkt worden, indem die Darlehensansprüche des Klägers aus den Ausgleichsansprüchen um die im Streitjahr entstandenen und gutgeschriebenen Zinsansprüche erhöht worden seien. Es sei ein Zufluss anzunehmen, da die Schuldumschaffung im Interesse des Gläubigers gelegen habe. Der Kläger habe als Geschäftsführer und Gesellschafter der X-GmbH aufgrund des von dieser mit der H-GmbH abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags und der seit 2005 bestehenden Geschäftsbeziehungen zwischen den beiden Gesellschaften ein vorrangiges Interesse gehabt, diese Beziehungen durch die Darlehensgewährung zu stärken. Ein vorrangiges Interesse der H-GmbH für die Schuldumschaffung könne nicht erkannt werden. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die gerichtliche Auseinandersetzung mit der H-GmbH seien nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.05.2019 - VIII R 20/16 (BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586) nicht als Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften zu berücksichtigen, da der Kläger den Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, der zum Ausschluss des Werbungskostenabzugsverbots führe, nicht spätestens mit Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt habe.
- 5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Den Antrag auf Berücksichtigung von Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 12.474 € hat der Kläger im Revisionsverfahren nicht mehr aufrechterhalten.
- 8 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Das FG-Urteil ist aufzuheben, da der Kläger im Revisionsverfahren seinen Klageantrag beschränkt hat und das FG dem ursprünglichen Antrag in vollem Umfang stattgegeben hatte. Die Sache ist spruchreif, der Senat entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und gibt der Klage --nach Maßgabe des im Revisionsverfahren beschränkten Klageantrags-- statt.

- 10** 1. Soweit der Kläger im Klageverfahren noch einen Werbungskostenabzug von Aufwendungen für Gerichts- und Rechtsanwaltskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 12.474 € begehrt hatte, hat er seinen Klageantrag im Revisionsverfahren nicht mehr aufrechterhalten, sondern diesen darauf beschränkt, dass die (weiterhin) streitigen Darlehenszinsen in Höhe von 42.556 € nicht der Besteuerung der Kapitaleinkünfte i.S. des § 20 EStG zugrunde gelegt werden. Eine Beschränkung des Klageantrags ist im Revisionsverfahren zulässig (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2011 - XI R 16/09, BFHE 235, 532, BStBl II 2012, 371, und vom 19.07.1994 - VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 72 Rz 13).
- 11** 2. Dies hat zur Folge, dass dem Kläger im Revisionsverfahren nicht mehr zugesprochen werden kann, als sich betragsmäßig aus dem eingeschränkten Klageantrag ergibt (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Da das FG auch den ursprünglich höheren Klageantrag in Bezug auf die steuerliche Berücksichtigung des Werbungskostenabzugs für die Gerichts- und Rechtsanwaltskosten bei den Einkünften aus § 20 EStG --trotz der Versäumung der Antragsfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586)-- zu Unrecht anerkannt hat, ist das Urteil des FG bereits aus diesem Grund aufzuheben (vgl. BFH-Urteile vom 16.07.1969 - I R 81/66, BFHE 96, 510, BStBl II 1970, 15, und vom 14.05.2014 - VIII R 31/11, BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995 zum Grundsatz "ne ultra petita").
- 12** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat entscheidet auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache selbst und gibt der Klage --nach Maßgabe des im Revisionsverfahren beschränkten Klageantrags-- statt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG ist in der Sache zu Recht davon ausgegangen, dass die vom FA bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzten Darlehenszinsen in Höhe von 42.556 € nicht als Kapitaleinkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen sind, da diese im Streitjahr nicht gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen sind.
- 13** a) Dem Steuerpflichtigen sind Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen, wenn er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat; das ist in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs. Das Innehaben von (fälligen) Ansprüchen oder Rechten führt nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig noch nicht zum Zufluss der Kapitaleinkünfte, da dieser grundsätzlich erst mit der Erfüllung des Anspruchs gegeben ist (BFH-Urteile vom 20.10.2015 - VIII R 40/13, BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342, und vom 21.11.1989 - IX R 170/85, BFHE 159, 72, BStBl II 1990, 310). Ob der Steuerpflichtige im Einzelfall tatsächlich die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und -würdigung, die dem FG obliegt (z.B. BFH-Urteil vom 16.03.2010 - VIII R 4/07, BFHE 229, 141, BStBl II 2014, 147).
- 14** b) Nach diesen Grundsätzen ist ein Zufluss der von der H-GmbH für das 1. Halbjahr und das 3. Quartal 2012 auf dem firmeninternen Buchungskonto mit der Bezeichnung "Darlehen Y" verbuchten Zinsen in Höhe von 42.556 € zu verneinen. Die Würdigung des FG in tatsächlicher Hinsicht, der Kläger habe keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Zinsen erlangt, ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens möglich und für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend.
- 15** aa) Eine tatsächliche Auszahlung der Zinsen an den Kläger in bar oder mittels Gutschrift auf einem Konto bei einem Kreditinstitut ist im Streitjahr unstreitig nicht erfolgt.
- 16** bb) Die Darlehenszinsen sind im Streitjahr auch nicht aufgrund der bloßen Gutschrift auf dem in der Buchhaltung der H-GmbH geführten Konto "Darlehen Y" zugeflossen.
- 17** aaa) Eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten kann den Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur (jederzeitigen bzw. beliebigen) Verwendung zur Verfügung steht (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 09.04.1968 - IV 267/64, BFHE 92, 221, BStBl II 1968, 525; z.B. Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz 50; Kramer in Bordewin/Brandt, § 11 EStG Rz 53 unter Stichwort "Gutschrift"). Nach dem BFH-Urteil vom 14.02.1984 - VIII R 221/80 (BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480) genügt eine Gutschrift des leistungsbereiten und -fähigen Schuldners, der den für die Zahlung vorgesehenen Betrag von seinem Vermögen so separiert, dass der Gläubiger den Betrag "ohne weiteres" abholen, abrufen oder verrechnen kann. Eine derartige Separation wird regelmäßig dadurch vollzogen, dass der Schuldner den Betrag auf einem für den Gläubiger gesondert geführten Konto gutschreibt.
- 18** bbb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall --nach den Feststellungen des FG-- nicht erfüllt. Der Kläger, der weder Gesellschafter der H-GmbH noch Mitglied der Geschäftsführung war, konnte ohne das Zutun der

Verantwortlichen der H-GmbH nicht --wie z.B. bei einem Verrechnungskonto-- auf das Konto "Darlehen Y" zugreifen. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass mit der Buchung auf dem Konto "Darlehen Y" auf andere Art und Weise zum Ausdruck gebracht worden wäre, der Kläger könne von nun an uneingeschränkt (jederzeit) über die streitigen Zinsen wirtschaftlich verfügen bzw. sich den betreffenden Betrag von der H-GmbH ohne weiteres Zutun auszahlen lassen.

- 19** cc) Wie das FG zu Recht festgestellt hat, sind die Zinsen auch nicht in Form einer Schuldumwandlung (Novation) zugeflossen.
- 20** aaa) Der Zufluss kann durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger bewirkt werden, dass der Betrag "fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll". In einer solchen Novation kann, wenn sie im Interesse des Gläubigers liegt, eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die einkommensteuerlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch Zahlung begleicht und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag in Erfüllung des neu geschaffenen Verpflichtungsgrunds dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung stellt (so beispielsweise BFH-Urteil in BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342). Es ist entscheidend, dass der dem Gläubiger geschuldete Betrag gerade in dessen Interesse nicht ausgezahlt und aufgrund einer Vereinbarung fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet wird (z.B. im Rahmen eines weiteren Darlehens). Liegt ein solches alleiniges oder überwiegendes Interesse des Gläubigers an der Vereinbarung der Novation vor, indiziert dieses dessen Verfügungsmacht über den Gegenstand der Altforderung. Bleibt die Schuld im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich gesehen trotz einer Novation lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor (BFH-Urteil vom 11.02.2014 - VIII R 25/12, BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461).
- 21** bbb) Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Nach den Feststellungen des FG fehlt es hinsichtlich der Zinsen aus den der H-GmbH gewährten Darlehen bereits am Vorliegen einer Novationsvereinbarung zwischen der H-GmbH und dem Kläger. Es ist --entgegen den Ausführungen des FA-- nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt und dem Akteninhalt auch nicht erkennbar, dass es im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Klägers lag, dass die von der H-GmbH geschuldeten Zinsen nicht ausbezahlt wurden. Vielmehr hatte die nach dem unbestrittenen Vortrag des Klägers Ende des Jahres 2012 insolvente H-GmbH ein überwiegendes Interesse am Stehenlassen der Zinsen zur Erhaltung ihrer Liquidität. Bleibt die Schuld im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich gesehen eine Stundung der ursprünglichen Schuld und keine Novation vor.
- 22** ccc) Schließlich führt das bloße Unterlassen der Geltendmachung eines fälligen Zinsanspruchs nicht zu einer Schuldumschaffung im Sinne einer Novation (BFH-Urteil in BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342, Rz 45). Die Schlussfolgerung des FG, dass keine Novation vorliegt, ist danach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 23** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 24** 5. Die Kosten des Klageverfahrens sowie des Revisionsverfahrens bis zum 02.12.2019 haben der Beklagte zu 85 % und der Kläger zu 15 % zu tragen. Insoweit folgt die Kostenentscheidung aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO; der Kläger muss hinsichtlich des Betrags, um den er seinen Klageantrag beschränkt hat, die Kosten tragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 96, 510, BStBl II 1970, 15). Der Kläger hat seinen Antrag unter Beachtung des Teilabzugsverbots i.S. des § 3c Abs. 2 EStG um einen Betrag in Höhe von 7.484 € beschränkt. Die Kosten des Revisionsverfahrens ab dem 03.12.2019 hat der Beklagte zu tragen (§ 135 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de