

# Urteil vom 02. April 2014, VIII R 26/11

## Refinanzierungszinsen für Zahlungen an eigene Kapitalgesellschaft als Werbungskosten - Beweislastentscheidung des FG wegen zweifelhafter Einkünfteerzielungsabsicht nur bei Wahrung der Sachaufklärungspflicht

BFH VIII. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 17, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, AO § 162 Abs 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 11. August 2010, Az: 12 K 236/06 F

### Leitsätze

1. NV: Refinanzierungsaufwand für die Zahlung von Geldmitteln an eine Kapitalgesellschaft, an der der Zahlende wesentlich beteiligt ist, können bei ihm zu Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 7 EStG führen, sofern er in Einkünfteerzielungsabsicht handelt .
2. NV: Bei wesentlicher Beteiligung ist selbst bei anhaltenden Verlustperioden eine Einkünfteerzielungsabsicht lediglich dann zu verneinen, wenn Beweisanzeichen dafür vorliegen, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Beteiligung nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen hält .
3. NV: Das FG darf eine Beweislastentscheidung zulasten des Steuerpflichtigen wegen zweifelhafter Einkünfteerzielungsabsicht nur dann treffen, wenn es zuvor seiner Sachaufklärungspflicht genügt hat; Ungewissheit bezüglich des konkreten Rechtsgrundes für die Weiterleitung refinanzierter Geldmittel an die eigene Gesellschaft genügen nicht, um schon deshalb den Werbungskostenabzug der Refinanzierungszinsen auszuschließen .

### Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Klägerin und Revisionsklägerin (Revisionsklägerin), eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. An dieser waren die Gesellschafter X (Beigeladener des erstinstanzlichen Verfahrens und Revisionskläger --Revisionskläger--), Y (Kläger des erstinstanzlichen Verfahrens, nunmehr Beteiligter --Kläger zu 2.--) und Z (Beigeladener) beteiligt.
- 2 Die Revisionsklägerin erwarb in ihrem Gründungsjahr 1997 Geschäftsanteile an der A-GmbH und Grundbesitz. Im Folgejahr kamen Geschäftsanteile an der B-GmbH hinzu. Die Beteiligungen an beiden GmbH waren jeweils wesentlich i.S. von § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die A-GmbH wie auch die B-GmbH sind mittlerweile nach Abschluss von Insolvenzverfahren erloschen.
- 3 Für die Streitjahre (1999 bis 2001) machte die Revisionsklägerin hinsichtlich ihrer Beteiligungen an den beiden GmbH die folgenden Einnahmen und Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend (jeweils in DM):

#### Einnahmen Werbungskosten

1999	0	148.664
2000	128.171	279.426
2001	144.315	446.632

- 5 Bei den erklärten Werbungskosten handelte es sich nach Angaben der Revisionsklägerin im Wesentlichen um

Refinanzierungszinsen aus der Aufnahme von Bankkrediten, deren Geldmittel an die beiden GmbH weitergeleitet worden seien.

- 6** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bezweifelte die Einkünfteerzielungsabsicht, nachdem die Revisionsklägerin zuvor trotz Aufforderung hierzu keine Stellung genommen hatte und berücksichtigte diese Aufwendungen nicht. Es sei davon auszugehen, dass auf Dauer wesentlich höhere Aufwendungen --insbesondere Schuldzinsen-- als Kapitalerträge anfielen. Im Rahmen von Änderungsbescheiden nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) vom 15. August 2005 stellte das FA für die Revisionsklägerin lediglich Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre 1999 und 2001 fest. Auch für das Streitjahr 2000 wurden lediglich Vermietungseinkünfte festgestellt.
- 7** Die gegen die Feststellungsbescheide eingelegten Einsprüche der Revisionsklägerin blieben erfolglos mit Ausnahme einer den Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens nicht berührenden Änderung für das Jahr 2000.
- 8** Im Klageverfahren trugen die Revisionsklägerin und der Kläger zu 2. vor, die Revisionsklägerin habe die GmbH-Beteiligungen zur Erwirtschaftung von Erträgen erworben. Anfänglich seien die Engagements erfolgversprechend gewesen, was auch durch die Kreditvergaben bestätigt werde. Die Banken hätten die Geschäftsvorhaben geprüft und unterstützt. Tatsächlich seien auch Erträge erwirtschaftet worden. Die geltend gemachten Aufwendungen seien im Wesentlichen belegt, zum Teil erweise sich die Unterlagenbeschaffung allerdings als problematisch. Bei der Weitergabe der Kreditmittel dürfte es sich um Sanierungsbeiträge gehandelt haben, möglicherweise auch um Darlehen. Eine weitere Aufklärung sei nicht mehr möglich, für die Anerkennung von Werbungskosten aber auch unerheblich.
- 9** Im Laufe des Klageverfahrens erließ das FA am 6. Oktober 2006 Änderungsbescheide für die Streitjahre, in denen erstmals auch Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von jeweils ./ 48.999,96 DM festgestellt wurden.
- 10** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens habe es nicht die Überzeugung eines wirtschaftlichen Zusammenhangs der aufgenommenen Darlehen und der Darlehenszinsen mit der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen gewinnen können.
- 11** Mit ihrer Revision tragen die Revisionskläger vor, die Annahme des FG, die Revisionsklägerin habe nicht mit der erforderlichen Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gehandelt, verletze § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Sie hätten sowohl im Vorverfahren als auch im finanzgerichtlichen Verfahren umfangreiche Unterlagen vorgelegt, aus denen sich die Verwendung der Kreditmittel in Form der Weiterleitung an die Beteiligungsgesellschaften ergebe. Auf die diesbezügliche Aufstellung im Schriftsatz vom 13. September 2011 wird Bezug genommen.
- 12** Der Senat geht auf der Grundlage der erstinstanzlich gestellten Anträge und der erklärten Einnahmen davon aus, dass die Revisionskläger sinngemäß beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Revisionsklägerin in Gestalt der Änderungsbescheide vom 6. Oktober 2006 dahingehend zu ändern, dass anstelle der bisher festgestellten Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen von jeweils 48.999,96 DM nunmehr negative Einkünfte (Werbungskostenüberschüsse) aus Kapitalvermögen in Höhe von 148.735 DM für 1999, 151.256 DM für 2000 und 349.442 DM für 2001 festgestellt werden.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Die Revisionsklägerin habe bei der Sachverhaltsaufklärung ihre Mitwirkungs- und Informationspflichten nach § 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt. Dies wiege hier besonders schwer, da die beizubringenden Tatsachen der von der Revisionsklägerin beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehörten. Die richterliche Aufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO finde ihre Grenzen in der hier nur in unzureichendem Maße wahrgenommenen Mitwirkungspflicht der Verfahrensbeteiligten. Deshalb gelange das FG folgerichtig zu dem Ergebnis, dass aufgrund des "unaufklärbaren Rechtscharakters der Mittelzuwendungen" sowie der "mangelnden Dokumentation der Vorgänge" eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht feststellbar gewesen sei. Damit beruhe das Urteil im Wesentlichen auf Schlussfolgerungen tatsächlicher Art, die zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. von § 118 Abs. 2 FGO gehörten und deshalb das Revisionsgericht grundsätzlich binden.

## Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 16** Das angefochtene Urteil hält revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand. Die tatsächlichen Feststellungen des FG sind ungenügend. Sie tragen insbesondere nicht die Verneinung einer Einkünfteerzielungsabsicht der Revisionsklägerin und eines Veranlassungszusammenhangs der geltend gemachten Refinanzierungszinsen mit Einkünften aus Kapitalvermögen. Darin liegt ein Rechtsfehler, aufgrund dessen die Vorentscheidung aufzuheben ist.
- 17** 1. Lässt der an einer Körperschaft (wesentlich) Beteiligte dieser Geldmittel zukommen, kommt ein Abzug der hierfür entstandenen Refinanzierungszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 (Gewinnanteile) oder Nr. 7 EStG (Erträge aus Kapitalforderungen) in Betracht, ggf. auch eine anteilige Zuordnung.
- 18** a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegen Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) dann vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit den steuerbaren Einnahmen zusammenhängen und subjektiv zu deren Förderung getätigt werden (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 11. Juli 2013 VI R 37/12, BFHE 242, 56, BStBl II 2013, 815; ferner BFH-Urteile vom 22. Juni 2006 VI R 61/02, BFHE 213, 566, BStBl II 2006, 782; vom 19. Dezember 2005 VI R 65/04, BFH/NV 2006, 1075, und VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728, jeweils m.w.N.).
- 19** b) Der Werbungskostenabzug setzt zudem voraus, dass der Steuerpflichtige --wie grundsätzlich bei allen sieben Einkunftsarten (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 25)-- auch in Bezug auf Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) mit Einkünfteerzielungsabsicht handelt (Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 12).
- 20** Im Streitfall waren die Beteiligungen der Revisionsklägerin an der A-GmbH und an der B-GmbH nach der bindenden Feststellung des FG gemäß § 17 EStG steuerverstrickt. Trotz der Zugehörigkeit der von § 17 EStG erfassten Beteiligungen zum Privatvermögen werden darauf entfallende Veräußerungs- oder Aufgabegewinne (oder -verluste) besteuert. Dies rechtfertigt es, auf eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht des Beteiligten hinsichtlich der Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) nur unter den gleichen Voraussetzungen zu schließen, die auch für Gewerbetreibende maßgeblich sind. Danach ist selbst bei anhaltenden Verlustperioden eine Einkünfteerzielungsabsicht nur dann zu verneinen, wenn Beweisanzeichen dafür vorliegen, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (vgl. Senatsurteile vom 8. Oktober 1985 VIII R 234/84, BFHE 145, 335, BStBl II 1986, 596; vom 25. Juli 2000 VIII R 35/99, BFHE 193, 264, BStBl II 2001, 698). Selbst die Ertraglosigkeit einer GmbH-Beteiligung reicht für sich allein genommen zur Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht aus (Senatsurteil vom 30. März 1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323). Es bedarf vielmehr konkreter Anhaltspunkte dafür, dass aufgrund der individuellen Verhältnisse der Kapitalgesellschaft und/oder ihrer Gesellschafter auch langfristig mit einem Überschuss aus der Beteiligung nicht zu rechnen ist (Senatsurteile vom 9. August 1983 VIII R 276/82, BFHE 139, 257, BStBl II 1984, 29; in BFH/NV 1999, 1323) oder dass rein persönliche Gesichtspunkte, wie freundschaftliche oder verwandtschaftliche Beziehungen für die Beteiligung bestimmend waren (BFH-Urteil vom 23. Mai 1985 IV R 198/83, BFHE 144, 53, BStBl II 1985, 517; Senatsurteile in BFHE 145, 335, BStBl II 1986, 596; in BFH/NV 1999, 1323).
- 21** 2. Diesen Beurteilungsmaßstäben wird das angefochtene Urteil nicht gerecht.
- 22** a) Das FG zeigt sich im ersten Absatz der Entscheidungsgründe seines Urteils nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht davon überzeugt, dass die streitbefangenen Darlehenszinsen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang "mit der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen" standen. Jedoch fehlt es an tatsächlichen Feststellungen, aus denen sich nachvollziehbare Gründe oder zumindest greifbare Anhaltspunkte für das Fehlen eines Veranlassungszusammenhangs ergeben.
- 23** b) Im Folgenden stellt das angefochtene Urteil maßgeblich darauf ab, dass die Absicht der Einkünfteerzielung nicht mit hinreichender Sicherheit feststellbar sei, ohne sich dabei substantiiert mit der oben (unter II.1.b) zitierten Rechtsprechung des BFH auseinanderzusetzen. Das FG nimmt zwar auf die Entscheidung des Senats in BFHE 145, 335, BStBl II 1986, 596 Bezug, zieht jedoch für den Streitfall daraus keine konkreten Folgerungen, weil es sich --angeblich-- um einen von einem Regelfall erheblich abweichenden Sachverhalt handele, ohne aber sein Verständnis vom Regelfall und einer darauf bezogenen entscheidungserheblichen Abweichung jeweils näher zu

konkretisieren und diesbezügliche Tatsachen festzustellen. Aus einem nach Ansicht des FG ungenügenden Sachvortrag und unzureichenden Unterlagen folgt noch nicht, dass im Streitfall ein entscheidungserheblich anderer Sachverhalt verwirklicht worden wäre als in den Fällen, die der oben unter II.1.b zitierten Rechtsprechung zugrunde liegen.

- 24** c) Zu Unrecht leitet das FG seine Zweifel an der Absicht der Revisionsklägerin, Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erzielen, insbesondere daraus her, dass der Rechtscharakter "der Mittelzuwendungen" an die Gesellschaften ungewiss sei. Obwohl das angefochtene Urteil den Mittelzufluss selbst nicht erkennbar infrage stellt, enthält es weder positive noch negative Feststellungen zum Mittelzufluss bei den Beteiligungsgesellschaften, sondern beschränkt sich insoweit auf die Wiedergabe der unterschiedlichen Stellungnahmen der Beteiligten dazu im Tatbestand (ohne allerdings auf das diesbezügliche Schreiben des FA vom 4. August 2010 einzugehen). Angesichts dessen lässt die Vorentscheidung Rechtsausführungen dazu vermissen, inwieweit sich unterschiedliche Rechtsgründe (wie etwa Sanierungseinlagen oder Darlehen) für die Weiterleitung der aufgenommenen Kreditmittel an die beiden Beteiligungsgesellschaften auf den Abzug der bei der Revisionsklägerin angefallenen Refinanzierungszinsen auswirken würden und ob sie geeignet wären, den Werbungskostenabzug gänzlich auszuschließen oder eine bei wesentlicher Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich anzunehmende Einkünfterzielungsabsicht (s. Senatsurteil in BFHE 145, 335, BStBl II 1986, 596, m.w.N.) zu verneinen.
- 25** 3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif.
- 26** a) Ausgehend von seiner Rechtsauffassung hat es das FG unterlassen, selbst tatsächliche Feststellungen dazu zu treffen, ob und ggf. in welchem Umfang aufgenommene Kreditmittel an die Beteiligungsgesellschaften weitergeleitet worden sind. Den Urteilsgründen ist auch nicht zu entnehmen, dass derartige Feststellungen nicht möglich wären. Das FG wird die im erstinstanzlichen Verfahren eingereichten Unterlagen daraufhin prüfen und auch die Einlassung des FA zu diesem Punkt im Schreiben vom 4. August 2010 würdigen müssen.
- 27** b) Sofern und soweit danach von einem Mittelzufluss an die Beteiligungsgesellschaften auszugehen ist, sind zunächst die Refinanzierungszinsen ihrer Höhe nach festzustellen. Sollte ihre konkrete Höhe in den einzelnen Streitjahren nicht ermittel- oder berechenbar sein, sind sie nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 AO zu schätzen.
- 28** c) Ist ein Mittelzufluss festgestellt, spricht dies ungeachtet der unklaren Einlassungen der Revisionsklägerin und des Klägers zu 2. im finanzgerichtlichen Verfahren zu zwei möglichen Rechtsgründen (Sanierungseinlage oder Darlehen) für einen Veranlassungszusammenhang der Refinanzierung mit einer Kapitalstärkung der GmbH, sei es durch zugeführte Eigenmittel oder durch Fremdmittel, sodass ein Abzug der Zinsen als Werbungskosten entweder bei den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 7 EStG in Betracht kommt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei einer darlehensweisen Weitergabe von Kreditmitteln unter dem marktüblichen Zinsniveau --von der Revisionsklägerin und dem Kläger zu 2. im finanzgerichtlichen Verfahren bestritten-- eine Aufteilung der Refinanzierungszinsen und eine jeweils anteilige Zuordnung zu den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und denen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Betracht kommt; insoweit wird auf das Senatsurteil in BFHE 193, 264, BStBl II 2001, 698 hingewiesen.
- 29** d) Erst auf der Grundlage nach Maßgabe gemäß II.3.a) bis c) getroffener Feststellungen und vorgenommener Prüfungen ist ggf. zu untersuchen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass aus der Perspektive der Streitjahre aufgrund der individuellen Verhältnisse der Kapitalgesellschaften und/oder ihrer Gesellschafter auch langfristig mit einem Überschuss aus der Beteiligung nicht zu rechnen war (Senatsurteile in BFHE 139, 257, BStBl II 1984, 29; in BFH/NV 1999, 1323) oder dass rein persönliche Gesichtspunkte, wie freundschaftliche oder verwandtschaftliche Beziehungen, für die Beteiligung bestimmend waren.
- 30** Sofern sich konkrete tatsächliche oder rechtliche Anhaltspunkte dafür ergeben sollten, dass an die Beteiligungsgesellschaften weitergeleitete, refinanzierte Geldmittel dort für (betriebsfremde) Zwecke verwendet wurden, die den Werbungskostenabzug der Refinanzierungszinsen ausschließen könnten, wäre auch dieser Umstand bei der Entscheidung zu berücksichtigen.
- 31** e) Erst nach Abschluss des Prüfprogramms nach II.3.a) bis d) ist ggf. hinsichtlich verbleibender tatsächlicher Ungewissheiten Raum für eine Entscheidung nach den Grundsätzen der objektiven Beweislast.
- 32** f) Da die Sachanträge für die Streitjahre 1999 und 2001 im erstinstanzlichen Verfahren von den im Urteilstatbestand wiedergegebenen erklärten Werbungskostenbeträgen abweichen, ist erforderlichenfalls auf eine

Klärung des tatsächlichen Begehrens und auf sachdienliche Anträge hinzuwirken; dabei liegt es auf der Hand, dass die --in den angefochtenen Steuerbescheiden bisher anscheinend unberücksichtigt gebliebene-- Einnahmeseite einzubeziehen ist.

**33** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)