

Urteil vom 09. Juni 2015, VIII R 12/14

Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG für Aufwendungen im Jahr 2009, die im Zusammenhang mit vor 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen stehen

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 9 S 1, EStG § 52a Abs 2, EStG § 52a Abs 10 S 10, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Februar 2014, Az: 3 K 433/13

Leitsätze

1. Das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG findet auch dann Anwendung, wenn nach dem 31. Dezember 2008 getätigte Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind (Anschluss an BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 VIII R 34/13, BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387) .
2. Das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG ist verfassungsgemäß (Anschluss an BFH-Urteile vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975; vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13, BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393) .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird der Gerichtsbescheid des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. Februar 2014 3 K 433/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das Werbungskostenabzugsverbot in § 20 Abs. 9 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG) auch dann zur Anwendung kommt, wenn nach dem 31. Dezember 2008 getätigte Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die dem Steuerpflichtigen bereits vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2009) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.
- 3 Im Streitjahr erzielte der Kläger Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 15.985 €, die Klägerin in Höhe von 870 €.
- 4 Die Kläger machten als Werbungskosten über den Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 1.602 € hinaus Steuerberatungskosten in Höhe von 809,20 € geltend, die im Streitjahr entrichtet worden waren und im Zusammenhang mit vor dem 1. Januar 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen standen.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen bei der Veranlagung unter Hinweis auf § 20 Abs. 9 EStG nicht. Es veranlagte die Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund des von den Klägern gestellten Antrags gemäß § 32d Abs. 6 EStG auf Günstigerprüfung bei den regelbesteuerten Einkünften. Hierbei zog es insgesamt bei den Klägern jeweils nur den Sparer-Pauschbetrag ab. Hiergegen erhoben die Kläger

Einspruch und begehrten den Abzug der Steuerberatungsaufwendungen über den Ansatz des Sparer-Pauschbetrags hinaus.

- 6 Der dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1479 veröffentlichten Gerichtsbescheid vom 18. Februar 2014 3 K 433/13 statt. Die Abzugsbeschränkung gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG komme nicht zur Anwendung, da die Aufwendungen mit vor dem 1. Januar 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen in Zusammenhang ständen. Das folge aus § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG.
- 7 Mit der dagegen eingelegten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 20 Abs. 9 EStG und § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG).
- 8 Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung des angefochtenen Gerichtsbescheids der Vorinstanz abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 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--).
- 11 Die Auffassung des FG, die streitigen Steuerberatungskosten könnten im Streitjahr in vollem Umfang als nachträgliche Werbungskosten neben dem Abzug des Sparer-Pauschbetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Berücksichtigung finden, hält der rechtlichen Überprüfung nicht stand. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG sowie § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG lassen einen solchen Abzug von Aufwendungen ab dem Streitjahr nicht mehr zu (nachfolgend unter 1.). Diese Regelung ist verfassungsgemäß (nachfolgend unter 2.).
- 12 1. Mit der Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem Streitjahr ein umfassendes Abzugsverbot für Werbungskosten angeordnet.
- 13 a) 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 (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 34. Aufl., § 20 Rz 204; 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.). Dies gilt auch bei einer Besteuerung der Kapitaleinkünfte zum Regeltarif aufgrund der Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Dezember 2014 VIII R 34/13, BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387).
- 14 b) Anwendbar ist diese Werbungskostenabzugsbeschränkung nach § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG erstmals auf "nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge". Sie schließt damit nach diesem Zeitpunkt angefallene, d.h. abgeflossene Werbungskosten von einem Abzug bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte aus (BFH-Urteil vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975).
- 15 aa) Danach können die Kläger die im Streitjahr entrichteten Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen über den Sparer-Pauschbetrag hinaus nicht abziehen.
- 16 bb) Die gegenteilige Auffassung der Vorinstanz stützt sich zu Unrecht auf den Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG.
- 17 aaa) Der Tatbestand der Vorschrift knüpft zwar an nach dem 31. Dezember 2008 "zufließende Kapitalerträge" an, ist aber ausweislich seines Zwecks, den zeitlichen Anwendungsbereich für das Werbungskostenabzugsverbot in § 20 Abs. 9 EStG zu bestimmen, nur darauf bezogen, die abziehbaren und die nicht abziehbaren abgeflossenen Werbungskosten über die Stichtagsregelung voneinander abzugrenzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, Rz 18).
- 18 bbb) Die im Schrifttum (vgl. Meinert, Der Betrieb --DB-- 2015, 890) gegen diese Auslegung des § 52a Abs. 2 und

Abs. 10 Satz 10 EStG vorgebrachte Kritik überzeugt den Senat nicht. Zwar ist bei wörtlichem Verständnis beider Übergangsvorschriften die gesetzliche Anordnung missverständlich (zutreffend Meinert, DB 2015, 890 ff.): Hätte der Gesetzgeber allein § 52a Abs. 2 EStG in das Gesetz aufgenommen, wären die Regelungen der §§ 9, 9a EStG und damit der Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 für die Kapitaleinkünfte eindeutig generell außer Kraft gesetzt (es sei denn, der Ausnahmetatbestand des § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG wäre gegeben). Der Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG kann --isoliert betrachtet-- insoweit zu Zweifeln führen. Der Gesetzgeber hat aber in § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG die eindeutige Anordnung der Regelung in § 52a Abs. 2 EStG, dass ab 2009 der Abzug der tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten ausgeschlossen sein soll, nicht wieder relativiert (a.A. Meinert, DB 2015, 890 ff.) und bestimmt, § 20 Abs. 9 EStG solle nur für den Werbungskostenabzug im Zusammenhang mit solchen Kapitalerträgen gelten, die nach dem 31. Dezember 2008 gemäß § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen sind.

- 19** Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. März 2002 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, unter B.II.1.a, m.w.N.). Um den objektiven Willen des Gesetzgebers zu erfassen, können alle herkömmlichen Auslegungsmethoden herangezogen werden. Sie schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig (BFH-Urteile vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58; vom 25. August 2015 VIII R 3/14, BFHE 250, 423, BStBl II 2015, 892).
- 20** Trotz des nicht hinreichend aufeinander abgestimmten Wortlauts der Übergangsregelungen spricht der Sinnzusammenhang beider Regelungen dafür, dass § 20 Abs. 9 EStG den Abzug sämtlicher ab 2009 abfließender Werbungskosten ausschließen sollte, unabhängig davon, ob diese durch vor oder nach dem 31. Dezember 2008 zugeflossene Kapitalerträge veranlasst waren. Denn der Gesetzgeber hat in § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG nicht geregelt, dass er ab 2009 einerseits die Abgeltungsteuer mit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG als Kernbestandteil einführen und daneben andererseits für Aufwendungen, die durch vor dem 1. Januar 2009 zugeflossene Einkünfte veranlasst waren, zeitlich unbefristet mit der Notwendigkeit einer Einzelfallprüfung die Möglichkeit gewähren wollte, solche Aufwendungen als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen neben dem Sparer-Pauschbetrag abzuziehen.
- 21** ccc) Auf dieser Grundlage findet das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nach der BFH-Rechtsprechung --entgegen der Ansicht des FG-- auch dann Anwendung, wenn nach dem 31. Dezember 2008 getätigte Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits --wie im Streitfall-- vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind (BFH-Urteil in BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387; zur Berücksichtigung nachträglicher Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Veranlagungszeiträumen ab 2009 vgl. BFH-Urteile vom 16. März 2010 VIII R 20/08, BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787; vom 16. März 2010 VIII R 36/07, BFH/NV 2010, 1795; vom 29. Oktober 2013 VIII R 13/11, BFHE 243, 346, BStBl II 2014, 251).
- 22** 2. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG verfassungsgemäß (BFH-Urteile in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975; vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13, BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393).
- 23** a) Die Verfassungsmäßigkeit hat der BFH schon in anderem Zusammenhang für den Fall bejaht, dass das Abzugsverbot nach dem 31. Dezember 2008 getätigte Ausgaben betrifft, die mit bereits vor dem 1. Januar 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen zusammenhängen (BFH-Urteil in BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387).
- 24** Diese Beurteilung gilt nach den BFH-Urteilen in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975 und vom 21. Oktober 2014 VIII R 48/12 (BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270) auch für Schuldzinsen, die die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung betreffen, auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung entfallen und bis zum Veranlagungszeitraum 2008 ungeachtet der Veräußerung als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden konnten (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787).
- 25** b) Der Senat hält auch für den Streitfall an dieser Rechtsprechung fest.
- 26** Die Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer und des Werbungskostenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG hat der Senat mit seinem Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975 (unter Rz 11 ff.) im Einzelnen begründet. Er nimmt auf diese Ausführungen Bezug.

- 27** c) Die Verfassungsmäßigkeit ist auch insoweit zu bejahen, als sie den Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ausschließt, die im Veranlagungszeitraum 2009 --nach Inkrafttreten der Regelungen über die Abgeltungsteuer-- entstanden sind, aber mit vor dem 1. Januar 2009 erzielten Kapitalerträgen zusammenhängen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975; in BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270).
- 28** Insbesondere gebietet Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) keine Ausnahme von dem Ausschluss des Werbungskostenabzugs nach § 20 Abs. 9, § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG in Veranlagungszeiträumen ab 2009 für solche Werbungskosten, die im Zusammenhang mit vor 2009 erzielten Kapitalerträgen stehen.
- 29** aa) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Dieses Gebot wird verletzt, wenn eine Gruppe im Vergleich zu einer anderen Gruppe anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2011 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49, unter Bezugnahme auf die BVerfG-Beschlüsse vom 7. Oktober 1980 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72; vom 26. Januar 1993 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, 87; vom 31. Januar 1996 2 BvL 39/93, 2 BvL 40/93, BVerfGE 93, 386; vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27; vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; BVerfG-Urteile vom 2. März 1999 1 BvL 2/91, BVerfGE 99, 367; vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73).
- 30** Dabei hat der Gesetzgeber namentlich bei Steuergesetzen einen erheblichen Pauschalierungs- und Typisierungsspielraum (BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1) und darf insbesondere aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität praktischen Erfordernissen der Verwaltung Rechnung tragen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19. April 1977 1 BvL 17/75, BVerfGE 44, 283, unter Bezugnahme auf die BVerfG-Entscheidungen vom 16. Dezember 1958 1 BvL 3/57, 1 BvL 4/57, 1 BvL 8/58, BVerfGE 9, 20; vom 14. November 1969 1 BvL 4/69, BVerfGE 27, 220).
- 31** Bei Stichtagsregelungen für einen bestimmten Lebensbereich muss er zwar die von ihm zugrunde gelegten Grundwertungen folgerichtig durchhalten und darf Ausnahmen nur bei besonderen sachlichen Gründen zulassen, hat aber im Übrigen einen großen Spielraum für die Entscheidung, nach welchem System er eine Materie ordnen will (BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 9. Januar 2014 1 BvR 2344/11, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis 2014, 464).
- 32** bb) Nach diesen Grundsätzen ergeben sich für eine Verfassungswidrigkeit der Übergangsregelung in § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG anlässlich des Systemwechsels von der (früheren) Einnahmenüberschussrechnung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen --unter Berücksichtigung der jeweils insoweit entstandenen Werbungskosten-- hin zum neuen System der Abgeltungsteuer keine Anhaltspunkte.
- 33** Dieser Systemwechsel durfte dem Gesetzgeber wegen der unterschiedlichen Berücksichtigung der Werbungskosten (vorher volle Tarifbelastung der Kapitalerträge bei gleichzeitiger Minderung der Bemessungsgrundlage um Werbungskosten; nach dem Systemwechsel ermäßigter Steuersatz um den Preis eines Werbungskostenabzugsverbots) aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität Anlass für eine Stichtagsregelung in der Form der Regelungen in § 20 Abs. 9 EStG und § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG geben, weil
- er mit § 20 Abs. 9 EStG vor allem den Abzug von in Zusammenhang mit Kapitaleinnahmen stehenden und im jeweiligen Veranlagungszeitraum abgeflossenen Aufwendungen --anders als bisher bei den Überschusseinkünften üblich-- zur Gänze neu regeln wollte,
 - er ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BStBl I 2007, 1912) 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 wollte (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 57) sowie

- die Neuregelung zur Abgeltungsteuer mit der Stichtagsregelung in § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG dem der Einkommensteuer zugrunde liegenden Prinzip der Abschnittsbesteuerung entspricht, nach dem insbesondere für den Bereich der Einnahmenüberschussrechnung grundsätzlich nur die im jeweiligen Veranlagungszeitraum erzielten Einnahmen und entstandenen Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte zu erfassen sind.
- 34** Eine Ausnahme vom Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 20 Abs. 9, § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG für nach 2008 entstandene, aber mit vor 2009 erzielten Kapitalerträgen zusammenhängende Werbungskosten führte dagegen zu Verkomplizierungen, die mit der mit Einführung der Abgeltungsteuer bezweckten Vereinfachung unvereinbar (so schon BFH-Urteil in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, unter Bezugnahme auf das 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, EStG, § 20 Rz K 38 und K 77) wären.
- 35** 3. Da die Vorentscheidung auf einer abweichenden Rechtsauffassung beruht, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de