Finanzgericht Düsseldorf, 13 K 3369/14 E

Datum:	24.05.2016
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 3369/14 E
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2016:0524.13K3369.14E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d :

1

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Beide Kläger waren in den Streitjahren 2009 und 2010 an der A GmbH (künftig GmbH) beteiligt, und zwar der Kläger zu 66% und die Klägerin zu 8%. Seit 1997 gewährten die Kläger der GmbH Darlehen, die sie selbst zum größten Teil bei Banken refinanzierten.

2

In der Einkommensteuererklärung für 2009 erklärte der Kläger im Zusammenhang mit diesen Gesellschafterdarlehen einen Werbungskostenüberschuss von 89.814 €, der sich aus folgenden Zinseinnahmen und gezahlten Refinanzierungskosten bzw. sonstigen Werbungskosten zusammensetzte:

3

Bezeichnung Darlehen	Darlehensnummer	Einnahmen	Werbungskosten
Darlehen 280.000 €, aufgenommen 1997	…	0	12.455,79
Darlehen 715.808,64 €, aufgenommen 2000	…	155,83	35.473,55
s.o.	…	0	7.783,80

4

Darlehen 500.000 €, aufgenommen 2000	…	0	28.250,04
Darlehen 250.000 €, aufgenommen 2006	…	0	11.187,50
Darlehen 100.000 € für Stammeinlage, aufgenommen 2009	…	0	5.800,00
Darlehen 1.000.000 €, aufgenommen 2007	…	55.828,68	41.144,44
Darlehen 29.000 €, aufgenommen 1997	…	0	1.116,55
Bankgebühren		0	527,63
Steuerberatungs- und Finanzierungskosten		0	2.059,11
Summe		55.984,51	145.798,41

Die Klägerin erklärte für 2009 im Zusammenhang mit von ihr gegebenen Gesellschafterdarlehen einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 1.292 €. 5

In der Einkommensteuererklärung für 2010 erklärte der Kläger im Zusammenhang mit den Gesellschafterdarlehen einen Werbungskostenüberschuss von 58.070 €, der sich wie folgt zusammensetzte: 6

Bezeichnung Darlehen	Darlehensnummer	Einnahmen	Werbungskosten
Darlehen 986.103,06 €, aufgenommen 1997 und 2000 (zusammengefasst)	…	0	33.510,16
Darlehen 500.000 €, aufgenommen 2000	…	0	28.250,04
Darlehen 250.000 €, aufgenommen 2006	…	0	8.625,00
Darlehen 100.000 € für Stammeinlage, aufgenommen 2009	…	0	5.800,00
Darlehen 1.000.000 €, aufgenommen 2007	…	67.862,51	46.164,58
Darlehen 29.000 €, aufgenommen 1997	…	0	657,19
Bankgebühren		0	523,02

7

Steuerberatungs- und Finanzierungskosten		0	2.403,34
Summe		67.862,51	125.933,33

Die Klägerin erklärte für 2010 im Zusammenhang mit den von ihr gegebenen Gesellschafterdarlehen einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 1.302 €. 8

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) legte die von den Klägern erklärten Werbungskostenüberschüsse im Einkommensteuererstbescheid für 2009 vom 15.2.2011 zunächst antragsgemäß zugrunde. 9

Im Anschluss hieran befasste sich die Qualitätssicherungsstelle des FA mit den für 2009 erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese kam nach Prüfung zu der Feststellung, dass bei den Darlehen verschiedene Varianten zu unterscheiden seien: 10

- 1. Bei fünf der Darlehen sei zwar laut Darlehensvertrag ein Zins vereinbart worden. Tatsächlich lägen dem FA aber schriftliche Zins- und Darlehensverzichte aus den Jahren 2000, 2003, 2004 und 2006 vor. Diese würden allerdings nur solange gelten, bis sich die finanzielle Situation der GmbH bessere. In 2009 seien keine Zinsen für diese Darlehen gezahlt worden. 11 12
- 2. Für ein Darlehen sei zwar ein Zins vereinbart, tatsächlich aber nicht gezahlt worden. Das Darlehen habe weiterhin Bestand, wobei allerdings ein Teilverzicht von 115.000 € vereinbart worden sei. 13
- 3. Für ein weiteres Darlehen sei am 28.1.2009 einmalig eine Teilzinsrate in Höhe von 155,83 € gezahlt worden. Für dieses Darlehen liege indes ein Zins- und Darlehensverzicht aus dem Jahr 2004 vor. 14
- 4. Für ein weiteres Darlehen würden aktuell die vereinbarten monatlichen Zinsen gezahlt. 15

Hieraus ergäben sich folgende Schlussfolgerungen: Die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstab. b des Einkommensteuergesetzes (EStG) lägen vor. Die Beteiligungshöhe von mindestens 10% werde durch beide Kläger erfüllt. Überschüsse seien nur in Bezug auf das Darlehen Nr. 4 erzielt worden, und zwar in Höhe von 55.828,68 € abzgl. der gezahlten Zinsen von 41.144,44 €. Der Überschuss von 14.684,24 € sei zu versteuern. Hinsichtlich der unter Nr. 1 genannten Darlehen, für die ein Verzicht vorliege, bestehe keine Einkunftserzielungsabsicht. Die hierauf entfallenden Schuldzinsen seien daher nicht abzugsfähig. Für das Darlehen Nr. 2, für das ein Teilverzicht von 115.000 € ausgesprochen worden sei, bestehe ebenfalls keine Einkunftserzielungsabsicht. Gleiches gelte für das Darlehen Nr. 3. Des Weiteren seien in der Aufstellung Darlehenszinsen in Höhe von 5.800 € für ein Darlehen enthalten, das der Einzahlung der Stammeinlage gedient habe. Die Finanzierung der Stammeinlage falle indes nicht unter § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstab. b EStG. Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG könne nur bei Abgabe der Steuererklärung gestellt werden. Eine Berücksichtigung der Zinsen als Werbungskosten scheide vor diesem Hintergrund aus. Die Bankgebühren bei der E Bank in Höhe von 527,63 € könnten als Folgekosten nicht berücksichtigt werden, da auch bereits die Schuldzinsen nicht 16

anzuerkennen seien. Die Steuerberatungskosten würden entweder auf laufenden Zinserträge entfallen, die der Abgeltungssteuer unterlägen, so dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG greife, oder auf nichtabzugsfähige Darlehenszinsen i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstab. b EStG, so dass aus diesem Grund ein Abzug ausgeschlossen sei. Gleiches gelte für die Einkünfte der Ehefrau, deren geltend gemachten Darlehenszinsen unter die Kategorie 1 fallen würden.

Auch hinsichtlich der in der Einkommensteuererklärung für 2010 erklärten Kapitaleinkünfte für 2010 führte die Qualitätssicherungsstelle eine Prüfung durch, die zu folgendem Ergebnis führte: Ausgehend von den für 2009 getroffenen Feststellungen sei auch für 2010 zwischen verschiedenen Darlehensvarianten zu unterscheiden, wobei die Darlehen teilweise zusammengefasst und umgeschuldet worden seien. 17

- 1. Bei fünf der ursprünglichen Darlehen sei zwar laut Darlehensvertrag ein Zins vereinbart worden. Tatsächlich lägen dem FA aber schriftliche Zins- und Darlehensverzichte aus den Jahren 2000, 2003, 2004 und 2006 vor. Diese würden allerdings nur solange gelten, bis sich die finanzielle Situation der GmbH bessere. In 2010 seien keine Zinsen für diese Darlehen gezahlt worden. 18 19

- 2. Für ein Darlehen sei zwar ein Zins vereinbart, tatsächlich aber nicht gezahlt worden. Das Darlehen habe weiterhin Bestand, wobei allerdings ein Teilverzicht von 115.000 € vereinbart worden sei. 20

- 3. Für ein weiteres Darlehen würden aktuell die vereinbarten monatlichen Zinsen gezahlt. 21

Für das zusammengefasste Darlehen über 986.103,06 € müsse vor diesem Hintergrund der Schuldzinsenabzug mangels Einkunftserzielungsabsicht entfallen, da für die ursprünglichen Darlehen 2003 und 2004 ein Darlehensverzicht ausgesprochen worden sei. Die ursprünglichen Darlehen seien in 2009 umgeschuldet worden. In Bezug auf die Darlehen über 250.000 € und 500.000 € fehle es an der Einkunftserzielungsabsicht. Des Weiteren seien in der Aufstellung Darlehenszinsen in Höhe von 5.800 € für ein Darlehen enthalten, das der Einzahlung der Stammeinlage gedient habe. Die Finanzierung der Stammeinlage falle indes nicht unter § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstab. b EStG. Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG könne nur bei Abgabe der Steuererklärung gestellt werden. In Bezug auf das Darlehen über 850.000 € ergebe sich ein steuerlich zu berücksichtigender Überschuss von 21.697,93 €. Zu dem Darlehen … sei im Jahr 2000 ein Darlehensverzicht ausgesprochen worden. Mangels Einkunftserzielungsabsicht seien daher auch die Gebühren nicht abzugsfähig. Die Bankgebühren bei dem Bankhaus F stünden im Zusammenhang mit dem laufenden Guthabenkonto, so dass die Aufwendungen gem. § 20 Abs. 9 EStG nicht abziehbar seien. Die Steuerberatungskosten sowie die Aufwendungen für Fachliteratur würden entweder auf laufenden Zinserträge entfallen, die der Abgeltungssteuer unterlägen, so dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG greife, oder auf nichtabzugsfähige Darlehenszinsen i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstab. b EStG, so dass aus diesem Grund ein Abzug ausgeschlossen sei. Gleiches gelte für die Einkünfte der Ehefrau, deren geltend gemachten Darlehenszinsen unter die Kategorie 1 fallen würden und daher mangels Einkunftserzielungsabsicht nicht abziehbar seien. 22

Am 19.4.2013 erließ das FA einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für 2009 und einen insoweit von der Erklärung abweichenden Erstbescheid für 2010. In diese 23

Bescheiden legte das FA für den Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 14.684 € (2009) und 21.697 (2010) und für die Klägerin von 0 € (2009) und 89.753 € (2010) zugrunde.

Dagegen legten die Kläger jeweils Einspruch ein. Zur Begründung führten die Kläger aus: In Bezug auf die Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Einzahlung der Stammeinlage sei anzumerken, dass der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu stellen sei. Die GmbH habe aber bislang keine Ausschüttungen geleistet. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG finde daher keine Anwendung, so dass die erklärten Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Auch die Schuldzinsen im Zusammenhang mit den weiteren Darlehen seien abziehbar. Für die betreffenden Darlehen seien Forderungsverzichte mit Besserungsschein ausgesprochen worden. Sowohl der Darlehens- als auch der Zinsanspruch leben daher nach einer Besserung der wirtschaftlichen Lage der GmbH wieder auf. Eine Totalüberschusserzielungsabsicht bestehe. Dies ergebe sich schon daraus, dass der mit der GmbH vereinbarte Zinssatz den Zinssatz übersteige, zu dem die Darlehen refinanziert würden. Dementsprechend seien auch die Bankgebühren und sonstigen Werbungskosten zu berücksichtigen. 24

Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 23.9.2014, auf die wegen ihres Inhalts Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. 25

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage, zu deren Begründung die Kläger ergänzend vortragen: Die Anschaffung hochtechnologisierter Produktionsmaschinen ab 1997 und die Verlagerung der Produktionsstätte im Jahr 2000 hätten erhebliche Investitionen in die GmbH erforderlich gemacht. Vor diesem Hintergrund hätten die Kläger seit 1997 wiederholt fremdüblich verzinste Darlehen an die GmbH gegeben. Die Geldmittel hierfür hätten zum Teil aus dem Privatvermögen gestammt. Zum Teil hätten sie aber auch bei Banken Darlehen aufnehmen müssen, um diese dann an die GmbH zu einem fremdüblichen Zinssatz weiterleiten zu können. Dies sei auch deshalb erforderlich gewesen, weil die Zinsbelastung bei einer Darlehensaufnahme durch die GmbH wesentlich höher gewesen wäre. Auf Verlangen der Banken, die eine gewisse Eigenkapitalquote gefordert hätten, hätten die Kläger auf die Rückzahlung nahezu aller Darlehen gegen Besserungsschein verzichtet. Die Wirkung des Verzichts sollte entfallen, wenn die Befriedigung ohne Gefährdung anderer Gläubiger möglich gewesen wäre oder die Eigenkapitalquote 20% erreicht hätte. Zinsen seien lediglich auf das Darlehen mit der Nummer … in Höhe von 155,83 € in 2009 und auf das Darlehen mit der Nummer … in beiden Streitjahren gezahlt worden. 26

In rechtlicher Hinsicht verhalte es sich so, dass die Kläger durchweg mit Einkünfterzielungsabsicht gehandelt hätten. Lasse ein an einer GmbH wesentlich beteiligter Gesellschafter dieser Geldmittel zukommen, seien Besonderheiten zu beachten. Ein Abzug von Refinanzierungskosten komme sowohl bei den Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als auch gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Betracht. In Bezug auf die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 2.4.2014 VIII R 26/11 (Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2014, 1745) ausgeführt, dass trotz der Zugehörigkeit der Beteiligung im Sinne von § 17 EStG zum Privatvermögen auf eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht hinsichtlich von Beteiligungseinkünften nur unter den gleichen Voraussetzungen zu schließen sei, die auch für Gewerbetreibende maßgeblich seien. Eine Einkünfteerzielungsabsicht sei nur zu verneinen, wenn Beweisanzeichen dafür vorlägen, dass die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen ausgeübt werde. Diese Sichtweise des BFH führe zu einer Darlegungs- und Beweislastumkehr hinsichtlich des 27

Werbungskostenabzugs. Dies gelte auch im Streitfall. Beide Kläger seien wesentlich beteiligt. Die GmbH stelle Verpackungsfolien für verschiedene Industriezweige her. Es handle sich nicht um eine "Hobby-GmbH". Anhaltspunkte dafür, dass die Kläger die Beteiligung aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen halten würden, seien nicht ersichtlich. Darüber hinaus könne, wie aus den vorgelegten Plan-Erfolgsrechnungen ersichtlich werde, langfristig mit einem Überschuss aus der Beteiligung gerechnet werden. Entgegen der Auffassung des FA könne nicht allein auf den Darlehensverzicht abgestellt werden, da der Verzicht für den Fall der Besserung der wirtschaftlichen Lage entfalle. Dabei sei es unbeachtlich, dass die wirtschaftliche Entwicklung bislang nicht wie erwartet verlaufen sei. Es komme auf die Absicht zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung an.

Des Weiteren müsse im Rahmen einer Totalüberschussprognose nicht auf den Zeitraum der mutmaßlichen Länge der Darlehenslaufzeit, sondern auf die mutmaßliche Dauer des unternehmerischen Engagements abgestellt werden. Denn die Darlehen würden der Stärkung der Beteiligung des Klägers dienen. Es müsse daher zumindest ein Prognosezeitraum von 30 Jahren zugrunde gelegt werden. Wie aus den Plan-Erfolgsrechnungen hervorgehe, könne spätestens ab 2016 wieder mit einem positiven Bilanzergebnis gerechnet werden. Spätestens ab diesem Zeitpunkt könne daher auch eine Rückzahlung der Darlehen und der Zinsen erfolgen. Demgegenüber habe das FA nicht dargelegt, warum derzeit nicht von einer Möglichkeit der Erzielung von Überschüssen ausgegangen werden könne. 28

Entsprechend der von den Klägern vertretenen Auffassung müssten auch die mit der Refinanzierung zusammen hängenden weiteren Werbungskosten (z.B. Bank- und Beratungskosten) abgezogen werden. 29

Schließlich müssten auch die mit der in 2009 geleisteten Stammeinlage zusammenhängenden Zinsen abgezogen werden. Dies folge aus § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Der Kläger sei mit 66% in ausreichender Höhe an der GmbH beteiligt. 30

Die Kläger beantragen, 31

die Einkommensteuerbescheide 2009 sowie 2010, jeweils vom 19.4.2013, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.9.2014, mit der Maßgabe abzuändern, dass die geltend gemachten Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG zum Abzug zugelassen und die dadurch entstehenden negativen Einkünfte im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigt werden. 32

Das FA beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Es hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung fest. 35

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 36

Die zulässige Klage ist unbegründet. 37

I. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 vom 19.4.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.9.2014 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten. Im Ergebnis hat es das FA mit Recht abgelehnt, die von den Klägern bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erklärten Werbungskostenüberschüsse aus der 38

Gewährung von Gesellschafterdarlehen zu berücksichtigen. Insoweit ist der Werbungskostenabzug gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ausgeschlossen. Eine der im § 32d Abs. 2 EStG eröffneten Ausnahmen vom Ausschluss des Werbungskostenabzugs liegt nicht vor.

1. Mit der Einführung der Abgeltungssteuer zum 1.1.2009 hat sich die Systematik der Ermittlung von Einkünften aus Kapitalvermögen grundlegend geändert. Diese Einkünfte unterliegen nunmehr auf der einen Seite – von Ausnahmen abgesehen – einem gesonderten Steuertarif von (lediglich) 25%. Auf der anderen Seite hat der Gesetzgeber den Werbungskostenabzug eingeschränkt. Gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen als Werbungskosten ein Betrag von 801 € abzuziehen (Sparer-Pauschbetrag); der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist hingegen ausgeschlossen. Ausnahmen hiervon sind in § 32d Abs. 2 EStG geregelt. Danach können in bestimmten Konstellationen die tatsächlich entstandenen Werbungskosten Berücksichtigung finden. Allerdings findet dann nicht der gesonderte Steuertarif von 25% Anwendung, sondern die betreffenden Einkünfte aus Kapitalvermögen gehen – zusammen mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten – in das zu versteuernde Einkommen ein und unterliegen dem allgemeinen (progressiven) Steuertarif. 39

2. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen der hier allein in Betracht kommenden Ausnahmen nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 EStG und § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG allerdings nicht vor. 40

a) Für die Anwendung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 EStG fehlt es an der Erzielung entsprechend begünstigter Einkünfte. 41

aa) Dies gilt zunächst insoweit, als die Kläger für die von ihnen gewährten Darlehen Forderungsverzichte ausgesprochen haben. Nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 EStG unterliegen Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 EStG sowie im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und 7 EStG nicht der Abgeltungsteuer, wenn sie von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10% an der Gesellschaft beteiligt ist. Derartige Kapitalerträge, insbesondere solche im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, haben die Kläger in den Streitjahren indes nicht erzielt. Zwar standen ihnen ursprünglich, also bei Hingabe der Darlehen an die GmbH, verzinsliche Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu. Die Kläger haben aber nach ihrem eigenen Vortrag in der Folgezeit (noch vor den Streitjahren) auf ihre Forderungen gegen die GmbH verzichtet, und zwar sowohl auf die Zinsen als auch auf die Darlehen selbst. Aufgrund dieses Verzichts bestanden keine Darlehensforderungen mehr, aus denen die Kläger in den Streitjahren Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG hätten erzielen können. Der aufgrund des Forderungsverzichts bedingte Wegfall der zugrunde liegenden Kapitalforderung ist insoweit mit der Situation vergleichbar, dass eine unternehmerische Beteiligung im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wegfällt. Zu dieser Vorschrift hat der BFH entschieden, dass die Option zur Anwendung des progressiven Tarifs das Vorhandensein einer unternehmerischen Beteiligung voraussetze und dementsprechend bei einer nicht mehr existenten Beteiligung auch keine Option zur Anwendung des progressiven Tarifs mehr bestehe (vgl. BFH-Urteil vom 1.7.2014 VIII R 53/12, Sammlung der Entscheidungen des BFH --BFHE-- 246, 332, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2014, 975). 42

Der hier vertretenen Auffassung steht auch nicht entgegen, dass die Kläger die Forderungsverzichte jeweils mit einer Besserungsabrede verknüpft haben. Wird ein Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung ausgesprochen, handelt es sich um einen Erlass, der unter der auflösenden Bedingung steht, dass die Wirkungen des Erlasses enden, 43

wenn die GmbH wieder in die Lage versetzt ist, das Darlehen zu tilgen und zu verzinsen (Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in der Krise, Sanierung und Insolvenz, 5. Aufl. 2016, Rz. 2660 ff.). Schuldrechtlich kann vereinbart werden, dass der Bedingungseintritt zurückwirkt (Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in der Krise, Sanierung und Insolvenz, 5. Aufl. 2016, Rz. 2660 ff.). Im Streitfall wären daher bei Eintritt der Besserungsabrede auch die für die Streitjahre geschuldeten Zinsen zu zahlen. Ungeachtet dessen sieht es der Senat im Hinblick auf die Frage, ob vorliegend Kapitalerträge im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielt werden, als maßgeblich an, dass der Besserungsfall in den Streitjahren nicht eingetreten und damit auch der Erlass der Darlehensforderungen nicht rückwirkend entfallen war. Es bestand allenfalls die Möglichkeit, dass die Kläger zukünftig Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielen könnten. Eine solche abstrakte Möglichkeit einer Einkünfteerzielung reicht aber jedenfalls im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 EStG – anders als dies etwa im Hinblick auf die Möglichkeit der Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gesehen wird (vgl. etwa Levedag, GmbH-Rundschau 2016, 261, 266 f.; BMF-Schreiben vom 18.1.2016 IV C 1 – S 2252/08/10004:017- 2015/0468306, BStBl I 2016, 85 Rz. 62) – nicht aus. Dagegen spricht bereits die in der Vorschrift gewählte Formulierung "für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 4 und 7 sowie Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 und 7, (...) wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner *gezahlt werden* (...)".

cc) Dieselben Rechtsfolgen greifen nach Auffassung des Senats auch insoweit, als die GmbH auf ein von den Klägern gewährtes Darlehen über 250.000 € keine Zinsen bezahlt hat, ohne dass dem ein vollständiger Darlehens- und Zinsverzicht zugrunde läge. Auch bei einer rein faktischen Nichtzahlung der Zinsen fehlt es an Erträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, zumal das zugrunde liegende Darlehen, soweit hierauf nicht verzichtet wurde, nicht als fremdüblich anzusehen ist. 44

dd) Nichts anderes ergibt sich schließlich auch insoweit, als die GmbH im Streitjahr 2009 auf das Darlehen, das bei der C Bank refinanziert wurde (Darlehensnummer …) Zinsen in Höhe von ca. 153 € gezahlt hat. Da für dieses Darlehen ein Darlehens- und Zinsverzicht ausgesprochen wurde, bestand keine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung eines Betrages in dieser Höhe. Es handelt sich daher um eine verdeckte Gewinnausschüttung, nicht aber um Kapitalerträge i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. 45

b) Darüber hinaus liegen auch die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht vor. Nach dieser Vorschrift kann auf Antrag auf die Anwendung der Abgeltungssteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft verzichtet werden, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar in einer bestimmten Höhe an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG ist der Antrag 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. Ein solcher Antrag ist von den Klägern in der Einkommensteuererklärung nicht gestellt worden. Eine Möglichkeit, den Antrag nachträglich stellen zu können, ist nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift („spätestens“) ausgeschlossen (so auch der BFH in seinem Urteil vom 28.7.2015 VIII R 50/14, BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894). Entgegen der von den Klägerin in der mündlichen Verhandlung vertretenen Auffassung kann nach Ansicht des Senats auch dann nichts anderes gelten, wenn ein Steuerpflichtiger irrtümlich davon ausgeht, dass bereits eine andere Ausnahmevorschrift des § 32d Abs. 2 EStG greift. In diesem Fall ist es dem Steuerpflichtigen unbenommen, zusammen mit der 46

Einkommensteuererklärung vorsorglich (ggf. hilfsweise) einen Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zu stellen. Im Übrigen käme vorliegend eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO unabhängig davon, ob die Voraussetzungen des § 110 Abs. 2 AO erfüllt sind, schon deshalb nicht in Betracht, weil den Klägerin das Verschulden ihres fachkundigen Beraters nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zurechnen wäre.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 47

III. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung. 48

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE