
Datum: 17.04.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 244/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0417.7K244.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 34/13

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.10.2011 wird unter teilweiser Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 04.01.2012 dahingehend geändert, dass der Besteuerung ohne Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von

-2.243 € zugrunde gelegt werden.

Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG auch dann zur Anwendung kommt, wenn Ausgaben, die nach dem 31.12.2008

2

getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die dem Steuerpflichtigen bereits vor dem 01.01.2009 zugeflossen sind.

Der Kläger wurde im Streitjahr 2010 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. 3

Im Rahmen 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 13.856,96 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Kosten sind dem Kläger im Zusammenhang mit einer strafbefreienden Selbstanzeige für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2008 entstanden, bei der Einnahmen aus Kapitalvermögen nacherklärt wurden. Zwischen den Beteiligten ist mittlerweile unstreitig, dass die Kosten i.H.v. 12.000 € ausschließlich auf die Ermittlung der nachzuerklärenden Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Jahre 2002 bis 2008 entfallen. Die entsprechenden Rechnungen wurden vom Kläger in vollem Umfang im Jahr 2010 beglichen. 4

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2010 mit Bescheid vom 23.09.2011 auf 4.123 € fest. Die Berücksichtigung der geltend gemachten Steuerberatungskosten lehnte er zunächst pauschal mit dem Hinweis ab, dass sie in Zusammenhang mit einem Steuerstraßverfahren stünden. 5

Der hiergegen eingelegte Einspruch des Klägers vom 05.10.2011 führte zu dem angefochtenen Änderungsbescheid vom 26.10.2011, der zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde (§ 365 Abs. 3 AO). In dem Änderungsbescheid wurde die Einkommensteuer 2010 aus hier nicht mehr streitigen Gründen auf 2.964 € herabgesetzt. Die geltend gemachten Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten wurden weiterhin nicht berücksichtigt. In der Einspruchsentscheidung vom 04.01.2012 stützte der Beklagte die Nichtanerkennung dieser Kosten nunmehr auf § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG, wonach neben dem Sparer-Pauschbetrag der Abzug tatsächlich entstandener Werbungskosten ausgeschlossen sei. Unerheblich sei insoweit, dass die Kosten Kapitalerträge betreffen, die in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2008 zugeflossen seien. Werbungskosten seien nämlich in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien (Abflussprinzip, § 11 Abs. 2 S. 1 EStG). Würden Ausgaben in 2009 oder später geleistet, fielen diese auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG, wenn sie mit Kapitalerträgen der Vorjahre zusammenhängen. Der Beklagte verwies insoweit auf das Schreiben des Bundesministerium der Finanzen vom 22.12.2009 zu "Einzelfragen zur Abgeltungssteuer" (BStBl I 2010, 94, Rz. 322). 6

Mit der vorliegenden Klage macht der Kläger weiterhin die Berücksichtigung der Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Werbungskosten, die Kapitalerträge betreffen, die vor dem 01.01.2009 zugeflossen seien, seien in vollem Umfang im Streitjahr zu berücksichtigen. Der Beklagte könne sich bei der Versagung der Abzugsfähigkeit nicht auf § 52a Abs. 10 S. 10 EStG berufen. Danach seien die Regelungen in § 20 Abs. 3 bis Abs. 9 EStG in der Fassung des Gesetzes vom 19.12.2008 nämlich erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Somit gelte § 20 Abs. 9 EStG also schon nach dem Wortlaut der einschlägigen Anwendungsregelung nicht für Kapitalerträge, die Veranlagungszeiträume vor 2009 betreffen (Hinweis auf Hamacher/Dahm in Korn, EStG, § 20 EStG Rn. 464). 7

Der Kläger beantragt, 8

den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.10.2011 unter teilweiser Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 04.01.2012 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zusätzlich zum Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 1.602 € Werbungskosten i.H.v. 12.000 € ohne Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG berücksichtigt werden,	9
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	10
Der Beklagte beantragt,	11
die Klage abzuweisen,	12
Im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	13
Entscheidungsgründe	14
Die Klage ist in vollem Umfang begründet.	15
Der Kläger wird durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht die vom Kläger in 2010 verausgabten Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten nicht i.H.v. 12.000 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt. Die Kosten sind dabei zusätzlich zu dem Sparer-Pauschbetrag für Ehegatten abzugsfähig. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG kommt nicht zur Anwendung.	16
Nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte im Bereich der Überschusseinkunftsarten durch Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen zu ermitteln. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG).	17
Nach § 2 Abs. 2 S. 2 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, S. 1912) tritt bei Einkünften aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 9 EStG vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 EStG an die Stelle der §§ 9 und 9a EStG. Nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € abzuziehen; der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen. Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Sparer-Pauschbetrag von 1.602 € gewährt (§ 20 Abs. 9 S. 2 EStG). Gemäß § 52a Abs. 2 EStG ist § 2 Abs. 2 i. d. F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, S. 1912) zwar ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG sieht allerdings vor, dass § 20 Abs. 9 EStG erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge Anwendung findet.	18
Vor dem Hintergrund dieser Regelungen kann der Kläger bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) im Streitjahr die Kosten für die Ermittlung der nacherklärten Einkünfte aus den Jahren 2002 bis 2008 in Höhe von 12.000 € uneingeschränkt als Werbungskosten i. S. des § 9 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG berücksichtigen. Da § 20 Abs. 9 EStG nach § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG erst auf Kapitalerträge anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2008 zufließen, kommt die Einschränkung des § 2 Abs. 2 S. 2 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, S. 1912) im Streitfall nicht zum Tragen.	19
Gemäß § 9 Satz 1 EStG setzt ein Abzug von Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) voraus, dass der Steuerpflichtige die	20

Steuerberatungskosten zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Kapitalerträge aufgewendet hat. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann gegeben, wenn die Aufwendungen für Steuerberatung durch die Ermittlung der Kapitaleinkünfte veranlasst sind und nicht Entgelt für die Erstellung einer Einkommensteuererklärung darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2012 VIII R 29/10, BFH/NV 2013, 630; BFH-Beschluss vom 18.05.2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, m.w.N.). Solche (Ermittlungs-)Aufwendungen des Steuerpflichtigen stehen in einem mehr oder weniger engen Zusammenhang mit der Erzielung der Einkünfte selbst. Die Ermittlung der Einkünfte umfasst dabei vor allem die Kosten der Buchführungsarbeiten und der Überwachung der Buchführung, die Ermittlung von Ausgaben oder Einnahmen, die Anfertigung von Zusammenstellungen, die Aufstellung von Bilanzen oder von Einnahmeüberschussrechnungen, die Beantwortung der sich dabei ergebenden Steuerfragen und die Kosten der Beratung. Das Übertragen der Ergebnisse aus der jeweiligen Einkunftsermittlung in die entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung und das übrige Ausfüllen der Einkommensteuererklärung gehören dagegen nicht zur Einkunftsermittlung. Die hierauf entfallenden Kosten sowie Aufwendungen, die die Beratung in Tarif- oder Veranlagungsfragen betreffen oder im Zusammenhang mit der Ermittlung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen stehen, sind als Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 EStG steuerlich nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2012 VIII R 29/10, BFH/NV 2013, 630; BFH-Beschluss vom 18.05.2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, m.w.N.; BFH Urteile vom 12.07.1989 X R 35/86, BStBl II 1989, 967, und vom 18.11.1965 IV 151/64 U, BStBl III 1966, 190; FG Hamburg, Urteil vom 27.01.2011 2 K 13/10, EFG 2011, 1421; siehe auch BMF-Schreiben vom 21.12.2007 IV B 2-S 2144/07/0002, 2007/0586772, BStBl I 2008, 256).

In diesem Rahmen werden generell auch Kosten für die Erstattung einer Selbstanzeige nach § 371 AO als Werbungskosten anerkannt, soweit sie auf die Ermittlung der nachzuerklärenden Einkünfte entfallen. Beratungskosten für die Geltendmachung und die Durchsetzung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige stehen dagegen wie Strafverteidigungskosten nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren und können daher nicht steuermindernd berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.1989 X R 43/86, BStBl II 1990, 20; OFD Frankfurt, Vfg. vom 03.03.2010 S 2221 A-37-St 218, juris) . 21

Unter Anwendung dieser Grundsätze stellen die Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten im Streitfall i. H. v. 12.000 € Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 20 EStG) dar. Die geltend gemachten Kosten beziehen sich in dieser Höhe unstreitig ausschließlich auf die Ermittlung der nacherklärten Kapitaleinkünfte. Der Prozessbevollmächtigte des Klägers hat insoweit in der mündlichen Verhandlung auch nachvollziehbar erläutert, dass beim Kläger die Ermittlung der Einnahmen besonders aufwändig gewesen sei, weil ihm die Banken keine zusammenfassenden Aufstellungen zur Verfügung gestellt hätten. Beratungskosten für die Geltendmachung und die Durchsetzung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige oder allgemeine Erklärungskosten sind in diesem Betrag nicht (mehr) enthalten. 22

Die Abzugsbeschränkung des § 20 Abs. 9 S. 1 EStG kommt in Bezug auf die Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten nicht zur Anwendung. § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG sieht zwar vor, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der §§ 8 bis 9a EStG tritt. Diese Regelung geht im Streitfall allerdings insoweit ins Leere, als es um die Berücksichtigung von Werbungskosten geht, die Kapitalerträge betreffen, die vor dem 01.01.2009 zugeflossen sind. Dass die geltend gemachten Beratungskosten i.H.v. 12.000 € 23

im Streitfall ausschließlich Kapitalerträge betreffen, die dem Kläger bis zum 31.12.2008 zugeflossen sind und diese Kapitalerträge mittlerweile in den jeweiligen Jahren auch zutreffend der Besteuerung unterworfen wurden, ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

Eine Anwendung des Abzugsbeschränkung nach § 20 Abs. 9 EStG auf Werbungskosten, die im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften stehen, die den Steuerpflichtigen bis zum 01.01.2009 zugeflossen sind, kommt nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung in § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG nicht in Betracht (1). Die Voraussetzungen für eine steuerverschärfende Auslegung gegen den Wortlaut der Regelung liegen im Streitfall nicht vor (2).

1. Nach § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG ist § 20 Abs. 3 bis 9 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Über die Abziehbarkeit von tatsächlichen Werbungskosten i. S. von § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entscheidet demnach nicht der Zeitpunkt des Abflusses der betreffenden Aufwendungen. Maßgeblich ist vielmehr, wann die den Aufwendungen zuzuordnenden Kapitalerträge zufließen. Ist dies ein Zeitpunkt vor dem 31.12.2008, können Aufwendungen, die in einem objektiven Zusammenhang mit den Kapitalerträgen stehen und subjektiv zu deren Förderung erfolgten, auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie nach dem 01.01.2009 geleistet werden. § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG schränkt insofern nach seinem eindeutigen Wortlaut die Möglichkeit des Abzugs nachträglicher Werbungskosten nicht ein (vgl. Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 14.11.2012 2 K 3893/11 E, juris; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14.12.2011, 2 K 1176/11, EFG 2012, 1146; Hamacher/Dahm in Corn/Carlé/Stahl/Strahl, EStG, § 20 Rz. 464). § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG wählt als Anknüpfungspunkt für die zeitliche Geltung der Absätze drei bis neun des § 20 EStG ausdrücklich den Zufluss der Kapitalerträge und nicht den Abfluss der (tatsächlichen) Werbungskosten. Ob (tatsächliche) Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 2 EStG vom Abzug ausgeschlossen werden, richtet sich daher entscheidend danach, wann die Kapitalerträge zugeflossen sind, zu deren Erwerb die Kosten aufgewendet wurden. Dementsprechend wird auch in der Literatur im Wesentlichen übereinstimmend und unproblematisch davon ausgegangen, dass für Werbungskosten, die Kapitalerträge der Jahre vor 2009 betreffen, weiterhin die bisherigen Regelungen in Bezug auf die Abzugsfähigkeit gelten (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 20 Rz. 211; Findeis/Karlstedt, BB 2011, 2075, 2078 f.; Eggers, NWB 8/2011, 646, 647 f.; a. A. Jochum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz. K 77).

Die Finanzverwaltung vertritt in ihren BMF-Schreiben zu „Einzelfragen der Abgeltungssteuer“ vom 22.12.2009 (IV C 1-S 2252/08/10004, 2009/0860687) und 09.10.2012 (IV C 1-S 2252/10/10013, 2011/0948384) unter Hinweis auf das Abflussprinzip (§ 11 Absatz 2 Satz 1 EStG) zwar die Auffassung, dass Ausgaben auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG fallen sollen, wenn sie mit Kapitalerträgen der Vorjahre zusammenhängen (BStBl I 2010, 94 und BStBl I 2012, 953, jeweils unter Rz. 322). Sie lässt hierbei jedoch eine Auseinandersetzung mit dem eindeutigen Wortlaut der Anwendungsregelung vermissen. Inwieweit sich eine entsprechende Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 20 Abs. 9 EStG über den Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG hinaus überhaupt aus dem Abflussprinzip ergeben könnte, erschließt sich dem Gericht nicht. Regelungsinhalt der Vorschrift des § 11 EStG ist lediglich die zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben, mithin die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts. Ob und in welcher Höhe überhaupt steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen und abziehbare Ausgaben vorliegen, ist nach anderen Vorschriften zu entscheiden (vgl. Schmidt/Heinicke EStG § 11 Rz 1). Die

Frage der Anwendung des Abzugsverbots aus § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG kann sich daher nicht aus § 11 Abs. 2 EStG beantworten. Aus § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt sich insoweit lediglich, dass der Kläger die Werbungskosten, die auf Kapitalerträge vor 2009 entfallen, erst bzw. nur im Kalenderjahr der Zahlung und somit im Streitjahr steuermindernd berücksichtigen kann. Aus § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG kann aber nach Auffassung des Gerichts keinerlei Hinweis darauf gewonnen werden, welche Regelungen in Bezug auf die Abzugsfähigkeit dieser Kosten im Abflussjahr einschlägig sind. Insoweit kommt es ausschließlich auf die einschlägigen Anwendungsvorschriften und somit im Streitfall auf § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG an.

2. Die Regelung des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG lässt sich nicht über den Wortlaut hinaus im Sinne der Verwaltungsauffassung dahin auslegen, dass nach dem 31.12.2008 abgeflossene Ausgaben auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG fallen, wenn sie mit Kapitalerträgen der Vorjahre zusammenhängen. 27

Die Auslegung eines Gesetzes gegen den Wortlaut ist nämlich nur ausnahmsweise dann möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 17.6.2010 VI R 50/09, BStBl II 2011, 43, m.w.N.). 28

Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Es spricht nämlich alles dafür, dass der Wortlaut des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG dem Gesetzeszweck entspricht. 29

Diese Überzeugung des Senats ergibt sich insbesondere auch unter Heranziehung der Gesetzesbegründung. Darin wird zur Einführung der Abgeltungssteuer ausgeführt, der Gesetzgeber wolle – im Hinblick auf die guten Erfahrungen mit einer Abgeltungssteuer in anderen Ländern der Europäischen Union – mit der Reform den Transfer von Kapitalvermögen der privaten Haushalte ins Ausland verhindern und eine moderne Besteuerung der privaten Kapitaleinkommen einführen (BT-Drs. 16/4841, S. 30). Zu diesem Zweck war es zwar auch erklärtes Ziel der Abgeltungssteuer, neben einer erheblichen steuerlichen Entlastung auch eine drastische Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens von Kapitaleinkünften herbeizuführen (BT-Drs. 16/4841, Seite 35). 30

Aus der Gesetzesbegründung zu § 20 Abs. 9 EStG ergibt sich allerdings deutlich, dass diese Vereinfachung erst dort greifen soll, wo Kapitalerträge tatsächlich bereits der Abgeltungssteuer unterlegen haben. Der Gesetzgeber rechtfertigt das grundsätzliche Verbot des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten nämlich damit, dass durch die Einführung des Sparer-Pauschbetrages zum einen eine Typisierung hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten in den unteren Einkommensgruppen vorgenommen werde. In den oberen Einkommensgruppen würden die Werbungskosten dagegen durch den relativ niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 % mit abgegolten (BT-Drs. 16/4841, 57). Hierdurch hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass das Abzugsverbot (nur) dann gerechtfertigt ist, wenn Einnahmen zufließen, für welche die Besonderheiten des Abgeltungsverfahrens, nämlich der einheitliche Sparer-Pauschbetrag bzw. die Abgeltungssteuer von 25 v. H., zu beachten sind (vgl. Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 14.11.2012 2 K 3893/11 E, juris; Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 17.12.2012, 9 K 1637/10, juris). In diesem Sinne hat er in § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 9 EStG folgerichtig auf Kapitalerträge beschränkt, die nach dem 31.12.2008 zufließen. Die bis einschließlich 2008 zugeflossenen Einnahmen aus Kapitalvermögen unterlagen nämlich nicht dem niedrigen Abgeltungssteuersatz von 25 %, sondern der regulären Steuerprogression. Dementsprechend hat der Gesetzgeber mit seiner Anwendungsregelung - sachgerecht - zugelassen, dass die hiermit in Zusammenhang stehenden Ausgaben auch in den 31

Veranlagungszeiträumen ab 2009 steuermindernd und progressionswirksam berücksichtigt werden können. Dadurch trägt er auch dem im Einkommensteuerrecht zu beachtenden objektiven Nettoprinzip Rechnung (vgl. hierzu Beschluss des BVerfG vom 06.07.2010 2 BvL 13/09, BGBl I 2010, 1157; Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 17.12.2012, 9 K 1637/10, juris; Eggers, NWB 8/2011, 646, 648 f.).

Dieses Ergebnis wird letztlich auch durch die Gesetzesbegründung zu der Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 10 Satz 10 (ursprünglich Satz 8) bestätigt (BT-Drs. 16/4841, Seite 73). Darin heißt es lediglich: „(§ 52a Abs. 10) Satz 8 enthält die Anwendungsregelung für die neuen oder teilweise neu gefassten Absätze 3 bis 9 des § 20 (Anwendung auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließenden Kapitalerträge)“.

32

Die danach zulässige Berücksichtigung der Rechtsanwalts- und Steuerberatungskosten in Höhe von 12.000 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führt im Streitfall beim Kläger und seiner mit ihm veranlagten Ehefrau zu einem Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.H.v. 2.243 €. Dieser Verlust ergibt sich daraus, dass von den für 2010 im Rahmen der beantragten Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG zu berücksichtigenden Kapitalerträgen i.H.v. insgesamt 11.359 € zunächst der Sparer-Pauschbetrag für Ehegatten i.H.v. 1.602 € (§ 20 Abs. 9 S. 2 EStG) abzuziehen ist. Für diese, nach dem 31.12.2008 zugeflossenen Einnahmen aus Kapitalvermögen gilt die Regelung des § 20 Abs. 9 EStG nach den o.g. Ausführungen uneingeschränkt. Anstelle der Berücksichtigung tatsächlicher Werbungskosten ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Ehegatten ein Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 1.602 € „als Werbungskosten“ abzuziehen (§ 20 Abs. 9 S.1 und S. 2 EStG). Die Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages wird im Streitfall auch nicht ganz oder teilweise in Bezug auf den Kläger deshalb ausgeschlossen, weil der Kläger für die Kapitalerträge vor 2009 die tatsächlichen Kosten geltend machen kann.

33

Beide „Besteuerungssysteme“ kommen nämlich insoweit nebeneinander zur Anwendung. Dies ergibt sich nach Überzeugung des Senats aus dem zuvor dargestellten Willen des Gesetzgebers bei Einführung der Abgeltungssteuer i.V. mit dem objektiven Nettoprinzip. Der Sparer-Pauschbetrag soll im Hinblick auf eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei Kapitalvermögen dort typisierend und ausschließend wirken, wo Kapitalerträge (bereits) der Abgeltungssteuer unterlegen haben. Dies betrifft im Streitfall die in 2010 zugeflossenen Einnahmen i.H.v. 11.359 €. Für diese Einnahmen hat der Kläger entsprechend der gesetzlichen Regelung keine tatsächlichen Werbungskosten geltend gemacht. Seiner Ehefrau und ihm steht diesbezüglich (zumindest) der Sparer-Pauschbetrag für Ehegatten uneingeschränkt zu. Ob der Kläger darüber hinaus im Hinblick auf die Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.12.2012 (9 K 1637/10, juris) in Bezug auf die Einkünfte aus 2010 noch höhere tatsächliche Kosten geltend machen könnte, weil der individuelle Steuersatz unter 25% liegt, kann im Streitfall offen bleiben. Der Kläger hat für die Einkünfte aus 2010 in Kenntnis des o.g. Urteils des Finanzgericht Baden-Württemberg keine über 1.602 € hinausgehenden tatsächlichen Werbungskosten geltend gemacht.

34

Zieht man nach Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages die Werbungskosten i.H.v. 12.000 € ab, die die Jahre 2002 bis 2008 betreffen, verbleiben negative Einkünfte aus Kapitalvermögen von 2.243 €.

35

Dieser Verlust unterliegt nicht der Abzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG und kann im Streitjahr uneingeschränkt mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. § 20 Abs. 6 EStG wurde wie die Abzugsbeschränkung des § 20 Abs. 9 EStG im Rahmen der Einführung der Abgeltungssteuer durch das

36

Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, S. 1912) in das Einkommensteuergesetz aufgenommen. Auch für sie ist die Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG einschlägig. D.h., sie ist ebenfalls erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Auch insoweit kommt eine Anwendung auf Verluste, die mit früheren Kapitalerträgen zusammenhängen, nicht in Betracht. Die Ausführungen zu § 20 Abs. 9 EStG geltend entsprechend.

Die Neuberechnung der für 2010 festzusetzenden Einkommensteuer wird wegen des nicht unerheblichen Aufwands des Gerichts bei deren Ermittlung dem Beklagten übertragen, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 37

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 38

Die Revisionszulassung folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache. 39

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in §§ 151, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr.10, 711 S.1 ZPO. 40