
Datum: 15.12.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1048/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:1215.11K1048.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 2/21

Tenor:

1. Die Einkommensteuerbescheide für 2014 vom 23.7.2015 und für 2015 vom 6.1.2017 sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung vom 20.3.2017 werden dahingehend geändert, dass die vom Kläger erzielten Kapitalerträge aus seiner Beteiligung an der A GmbH in Höhe von 100.283 Euro (2014) und von 71.666 Euro (2015) unter Berücksichtigung der dazugehörigen Werbungskosten von 1.255,82 Euro (2014) und von 1.406,65 Euro (2015) im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens zu jeweils 60% der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden.
2. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.
3. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
4. Die Revision wird zugelassen.
5. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Kläger abwenden, soweit die Kläger nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob Kapitalerträge aus einer Beteiligung an einer GmbH in den Jahren 2014 und 2015 der tariflichen Einkommensteuer oder der Abgeltungssteuer zu

1

2

unterworfen sind und ob im Zusammenhang mit der Beteiligung an der GmbH entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuermindernd berücksichtigt werden können.

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer 3
veranlagt. Der Kläger war seit mehreren Jahren – unter anderem in den Jahren 2013, 2014
und 2015 – zu 12,5% an der A GmbH (GmbH) beteiligt. Darüber hinaus war er bis Ende 2011
als Geschäftsführer der GmbH tätig und nach Beendigung seiner Tätigkeit als
Geschäftsführer bis zum 31.3.2013 weiterhin als Arbeitnehmer bei der GmbH angestellt. Der
Kläger erzielte aus der Beteiligung an der GmbH in den Streitjahren Kapitalerträge (2014:
100.283 Euro und 2015: 71.666 Euro). Im Zusammenhang mit den daraus resultierenden
Erträgen waren dem Kläger Aufwendungen (Rechtsanwaltskosten, Fahrtkosten, Kosten für
ein Arbeitszimmer) im Jahr 2014 in Höhe von insgesamt 1.255,82 Euro (Fahrtkosten 28,80
Euro und Arbeitszimmer 1.227,02 Euro) und im Jahr 2015 in Höhe von insgesamt 1.406,65
Euro (Fahrtkosten 175,80 Euro und Arbeitszimmer 1.230,85 Euro) entstanden. Zwischen den
Beteiligten ist sowohl die Höhe dieser Aufwendungen als auch der Umstand, dass es sich
hierbei grundsätzlich um berücksichtigungsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus
Kapitalvermögen handelt, unstrittig.

Der Kläger hatte auch in 2013 Kapitalerträge aus der Beteiligung erzielt. Im Rahmen der 4
Einkommensteuererklärung für 2013 hatte er – unstrittig – erstmals einen Antrag nach § 32d
Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung vom 26.6.2013
gestellt und die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer auf die Kapitalerträge unter
Abzug von – unstrittigen – Werbungskosten begehrt. Der Beklagte war diesem Antrag im
Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2013 nachgekommen, da die Voraussetzungen
hierfür unstrittig gegeben waren.

In ihren für die Streitjahre beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärungen 5
begehrten die Kläger ebenfalls die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer auf die aus
der Beteiligung resultierenden Kapitalerträge unter Berücksichtigung der insoweit
angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten (Einkünfte 2014: 99.027 Euro und
Einkünfte 2015: 70.259 Euro).

Diesem Begehren kam der Beklagte bei den Einkommensteuerfestsetzungen mit Bescheiden 6
vom 23.7.2015 (für 2014) und vom 6.1.2017 (für 2015) nicht nach. Zur Begründung führte der
Beklagte jeweils aus, dass die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG
i.d.F. vom 26.6.2013 nicht vorlägen. Der Kläger sei – was unstrittig ist – in den Jahren 2014
und 2015 nicht für die GmbH tätig gewesen; er habe seine Tätigkeit für die GmbH am
31.3.2013 eingestellt. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 diene lediglich der
Verwaltungsvereinfachung; zwar sei gesetzlich normiert, dass die Antragsvoraussetzungen in
den Folgejahren nach der Antragstellung nicht erneut zu belegen seien, dies schließe eine
erneute Überprüfung der Voraussetzungen der Norm in den Folgejahren jedoch nicht aus.

Die hiergegen erhobenen Einsprüche vom 5.8.2015 (für 2014) bzw. 10.1.2017 (für 2015) wies 7
der Beklagte mit zusammengefasster Einspruchsentscheidung vom 20.3.2017 zurück und
führte zur Begründung aus, dass die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b)
EStG i.d.F. vom 26.6.2013 nicht gegeben seien. Die aus der Beteiligung an der GmbH
resultierenden Kapitalerträge seien der Abgeltungssteuer zu unterwerfen; ein Abzug der
geltend gemachten Werbungskosten scheidet daher aus. Der Kläger habe den Antrag nach §
32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG i.d.F. vom 26.6.2013 – unstrittig – wirksam gestellt, da
die Voraussetzungen hierfür im Jahr 2013 unstrittig vorgelegen hätten. In den Jahren 2014
und 2015 sei der Kläger zwar noch in der erforderlichen Höhe an der GmbH beteiligt

gewesen; es fehle in diesen Jahren jedoch – unstreitig – an einer beruflichen Tätigkeit für die GmbH. Durch § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG i.d.F. vom 26.6.2013 werde das Vorliegen der Antragsvoraussetzungen für die Folgejahre (Jahre nach der Antragstellung) nicht fingiert. Es werde lediglich der Nachweis der Voraussetzungen erleichtert. Ebenso wenig sei die Möglichkeit zur Überprüfung der Antragsvoraussetzungen durch die Finanzverwaltung in den Folgejahren hierdurch ausgeschlossen. Lügen die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts in einem Folgejahr nicht mehr vor, entfalte die Option keine Wirkung mehr. Dies ergebe sich auch aus dem Schreiben des BMF vom 18.1.2016, BStBl. I 2016, 85, dort Tz. 139. Für diese Auslegung spreche auch der Gesetzeszweck. Denn durch das Wahlrecht solle insbesondere eine Überbesteuerung aufgrund des Werbungskostenabzugsverbots vermieden werden. Sei der Arbeitgeber eine Kapitalgesellschaft, könne der Arbeitnehmer in der Regel weder Finanzierungskosten noch den Verlust an der Beteiligung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen. Ohne das Antragsrecht wäre der Werbungskostenabzug auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeschlossen. Zudem sei die Vorschrift in der ab dem Veranlagungszeitraum 2017 geltenden Fassung neu formuliert und von ihrem Regelungsinhalt weiter eingegrenzt worden. Der Gesetzgeber habe durch die Neufassung ab 2017 die Hürden für die Inanspruchnahme des Wahlrechts erhöht und den Anwendungsbereich weiter eingeschränkt. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Regelung dergestalt habe treffen wollen, dass bei einem Wegfall der notwendigen Beteiligungsquote die zuvor ausgeübte Option keine Wirkung mehr entfalte, der Wegfall der entsprechenden beruflichen Betätigung aber insoweit unerheblich sein und die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen insoweit fingiert werden solle. Dies lasse sich weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck der Vorschrift entnehmen. Für nähere Einzelheiten wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2017 Bezug genommen.

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr ursprüngliches Begehren weiter und tragen vor, dass die Voraussetzungen für eine tarifliche Besteuerung der aus der Beteiligung resultierenden Kapitalerträge unter Abzug der insoweit angefallenen Werbungskosten vorlägen. Der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG i.d.F. vom 26.6.2013 gelte gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, mithin auch für die Jahre 2014 und 2015. Der Beklagte habe zutreffend darauf hingewiesen, dass die Antragsvoraussetzungen nur im Jahr 2013 vorgelegen hätten. Ab dem Jahr 2014 sei nur noch die im Vergleich zum Jahr 2013 unveränderte Beteiligungshöhe gegeben. Eine Tätigkeit für die GmbH habe er – der Kläger – hingegen nicht mehr ausgeübt. Die Rechtsauffassung des Beklagten überzeuge nicht. Tatsächlich gehe das vom Beklagten zitierte BMF-Schreiben in Tz. 139 lediglich auf den Zeitraum der Beteiligung ein, wenn dort ausgeführt werde: „Wird die Beteiligungsquote in einem auf die erstmalige Antragstellung folgenden Jahr nicht mehr erreicht, entfaltet die vorher ausgeübte Option keine Wirkung mehr. Insoweit beinhaltet § 32d EStG lediglich eine Nachweiserleichterung und ersetzt nicht die Tatbestandsvoraussetzungen.“ Das Schreiben sei daher nicht so zu verstehen, dass sowohl die Beteiligungshöhe als auch die berufliche Tätigkeit gemeint seien. Hierfür spreche auch die Gesetzesbegründung. Denn dort (BT-Drs. 16/7036, S. 14) werde zur Begründung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ausdrücklich Folgendes ausgeführt: „Dabei wird fingiert, dass die Voraussetzungen für eine Option während des gesamten Zeitraums erfüllt sind. Erst nach Ablauf von fünf Veranlagungszeiträumen sind ein erneuter Antrag und eine Darlegung der Antragsvoraussetzungen erforderlich. Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung“. Unter Zugrundlegung der Rechtsauffassung des Beklagten läge gerade keine Vereinfachung vor. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, müsste

vielmehr jeder Steuerfall in jedem Jahr erneut überprüft werden; eine Vereinfachung würde für keine Seite eintreten, so dass die Vorschrift ins Leere liefe. Im Übrigen werde die hier vertretene Auffassung auch in der Literatur – z.B. Herrmann/Heuer/Raupach/Kühner, § 32d EStG Rn. 58 und Frotscher/Geurts/Moritz/Strohm, § 32d EStG Rn. 61 – geteilt.

Die Kläger beantragen, 9

die Einkommensteuerbescheide für 2014 vom 23.7.2015 und für 2015 vom 6.1.2017 sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung vom 20.3.2017 dahingehend zu ändern, dass die in den Jahren 2014 und 2015 erzielten Kapitalerträge aus der Beteiligung an der A GmbH der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden und die insoweit geltend gemachten Werbungskosten von 1.255,82 Euro (2014) und von 1.406,65 Euro (2015) steuermindernd berücksichtigt werden, 10

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen, 13

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 14

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) EStG i.d.F. vom 26.6.2013 in den Folgejahren nicht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 fingiert würden und eine erneute Überprüfung der Tatbestandsvoraussetzungen in den Folgejahren durch die Finanzbehörde daher zulässig und erforderlich sei. 15

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 16

Entscheidungsgründe: 17

1. 18

Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung, § 90 Abs. 2 FGO. 19

2. 20

Die Klage ist begründet. 21

Die Einkommensteuerbescheide für 2014 vom 23.7.2015 und für 2015 vom 6.1.2017 sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung vom 20.3.2017 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. 22

Die vom Kläger in den Streitjahren erzielten Kapitalerträge aus seiner Beteiligung an der A GmbH in Höhe von 100.283 Euro (2014) und von 71.666 Euro (2015) sind unter Berücksichtigung der dazugehörigen Werbungskosten von 1.255,82 Euro (2014) und von 1.406,65 Euro (2015) im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens zu jeweils 60% der tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen. 23

a) 24

25

Bei den Einkünften des Klägers aus den Anteilen an der GmbH handelt es sich um Kapitaleinkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Diese Einkünfte sind, da sie nicht unter § 20 Abs. 8 EStG fallen, gemäß § 32d Abs. 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 grundsätzlich nach dem gesonderten Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25 % abgeltend zu besteuern. Dies gilt jedoch nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) Satz 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 nicht, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und beruflich für diese tätig ist. Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 finden insoweit § 3 Nummer 40 Satz 2 und § 20 Absatz 6 und 9 keine Anwendung. Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 gilt der Antrag für die jeweilige Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt worden ist. Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 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.

b) 26

Die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) Satz 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 liegen in den Jahren 2014 und 2015 vor. 27

aa) 28

Zwischen den Beteiligten ist zu Recht unstrittig, dass die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) Satz 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 im Vorjahr 2013 gegeben waren und der Kläger seinen entsprechenden Antrag zur Ausübung des Optionsrechts für die tarifliche Besteuerung der Kapitalerträge aus seiner Beteiligung an der GmbH wirksam gestellt hatte. Der Kläger war insbesondere im Jahr 2013 zu mehr als einem Prozent an der GmbH beteiligt, er war im Jahr 2013 für die GmbH beruflich tätig und hatte den erstmaligen Antrag für diese Beteiligung innerhalb der Antragsfrist gestellt. Vor diesem Hintergrund sieht der Senat diesbezüglich von weiteren Ausführungen ab. 29

bb) 30

Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten liegen die Voraussetzungen für eine tarifliche Besteuerung der Kapitalerträge des Klägers aus seiner Beteiligung an der GmbH auch in den Streitjahren 2014 und 2015 vor. 31

Der Kläger war in den Jahren 2014 und 2015 weiterhin zu mehr als 1 Prozent an der GmbH beteiligt und sein Optionsrecht nicht widerrufen. 32

Der tariflichen Besteuerung der Kapitalerträge steht nicht entgegen, dass der Kläger in den Jahren 2014 und 2015 unstrittig nicht mehr für die GmbH beruflich tätig war. Denn nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 werden die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Optionsrechts auch für die dem Antragsjahr (Erstjahr) folgenden vier Veranlagungszeiträume fingiert. Der Wegfall der beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft in einem der dem Antragsjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume ist für die Fortgeltung der Option unerheblich. 33

Die Frage, ob die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b) Satz 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 lediglich im Antragsjahr (Erstjahr) oder aber auch in den jeweiligen vier 34

folgenden Veranlagungszeiträumen vorliegen müssen, ist streitig. Dabei ist insbesondere ungeklärt, ob § 32d Abs. 2 Satz 4 EStG für die dem Erstjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume lediglich eine Nachweiserleichterung (so zB BMF vom 18.1.2016 - IV C 1-S 2252/08/10004:017, 2015/0468306 - BStBl. I 2016, 85 Tz. 139; R 32d Abs. 3 EStR, jeweils allerdings ausdrücklich nur zum Erfordernis der notwendigen Beteiligungshöhe; Blümich/Werth, § 32d Rn. 148) oder aber eine gesetzliche Fiktion der Tatbestandsvoraussetzungen des Optionsrechts (so zB Herrmann/Heuer/Raupach/Kühner § 32d Rn. 58; Bordewin/Brandt/Oellerich § 32d Rn. 93 [dort zu § 32d Abs. 2 Nr. 3 lit.a) EStG unter Hinweis auf S. 4]; Redert in: EStG - eKommentar, § 32d Rn. 69; Frotscher/Geurts/Moritz/Strohm § 32d Rn. 61; Moritz/Strohm, BB 2012, 3107, 3110 f.) enthält. Der Inhalt der Vorschrift ist vor diesem Hintergrund im Wege der Auslegung zu ermitteln.

aaa) 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 (vgl. BVerfG-Urteil vom 20.3.2002 – 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135 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. Das gilt auch für die Heranziehung der Gesetzesmaterialien, soweit sie auf den objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen. Die Gesetzesmaterialien dürfen jedoch nicht dazu führen, die Vorstellungen des Gesetzgebers dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen. Der Wille des Gesetzgebers kann bei der Auslegung des Gesetzes daher nur insoweit berücksichtigt werden, als er in dem Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126 m.w.N.; BFH-Urteile vom 25.8.2015 – VIII R 3/14, BStBl. II 2015, 892 und vom 23.10.2013 – X R 3/12, BStBl. II 2014, 58).

bbb) 36

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, die sich der Senat zu eigen macht, ist § 32d Abs. 2 Nr. 3 Sätze 1 und 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 dahingehend zu verstehen, dass die Voraussetzungen für das Optionsrecht lediglich im Antragsjahr vorliegen müssen und der Wegfall der beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft in einem der dem Antragsjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume für die Fortgeltung der Option unerheblich ist. Die Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen der Option werden in den vier auf das Erstjahr folgenden Veranlagungszeiträumen fingiert.

(a) 38

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b Satz 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 gewährt die Option zur tariflichen Besteuerung „auf Antrag für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 2 aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und beruflich für diese tätig ist“. Der Gesetzeswortlaut stellt eindeutig – neben der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – auf die berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft „im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird“ ab. Maßgebend ist mithin, dass der Steuerpflichtige lediglich im Veranlagungszeitraum der Antragstellung (Erstjahr, hier: 2013) für die Kapitalgesellschaft beruflich tätig war. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes gewollt, hätte er ausdrücklich auf die berufliche Tätigkeit in den jeweiligen vier folgenden Veranlagungszeiträumen abstellen müssen (zutreffend Bordewin/Brandt/Oellerich § 32d EStG Rn. 93, dort zu § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 lit.a) EStG).

Nach dem Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 „gilt der Antrag, 40
solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne
dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind“. Bereits der Wortlaut der Vorschrift
legt eine solche Fiktionswirkung hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen nahe. Zwar ist
dieser Wortlaut nicht völlig eindeutig und mag der letzte Halbsatz „ohne dass die
Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind“ isoliert betrachtet als bloße
Nachweiserleichterung angesehen werden (vgl. auch Moritz/Strohm, BB 2012, 3107, 3111).
Der Wortlaut der Vorschrift ergibt im Gesamtkontext mit der vorangehenden Formulierung
„gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume“
sowie der Formulierung in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 jedoch nur
dann einen Sinn, wenn die Vorschrift als gesetzliche Fiktion verstanden wird (so bereits
Moritz/Strohm, BB 2012, 3107, 3111). Es erschließt sich dem Senat nicht, weshalb eine
erneute Überprüfung der Tatbestandsvoraussetzungen in den Folgejahren durch den
Beklagten in Betracht kommen sollte, wenn der Antrag nach dem Gesetzeswortlaut auch für
die folgenden vier Veranlagungszeiträume gelten soll und die Antragsvoraussetzungen in den
Folgejahren gerade nicht erneut zu belegen sind. Denn eine solche Überprüfung – die sich
für die Streitjahre im Übrigen auf die Frage des Fortbestehens der erforderlichen
Beteiligungshöhe und der beruflichen Tätigkeit beschränken dürfte – würde dann dazu führen
können, dass der Beklagte die Voraussetzungen (zB wegen unvollständiger oder fehlerhafter
ihm vorliegende Unterlagen/Mitteilungen) als nicht gegeben ansähe und – bei Verneinung der
Fiktionswirkung – die Anwendung der tariflichen Besteuerung nebst Abzug von
Werbungskosten ablehnte. In diesem Fall wäre der Steuerpflichtige aber gerade angehalten,
die Antragsvoraussetzungen – entgegen dem insoweit eindeutigen gesetzlichen Wortlaut –
dennoch (erneut) zu belegen. Eine solche Konstellation wäre zB denkbar in Fällen, in denen
eine für den Beklagten aus den Steuerakten zunächst für das Antragsjahr ersichtliche
berufliche Tätigkeit in den Folgejahren durch eine (noch) nicht aus den Steuerakten
ersichtliche berufliche Tätigkeit ersetzt würde. Würde man die Vorschrift als bloße
Nachweiserleichterung ansehen, müsste in diesen Fällen nach dem Gesetzeswortlaut auf die
Vorlage von Nachweisen verzichtet werden, wobei letztlich konsequenterweise die
Voraussetzungen der Norm bzw. für das Vorliegen des Wahlrechts – ohne Nachweis – zu
bejahen wären, um der Vorschrift einen Sinn zu verleihen.

(b) 41

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich ebenfalls, dass der Gesetzgeber die 42
tatbestandlichen Voraussetzungen für die Fortgeltung des Optionsrechts auch bei einem
Wegfall der Voraussetzungen in einem der vier folgenden Veranlagungszeiträume schaffen
wollte. In der Gesetzesbegründung (siehe BT-Drs. 16/7036, S. 14) heißt es hierzu
ausdrücklich:

„§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 bis 6 EStG regelt das Verfahren zur Antragstellung sowie zum 43
Widerruf des Antrages. Der Antrag gilt grundsätzlich als für fünf Veranlagungszeiträume
gestellt. Dabei wird fingiert, dass die Voraussetzungen für eine Option während dieses
gesamten Zeitraums erfüllt sind. Erst nach Ablauf von fünf Veranlagungszeiträumen sind ein
erneuter Antrag und eine Darlegung der Antragsvoraussetzungen erforderlich. Diese
Regelung dient der Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die
Finanzverwaltung. Nach einem einmaligen Widerruf kann der Antragsteller nicht mehr zum
progressiven Einkommensteuertarif seiner Dividendeneinkünfte zurückkehren. Diese
Regelung soll einen auf Steueroptimierung gerichteten ständigen Wechsel des
Besteuerungsregimes verhindern und die Administration dieser Vorschrift erleichtern. Die
erneute Ausübung der Option ist dem Steuerpflichtigen jedoch nicht verwehrt, wenn er nach

der vollständigen Veräußerung seiner Anteile zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine größere Beteiligung am selben Unternehmen erwirbt“.

Der Gesetzgeber wollte die Regelung daher ausdrücklich in dem Sinne verstanden wissen, dass der Antrag auf tarifliche Besteuerung als für fünf Jahre gestellt gilt und die Voraussetzungen für eine Option während dieses gesamten Zeitraums (Antragsjahr und die vier folgenden Veranlagungszeiträume) als erfüllt fingiert werden. Erst nach Ablauf von fünf Veranlagungszeiträumen soll ein erneuter Antrag und eine Darlegung der Antragsvoraussetzungen erforderlich sein. Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber eine Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung bezwecken. Dieser Wille des Gesetzgebers hat im Wortlaut der Norm einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden (siehe oben (a)). Der Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 wird diesem Verständnis nur gerecht, wenn man ihn als gesetzliche Fiktion und nicht lediglich als bloße Nachweiserleichterung versteht. Anhaltspunkte dafür, dass lediglich eine bloße Nachweiserleichterung ohne Fiktionswirkung gewollt wäre, lassen sich der gesetzlichen Begründung hingegen nicht entnehmen.

44

(c)

45

Für diese Auslegung spricht schließlich auch der Gesetzeszweck. Durch das Wahlrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe b) EStG i.d.F. vom 26.6.2013 soll unter anderem eine Überbesteuerung aufgrund des Werbungskostenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG vermieden werden (vgl. nur BFH-Urteil vom 25.8.2015 – VIII R, BStBl. II 2015, 892). Erträge aus einer unternehmerischen Beteiligung sollen gegenüber solchen aus einer Beteiligung, die sich als lediglich private Vermögensverwaltung darstellt, privilegiert werden (vgl. BFH-Urteile vom 14.5.2019 – VIII R 20/16, BStBl. II 2019, 586 und vom 21.10.2014 – VIII R 48/12, BStBl. II 2015, 270). Für die Fälle einer typischerweise unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hat der Gesetzgeber daher die Möglichkeit geschaffen, die aus der Beteiligung erzielten Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG – vergleichbar einer Beteiligung im Betriebsvermögen – dem progressiven Einkommensteuertarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu unterwerfen. Denn in solchen Konstellationen, bei denen der Erwerb einer Beteiligung nicht zur Kapitalanlage, sondern aus beruflichen Gründen erfolgt, dürfte in der Praxis gerade eine Fremdfinanzierung des Erwerbs häufig anzutreffen sein (vgl. Moritz/Strohm, BB 2012, 3107, 3110 f.). Zur Vermeidung von Unbilligkeiten soll der Steuerpflichtige durch das Optionsrecht die Möglichkeit erhalten, anfallende Schuldzinsen steuermindernd geltend zu machen. Der ursprünglich vorhandene berufliche Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Erwerb der Beteiligung wird jedoch weder durch eine Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung noch durch eine Einstellung der beruflichen Tätigkeit für die Gesellschaft unterbrochen (vgl. Moritz/Strohm, BB 2012, 3107, 3110 f.). Die weiterhin anfallenden Finanzierungskosten (Schuldzinsen etc.) sind unverändert durch den beruflich motivierten Anteilserwerb veranlasst und sollen daher auch nach der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung bzw. der Einstellung der beruflichen Tätigkeit in dem Zeitraum der erfassten Folgejahre weiterhin abziehbar sein (so zutreffend Moritz/Strohm, BB 2012, 3107, 3110 f.). Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Sätze 3 bis 6 EStG i.d.F. vom 26.6.2013 ein formalisiertes Verfahren zur Antragstellung sowie zum Widerruf des Antrages umfassend normiert hat. Dabei hat er sich zur Vermeidung von auf Steueroptimierungen ausgerichteten ständigen Wechseln des Besteuerungsregimes sowie zur Vereinfachung des Verfahrens sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen bewusst dafür entschieden, dass der Antrag grundsätzlich als für fünf Veranlagungszeiträume gestellt gilt und für die Anteile an der jeweiligen Beteiligung nur einheitlich gestellt werden kann. Die zeitliche Begrenzung dient damit insgesamt

46

insbesondere auch der Erleichterung der Administration der Wahlrechtsausübung (vgl. insgesamt BFH-Urteil vom 14.5.2019 – VIII R 20/16, BStBl. II 2019, 586). Der vom Gesetzgeber gewollte Vereinfachungszweck für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen wäre durch eine bloße Nachweiserleichterung mit einer damit verbundenen (jährlichen) Überprüfungsmöglichkeit der Tatbestandsvoraussetzungen durch die Finanzverwaltung in den dem Antragsjahr nachfolgenden vier Veranlagungszeiträumen – anders als bei einer Fiktion der Tatbestandsvoraussetzungen für diesen Zeitraum – kaum sinnvoll zu erreichen (vgl. zur Fortwirkung des Antrags für die folgenden vier Veranlagungszeiträume unter Verfahrensgesichtspunkten auch BFH-Urteil vom 28.7.2015 – VIII R 50/14, BStBl. II 2015, 894).

ccc) 47

Unabhängig davon, dass der Senat der im BMF-Schreiben vom 18.1.2016 - IV C 1-S 2252/08/10004:017, 2015/0468306 – BStBl. I 2016, 85 Tz. 139 (ebenso wie in R 32d Abs. 3 EStR 2019) vertretenen Ansicht aus den vorgenannten Gründen nicht zu folgen vermag, enthält das BMF-Schreiben dort lediglich Ausführungen zum Wegfall der erforderlichen Beteiligung in einem späteren Veranlagungszeitraum (vgl. die dort ausdrücklich verwendete Formulierung „insoweit“) und nicht zu der vorliegend relevanten Frage des späteren Wegfalls der beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft. Es ist aber davon auszugehen, dass das BMF neben dem späteren Wegfall der Beteiligungshöhe auch die Möglichkeit des späteren Wegfalls einer beruflichen Tätigkeit erkannt hatte.

48

c) 49

Die von den Klägern im Zusammenhang mit den Erträgen aus der Beteiligung an der GmbH für die Streitjahre geltend gemachten Aufwendungen von 1.255,82 Euro (2014) bzw. 1.406,65 Euro (2015) stellen – was zwischen den Beteiligten sowohl dem Grund als auch der Höhe nach unstreitig ist – zu Recht nach § 9 Abs. 1 EStG Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dar, da sie zum Erwerb sowie zur Sicherung und Erhaltung der Erträge aus der Beteiligung an der GmbH dienen. Mit Blick auf das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchstabe a) EStG) sind die Werbungskosten im Ergebnis zu 60% abzugsfähig, § 3c Abs. 1 EStG. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

50

d) 51

Als Rechtsfolge sind die Einkünfte des Klägers aus der Beteiligung an der GmbH unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 Buchstabe a) EStG sowie des § 3c Abs. 1 EStG wie folgt der Besteuerung zu unterwerfen:

52

2014 53

Einnahmen	100.823 Euro	54
Werbungskosten	1.255,82 Euro	
Einkünfte	99.567,18 Euro	

Steuerpflichtig gemäß Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 Buchstabe a) EStG, § 3c Abs. 1 EStG: 59.740,30 Euro 55

56

Einnahmen	71.666 Euro	57
Werbungskosten	1.406,65 Euro	
Einkünfte	70.259,35 Euro	

Steuerpflichtig gemäß Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 Buchstabe a) EStG, § 3c Abs. 1 EStG: 42.155,61 Euro 58

3. 59

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 60

4. 61

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 62

5. 63

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten des Verfahrens und des Vollstreckungsschutzes folgt aus § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 64

6. 65

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 66