

Einschränkung des Teilabzugsverbots durch das BFH-Urteil vom 25.6.2009

1 **Einschränkung des Teilabzugsverbots durch das BFH-Urteil vom 25.6.2009**

1.1 **Sachverhalt und Entscheidung**

Mit Urteil vom 25.6.2009¹ hat der IX. Senat des BFH entschieden, dass das **Teil-Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG** i.R.d. Halb- oder Teileinkünfteverfahrens **jedenfalls dann nicht gilt**, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. Im Streitfall erlitt der Steuerpflichtige aus der Beteiligung an einer AG aufgrund eingetretener Insolvenz im Jahre 2003 einen Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG, den das Finanzamt unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 EStG der im Streitjahr geltenden Fassung nur zur Hälfte ansetzte. Der BFH hat dagegen bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts den gemeinen Wert des zugeteilten Vermögens (im Streitfall: 0 Euro) um die **ursprünglichen Anschaffungskosten** der Beteiligung **in voller Höhe gekürzt** und den Auflösungsverlust vollständig anerkannt.

Ohne auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit² näher einzugehen, hat der BFH in seiner eher knapp gehaltenen Begründung mit Blick auf den Wortlaut und den Zweck des § 3c Abs. 2 EStG festgestellt, dass **nur bei tatsächlichem Zufluss** steuerfreier Einnahmen ein doppelter steuerlicher Vorteil, der in dem zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit solchen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen zu sehen wäre, entstehen kann. Fallen aber keine Einnahmen an, kommt die partielle Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG (50 % bis VZ 2008, 40 % ab VZ 2009) nicht in Betracht³. Folgerichtig tritt die nach § 3c Abs. 2 S. 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte (ab 2009: zu 60 %) zu berücksichtigen, nicht ein. Der **Erwerbsaufwand** ist dann **in vollem Umfang abziehbar**. Dies entspricht dem Gesetzeszweck des Halbabzugsverbots, eine Doppelbegünstigung auszuschließen. Damit ist der BFH der z.T. in der Literatur vertretenen Auffassung nicht gefolgt, wonach bereits die abstrakte Möglichkeit, steuerfreie Einnahmen zu

¹ Vgl. BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, DB 2009, 1965, mit Anm. von Schallmoser; vgl. auch DStR 2009, 1843, mit Anm. von US. Die Vorinstanz hatte die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG bejaht; vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 23.7.2008 – 2 K 2628/06, DStRE 2009, 65

² Bisher wurde die Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG bejaht. Vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 51/06, nv, Beck RS 2007, 25012569. Gegen beide Entscheidungen sind Verfassungsbeschwerden anhängig unter Az. 2 BvR 2221/07 bzw. 2 BvR 2659/07; zur heftigen Kritik gegen die BFH-Urteile vgl. nur Hey, Beihefter zu DStR 34/2009, 109,111; Intemann, DB 2007, 2797; Otto, DStR 2008, 228, 231 ff

³ Vgl. Schallmoser, DB 2009, 1966

Einschränkung des Teilabzugsverbots durch das BFH-Urteil vom 25.6.2009

erzielen, zur Anwendung des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG ausreicht.⁴

1.2 Praxisfolgen bei der Auflösung von Kapitalgesellschaften

Die Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG, die der BFH im Zusammenhang mit einer Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i.S.v. § 17 EStG vorgenommen hat, dürfte auch auf **Beteiligungen im Betriebsvermögen** eines Personenunternehmens Anwendung finden (z.B. i.R.e. Betriebsaufspaltung).⁵ Auf Körperschaften wirkt sich die Entscheidung dagegen nicht aus. Geht man mit dem BFH davon aus, dass eine **Saldobetrachtung** von Einnahmen und Ausgaben **ausscheidet**, gelten - vorbehaltlich einer Gesetzesänderung - sowohl bei Anteilen i.S.v. § 17 EStG als auch bei Anteilen im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens im Falle einer „**Fehlinvestition in die Beteiligung**“ folgende **Grundsätze**:

- Liegen seit der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens keine Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG vor, kann das Teil-Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG i.R.d. Auflösung einer Kapitalgesellschaft nicht greifen.
- Liegen dagegen Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG vor, sind sowohl ursprüngliche als auch nachträgliche Anschaffungskosten bei der Auflösung der Kapitalgesellschaft nur teilweise abzugsfähig (bis 2008 zu 50 %, ab 2009 zu 60 %). Zu diesen Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG gehören auch Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG, und zwar auch insoweit, als sie zunächst mit den Anschaffungskosten bzw. dem Buchwert der Beteiligung verrechnet werden.⁶

Das Halbeinkünfteverfahren war z.B. für offene Gewinnausschüttungen aus inländischen Kapitalgesellschaften nach § 52 Abs. 4b EStG i.V.m. § 34 Abs. 12 KStG und bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr **erstmalig ab dem VZ 2002** anzuwenden. Bei Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften war das Halbeinkünfteverfahren **erstmalig ab dem VZ 2001** anwendbar. Für laufende Bezüge bei Anteilen i.S.d. § 17 EStG ist das Teileinkünfteverfahren letztmals im Jahre 2008 anzuwenden. Ab dem VZ 2009 unterliegen die Gewinnausschüttungen grundsätzlich der Abgeltungssteuer und können nur optional gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ins Teileinkünfteverfahren einbezogen werden.

⁴ Vgl. *Blümich/Erhard*, § 3c EStG Rz 55 m.w.N.

⁵ Vgl. *Ott*, *StuB* 2009, 858; so auch *Bron/Seidel*, *DStZ* 2009, 859, 862; wohl auch *Ch. Korn*, *DStR* 2009, 2509, 2512

⁶ Vgl. *Bron/Seidel*, *DStZ* 2009, 859, 863

Einschränkung des Teilabzugsverbots durch das BFH-Urteil vom 25.6.2009

Nach der Entscheidung des BFH vom 25.6.2009 spielt weder die Höhe noch die Nachhaltigkeit der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG eine Rolle, so dass z.B. auch eine **einmalige offene Gewinnausschüttung oder vGA** das Teil-Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG aktivieren kann. Das Aufspüren einer verdeckten Gewinnausschüttung z.B. i.R.e. Betriebsprüfung kann damit Auswirkungen auf die Höhe eines zu berücksichtigenden Verlustes haben.⁷

1.3 Teilabzugsverbot in Veräußerungsfällen

Fraglich ist, ob das Teil-Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG auch in Veräußerungsfällen zurückgedrängt werden kann. Dies wird in der Literatur in engen Ausnahmefällen bejaht⁸, wenn z.B.

- eine Veräußerung ohne Gegenleistung erfolgt (soweit darin keine Schenkung gesehen wird⁹),
- i.R.d. Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für mehrere Wirtschaftsgüter anhand der gemeinen Werte auf die Beteiligung kein Kaufpreisbestandteil entfällt oder
- der Veräußerer die Beteiligung an Mitgesellschafter gegen Übernahme der Haftung für noch ausstehende Stammeinlagen überträgt und gleichzeitig den Erwerbern den möglichen Haftungsbetrag zahlt¹⁰.

Dagegen gilt nach Auffassung des FG Düsseldorf¹¹ das partielle Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nur bei laufenden Aufwendungen und ist – unabhängig davon, ob mit der Beteiligung Einnahmen erzielt wurden – bei einem Veräußerungsverlust nicht anzuwenden.¹²

1.4 Auswirkungen auf laufende Aufwendungen

Schließlich hat die Entscheidung des BFH vom 25.6.2009 auch **Austrahlung auf laufende Aufwendungen** sowie auf **Teilwertabschreibungen** bei Beteiligungen im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens. Entsprechendes gilt bei Wertminderungen von

⁷ Vgl. *Ott*, *StuB* 2009, 858

⁸ Vgl. *Bron/Seidel*, *DStZ* 2009, 859, 863; *Ch. Korn*, *DStR* 2009, 2509, 2512, der auch auf die umsatzsteuerliche Problematik hinweist, wonach nur eine entgeltliche Veräußerung die Option nach § 9 Abs. 1 UStG und damit den Vorsteuerabzug aus Transaktionskosten ermöglicht.

⁹ Bei einer Schenkung gehen die Anschaffungskosten auf den Erwerber des Anteils über und können dann bei einer späteren Realisation nur von diesem geltend gemacht werden.

¹⁰ Dieser Sachverhalt lag dem Urteil des FG Düsseldorf v. 10.5.2007 – 11 K 2363/05 E, *EFG* 2007, 1239, zugrunde.

¹¹ Vgl. *FG Düsseldorf* v. 10.5.2007 – 11 K 2353/06 E, *EFG* 2007, 1239; der BFH konnte die Frage in der Revision offenlassen, vgl. *BFH* v. 20.1.2009 – IX R 98/07, *BFH/NV* 2009, 1248

¹² So auch *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, *GmbHR* 2009, 1233, 1246