
Datum: 14.04.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2190/07 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:0414.2K2190.07F.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2007 wird der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2004 vom 06.07.2006 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 11.12.2006 dahin geändert, dass der Feststellung nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ein Veräußerungsverlust nach § 17 EStG in Höhe von 81.129 EUR zugrunde zu legen ist.

Die darüber hinausgehende Klage wird abgewiesen.

Die Berechnung des festzustellenden Betrages wird dem Beklagten übertragen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Anwendung des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf den Verlust aus der Veräußerung eines GmbH-Anteils zu einem Kaufpreis von 1 EUR im Streitjahr 2004.

1

2

3

Die Kläger wurden für das Streitjahr als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger und sein Vetter gründeten mit notariellem Vertrag vom 02.05.1991 die Firma A GmbH mit Sitz in X. Sie waren am Stammkapital in Höhe von 100.000 DM jeweils zur Hälfte beteiligt und als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer tätig. Gegenstand des Unternehmens war die Herstellung und der Vertrieb u. a. von Verpackungen, Kisten, Kartonagen, Särgen, Hobelbänken. Mit Gesellschafterversammlung vom 31.10.1991 erfolgten die Namensänderung in A GmbH (im Folgenden: GmbH), die Sitzverlegung von X nach Y sowie die Erhöhung des Stammkapitals auf 300.000 DM. Der Geschäftsbetrieb in Y war am 01.10.1991 aufgenommen worden. In der Gesellschafterversammlung vom 28.12.1992 erfolgte eine weitere Stammkapitalerhöhung um 100.000 DM auf 400.000 DM. Die GmbH gehörte zur Unternehmensgruppe A.

Mit notariellem Geschäftsanteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 30.07.2004 veräußerte der Kläger seine Geschäftsanteile an der GmbH an den Sohn seines Veters, zu einem Kaufpreis von 1 EUR. Zugleich wurde der neue Gesellschafter zum Geschäftsführer bestellt. Mit Gesellschafterversammlung vom 30.07.2004 wurde das Stammkapital auf 204.516,75 EUR umgestellt und auf insgesamt 455.000 EUR erhöht.

Am2005 beantragte die GmbH die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Das Amtsgericht Z eröffnete mit Beschluss vom2006 (Az.:) antragsgemäß das Insolvenzverfahren, welches bis heute nicht abgeschlossen ist. Laut Insolvenzgutachten vom 26.01.2006 stellte der Rechtsanwalt und spätere Insolvenzverwalter M sowohl den Insolvenzeröffnungsgrund der Zahlungsunfähigkeit als auch den der Überschuldung fest. Die bestehenden Verbindlichkeiten der GmbH wurden mit 2.236.196,22 EUR festgestellt, Vermögenswerte, welche mit Fortführungswerten zu bewerten seien, könnten mit 1.689.443,42 EUR (u. a. Grundstücke, Unternehmensbeteiligung) angegeben werden, so dass die Passiva zu 75,55 v. H. gedeckt seien. Ursachen für die wirtschaftliche Krise dürften zurückgegangene Verkaufspreise bei den Särgen wegen der "Billigkonkurrenz" aus den osteuropäischen Staaten und die Zinslast aus der Kaufpreisfinanzierung für die Betriebsstätte in Y gewesen sein.

In der Einkommensteuererklärung für 2004 gaben die Kläger – wie auch in den Vorjahren – gewerbliche Einkünfte des Klägers aus seiner Beteiligung an der A GmbH & Co. KG mit Sitz in X an. Außerdem machten sie einen Verlust des Klägers aus der Veräußerung seines GmbH-Anteils in Höhe von 184.064,70 EUR gemäß § 17 EStG geltend, welcher wie folgt ermittelt wurde:

Anschaffungskosten:

Anteil am Stammkapital: 102.259,00 EUR

Zuzüglich nachträgliche Anschaffungskosten:

Verlust von Darlehen in Höhe von 160.000 DM 81.806,70 EUR

Abzüglich Kaufpreis 1,00 EUR.

Als Nachweise legten sie u. a. Kopien von Zahlungsbelegen, eine Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Kläger in der Gesellschafterversammlung vom 13.12.1999 sowie Rangrücktrittserklärungen der Gesellschafter vom 17.12.2001 und 20.12.2002 vor, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Außerdem reichten sie eine Erklärung des Klägers vom 30.07.2004 ein, wonach dieser auf die Rückzahlung seiner

Darlehensforderung gegenüber der GmbH in Höhe von insgesamt 81.806,70 EUR verzichtet hatte.

Das beklagte Finanzamt berücksichtigte einen Verlust nach § 17 EStG in Höhe des Stammkapitals (102.259 EUR), ohne hierauf das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Mit Bescheid vom 06.07.2006 wurde die Einkommensteuer für 2004 auf 0 EUR festgesetzt. Zugleich stellte der Beklagte den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2004 in Höhe von 31.114 EUR unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert fest (Bescheid vom 06.07.2006). Er war der Auffassung, die Darlehen seien als sog. stehen gelassene Darlehen zu beurteilen, die in gesunden Zeiten gewährt und in der Krise nicht abgezogen worden seien. Im Zeitpunkt des Darlehensverzichts sei mit einer Realisierung der Darlehen nicht mehr zu rechnen gewesen, so dass diese mit 0 EUR zu bewerten seien. 13

Gegen den Feststellungsbescheid legten die Kläger Einspruch ein, mit dem sie zunächst geltend machten, bei den streitigen Darlehen handele es sich um Finanzplandarlehen, weil sie von vornherein in die Finanzierung der Gesellschaft einbezogen worden seien, so dass sie mit ihrem Nennwert anzusetzen seien. 14

Der Feststellungsbescheid wurde unter dem 11.12.2006 aus anderen Gründen geändert; der verbleibende Verlustvortrag wurde nunmehr in Höhe von 23.600 EUR gesondert festgestellt. Mit Schreiben vom 01.03.2007 wies der Beklagte darauf hin, dass der Verlust bei der Einkommensteuerveranlagung nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen worden sei und er deswegen die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheide ändern werde. 15

Mit Einspruchsentscheidung vom 10.05.2007 hob der Beklagte den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2004 auf. Er war der Ansicht, dass der Anteil am Stammkapital gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte in Höhe von 51.130 EUR und die Darlehensforderungen in Höhe von 0 EUR zu berücksichtigen seien. Die Darlehen seien zwar vor Eintritt der Krise der GmbH gewährt worden, jedoch sei nicht vor Eintritt der Krise auf das bei Gefährdung des Rückzahlungsanspruchs zustehende außerordentliche Kündigungsrecht verzichtet worden. Im Zeitpunkt des Darlehensverzichts sei für die Darlehen kein Wert feststellbar. 16

Hiergegen richtet sich die Klage, mit der die Kläger zunächst geltend gemacht haben, einen Verlust im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens in Höhe von 92.032,04 EUR (1/2 von 184.064,08 EUR) anzusetzen. Nach Hinweis auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 10.05.2007 11 K 2363/05 E haben die Kläger den vollen Ansatz des erklärten Veräußerungsverlustes begehrt. Nach der tatsächlichen Verständigung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung machen die Kläger nunmehr den Ansatz eines Veräußerungsverlustes in Höhe von 162.258 EUR geltend. Sie sind der Ansicht, dieser Verlust sei in voller Höhe zu berücksichtigen, weil das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG hier nicht eingreife. Eine Berücksichtigung des erlittenen Verlustes lediglich zu 50 v. H. stelle einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Leistungsfähigkeit sowie der Folgerichtigkeit dar. Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne im Halbeinkünfteverfahren sei durch den Gesetzgeber eingeführt worden, um die "Vorbelastung" durch die definitive Besteuerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zusammen mit der hälftigen Besteuerung der Veräußerungsgewinne auf eine Einmalbesteuerung zu beschränken. Hingegen sei ein Veräußerungsverlust in vollem Umfang vom Steuerpflichtigen zu tragen und mindere das disponible Einkommen, welches für die Einkommensbesteuerung zur Verfügung stehe, in voller Höhe. 17

Die Kläger beantragen,

1. den Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2004 insoweit zu ändern, dass der Veräußerungsverlust i. S. des § 17 EStG in Höhe von 162.258 EUR nicht nur zur Hälfte, sondern in seiner vollen Höhe berücksichtigt wird; 19
2. hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vereinbarkeit des Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG mit Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG einzuholen,
3. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

20

1. die Klage abzuweisen und auf den vorgenannten verständigten Verlustbetrag das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden, 21
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er ist der Ansicht, der Verlust in Höhe von 162.258 EUR sei wegen § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zur Hälfte zu kürzen. 22

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist begründet, soweit der Feststellung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 1 und 2 EStG in Höhe von 81.129 EUR zugrunde zu legen ist, im Übrigen ist sie unbegründet. 25

Der Beklagte hat zu Unrecht keinen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2004 festgestellt und den Feststellungsbescheid aufgehoben. Denn der Kläger hat einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 Abs. 1 und 2 EStG in Höhe der tatsächlichen Verständigung (162.258 EUR) erzielt, auf den allerdings das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. 26

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der für 2004 geltenden Fassung gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt war. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). 27

Im Streitfall beträgt der Veräußerungspreis 1 EUR; er ist in Höhe von 50 Cent steuerpflichtig. Denn nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG in der für 2004 geltenden Fassung ist der "Veräußerungspreis" zur Hälfte steuerfrei. Diese Vorschrift betrifft Veräußerungen von Kapitalbeteiligungen, welche - wie hier - Privatvermögen sind. 28

Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in der für 2004 geltenden Fassung dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden. 29

Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind.

Das Halbabzugsverbot greift hier hinsichtlich der Anschaffungskosten ein. Dies lässt sich aus den aktuellen BFH-Urteilen vom 25.06.2009 IX R 42/08 (Deutsches Steuerrecht -DStR- 2009, 1843) und vom 14.07.2009 IX R 8/09 (Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen -BFH/NV- 2010, 399) sowie dem BFH-Beschluss vom 18.03.2010 IX B 227/09 (DStR 2010, 639; gegen Nichtanwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen - BMF- vom 15.02.2010, DStR 2010, 331) folgern. 30

In diesen Urteilen hat der IX. Senat des Bundesfinanzhofs streng nach dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG entschieden, dass das Halbabzugsverbot zumindest dann nicht anzuwenden sei, wenn dem Steuerpflichtigen keine nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Einnahmen, z. B. offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, ein Veräußerungspreis oder Aufgabegewinn i. S. des § 16 Abs. 2, 3 EStG, soweit ein solcher Betrag auf die Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an Kapitalgesellschaften entfalle, zufließen. Fielen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, komme eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig trete die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser stehe nicht - wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die hälftige Kürzung verlange - in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte anzusetzenden Einnahmen. Mangels Zuflusses von Einnahmen komme § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht zur Anwendung; mithin sei der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar. Dies entspreche dem Gesetzeszweck des Halbabzugsverbots, eine Doppelbegünstigung auszuschließen (so BFH in DStR 2009, 1843 und BFH/NV 2010,399). 31

Der Senat versteht diese Urteile im Streitfall so, dass aufgrund des Zuflusses von zur Hälfte steuerfreien Einnahmen - hier des zur Hälfte steuerfreien Veräußerungspreises i. S. des nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG - das Halbabzugsverbot auf die Anschaffungskosten i. S. des § 3c Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz EStG anzuwenden ist, und zwar auch bei geringfügigen Einnahmen (so auch Bron/Seidel, Deutsche Steuerzeitung -DStZ- 2009, 859, 862; Intemann, Gestaltende Steuerberatung -GStB- 2009, 348, 349 f.; Kaufmann/Stolte, Finanzrundschau -FR- 2009, 1121, 1125; Korn, DStR 2009, 2509, 2512; vgl. Naujok, Betriebs-Berater -BB- 2009, 2128). Der Senat verkennt nicht, dass ein Veräußerungspreis in Höhe von 1 EUR nur symbolischer Natur sein kann; ein solcher Preis wird aber auch deswegen gewählt, um die Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts zu begründen (vgl. auch Korn, DStR 2009, 2509, 2512 zu umsatzsteuerlichen Gründen). Eine Bagatellgrenze ist im Gesetz nicht enthalten (vgl. Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121, 1125). Nach dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 EStG ist zudem keine verhältnismäßige Aufteilung möglich (vgl. Bron/Seidel, DStZ 2009, 859, 862 f.). 32

Auch im Hinblick auf die gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geäußerte beachtliche Kritik (z. B. Begründung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung vom 28.05.2010, BR-Drucks. 318/10, S. 74; von Beckerath in Kirchhof, Kommentar zum EStG, 9. Aufl. 2010, § 3c Rz. 22; jeweils mit materiell- und verfahrensrechtlichen Bedenken) ist das Halbabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG jedenfalls dann anzuwenden, wenn zumindest eine geringfügige, durch die Beteiligung vermittelte Einnahme zugeht. 33

Darüber hinaus war das Klageverfahren hier nicht auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 GG die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vereinbarkeit des 34

Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG mit Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG einzuholen. Der Senat hält das Halbabzugsverbot für verfassungsgemäß. Insoweit wird auf die Begründung des FG Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 23.07.2008 (2 K 2628/06, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2008, 1602 betreffend einen Aufgabeverlust; Vorinstanz BFH IX R 42/08) verwiesen. Nach dieser Entscheidung verstößt das Halbabzugsverbot für Aufgabeverluste nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, sondern ist durch die typisierende Gleichstellung von Veräußerungsgewinn und Gewinnausschüttung und die daraus folgende hälftige Steuerbefreiung der Einnahmen beim Anteilseigner gerechtfertigt. Auch aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes lässt sich kein Anspruch des betroffenen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft herleiten, Veräußerungsverluste im Sinne des § 17 EStG uneingeschränkt abziehen zu können (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.06.2007 VIII R 69/05, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2008, 551, Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 09.02.2010 2 BvR 2221/07; FG Köln, Urteil vom 25.06.2009 10 K 456/06, EFG 2009, 1744; a. A. FG Düsseldorf, Urteil vom 10.05.2007 11 K 2363/05 E, EFG 2007, 1239; nachgehend BFH-Urteil vom 20.01.2009 IX R 98/07, BFH/NV 2009, 1248). Das Halbabzugsverbot ist als zulässige Komplementärregelung zu § 3 Nr. 40 EStG zu verstehen, welche zusammen mit der hälftigen Steuerbefreiung letztlich dazu führt, dass in pauschaler Form die Einkünfte des Anteilseigners zur Hälfte besteuert werden (von Beckerath in Kirchhof, § 3c EStG Rz. 22).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 35
Den Klägern waren die Kosten des Verfahrens in voller Höhe aufzuerlegen, weil der Beklagte nur zu einem geringen Teil – hier zu 2 v. H. – unterlegen war.

Die Revision war zuzulassen (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO). In seinem Beschluss vom 18.03.2010 IX B 227/09 (DStR 2010, 639) hat der Bundesfinanzhof darauf hingewiesen, dass 36
er über Fälle noch nicht entschieden hat, in denen es - wie hier - trotz Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen zu einem Verlust kommt (vgl. auch Pressemitteilung Nr. 27 vom 31.03.2010).