Urteil vom 13. Dezember 2012, IV R 51/09

Keine Kürzung von im Jahr 2000 geleisteten Aufwendungen aufgrund von erstmals hälftig steuerfreien Einnahmen im Jahr 2001 - Zeitlicher Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens

BFH IV. Senat

EStG § 3c, EStG § 3c Abs 2, EStG § 52 Abs 8a, EStG § 52 Abs 4a, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst a, EStG § 52 Abs 1 S 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 26. Oktober 2009, Az: 17 K 1039/08 F

Leitsätze

1. Ausgaben stehen nur dann in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen (§ 3c EStG in seiner bis 31. Dezember 2000 gültigen Fassung), wenn bereits im Veranlagungszeitraum des (zunächst) vollen Betriebsausgabenabzugs Grund und Reichweite der Steuerfreiheit korrespondierender Einnahmen gesetzlich geregelt sind .

2. § 3c Abs. 2 EStG in seiner ab dem 1. Januar 2001 gültigen Fassung des StSenkG 2001/2002 vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) ist auf vor diesem Zeitpunkt geleistete Aufwendungen nicht (rückwirkend) anwendbar .

Tatbestand

A. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zu 2. bis 7. gründeten zusammen mit der A-GmbH (GmbH) mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Dezember 1997 die X-GbR (GbR) mit Sitz in B. Zweck der GbR war die Verwaltung des eigenen Vermögens. Geschäftsführende Gesellschafterin war die nicht am Vermögen der GbR beteiligte GmbH, die mit Verschmelzungsvertrag vom 5. April 2005 auf die Y-GmbH --die Klägerin zu 1.-- verschmolzen wurde. Die Kläger zu 2. bis 7. waren als Gesellschafter mit Kapitalanteilen in Höhe von (jeweils) ... bis ... Mio. DM (insgesamt ... Mio. DM) beteiligt.

2 Die GmbH haftete mit ihrem Vermögen unbeschränkt. Bei den Klägern zu 2. bis 7. wurde die Haftung auf die jeweils erbrachte Einlage beschränkt, indem die GbR bei jedem von ihr abgeschlossenen Vertrag individuell eine entsprechende Haftungsbeschränkung vereinbarte.

3 Das Wirtschaftsjahr der GbR entsprach dem Kalenderjahr. Die GbR führte keine Bücher und machte keine Abschlüsse; sie wurde auch nicht vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) nach § 141 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) auf eine entsprechende Verpflichtung hingewiesen. Ihren Gewinn ermittelte sie durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr (2000) gültigen Fassung.

4 Mit dem ihr zur Verfügung gestellten Kapital erwarb die GbR Aktien, die jeweils nur kurzfristig gehalten wurden. Sämtliche Aktien wurden innerhalb eines Jahres nach Ankauf wieder veräußert.

5 Im Streitjahr erwarb die GbR Aktien verschiedener ausländischer Aktiengesellschaften zu Anschaffungskosten in Höhe von ... DM (... €), die sie in ihrer Überschussrechnung 2000 in voller Höhe als Betriebsausgaben behandelte. Im Folgejahr veräußerte die GbR diese Aktien wieder, wobei sie Einnahmen von ... DM erzielte, die sie für das Jahr 2001 in Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nur zur Hälfte erklärte.

6 Das FA stellte mit Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 18. Oktober 2002 für die GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. ... DM fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO).

7 Durch Beschluss vom 7. Dezember 2004 wurde die GbR zum 31. Dezember 2004 real geteilt und ging damit unter.

8 Im Anschluss an eine Außenprüfung stellte das FA mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Feststellungsbescheid

2000 vom 26. März 2007 für die GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM fest. Wie die Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass zwar die Tätigkeit der GbR den Charakter einer privaten Vermögensverwaltung habe, die GbR jedoch als gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG anzusehen sei. Die GbR habe den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln dürfen. Die Anschaffungskosten für die Aktien seien jedoch nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig. Denn diese Ausgaben stünden in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Betriebseinnahmen des Jahres 2001. Daher sei § 3c EStG in seiner für das Streitjahr gültigen Fassung auf die Betriebsausgaben des Jahres 2000 wie folgt anzuwenden:

9

50 v.H. der Aufwendungen für den Erwerb der Wertpapiere, die	
im Jahr 2001 mit Gewinn verkauft wurden	... DM
zuzüglich 50 v.H. der Erlöse für die Wertpapiere, die im Jahr	
2001 mit Verlust verkauft wurden	... DM
Insgesamt	... DM
Gewinn für 2000 laut Außenprüfung:	
Gewinn bisher	./. ... DM
Gewinnerhöhung laut Außenprüfung	... DM
Abzug ausländischer Quellensteuer (unstreitig)	./. ... DM
Gewinn laut Außenprüfung	... DM

10 Der Prüfer hatte danach unterschieden, ob die ausländischen Aktien im Jahr 2001 mit Gewinn oder Verlust veräußert wurden. Soweit die Aktien mit Gewinn veräußert wurden, nahm der Prüfer eine Abzugsbeschränkung in Höhe von 50 v.H. der Aufwendungen für die entsprechenden Aktien an. Soweit Aktien mit Verlust veräußert wurden, nahm er nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nur nach Maßgabe der erzielten Einnahmen an, weil ein für den Betriebsausgabenabzug schädlicher Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen nur bis zur Höhe der erzielten Einnahmen anzunehmen sei.

11 Der gegen den Änderungsbescheid gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

12 Das Finanzgericht (FG) änderte den Feststellungsbescheid 2000 vom 26. März 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2008 aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 393 veröffentlichten Gründen antragsgemäß dahin ab, dass die festgestellten Einkünfte um ... DM niedriger angesetzt wurden.

13 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen --zum Teil sinngemäß-- vor, zu Unrecht habe das FG die Anschaffungskosten für Aktien des Umlaufvermögens im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in voller Höhe zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Zwar gehe das FG zu Recht davon aus, dass nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 8a EStG i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG 2001/2002--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) --EStG 2001-- das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG 2001 bereits im Veranlagungszeitraum 2000 zur Anwendung gelangen könne. Verfehlt sei jedoch die Auffassung des FG, dass dies zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung führe. § 3c Abs. 2 EStG 2001 greife nicht unzulässig nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände ein, da kein Vertrauenstatbestand vorliege. Es könne sich nur um einen Fall unechter Rückwirkung handeln. Das StSenkG 2001/2002 sei bereits vor Ablauf des Veranlagungszeitraums 2000 am 23. Oktober 2000 verkündet worden; deshalb

könne das Halbabzugsverbot jedenfalls schon in diesem Veranlagungszeitraum zur Anwendung kommen. Auch bezögen sich die Vorschriften des Halbeinkünfteverfahrens auf den Veräußerungsgewinn als Saldogröße; im Streitfall sei das Halbabzugsverbot hinsichtlich der mit Verlust veräußerten Aktien nur in Höhe der erzielten Erlöse angewendet worden. Insoweit hätten die Kläger an der Besserstellung durch das Halbeinkünfteverfahren voll partizipiert. Gegen das Halbabzugsverbot ließen sich nicht Einschränkungen der hälftigen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG 2001 anführen, die der Beseitigung eines Widerspruchs zum Vollabzug der Aufwendungen vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens dienten. Denn einer solchen Einschränkung bedürfe es nicht, wenn § 3c Abs. 2 EStG 2001 zur Anwendung gelange. Eine Regelung für die hier vorliegende Sonderkonstellation, die letztlich den Besonderheiten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG geschuldet sei, habe sich dem Gesetzgeber nicht aufgedrängt. Die vom FG zugrunde gelegten Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. März 2007 VIII R 10/06 (BFHE 217, 502, BStBl II 2007, 866) und VIII R 23/06 (BFH/NV 2007, 1842), in denen es um den Betriebsausgabenabzug im Veranlagungszeitraum 2001 gegangen sei, ohne dass die Kläger in jenen Verfahren im Veranlagungszeitraum 2001 nach § 3 Nr. 40 EStG 2001 steuerfreie Einnahmen erzielt hätten, seien zu einer einschränkenden Auslegung des in § 52 Abs. 8a EStG 2001 enthaltenen Tatbestandsmerkmals des wirtschaftlichen Zusammenhangs gelangt. Bei laufenden Beteiligungsaufwendungen lasse sich selten ein konkreter Zusammenhang mit einer bestimmten Ausschüttung herstellen. Der BFH habe jedoch ausdrücklich ausgeführt, dass das Halbabzugsverbot nach § 52 Abs. 8a EStG 2001 bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 zur Anwendung gelangen könne, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit vom früheren Anrechnungsverfahren erfassten, auch potenziellen Einnahmen von vornherein ausgeschlossen werden könne. Die von natürlichen Personen aus Auslandsbeteiligungen erzielten Einnahmen unterlägen --wie sich auch aus dem BFH-Urteil vom 22. April 2009 I R 57/06 (BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66) ergebe-- nach § 52 Abs. 1 EStG 2001 ab dem Veranlagungszeitraum 2001 dem Halbeinkünfteverfahren. Am 31. Dezember 2000 stehe folglich unwiderruflich fest, dass im Veranlagungszeitraum 2000 angefallene Aufwendungen aus dem Erwerb ausländischer Aktien mit Einnahmen zusammenhingen, die nach § 3 Nr. 40 EStG 2001 steuerfrei seien. Soweit § 52 Abs. 1 EStG 2001 die Anwendung des StSenkG 2001/2002 erst ab dem Veranlagungszeitraum 2001 vorsehe, gehe hier die besondere zeitliche Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 8a EStG 2001 vor.

14 Das FA beantragt,
die vorinstanzliche Entscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

16 Sie tragen u.a. vor, das FA stütze seine Revision allein darauf, dass § 3c Abs. 2 EStG 2001 rückwirkend bereits für den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden sei. Das FG habe entschieden, dass die Auslegung des FA im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot abzulehnen sei. Die am 31. Dezember 2000 gültige Rechtslage habe weder § 3c Abs. 2 EStG 2001 noch eine vergleichbare Regelung enthalten, die einen nur anteiligen Abzug der Kosten rechtfertige. § 3c Abs. 2 EStG 2001 sei erst zum 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Würde die Vorschrift dazu führen, die Steuerlast für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum 2000 durch Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs zu erhöhen, läge eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen auf einen spätestens am 31. Dezember 2000 abgeschlossenen Sachverhalt vor. Eine solche Rückwirkung lasse auch der Wortlaut der Anwendungsregelung (§ 52 Abs. 8a EStG 2001) nicht zu. Soweit das FA von einer unechten Rückwirkung ausgehe, könne auch den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 30. April 1999 (Finanz-Rundschau 1999, 580) keine vertrauenszerstörende Wirkung zukommen. Außerdem habe der Gesetzgeber bei Erlass der §§ 3c Abs. 2, 52 Abs. 8a EStG 2001 bewusst von einer rückwirkenden Anwendungsregelung abgesehen. Auch beim späteren Übergang vom Halb- zum Teileinkünfteverfahren sei eine klare Trennlinie gezogen worden. Das FA könne sich auch nicht auf die BFH-Urteile in BFHE 217, 502, BStBl II 2007, 866 und in BFH/NV 2007, 1842 stützen. Zwar habe der VIII. Senat des BFH ausgeführt, dass die Einschränkung des Ausgabenabzugs voraussetze, dass von vornherein ausgeschlossen sei, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit vom früheren Anrechnungsverfahren erfassten Einnahmen bestehe. Bis zum 31. Dezember 2000 könne allerdings eine Veräußerung der streitbefangenen Anteile noch im Jahr 2000 nicht ausgeschlossen werden.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die streitbefangenen Betriebsausgaben im Streitjahr uneingeschränkt zum

Abzug zu bringen sind, ohne dass dieser Abzug aufgrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nachträglich zu korrigieren ist.

18 I. Die Kläger sind als ehemalige Gesellschafter der --mangels entgegenstehender Feststellungen des FG-- vollbeendeten GbR gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt (z.B. BFH-Beschluss vom 5. Januar 2010 IV R 43/07, BFH/NV 2010, 1104), dabei die Klägerin zu 1. als Rechtsnachfolgerin der GmbH. Einer Beiladung bedurfte es nicht, weil sämtliche ehemaligen Gesellschafter der GbR Klage erhoben haben.

19 II. Der erkennende Senat hat vorliegend nur darüber zu entscheiden, ob der für die GbR als Mitunternehmerschaft festzustellende Gewinn durch den angefochtenen (geänderten) Gewinnfeststellungsbescheid zu Recht im streitbefangenen Umfang im Wege einer Kürzung des Betriebsausgabenabzugs erhöht werden durfte. Hingegen ist insbesondere nicht mehr über die Qualifikation der Einkünfte zu befinden. Denn nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (z.B. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, m.w.N.). Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns (z.B. BFH-Urteil in BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, m.w.N.). Vorliegend ist nur die Höhe des für das Jahr 2000 festzustellenden (laufenden) Gewinns im Streit. Im Übrigen ist zwischen den Beteiligten die gewerbliche Prägung der GbR (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) offenkundig nicht streitig.

20 III. Zu Recht ist zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit, dass die streitbefangenen Aufwendungen für den Erwerb von Wertpapieren des Umlaufvermögens jedenfalls zunächst als Betriebsausgaben behandelt werden durften. Anders als nach der derzeit für Wertpapiere des Umlaufvermögens gültigen Rechtslage waren nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG in seiner im Streitjahr gültigen Fassung lediglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

21 IV. Die streitbefangene Kürzung des Betriebsausgabenabzugs findet eine materiell-rechtliche Grundlage weder in § 3c EStG in seiner im Streitjahr (2000) gültigen Fassung (B.IV.1.) noch in § 3c Abs. 2 EStG in seiner im Hinblick auf die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anzuwendenden Fassung (B.IV.2.).

22 1. Soweit Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen sie nach § 3c EStG in seiner im Veranlagungszeitraum 2000 gültigen Fassung (a.F.) nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

23 a) Das FA hat einen nach § 3c EStG a.F. erforderlichen Zusammenhang der streitbefangenen Betriebsausgaben mit den von der GbR im Jahr 2001 erzielten Einnahmen aus der Veräußerung der im Vorjahr (Streitjahr) erworbenen ausländischen Aktien gesehen. Zwischen den Beteiligten herrscht zu Recht (im Ergebnis) kein Streit darüber, dass der Erlös aus der Veräußerung der ausländischen Wertpapiere zur Hälfte steuerfrei ist. Anders als bei Inhabern einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften, bei denen § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG 2001 nach Maßgabe des § 52 Abs. 4a EStG 2001 anzuwenden ist, ist das Halbeinkünfteverfahren auf Inhaber einer Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 2001 (ohne Übergangsregelung) bereits mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden, weil es bei Auslandsbeteiligungen keiner Abstimmung mit dem bisherigen Anrechnungssystem der Körperschaftsteuer bedurfte (näher hierzu BFH-Urteil vom 20. Oktober 2010 IX R 56/09, BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409; BFH-Beschluss vom 1. September 2004 VIII B 64/04, BFH/NV 2004, 1650; zur entsprechenden Regelung für Beteiligungen inländischer Kapitalgesellschaften an ausländischen Gesellschaften im Körperschaftsteuerrecht BFH-Urteil in BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66, und Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 28. April 2003 IV A 2 - S 2750a- 7/03, BStBl I 2003, 292, unter I.IV.).

24 b) Der nach § 3c EStG a.F. erforderliche unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang der streitbefangenen Betriebsausgaben mit den vorgenannten steuerfreien Einnahmen ist im Streitfall jedoch zu verneinen.

25 aa) Dies folgt --anders als das FG meint-- im Streitfall nicht bereits aus dem Umstand, dass die streitbefangenen

Betriebsausgaben und (hälftig) steuerfreien Einnahmen verschiedene Veranlagungszeiträume (2000 und 2001) betreffen.

26 (1) Der Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs i.S. des § 3c EStG a.F. steht grundsätzlich nicht entgegen, dass die betreffenden Ausgaben und Einnahmen unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen zuzuordnen sind. Dies bedeutet, dass (periodenübergreifend) auch künftige steuerfreie Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Ausgaben stehen können (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. April 1983 IV R 122/79, BFHE 138, 366, BStBl II 1983, 566, unter 2.d); insoweit kommt es auf einen zeitlichen Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen nicht an (vgl. auch z.B. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3c EStG Rz 41, m.w.N.; zu verfahrensrechtlichen Folgerungen Rz 43).

27 (2) Anderes folgt für den Streitfall auch nicht aus der vom FG angeführten Rechtsprechung des I. Senats des BFH zur Auslegung des § 3c EStG a.F. (vgl. Urteile vom 29. Mai 1996 I R 15/94, BFHE 180, 410, BStBl II 1997, 57; I R 167/94, BFHE 180, 415, BStBl II 1997, 60, und I R 21/95, BFHE 180, 422, BStBl II 1997, 63, jeweils m.w.N.; vom 20. März 2002 I R 63/99, BFHE 198, 506, BStBl II 2003, 50), nach der die Zuordnung von Finanzierungsaufwand zu steuerfreien Dividenden einen zeitlichen Zusammenhang voraussetzt. Zwar hat auch die Finanzverwaltung aus dieser Rechtsprechung gefolgert, dass die Zuordnung von Betriebsausgaben zu steuerfreien Schachteldividenden nach § 3c EStG a.F. nur insoweit zulässig sei, als solche in dem betreffenden Wirtschaftsjahr vereinnahmt werden (BMF-Schreiben vom 20. Januar 1997 IV C 5 -S 1300- 176/96, BStBl I 1997, 99, unter Tz. 1.3), was periodenübergreifende Gestaltungsmöglichkeiten durch Gewinnthesaurierung (sog. "Ballooning") eröffnet hatte (zur Vermeidung entsprechender Gestaltungen im Geltungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens z.B. BFH-Urteil in BFHE 217, 502, BStBl II 2007, 866, unter II.1.b aa, m.w.N.). Die Grundsätze der Rechtsprechung des I. Senats des BFH sind auf die vorliegend zu beurteilende Fallkonstellation jedoch nicht --wie das FG ohne weiter gehende Ausführungen angenommen hat-- übertragbar. Jene Rechtsprechung betrifft das --wie auch von ihren Kritikern eingeräumt wird (eingehend HHR/Desens, § 3c EStG Rz 41)-- kaum lösbare, durch die unterschiedliche Behandlung von Dividendeneinnahmen (steuerfrei) und realisierten Wertsteigerungen an einer Kapitalbeteiligung (steuerpflichtig) verursachte Zuordnungsproblem von Betriebsausgaben, die durch den Erwerb und das Halten einer Kapitalbeteiligung veranlasst sind. Dementsprechend hat der I. Senat des BFH (z.B. Urteil in BFHE 180, 422, BStBl II 1997, 63, unter II.4.a) u.a. darauf hingewiesen, dass die Beteiligung anderen Zwecken (z.B. Akquisition) dienen könne, die dem Gesellschafter mittelbar zugutekämen; je weiter entfernt die Erwartung eines Dividendenzuflusses zeitlich gesehen in der Zukunft liege, desto fragwürdiger sei die Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Dividendeneinnahmen und den Refinanzierungskosten für den Erwerb einer Beteiligung; Beteiligungen könnten auch zu dem einzigen Zweck gehalten werden, später einmal verkauft, getauscht oder umgewandelt zu werden. Hieraus folgt indes ungeachtet der Frage, inwieweit auch ein derartiges Zuordnungsproblem zunächst durch Einräumung der vollständigen Abziehbarkeit der Ausgaben und anschließend durch Anwendung der verfahrensrechtlich gegebenen Korrekturvorschriften gelöst werden könnte, nicht, dass auch in Fällen, in denen es --wie hier-- nicht um die Zuordnung von steuerfreien Dividenden zu Betriebsausgaben geht, ebenfalls (stets) ein zeitlicher Zusammenhang zu fordern wäre. Im Übrigen stellte sich ein vergleichbares Zuordnungsproblem bei Wertsteigerungen an einer Kapitalbeteiligung vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nicht.

28 bb) Der nach § 3c EStG a.F. erforderliche unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang der Betriebsausgaben des Streitjahres mit den (hälftig) steuerfreien Einnahmen des Folgejahres ist im Streitfall jedoch deshalb zu verneinen, weil im Veranlagungszeitraum des Abzugs die Steuerfreiheit korrespondierender Einnahmen gesetzlich noch nicht bestimmt war. § 3c EStG a.F. trifft zu dieser Fallkonstellation weder im Allgemeinen noch hinsichtlich der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens im Besonderen eine Regelung. Dabei hat der I. Senat des BFH (z.B. Urteil in BFHE 180, 422, BStBl II 1997, 63, unter II.4.a) in seiner Rechtsprechung zu § 3c EStG a.F. wiederholt auf die Fragwürdigkeit der Formulierung dieser Vorschrift hingewiesen, die --anders als nach § 4 Abs. 4 EStG-- keinen bloßen Veranlassungszusammenhang genügen lässt, sondern (einschränkend) zusätzlich einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang fordert. Hieraus hat der I. Senat des BFH für die von ihm zu beurteilenden Fallkonstellationen zutreffend gefolgert, dass sich aus § 3c EStG a.F. nicht ergebe, dass alle Betriebsausgaben, die in einem Veranlassungszusammenhang mit einer Beteiligung stünden, nicht abziehbar seien. Die Unmittelbarkeit des wirtschaftlichen Zusammenhangs setzt deshalb nach Auffassung des erkennenden Senats auch voraus, dass bereits im Veranlagungszeitraum des (zunächst) vollen Betriebsausgabenabzugs Grund und Reichweite der Steuerfreiheit korrespondierender Einnahmen gesetzlich geregelt sind; andernfalls steht der Unmittelbarkeit entgegen, dass der erforderliche Zusammenhang nur durch einen hinzutretenden gesetzgeberischen Akt hergestellt werden kann. Rechtsgrund und Reichweite einer Korrektur des Betriebsausgabenabzugs im Hinblick auf die durch § 3 Nr. 40 EStG

2001 neu geregelte (hälftige) Steuerfreistellung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens bestimmt sich daher nach der korrespondierenden, die vorgenannte Steuerfreistellung aufnehmenden Nachfolgeregelung des durch das StSenkG 2001/2002 neugefassten § 3c EStG. Insoweit ist als lex specialis zu Abs. 1 der Vorschrift der auf § 3 Nr. 40 EStG 2001 bezogene § 3c Abs. 2 EStG 2001 und die hierzu ergangene Anwendungsregelung des § 52 Abs. 8a EStG 2001 zugrunde zu legen.

29 2. Aber auch nach § 3c Abs. 2 EStG 2001 ist der streitbefangene Betriebsausgabenabzug nicht zu versagen.

30 a) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG 2001 dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG 2001 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. Die Vorschrift ordnet also ausdrücklich an, dass der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen periodenübergreifend zu verstehen ist. Periodenübergreifende Gestaltungsmöglichkeiten wie das oben (B.IV.1.b aa (2)) erwähnte "Ballooning" sollten nämlich im Geltungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens verhindert werden (näher dazu BFH-Urteil in BFHE 217, 502, BStBl II 2007, 866, unter II.1.b aa).

31 b) § 3c Abs. 2 EStG 2001 gelangt jedoch auf im Jahr 2000 geleistete Aufwendungen nicht zur Anwendung. Zwar ist nach § 52 Abs. 8a EStG 2001 das Halbabzugsverbot erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 EStG 2001 erstmals anzuwenden ist. Die streitbefangenen Aufwendungen (Betriebsausgaben) werden von dieser Anwendungsregelung indes nicht erfasst.

32 aa) Nach Art. 19 Abs. 1 StSenkG 2001/2002 tritt Art. 1 dieses Gesetzes, dessen Nr. 40 Buchst. c die Einfügung des § 52 Abs. 8a EStG 2001 regelt, am 1. Januar 2001 in Kraft. Deshalb scheidet eine Auslegung der Anwendungsregelung aus, wonach § 3c Abs. 2 EStG 2001 bereits auf vor dem 1. Januar 2001 geleistete Aufwendungen zu erstrecken ist. Eine Rechtsnorm entfaltet "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"); Normen mit echter Rückwirkung sind grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, Deutsches Steuerrecht 2012, 2322, m.w.N.). Dementsprechend ist es deshalb bei verfassungskonformer Auslegung des § 52 Abs. 8a EStG 2001 geboten, die in Verbindung mit § 3c Abs. 2 EStG 2001 belastenden Wirkungen dieser Norm nicht auf Veranlagungszeiträume vor ihrem vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordneten Inkrafttreten zu erstrecken.

33 bb) Es kommt hinzu, dass die Anwendungsregelung anders als § 3c Abs. 2 EStG 2001 nicht zu einer Verknüpfung von Aufwendungen und Einnahmen aus verschiedenen Veranlagungszeiträumen führt, denn der in der Vorschrift geforderte "wirtschaftliche Zusammenhang" ist nicht periodenübergreifend zu verstehen. Wie der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 217, 502, BStBl II 2007, 866 (unter II.1.b bb) für im Jahr 2001 --also erst nach Inkrafttreten der Neuregelung-- geleistete Aufwendungen ausgeführt hat, dient die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 8a EStG 2001 dem Zweck, für den Abzug von Aufwendungen eine trennscharfe und praktisch handhabbare Grenzlinie zwischen dem alten Anrechnungsverfahren und dem neuen Halbeinkünfteverfahren zu ziehen. Dieser Zweck gebietet es, Aufwendungen eindeutig entweder dem alten oder dem neuen Recht zuzuordnen. Dies wäre aber nicht zu erreichen, wenn das Merkmal des "wirtschaftlichen Zusammenhangs" i.S. von § 52 Abs. 8a EStG 2001 ebenso wie in § 3c Abs. 2 EStG 2001 periodenübergreifend zu verstehen wäre; denn dann würde die von § 52 Abs. 8a EStG 2001 gezogene Grenzlinie so verwischt, dass eine rechtssichere Zuordnung von Aufwendungen zum Anrechnungs- oder zum Halbeinkünfteverfahren nicht mehr möglich wäre. Dieser Auslegung der Anwendungsregelung schließt sich der erkennende Senat auch im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen Normenklarheit an; denn ein Gericht ist gehalten, den Anforderungen der Normenklarheit oder -bestimmtheit unter Anwendung der üblichen Auslegungsmethoden zur Geltung zu verhelfen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 4. Juni 2012 2 BvL 9/08, 2 BvL 10/08, 2 BvL 11/08, 2 BvL 12/08, juris, unter B.I.2., m.w.N.).

34 c) Nach diesen Maßstäben ist der streitbefangene Betriebsausgabenabzug des Jahres 2000 nicht im Hinblick auf die hälftige Steuerfreistellung von Einnahmen im Jahr 2001 zu korrigieren.

35 Wie oben bereits ausgeführt (B.IV.1.a) und wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, ist § 3 Nr. 40 EStG 2001 (bereits) auf die von der GbR im Jahr 2001 erzielten Einnahmen aus der Veräußerung ausländischer Aktien anzuwenden. Anders als auch das FG meint, schließt es die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 8a EStG 2001 jedoch aus, § 3c Abs. 2 EStG 2001 periodenübergreifend schon auf Betriebsausgaben des Vorjahres anzuwenden.

Vielmehr ist eine erstmalige Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG 2001 bei Einnahmen aus der Veräußerung ausländischer Aktien erst auf Ausgaben möglich, die im Jahr 2001 geleistet worden sind. Die streitbefangenen Betriebsausgaben des Jahres 2000 werden folglich durch erst infolge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ab 2001 als hälftig steuerfrei zu behandelnde Einnahmen nicht berührt.

36 3. Ist die vom FA vertretene Kürzung des Betriebsausgabenabzugs bereits auf einfachgesetzlicher Grundlage zu versagen, sind die von den Beteiligten und dem FG nach verfassungsrechtlichen Maßstäben weiter gehend erörterten Rückwirkungsfragen nicht mehr von Bedeutung.

37 4. Es kommt trotz unterschiedlicher Behandlung der mit Gewinn und mit Verlust veräußerten Wertpapiere durch das FA im Streitfall auch nicht darauf an, dass --wie der IX. Senat des BFH im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung einer Anteilsveräußerung i.S. von § 17 EStG zur typisierenden Verknüpfung des ab 1. Januar 2001 anzuwendenden Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG 2001) mit dem Halbabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG 2001) entschieden hat (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 2011 IX R 40/10, BFHE 233, 442, BStBl II 2011, 785)-- kein Raum ist für eine --ggf. verfassungskonforme-- Einschränkung des Halbabzugsverbots bei Verlusten in der Weise, dass die Anschaffungs- und Veräußerungskosten der jeweiligen Anteile voll berücksichtigt werden, soweit sie den Veräußerungs-/Auflösungserlös übersteigen. Im Übrigen hätte einer weiter gehenden Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Streitfall das Verböserungsverbot entgegengestanden.

38 5. Ungeachtet der streitbefangenen Kürzung ist die Höhe der geltend gemachten Betriebsausgaben zwischen den Beteiligten nicht streitig. Sie in Zweifel zu ziehen, geben auch die Feststellungen des FG keinen Anlass.

39 6. Schließlich braucht nicht mehr erörtert zu werden, auf welcher verfahrensrechtlichen Grundlage --etwa die vom FA im Ausgangsverfahren geltend gemachte Änderungsnorm des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis)-- bei nachträglichem, also in einem dem Betriebsausgabenabzug nachfolgenden Veranlagungszeitraum erfolgtem Zufluss steuerfreier Einnahmen eine nachträgliche Korrektur zunächst (ungekürzt) abziehbarer Betriebsausgaben zu erfolgen hätte (näher dazu z.B. HHR/Desens, § 3c EStG Rz 31 und 43), zumal das FA die angefochtene Änderung im Streitfall bereits auf § 164 Abs. 2 AO gestützt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de