

Urteil vom 06. Mai 2014, IX R 19/13

Anwendung des Teilabzugsverbots bei Rückzahlung von Stammkapital

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst c, EStG § 3c Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 15. Mai 2013, Az: 12 K 2963/12 E

Leitsätze

Wird bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft ein Teil des Stammkapitals in Form von Liquidationsraten an den Anteilseigner i.S. von § 17 Abs. 1, Abs. 4 EStG zurückgezahlt, sind Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG) und Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG) auch im Verlustfall anzuwenden.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob ein Auflösungsverlust nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in voller Höhe oder nur zu 60 % abzugsfähig ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war an einer GmbH mit einer Stammeinlage in Höhe von 8.500 € (= 33,33 %) beteiligt. Am 14. Dezember 2009 wurde die Auflösung der GmbH mit Wirkung zum Ablauf des 15. Dezember 2009 beschlossen. Am 29. Dezember 2009 erfolgte die Auskehrung des sich noch im Gesellschaftsvermögen der GmbH i.L. befindlichen Teils des Stammkapitals in Höhe von 9.456,14 €. An die mit einem Drittel beteiligte Klägerin wurde ein Betrag in Höhe von 3.138,71 € ausgezahlt. Weitere Zahlungen in Form von Dividenden, Ausschüttungen oder sonstigen Rückzahlungen aus dem Stammkapital der Gesellschaft hatte die Klägerin nicht erhalten.
- 3** Die Klägerin machte in ihrer Einkommensteuererklärung 2009 den ihr entstandenen Verlust in Höhe von 5.362 € (Rückzahlung des Stammkapitals in Höhe von 3.138,71 € abzüglich der geleisteten Stammeinlage als Anschaffungskosten in Höhe von 8.500 €) in vollem Umfang geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wandte unter Hinweis auf die erfolgte Rückzahlung des Stammkapitals das Teileinkünfteverfahren an und ermittelte einen Verlust nach § 17 Abs. 4 EStG in Höhe von (5.362 € x 60 % =) 3.217 €.
- 4** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, die Klägerin habe infolge der Liquidation aus dem Stammkapital der Gesellschaft 3.138,71 € ausgekehrt bekommen. Davon seien gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG 40 % steuerfrei, weil § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG in den Fällen von § 17 Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden sei. Für die Anwendung des Teilabzugsverbots sei nicht erforderlich, dass der Veräußerungserlös oder der an dessen Stelle tretende gemeine Wert der im Falle der Liquidation erhaltenen Wirtschaftsgüter die gegenzurechnenden Auflösungs-/Anschaffungskosten übersteige. Auch eine zurückgezahlte Stammeinlage führe zu Einnahmen i.S. von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG. Satz 2 der Vorschrift verweise für den Einnahmegriff auf "die Fälle des § 17 Absatz 4", mithin auf die Einnahmen nach dieser Vorschrift. Zu Bezügen i.S. von § 17 Abs. 4 EStG führten auch Rückzahlungen aus dem Stammkapital. Der Verweis in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG auf Satz 1 bezwecke gerade, dass die infolge der Veräußerungsfiktion --anstelle eines Kaufpreises-- zufließenden Einnahmen wie der Bezug eines Kaufpreises behandelt werden, sodass auch unter der Geltung des Teileinkünfteverfahrens die in § 17 EStG vorgesehene Gleichbehandlung einer Veräußerung von Gesellschaftsanteilen mit der Liquidation der Gesellschaft nach § 17 Abs. 4 EStG sichergestellt sei. Die Anschaffungskosten der Klägerin seien daher nur zu 60 % abziehbar.
- 5** Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen die unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens lediglich zu

60 % erfolgte Berücksichtigung des Liquidationsverlusts nach § 17 EStG. Sinn und Zweck des Teilabzugsverfahrens nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sei die Vermeidung einer Doppelbegünstigung. Die Anwendung des Teilabzugsverfahrens scheidet aufgrund des Wortlauts des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG daher aus, wenn aus der Beteiligung keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG angefallen seien. In Veräußerungsfällen liege eine steuerbare Einnahme nur dann vor, wenn der Veräußerungserlös die Anschaffungs- und Veräußerungskosten überschreite. Wenn der Tatbestand des Veräußerungspreises und des gemeinen Werts den Tatbeständen des § 17 Abs. 4 EStG gleichzustellen sei, dann hätte der Gesetzgeber direkt und unmittelbar in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG neben dem Veräußerungspreis oder dem gemeinen Wert auch die Kapitalrückzahlung i.S. von § 17 Abs. 4 EStG erwähnen können. Bei der Rückzahlung von Stammkapital liege nach der Systematik der § 17 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, Nr. 2 Satz 1 EStG keine steuerbare Einnahme vor. Auch die Rückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto führe daher nur insoweit zu steuerbaren Einnahmen, als der Rückzahlungsbetrag die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteige.

- 6** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuer unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 vom 26. Januar 2012 unter Berücksichtigung des der Klägerin entstandenen Auflösungsverlusts aus der Liquidation der GmbH in Höhe von 5.362 € neu festzusetzen.
- 7** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8** Es weist darauf hin, dass nach § 17 Abs. 4 EStG die Rückzahlung von Nennkapital einem Veräußerungspreis gleichgestellt und damit zu einer steuerpflichtigen Einnahme werde. Zudem werde in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG ausdrücklich der Veräußerungspreis bzw. der gemeine Wert als Einnahme festgelegt und nicht der Veräußerungsgewinn als Saldo aus Veräußerungserlös und Anschaffungskosten. Es sei Wille des Gesetzgebers, dass jegliche Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG führten.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat das Teileinkünfteverfahren und das Teilabzugsverbot (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, § 3c Abs. 2 EStG) im Streitfall richtig angewandt.
- 10** 1. Das FG hat im Streitjahr 2009 zutreffend einen Veräußerungsverlust in Höhe von 3.217 € der Besteuerung unterworfen.
- 11** a) Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer --wie im Streitfall die Klägerin-- innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG gilt als Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Als Veräußerungspreis ist nach Satz 2 der Vorschrift der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen. Dazu gehört auch die (anteilige) Rückzahlung des Stammkapitals. Denn diese geht als Bemessungsgrundlage in die Ermittlung des Auflösungsgewinns oder -verlusts ein (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 17 Rz 220).
- 12** Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend von 3.138,71 € als Veräußerungspreis ausgegangen, denn in Höhe dieses Betrages wurde an die Klägerin Vermögen der Gesellschaft zurückgezahlt. Diesem Veräußerungspreis standen unstreitig Anschaffungskosten von 8.500 € gegenüber.
- 13** b) Das FG hat den ausgekehrten Betrag als Veräußerungspreis und die Anschaffungskosten zutreffend jeweils zu 60 % der Besteuerung nach § 17 Abs. 2 EStG unterworfen.
- 14** aa) Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG sind 40 % des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts i.S. von § 17 Abs. 2 EStG steuerfrei. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift in den Fällen des § 17 Abs. 4 EStG entsprechend. Die hiermit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nur zu 60 % abzuziehen; denn nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder

Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG 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 zu 60 % abgezogen werden. 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. Bei steuerfreien Einnahmen soll kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden. Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechenden Aufwand nur zu 60 % zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser steht nicht --wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die 40 %-ige Kürzung verlangt-- in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zu 60 % anzusetzenden Einnahmen. Fließen keine Einnahmen zu, ist § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht anwendbar und der Erwerbssaufwand ist in vollem Umfang abziehbar. Dies entspricht dem Gesetzeszweck des Teilabzugsverbots, eine Doppelbegünstigung auszuschließen (vgl. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; vom 6. April 2011 IX R 40/10, BFHE 233, 442, BStBl II 2011, 785, und vom 7. Februar 2012 IX R 1/11, BFH/NV 2012, 937, m.w.N.).

- 15** bb) Werden bei der Liquidation i.S. von § 17 Abs. 4 EStG indes Einnahmen erzielt, sind Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG) und Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG) anzuwenden. Denn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG ist § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG entsprechend in den Fällen des § 17 Abs. 4 EStG anzuwenden. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG findet daher auch auf die Auskehrung von Stammkapital im Rahmen einer Liquidation nach § 17 Abs. 4 EStG Anwendung (so i.E. Niedersächsisches FG, Urteil vom 19. Mai 2011 11 K 496/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1326, unter II.2.; Bron/Seidel, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 859, unter IV.1.; Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 3c Rz 49a EStG; Förster, GmbH-Rundschau 2010, 1009, 1010, 1012; Nacke, Finanz-Rundschau 2011, 699, 702; Schneider, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 17 Rz E 70; Oberfinanzdirektion Frankfurt/M., VfG vom 11. September 2013 S 2244 A-32-St 215, juris; a.A. Naujok, Betriebs-Berater 2009, 2128, 2129). Dies entspricht der bisherigen Rechtsprechung des Senats, wonach es nach § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG allein darauf ankommt, ob Einnahmen anfallen und der Abzug von Anschaffungskosten nur dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat (vgl. für den Fall des § 17 Abs. 4 EStG BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 399, und Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627). Die mit der Auskehrung des Liquidationserlöses in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind dementsprechend ebenfalls nur zu 60 % abzuziehen.
- 16** Dies entspricht sowohl dem Sinn und Zweck von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 und 2 EStG als von § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG, Auflösung und Liquidation eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft steuerlich einer Veräußerung gleich zu stellen. Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG gilt als Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Als Veräußerungspreis ist nach Satz 2 der Vorschrift der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen. Dazu gehört auch die (anteilige) Rückzahlung des Stammkapitals. So wie § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG die Liquidation der Veräußerung des Anteils i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleichstellt (vgl. dazu Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 17 Rz 210, 235), gilt dies auch für das Verhältnis von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG. Auch im Rahmen der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens sind Anteilsveräußerung und Liquidation gleich zu behandeln (so i.E. auch Niedersächsisches FG, Urteil in EFG 2012, 1326, unter II.2.; Dötsch/Pung, Der Betrieb 2010, 977, 979; Nacke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 40 EStG Rz 108; Tormöhlen/Korn in Korn, § 3 Nr. 40 EStG Rz 29).
- 17** cc) Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto entsprechend § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sowie Rückzahlungen des Nennkapitals nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 letzter Halbsatz EStG außerhalb einer Liquidation bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als nicht steuerbar gelten, und sie beim ausschließlichen Zufluss derartiger Einnahmen im Rahmen einer Liquidation daraus eine Nichtanwendung von § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG herleiten, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Denn nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) war die an die Klägerin geleistete Liquidationsrate nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfolgt, sondern aus dem Stammkapital. Zu den Liquidationserlösen gehören nicht nur Sachzuwendungen, sondern auch Geldzuwendungen als zurückgezahltes Vermögen der Gesellschaft. Folglich sind auch Kapitalrückzahlungen aus dem Stammkapital Liquidationserlöse i.S. des § 17 Abs. 4 EStG, die den Anschaffungskosten gegenüberzustellen und nach § 3 Nr. 40

Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG teilweise steuerpflichtig sind (Niedersächsisches FG, Urteil in EFG 2012, 1326, unter II.2.; HHR/Eilers/R. Schmidt, § 17 EStG Rz 330).

- 18** dd) Werden bei der Auflösung und Liquidation i.S. von § 17 Abs. 4 EStG Einnahmen erzielt, sind Teileinkünfteverfahren und Teilabzugsverbot (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, § 3c Abs. 2 EStG) auch im Verlustfall anzuwenden (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 399; in BFHE 233, 442, BStBl II 2011, 785, und in BFH/NV 2012, 937).
- 19** c) Mit dieser Entscheidung setzt sich der Senat auch nicht in Widerspruch zur BFH-Entscheidung vom 19. Februar 2013 IX R 24/12 (BFHE 240, 265, BStBl II 2013, 484). Zum einen geht es im hier zu entscheidenden Fall um die Rückzahlung von Stammkapital im Rahmen einer Liquidation und nicht um die Ausschüttung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto außerhalb einer Liquidation, die sich erfolgsneutral lediglich auf die Anschaffungskosten der Beteiligung auswirkt. Zum anderen ist im Fall der Liquidation einer Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG der Auflösungsverlust steuerbar, auch wenn die Liquidation deshalb zu einem negativen Ergebnis führt, weil die Zuteilung oder Rückzahlung des Vermögens der Kapitalgesellschaft die Anschaffungskosten in Gestalt des Stammkapitals nicht übersteigt. Anders verhält es sich bei dem Ersatztatbestand der Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG). Hier bilden die Anschaffungskosten Erwerbsaufwendungen nur, soweit die Zurückzahlung die Anschaffungskosten übersteigt. Der übersteigende Teil des Rückzahlungsbetrags allein ist steuerbare Einnahme und zu 60 % steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 265, BStBl II 2013, 484, unter II.1.b bb).
- 20** 2. Die Sache ist spruchreif. Nach den insoweit eindeutigen finanzgerichtlichen Feststellungen hatte die Klägerin von ihrer Stammeinlage in Höhe von 8.500 € insgesamt 3.138,71 € zurückgezahlt erhalten. Das FG hat daher den Auflösungsverlust zutreffend mit 3.217 € der Besteuerung unterworfen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de