

## Urteil vom 02. September 2014, IX R 43/13

**Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust - Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 - Sonderregelung für steuerfreie Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG**

BFH IX. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG § 10 Abs 1 Nr 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 3a, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, EStG § 52 Abs 8a S 3, EStG VZ 2011 , GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 05. September 2013, Az: 3 K 230/13

### Leitsätze

1. Bei der Ermittlung des Verlusts i.S. von § 17 EStG aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder der Auflösung der Gesellschaft dürfen die Anschaffungs- und die Veräußerungskosten gemäß § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. durch das JStG 2010 auch dann nur zu 60 % abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige zwar keine durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt hat, aber mit der Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen gehandelt hat.
2. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 ist verfassungsgemäß.
3. Ein steuerfreier Zuschuss ist nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG ausschließlich mit den Beiträgen für die Basisleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu verrechnen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger war Geschäftsführer der X-GmbH, an deren Kapital er zu 20 % beteiligt war. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug 25.000 €. Er erwarb seine Anteile zum Nominalbetrag.
- 2 Mit notariell beurkundetem Gesellschafterbeschluss vom 2. März 2011 wurde die Auflösung der X-GmbH beschlossen und der Kläger zum Liquidator bestellt. Ausweislich der Bilanz zum 31. Dezember 2011 lag eine bilanzielle Überschuldung der GmbH in Höhe von 1.675.864,28 € vor.
- 3 Die Kläger wendeten im Streitjahr 2011 Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von insgesamt 6.597 € auf, wovon 5.697,12 € auf die Basisleistungen und 899,88 € auf die Wahlleistungen entfielen. Der Kläger erhielt einen steuerfreien Arbeitgeberzuschuss in Höhe von 3.436 €.
- 4 In der Einkommensteuererklärung für 2011 machte der Kläger einen Verlust gemäß § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 25.000 € aus der Auflösung der X-GmbH geltend. Diesen ermittelte er durch die Addition seines Anteils am Stammkapital in Höhe von 5.000 € sowie seines Anteils an der Kapitalrücklage in Höhe von 20.000 €. Nach seiner Ansicht sei das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht anwendbar, weil er aus der Beteiligung keine dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Einkünfte erzielt habe.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in dem Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 5. Dezember 2012 den Verlust gemäß § 17 EStG zwar dem Grunde nach, wandte aber das Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG an, so dass sich der Verlust auf 15.000 € (60 % von 25.000 €) minderte. Bei den Sonderausgaben verrechnete das FA den Arbeitgeberzuschuss vollständig mit den Beiträgen zu den Basisleistungen.
- 6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der

Finanzgerichte (EFG) 2014, 118 veröffentlichten Urteil aus, der Kläger könne aufgrund der ab dem Veranlagungszeitraum 2011 geltenden Neuregelung in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) aus der Auflösung der X-GmbH nur den vom FA bereits berücksichtigten Verlust in Höhe von 15.000 € geltend machen. Das FA habe zudem den Arbeitgeberzuschuss zur Krankenversicherung korrekt mit den Basisleistungen verrechnet.

- 7** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Das FG wende mit § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG eine Norm an, die gegen das Folgerichtigkeitsgebot und damit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoße. Denn nur wenn Einnahmen anfielen, die ganz oder teilweise von der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 EStG erfasst würden, sei die Bedingung für die folgerichtige Begrenzung des Abzugs von Erwerbsaufwendungen erfüllt. Die Vorentscheidung verletze zudem § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Obwohl nur die Krankenversicherungsbeiträge zur Basisabsicherung zum Abzug kämen, kürze das FG diese um den Arbeitgeberzuschuss für die Basisabsicherung und die Wahlleistungen. Der steuerfreie Arbeitgeberzuschuss sei für beide Arten von Versicherungsleistungen in Höhe von jeweils 50 % gewährt worden.
- 8** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 24. April 2013 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 5. Dezember 2012 dahingehend zu ändern, dass bei § 17 EStG ein weiterer Verlust in Höhe von 10.000 € zu berücksichtigen und bei den Sonderausgaben die Basisleistungen lediglich um einen Arbeitgeberzuschuss zur Krankenversicherung in Höhe von 2.986,06 € zu kürzen ist.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung zurückzuweisen. Im Ergebnis zutreffend hat das FG den unstreitigen Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 und 2, § 3c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG nur in Höhe von 15.000 € zum Abzug zugelassen (1.). Das FG hat zudem zu Recht angenommen, dass das FA den Arbeitgeberzuschuss zutreffend mit den Beiträgen für die Basisleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG verrechnet hat (2.).
- 11** 1. Das FG hat zu Recht den Auflösungsverlust nur in Höhe von 15.000 € zum Abzug zugelassen.
- 12** a) Dem Kläger ist im Streitjahr unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ein Auflösungsverlust i.S. von § 17 Abs. 1, Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 1, § 3c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG in Höhe von 15.000 € entstanden. Er war innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der GmbH zu mindestens 1 % beteiligt.
- 13** b) Das FG hat zutreffend entschieden, dass das Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG im Streitfall eingreift.
- 14** aa) Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG sind 40 % des gemeinen Werts i.S. von § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG steuerfrei. 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 2005 XI R 61/04, BFHE 210, 332, BStBl II 2006, 163).
- 15** Nach der Rechtsprechung des Senats (vgl. Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; bestätigt durch Urteil vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627) kommt eine Steuerbefreiung zu 40 % nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in

Betracht, wenn keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen. Dann tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zu 60 % zu berücksichtigen, nicht ein. Zur näheren Begründung verweist der Senat auf sein Urteil in BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220.

- 16** bb) Als Reaktion auf diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber indes die Regelung in § 3c Abs. 2 EStG durch das JStG 2010 um einen neu eingefügten Satz 2 ergänzt. Danach ist für die Anwendung des Satzes 1 die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen i.S. des § 3 Nr. 40a EStG ausreichend (vgl. dazu BTDrucks 17/2249, 50). Gemäß § 52 Abs. 8a Satz 3 EStG ist § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden (vgl. BTDrucks 17/2249, 63). Der Auflösungsverlust ist daher im Streitfall nur in Höhe von 15.000 € zu berücksichtigen.
- 17** cc) Die Voraussetzungen einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG liegen nicht vor. Der Senat kann sich nicht die erforderliche Überzeugung bilden, dass die Regelung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG die Grenzen überschreitet, die für verfassungsrechtlich zulässige Typisierungen entwickelt worden sind (im Ergebnis gl.A. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3c EStG Rz 12; Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 3c EStG Rz 49b; a.A. Binnewies, GmbH-Rundschau 2012, 870, 870 f.).
- 18** Für Veräußerungsvorgänge i.S. von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG ist der in § 3c Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz EStG vorgeschriebene Abzug von nur 60 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der übrigen dort genannten Werte vor dem Hintergrund des Teileinkünfteverfahrens und auch des objektiven Nettoprinzips folgerichtig (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2005 IX R 15/05, BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171 zur Einkünfteermittlung gemäß § 23 Abs. 3, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG im Halbeinkünfteverfahren; BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 69/05, BFHE 218, 251, BStBl II 2008, 551, unter II.2.c zum Halbabzugsverbot; BFH-Urteil vom 16. Oktober 2007 VIII R 51/06, juris; BFH-Beschluss vom 5. Februar 2009 VIII B 59/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 641). Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG ist § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG --wie im Streitfall-- bei der Auflösung einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden. In diesem Fall ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusehen (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 19** Wird der Veräußerungspreis, der die erzielten Wertsteigerungen widerspiegelt, nur zu 60 % steuerrechtlich berücksichtigt, können ihm auch nur 60 % der korrespondierenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten (oder anderen Werte) gegenübergestellt werden. Würden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (oder anderen Werte) in vollem Umfang zum Abzug zugelassen, die Veräußerungspreise aber nur zu 60 % als Einnahmen angesetzt, so könnten realisierte Wertsteigerungen entgegen dem Normzweck nicht vollständig, sondern nur noch erfasst werden, soweit sie die Anschaffungskosten übersteigen (BFH-Urteil in BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171; BFH-Urteil in BFHE 218, 251, BStBl II 2008, 551; vgl. auch Heuermann, Der Betrieb 2005, 2708).
- 20** Zur Überzeugung des Senats ist der Gesetzgeber nicht von Verfassungs wegen daran gehindert, die Höhe des tatsächlich steuerfreien Veräußerungspreises unter Einschränkung des objektiven Nettoprinzips unbeachtet zu lassen, da eine solche Beeinträchtigung nicht unverhältnismäßig und durch sachliche Gründe gerechtfertigt ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 17/2249, 50) dient der eingefügte § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG der Praktikabilität und der Vereinfachung, da die Regelung verhindern soll, dass aufgrund der in § 3c Abs. 2 EStG verankerten veranlagungszeitraumunabhängigen Begrenzung eine laufende rückwirkende Anpassung vorgenommen werden müsste, wenn in späteren Jahren Einnahmen anfielen. Das Teilabzugsverbot soll zudem nach dem Willen des Gesetzgebers und der gesetzlichen Systematik nur einen unselbständigen "Baustein" innerhalb des gesamten Regelungswerks zum Teileinkünfteverfahren bilden. Darüber hinaus entfällt durch § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG die schwierige Abgrenzung, ob und zu welchem Zeitpunkt eine Beteiligung endgültig einnahmeloos ist (gl.A. HHR/Desens, § 3c EStG Rz 12). Der Gesetzgeber hat im Bereich des Steuerrechts einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dies gilt für die Auswahl des Steuergegenstands und auch für die Bestimmung des Steuersatzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, unter C.II.d; vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, unter C.I.b). Das BVerfG erkennt in ständiger Rechtsprechung Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, beginnend ab C.I.2.b; BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1563, 1565). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel --wie im Streitfall-- Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an

die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen.

- 21** Ohne Erfolg bleibt der Einwand der Kläger, der allgemeine Gleichheitssatz sei unter dem Gesichtspunkt des Verbots widersprüchlicher Normbefehle verletzt, weil § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG für die Abzugsbeschränkung ein "Anfallen" steuerfreier Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG voraussetze, während nach § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG die bloße "Absicht" der Erzielung derartiger Einnahmen genügen solle.
- 22** Denn der behauptete Widerspruch liegt nicht vor. Die Regelung in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG dient vielmehr --wie auch im Gesetzentwurf des JStG 2010 der Bundesregierung (BTDrucks 17/2249, 50) explizit zum Ausdruck kommt-- als Ergänzung des Satzes 1.
- 23** 2. Zu Recht hat das FG zudem angenommen, dass das FA den Arbeitgeberzuschuss zutreffend mit den Beiträgen für die Basisleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG verrechnet hat.
- 24** a) Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist Voraussetzung für den Abzug der in Abs. 1 Nrn. 2, 3 und 3a bezeichneten Beträge (Vorsorgeaufwendungen), dass sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen; steuerfreie Zuschüsse zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung stehen insgesamt in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vorsorgeaufwendungen i.S. des Abs. 1 Nr. 3. Die steuerfreien Zuschüsse sind daher nicht auf die Beitragsanteile für Basisleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG und für Zusatzleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG aufzuteilen.
- 25** Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/13429, 44) wird mit der Regelung in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG sichergestellt, dass Beiträge zur Absicherung von Mehrleistungen bei den privat krankenversicherten Arbeitnehmern genauso behandelt werden wie bei gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmern.
- 26** b) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht die vollständige Verrechnung des Arbeitgeberzuschusses mit den Beiträgen für die Basisleistungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugelassen (im Ergebnis gl.A. FG Hamburg, Urteil vom 21. September 2012 3 K 144/11, EFG 2013, 26 --rechtskräftig--; FG Nürnberg, Urteil vom 16. Januar 2013 3 K 974/11, EFG 2013, 843 --rechtskräftig--; FG Münster, Urteil vom 20. Februar 2013 7 K 2814/11 --rechtskräftig--; Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 31. Mai 2011, DStR 2011, 1712, 1713; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 306; a.A. Neumann, DStR 2013, 388, 388 f.). Da im Streitfall die seit dem Veranlagungszeitraum 2010 geltende Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG zur Anwendung kommt, sind --entgegen der Auffassung der Kläger-- die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18. Juli 1980 VI R 97/77 (BFHE 131, 339, BStBl II 1981, 16) nicht einschlägig.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)