

Urteil vom 06. April 2011, IX R 61/10

Keine Anwendung des Halbabzugsverbots bei lediglich symbolischem Kaufpreis - Halbabzugsverbot bei geringen Veräußerungseinnahmen - Entgeltliche Veräußerung

BFH IX. Senat

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

vorgehend FG Nürnberg, 09. März 2010, Az: 5 K 323/2007

Leitsätze

Halbeinkünfteverfahren und Halbabzugsverbot sind nicht anzuwenden, wenn objektiv wertlose Anteile aus buchungstechnischen Gründen zu einem symbolischen Kaufpreis (z.B. von 1 €) veräußert werden.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden in den Jahren 2002 und 2003 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war mit einem Kommanditanteil von 18,89 % (Stand 6. April 2001) Kommanditist der Energie KG. Die KG wurde zum 31. Dezember 2000 formwechselnd in eine AG umgewandelt. Der Kläger erhielt 566.700 Aktien zu je 1 € (566.700 € bzw. 1.108.368,86 DM) und war so mit 18,89 % am Grundkapital der AG beteiligt. In den Jahren 2001 und 2002 wurden bei der AG keine Ausschüttungen vorgenommen. Am 11. Februar 2002 verkaufte der Kläger seine Aktien zum Kaufpreis in Höhe von 1 € an einen fremden Dritten.
- 2** Der Veräußerungsverlust des Klägers betrug 2002 unstreitig insgesamt 1.198.833 € (2.344.713,55 DM). Streitig blieb, ob der Veräußerungsverlust in Höhe von 1.198.833 € in voller Höhe oder gemäß § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) nur zur Hälfte bei der Einkommensbesteuerung des Klägers für 2002 zu berücksichtigen ist. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte den verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 2002 wie auch zum 31. Dezember 2003 im letztgenannten Sinne fest. Insoweit blieben die Einsprüche ohne Erfolg.
- 3** Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Die Anschaffungskosten des Klägers seien bei der Berechnung des Verlusts nach § 17 Abs. 1 EStG in voller Höhe zu berücksichtigen. § 3c Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG sei bei Aufgabe- und Veräußerungsverlusten nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt habe, die nur zur Hälfte zu versteuern seien. Der im Streitfall vereinbarte Veräußerungspreis in Höhe von 1 € sei einem Veräußerungspreis von 0 € gleichzusetzen. Dieser Verkaufspreis sei nicht deshalb vereinbart worden, weil die Aktien nach Einschätzung der Vertragsparteien exakt 1 € wert gewesen wären --wirtschaftlich seien die Aktien vielmehr wertlos--, sondern weil ein symbolischer Betrag für Zwecke der Buchführung und technischen Abwicklung des Kaufvertrages benötigt werde. Im Übrigen setze auch die Finanzverwaltung in ständiger Übung Beträge unter 1 € mit 0 € an.
- 4** Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 EStG und § 3c Abs. 2 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG). Die zivilrechtlich wirksame Vereinbarung von 1 € Kaufpreis sei auch der steuerrechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen.
- 5** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

- 7** Insbesondere seien auf Seiten der Kläger keine Einnahmen erzielt worden. Der beurkundete Kaufpreis von 1 € sei real nicht geflossen. Sollte der Bundesfinanzhof (BFH) eine andere Auffassung als das FG vertreten, so wäre in der Folge der Frage nachzugehen, ob das Halbeinkünfteverfahren aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht anzuwenden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Halbeinkünfteverfahren und Halbabzugsverbot (§ 3 Nr. 40 Buchst. c, § 3c Abs. 2 EStG) sind im Streitfall nicht anzuwenden.
- 9** 1. Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG ist die Hälfte des Veräußerungspreises i.S. von § 17 Abs. 2 EStG steuerfrei. Die hiermit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nur zur Hälfte 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 zur Hälfte 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 (BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 XI R 61/04, BFHE 210, 332, BStBl II 2006, 163).
- 10** a) Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser Aufwand steht nicht --wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die hälftige Kürzung verlangt-- in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte anzusetzenden Einnahmen. Fließen keine Einnahmen zu, ist § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht anzuwenden und der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar (BFH-Urteile vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; 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).
- 11** b) Keine Einnahmen erzielt, wer objektiv wertlose Anteile zu einem symbolischen Kaufpreis (z.B. von 1 €) veräußert. Die Parteien des Veräußerungsvertrags vereinbaren damit kein Entgelt für die Werthaltigkeit der übertragenen Anteile, sondern wählen diese Gestaltung regelmäßig aus buchungstechnischen Gründen.
- 12** Vom bloß symbolisch angesetzten Kaufpreis zu unterscheiden sind Fälle, in denen Veräußerungseinnahmen erzielt werden, auch wenn diese von geringer Höhe sind und der Veräußerer insgesamt einen Verlust erleidet. Hier sind Halbeinkünfteverfahren und Halbabzugsverbot anzuwenden (vgl. das zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene Urteil IX R 40/10 des erkennenden Senats vom heutigen Tag, www.bundesfinanzhof.de). Damit wird nicht etwa eine Geringfügigkeitsgrenze für die Anwendung des Halbabzugsverbots eingeführt. Es geht nicht darum, ab welcher Höhe ein Veräußerungspreis als für die Anwendung des Halbabzugsverbots erheblich zu erachten wäre, sondern darum, ob ein einem Veräußerungspreis von 0 € gleichzusetzender Kaufpreis für die Übernahme wertloser Anteile im Rechtsverkehr aus buchungstechnischen Gründen lediglich symbolische Bedeutung zukommt.
- 13** Auch wenn einem Kaufpreis lediglich symbolische Funktion zukommt, liegt gleichwohl eine entgeltliche Veräußerung i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor; denn diese ist auch dann anzunehmen, wenn objektiv wertlose Anteile ohne Gegenleistung zwischen fremden Dritten übertragen werden (BFH-Urteile vom 18. August 1992 VIII R 13/90, BFHE 169, 90, BStBl II 1993, 34, sowie vom 1. August 1996 VIII R 4/92, BFH/NV 1997, 215; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 29. Aufl., § 17 Rz 96, 100, jeweils m.w.N.; Ebling in Blümich, § 17 EStG Rz 131, m.w.N.; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 17 Rz 40; Eilers/ R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 80, m.w.N.).
- 14** 2. Im Streitfall führt der symbolische Kaufpreis von 1 € nicht zu Einnahmen. Der symbolische Kaufpreis von 1 € ist, wie das FG zutreffend entschieden hat, einem Veräußerungspreis von 0 € gleich zu erachten.
- 15** Der Preis von 1 € wurde nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des

FG nicht als Entgelt für die Werthaltigkeit der übertragenen Anteile vereinbart. Vielmehr waren die Anteile wertlos. Vor diesem Hintergrund haben die Vertragsparteien die Gestaltung "Veräußerung für 1 €" aus buchungstechnischen Gründen gewählt. Das FG hat auch keine Anhaltspunkte für eine schenkweise Überlassung der Anteile festgestellt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de