



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
info@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

BFH: Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist verfassungsgemäß

Stand: 26.09.2007

Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist nach einem heute veröffentlichten BFH-Urteil mit dem GG vereinbar (19.6.2007, VIII R 69/05)

Zwar durchbricht das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG für die mit laufenden Gewinnausschüttungen zusammenhängenden Ausgaben das objektive Nettoprinzip und die Vorschriften des Halbeinkünfteverfahrens sind insoweit nicht folgerichtig ausgestaltet. Gleichwohl ist § 3c Abs. 2 EStG im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, weil es auf der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung der Gesellschafts- und Anteilseignerebene dafür einen sachlich rechtfertigenden Grund gibt. Eine Durchbrechung des Nettoprinzips ergibt sich gemäß § 3c Abs. 2 nur für solche Betriebsausgaben und Werbungskosten, die im Zusammenhang mit laufenden Einnahmen i.S. von § 3 Nr. 40d bis i EStG stehen, nicht jedoch, soweit es um Veräußerungsvorgänge i.S. von § 3 Nr. 40a bis c und j EStG geht. Die systematische Grundentscheidung des Halbeinkünfteverfahrens, Veräußerungsvorgänge den laufenden Gewinnausschüttungen gleichzustellen, bildet die Rechtfertigung dafür, auch die entsprechenden Aufwendungen einheitlich zu behandeln, d.h. in allen Fällen nur den Halbabzug zuzulassen.

Im Gegensatz zum Anrechnungs- führt das Halbeinkünfteverfahren zwar nur zu einer pauschalen typisierenden Entlastung, die die individuelle Einkommensteuerbelastung des Anteilseigners nur bei einem individuellen Steuersatz von 40 Prozent exakt erreicht, bei einem niedrigeren individuellen Steuersatz hingegen zu einer geringeren Entlastung. Das ändert aber nichts daran, dass das Halbeinkünfteverfahren daraufhin angelegt ist, ausgeschüttete Gewinne einer Körperschaft einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typisierend der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entspricht. § 3 Nr.40 EStG normiert keine echte Steuerbefreiung, sondern die EU-rechtlich gebotene Alternative zum früheren Anrechnungsverfahren. Gemessen an dem Regelungszweck, ausgeschüttete Gewinne einer Gesamtbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu unterwerfen, die annähernd der Belastung anderer Einkünfte des Anteilseigners entspricht, wäre es durchaus folgerichtig gewesen, die dem Anteils-



eigner im Zusammenhang mit seiner Beteiligung zur Erzielung von Gewinnausschüttungen entstandenen Aufwendungen vollständig – wie bei allen anderen Einkünften – als Werbungskosten abzuziehen. Das Halbabzugsverbot durchbricht mithin insoweit das objektive Nettoprinzip.

Während der Gesetzgeber für die steuerliche Belastung der Einnahmen des Anteilseigners die Körperschaft und den Anteilseigner wirtschaftlich als Einheit betrachtet und eine Mehrfachbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer durch das Halbeinkünfteverfahren verhindern will, wird beim Abzug der damit zusammenhängenden Ausgaben des Anteilseigners die wirtschaftliche Einheitsbetrachtung aufgegeben und stattdessen rein rechtstechnisch darauf abgestellt, dass Körperschaft und Anteilseigner verschiedene Steuersubjekte sind.

Wird der Veräußerungspreis, der die erzielten Wertsteigerungen widerspiegelt, nur zur Hälfte steuerrechtlich berücksichtigt, kann ihm auch nur die Hälfte der korrespondierenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegenübergestellt werden. Würden sie in vollem Umfang zum Abzug zugelassen, könnten realisierte Wertsteigerungen nicht vollständig erfasst werden. Die sachliche Rechtfertigung, auch solche Betriebsausgaben und Werbungskosten nur hälftig zum Abzug zuzulassen, ergibt sich aus der systematischen Parallele von laufenden Ausschüttungen und Veräußerungsvorgängen im Halbeinkünfteverfahren.

Die Gleichstellung von Veräußerungsgewinn und Gewinnausschüttung entspricht der wirtschaftlichen Realität nur, soweit mit dem Kaufpreis der Beteiligung die auf der Gesellschaftsebene versteuerten offenen Rücklagen bezahlt werden. Wird der Kaufpreis der Beteiligung hingegen durch vorhandene stille Reserven bestimmt, so wird der Veräußerungspreis insoweit ebenfalls nur zur Hälfte als Einnahme erfasst, obwohl die stillen Reserven nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil der Kaufpreis dann künftig zu versteuernde stille Reserven enthält, die auf der Ebene der Kapitalgesellschaft steuerlich verhaftet bleiben. Damit liegt dem Halbeinkünfteverfahren insoweit das Prinzip zugrunde, dass die Besteuerung ausnahmsweise aus wirtschaftspolitischen Gründen aufgeschoben bleiben kann, wenn sie letztlich gesichert erscheint.

Darüber hinaus gelten die typisierende Gleichstellung von Veräußerungsgewinn und Gewinnausschüttung und die daraus folgende hälftige Steuerbefreiung der Einnahmen beim Anteilseigner selbst dann, wenn überhaupt kein erkennbarer Zusammenhang zwischen dem Veräußerungsgewinn und einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung besteht, etwa wenn der Kaufpreis durch den Börsenkurs bestimmt wird.

Diese sehr weitgehende begünstigende Typisierung auf der Einnahmenseite ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies gilt umso mehr, als auch bei der Besteuerung laufender Dividenden nach dem Halbeinkünfteverfahren mitunter die gesetzgeberische Prämisse, die Dividenden seien mit Körperschaftsteuer vorbelastet, nicht zutrifft, etwa wenn die Gesellschaft bei ihr steuerfrei gebliebene Betriebseinnahmen an den Anteilseigner ausschüttet. Die großzügige wirkende Typisierung auf der Einnahmenseite rechtfertigt es, auch bei der Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen einen Gleichlauf von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen vorzusehen.

Da für die mit Veräußerungsgewinnen zusammenhängenden Aufwendungen das Halbabzugsverbot sachlich geboten ist, ist das Halbabzugsverbot auch für die mit laufenden Gewinnaus-



schüttungen zusammenhängenden Aufwendungen zu rechtfertigen. Der systematische Gleichlauf von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen auch auf der Ausgabenseite ist folgerichtig umgesetzt, dafür darf eine teilweise Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips für die mit laufenden Gewinnausschüttungen zusammenhängenden Ausgaben in Kauf genommen werden.. Dies ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Vermögensanlage:

**Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Heinrichstraße 155 – 40239 Düsseldorf
Fon 0211/43 83 560
Fax 0211/43 83 5611
bernhard.fuchs@rafuchs.de
fuchs@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.