

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Keine tatsächlichen Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 oder von Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a für das Teilabzugsverbot nötig
- ▶ Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 3c

Anteilige Abzüge

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

- (1) Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden; Absatz 2 bleibt unberührt.
- (2) ¹Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte zu 60 Prozent 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. **²Für die Anwendung des Satzes 1 ist die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 40 oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nummer 40a ausreichend.** ³Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ⁴§ 8b Abs. 10 des Körperschaftsteuergesetzes gilt sinngemäß.
- (3) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten, die mit den Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen

ESTG § 3c

im Sinne des § 3 Nr. 70 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, nur zur Hälfte abgezogen werden.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...

(8a) § 3c Absatz 2 ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nummer 40 erstmals anzuwenden ist. ²§ 3c Absatz 2 Satz 3 und 4 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden. ³**§ 3c Absatz 2 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden.**

...

Autor: Prof. Dr. Marc **Desens**, Leipzig
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Bron/Seidel, Wann gilt das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG noch?, Zugleich Analyse des BFH-Urteils vom 25.6.2009, IX R 42/08, DStZ 2009, 859; Crezelius, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2009, 837; Kaufmann/Stolte, Verlustnutzung nach dem BFH-Urteil v. 25.6.2009, FR 2009, 1151 zum Halbabzugsverbot bei Auflösungsverlust, FR 2009, 1121; Korn, Ausgaben und Verluste bei Anteilen an Kapitalgesellschaften in Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer, DStR 2009, 2509; Naujok, Kein Halbabzugsverbot bei fehlenden Einnahmen, BB 2009, 2128; Benecke/Schnitger, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, IStR 2010, 432; Birnbaum/Heggemann, Kommentar zu BFH, Urteil v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BB 2010, 1069; Churcha/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, Beilage 7, 4; Dötsch/Pung, Zur Reichweite des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, DB 2010, 977; Förster, Reichweite des Halb- bzw. Teilabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei Beteiligungsaufwand, GmbHR 2010, 1009; Jehke/Pitzal, Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei einnahmenlosen Beteiligungen, DStR 2010, 256; Jehke/Pitzal, Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei einnahmenlosen Beteiligungen und kein Ende?, DStR 2010, 1163; Maute, Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG, EStB 2010, 388; Nacke, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142; Ott, Finanzierungshilfen bei der GmbH, Forderungsverzicht und Ausfall von Gesellschafterdarlehen, DStZ 2010, 623; Pyszka, Steuerliche Abzugsfähigkeit von vergeblichen Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb, DStR 2010, 1322.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Nach dem neu eingefügten Abs. 2 Satz 2 ist das Teilabzugsverbot des Abs. 2 Satz 1 ab dem VZ 2011 auch auf Aufwendungen anzuwenden, wenn endgültig keine Einnahmen oder BV-Mehrungen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen. J 10-1

Rechtsentwicklung: zur *Gesetzesentwicklung bis VZ 2008* s. § 3c Anm. 2ff. J 10-2

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In § 3c wurde ein neuer Absatz 2 Satz 2 eingefügt. Der bisherige Absatz 2 Satz 2 wurde zu Satz 3 und der bisherige Satz 3 zu Satz 4.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Der neue Abs. 2 Satz 2 gilt ab dem VZ 2011 (§ 52 Abs. 8a Satz 3), also bei kalenderjahrgleichem Wj. ab dem 1.1.2011 und bei abweichendem Wj. mit Beginn des WJ 2010/11 (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Vor dem VZ 2011 gilt Abs. 2 Satz 2 nicht. Vielmehr ist das Teilabzugsverbot (2009 und 2010) bzw. Halbabzugsverbot (2002 bis 2008) aus Abs. 2 Satz 1 nach Auffassung des BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08 (BStBl. II 2010, 220); v. 14.7.2009 – IX R 8/09 (BFH/NV 2010, 339); v. 18.3.2010 – IX B 227/09 (BStBl. II 2010, 627); v. 9.6.2010 – IX R 52/09, (BStBl. II 2010, 1102, 1104) und schließlich auch der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010, BStBl. I 2010, 1292; v. 28.6.2010, BStBl. I 2010, 599; aA noch BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 181) nicht für Aufwendungen anzuwenden, die bis zum 31.12.2010 anfallen, wenn *endgültig* keine BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen. Das gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung im BV (auch einer PersG) gehalten wird oder nicht (Bron/Seidel, DStZ 2009, 859 [862]; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 256 [257]; Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121 [1122]; Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978]). Bei endgültiger Einnahmelosigkeit voll abziehbar sind alle bis zum 31.12.2010 entstandenen Beteiligungsaufwendungen, etwa Teilwertabschreibungen (Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978]), aber auch Finanzierungs- oder Verwaltungskosten (zutr. Maute, EStB 2010, 388 [390]; aA Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978]). Gleiches gilt auch für bis zum 31.12.2010 getätigte, vergebliche Aufwendungen zu einem (beabsichtigten, aber gescheiterten) Beteiligungserwerb, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht bejaht werden kann (Pyszka, DStR 2010, 1322 [1323f.]). J 10-3

► **Endgültig einnahmelos ist eine Beteiligung**, wenn keine BV-Mehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 oder Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a angefallen sind. Unschädlich sind Gewinnausschüttungen, die vor 2002 dem Anrechnungsverfahren unterlegen haben (FG Düss. v. 20.1.2010, EFG 2010, 1775 [1776] nrkr., Rev. Az. BFH IV R 14/10; Nds. FG v. 18.5.2010, EFG 2010, 1588, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 28/10; FG Köln v. 24.8.2010 – 8 K

4878/06, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 45/10; Korn, DStR 2009, 2509 [2512]; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 1163 [1167 f.]; Bron/Seidel, DStZ 2009, 859 [863]; Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121 [1125]; Förster, GmbHR 2010, 1009 [1013]; Ott, DStZ 2010, 623 [637]; aA FG Rhld.-Pf. v. 12.11.2009, DStRE 2010, 393 [394] rkr.) oder ab 2009 der Abgeltungssteuer unterliegen (Benecke/Schnitger, IStR 2010, 432 [433]; Churcha/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, DB 2010, Beil. 7, 4, 6; Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [979]). In beiden Fällen sind nämlich – wörtlich genommen – keine BV-Mehrungen oder Einnahmen nach § 3 Nr. 40 angefallen, weil die Gewinnausschüttungen nicht dem Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) unterlegen haben (Bron/Seidel, DStZ 2009, 859 [863]; Korn, DStR 2009, 2509 [2512]; Förster, GmbHR 2010, 1009 [1013]).

- ▶ **Nicht endgültig einnahmelos ist eine Beteiligung**, wenn bei einer Liquidation Kapital zurückgezahlt wird und daher Einnahmen nach § 17 Abs. 4 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c Satz 2 anfallen (FG München v. 23.6.2010, EFG 2011, 95, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 33/10; Bron/Seidel, DStZ 2009, 859 [862]; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 1163 [1167]; Birnbaum/Heggemann, BB 2010, 1069 [1070 f.]; aA Naujok, BB 2009, 2128 [2129]). Gleiches gilt, wenn im Falle einer Veräußerung ein symbolischer Kaufpreis (1 €) vereinbart wird (FG Düss. v. 14.4.2010, EFG 2010, 1589, nrkr., Rev. BFH Az. IX R 31/10; v. 9.7.2010, EFG 2010, 1676, nrkr., Rev. BFH Az. IX R 49/10; Nacke, DB 2010, 1142; Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978]; Bron/Seidel, DStZ 2009, 859 [862]; Förster, GmbHR 2010, 1009 [1014]). Auch eine (erst später entdeckte) vGA, die als Einnahme nach § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d Satz 1 (unter Berücksichtigung der dortigen Sätze 2 und 3) qualifiziert werden kann, ist schädlich (Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121 [1124]; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 256 [258]; Maute, EStB 2010, 388 [389]). Ebenso führt eine zwingend vorzunehmende Teilwertzuschreibung (§ 6 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) nach einer vorherigen Teilwertabschreibung (§ 6 Nr. 2 Satz 2 iVm. Nr. 1 Satz 3), die dem Halb- bzw. Teilabzugsverfahren unterlegen hat (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3), konsequenterweise zu schädlichen Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a (aA wohl Förster, GmbHR 2010, 1009 [1016]). Zwar führen die aufgezeigten Abgrenzungen in Einzelfällen zu unbilligen und kaum nachvollziehbaren Ergebnissen. Da sie aber nur folgerichtig die BFH-Rspr. (aaO) umsetzen, zeigen diese Ergebnisse nur, dass die einschränkende Auslegung des Teilabzugsverbots (Abs. 1 Satz 1) durch den BFH schon dem Grunde nach nicht richtig sein kann.
- ▶ **Die Endgültigkeit der Einnahmelosigkeit** ist uE erst eingetreten, wenn gänzlich ausgeschlossen ist, dass noch Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 anfallen können. IdR lässt sich das erst nach Abschluss des Liquidationsverfahrens mit Totalverlust feststellen. Jedoch kann eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit in Einzelfällen ausreichen (vgl. FG Köln v.

25.2.2010, EFG 2010, 939, nrkr., BFH Az. IX R 17/10). Liegen zwar die Voraussetzungen für eine Vollabschreibung der Beteiligung vor (§ 6 Nr. 2 Satz 2 iVm. Nr. 1 Satz 3), wird die Beteiligung aber weiter gehalten, wird das regelmäßig noch nicht der Fall sein (Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978]; aA Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121 [1123]). Man wird dabei auf die endgültige Einnahmelosigkeit der gesamten Beteiligung (Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978]) und nicht auf die endgültige Einnahmelosigkeit eines einzelnen Geschäftsanteils abstellen müssen (so aber Jehke/Pitzal, DStR 2010, 256 [258 ff.]; Förster, GmbHR 2010, 1009 [1012 ff.]).

- ▶ **Unerheblichkeit des Zeitpunkts der Endgültigkeit der Einnahmelosigkeit:** Selbst wenn die Endgültigkeit der Einnahmelosigkeit erst nach dem 1.1.2011 eintritt, sind alle Aufwendungen, die bis zum 31.12.2010 angefallen sind, vollabziehbar.
- ▶ **Verfahrensrecht:** Steht die endgültige Einnahmelosigkeit fest, müssen bereits ergangene Steuerbescheide für VZ vor 2011, bei denen Aufwendungen nur dem Teil- bzw. Halbabzug unterlagen, gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Insoweit bildet die „endgültige Einnahmelosigkeit“ das rückwirkende Ereignis (vgl. Bron/Seidel, DStZ 2009, 859 [864]; Korn, DStR 2009, 2509 [2512]; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 256 [261]; Birnbaum/Heggemann, BB 2010, 1069 [1070]; Churcha/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, DB 2010, Beil. 7, 4, 6). Gegen den umgekehrten Weg, nämlich für die bis zum 31.12.2010 entstandenen Aufwendungen zunächst einen vollen Abzug zulassen, der ggf. später korrigiert wird, wenn Einnahmen anfallen, sprechen steuersystematische Erwägungen: Als Korrespondenznorm zu § 3 Nr. 40 bzw. Nr. 40a geht Abs. 2 Satz 1 regelmäßig vom Anfallen solcher Einnahmen aus. Insoweit bilden eine endgültig einnahmeloze Beteiligung eine materielle Ausnahme, die verfahrensrechtlich nicht zur Regel gemacht werden kann (im Ergebnis auch mit verfahrenstechnischen Erwägungen Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [978 ff.]; aA Förster, GmbHR 2010, 1009 [1012]; Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121 [1123]). Ebenso kann aus der Ausnahme keine tatsächliche Ungewissheit über die „endgültige Einnahmelosigkeit“ und damit keine vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 AO) mit vorläufigem Vollabzug begründet werden (insoweit aA Jehke/Pitzal, DStR 2010, 256 [261]; Birnbaum/Heggemann, BB 2010, 1069 [1070 ff.]). In diesem Regel-Ausnahmeverhältnis liegt der Unterschied zum Abzugsverbot aus § 3c Abs. 1 (s. dazu § 3c Anm. 43).

Grund der Änderung: Die FinVerw. ging zunächst davon aus, dass das Teil- bzw. Halbabzugsverbot nach Abs. 2 Satz 1 unabhängig davon gilt, ob BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) gegenwärtig, zukünftig oder überhaupt anfallen werden. Der BFH

J 10-4

v. 25.6.2009 – IX R 42/08 (BStBl. II 2010, 220) hat Abs. 2 Satz 1 hingegen so ausgelegt, dass die Aufwendungen voll abziehbar sind, wenn endgültig feststeht, dass keine BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen werden. Die FinVerw. reagierte zunächst mit einem sog. Nichtanwendungserlass (BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 181). Nachdem der BFH seine Auslegung in weiteren Entscheidungen (BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 339; v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102, 1104; ebenso Nds. FG v. 19.2.2010, DStRE 2010, 1353, rkr.; FG Köln v. 25.2.2010, EFG 2010, 939, rkr.; FG Düss. v. 30.6.2010, EFG 2010, 1502, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 34/10) bestätigt hatte, hob die FinVerw. den Nichtanwendungserlass mit dem Hinweis auf, dass beabsichtigt sei, die Auffassung der FinVerw. ab dem VZ 2011 gesetzlich festzuschreiben (BMF v. 26.8.2010, BStBl. I 2010, 599). Bis einschließlich zum VZ 2010 sollte die Auslegung des BFH hingegen zugrunde gelegt werden (BMF v. 8.11.2010, BStBl. I 2010, 1292 [1294]).

Vor diesem Hintergrund wurde die Regelung in Abs. 2 Satz 2 in den Gesetzesmaterialien damit begründet, dass Steuerausfälle vermieden werden sollen und aus Gründen der Systematik des „gesamten Regelungswerks zum Teileinkünfteverfahren“ und der Praktikabilität zur ursprünglichen Verwaltungsauffassung zurückkehrt werden solle (BTDrucks. 17/2249, 74). Insoweit handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 um ein sog. „Nichtanwendungsgesetz“, mit dem der Gesetzgeber auf eine unliebsame Auslegung des BFH reagiert hat, wobei die Auffassung des BFH für die Vergangenheit Bestand hat und eben nicht rückwirkend außer Kraft gesetzt wird (s. Anm. J 10-3 zum zeitlichen Anwendungsbereich).

J 10-5 **Bedeutung der Änderung:** Ob man Abs. 2 Satz 2 für konstitutiv (Nacke, DB 2010, 1142 [1143]; Ott, DStZ 2010, 623 [635]) oder für deklaratorisch (Dötsch/Pung, DB 2010, 977 [979]) hält, hängt davon ab, ob man die Auslegung des BFH (s. Anm. J 10-4), nach der bei einem endgültigen Totalverlust das Teil- bzw. Halbabzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) nicht gelten soll, für zutreffend hält.

► **Vereinfachung und Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten:** Hält man Abs. 2 Satz 2 für konstitutiv, führt die Neuregelung für die stliche Behandlung von Aufwendungen, die ab dem 1.1.2011 anfallen, zu einer deutlichen Vereinfachung. Vor allem muss nicht mehr abgegrenzt werden, ob und zu welchem Zeitpunkt eine Beteiligung endgültig einnahmelos ist oder nicht, was in Einzelfällen zu unbilligen und kaum nachvollziehbaren Differenzierungen führt (s. Anm. J 10-3 mwN.; vgl. auch Crezelius, NZI 2009, 837 [838]). Auch die Schwierigkeiten einer verfahrensrechtlichen Umsetzung der periodenübergreifenden Betrachtung werden für Aufwendungen, die ab dem 1.1.2011 entstehen, vermieden (s. Anm. J 10-3).

- **Verfassungsrecht:** Soweit man die Auffassung vertritt, das Teilabzugsverbot sei (vor allem) in Fällen eines Totalverlustes verfassungswidrig und der Gesetzgeber habe durch die Schaffung von Abs. 2 Satz 2 nicht nur eine einfach-rechtlich mögliche, sondern eine verfassungsrechtlich zwingend gebotene Auslegung konterkariert (so etwa FG Thür. v. 8.10.2008 – 4 K 1058/07, juris), kommt nunmehr wegen des eindeutigen Wortlauts in Abs. 2 Satz 2 auch keine verfassungskonforme Auslegung mehr in Betracht. Insoweit müsste das BVerfG nach einer Richtervorlage (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG) oder einer Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) über die Frage entscheiden. UE lässt sich aber die durch Abs. 2 Satz 1 und 2 entstehende Durchbrechung des objektiven Nettoprinzipis vor Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich rechtfertigen. Geht man nämlich mit dem BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05 (BStBl. II 2008, 551); v. 16.10.2007 – VIII R 51/06, juris; v. 5.2.2008 – VIII B 59/08 (DStRE 2009, 641) – Vb. gegen die drei Entscheidungen wurden vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (vgl. BVerfG v. 9.2.2010 – 2 BvR 2650/07, juris; v. 9.2.2010 – 2 BvR 221/01, juris; v. 8.7.2010 – 2 BvR 727/09, nv.) – davon aus, dass das Teil- bzw. Halbabzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) dem Grunde nach verfassungskonform ist (s. § 3c Anm. 10 auch zum Streitstand im Schrifttum), ist es aus Gründen der Vereinfachung, Praktikabilität und zur Vermeidung neuer Abgrenzungsschwierigkeiten (s.o.) gerechtfertigt, das Teilabzugsverbot auch im Falle endgültig einnahmelooser Beteiligungen anzuwenden. Nur hinsichtlich der „getätigten“ Aufwendungen (Finanzierungs- oder Verwaltungsaufwendungen) bleibt dann die verfassungsrechtliche Kritik berechtigt (s. § 3c Anm. 10).

Die Änderungen im Detail

- **Absatz 2 Satz 2 (Absicht zur Erzielung von BV-Mehrungen oder Einnahmen für die Anwendung des Teilabzugsverbots nach Abs. 2 Satz 1 ausreichend)**

Abs. 2 Satz 2 konkretisiert den Anwendungsbereich des Teilabzugsverbots nach Abs. 2 Satz 1 (dazu § 3c Anm. 50). Durch die gewählte Formulierung kommt es für die Anwendung des Teilabzugsverbots jedenfalls nicht mehr darauf an, ob überhaupt Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 anfallen. Diese Wirkung war vom Gesetzgeber auch ausdrücklich beabsichtigt (BTDrucks. 17/2249, 74). J 10-6

Erneute Einschränkung des Teilabzugsverbots durch wortlautgetreue Auslegung möglich: Versteht man Abs. 2 Satz 2 jedoch – entgegen dem

gesetzgeberischen Willen – wörtlich, kann das Teilabzugsverfahren bei § 17-Beteiligungen ausgeschlossen sein, wenn etwaige Gewinnausschüttungen der Abgeltungsteuer unterliegen (keine Option nach § 32d Abs. 2 Buchst. b). In diesem Fall wird der Abzug der „getätigten“ Aufwendungen (Verwaltungs- oder Finanzierungskosten) idR zwar wegen § 20 Abs. 9 Satz 1 nicht möglich sein. Entsteht jedoch ein Veräußerungs- (§ 17 Abs. 1) oder Auflösungsverlust (§ 17 Abs. 4), ist dieser grundsätzlich abziehbar, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht bei § 17 bejaht wird, wobei im Rahmen der erforderlichen Renditebetrachtung auch die Gewinnausschüttungen berücksichtigt werden müssten, die der Abgeltungssteuer unterlegen haben (zur Gesamtbetrachtung von Ertrags- und Vermögenssteigerungen bei Beteiligungen hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 25. 2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; s. auch § 3c Anm. 57). Kommt man also zu dem Ergebnis, dass der Veräußerungs- oder Auflösungsverlust grundsätzlich steuerbar ist, sind die Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c zu 40 % stfrei. Die Aufwendungen (AK, auch nachträgliche AK oder Veräußerungskosten) unterliegen dem Teilabzugsverbot in diesem Fall nach Abs. 2 Satz 2 aber nur, wenn die Absicht bestand, mit der Beteiligung einen „Veräußerungspreis“ (= Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40) zu erzielen. Soweit die Gewinnausschüttungen der Abgeltungsteuer unterliegen (s.o.), können sie – anders als bei der Einkünfteerzielungsabsicht – nicht im Rahmen einer Gesamtrenditebetrachtung bei Abs. 2 Satz 2 berücksichtigt werden (= keine Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40). Verneint man demnach die besondere „*Einnahmenerzielungsabsicht*“ aus Abs. 2 Satz 2, sind die bei § 17 zu berücksichtigenden Aufwendungen voll abziehbar. Bei wortlautgetreuer Auslegung dürfte das nicht nur bei einem Totalverlust gelten (s. Anm. J 10-3), sondern auch, wenn absichtslos Einnahmen iSd. 3 Nr. 40 anfallen. Abs. 2 Satz 2 schränkt insoweit das Abzugsverbot nach Abs. 2 Satz 1 ein. Denn allein aus Abs. 2 Satz 1 lässt sich das Erfordernis einer „*Einnahmenerzielungsabsicht*“ nicht entnehmen (s. § 3c Anm. 55).

Wird die Beteiligung hingegen im BV gehalten oder zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Gewinnausschüttungen optiert (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b), entspricht das allgemeine Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht der besonderen „*Einnahmenerzielungsabsicht*“ aus Abs. 2 Satz 2, weil alle Beteiligungseinkünfte dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, b sowie c iVm. Satz 2). Liegt Einkünfteerzielungsabsicht vor, unterliegt der stbare Verlust daher stets dem Teilabzug nach Abs. 2 Satz 1 und 2.

Stellungnahme: UE ist die aufgezeigte, stark am Wortlaut orientierte Auslegung des Abs. 2 Satz 2 nicht zutreffend. Sie entspricht nicht dem gesetzgeberischen Willen (BTDrucks. 17/2249, 74) und führt zu schwer nachvollziehbaren Differenzierungen (Beteiligung iSd. § 17 oder im BV). Der insoweit

missglückte Wortlaut basiert (wohl) auf dem Umstand, dass der Gesetzgeber sich nicht mit einer präzisen Formulierung („Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn überhaupt keine BV-Mehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 oder Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a anfallen.“) offensichtlich gegen die BFH-Rspr. stellen wollte.

Gleichwohl ist es nicht unwahrscheinlich, dass der BFH Abs. 2 Satz 2 ebenso wörtlich auslegen wird, wie er zuvor Abs. 1 Satz 1 ausgelegt hat (s. Anm. J 10-3 und J 10-4). Geschieht dies, ist es aber ebenso wahrscheinlich, dass sich der Gesetzgeber erneut mit einem Nichtanwendungsgesetz gegen eine solche BFH-Rspr. stellen wird.

