Urteil vom 03. November 2015, VIII R 37/13

Verrechnung von dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsverlusten nach Einführung der Abgeltungsteuer

BFH VIII. Senat

EStG § 23 Abs 3 S 9, EStG § 52a Abs 3 S 2, EStG § 52a Abs 4 S 2, EStG § 52a Abs 10, EStG § 52a Abs 11, EStG VZ 2009 , EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst j, EStG § 3c Abs 2 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. April 2013, Az: 3 K 3273/11

Leitsätze

1. Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden (sog. Altverluste), unterliegen auch nach dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer dem Halbeinkünfteverfahren.

2. Die Übergangsregelung zur Verrechnung von sog. Altverlusten mit Aktiengewinnen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, ist verfassungsgemäß.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25. April 2013 3 K 3273/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streitjahr (2009) erzielte der Kläger Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) in Höhe von 59.038 €. Aus dem Verkauf von Wertpapieren, die er vor dem 1. Januar 2009 angeschafft und innerhalb von zwölf Monaten veräußert hatte, entstand ein Verlust in Höhe von 26.244 €. Diesen legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nur zur Hälfte der Besteuerung zugrunde. Der von den Klägern hiergegen erhobene Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit Urteil vom 25. April 2013 3 K 3273/11, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1219, als unbegründet abgewiesen.

2 Zur Begründung ihrer Revision tragen die Kläger im Wesentlichen vor, das Urteil des FG verletze § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 und Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Das EStG enthalte keine Regelung, dass sog. Altverluste nach der Einführung der Abgeltungsteuer lediglich zur Hälfte mit positiven Einkünften aus der Veräußerung von Aktien zu verrechnen seien. Eine solche Beschränkung der Verlustverrechnung verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip des Art. 3 Abs. 1 GG. Der endgültig aberkannte Verlust führe zudem zu einem Eingriff in Art. 14 GG.

3 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 3. Juni 2011 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung der Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 besteuert werden, Verluste aus privaten

Veräußerungsgeschäften i.S. von § 23 EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung in Höhe von 26.244 € berücksichtigt werden.

4 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

5 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Verlust aus der Veräußerung der vor dem 1. Januar 2009 angeschafften Wertpapiere nur zur Hälfte in Höhe von 13.122 € bei der Ermittlung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte im Streitjahr zu berücksichtigen ist. Dies verletzt weder Art. 3 Abs. 1 GG noch Art. 14 Abs. 1 GG.

6 1. Altverluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, können gemäß § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung, § 52a Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, § 52a Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nur zur Hälfte mit Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 verrechnet werden. Dies ist eindeutig gesetzlich geregelt, so dass die Regelung nicht gegen den Bestimmtheitsgrundsatz verstößt.

7 a) Gemäß § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ist § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden. Nach dieser Regelung unterliegen private Veräußerungsgeschäfte in Bezug auf Wertpapiere der Besteuerung nach § 22 Nr. 2 EStG, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Danach ist der Verlust aus der Veräußerung der Wertpapiere, die der Kläger vor dem 1. Januar 2009 erworben und im Streitjahr innerhalb der Jahresfrist wieder veräußert hat, steuerlich zu berücksichtigen.

8 b) Der Veräußerungsverlust ist gemäß § 52a Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nur zur Hälfte bei der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen, da nach diesen Übergangsregelungen das Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG und das Halbabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG, jeweils in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, bei Veräußerungsgeschäften, bei denen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung auch noch nach dem 31. Dezember 2008 Anwendung findet, weiterhin anzuwenden sind.

9 aa) Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung ist steuerfrei die Hälfte des "Veräußerungspreises" i.S. des § 23 Abs. 3 EStG. Gemeint sind damit die Einnahmen und nicht der Gewinn bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Oktober 2005 IX R 15/05, BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171; BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627).

10 bb) Dem entsprechend dürfen nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung Veräußerungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden. Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte die Anschaffungskosten mindernd zu berücksichtigen sind. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich danach eindeutig, dass bei der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nicht der nach der Verrechnung mit dem Veräußerungsverlust verbleibende Gewinn zu halbieren ist, sondern bereits bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts der Veräußerungspreis und die mit dem Erwerb der Wertpapiere zusammenhängenden Anschaffungs- und Werbungskosten zu halbieren sind (BFH-Urteil in BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171). Die Regelung verstößt somit nicht gegen den Bestimmtheitsgrundsatz, der vom Normgeber verlangt, dass die Rechtsvorschriften so genau zu fassen sind, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2011 II R 51/10, BFH/NV 2012, 790, m.w.N.).

11 c) Der BFH hat bereits entschieden, dass er das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) und dessen typisierende Verknüpfung mit dem Halbabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG) für verfassungsgemäß erachtet (BFH-Urteil in BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171; Senatsurteil vom 19. Juni 2007 VIII R 69/05, BFHE 218, 251, BStBl II 2008, 551; Verfassungsbeschwerde wurde gemäß §§ 93a, 93b des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes nicht zur Entscheidung angenommen, Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Februar 2010 2 BvR 2221/07). Es verstößt nicht gegen das objektive Nettoprinzip, wenn nach § 3c Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung dem halben Veräußerungspreis die Anschaffungskosten nur zur Hälfte gegenübergestellt werden. Dadurch soll gewährleistet werden, dass bei steuerfreien Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Wird der Veräußerungspreis nur zur Hälfte steuerrechtlich berücksichtigt, kann ihm auch nur die Hälfte der korrespondierenden Anschaffungskosten gegenüber gestellt werden. Bei einem Abzug in vollem Umfang könnten realisierte Wertsteigerungen entgegen dem Normzweck nicht vollständig, sondern nur erfasst werden, soweit sie die Anschaffungskosten übersteigen (BFH-Urteil in BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171).

12 d) Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Halbabzugsverbot auch im Verlustfall anzuwenden (BFH-Urteile vom 6. April 2011 IX R 40/10, BFHE 233, 442, BStBl II 2011, 785; vom 7. Februar 2012 IX R 1/11, BFH/NV 2012, 937). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige die zum Verlust führenden Aufwendungen in voller Höhe getragen hat, rechtfertigt keine volle Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen, da diese nach § 3c Abs. 2 EStG lediglich in typisierender Weise --hälftig-- anzusetzen sind. Dass dies einen "Fallbeileffekt" bei auch nur geringen Einnahmen nach sich zieht, ist von der vom BFH als verfassungsgemäß erachteten gesetzlichen Typisierung umfasst. Eine --teleologische oder ggf. verfassungskonforme-- Einschränkung des Halbabzugsverbots bei Verlusten in der Weise, dass die Anschaffungs- und Veräußerungskosten der jeweiligen Anteile voll berücksichtigt werden, soweit sie den Veräußerungs-/Auflösungserlös übersteigen, kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 442, BStBl II 2011, 785, und in BFH/NV 2012, 937).

13 e) Der danach nur zur Hälfte in Höhe von 13.122 € zu berücksichtigende Verlust aus der Veräußerung von vor dem 1. Januar 2009 angeschafften Wertpapiere kann nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 abweichend von Satz 7 der Vorschrift auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 verrechnet werden. Diese vom Gesetzgeber bei dem Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zur Abgeltungsteuer eröffnete Optionsmöglichkeit bringt es mit sich, dass sich Altverluste bei der Verrechnung mit Kapitaleinkünften, die dem Besteuerungssystem der Abgeltungsteuer unterliegen, nur zur Hälfte auswirken. Grund hierfür ist, dass nach der Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens für private Kapitalanleger ab dem Veranlagungszeitraum 2009 (§ 52a Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008) Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften in voller Höhe der Besteuerung zugrunde zu legen sind.

14 2. Die Übergangsregelung verletzt nicht Art. 3 Abs. 1 GG.

15 a) Aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich kein Anspruch des Klägers, dass seine Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, bei der Verrechnung mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien, die nach dem 31. Dezember 2008 angeschafft wurden und dem Besteuerungsregime der Abgeltungsteuer unterliegen (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008), in voller Höhe berücksichtigt werden.

16 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Dem verfassungsrechtlichen Gebot der einkommensteuerlichen Lastengleichheit Rechnung tragend, bemisst der Einkommensteuergesetzgeber die im Einkommen einer bestimmten Person dokumentierte finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip. Dabei entfaltet das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip insbesondere Bedeutung im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Ausnahmen von dem Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1; vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, jeweils m.w.N.).

17 bb) Nach diesen Grundsätzen verletzt die nur hälftige Berücksichtigung der Altverluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, bei der Verrechnung mit Gewinnen aus

Wertpapiergeschäften, die unter die Abgeltungsteuer fallen, nicht den Gleichbehandlungsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

18 aaa) Auch die Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, unterliegen nach der Übergangsregelung des § 52a Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2, Abs. 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 dem Halbeinkünfteverfahren und werden lediglich zur Hälfte und nach Ablauf der einjährigen Haltefrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung überhaupt nicht besteuert. Insofern ist es folgerichtig und willkürfrei, wenn der Gesetzgeber anordnet, dass auch bei der steuerlichen Berücksichtigung der Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, das Halbeinkünfteverfahren weiter Anwendung findet.

19 bbb) Die Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden, werden durch die weitere Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung gegenüber Gewinnen aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31. Dezember 2008 erworben wurden, privilegiert. Zwar werden letztere nach dem Systemwechsel lediglich mit dem besonderen Steuersatz für Kapitaleinkünfte in Höhe von 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008), dafür aber unabhängig von einer Haltefrist stets besteuert (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 52a Abs. 10 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Es kann danach nicht davon ausgegangen werden, dass die Übergangsregelung zu einer erheblichen Ungleichbehandlung und Benachteiligung der Besteuerung der vor dem 1. Januar 2009 erworbenen Wertpapiere gegenüber der neuen Rechtslage führt.

20 ccc) Der hälftigen Abzugsbeschränkung von Altverlusten steht auch nicht die Entscheidung des BVerfG vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91 (BVerfGE 99, 88) entgegen, nach der lediglich der völlige Ausschluss einer Verlustverrechnung gegen das Gleichbehandlungsgebot verstößt. Der Gesetzgeber hat durch die Verlustverrechnungsmöglichkeit des § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 der Gefahr entgegengewirkt, dass aus Geschäften mit Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, Totalverluste entstehen (BTDrucks 16/4841, S. 59; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 323). Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können danach für eine Übergangszeit von fünf Jahren (§ 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008) sowohl mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 als auch mit Erträgen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen verrechnet werden, die nach der Einführung der Abgeltungsteuer nicht mehr von § 23 EStG erfasst werden, sondern der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 unterliegen. Dies wahrt --auch im Hinblick auf die Halbierung der Altverluste-- die Grenze der Zumutbarkeit, zumal der nach der Verrechnung verbleibende Gewinn nach § 32d Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 lediglich mit dem Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 % besteuert wird.

21 ddd) Zudem besteht weiterhin die Möglichkeit, Altverluste aus Wertpapiergeschäften mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 zu verrechnen. Insoweit hat der Gesetzgeber die Altverluste gegenüber Verlusten aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31. Dezember 2008 angeschafft wurden, privilegiert. Da diese Verluste nach § 52a Abs. 10 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nicht mehr als private Veräußerungsgeschäfte i.S. des § 23 EStG, sondern als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 zu qualifizieren sind, können sie aufgrund des Verlustverrechnungsverbots des § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nicht mehr mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten, somit auch nicht mit Einkünften aus § 23 EStG, verrechnet werden.

22 cc) Selbst wenn man der Auffassung der Kläger folgen würde, dass der Verlust des Einkunftsminderungspotentials bei dem Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zur Abgeltungsteuer zu einer Ungleichbehandlung führt, liegen sachliche Gründe vor, die diese Ungleichbehandlung rechtfertigen.

23 aaa) Bei der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz ist zu berücksichtigen, dass das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung von Übergangsvorschriften einräumt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, 18, m.w.N.). Diesbezüglich hat das BVerfG mit Urteil in BVerfGE 122, 210, 241 f. betont, dass die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit von Verfassungs wegen die Befugnis umfasst, neue Regeln einzuführen, ohne durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein. Dies setzt allerdings voraus, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird; anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren. Eine erhebliche Ungleichbehandlung, die jeglichen sachlichen Grundes entbehrt, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen Behandlung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden können, braucht von den Betroffenen nicht hingenommen zu

werden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, 23). Jedoch darf der Gesetzgeber bei einem grundlegenden Systemwechsel für die Übergangszeit die Notwendigkeit einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen in die Abwägung mit den Erfordernissen einer folgerichtigen Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen einstellen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, juris Rz 42).

24 bbb) Gemessen an diesen Grundsätzen verstößt die Halbierung des Einkunftsminderungspotentials der Altverluste bei der Verrechnung mit Gewinnen aus Wertpapiergeschäften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

25 (1) Der Gesetzgeber hat mit der Einführung der Abgeltungsteuer nicht nur eine punktuelle Änderung einzelner Besteuerungsgrundlagen, sondern einen grundlegenden Systemwechsel hinsichtlich der Besteuerung von Kapitaleinkünften ins Werk gesetzt. Er hat die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht vorrangig anderen Einkunftsarten zuzuordnen sind, durch die Einführung einer Schedule von der nach § 2 EStG zu berechnenden synthetischen Einkommensteuer ausgenommen. Dabei weist die Neuregelung der Besteuerung von Kapitaleinkünften angesichts der Eckpunkte des Paradigmenwechsels das für einen Prinzipien- und Systemwechsel erforderliche Mindestmaß aus:

26 Einkünfte aus Kapitalvermögen im privaten Bereich unterliegen nicht mehr dem progressiven Steuersatz gemäß § 32a EStG, sondern werden mit einem Steuerabzug in Höhe von 25 % (zuzügl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) pauschal abgeltend besteuert (§ 32d Abs. 1 Satz 1, § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Das Halbeinkünfteverfahren findet keine Anwendung mehr. Der Gewinn aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31. Dezember 2008 angeschafft wurden, unterliegt nicht mehr der Besteuerung nach § 23 EStG, sondern unabhängig von einer Haltefrist der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008. Der Sparer-Freibetrag und Werbungskosten-Pauschbetrag wurden zu einem Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € zusammengefasst. Der Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten ist --im Unterschied zu der alten Regelung-- gemäß § 20 Abs. 9 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ausgeschlossen. Dies gilt nach der gesetzlichen Regelung auch dann, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Günstigerprüfung die Anwendung des progressiven Steuersatzes wählt (§ 20 Abs. 9, § 32d Abs. 6 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Schließlich sind Verluste aus Kapitaleinkünften aufgrund der Einführung der Schedule nur noch beschränkt verrechenbar (§ 20 Abs. 6 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008).

27 (2) Den danach bestehenden weiten Gestaltungsspielraum hat der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Ausgestaltung des Übergangs vom Halbeinkünfteverfahren zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach der Abgeltungsteuer nicht überschritten. Er verfolgte mit den Übergangsvorschriften das legitime Ziel, Änderungen im Bereich der Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und damit insgesamt den Systemwechsel zur Abgeltungsteuer erst zum 1. Januar 2009 in Kraft treten zu lassen. Im Ergebnis sollten alle Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Anschaffung vor dem 1. Januar 2009 erfolgt war, noch nach der alten Rechtslage, also nach dem Halbeinkünfteverfahren, besteuert werden (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 33, 72 f.). Dieses Vereinfachungsziel liefert einen tragfähigen Sachgrund für die ungleiche Steuerbelastung bei der Verrechnung von Altverlusten mit Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, im Vergleich zur Verrechnung von Altverlusten mit Gewinnen, die nach dem System des Halbeinkünfteverfahrens nur zur Hälfte der Besteuerung zugrunde zu legen sind.

28 b) Auch in zeitlicher Hinsicht führt die Übergangsregelung nicht zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die Änderungsbefugnis des Gesetzgebers wird zwar durch rechtsstaatlich und grundrechtlich begründete Rückwirkungsverbote und Gebote abgewogenen Vertrauensschutzes begrenzt (s. nachfolgend unter 3.). Dem Gesetzgeber ist es jedoch durch Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht verwehrt, zur Regelung bestimmter Sachverhalte Stichtage einzuführen, obwohl jeder Stichtag unvermeidliche Härten mit sich bringt. Deren Einführung und die Wahl des Zeitpunkts müssen sich jedoch am gegebenen Sachverhalt orientieren und damit sachlich vertretbar sein (BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 128).

29 Dies ist vorliegend der Fall. Die Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 erfolgte mit dem Ziel, hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen die Standortattraktivität der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Wettbewerb für private Anleger, die ihr Kapital ohne größere Schwierigkeiten auch im Ausland anlegen könnten, durch eine leicht erkennbare Belastungsminderung zu erhöhen (BTDrucks 16/4841, S. 1). Dieses verfassungsrechtlich zu billigende gesetzgeberische Ziel (vgl. BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89,

BVerfGE 84, 239, 282) liefert hinreichende sachliche Gründe für die damit verbundene Ungleichbehandlung des Klägers in der Zeit.

30 3. Die Übergangsregelung verstößt auch nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten abgeleitete Rückwirkungsverbot (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, 16 ff., m.w.N.).

31 a) Die Voraussetzungen für eine echte Rückwirkung, bei der die Rechtsfolge einer Rechtsnorm mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll (Rückbewirkung von Rechtsfolgen), liegen nicht vor. Aufgrund der Übergangsregelung des § 52a Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2, Abs. 10 und Abs. 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 gilt hinsichtlich der Besteuerung von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, die alte Rechtslage auch nach der Einführung der Abgeltungsteuer fort.

32 b) Eine nachträgliche, belastende Änderung der Rechtsfolge eines in der Vergangenheit liegenden Verhaltens erfolgt jedoch dadurch, dass Altverluste sich nach dem Systemwechsel bei der Verlustverrechnung mit Gewinnen, die gemäß § 20 Abs. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 der Abgeltungsteuer unterliegen, nur noch zur Hälfte auswirken. Selbst wenn man davon ausginge, dass es sich insoweit um eine unechte Rückwirkung handelt, da die belastende Rechtsfolge der Halbierung des Einkunftsminderungspotentials erst nach der Verkündung der Übergangsregelungen der Abgeltungsteuer eingetreten ist, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt, dem Erwerb der Wertpapiere vor dem 1. Januar 2009, ausgelöst wurde (tatbestandliche Rückanknüpfung), begegnet dies keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

33 aa) Zwar kommt dem Verlustverrechnungsanspruch ein wirtschaftlicher Vermögenswert zu, der durch die Übergangsregelung bei der Verrechnung mit Gewinnen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, zur Hälfte entwertet wird. Jedoch ist dieser Einkommensteuerminderungsanspruch von der Entstehung positiver Gesamtbeträge der Einkünfte abhängig und somit aufschiebend bedingt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.II.2.). Danach konnte mit einer vollen Verlustverrechnung im Zeitpunkt des Erwerbs der Wertpapiere nicht sicher gerechnet werden. Die bloße Möglichkeit, Gewinne aufgrund einer Verlustverrechnung später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet keine vertrauensrechtlich geschützte Position (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, 20 f.).

34 bb) Die Übergangsregelung ist zudem im Hinblick auf eine ggf. bestehende unechte Rückwirkung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Sie ist zur Förderung des Gesetzeszweckes geeignet und erforderlich. Bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe wird die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt, zumal der nach der Verrechnung mit den Altverlusten verbleibende Gewinn nach § 32d Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 lediglich dem Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 % unterliegt.

35 4. Schließlich liegt auch kein Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG vor. Eine Beeinträchtigung des Eigentums durch die angefochtene Regelung ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

36 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de