Urteil vom 06. Dezember 2016, IX R 48/15

Übergangsregelung zur Verrechnung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien - Verfassungsgemäßheit der Übergangsregelung

ECLI:DE:BFH:2016:U.061216.IXR48.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 52a Abs 11 S 11, EStG § 23 Abs 3 S 9, EStG § 23 Abs 3 S 10, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG VZ 2013

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 09. November 2015, Az: 2 K 741/15

Leitsätze

Die auf fünf Jahre befristete Übergangsregelung zur Verrechnung von sog. Altverlusten mit Aktiengewinnen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, ist verfassungsgemäß .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 10. November 2015 2 K 741/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), Eheleute, hatten vor dem 1. Januar 2009 Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien erzielt, die zum 31. Dezember 1998 und in den folgenden Jahren jeweils gesondert festgestellt wurden (zuletzt zum 31. Dezember 2012 Ehemann: 10.680 €; Ehefrau: 1.891 €).

2 Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2013 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den verbleibenden Verlustvortrag für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung jeweils mit 0 € fest. Zugleich stellte es in der zum 31. Dezember 2012 festgestellten Höhe Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG in der ab dem 1. Januar 2009 anzuwendenden Fassung fest.

3 Gegen die Feststellung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung mit jeweils 0 € erhoben die Kläger erfolglos Einspruch. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 196).

4 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verfassungswidrigkeit von Bundesrecht (§ 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes --UntStRefG-- 2008 vom 14. August 2007, BGBl I 2007, 1912) rügen.

5 Die Kläger beantragen,
1. unter Abänderung des angefochtenen Urteils des Sächsischen FG vom 10. November 2015 2 K 741/15 nach den Anträgen der Kläger zu erkennen und dem FA die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen,
2. hilfsweise, das Urteil des Sächsischen FG vom 10. November 2015 2 K 741/15 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Sächsische FG zurückzuverweisen und die Entscheidung über die Kosten dem Sächsischen FG zu übertragen.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat legt das Begehren der Kläger dahin aus, dass sie eine Vorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anregen wollen. Der Senat ist indes nicht davon überzeugt, dass die dem angefochtenen Urteil zugrunde liegenden Vorschriften verfassungswidrig sind. Eine Vorlage an das BVerfG kommt deshalb nicht in Betracht. Es verstößt nicht gegen Verfassungsrecht, dass Altverluste aus Aktienverkäufen ab dem Veranlagungszeitraum 2014 nicht mehr mit neuen Gewinnen aus Aktienverkäufen ausgeglichen werden können. Die zugrunde liegenden Normen verstoßen nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und verletzen auch nicht verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen.

8 1. Mit Einführung der Abgeltungsteuer durch das UntStRefG 2008 hat der Gesetzgeber die Einkünfte aus der Veräußerung von Aktien (u.a.) ohne Berücksichtigung einer bestimmten Haltefrist den Einkünften aus Kapitalvermögen zugewiesen. Maßgeblicher Stichtag für den Systemwechsel war der 1. Januar 2009 (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 33). Bei Veräußerungsvorgängen mit Aktien kommt es auf das Datum der Anschaffung der Aktien an (§ 52a Abs. 10 Satz 1, Abs. 11 Satz 3 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008).

9 a) Aktien, die nach dem 31. Dezember 2008 im Privatvermögen erworben worden sind: Gewinne aus der Veräußerung unterliegen der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und der Abgeltungsteuer (§ 32d EStG). Verluste können weder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen noch nach § 10d abgezogen werden (§ 20 Abs. 6 Satz 1 EStG in der aktuellen Fassung). Sie mindern auch nicht die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, sondern sie dürfen nur mit zukünftigen Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden (§ 20 Abs. 6 Satz 2, Satz 4 EStG in der aktuellen Fassung).

10 b) Aktien, die vor dem 1. Januar 2009 erworben worden sind: Gewinne und Verluste unterliegen weiterhin der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung (im Folgenden EStG a.F.). Das gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung vor oder nach dem 1. Januar 2009 stattgefunden hat. Einnahmen und Ausgaben aus solchen Geschäften werden jeweils nur zur Hälfte erfasst (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG a.F.; § 3c Abs. 2 EStG a.F.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. November 2015 VIII R 37/13, BFHE 252, 274, BStBl II 2016, 273). Verluste dürfen nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden. Sie dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden, mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 erzielt hat oder erzielt (§ 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG a.F.). Sie können danach weiterhin ausgeglichen werden mit sämtlichen zukünftigen Gewinnen aus Veräußerungsgeschäften i.S. von § 23 EStG, nicht jedoch mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien, die nach dem 31. Dezember 2008 angeschafft worden sind.

11 c) Davon abweichend konnten Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien i.S. des § 23 EStG a.F. (sog. Altverluste) für eine Übergangszeit auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 (Neugewinne) ausgeglichen werden und minderten nach Maßgabe des § 10d EStG auch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus § 20 Abs. 2 EStG i.d.F. UntStRefG 2008 erzielte (§ 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Diese Regelung war jedoch befristet und letztmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum 2013 (§ 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008).

12 2. § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 i.V.m. § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Zwar kann die zeitliche Beschränkung des Ausgleichs von Altverlusten mit Neugewinnen aus Aktienverkäufen zu einer ungleichen Belastung mit Einkommensteuer bei Steuerpflichtigen mit Altverlusten führen. Der Ausschluss der Verrechenbarkeit ist jedoch dem zulässigen Systemwechsel geschuldet. Der Gesetzgeber war auch befugt, den Systemwechsel in überschaubarer Zeit abzuschließen.

13 a) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden 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. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Ausnahmen von dem jedenfalls für die Ertragsteuern geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Bei der Bestimmung der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz ist allerdings zu berücksichtigen, dass das BVerfG dem Gesetzgeber gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme stets einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften einräumt. Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, BFH/NV 2010, 803). Die verfassungsrechtliche Prüfung von Stichtags- und Übergangsvorschriften beschränkt sich grundsätzlich darauf, ob der Gesetzgeber den ihm zukommenden Spielraum in sachgerechter Weise genutzt hat, ob er die für die zeitliche Anknüpfung in Betracht kommenden Faktoren hinreichend gewürdigt hat und die gefundene Lösung im Hinblick auf den Sachverhalt und das System der Gesamtregelung sachlich vertretbar erscheint (BVerfG-Beschluss vom 1. April 2014 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127, Rz 50, m.w.N.).

14 b) Mit Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber bei den Einkünften aus Kapitalvermögen einen grundlegenden Systemwechsel vollzogen (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 252, 274, BStBl II 2016, 273, Rz 25).

15 aa) Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass der Gesetzgeber befugt war, die Einkünfte aus der Veräußerung von Aktien (u.a.) in den Tatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu verlagern. Diese Frage ist deshalb nicht Gegenstand der Prüfung.

16 bb) Bei dem Systemwechsel hat sich der Gesetzgeber für einen stichtagsbezogenen Übergang zum 1. Januar 2009 entschieden. Diese Grundentscheidung hat er konsequent und in sich stimmig umgesetzt, indem er für Altverluste die Fortgeltung der bisher anzuwendenden Vorschriften angeordnet hat. Die vom Gesetzgeber angestrebte vollständige stichtagsbezogene Trennung der Besteuerungssysteme (Halbeinkünfteverfahren/Abgeltungsteuer) schließt eine Verrechnung von Altverlusten mit Neugewinnen grundsätzlich aus. Dies zugrunde gelegt, stellt sich der Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs für Altverluste als Grundregel und die zeitlich zulässige Verrechnung mit Neugewinnen gemäß § 20 Abs. 2 EStG als Ausnahme dar (ebenso BTDrucks 16/4841, S. 59: "obwohl diese zukünftig nicht mehr von § 23 erfasst werden"). Aus diesem Blickwinkel hat der Gesetzgeber Altverluste für eine gewisse Dauer privilegiert, indem er zusätzlich die Verrechnung mit Neugewinnen zugelassen hat (so auch BFH-Urteil in BFHE 252, 274, BStBl II 2016, 273, Rz 21). Eine belastende Wirkung entfaltet die Vorschrift allenfalls im Hinblick auf ihre zeitliche Begrenzung.

17 c) Es verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), dass Altverluste ab Veranlagungszeitraum 2014 nicht mehr mit Neugewinnen aus Aktienverkäufen ausgeglichen werden können.

18 aa) Ein völliger Ausschluss der Verlustverrechnung, der nach der Rechtsprechung des BVerfG (BVerfG-Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88) nicht zulässig wäre, ist damit nicht verbunden. Die Altverluste können weiterhin ohne zeitliche Begrenzung mit zukünftigen steuerbaren Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden.

19 bb) Die Altverluste werden durch den Wegfall der Verrechenbarkeit mit Neugewinnen in gewissem Umfang wirtschaftlich entwertet.

20 Es verbleibt jedoch die nicht bloß theoretische Möglichkeit der Verrechnung mit steuerbaren Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften mit anderen Wirtschaftsgütern. In diesem Zusammenhang haben die Kläger nicht vorgetragen und hat das FG auch nicht festgestellt, dass oder weshalb die Kläger Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in Zukunft nicht mehr erzielen können. Die Frage, ob auch eine faktische Verlustvernichtung ("Definitiveffekt") rechtlich beachtlich sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2012 I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512, und BFH-Beschluss vom 26. Februar 2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016; Az. des BVerfG 2 BvL 19/14) stellt sich deshalb im Streitfall nicht.

21 Zu berücksichtigen ist weiter, dass es der Steuerpflichtige bei privaten Veräußerungsgeschäften durch die Wahl des

Veräußerungszeitpunkts weitgehend in der Hand hat, ob er steuerbare oder nicht steuerbare Gewinne erzielen will. Diese Besonderheit der Einkunftsart rechtfertigt nach der Rechtsprechung des Senats den vollständigen Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs bei den privaten Veräußerungsgeschäften (BFH-Urteile vom 18. Oktober 2006 IX R 28/05, BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259; vom 12. Juli 2016 IX R 11/14, BFH/NV 2016, 1691). Die Erwägung trifft zwar auf Neugewinne aus Aktienverkäufen nicht mehr zu, weil sie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ohne Berücksichtigung einer Haltefrist steuerbar sind. Für die (anderen) von § 23 EStG erfassten Einkünfte, die durch die Altverluste aus Aktienverkäufen weiterhin gemindert werden, gilt dies jedoch unverändert fort.

22 cc) Bei der gebotenen Zusammenschau dieser Gegebenheiten, hält der erkennende Senat die gegenüber dem vorherigen Zustand eingetretene sachliche Beschränkung der Verlustverrechnung für Altverluste aus Aktienveräußerungen durch den vom Gesetzgeber ins Werk gesetzten Systemwechsel zur Abgeltungsteuer für gerechtfertigt.

23 d) § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 i.V.m. § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 verstößt auch nicht deshalb gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), weil Altverluste nur bis zum Veranlagungszeitraum 2013 mit Neugewinnen ausgeglichen werden konnten. Der Gesetzgeber war insbesondere nicht verpflichtet, diese vorübergehende Privilegierung der Altverluste für einen längeren Zeitraum zu gewähren.

24 aa) Das BVerfG hat sogar eine generelle zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags auf fünf Jahre gebilligt (BVerfG, Kammerbeschluss vom 22. Juli 1991 1 BvR 313/88, Neue Juristische Wochenschrift 1992, 168). Daran gemessen kann die zeitliche Befristung einer Übergangsregelung auf fünf Jahre keinen Bedenken unterliegen.

25 bb) Im Übrigen teilt der Senat schon nicht die Grundannahme der Kläger, dass der Gesetzgeber sachliche Gründe für die zeitliche Befristung der Übergangsregel anführen müsse (a.A. Hey, Finanz-Rundschau 2014, 349). Der Gesetzgeber ist zum Systemwechsel befugt. Zwar hat das BVerfG im Zusammenhang mit dem Übergang vom Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bei der Überleitung von Körperschaftsteuerminderungspotential in einem Sonderfall eine Übergangsregelung für verfassungswidrig erklärt, weil der Gesetzgeber seine (legitimen) Ziele vollständig erreichen und die Ungleichheit hätte vermeiden können (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 125, 1, BFH/NV 2010, 803). Eine solche Situation liegt hier jedoch nicht vor. Die Verrechnung von Altverlusten aus Aktienverkäufen mit entsprechenden Neugewinnen durchbricht den generellen Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs bei § 23 EStG. Sie stellt mithin einen Fremdkörper dar in dem auf eine strikte, stichtagsbezogene Trennung der Besteuerungssysteme angelegten Systemwechsel.

26 In diesem Fall misst der Senat dem Interesse des Gesetzgebers an der zeitnahen Vollendung des Systemwechsels ein höheres Gewicht bei als der Besteuerungsgleichheit. Eine Übergangszeit von fünf Jahren, in denen der Gesetzgeber eine systemfremde Verrechnung im Interesse der betroffenen Steuerpflichtigen zulässt, erscheint nach allem ausreichend und angemessen.

27 3. Die partielle Entwertung der Altverluste infolge des Übergangs zur Abgeltungsteuer verletzt auch nicht verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen.

28 a) Die Übergangsregel, die eine zeitlich begrenzte Verrechnung mit Neugewinnen erlaubt (§ 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 i.V.m. § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008), verletzt schon deshalb nicht Vertrauen, weil sie zusätzliche Rechte schafft. Beeinträchtigt wird das Vertrauen in die Werthaltigkeit der gesondert festgestellten Verluste in der zu beurteilenden Konstellation allein dadurch, dass die Einkünfte aus Aktienveräußerungen aus dem Tatbestand des § 23 ausgegliedert und den Einkünften aus Kapitalvermögen zugewiesen worden sind. Im Zusammenwirken mit dem unverändert beibehaltenen Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften sind die Altverluste dadurch --nach Auslaufen der Übergangsregelung-- partiell wirtschaftlich entwertet worden.

29 b) 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 274, BStBl II 2016, 273, Rz 31).

30 c) Eine nachträgliche, belastende Änderung der Rechtsfolge eines in der Vergangenheit liegenden Verhaltens liegt

jedoch darin, dass (die gesondert festgestellten) Altverluste infolge des Systemwechsels ab dem Veranlagungszeitraum 2014 nicht mehr mit Neugewinnen aus Aktienveräußerungen ausgeglichen werden können. Selbst wenn darin eine grundsätzlich rechtfertigungsbedürftige sog. unechte Rückwirkung liegen sollte, begegnet dies keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

31 aa) Zwar kommt dem Verlustverrechnungsanspruch ein gewisser wirtschaftlicher Vermögenswert zu, der durch den Wegfall der Verrechnungsmöglichkeit mit gleichartigen Gewinnen partiell vermindert wird. Der Anspruch ist aber von der Entstehung positiver Einkünfte abhängig und somit aufschiebend bedingt (vgl. 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 ohnehin nicht sicher gerechnet werden. Die bloße Möglichkeit, Gewinne aufgrund einer Verlustverrechnung später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet noch keine vertrauensrechtlich geschützte Position (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1, unter C.II.2.a).

32 bb) Die partielle Entwertung der festgestellten Altverluste ist zudem verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Sie ist zur Förderung des Gesetzeszweckes (Systemwechsel) geeignet und erforderlich. Bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 1) ist die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt.

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de