Urteil vom 29. August 2017, VIII R 5/15

Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen mit abgeltend besteuerten positiven Einkünften aus Kapitalvermögen im Wege der Günstigerprüfung

ECLI:DE:BFH:2017:U.290817.VIIIR5.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 6, EStG § 32d Abs 4, EStG § 20 Abs 6, EStG § 23 Abs 3 S 9, EStG § 23 Abs 3 S 10, EStG § 10d, EStG § 52a Abs 10 S 10, EStG § 52a Abs 11 S 11, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 24. November 2014, Az: 2 K 3941/11 E

Leitsätze

1. Voraussetzung für die Verrechnung zwischen den dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und den dem Steuertarif des § 32a EStG unterliegenden Altverlusten aus Kapitalvermögen ist ein Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG.

2. Die Ungleichbehandlung der Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen gegenüber den Altverlusten i.S. des § 23 EStG a.F. verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. November 2014 2 K 3941/11 E aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Revision wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2009) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2009 erklärten sie u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 6.134.010 € und beantragten die Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) und die Überprüfung des Steuereinbehalts gemäß § 32d Abs. 4 EStG.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Einkommensteuerbescheid vom 13. Januar 2011. Dabei wurden die Verlustvorträge aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung (EStG a.F.) mit den dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Kapitaleinkünften des Streitjahres verrechnet. Die danach verbleibenden Kapitaleinkünfte wurden den Einkünften i.S. des § 2 EStG hinzugerechnet. Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in Höhe von 6.304.325 € wurde gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG der Verlustvortrag zum 31. Dezember 2008 in Höhe von insgesamt 4.384.812 € abgezogen. Das zu versteuernde Einkommen wurde mit den darin enthaltenen Einkünften aus Kapitalvermögen der tariflichen Einkommensteuer (§ 32a EStG) unterworfen.

3 Mit dem hiergegen erhobenen Einspruch machten die Kläger geltend, dass es sich bei dem Verlustvortrag

ursprünglich um negative Einkünfte i.S. des § 20 EStG gehandelt habe. Diese seien nicht vom Gesamtbetrag der dem progressiven Steuertarif unterliegenden Einkünfte abzuziehen, sondern direkt von den gemäß § 32d Abs. 1 EStG in Höhe von 25 % zu besteuernden Kapitaleinkünften. Der Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die hiergegen erhobene Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 399 veröffentlichten Urteil vom 25. November 2014 2 K 3941/11 E als unbegründet abgewiesen.

4 Zur Begründung ihrer Revision tragen die Kläger vor, dass für die Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen mit Kapitaleinkünften, die nach der Einführung der Abgeltungsteuer erzielt worden seien, ein Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG nicht erforderlich sei. Denn es handele sich um eine systemimmanente Verlustverrechnung innerhalb derselben Einkunftsart. Auch wenn in dem Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2008 die Verluste der Kläger nicht nach Einkunftsarten festgestellt worden seien, da dies vor Einführung der Abgeltungsteuer nicht erforderlich gewesen sei, ändere dies nichts daran, dass es sich bei den festgestellten Verlusten unstreitig um negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gehandelt habe. § 32d Abs. 6 EStG solle lediglich eine Verrechnung von positiven Kapitaleinkünften mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ermöglichen. Dies sei im vorliegenden Fall nicht erforderlich.

5 Sei eine Verrechnung dieser Altverluste nur aufgrund eines Antrags auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG möglich, führe dies zu einer höheren Steuer, als wenn die Altverluste direkt ("horizontal") mit den Kapitaleinkünften des Streitjahres innerhalb der Schedule verrechnet würden. Dies führe zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung, da Altverluste i.S. des § 23 EStG a.F. gemäß § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG direkt mit Kapitaleinkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, verrechnet werden könnten.

6 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 15. März 2016 dahingehend abzuändern, dass eine Verlustverrechnung mit den auf den 31. Dezember 2008 festgestellten Verlusten aus Kapitalvermögen außerhalb der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG vorgenommen wird, so dass für die nach der Verlustverrechnung verbleibenden positiven Einkünfte i.S. des § 20 EStG der Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG Anwendung findet.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Das FA hat während des Revisionsverfahrens am 15. März 2016 einen Einkommensteueränderungsbescheid für 2009 erlassen. Die Parteien haben dem Bundesfinanzhof (BFH) mitgeteilt, dass dadurch die Streitgrundlagen nicht berührt worden seien.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Kläger ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

10 1. Die Revision führt zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Denn Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war der geänderte Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 17. Februar 2014. An dessen Stelle trat während des Revisionsverfahrens der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 15. März 2016, welcher nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens wurde. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben. Dennoch bedarf es hier keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO, da die Sache spruchreif ist. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (dazu z.B. BFH-Urteil vom 8. Juli 2010 VI R 24/09, BFHE 230, 542, BStBl II 2011, 288).

11 2. Die Revision ist gleichwohl als unbegründet zurückzuweisen, denn die Klage ist unbegründet. Die von den Klägern begehrte Verrechnung der Altverluste mit den im Streitjahr erzielten und dem gesonderten Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Kapitaleinkünften kann nur auf Grund eines Antrags auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG im Rahmen der tariflichen Steuer nach § 32a EStG erfolgen. Die von den Klägern auf Grundlage eines Antrags gemäß § 32d Abs. 4 EStG begehrte unmittelbare horizontale Verrechnung der Altverluste aus § 20 EStG a.F. mit den Kapitaleinkünften, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, hat das FG im Ergebnis zu Recht abgelehnt.

12 a) Wie der Senat bereits in seinem Urteil vom 30. November 2016 VIII R 11/14 (BFHE 256, 455, BStBl II 2017, 443, Rz 48) entschieden hat, ist eine allgemeine Berechtigung zur Verrechnung von Verlusten aus tariflich besteuerten Einkünften und positiven Kapitaleinkünften, die dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung ausgeschlossen. Dies gilt auch dann, wenn --wie im vorliegenden Fall-- nach § 10d EStG festgestellte Altverluste aus Kapitalvermögen vorliegen. Denn auch in diesem Fall ist erforderlich, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden positiven Kapitaleinkünfte im ersten Schritt unter Verdrängung des § 32d Abs. 1, 3 und 4 EStG zu Einkünften i.S. des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG werden, die dem Tarif des § 32a EStG unterliegen. Sie fallen dann nicht mehr unter die Beschränkungen des § 2 Abs. 5b EStG. Im zweiten Schritt können sie, da das Verrechnungsverbot des § 20 Abs. 6 EStG insoweit nicht eingreift, mit den tariflich zu besteuernden Altverlusten aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Eine direkte Verrechnung der gemäß § 10d EStG festgestellten Altverluste mit den im Streitjahr erzielten und der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen innerhalb der Schedule scheidet danach aus.

13 b) Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass es sich bei den auf den 31. Dezember 2008 festgestellten Verlusten ursprünglich um Einkünfte aus Kapitalvermögen handelte. Zum einen erfolgt die Feststellung des Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2008 gemäß § 10d EStG nicht spezifisch nach Einkunftsarten. Die Altverluste haben damit ihre Eigenschaft als Kapitaleinkünfte verloren. Zum anderen unterlagen die Altverluste im Zeitpunkt der Verlustentstehung der tariflichen Einkommensteuer des § 32a EStG, so dass die Verrechnung mit den dem Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden positiven Kapitaleinkünften des Streitjahres voraussetzt, dass auch diese der tariflichen Einkommensteuer des § 32a EStG unterliegen. Dies kann --wie bereits ausgeführt-- nur über einen Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG erreicht werden.

14 c) Entgegen der Auffassung der Kläger folgt auch aus dem Verlustverrechnungsverbot des § 20 Abs. 6 EStG keine direkte Verrechenbarkeit der Altverluste mit den Kapitaleinkünften innerhalb der Schedule. Abgesehen davon, dass die Vorschrift auf Altverluste, die vor dem 1. Januar 2009 erzielt wurden, keine Anwendung findet (§ 52a Abs. 10 Satz 10 EStG), setzt auch die horizontale Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG zwischen tariflich besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen und Kapitaleinkünften, die der Abgeltungsteuer gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, einen Antrag auf Günstigerprüfung voraus (Senatsurteil in BFHE 256, 455, BStBl II 2017, 443).

15 d) Entgegen der Auffassung der Kläger kann eine direkte Ver-rechnung der dem Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden positiven Kapitaleinkünfte mit den nach § 10d EStG festgestellten Altverlusten auch nicht aufgrund eines Antrags auf Überprüfung des Steuereinbehalts gemäß § 32d Abs. 4 EStG erfolgen. Der Antrag führt nur dazu, dass Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, in die Veranlagung mit einbezogen werden. Dabei bleibt der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen des § 32d Abs. 1 EStG weiter anwendbar. Erforderlich für eine Verrechnung von Kapitaleinkünften, die dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, mit tariflich besteuerten negativen Einkünften ist jedoch, dass die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte selbst der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden (s.o.). Diese Rechtsfolge kann nur durch einen Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG erreicht werden.

16 e) Die Voraussetzungen für die Anwendung der Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG sind im Streitfall erfüllt. Die Verrechnung des nach § 10d EStG festgestellten und der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG unterliegenden verbleibenden Verlustvortrags mit den im Streitjahr erzielten positiven Einkünften aus Kapitalvermögen führt zu einer niedrigeren Einkommensteuer. Das Gesetz verlangt im Tatbestand des § 32d Abs. 6 EStG nicht, dass nach der Hinzurechnung gemäß § 32d Abs. 6 EStG die Tarifbelastung für das zu versteuernde Einkommen unter 25 % liegen muss, sondern nur, dass die Steuerfestsetzung aufgrund der Hinzurechnung niedriger ist, als die Summe aus tariflicher Steuer und einbehaltender Kapitalertragsteuer (Senatsurteil in BFHE 256, 455, BStBl II 2017, 443, Rz 42).

17 f) Da der Antrag auf Günstigerprüfung gemäß der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 32d Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStG für den jeweiligen Veranlagungszeitraum für zusammenveranlagte Ehegatten nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge ge-stellt werden kann, ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG für die nach der Verlustverrechnung verbleibenden Kapitaleinkünfte ausgeschlossen.

18 3. Entgegen der Auffassung der Kläger verstößt es nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), dass gemäß § 20 Abs. 6 Satz 1, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG a.F. ohne einen Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG

direkt mit Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG ausgeglichen werden können. Diese Ungleichbehandlung ist sachlich gerechtfertigt.

19 a) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Glei-ches 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 Bundesverfassungsgericht (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).

20 b) Danach ist eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG nicht gegeben. Die Besserstellung von Altverlusten gemäß § 23 EStG a.F. gegenüber Altverlusten aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG a.F. bei der Verrechnung mit nach Einführung der Abgeltungsteuer erzielten Kapitaleinkünften ist in doppelter Hinsicht sachlich gerechtfertigt. Zum einen besteht für Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 EStG a.F. ein Verlustverrechnungsverbot (s. nachfolgend unter aa) und zum anderen ist deren Verrechnung mit Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 2 EStG auf fünf Jahre befristet (s. nachfolgend unter bb).

21 aa) Nachdem der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer einen grundlegenden Systemwechsel vollzogen hat und Einkünfte aus der Veräußerung von Wertpapieren nicht mehr als private Veräußerungsgeschäfte i.S. des § 23 EStG, sondern als Kapitaleinkünfte i.S. des § 20 Abs. 2 EStG qualifiziert hat, können Altverluste aus Wertpapiergeschäften nur noch aufgrund der Übergangsregelung des § 23 Abs. 3 EStG mit Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 2 EStG und Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden. Dagegen unterliegen die Altverluste aus § 20 EStG a.F. keiner Verlustverrechnungsbeschränkung. Sie können auch nach der Einführung der Abgeltungsteuer mit Einkünften aller anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Bereits diese Einschränkung der Verlustverrechnung für Altverluste nach § 23 EStG a.F. rechtfertigt die vom Gesetzgeber in § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG direkt angeordnete Verrechnung mit den der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften.

22 bb) Zudem können Altverluste aus § 23 EStG a.F. aufgrund der Übergangsregelung des § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG nur innerhalb von fünf Jahren nach Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 mit Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG ausgeglichen werden. Der BFH hat dies in seinem Urteil vom 6. Dezember 2016 IX R 48/15 (BFHE 256, 136, BStBl II 2017, 313) als verfassungsgemäß angesehen. Die zeitliche Verlustverrechnungsbeschränkung, die für Altverluste i.S. des § 20 EStG a.F. nicht besteht, rechtfertigt es, dass Altverluste i.S. des § 23 EStG a.F. auch ohne einen Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG direkt mit Einkünften i.S. des § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden. Denn dadurch wird sichergestellt, dass die Altverluste aus § 23 EStG a.F. innerhalb der Fünfjahresfrist umfassend zur Verrechnung mit Kapitaleinkünften genutzt werden.

23 4. Ob das FA zu Gunsten der Kläger bei der Steuerfestsetzung die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 10d Abs. 2 EStG außer Acht gelassen hat, kann der Senat offen lassen. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, wäre eine höhere Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr wegen des Verböserungsverbots ausgeschlossen, so dass es beim Regelungsgehalt des angefochtenen Steuerbescheids verbleibt (BFH-Urteil vom 3. August 2016 IX R 14/15, BFHE 255, 103, BStBl II 2017, 437).

24 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de