

# Urteil vom 30. November 2016, VIII R 11/14

## Hinzurechnung abgeltend besteuertener negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen im Wege der Günstigerprüfung

ECLI:DE:BFH:2016:U.301116.VIIIR11.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 9, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 5, EStG § 32d Abs 6, GG Art 3 Abs 1, EStG § 34c, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 21. Januar 2014, Az: 2 K 1485/12

## Leitsätze

1. Wird ein Antrag gemäß § 32d Abs. 6 EStG gestellt, können negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, mit positiven tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden (insoweit entgegen BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl I 2016, 85, Rz 119a) .
2. Ein Abzug des Sparer-Pauschbetrags gemäß § 20 Abs. 9 EStG von Einkünften aus Kapitalvermögen, die gemäß § 32d Abs. 2 EStG tariflich besteuert werden, ist ausgeschlossen .

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22. Januar 2014 2 K 1485/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2009) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger beantragte in der Anlage KAP der Steuererklärung für das Streitjahr die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge (§ 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) und zudem die Überprüfung des Steuereinhalts für die Kapitalerträge (§ 32d Abs. 4 EStG). Ebenso verfuhr die Klägerin.
- 3 Die Kläger machten in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr zu den Einkünften aus Kapitalvermögen unter anderem folgende Angaben:

	Kläger	Klägerin
Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 EStG, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen	2.452,00 €	99,00 €
Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, die der tariflichen Steuer unterliegen	2.360,00 €	

anrechenbare und noch nicht angerechnete ausländische Steuer, die auf Einkünfte entfällt, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen	130,81 €
gemäß § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG bescheinigter, nicht ausgeglichener Verlust bei den Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 EStG ohne Verluste aus der Veräußerung von Aktien	1.274,41 €
unbescheinigter nicht ausgeglichener Verlust bei den Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 EStG ohne Verluste aus der Veräußerung von Aktien	1.870,00 €

- 4** Zu dem geltend gemachten Verlust des Klägers aus § 20 Abs. 1 EStG in Höhe von 1.870 € traf das Finanzgericht (FG) keine Feststellungen. Zu den Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 2.360 €, die gemäß § 32d Abs. 2 EStG tariflich besteuert werden sollten, erklärte der Kläger, es handle sich um Zinseinnahmen aus einer "privatrechtlichen Vereinbarung". Zwischen den Beteiligten war diese Einordnung nicht streitig. Feststellungen vom FG wurden hierzu nicht getroffen.
- 5** Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 13. April 2011 unterschied der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zwischen Einkünften aus Kapitalvermögen, die der tariflichen Einkommensteuer (§§ 32a, 32d Abs. 2 EStG), und Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG) unterlagen:
- Es setzte als tariflich zu steuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß §§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 32d Abs. 2, 32a EStG die erklärten Einnahmen in Höhe von 2360 € an.
  - In die Ermittlung der Einkünfte, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterlagen, bezog das FA die von der Klägerin erklärten Einkünfte (99 €) und die vom Kläger erklärten positiven Einkünfte (2.452 €) ein. Diese sah es als Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 EStG an.
  - Das FA zog im Rahmen der Ermittlung der dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Kapitaleinkünfte von den positiven Einkünften des Klägers gemäß § 20 Abs. 1 EStG in Höhe von 2.452 € nach Verrechnung mit den positiven Einkünften der Klägerin negative Kapitalerträge in Höhe von 3.046 € ([1.275 € + 1.870 €] ./ 99 €) ab. Dies führte zu einem Verlust des Klägers bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß §§ 20 Abs. 1, 32d Abs. 1 EStG in Höhe von ./ 594 €.
  - Da die Steuer auf die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte im Rahmen der festzusetzenden Einkommensteuer folglich 0 € betrug (§ 2 Abs. 6 Satz 1 EStG), rechnete das FA die auf diese Einkünfte entfallende bescheinigte anrechenbare ausländische Steuer bei der Ermittlung der festzusetzenden Steuer nicht an.
- 6** In den Erläuterungen des Bescheids teilte das FA den Klägern mit, die Anträge auf Günstigerprüfung seien geprüft worden. Die Prüfung habe ergeben, dass die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif nicht günstiger sei.
- 7** Zudem wurde mit einem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2009 neben Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften ein Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ohne Verluste aus der Veräußerung von Aktien in Höhe von 594 € festgestellt, der allein dem Kläger zugerechnet wurde.
- 8** Im Einspruchsverfahren, das erfolglos blieb, und im anschließenden Klageverfahren vor dem FG beehrten die Kläger, den Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterlagen, mit den Kapitaleinkünften in Höhe von 2.360 €, die dem Regeltarif unterlagen, zu verrechnen, von den danach verbleibenden positiven regelbesteuerten Kapitalerträgen den Sparer-Pauschbetrag gemäß § 20 Abs. 9 EStG in voller Höhe abzuziehen und die bescheinigte ausländische Quellensteuer in Höhe von 130,81 € anzurechnen.
- 9** Während des Klageverfahrens ergingen für das Streitjahr am 11. Juni 2012 und am 4. September 2012 geänderte Einkommensteuerbescheide. Die Änderungen beruhten jeweils auf der Auswertung von Grundlagenbescheiden gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Bei den Kapitalerträgen des Klägers gemäß § 20 Abs. 1

EStG, die dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterlagen, erhöhte das FA aufgrund des Grundlagenbescheids vom 11. Juni 2012 die Einkünfte des Klägers von 2.452 € auf 2.564 €. Aufgrund dieser Erhöhung gelangte das FA noch zu einem nicht ausgleichsfähigen Verlust des Klägers bei den dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 482 €. Das FA nahm in den Änderungsbescheiden jedoch weiterhin weder eine Verrechnung dieser negativen Einkünfte mit den tariflich besteuerten Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen (2.360 €) vor, noch zog es von den tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen den Sparer-Pauschbetrag der Kläger ab, noch rechnete es die ausländische Quellensteuer an.

- 10** Das FG hat die Klage mit Urteil vom 22. Januar 2014 2 K 1485/12 abgewiesen. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1195 veröffentlicht.
- 11** Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie rügen die Verletzung materiellen Rechts durch das FG in Gestalt der §§ 20 Abs. 6 Satz 2, 20 Abs. 9, 34c Abs. 1 EStG.
- 12** Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung (Hinweis auf Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 466a) beschränke § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG nur die Möglichkeit, Verluste aus Kapitalvermögen, die im Rahmen der Abgeltungsteuer entstanden seien, mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten (vertikal) zu verrechnen. Lügen nebeneinander sowohl regelbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen und dem Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen wie im Streitfall vor, schließe die Regelung eine horizontale Verrechnung zwischen diesen Einkünften nicht aus. Die anderslautende Auffassung des FG überschreite die Wortlautgrenze. Weder die Systematik des Gesetzes noch die Gesetzesmaterialien (Hinweis auf BTDrucks 16/4841, S. 57 f., und BRDrucks 220/07, S. 98) bestätigten die Auffassung des FG.
- 13** Auch die Verweigerung des Abzugs des Sparer-Pauschbetrags von den tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen sei rechtsfehlerhaft.
- 14** Die weitere Ansicht des FG, § 34c EStG sei für die Anrechnung der ausländischen Steuer nicht anzuwenden, lasse sich mit dem Wortlaut des § 32d Abs. 5 EStG und dem Institut der Günstigerprüfung nicht vereinbaren. Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer sei zu gewähren.
- 15** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4. September 2012 dahin abzuändern, dass die regelbesteuerten Kapitaleinkünfte in Höhe von 2360 € mit den negativen Kapitaleinkünften gemäß § 32d Abs. 1 EStG in Höhe von 482 € verrechnet werden, der volle Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 1602 € vom Restbetrag abgezogen und die ausländische Quellensteuer in Höhe von 130,81 € angerechnet wird.
- 16** Ferner beantragen die Kläger, die überzahlte Einkommensteuer nebst gesetzlicher Zinsen zurückzuerstatten, die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen der Kläger dem FA aufzuerlegen und hilfsweise, die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat des FG zu verweisen.
- 17** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Das FG habe zu Recht eine Verrechnung der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterlägen und der tariflich besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen abgelehnt. Der Gesetzgeber ordne eine klare Trennung zwischen den unterschiedlich zu steuernden Kapitalerträgen an und vollziehe konsequent diese Trennung für den Bereich des Werbungskostenabzugs, der Verlustverrechnung und der Anrechnung ausländischer Steuer.
- 19** Das Gesetz knüpfe in § 20 Abs. 9 Satz 4 EStG für den Abzug des Sparer-Pauschbetrags ausdrücklich an das Vorhandensein positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 32d Abs. 1 EStG an.
- 20** Die ausländische Quellensteuer sei im Streitfall auf Einkünfte aus Kapitalvermögen angefallen, die der Abgeltungsteuer unterlägen. § 34c Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG schließe die Anwendung der Vorschrift für Einkünfte in diesem Fall aus. Die Anrechnung ausländischer Steuern sei abschließend in § 32d Abs. 5 und § 32d Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt. Da auf die ausländische Steuer von 130,81 € im Streitfall keine deutsche Einkommensteuer i.S. des § 32d Abs. 1 EStG entfalle, könne die ausländische Steuer gemäß § 32d Abs. 5 Satz 3 EStG nicht angerechnet werden.

- 21** Die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG sei im Streitfall antragsgemäß durchgeführt worden. Die Prüfung habe ergeben, dass die Besteuerung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen mit den übrigen Einkünften der Kläger nach dem allgemeinen Tarif nicht günstiger sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision ist begründet.
- 23** Die Vorentscheidung wird aufgehoben. Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass auf Grundlage der im angefochtenen Bescheid vom 4. September 2012 bislang angesetzten Besteuerungsgrundlagen sowohl ein Abzug des Sparer-Pauschbetrags von den tariflich besteuerten Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen ausgeschlossen ist (s. nachfolgend unter 1.) als auch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer nicht in Betracht kommt (s. nachfolgend unter 2.). Es hat jedoch zu Unrecht entschieden, der Kläger könne auf Grundlage seines gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG gestellten Antrags keine horizontale Verlustverrechnung zwischen den dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden negativen Einkünften und den dem Steuertarif des § 32a EStG unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen vornehmen (s. nachfolgend unter 3.). Die Sache ist nicht spruchreif (s. nachfolgend unter 4.) und wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24** 1. Zutreffend hat das FG erkannt, dass im Streitfall ein Abzug des Sparer-Pauschbetrags der Kläger (§ 20 Abs. 9 EStG) von den tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen (2.360 €) nicht in Betracht kommt.
- 25** a) Zwar wird im Schrifttum der unmittelbare Abzug des Sparer-Pauschbetrags von tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG für möglich erachtet (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Aufl., § 20 Rz 206).
- 26** Der Senat schließt sich jedoch der entgegengesetzten Auffassung an, die einen unmittelbaren Abzug des Sparer-Pauschbetrags von Einkünften, die gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG tariflich zu besteuern sind, verneint (FG Münster, Urteil vom 16. Juli 2014 10 K 2637/11 E, EFG 2014, 1793, rechtskräftig nach Rücknahme der Revision im Verfahren VIII R 49/14; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz K 18). Das Gesetz lässt es im Rahmen des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger unabhängig vom Vorliegen tatsächlicher Werbungskosten von seinen Kapitaleinkünften stets den Sparer-Pauschbetrag abziehen kann. Gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG findet § 20 Abs. 9 EStG bei der Ermittlung der tariflich zu steuernden Einkünfte aus Kapitalvermögen keine Anwendung. Für diese Einkünfte tritt gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG die Regelung des § 20 Abs. 9 EStG auch nicht an die Stelle der §§ 9, 9a EStG, sondern letztere sind bei der Ermittlung der Einkünfte anzuwenden. Tatsächlich abgeflossene Werbungskosten hat der Kläger im Zusammenhang mit den tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen für das Streitjahr nicht geltend gemacht.
- 27** b) Der Gesetzgeber war auch nicht verpflichtet, im Rahmen des § 20 Abs. 9 EStG für tariflich zu steuernde Kapitaleinkünfte Ausnahmeregelungen dergestalt zu schaffen, dass bei fehlenden oder den Sparer-Pauschbetrag unterschreitenden Werbungskosten stets der Sparer-Pauschbetrag abgezogen werden kann.
- 28** Der Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebietet nicht, die für den Bereich der abgeltend zu steuernden Kapitaleinkünfte gemäß § 32d Abs. 1 EStG verfassungsgemäße Pauschalierung von Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 9 EStG in Form einer für alle Bezieher von Einkünften aus Kapitalvermögen geltenden Steuervergünstigung auszugestalten, die gewährleistet, dass wenigstens ein Abzug des Sparer-Pauschbetrags erfolgt, wenn tariflich besteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 2 EStG vorliegen und der Steuerpflichtige keine oder geringere Werbungskosten im Zusammenhang mit diesen Einkünften getragen hat (FG Münster, Urteil in EFG 2014, 1793, Rz 26).
- 29** Die Versagung eines Abzugs des Sparer-Pauschbetrags von den § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfallenden Einkünften verstößt insbesondere nicht gegen das objektive Nettoprinzip. Bei fehlenden oder den Sparer-Pauschbetrag unterschreitenden Werbungskosten würde durch die Anwendung des Sparer-Pauschbetrags keine Besteuerung der tatsächlich angefallenen Nettoerträge erreicht, sondern ein Werbungskostenabzug zugelassen, der über die tatsächlich angefallenen Werbungskosten hinausgeht. Der Ausschluss des Sparer-Pauschbetrags verbunden mit der Eröffnung der Abzugsfähigkeit der tatsächlich entstandenen Werbungskosten in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

Satz 2 EStG verwirklicht somit gerade das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit (FG Münster, Urteil in EFG 2014, 1793, Rz 27).

- 30** 2. Zutreffend hat das FG weiter erkannt, dass eine Anrechnung der bescheinigten ausländischen Steuer angesichts der bislang angesetzten Besteuerungsgrundlagen im angefochtenen Bescheid vom 4. September 2012 nicht in Betracht kommt.
- 31** a) Die Anrechnung ausländischer Steuerbeträge hat gemäß § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG im Steuerfestsetzungsverfahren (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 1996 VIII R 15/94, BFHE 180, 146, BStBl II 1996, 312, unter II.4.) zu erfolgen.
- 32** b) Gemäß § 34c Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG gilt Halbsatz 1 der Regelung nicht für die Anrechnung ausländischer Steuern, die auf Einkünfte aus Kapitalvermögen entfallen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 EStG anzuwenden ist. Gleiches gilt für den Fall, dass die ausländische Steuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens anzurechnen ist (§ 34c Abs. 6 Satz 2 2. Halbsatz EStG). § 34c Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG schließt somit die Einrechnung von ausländischen Einkünften, die in der Bundesrepublik Deutschland der Abgeltungsteuer unterliegen, in die länderspezifische Höchstbetragsberechnung des § 34c Abs. 1 EStG aus, da der Gesetzgeber auch für den Bereich der Steueranrechnung die Unterscheidung in zwei Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen (tarifbesteuerte Einkünfte und Abgeltungsteuereinkünfte) geregelt und in § 32d Abs. 5 und 6 EStG für die Anrechnung ausländischer Steuern auf diese Einkünfte eigene Anrechnungsregelungen geschaffen hat (s. aus dem Schrifttum z.B. Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz 178.1 und Rz 756; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 34c EStG Rz 65, 209; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 34c Rz 3 f.; Schmidt/ Heinicke, a.a.O., § 34c Rz 12, 26).
- 33** c) Innerhalb der Regelung des § 32d EStG ist danach zu unterscheiden, ob die Einkünfte aus Kapitalvermögen durch Erklärung gemäß § 32d Abs. 3 aufgrund eines Antrags gemäß § 32d Abs. 4 EStG oder im Wege eines Antrags gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG in die Veranlagung einbezogen werden. In den Fällen der Abs. 3 und 4 ist gemäß § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Kapitalerträgen in dem Staat, aus dem die Kapitalerträge stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die auf ausländische Kapitalerträge festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer, jedoch höchstens 25 % ausländische Steuer auf den einzelnen Kapitalertrag, auf die deutsche Steuer anzurechnen. Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer einschließlich einer als gezahlt geltenden Steuer auf die deutsche Steuer vorgesehen ist, gilt Satz 1 entsprechend. Sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, den übrigen tariflich besteuerten Einkünften i.S. des § 2 EStG hinzuzurechnen (§ 32d Abs. 6 Satz 1 EStG), ist gemäß § 32d Abs. 6 Satz 2 EStG die Regelung des § 32d Abs. 5 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die nach dieser Vorschrift ermittelten ausländischen Steuern auf die zusätzliche tarifliche Einkommensteuer anzurechnen sind, die auf die hinzugerechneten Kapitaleinkünfte entfällt.
- 34** d) Es kann somit die ausländische Steuer stets nur bis zur Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden, die auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogenen Kapitalerträge i.S. des § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG entfällt. Dies gilt entsprechend gemäß § 32d Abs. 6 Satz 2 EStG, wenn es im Wege eines Antrags gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG zur Hinzurechnung der nach § 20 EStG ermittelten Einkünfte aus Kapitalvermögen bei den tariflich besteuerten Einkünften kommt. In diesem Fall ist die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer auf den Mehrbetrag an tariflicher Steuer begrenzt, der sich bei der Ermittlung der festzusetzenden Steuer gemäß § 2 Abs. 6 EStG aus der Hinzurechnung ergibt.
- 35** e) Sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, wie im Streitfall nach Verrechnung gemäß § 20 Abs. 6 EStG negativ (./ 482 €) und entfällt die ausländische Steuer nur auf diese Einkünfte, ist die ausländische Steuer, wie vom FG zutreffend entschieden, nicht anzurechnen.
- 36** 3. Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger auf Grundlage seines gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG gestellten Antrags keine horizontale Verlustverrechnung zwischen den dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen und den dem Steuertarif des § 32a EStG unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen erreichen kann. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist die Vorentscheidung aufzuheben.
- 37** a) Auf Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG werden anstelle der Anwendung der Abs. 1, 3 und 4 des § 32d EStG die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte den Einkünften i.S. des § 2 EStG

hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt (Günstigerprüfung). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

- 38** aa) Der Regelung des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG ist nicht zu entnehmen, dass die nach § 20 EStG zu ermittelnden und den übrigen Einkünften hinzuzurechnenden Einkünfte aus Kapitalvermögen positiv sein müssen.
- 39** aaa) Der Wortlaut des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG lässt dies nicht erkennen. Die Norm stellt auf "Kapitaleinkünfte" ab, die unter Beachtung der Vorgaben des § 20 EStG ermittelt worden sind und den übrigen Einkünften i.S. des § 2 EStG hinzugerechnet werden sollen. Das Gesetz spricht nur von "Kapitaleinkünften", was offenkundig auch Negativbeträge umfasst.
- 40** bbb) Die weitere Aussage des Gesetzes, dass die "nach § 20 ermittelten Kapitaleinkünfte" den übrigen Einkünften i.S. des § 2 EStG "hinzugerechnet" werden, verlangt ebenfalls nicht das Vorliegen positiver Einkünfte. Auch bei der Auslegung des in § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG verwendeten Hinzurechnungsbegriffs ist im Rahmen der Wortlautinterpretation ein mathematisches Begriffsverständnis anzulegen. Nach den Gesetzen der Mathematik sind aber negative Zahlen ohne Weiteres addier- und subtrahierbar, können also hinzugerechnet werden (vgl. etwa zum Hinzurechnungsbegriff des § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes BFH-Urteil vom 1. Oktober 2015 I R 4/14, BFHE 251, 73, BStBl II 2017, 59, Rz 15; s. auch BFH-Urteil vom 20. April 1988 I R 41/82, BFHE 153, 530, BStBl II 1988, 868, unter II.A.4.b).
- 41** ccc) Der Sinn und Zweck des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG schließt es --vorbehaltlich § 20 Abs. 6 EStG-- ebenfalls nicht aus, dass auch negative Kapitaleinkünfte den übrigen Einkünften i.S. des § 2 EStG hinzugerechnet werden können. Zwar ist die Regelung in erster Linie auf nach § 20 EStG ermittelte positive Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeschnitten, die dem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug gemäß §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 1 EStG unterliegen haben. Werden solche Einkünfte erzielt, kann gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG nicht der für die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich anzuwendende gesonderte Steuertarif von 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), sondern aufgrund der Hinzurechnung der Kapitaleinkünfte zu den übrigen Einkünften i.S. des § 2 EStG der progressive Regelsteuersatz (§ 32a EStG) zur Anwendung kommen. Durch die Antragstellung können Steuerpflichtige, deren Belastung mit der tariflichen Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte niedriger als der gesonderte Steuertarif in Höhe von 25 % ist, erreichen, dass ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen mit den übrigen Einkünften diesem niedrigeren Steuersatz unterworfen werden (s. BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2010, 94, Rz 149 f.; in BStBl I 2016, 85, Rz 149; BFH-Urteil vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13, BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393, Rz 13).
- 42** Zwar mag in der Hinzurechnung positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen der Hauptanwendungsfall des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG liegen. Der Gesetzeswortlaut schließt die Antragstellung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG in anderen Fällen indes nicht aus. Die Hinzurechnung von nach § 20 EStG ermittelten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 32d Abs. 1 EStG zu den übrigen Einkünften i.S. des § 2 EStG führt stets zu einer niedrigeren Einkommensteuer. Das Gesetz verlangt im Tatbestand des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG schließlich nicht, dass nach der Hinzurechnung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG die Tarifbelastung für das zu versteuernde Einkommen unterhalb von 25 % liegen muss, sondern nur, dass die Steuerfestsetzung aufgrund der Hinzurechnung niedriger ist, als die Summe aus tariflicher Steuer und einbehaltener Kapitalertragsteuer.
- 43** bb) § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG ermöglicht jedoch keine uneingeschränkte Hinzurechnung negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den übrigen Einkünften gemäß § 2 EStG. Eine generelle (vertikale) Verlustverrechnung negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten im Wege der Günstigerprüfung ist gemäß § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG ausgeschlossen.
- 44** aaa) § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG verbietet eine vertikale (inner- und überperiodische) Verrechnung negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen haben, mit positiven tariflich besteuerten Einkünften aus anderen Einkunftsarten; die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach § 2 Abs. 5b EStG weder in die Einkünfte noch in die Summe der (regelbesteuerten) Einkünfte und den Gesamtbetrag der (regelbesteuerten) Einkünfte einzubeziehen (s. Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 423; Moritz/Strohm in Frotzcher, EStG, Freiburg 2011, § 20 n.F. Rz 369; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, a.a.O., § 20 Rz H 29; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 466; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 186; Geurts in Bordewin/Brandt, § 20 EStG Rz 770; Schlotter in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 20 Rz 1502; HHR/ Buge, § 20 EStG Rz 617).
- 45** bbb) Über einen Antrag gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG lässt sich dieses Verbot der vertikalen Verlustverrechnung nicht durchbrechen. Ein Antrag gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG kann nur einen vertikalen Verlustausgleich positiver

Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach § 20 EStG ermittelt worden sind und dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen haben, mit negativen Einkünften aus den übrigen Einkunftsarten gemäß § 2 EStG ermöglichen (gleiche Auffassung Hamacher/Dahm in Korn, a.a.O., § 20 EStG Rz 423; Moritz/Strohm in Frotscher, a.a.O., § 20 n.F. Rz 370; Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 20 Rz H 27; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 466; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 186; HHR/Buge, § 20 EStG Rz 617; HHR/Baumgärtel/Lange, § 32d EStG Rz 82; Kuppe, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2016, 1451, 1458; Gemmel/ Hoffmann-Fölkersamb, NWB Fach 3, 14695, 14702).

- 46** cc) § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG enthält nach seinem eindeutigen Wortlaut aber keine Beschränkung für einen horizontalen Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen und schließt damit auch die Verrechnung zwischen regelbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen und der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen nicht aus (ebenso Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 466a; Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 423; Moritz/Strohm in Frotscher, a.a.O., § 20 n.F. Rz 370).
- 47** b) Dies bedeutet im Ergebnis, dass der Steuerpflichtige einen Antrag gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG stellen und die gemäß § 20 EStG ermittelten negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, mit gemäß § 32a EStG tariflich zu steuernden positiven Einkünften aus Kapitalvermögen im Wege des horizontalen Verlustausgleichs verrechnen kann, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt. Über den Antrag gemäß § 32d Abs. 6 EStG werden die nach § 20 EStG ermittelten (negativen) Kapitaleinkünfte i.S. des § 32d Abs. 1 EStG im ersten Schritt unter Verdrängung des § 32d Abs. 1, 3 und 4 EStG zu Einkünften i.S. des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG, die dem Tarif des § 32a EStG unterliegen (HHR/Baumgärtel/Lange, § 32d EStG Rz 82). Sie fallen nicht mehr unter die Beschränkungen des § 2 Abs. 5b EStG. Im zweiten Schritt können sie, da das Verrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG insoweit nicht eingreift, mit den tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Der Senat folgt insoweit nicht der Auffassung des BMF im Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 119a.
- 48** Eine anderweitige --allgemeine-- Berechtigung zur horizontalen Verlustverrechnung außerhalb einer Antragstellung und Hinzurechnung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG auf Grundlage des § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG zwischen tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen und dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung hält auch der Senat für ausgeschlossen (gegen eine allgemeine horizontale Verlustverrechnungsmöglichkeit auch Moritz/Strohm in Frotscher, a.a.O., § 20 n.F. Rz 370; wohl auch Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 186; Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 423; BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 119a).
- 49** c) Die gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG den übrigen Einkünften hinzuzurechnenden negativen Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen (./ 482 €) sind indes nicht um den Sparer-Pauschbetrag der Kläger (1.602 €) zu erhöhen.
- 50** aa) Gemäß § 20 Abs. 9 Satz 4 EStG darf der Sparer-Pauschbetrag nicht höher als die nach Maßgabe des § 20 Abs. 6 EStG verrechneten Kapitalerträge sein. Er ist somit erst nach Vornahme einer Verrechnung gemäß § 20 Abs. 6 EStG und nur insoweit abziehbar, wie nach der Verrechnung noch positive Einkünfte aus Kapitalvermögen vorhanden sind, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen. Durch den Abzug des Sparer-Pauschbetrags können negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, weder entstehen (BFH-Urteil vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, Rz 22) noch sich erhöhen. Dies gilt auch, wenn wie im Streitfall ein Antrag auf Günstigerprüfung gestellt wird und die Hinzurechnung vorzunehmen ist (BFH-Urteil in BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393, Rz 21 ff.), da die Regelung des § 20 Abs. 9 EStG auch im Rahmen der Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG anzuwenden ist, weil nur die "nach § 20" zu ermittelnden Kapitaleinkünfte i.S. des § 32d Abs. 1 EStG den tariflich belasteten Einkünften gemäß § 2 EStG hinzugerechnet werden können.
- 51** bb) Sowohl die Geltung des Werbungskostenabzugsverbots gemäß § 20 Abs. 9 EStG bei der Ermittlung der auf Ebene eines Antrags gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG hinzuzurechnenden Kapitaleinkünfte als auch das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG als solches unterliegen entgegen der Auffassung der Kläger keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf die BFH-Entscheidungen in BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393; in BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975; vom 2. Dezember 2014 VIII R 34/13 (BFHE 248, 51, BStBl II 2015, 387, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 24. März 2016 2 BvR 878/15, juris), und vom 9. Juni 2015 VIII R 12/14 (BFHE 251, 401, BStBl II 2016, 199).
- 52** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf Grundlage der Feststellungen des FG die Höhe der festzusetzenden Steuer nicht abschließend bestimmen.

- 53** a) Die Kläger haben durch ihren Antrag, die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer in dem Umfang zu mindern, der sich ergibt, wenn die tariflich besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen (2.360 €) mit den negativen Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG (./ 482 €) verrechnet werden, der Restbetrag um den Sparer-Pauschbetrag (1.602 €) gemindert und die ausländische Steuer (130,81 €) im Rahmen der Steuerfestsetzung angerechnet wird, den Betrag umschrieben, um den die im angefochtenen Bescheid vom 4. September 2012 bislang festgesetzte Steuer maximal zu mindern ist (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Obergrenze der festzusetzenden Steuer bildet auch im zweiten Rechtsgang wegen des Verböserungsverbots die festgesetzte Einkommensteuer (BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 IX R 2/16, BFHE 254, 260, BStBl II 2016, 901). Das FG hat innerhalb dieses Rahmens im zweiten Rechtsgang die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung sowohl hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bislang den tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen, als auch hinsichtlich der (negativen) Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG zugeordnet werden, erneut wie folgt zu prüfen.
- 54** b) Zweifelhaft ist nach Aktenlage, ob der bisherige Ansatz tariflich besteuert Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.360 € im angefochtenen Bescheid zutreffend ist. Die Feststellungen des FG lassen nicht den Schluss zu, dass der Ausschlussbestand gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG erfüllt und diese Einordnung zutreffend ist. Der vom FG festgestellte Umstand, dass es sich bei diesen Einkünften des Klägers um Zinseinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG aufgrund einer "privatrechtlichen Vereinbarung" handeln soll, trägt die rechtliche Würdigung des FG allein nicht. Wie der Senat bereits entschieden hat, sind Darlehen zwischen nahestehenden Personen gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG nur unter der Voraussetzung aus dem Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer ausgeschlossen, dass besondere Umstände in Form eines absoluten Beherrschungsverhältnisses oder des Interesses einer Vertragspartei des Darlehensvertrags an der Einkünfteerzielung des anderen gegeben sind (s. Senatsurteil vom 28. Januar 2015 VIII R 8/14, BFHE 249, 133, BStBl II 2015, 397, m.w.N.). Im Streitfall ist jedoch vom FG weder festgestellt worden, mit wem der Kläger das Darlehensverhältnis abgeschlossen hat, noch ob solche besonderen Umstände vorliegen. Wäre dies nicht der Fall, wären die Einkünfte in Höhe von 2.360 € ebenfalls den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 32d Abs. 1 EStG zuzuordnen.
- 55** c) Zweifel bestehen auch hinsichtlich des Abzugs des nicht bescheinigten Verlusts in Höhe von 1.870 € bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 32d Abs. 1 EStG. Nach dem Vorbringen des Klägers im Veranlagungsverfahren zur Entstehung des Verlusts wurden von ihm über einen sog. Managed Account ausschließlich Währungsbeträge an- und verkauft. Das FG wird insofern zu prüfen haben, ob es sich überhaupt um Verluste aus Kapitalvermögen oder --was näher liegt-- um Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt (s. BFH-Urteil vom 2. Mai 2000 IX R 74/96, BFHE 192, 88, BStBl II 2000, 469). Wäre Letzteres der Fall, käme die bislang im Bescheid vorgenommene horizontale Verrechnung dieser im Streitjahr entstandenen Verluste mit positiven Einkünften des Klägers aus § 20 Abs. 1 EStG gemäß § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG von vornherein nicht in Betracht, da sie nur mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften, die im selben Jahr erzielt wurden, verrechnet werden können.
- 56** d) Je nach dem Ergebnis der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen zu II.4.b und c ergeben sich die folgenden Konsequenzen für die Höhe der Steuerfestsetzung.
- 57** aa) Der Kläger könnte bei Einbeziehung der Einkünfte von 2.360 € in die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG und nach Durchführung der Verlustverrechnung zwischen den Ehegatten und Durchführung der horizontalen Verlustverrechnung innerhalb der dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte (./ 1.274 € und --unter Umständen nach wie vor-- ./ 1.870 €) ./ 99 €) den gemeinsamen Sparer-Pauschbetrag ganz oder teilweise ausschöpfen. Hierbei können sich nach Verlustverrechnung und Abzug des Sparer-Pauschbetrags allenfalls Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen in Höhe von 0 € ergeben, die der Abgeltungsteuer gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen (§ 20 Abs. 9 Satz 4 EStG, s. vorstehend unter II.3.c). Käme das FG zu insgesamt positiven Einkünften des Klägers und der Klägerin aus Kapitalvermögen, die gemäß § 32d Abs. 1 EStG dem gesonderten Tarif unterliegen, käme eine Hinzurechnung dieser positiven Einkünfte zu den tariflich besteuerten Einkünften gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG im Wege der Günstigerprüfung nicht mehr in Betracht. Denn die Hinzurechnung positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen würde nicht zu einer niedrigeren Einkommensteuerfestsetzung i.S. der Regelung führen. Allerdings wäre in diesem Fall die Anrechenbarkeit der bislang nicht berücksichtigten ausländischen Steuer gemäß § 32d Abs. 3 bis 5 EStG auf die Einkommensteuer für die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen erneut zu prüfen (s. vorstehend unter II.2.d und e).



- 58** bb) Käme das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, dass --wie im angefochtenen Bescheid für das Streitjahr vom 4. September 2012 veranlagt-- sowohl gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG tariflich zu besteuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.360 € als auch negative Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, in Höhe von ./ 482 € zu berücksichtigen sind, wäre im Wege des Antrags gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG zwar eine horizontale Verrechnung mit den tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen (s. vorstehend unter II.3.b) vorzunehmen, nicht aber der von den Klägern nicht ausgenutzte Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG) von den verbleibenden positiven tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen abzuziehen (s. vorstehend unter II.3.c). Eine Anrechnung der ausländischen Steuer wäre nach der Hinzurechnung der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 482 € gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG und deren Verrechnung mit den positiven tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeschlossen. Denn nach Hinzurechnung und Verrechnung der negativen Einkünfte wäre kein Mehrbetrag an tariflicher Einkommensteuer vorhanden, auf den eine Anrechnung im Rahmen der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 Satz 1 EStG) erfolgen könnte (s. § 32d Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Satz 3 EStG, und vorstehend unter II.2.d und e).
- 59** 5. Der im Revisionsverfahren gestellte Antrag, das FA zu verurteilen, die überzahlte Einkommensteuer nebst gesetzlicher Zinsen zurückzuerstatten, ist unzulässig, da im Streitfall ein Einkommensteuerbescheid und nicht ein Abrechnungsbescheid gemäß § 218 AO Gegenstand des Verfahrens ist (s. aus der ständigen Rechtsprechung BFH-Urteil vom 30. November 1999 VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412); zudem haben die Kläger dieses Begehren im Revisionsverfahren erstmals erhoben, sodass es insoweit an einem Gegenstand für revisionsrichterliche Nachprüfung fehlt (BFH-Urteil vom 11. Februar 2009 X R 51/06, BFHE 226, 1, BStBl II 2009, 892, unter II.1.b. cc).
- 60** 6. Der Senat sieht schließlich keinen Grund, wie mit dem Hilfsantrag begehrt, die Sache an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen.
- 61** Gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung kann der BFH die Rechtssache durch besondere Anordnung an einen anderen Senat des FG zurückverweisen. Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht des Betroffenen auf seinen gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus, um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten. So kommt sie in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des FG-Senats bestehen, der das aufgehobene Urteil gesprochen hat. Von einer Zurückverweisung an einen anderen Senat ist insbesondere dann Gebrauch zu machen, wenn das Revisionsgericht aufgrund der besonderen Umstände befürchten muss, dass es dem Vordergericht schwerfallen wird, sich die rechtliche Beurteilung, die zur Aufhebung des tatrichterlichen Urteils führte, voll zu eigen zu machen (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 28. Oktober 2015 X R 47/13, BFH/NV 2016, 171, Rz 22 bis 24). Solche besonderen Umstände sind im Streitfall nicht ersichtlich und von den Klägern auch nicht dargelegt worden.
- 62** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)