

Urteil vom 21. August 2012, IX R 39/10

Verlustabzugsverbot sachlich unbillig

BFH IX. Senat

AO § 163, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2 S 4 Buchst b

vorgehend FG Düsseldorf, 14. July 2010, Az: 16 K 4642/09 AO

Leitsätze

NV: Es ist sachlich unbillig, den Verlust aus der Veräußerung einer bei Gründung erworbenen wesentlichen Beteiligung wegen ihrer Reduzierung unter die --ab 1999 geltende-- Wesentlichkeitsschwelle von 10 % innerhalb der letzten fünf Jahre vor ihrer Veräußerung nicht zu berücksichtigen (§ 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG i.d.F. des StEntLG 1999/2000/2002).

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer für das Streitjahr (2001) veranlagt wurden. Der Kläger beteiligte sich bei der Gründung der GmbH im April 1996 mit 74 % am Stammkapital von 100.000 DM und erwarb am 3. Februar 1999 den anderen gründungsgeborenen Anteil (Nennwert 26.000 DM) von der Mitgründungsgesellschafterin zum Preis von 1 DM.
- 2 Im Februar 1998 und Februar 1999 wurden Beschlüsse gefasst, wonach das Stammkapital der GmbH ohne Anteilsübernahme durch den Kläger zunächst um 200.000 DM und sodann um weitere 900.000 DM --verbleibender Anteil des Klägers 8,33 %-- erhöht wurde. Die neuen Stammeinlagen wurden jeweils von der F KG übernommen.
- 3 Die Urkunde vom Februar 1999 zur zweiten Kapitalerhöhung regelte u.a. die "Sanierung durch Forderungsverzicht und Kapitalerhöhung" mit Verzichten sämtlicher Gesellschafter auf Darlehen. Der vom Kläger erklärte Verzicht bezog sich --jeweils einschließlich der Zinsansprüche-- auf ein der GmbH gewährtes Darlehen, das sich nach dem Stand vom 31. Dezember 1997 auf 323.760,31 DM belief sowie auf einen Anspruch gemäß dem "Gesellschafterkonto" per 31. Dezember 1997 in Höhe von 85.799,26 DM mit seitherigen Veränderungen.
- 4 Im Oktober des Streitjahres veräußerte der Kläger seine beiden Anteile zum Preis von 1 DM und machte für das Streitjahr einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von insgesamt 471.389 DM geltend (Veräußerungspreis 1 DM ./.. ursprüngliche Anschaffungskosten insgesamt 74.001 DM ./.. nachträgliche Anschaffungskosten insgesamt <Gesellschafterkonto 82.139,16 DM + Darlehen 315.250,31 DM => 397.389,47 DM). Das FA lehnte dies ab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 5 Im Februar 2006 beantragten die Kläger gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO), aus sachlichen Billigkeitsgründen den Veräußerungsverlust bei der Einkommensteuerfestsetzung 2001 zu berücksichtigen sowie den danach noch verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 festzustellen. Das FA lehnte einen Gesetzesüberhang und damit den Antrag ab. Der Einspruch war wiederum erfolglos, ebenso die Klage.
- 6 Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA habe die von den Klägern begehrte Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes ermessensfehlerfrei abgelehnt. Die bis zum 31. Dezember 1998 günstigere Rechtslage beruhe auf der Privilegierung gründungsgeborener Anteile durch § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. a EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 1996. Die ab dem 1. Januar 2002 günstigere Rechtslage beruhe zum einen auf der Herabsetzung der sog. "Wesentlichkeitsschwelle" auf 1 %, zum anderen auf der redaktionellen Anpassung der Verlustbeschränkungsregelung in § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b Satz 1 EStG (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG-- vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35). Soweit die Neufassung des § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes

1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) damit begründet werde, dass sie das Abzugsverbot auf die "eigentlichen Missbrauchsfälle" einschränke (BTDrucks 14/23, 179), beziehe sich diese Äußerung ersichtlich auf die Neufassung von § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b Satz 2 EStG, d.h. auf die beiden dort geregelten zwei Ausnahmen. Dabei sei die die Kläger beschwerende Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass sie auf einer zulässigen Typisierung beruhe und --ebenso wie § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG i.d.F. des JStG 1996 und § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b Satz 1 EStG i.d.F. des UntStFG (trotz der Maßgeblichkeit der abgesenkten Relevanzschwelle von 1 % für den gesamten Fünf-Jahreszeitraum)-- eine Vielzahl von Sachverhalten erfasse, in denen keine Anhaltspunkte für einen Missbrauch bzw. eine Missbrauchsabsicht vorlägen. Die Annahme der sachlichen Unbilligkeit bei solchen Sachverhalten würde letztlich dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des Steuergesetzes zu unterlaufen, habe der Bundesfinanzhof (BFH) doch die Neuregelung des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 auch insoweit mit dem Grundgesetz für vereinbar erklärt, als die Vorschrift auch weiterhin Sachverhalte erfasse, in denen keine Anhaltspunkte für eine Missbrauchsabsicht vorlägen (BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 20/04, BFH/NV 2005, 2202).

- 7 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen (§ 17 EStG, § 163 AO).
- 8 Die Kläger beantragen, das FA unter Aufhebung des Urteils des FG und der Einspruchsentscheidung sowie des ablehnenden Bescheids zu verpflichten, erneut über den Antrag auf Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes in Höhe von 471.389 DM sowohl bei der abweichenden Festsetzung der Einkommensteuer 2001 als auch bei der abweichenden Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 2001 unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung zu entscheiden, dass der Veräußerungsverlust zu erfassen ist.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG von einer rechtmäßigen Ermessensentscheidung des FA über die sachliche Unbilligkeit der streitbefangenen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung ausgegangen, indem es dessen Ermessensreduzierung auf Null unberücksichtigt gelassen hat.
- 11 1. Gemäß § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Vorschrift bezweckt, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (BFH-Urteil vom 16. März 2000 IV R 3/99, BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372).
- 12 Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung, die von den Gerichten nur in den von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603 --zur Vorgängerregelung des § 131 der Reichsabgabenordnung--; BFH-Urteil vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201). Die gerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass des begehrten Verwaltungsakts aussprechen (§ 101 Satz 1 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Juli 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916, m.w.N.).
- 13 Eine Unbilligkeit i.S. von § 163 AO kann in der Sache liegen oder ihren Grund in der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen haben (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606). Die Kriterien hierfür sind im Regelungsbereich des § 163 AO die gleichen wie im Rahmen des § 227 AO, weil sich diese beiden

Billigkeitsvorschriften im Wesentlichen nur in der Rechtsfolgenanordnung, nicht aber in den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen unterscheiden (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297).

- 14** In der wirtschaftlichen Situation der Kläger liegende (persönliche) Billigkeitsgründe sind im Streitfall nicht geltend gemacht und auch nicht erkennbar, so dass allein sachliche Unbilligkeit in Betracht kommt. Sachlich unbillig ist die Erhebung einer Steuer vor allem dann, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrundeliegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist --insbesondere wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage (hätte er sie geregelt) im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte-- oder wenn die Festsetzung der Steuer den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (vgl. BFH-Urteile in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297; vom 26. Mai 1994 IV R 51/93, BFHE 174, 482, BStBl II 1994, 833; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 227 AO Rz 40 ff., jeweils m.w.N.). Dies wiederum kann seinen Grund entweder in Gerechtigkeitsgesichtspunkten oder in einem Widerspruch zu dem der gesetzlichen Regelung zugrundeliegenden Zweck haben (vgl. zu Gerechtigkeitspostulaten Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 227 AO Rz 41; Stöcker in Beermann/Gosch, AO § 227 Rz 76, jeweils m.w.N.).
- 15** Eine Billigkeitsentscheidung darf nicht dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes zu unterlaufen. Sie darf nicht die Wertung des Gesetzes durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1987 X R 29/81, BFH/NV 1988, 546, und in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297, jeweils m.w.N.).
- 16** 2. Im vorliegenden Fall hat das FG den Verlust des Klägers aus der Anteilsveräußerung vom Oktober des Streitjahres rechtskräftig nicht berücksichtigt (dazu s. a). Jedoch ist dies im streitigen Einzelfall sachlich unbillig (dazu s. b).
- 17** a) Gemäß § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b Satz 1 EStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 ist ein Verlust aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt, die entgeltlich erworben worden sind und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen gehört haben. Gemäß Satz 2 der Vorschrift gilt dies nicht für innerhalb der letzten fünf Jahre erworbene Anteile, deren Erwerb zur Begründung einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen geführt hat oder die nach Begründung der wesentlichen Beteiligung erworben worden sind. Dabei ist das Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG veranlagungszeitraumbezogen auszulegen, d.h. die Wesentlichkeit der Beteiligung ist für jedes Kalenderjahr ihres Bestehens nach der jeweils maßgebenden Fassung von § 17 Abs. 1 EStG festzustellen (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 62/05, BFHE 221, 227, BStBl II 2008, 856).
- 18** b) Im Streitfall war der Kläger von 1999 bis zur Veräußerung im Oktober 2001 nicht mehr wesentlich beteiligt. Die Atypik des vorliegenden Einzelfalls besteht dabei darin, dass der Kläger die sowohl zur Absenkung seiner Beteiligung als auch zum streitigen Verlust führenden unternehmerischen Gestaltungen in einer wirtschaftlichen Notlage des Unternehmens zu treffen hatte, die es ihm zum einen nicht gestattete, hierfür das steuerlich günstigere Vor- oder Folgejahr zu wählen. Zum anderen kommt eine Missbrauchsabwehr angesichts der Notsituation des Unternehmens, die den Kläger zu den genannten Gestaltungen zwang, von vornherein nicht in Betracht. Inwieweit das FG hieran die sachlich zutreffenden Rechtsfolgen geknüpft hat, ist vorliegend nicht zu entscheiden. Maßgeblich ist, dass der Gesetzeszweck den streitigen Einzelfall angesichts seiner Atypik verfehlt.
- 19** § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002 sollte durch die Einschränkung des Verlustabzugs aber Gestaltungen verhindern oder erschweren, die es einem bisher nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter ermöglichten, durch kurzfristigen Zukauf von Anteilen eine im Privatvermögen entstandene Wertminderung in den steuerlichen Verlustausgleich einzubeziehen (vgl. BTDrucks 13/901, S. 133 zu Nr. 17). Der Gesetzgeber hat solche Sachverhalte als missbräuchlich angesehen (vgl. BTDrucks 14/6877, S. 28 zu Buchst. c <Abs. 34a>) und deshalb den Verlustabzug nur im Umfang derjenigen Anteile zulassen wollen, die der Gesellschafter erworben hat, um seine Beteiligung zu einer wesentlichen aufzustocken (vgl. BTDrucks 14/265, S. 180 zu Buchst. b <Abs. 2 Satz 4>). Damit stellt § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG --wie der Senat im Urteil in BFHE 221, 227, BStBl II 2008, 856 erkannt hat-- einen sachlichen Zusammenhang zwischen der Steuerverhaftung einer Beteiligung und der Verlustberücksichtigung her (vgl. BTDrucks 14/23, 179). Dass der Gesetzgeber diesen Gleichklang für beim Erwerb wesentlicher Beteiligungen, die innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums zu unwesentlichen wurden, zu Lasten gerade eines Steuerpflichtigen hätte verschieben wollen, der auf eine akute Notlage der Gesellschaft reagieren muss, ist nicht ersichtlich. Die Einschränkung der Verlustberücksichtigung in § 17 Abs. 2

Satz 4 Buchst. b EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung soll in typisierender Weise Missbrauchsfälle erfassen, so dass eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall nicht erfolgen muss. Wird jedoch jenseits dieses Zwecks ein atypischer Einzelfall einer ursprünglich wesentlichen Beteiligung erfasst, die nur zur Verhinderung einer wirtschaftlichen Notlage der Gesellschaft innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums unter die Wesentlichkeitsschwelle gesunken ist, so dass der Gesetzeszweck von vorneherein nicht greift, so stellt dies einen im Billigkeitswege zu korrigierenden Gesetzesüberhang dar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de