

Urteil vom 23. Juli 2013, VIII R 17/10

Keine Verteilung eines Übergangsverlusts aus Billigkeitsgründen - Entscheidung über einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen - Grundsatz der Abschnittsbesteuerung

BFH VIII. Senat

AO § 163, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 5 Abs 1, EStR R 17 Abs 1 S 4, EStG § 10d, FGO § 102

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 22. September 2009, Az: 14 K 925/05

Leitsätze

Es ist aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht geboten, einen Übergangsverlust, der bei dem Wechsel von der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG entsteht, auf das Jahr des Übergangs und die beiden Folgejahre zu verteilen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte als Handelsvertreter für Versicherungen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) forderte den Kläger gemäß § 141 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) auf, für diesen Betrieb ab dem 1. Januar 2001 von der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Gewinnermittlung nach dem Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG überzugehen.
- 2** Aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart ergab sich ein noch nicht erfasster Verlust (Übergangsverlust) in Höhe von 90.900 DM. Diesen verrechnete der Kläger mit dem laufenden Gewinn des Jahrs 2001 in Höhe von 85.255 DM und erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 5.645 DM. Das FA erfasste den erklärten Verlust in dem Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 11. August 2003 erklärungsgemäß als negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- 3** Die Kläger legten gegen die Einkommensteuerfestsetzung Einspruch ein und beantragten erfolglos, den auf dem Wechsel der Gewinnermittlungsart beruhenden Verlust gemäß R 17 Abs. 1 Satz 4 der Einkommensteuerrichtlinie 2001 (EStR 2001) auf das Jahr 2001 und die beiden Folgejahre in Höhe von jährlich 30.300 DM aufzuteilen und der Einkommensteuer für das Jahr 2001 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 54.955 DM zugrunde zu legen.
- 4** Den Einspruch gegen die Einkommensteuerfestsetzung für 2001 wies das FA als unbegründet zurück und lehnte den Antrag auf Verteilung des Übergangsverlusts auf das Jahr 2001 und die beiden Folgejahre ab, da die Regelung in R 17 Abs. 1 Satz 4 EStR 2001 auf einen Übergangsverlust nicht anwendbar sei und keine unbillige Härte vorliege. Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 5** Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 163 AO und eine unrichtige Anwendung von R 17 Abs. 1 Satz 4 EStR 2001. Nach deren Wortlaut könnten auch Übergangsverluste auf drei Jahre verteilt werden. Das FA habe sein Ermessen unterschritten, da eine Billigkeitsmaßnahme auch auf die Regelung des § 163 Satz 1 AO hätte gestützt werden können. Die durch die Ablehnung der Verteilung des Übergangsverlusts entstehende Mehrbelastung werde auch unter Berücksichtigung einer späteren Betriebsaufgabe nicht wieder ausgeglichen. Vielmehr werde der Kläger durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erheblich schlechter gestellt als bei der Beibehaltung der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.
- 6** Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 23. September 2009 (14 K 925/05) aufzuheben und das FA zu

verpflichten, den Verlust aus dem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögensvergleich in Höhe von insgesamt 90.900 DM auf das Jahr 2001 und die beiden Folgejahre gleichmäßig in Höhe von jeweils 30.300 DM zu verteilen.

- 7** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht die Voraussetzungen, um den Übergangsverlust des Klägers aus Billigkeitsgründen auf das Jahr 2001 und die beiden Folgejahre zu verteilen, verneint.
- 9** 1. Die Entscheidung über einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen i.S. des § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juni 1991 V R 102/86, BFH/NV 1992, 787), die nur in den durch § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann. Nach § 102 FGO bezieht sich die gerichtliche Prüfung des die beantragte Erleichterung ablehnenden Verwaltungsakts darauf, 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. Ein Ermessensfehler in diesem Sinne (Ermessensmangel) liegt auch vor, wenn die Behörde zu Unrecht angenommen hat, ihr stehe eine Ermessensbefugnis nicht zu, und infolgedessen einen Antrag mit der unzutreffenden Begründung ablehnt, sie müsse den Antrag aus Rechtsgründen ablehnen (BFH-Urteil vom 17. September 1987 IV R 31/87, BFHE 151, 64, BStBl II 1988, 20, m.w.N.).
- 10** 2. § 163 AO unterscheidet drei Arten von Billigkeitsmaßnahmen: die abweichende (niedrigere) Festsetzung der Steuer, die Nichtberücksichtigung einzelner Besteuerungsmerkmale und die Verschiebung von Besteuerungsgrundlagen. In jedem Fall müssen die Voraussetzungen der persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit erfüllt sein (v.Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 163 AO Rz 111; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 163 Rz 39; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rz 7; v.Wedelstädt in: Kühn/v.Wedelstädt, 20. Aufl., AO, § 163 Rz 6). Dass ein Fall der persönlichen Unbilligkeit vorliegt, wurde von den Klägern weder geltend gemacht, noch ist dies nach Aktenlage ersichtlich.
- 11** 3. Im Streitfall war dem FA nicht aufzugeben, eine erneute Prüfung von sachlichen Billigkeitsgründen vorzunehmen. Selbst wenn die in der norminterpretierenden und ermessensregulierenden Verwaltungsvorschrift R 17 Abs. 1 Satz 4 EStR 2001 enthaltene Definition des Übergangsgewinns als Saldo aus Zu- und Abrechnung im Sinne der Kläger auch einen negativen Saldo, also einen Übergangsverlust umfassen sollte, der auf das Jahr des Übergangs und die Folgejahre verteilt werden könnte, und selbst wenn das FA verkannt hätte, dass grundsätzlich auch eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 1 AO hätte getroffen werden können, konnte keine andere Entscheidung als die vom FA getroffene ergehen. Denn eine "Härte" i.S. von R 17 Abs. 1 Satz 4 EStR 2001 und damit eine sachliche Unbilligkeit lag im Streitfall nicht vor (vgl. BFH-Urteile vom 20. September 2012 IV R 29/10, BFHE 238, 518, BStBl II 2013, 505; vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606; Senatsurteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269).
- 12** a) Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 606, m.w.N.).
- 13** b) Im Streitfall läuft die Besteuerung der Kläger den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwider.
- 14** Geht ein Steuerpflichtiger von der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG über, so ist die Zunahme des Betriebsvermögens, die sich in der Zeit der Überschussrechnung noch nicht gewinnerhöhend ausgewirkt hat, dem laufenden Bilanzergebnis nach Übergang zum Bestandsvergleich hinzuzurechnen. Eine Minderung des Betriebsvermögens, die sich während der

Überschussrechnung nicht als Betriebsausgabe ausgewirkt hat, ist vom Gewinn abzurechnen. Die erforderlichen Zu- und Abrechnungen (Übergangsergebnis) sind grundsätzlich dem ersten Jahr des Bestandsvergleichs (Übergangsjahr) als Besteuerungsmerkmal zuzuordnen (Senatsurteil vom 5. Oktober 1973 VIII R 20/68, BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303, m.w.N.).

- 15** Nach diesen Grundsätzen hat der Kläger aufgrund der Passivierung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten einen Übergangsverlust in Höhe von 90.900 DM errechnet, den das FA erklärungsgemäß bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erfasst hat. Die Qualifizierung der Einkunftsart ist für die Entscheidung der Frage, ob der Übergangsverlust aus Gründen der Billigkeit zu verteilen ist, nicht erheblich, da sich diese auch dann stellen würde, wenn es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelte.
- 16** Der durch den Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG entstandene Verlust hat im Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart zu einer erheblichen Steuerersparnis der Kläger geführt. Eine Meistbegünstigung, die durch einen auf drei Jahre verteilten Verlustvortrag aufgrund des progressiven Steuertarifs zu einer noch höheren Steuerersparnis geführt hätte, ist aus Billigkeitsgründen nicht geboten:
- 17** aa) Nach dem in § 2 EStG verankerten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung bemisst sich die Einkommensteuer nach dem innerhalb eines Kalenderjahrs bezogenen Einkommen. Für die Kläger kam dieser Grundsatz ohnedies nicht voll zum Tragen, da sie den nicht durch die Verrechnung mit dem laufenden Gewinn verbrauchten Übergangsverlust gemäß § 10d EStG interperiodisch verrechnen konnten. In dieser Vorschrift hat der Gesetzgeber eine beschränkte Verrechnung von Verlusten eines Wirtschaftsjahrs mit dem Gewinn eines anderen Wirtschaftsjahrs zugelassen, um die Verzerrungen und Zufälligkeiten zu mildern, die daraus entstehen können, dass der Unternehmer jeweils den Gewinn für ein Wirtschaftsjahr gesondert ausweisen und versteuern muss, obwohl das Wirtschaftsjahr kein organischer Abschnitt im Gesamtleben eines Unternehmens ist. Über den Rahmen des § 10d EStG hinaus hat der Gesetzgeber eine Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung zur Berücksichtigung von Verlusten nicht zugelassen und damit auch Härten, die sich daraus ergeben, bewusst in Kauf genommen (vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1988 III R 186/84, BFH/NV 1989, 426, m.w.N.).
- 18** bb) Dies gilt auch unter Berücksichtigung des von den Klägern vorgetragenen Umstands, dass die Gewinnermittlung durch Bilanzierung in den Folgejahren zu einer --gegenüber der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG-- höheren Steuerbelastung führe. Darin liegt ebenfalls keine unbillige Härte. Denn der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit, nach dem die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG letztlich zu demselben Gesamtergebnis führen muss wie die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1972 IV R 4-5/72, BFHE 108, 162, BStBl II 1973, 293), bedeutet nicht, dass auch die Steuer in dem Zeitraum des Bestehens des Betriebs in identischer Höhe entsteht. Das Postulat der Gesamtgewinnlichkeit zielt auf die Identität des von der Eröffnung bis zur Beendigung des Betriebs erzielten Totalgewinns, schließt aber unterschiedliche Periodengewinne in einzelnen Jahren gerade nicht aus (Senatsurteil vom 10. Juni 2008 VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824). Dies wird aber häufig der Fall sein, da sich der Unterschied zwischen den maßgeblichen Zeitpunkten der steuerlichen Berücksichtigung des Aufwands bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG durch die Jährlichkeit der progressiven Einkommensbesteuerung unterschiedlich --positiv oder negativ-- auf die steuerliche Belastung auswirkt. Zudem können sich bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich durch den Ansatz von Rückstellungen auch erhebliche Zins- und Liquiditätsvorteile gleichsam als Steuerstundungseffekt ergeben (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 125).
- 19** cc) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1-2/07, 1-2/08, BVerfGE 122, 210, 230 ff., m.w.N.), da diese grundsätzlich auf den jeweils zu beurteilenden Einkommensermittlungs-/Veranlagungszeitraum zu beziehen ist (BFH-Urteil vom 26. Januar 2000 IX R 87/95, BFHE 191, 274, BStBl II 2000, 396; BFH-Beschluss vom 9. Dezember 2009 IX B 132/09, BFH/NV 2010, 646). Eine zeitabschnittsbezogene Steuerermittlung bewirkt typischerweise Unterschiede der Steuerbelastung zwischen den verschiedenen Abschnitten (BFH-Urteil vom 7. November 2006 VI R 2/05, BFHE 215, 481, BStBl II 2007, 315). Zwar kann die Erhebung (Einziehung) eines Einkommensteueranspruchs sachlich unbillig sein, wenn das Zusammenwirken verschiedener Regelungen zu einer hohen Steuerschuld führt, obgleich dem kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit zugrunde liegt (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297). Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall, da dem durch den Übergang der Gewinnermittlungsart entstandenen Verlust gerade keine tatsächliche Minderung der Leistungsfähigkeit der Kläger gegenüberstand. Eine weitere

Entlastung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige durch einen auf drei Jahre verteilten Verlustvortrag die progressive Steuerbelastung in den Folgejahren mindern kann, ist verfassungsrechtlich nicht erforderlich und würde sogar zu einer gleichheitswidrigen Begünstigung gegenüber den Steuerpflichtigen führen, die ihren Verlust lediglich unter den engen Voraussetzungen des § 10d EStG interperiodisch nutzen können.

- 20** dd) Auch der Vortrag der Kläger, dass sich aufgrund der Vorrangigkeit des Verlustabzugs gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht ausgewirkt hätten, rechtfertigt nicht die Annahme einer unbilligen Härte. Die dem subjektiven Nettoprinzip zuordenbaren Abzugsbeträge sollen dem Steuerpflichtigen ermöglichen, aus seinem Einkommen einen aus seinen subjektiven Lebensumständen erwachsenden Aufwand vorrangig vor einer Steuerzahlung zu decken. Dieses Entlastungserfordernis besteht indes nicht, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen aufgrund der Verlustverrechnung nach § 10d EStG ohnehin nicht besteuert wird. Die Regelungen über Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind keine positiven Subventionen, sondern bezwecken eine am Jahresprinzip auszurichtende Steuerentlastung (BFH-Beschlüsse vom 14. März 2008 IX B 247/07, BFH/NV 2008, 1147; vom 9. April 2010 IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270).
- 21** ee) Das von den Klägern zitierte BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 VI R 7/09 (BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280) ist auf den Streitfall nicht anwendbar, da es sich mit dem Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG befasst. Diesem Urteil ist auch nicht der Rechtssatz zu entnehmen, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht für die Verteilung von Aufwendungen einzuräumen ist. Der BFH hat lediglich in einem obiter dictum zu der Frage Stellung genommen, ob dem Steuerpflichtigen gemäß § 163 AO ein Wahlrecht auf Verteilung eingeräumt werden könnte, wenn ein zu geringer Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr der Verausgabung dem vollen Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung entgegenstünde, sodass diese steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden könnten. Diese Überlegung ist für den Streitfall schon deshalb unerheblich, weil sich der Übergangsverlust des Klägers aufgrund des Verlustvortrags nach § 10d EStG in vollem Umfang steuerlich ausgewirkt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de