

Urteil vom 13. Januar 2015, IX R 16/14

Zuordnung Veräußerungsverlust § 17 EStG/§ 23 EStG - Zeitpunkt des Wegfalls des Anwendungsvorrangs des § 23 EStG vor § 17 EStG im Zuge des UntStRefG 2008

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 2 S 2, EStG § 52a Abs 10, EStG § 52a Abs 11, EStG § 17, EStG VZ 2008

vorgehend FG Bremen, 17. Juni 2014, Az: 1 K 41/12 (6)

Leitsätze

NV: Die Regelung in § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG, wonach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. auf alle Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 angeschafft worden sind, ist dahin auszulegen, dass die Anwendungsregelung auch die Vorschrift des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG in der am 1. Januar 2007 geltenden Fassung erfasst .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 18. Juni 2014 1 K 41/12 (6) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder im Rahmen des § 23 EStG der Besteuerung zu unterwerfen ist.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger hielt seit 2001 sämtliche Anteile an einer GmbH. Die Gesellschafterversammlung der GmbH beschloss am ... August 2007 die Erhöhung des Stammkapitals von ... € um ... € auf ... €. Mit notariellem Vertrag vom ... Juli 2008 verkaufte der Kläger seine Anteile an der GmbH. Aus dieser Veräußerung entstand dem Kläger ein Verlust in Höhe von ./.. ... €.
- 3 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2008 beantragten die Kläger, den Veräußerungsverlust in voller Höhe im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen. Mit Einkommensteuerbescheid vom 25. Januar 2010 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer auf 0 € fest. Am 2. Februar 2010 erließ das FA den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2008, der aus nicht streitigen Gründen zuletzt am 10. Juli 2013 geändert wurde. Den aus der Veräußerung der GmbH-Anteile entstandenen Verlust teilte das FA auf und berücksichtigte einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG in Höhe von ... € und einen Verlust gemäß § 23 EStG in Höhe von ... €.
- 4 Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das FA habe den Verlust, der dem Kläger durch die Veräußerung seiner GmbH-Anteile entstanden sei, zutreffend in einen nach § 17 EStG und einen nach § 22 Nr. 2, § 23 EStG zu berücksichtigenden Teil aufgeteilt. Hinsichtlich des Verlusts, der aus der Veräußerung der Anteile folge, die der Kläger durch die Kapitalerhöhung am ... August 2007 erlangt habe, lägen Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S. des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung (EStG a.F.) vor. Die Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. sei insoweit anwendbar. Der Gang des Gesetzgebungsverfahrens sowie der Wille des Gesetzgebers führten zwingend zu der Auslegung, dass die Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. erst zusammen mit der Einführung der Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte zum

1. Januar 2009 entfallen sei. Zwar enthalte § 52a Abs. 11 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 --UntStRefG 2008-- (BGBl I 2007, 1912) keine Regelung, die speziell die Aufhebung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. betreffe. Dies spreche grundsätzlich für die Auffassung der Kläger, dass die Aufhebung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. gemäß Art. 14 Abs. 1 UntStRefG 2008 am Tag nach der Verkündung im BGBl, also bereits 2007, in Kraft getreten sei. Allerdings liege ein offensichtliches Versehen des Gesetzgebers vor, so dass --wie die sonstigen Regelungen betreffend die Einführung der Abgeltungssteuer-- die Regelung des § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 auch für die Aufhebung der Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. gelte und somit § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. weiterhin für die Wirtschaftsgüter gelte, die vor dem 1. Januar 2009 erworben worden seien. Bis zum 31. Dezember 2008 gehe daher § 23 EStG dem § 17 EStG vor.

- 6 Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor, das FG überspanne im Hinblick auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut den Spielraum bei der Gesetzesauslegung. Der Gesetzgeber habe nach Streichung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. im Jahr 2007 durch die unvollständige Übergangsregelung in § 52a Abs. 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 versehentlich eine andere Rechtslage geschaffen als er gewollt habe. Diese Rechtslage sei aber eindeutig. Sie führe dazu, dass im Veranlagungszeitraum 2008 die Einkünfte aus dem Verkauf der GmbH-Anteile im Rahmen des § 17 EStG zu erfassen seien, und zwar auch dann, wenn zwischen An- und Verkauf weniger als ein Jahr liege.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG Bremen vom 18. Juni 2014 1 K 41/12 (6) aufzuheben und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2012 und des Bescheids über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 2008 vom 10. Juli 2013 das FA zu verpflichten, den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2008 unter Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG in Höhe von insgesamt ... € (Halbeinkünfteverfahren ... €) festzustellen.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 10 Das FG hat zutreffend den Verlust, der dem Kläger durch die Veräußerung seiner Anteile entstanden ist, in einen nach § 17 EStG und einen nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. steuerbaren Teil aufgeteilt.
- 11 Der Verlust aus der Veräußerung der Anteile, die auf die Erhöhung des Stammkapitals vom ... August 2007 zurückgehen, fällt nicht unter § 17 EStG, sondern ist dem Regelungsbereich des § 23 EStG zuzuordnen. Denn es liegen die Voraussetzungen für ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. vor (1.). Der daraus folgende Verlust ist aufgrund der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. den Einkünften aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. und nicht aufgrund der erst ab 1. Januar 2009 geltenden Regelung des § 23 Abs. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 den Einkünften aus § 17 EStG zuzurechnen (2.).
- 12 1. Hinsichtlich des Verlusts aus der Veräußerung der Anteile, die auf die Erhöhung des Stammkapitals vom ... August 2007 zurückgehen, liegt ein Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. vor. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. sind Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere Wertpapieren, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt, als private Veräußerungsgeschäfte steuerpflichtig. Nach § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ist § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden. Da die streitigen GmbH-Anteile in der Folge einer Kapitalerhöhung am ... August 2007 erworben worden waren und innerhalb der Jahresfrist wieder veräußert wurden, ist die Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. auf die Veräußerung anzuwenden.
- 13 2. Dieser Verlust ist auch den Einkünften aus einem privaten Veräußerungsgeschäft und nicht den Einkünften aus § 17 EStG zuzurechnen. Im Hinblick auf den Wortlaut und den systematischen Zusammenhang (a) sowie den Sinn und Zweck der betroffenen Vorschriften und den Willen des Gesetzgebers (b) ist die Regelung des § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 dahin auszulegen, dass sie auch die Anwendung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG

a.F. auf alle Anteilsübertragungen bis zum 31. Dezember 2008 sicherstellt. Die vom FG vorgenommene Anwendung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. überschreitet daher nicht die Grenzen des Wortlauts der betroffenen Vorschriften.

- 14** a) § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ist nach seinem Wortlaut und nach dem systematischen Zusammenhang der betroffenen Vorschriften dahin auszulegen, dass die Anwendungsregelung auch die damit zusammenhängende Vorschrift des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. erfasst. Nach § 52a Abs. 11 Satz 3 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 ist § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 2008 aufgrund eines nach diesem Zeitpunkt geschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft wurden. Im Gegenzug bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anwendbar ist, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 erworben worden sind. § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nimmt in seinem Wortlaut ausdrücklich auf die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. Bezug.
- 15** In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Regelung in § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. nach ihrem Wortlaut ebenfalls auf die "Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2" Bezug nimmt und damit nach ihrer systematischen Einbindung als reine Zuordnungsvorschrift an eine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. anknüpft. Es wäre widersprüchlich, wenn der Gesetzgeber den Grundtatbestand hinsichtlich der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. bis zum 31. Dezember 2008 in Kraft ließe, die nach ihrem Wortlaut an diesen Grundtatbestand anknüpfende --und ohne den Grundtatbestand keinen Anwendungsbereich findende-- Zuordnungsnorm des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. jedoch bereits zu einem früheren Zeitpunkt außer Kraft setzte (gl.A. Blümich/Glenk, § 23 EStG Rz 31; Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 17 Rz 8; Hensel in Lademann, EStG, § 23 Rz 70; Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 23 Rz 4; Kube in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 23 Rz 3; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 27. Aufl., § 23 Rz 65; ders., 28. Aufl., § 23 Rz 65; Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rz C 45).
- 16** b) Sinn und Zweck der Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. ist es, Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften auch bei gleichzeitigem Vorliegen der Voraussetzungen des § 17 EStG der Einkunftsart der privaten Veräußerungsgeschäfte zuzuordnen. Verluste aus Spekulationsgeschäften mit einer wesentlichen Beteiligung sollen nicht mit anderen positiven Einkünften unbegrenzt verrechnet, sondern nur beschränkt verrechnet werden können (vgl. BTDrucks 12/5630, S. 59). Ein Wegfall der Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. bereits vor dem 31. Dezember 2008 würde dem vom Gesetzgeber im Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310) im Hinblick auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. ausdrücklich verfolgten Ziel eines Vorrangs vor § 17 EStG widersprechen. Hintergrund der Regelung war, dass der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 4. November 1992 X R 33/90 (BFHE 169, 357, BStBl II 1993, 292) seine bis dahin geltende Rechtsprechung geändert und entschieden hatte, dass § 17 EStG vor § 23 EStG Vorrang habe. Erst mit der vollständigen Erfassung der Veräußerungsgewinne von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 1. Januar 2009 (vgl. § 52a Abs. 10 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008) bedurfte es der Regelung, wonach § 23 EStG der Anwendung des § 17 EStG vorgeht, nicht mehr. Die Konkurrenzregelung in § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG konnte daher ab diesem Zeitpunkt entfallen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 59).
- 17** Mit dem Wegfall der Regelung des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. bereits mit Inkrafttreten des UntStRefG 2008 zum 18. August 2007 würde im verbleibenden Zeitraum bis zum 31. Dezember 2008 ein Zustand eintreten, der dem Willen des Gesetzgebers eindeutig entgegenliefe. Dies folgt aus dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck der Übergangsregelungen, den Wechsel zum System der Abgeltungssteuer für die Einkünfte aus § 23 EStG zum Jahreswechsel 31. Dezember 2008/1. Januar 2009 zu vollziehen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 59 und S. 73). Denn nach der im Gesetzgebungsverfahren zunächst vorgeschlagenen Formulierung in Art. 13 Abs. 3 des UntStRefG 2008 sollten die Regelungen zu § 23 EStG insgesamt erst am 1. Januar 2009 in Kraft treten (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 28 und S. 91). Der Gesetzgeber beabsichtigte insoweit, die Änderungen im Bereich der Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und damit insgesamt den Systemwechsel zur Abgeltungssteuer erst zum 1. Januar 2009 in Kraft treten zu lassen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 33 und S. 59, sowie für die Frage des Schuldzinsenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG BFH-Urteil vom 1. Juli 2014 VIII R 53/12, BFHE 246, 332, BStBl II 2014, 975, unter II.3.). Im Ergebnis sollten alle Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Anschaffung vor dem 1. Januar 2009 erfolgt war, noch nach der alten Rechtslage besteuert werden (vgl. Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG, Anm. J 07-2). Anhaltspunkte dafür, dass er im weiteren Gesetzgebungsverfahren davon ausdrücklich Abstand genommen und ein früheres Inkrafttreten der Neuregelung des § 23 Abs. 2 i.d.F. des UntStRefG 2008 losgelöst von den übrigen Vorschriften zur Abgeltungssteuer beabsichtigt hat, sind nicht ersichtlich.

18 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de