

Urteil vom 28. April 2016, IV R 20/13

Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG - Veranlagungszeitraumübergreifende Wirkung von Art. 3 Abs. 1 GG

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 4 S 3, GG Art 3 Abs 1, EStG § 15 Abs 4 S 3, AO § 179 Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. April 2013, Az: 10 K 3512/11

Leitsätze

Die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften in § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG ist jedenfalls in den Fällen, in denen es nicht zu einer Definitivbelastung kommt, verfassungsgemäß .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 8. April 2013 10 K 3512/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als ehemaliger und einziger Kommanditist prozessualer Rechtsnachfolger der während des finanzgerichtlichen Verfahrens im Jahr 2011 vollbeendeten A-KG (KG). Deren Komplementärin war die nicht am Kapital beteiligte B-GmbH. Gesellschaftszweck der KG war die Verpachtung von Grundstücken.

- 2 Seit 2005 zeichnete die KG Zins-Währungs-Swaps. In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2009 erklärte sie nach Abzug von Verlusten aus Swapgeschäften in Höhe von 243.575 € einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 28.527 €. Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 11. März 2011 für das Streitjahr (Feststellungsbescheid) stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 272.102 € sowie darin nicht enthaltene negative Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr maßgebenden Fassung (EStG) in Höhe von 243.575 € fest. Einspruch und Klage, mit der der Kläger beantragte, unter Streichung der negativen Einkünfte aus Termingeschäften gewerbliche Einkünfte in Höhe von 28.527 € festzustellen, blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst 2015, 270 abgedruckt.
- 3 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG sei verfassungswidrig.
- 4 Er beantragt,
das angefochtene Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 15. September 2011 sowie die Feststellung negativer Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 11. März 2011 aufzuheben.
- 5 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Im Ergebnis zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG verfassungsgemäß ist und die in den gewerblichen Einkünften der KG enthaltenen Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG im angegriffenen Feststellungsbescheid gesondert festzustellen sind.

- 7** I. Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG gelten die Sätze 1 und 2 der Vorschrift, wonach die dort genannten Verluste (Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung) weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen noch nach § 10d EStG abgezogen werden dürfen (Satz 1), sondern nach Maßgabe des § 10d EStG die Gewinne mindern, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt (Satz 2), entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen i.S. des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen (§ 15 Abs. 4 Satz 4 EStG). Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben (§ 15 Abs. 4 Satz 5 EStG).
- 8** 1. Ob und in welcher Höhe in den gewerblichen Einkünften einer Personengesellschaft (positive oder negative) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG enthalten sind und wie sich diese Verluste auf die Gesellschafter verteilen, ist gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden. Es handelt sich um eine mit der gesonderten Feststellung der gewerblichen Einkünfte im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlage. Die Entscheidung über die daran geknüpften Rechtsfolgen --bei Verlusten insbesondere die Versagung des vertikalen Verlustausgleichs-- ist hingegen erst bei den Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter zu treffen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. August 1985 I R 130/82, BFHE 144, 553, BStBl II 1986, 146, und vom 14. September 1989 IV R 88/88, BFHE 158, 353, BStBl II 1990, 152, zu der insoweit vergleichbaren Regelung in § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG). Sind in den gewerblichen Einkünften einer Personengesellschaft (positive oder negative) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG enthalten, so sind in dem Feststellungsbescheid zunächst die gewerblichen Einkünfte (einschließlich der Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG) und deren Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter als selbständige Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Daneben sind als weitere selbständige Besteuerungsgrundlagen die in den festgestellten gewerblichen Einkünften enthaltenen (positiven oder negativen) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG und deren Verteilung auf die Gesellschafter gesondert festzustellen. Es kommt also nicht nur der Feststellung der gewerblichen Einkünfte, sondern ebenso der Feststellung der darin enthaltenen Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG bindende Wirkung für die nachfolgende Veranlagung des einzelnen Gesellschafters zu.
- 9** 2. Mit der Qualifizierung von gewerblichen Einkünften als solche aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG wird --dem Sinn und Zweck des Feststellungsverfahrens entsprechend-- für sämtliche Beteiligte übereinstimmend darüber entschieden, dass diese Einkünfte den Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zu unterwerfen sind und somit auch, dass diese Vorschrift im Veranlagungsverfahren anzuwenden ist. Diese Anwendung hängt allerdings von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ab, deren Prüfung daher schon im Feststellungsverfahren zu erfolgen hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1989 IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570, und BFH-Urteil vom 26. März 1996 IX R 12/91, BFHE 180, 223, BStBl II 1996, 606, zu der insoweit vergleichbaren Regelung in § 2a EStG).
- 10** 3. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die KG im Streitjahr gewerbliche Einkünfte in Höhe von 28.527 € erzielt hat und darin (negative) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG in Höhe von 243.575 € enthalten sind. Das FA hat dies zwar im Feststellungsbescheid insoweit fehlerhaft umgesetzt, als es gewerbliche Einkünfte in Höhe von 272.102 € und darin *nicht* enthaltene negative Einkünfte aus Termingeschäften in Höhe von 243.575 € festgestellt hat. Dies kann allerdings nicht zum Nachteil des Klägers reichen, der sich nicht gegen die vom FA zugrunde gelegte Höhe der von der KG im Streitjahr insgesamt erzielten gewerblichen Einkünfte wendet und etwa geltend macht, es müssten noch negative Einkünfte aus Termingeschäften berücksichtigt werden, sondern allein dagegen, dass die von der KG erzielten Einkünfte aus Termingeschäften auf der Grundlage des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG, den er für verfassungswidrig und daher für nicht anwendbar hält, gesondert festgestellt wurden.

- 11** Unter den besonderen Umständen des Streitfalles ist daher von der Feststellung gewerblicher Einkünfte der KG in Höhe von 28.527 € und darin enthaltenen negativen Einkünften aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auszugehen. Nur letztere greift der Kläger an mit der Begründung, es fehle an einer verfassungsgemäßen Rechtsgrundlage. Da die Höhe der gewerblichen Einkünfte danach nicht angegriffen ist, hat der Senat nicht zu beurteilen, ob die von der KG im Streitjahr erlittenen Verluste aus Termingeschäften überhaupt betrieblich veranlasst waren (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, m.w.N.).
- 12** II. Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Sätze 1 und 2 EStG ist jedenfalls, solange es --wie im Streitfall-- nicht zu einer Definitivbelastung kommt, verfassungsgemäß. Sie verstößt insbesondere nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 13** 1. Im Streitfall kommt es durch die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht zu einer Definitivbelastung dergestalt, dass eine Nutzung der Verluste aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG endgültig nicht mehr möglich ist. Ungeachtet des Umstandes, dass die KG nicht bereits im Streitjahr, sondern erst im Jahr 2011 vollbeendet wurde, kommt es für die Frage einer Definitivbelastung nicht auf die KG, sondern auf den Kläger als (ehemaligen) Gesellschafter der KG an. Denn es geht darum, ob er als Steuersubjekt der Einkommensteuer die auf ihn entfallenden Verluste aus Termingeschäften bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer noch nutzen kann. Das ist der Fall, denn er hat nach § 15 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Satz 2 und § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG die Möglichkeit, die auf ihn entfallenden Verluste aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zu Lebzeiten mit von ihm allein oder aus einer Beteiligung erzielten positiven Einkünften aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auszugleichen. Die Frage, ob § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auch im Fall einer Definitivbelastung verfassungsgemäß wäre, stellt sich daher im Streitfall nicht.
- 14** 2. Vor Eintritt einer Definitivbelastung bestehen gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG keine durchgreifenden Bedenken.
- 15** a) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111).
- 16** b) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern, während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S. der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111).
- 17** c) Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Das BVerfG hat bisher offengelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls aber kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111).
- 18** 3. Das objektive Nettoprinzip gebietet danach zwar den Abzug von Aufwendungen, die mit der Einkunftserzielung in einem unmittelbaren Sachzusammenhang stehen, allerdings von Verfassungs wegen nicht notwendigerweise in

jedem einzelnen --aus rein erhebungstechnischen Gründen gewählten-- Veranlagungszeitraum. Danach wird eine Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs durch das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip nicht grundsätzlich ausgeschlossen, solange nur tatsächlich entstandene Verluste überhaupt, ggf. in einem anderen Veranlagungszeitraum, und wenn auch beschränkt auf die gleiche Einkunftsart, steuerlich berücksichtigt werden. Denn Art. 3 Abs. 1 GG entfaltet seine Wirkung grundsätzlich Veranlagungszeitraum übergreifend (z.B. BFH-Urteile vom 18. Oktober 2006 IX R 28/05, BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259, und vom 10. Februar 2015 IX R 8/14, BFH/NV 2015, 830; BFH-Beschluss vom 29. April 2005 XI B 127/04, BFHE 209, 379, BStBl II 2005, 609, jeweils m.w.N.). Dass negative Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nach dieser Vorschrift nur noch nach Maßgabe des § 10d EStG mit positiven Einkünften aus derartigen Termingeschäften verrechnet werden können, verstößt danach nicht gegen das objektive Nettoprinzip.

- 19** 4. Die Ungleichbehandlung von Verlusten aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG, die nur mit positiven Einkünften aus derartigen Termingeschäften verrechnet werden können, mit sonstigen betrieblichen Verlusten, die grundsätzlich in vollem Umfang mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können, ist sachlich gerechtfertigt.
- 20** a) Die sachliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung besteht zunächst darin, dass es sich bei Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG um hochspekulative und damit besonders risikogeneigte Geschäfte handelt und der Eintritt von Verlusten bei solchen Geschäften daher deutlich wahrscheinlicher ist als der Eintritt von Verlusten bei sonstigen betrieblichen Tätigkeiten. Dies gilt insbesondere für Steuerpflichtige, für die derartige Termingeschäfte nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören. Der Gesetzgeber ist berechtigt, derartige risikogeneigte betriebliche Tätigkeiten, auch wenn sie betrieblich veranlasst sind und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden, steuerlich anders zu behandeln als sonstige betriebliche Tätigkeiten, denen kein vergleichbares spekulatives Element innewohnt.
- 21** Vor diesem Hintergrund ist es verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber in § 15 Abs. 4 Satz 4 EStG von der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung in § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zwei Ausnahmen vorgesehen hat. So sind von der Verrechnungsbeschränkung zum einen die Geschäfte ausgenommen, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen i.S. des KWG gehören; bei diesen Unternehmen kann aufgrund ihrer Bindung an die Bestimmungen des KWG und des Umstands, dass Termingeschäfte zu ihrem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, typisierend davon ausgegangen werden, dass sich Verlustrisiken nicht in gleichem Umfang realisieren wie bei Steuerpflichtigen, die keine vergleichbare Branchenkenntnis haben und nicht den Bestimmungen des KWG unterliegen. Des Weiteren hat der Gesetzgeber in § 15 Abs. 4 Satz 4 EStG aus dem Anwendungsbereich der Verrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG solche Termingeschäfte ausgenommen, die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen; derartige Geschäfte werden nicht in Spekulationsabsicht abgeschlossen, sondern um Preis- bzw. Währungsrisiken zu minimieren bzw. auszuschließen (vgl. BTDrucks 14/443, S. 28).
- 22** b) Darüber hinaus ist die Regelung in § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG aber auch deshalb sachlich gerechtfertigt, weil ohne eine solche Regelung ein Anreiz geschaffen wäre, risikogeneigte Geschäfte wie Termingeschäfte vom privaten in den betrieblichen Bereich zu verlagern.
- 23** § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG wurde zusammen mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) eingefügt. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 erfasste erstmals auch bestimmte Termingeschäfte als private Veräußerungsgeschäfte und unterwarf sie damit der Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Sätze 6 und 7 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG sollte als Folgeänderung zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sicherstellen, dass Verluste aus Termingeschäften im betrieblichen Bereich ebenfalls nur mit Gewinnen aus derartigen Geschäften verrechnet werden können (BTDrucks 14/23, S. 178; BTDrucks 14/443, S. 27). Die Regelung verhindert damit eine Umgehung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Sätze 6 und 7 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 durch die Verlagerung spekulativer Geschäfte vom privaten in den steuerlich wirksamen betrieblichen Bereich. Vergleichbares gilt auch nach Übernahme der Termingeschäfte aus dem Bereich der privaten Veräußerungsgeschäfte des § 23 EStG als Kapitaleinkünfte in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912). Denn auch als Kapitaleinkünfte unterliegen Termingeschäfte nach § 20 Abs. 6 Sätze 2 bis 4 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 einer vergleichbaren Verlustausgleichsbeschränkung, die ohne die Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG umgangen werden könnte, um Verluste aus Termingeschäften uneingeschränkt nutzen zu können.

- 24** 5. Ob dem Kläger trotz Anwendung der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG das steuerlich zu verschonende Existenzminimum verbleibt oder die Besteuerung dem subjektiven Nettoprinzip zuwiderläuft, lässt sich nur bei Kenntnis aller Einkünfte und (privater) existenzsichernder Aufwendungen treffen, die der Kläger im Streitjahr bezogen bzw. verausgabt hat. Eine diesbezügliche Prüfung kann deshalb nicht im vorliegenden Feststellungsverfahren der KG erfolgen, sondern ist dem Einkommensteuerverfahren des Klägers vorbehalten (BFH-Beschluss vom 30. April 2008 IV B 64/07, BFH/NV 2008, 1474).
- 25** III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de