
Datum: 08.12.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3823/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1208.14K3823.02.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 18.6.2002 wird der Einkommensteuerbescheid für 1998 dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer auf 4.999 DM herabgesetzt wird.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger zu 7 v.H. und dem Beklagten zu 93 v.H. auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die durch das Steuerentlastungsgesetz – StEntlG - 1999/2000/2002 eingeführten Beschränkungen des Verlustabzugs (§ 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG i.d.F.d. StEntlG 1999/2000/2002 auch für den Verlustrücktrag von 1999 nach 1998 Anwendung finden und wie ggf. der Verlustrücktrag zu ermitteln ist.
- 3 Der Kläger erzielte im Streitjahr 1998 als ... Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 510.836 DM, weiter negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - 375.431 DM, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 71.645 DM, Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 50.977 DM und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 72.337 DM. Die Einkommensteuer für das Streitjahr wurde auf 68.998 DM festgesetzt.
- 4 Nach Abgabe der Einkommensteuererklärung für 1999 beantragte der Kläger mit Schreiben vom 4.12.2001 den Verlustrücktrag nach 1998 in Höhe von 242.405 DM.

Mit Bescheid vom 24.1.2002 wurde der zum 31.12.1999 verbleibende Verlustabzug zur Einkommensteuer wie folgt festgestellt: für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 242.095 DM und für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 310 DM. Mit Bescheid vom 1.2.2002 wurde die Feststellung für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 369.885 DM und für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 474 DM geändert.

Am 24.1.2002 erging unter Hinweis auf § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG ein Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, mit dem die Steuer unverändert mit 68.988 DM festgesetzt wurde. Der Verlustrücktrag wurde mit 0,00 DM angesetzt. Zur Erläuterung verwies der Bescheid darauf, dass der Verlustrücktrag aus 1999 nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 EStG vorgenommen werden könne (Hinweis auf R 115 EStR).

Mit dem Einspruch beantragte der Kläger, einen Teilbetrag des Verlustes aus 1999 in Höhe von 160.963 DM auf 1998 zurückzutragen. Unter Hinweis auf die Kommentierung in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG, Anm. 4, machte er geltend, dass die Einschränkungen des § 10d EStG i.d.F.d. StEntlG 1999/2000/2002 nicht auf den Verlustrücktrag von 1999 nach 1998 anwendbar sei. Hilfsweise machte er geltend, dass der zulässige Verlustrücktrag auf folgende von der Ermittlung des Beklagten abweichende Weise zu ermitteln sei:

Ermittlung des Klägers	Ermittlung des Beklagten	8
------------------------	--------------------------	---

DM	DM	9
----	----	---

positive Einkünfte	633.458	633.458	10
--------------------	---------	---------	----

negative Einkünfte	- 447.768	vorab - <u>100.000</u>	11
--------------------	-----------	------------------------	----

vorab	- <u>100.000</u>	12
-------	------------------	----

85.690	533.458	13
--------	---------	----

Halbierung	42.845	266.729	14
------------	--------	---------	----

Vorab	100.000	100.000	15
-------	---------	---------	----

negative Einkünfte	- 447.768	16
--------------------	-----------	----

zulässiger Verlustrücktrag	142.845	0	17
----------------------------	---------	---	----

Die Version des Beklagten unterstelle, dass auch die Verluste des Jahres 1998 der Mindestbesteuerung unterlägen. Es solle aber - wenn überhaupt – nur der Verlust des Jahres 1999 der Mindestbesteuerung unterworfen werden.

Nach Zurückweisung des Einspruchs als unbegründet verfolgt der Kläger sein Begehren mit der Klage weiter.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid für 1998 in der Weise zu ändern, dass ein Verlustrücktrag aus 1999 in Höhe von 160.963 DM berücksichtigt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,	23
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	24
Er nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung.	25
<u>Entscheidungsgründe</u>	26
Die Klage ist ganz überwiegend begründet.	27
Der Beklagte hat zu Unrecht einen Verlustabzug von 1999 in das Streitjahr 1998 gänzlich unberücksichtigt gelassen.	28
1. Allerdings geht der Beklagte zu Recht davon aus, dass auf den Verlustrücktrag § 10 d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 anwendbar ist. Entgegen der Ansicht des Klägers ist die Vorschrift nicht in der Fassung des Gesetzes vom 16.4.1997 (BGBl I S. 821) anwendbar.	29
a) Dies folgt indes nicht aus der speziell zu § 10 d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/ 2002 ergangenen Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 25 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002. Nach Satz 1 dieser Anwendungsvorschrift ist auf den am Schluss des Veranlagungszeitraums 1998 festgestellten verbleibenden Verlustabzug § 10 d EStG i.d.F. des Gesetzes vom 16.4.1997 (BGBl I S. 821) anwendbar. Diese Regelung betrifft ihrem eindeutigen Wortlaut nach nur die Feststellung des Verlustabzugs zum 31.12.1998, nicht jedoch den Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 1999 in den Veranlagungszeitraum 1998. Auch § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist insoweit nicht einschlägig. Die Vorschrift regelt lediglich die zeitliche Geltung des verminderten absoluten Höchstbetrags für den Rücktrag ab 2001.	30
b) Die Anwendbarkeit des § 10 d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ergibt sich indes aus der allgemeinen Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002. Danach ist diese Fassung des Gesetzes, soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. Dem steht entgegen der Ansicht des Klägers nicht entgegen, dass der angefochtene Bescheid das Jahr 1998 betrifft, für das das EStG i.d.F. des StEntlG 1999, 2000, 2002 danach nicht anwendbar ist. Denn der Begriff "Veranlagungszeitraum" i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist nicht gleichzusetzen mit "Besteuerungszeitraum". Vielmehr wird der Begriff des "Veranlagungszeitraums" in diesem Sinne bezüglich des Verlustabzugs auch für den Verlustentstehungszeitraum verwandt. Dies folgt aus dem Wortlaut des § 10 d Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 "unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums", womit der dem Veranlagungszeitraum, nämlich Verlustentstehungszeitraum, vorangegangene Veranlagungszeitraum gemeint ist. Bestätigt wird diese Auslegung durch den Vergleich mit § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Gesetzes vom 16.4.1997 (BGBl I S. 821), wo es heißt: "des zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums". Da durch die Neufassung der Vorschrift durch das StEntlG 1999/2000/2002 die Rücktragsmöglichkeit auf ein Jahr, nämlich das vorangegangene Jahr, beschränkt worden ist, konnte die Formulierung insoweit vereinfacht werden. Eine inhaltliche Änderung des Begriffs des Veranlagungszeitraums ist damit nicht verbunden. Schließlich ergibt sich dies auch aus § 10 d Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002, wo ebenfalls der Verlustentstehungszeitraum als Veranlagungszeitraum bezeichnet wird.	31

2. Auch unter Anwendung des § 10 d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ergibt sich im Streitfall ein berücksichtigungsfähiger Verlustrücktrag. Entgegen der Ansicht des Beklagten, die sich auf R 115 Abs. 6 EStR 1999 stützt, ist der Verlustrücktrag nach 1998 nicht durch § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 versperrt.

a) Danach mindern, soweit in diesem Veranlagungszeitraum (nämlich dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum) durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 3 oder einen Abzug nach Abs. 2 Satz 3 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind, die - nach Anwendung des Satzes 2 verbleibenden – negativen Einkünfte die positiven Einkünfte aus anderen Einkünften bis zu einem Betrag von 100.000 DM, darüber hinaus bis zur Hälfte des 100.000 DM übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten. Nach Abs. 2 Satz 3 der Vorschrift sind in jedem folgenden Veranlagungszeitraum die negativen Einkünfte zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen, die nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG verbleiben. § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 bestimmt wiederum, dass die Summe der positiven Einkünfte, soweit sie den Betrag von 100.000 DM übersteigt, durch negative Summen aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern ist. 33

b) Im Streitjahr 1998 waren die positiven Einkünfte nicht ausgeschöpft i.S. des § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002. 34

aa) Da die positiven und die negativen Einkünfte des Klägers jeweils in unterschiedlichen Einkunftsarten zuzurechnen sind, waren die positiven Einkünfte nicht ganz oder teilweise durch Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart verbraucht. Auch ein Verlustvortrag aus einem vorangegangenen Jahr hat nicht stattgefunden und deshalb nicht zur Ausschöpfung geführt. 35

bb) Die positiven Einkünfte des Streitjahres 1998 sind auch nicht durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ausgeschöpft. Dies würde nämlich voraussetzen, dass die Vorschrift auf die positiven und negativen Einkünfte des Jahres 1998 bereits anwendbar war. Dies ist jedoch nicht der Fall. Das EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 enthält für § 2 Abs. 3 keine eigenständige Anwendungsvorschrift, so dass die allgemeine Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 1 Satz 1 gilt, die eine Anwendung erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 vorsieht. 36

Allerdings sieht Satz 1 der Verwaltungsanweisung in R 115 Abs. 6 EStR 1999, die die Absatzüberschrift "Verlustrücktrag in den VZ 1998" trägt, vor, dass für den Veranlagungszeitraum 1998 zunächst die im Gesamtbetrag der Einkünfte noch enthaltenen Beträge der positiven Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zu ermitteln sind. Nach Satz 2 der Verwaltungsanweisung sind dabei die Regelungen in § 2 Abs. 3 Sätze 2 und 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zugrunde zu legen. Abweichend davon bestimmt Satz 3 der Verwaltungsanweisung, dass ein Verlustabzug im Wege des Verlustrücktrags nur zulässig ist, soweit die Höchstbeträge nach § 10 d Abs. 1 Sätze 2 bis 4 i.V.m. § 2 Abs. 3 n.F. nicht bereits durch andere Verluste ausgeschöpft sind. Es ist danach schon zweifelhaft, ob nach der Verwaltungsansicht § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG überhaupt anwendbar ist. Zwar enthält R 115 Abs. 6 Satz 3 EStR 1999 eine uneingeschränkte Verweisung auf § 2 Abs. 3 EStG n.F., was dem Wortlaut nach Satz 3 dieser Gesetzesvorschrift einschließt. Andererseits konkretisiert Satz 2 der Verwaltungsanweisung die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ausdrücklich auf dessen "Sätze 2 bis 4". Dies lässt die Auslegung zu, dass der nachfolgende Satz 3 der Anweisung in R 115 Abs. 6 EStR 1999 hieran anschließt und sich auch lediglich auf § 2 Abs. 3 Sätze 2 und EStG i.d.F. des StEntlG 1999, nicht hingegen auf dessen Satz 3 bezieht. Im Ergebnis kann schon deshalb, weil die 37

Gerichte nicht an die Verwaltungsanweisungen in R 115 Abs. 6 EStR 1999 gebunden sind, dahingestellt bleiben, wie diese auszulegen sind.

Denn für die Anwendung des § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 gibt es keine Rechtsgrundlage. Aus dem Wortlaut des § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 kann die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht hergeleitet werden. Denn dieser ordnet nicht dessen Anwendbarkeit an, sondern bezieht den Anwendungsfall dieser Bestimmung lediglich in die Voraussetzungen der Ermittlung des durch den Verlustrücktrag verrechenbaren Einkünftevolumens ein. 38

Etwas anderes könnte sich nach dem Sinn und Zweck des § 10 d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nur dann ergeben, wenn diese Vorschrift ohne Anwendung des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999, 2000, 2002 ins Leere ginge. Dies trifft jedoch nicht zu. Zum einen bleibt die Einbeziehung letzterer Vorschrift stets in allen Fällen des Verlustrücktrags ab dem Verlustentstehungsjahr 2000 von Bedeutung. Zum anderen bleibt § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 auch für den Verlustrücktrag von 1999 nach 1998 von Bedeutung. Denn auch, wenn kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 vorliegt, bleibt dem Wortlaut und –sinn des § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nach die dort festgelegte Beschränkung anwendbar. 39

Die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 kann auch nicht aus der Erstreckung der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 Satz 1 auf § 10 d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 hergeleitet werden. Denn diese folgt - wie dargelegt wurde - daraus, dass als Veranlagungszeitraum im Sinne des § 52 Abs. 1 Satz EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 auch das Verlustentstehungsjahr anzusehen ist. Demgegenüber gibt es für das vorangegangene Verlustabzugsjahr 1998, in dem § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nach Ansicht des Beklagten bezüglich des Verlustrücktrags anzuwenden wäre, keine entsprechende Anwendungsregelung. 40

Es entspricht auch nicht dem Sinn und Zweck der Anwendungsregelung, diese für des Verlustrücktrags von 1999 auf 1998 auf die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu erstrecken. Der Gesetzgeber hat für die Fälle der Verknüpfung der Veranlagungszeiträume 1998 nach 1999 die Übergangsregelung des § 52 Abs. 25 Satz EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 geschaffen, die auf Feststellung des Verlustabzugs beschränkt ist. Daraus wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Übergangsproblematik gesehen, aber gleichwohl eine weitergehende Regelung nicht getroffen hat. Dabei verdeutlicht die ausdrücklich (klarstellend) angeordnete Anwendung alten Rechts für die Verlustfeststellung zum Jahresende 1998, dass der Gesetzgeber eine vollständige Umsetzung der durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführten Verlustbeschränkungen im Übergangszeitraum 1998/1999 bewusst nicht bestimmt hat. Dies schließt auch die Annahme einer – ggf. im Wege der Analogie (oder Fiktion) zu schließenden - Gesetzeslücke aus. 41

Die dargelegte Ansicht des Senats entspricht schließlich gewichtigen Meinungen im Schrifttum (Hallerbach in Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 10 d EStG Anm. R 4 mit ausführlicher Begründung; Horlemann in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 10 d EStG, Rdn. 041), die allerdings nicht unbestritten sind (a.A. – allerdings ohne nähere Begründung - z.B. Schmidt/Heinicke, EStG, § 10d Rdn. 11). 42

c) Der danach gemäß § 10 d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zurückzutragende Verlust ist wie folgt zu berechnen: 43

Einkünfte 1998	44
Einkunftsart Positive Einkünfte negative Einkünfte	45
DM DM	46
Gewerbebetrieb 375.431	47
Selbständige Arbeit 510.836	48
Nichtselbständige Arbeit 71.645	49
Kapitalvermögen 50.977	50
Vermietung u. Verpachtung <u>72.337</u>	51
Zwischensumme 633.458 447.768	52
horizontaler Verlustausgleich 0	53
vertikaler Verlustausgleich <u>447.768</u>	54
verbleibende pos. Eink. 185.690	55
Höchstbetragsberechnung nach § 10 d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002	56
unbeschränkt 100.000	57
½ von 85.690 DM <u>42.845</u>	58
Höchstbetrag 142.845	59
Da der dem Grunde nach rücktragsfähige Verlust 1999 diesen Betrag übersteigt, ist der Verlust in vollem Umfang des Höchstbetrags abzugsfähig.	60
d) Unter Berücksichtigung des Verlustrücktrags aus 1999 in Höhe von 142.845 DM ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 30.482 DM und eine tarifliche und gleichzeitig festzusetzende Steuer von 4.999 DM.	61
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.	62
4. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die grundsätzliche Bedeutung ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die maßgebliche Streitfrage ausschließlich das Streitjahr 1998 betrifft und überdies das Gesetz zwischenzeitlich geändert wurde. Denn der Umstand, dass ein Rechtsstreit altes Recht betrifft, schließt grundsätzliche Bedeutung nicht generell, sondern nur dann aus, wenn die Klärung der Frage nur noch für wenige Einzelfälle von Bedeutung ist. Dies trifft für das Streitjahr 1998 gerade im Hinblick auf noch zahlreiche offene Betriebsprüfungsfälle nicht zu.	63
