

---

**Datum:** 11.05.2005  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 2205/02  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2005:0511.4K2205.02.00

---

**Tenor:**

Der ablehnende Bescheid vom 10.01.2001 in der Gestalt des Bescheids vom 17.12.2001 und die Einspruchsentscheidung vom 21.03.2002 werden aufgehoben. Der Beklagte wird verpflichtet, den verbleibenden Verlustabzug der Klägerin zur Einkommensteuer zum 31.12.1993 i. H. v. 105.061.- DM festzustellen.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden zu 18,4 v.H. den Klägern und zu 81,6 v.H. dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

Bereits im Jahr 1997 (vgl. Aktenvermerk des Beklagten vom 09.07.1997) lagen dem Beklagten unvollständige Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen für das Jahr 1993 vor (Anlage GSE für die Klägerin nebst Einnahme-Überschuss-Rechnung und Gewerbesteuererklärung, jeweils mit einem Verlust von 1.560.- DM).

1

2

3

Im Rahmen eines Klageverfahrens wegen Einkommensteuer 1991 und 1992 vor dem FG Köln machten die Kläger erstmals (am 14.08.1998) durch Vorlage eines Jahresabschlusses für die Zeit vom 01.01.1993 bis 06.07.1993 für das Jahr 1993 einen Verlust i. H. v. 191.718,00 DM geltend. Die Klage wurde wegen anderer, im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht interessierender Punkte abgewiesen.

Die Einkommensteuererklärungen 1993 bis 1996 gingen am 06.01.1999 beim Beklagten ein. In der Erklärung für 1993 erklärten die Kläger (unter Einbeziehung der bereits im Jahr 1997 vorgelegten Unterlagen) die folgenden Besteuerungsgrundlagen: 4

Anlage GSE für die Klägerin 5

Vermittlung von Versicherungen - 1.560,00 DM 6

Beigefügt war eine Einnahme-Überschuss-Rechnung vom 01.01. bis 06.07.1993. Diese enthielt die folgenden Positionen: 7

Einnahmen 150,00 DM 8

Ausgaben 9

Zinsen kurzfristige Verbindlichkeiten 521,73 DM 10

Nebenkosten Geldverkehr 209,75 DM 11

Abschreibung Sachanlagen 979,00 DM 12

Summe der Ausgaben 1.710,48 DM 13

Verlust 1.560,48 DM 14

Anlage N 15

Bruttoarbeitslohn Ehemann 25.444,00 DM 16

Anlage GSE Ehemann 17

Verlust aus Gewerbebetrieb - 191.718,00 DM 18

Beigefügt waren eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung. Die Gewinn- und Verlustrechnung betraf die Zeit vom 01.01. bis 06.07.1993 und enthielt die folgenden Positionen (ein Teil dieser Positionen ist mit denjenigen der Klägerin identisch): 19

Umsatzerlöse 150,00 DM 20

Abschreibungen 979,00 DM 21

sonstige betriebliche Aufwendungen 187.444,40 DM 22

Zinsen und ähnliche Aufwendungen 521,73 DM 23

Steuern vom Einkommen und Ertrag 2.923,00 DM 24

Verlust 191.718,13 DM 25

26

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Position sonstige betriebliche Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung 1993 i. H. v. 187.444,40 DM entfällt i. H. v. 185.234,65 DM auf offene Verpflichtungen. Der Restbetrag von 1.863,88 DM ergibt sich aus Kosten und Zinsen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |    |
| Mit Bescheid vom 09.07.1999 lehnte der Beklagte eine Veranlagung für die Jahre 1993 bis 1996 ab. Zur Begründung führte er aus, gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG werde die Veranlagung nur durchgeführt, wenn ein entsprechender Antrag bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres eingehe.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 27 |
| Im Rahmen des gegen den Bescheid vom 09.07.1999 geführten Einspruchsverfahrens half der Beklagte lediglich für das Jahr 1996 ab. Er erließ den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 05.10.2000, mit dem er eine erklärungskonforme Veranlagung durchführte und in dem er keinen Verlustvortrag berücksichtigte.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 28 |
| Im Übrigen wies der Beklagte den Einspruch für die Jahre 1993 bis 1995 mit Einspruchsentscheidung vom 22.11.2000 zurück. Zur Begründung führte er u. a. aus, Einkommensteuerveranlagungen seien für diese Jahre nicht mehr durchzuführen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 29 |
| Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG komme nicht in Betracht. Nach dieser Vorschrift sei eine Veranlagung durchzuführen, wenn diese beantragt werde, insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer. Der Antrag sei bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen. Für das Kalenderjahr 1993 wäre der Antrag demnach bis zum 31.12.1995, für das Kalenderjahr 1994 bis zum 31.12.1996 und für das Kalenderjahr 1995 bis zum 31.12.1997 zu stellen gewesen. Die Abgabe der Einkommensteuererklärungen sei aber erst am 06.01.1999 erfolgt. Die zweijährige Antragsfrist sei damit für alle Streitjahre verstrichen. Auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand komme nicht in Betracht. | 30 |
| Die vorgenannte Einspruchsentscheidung wurde bestandskräftig.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 31 |
| Die Kläger beantragten nunmehr, den zum 31.12.1993 verbleibenden Verlustabzug gesondert festzustellen. Dieser sei gemäß § 181 Abs. 5 AO unabhängig von einem Ablauf der Antragsveranlagungsfrist für 1993 festzustellen. Er sei in erklärter Höhe festzustellen, soweit der Ermittlung des erklärten Verlustes gefolgt werden könne.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 32 |
| Der für 1993 festzustellende Verlust sei nicht zu mindern um einen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen Verlust, weil es keinen Einkommensteuerbescheid als insoweit bindenden Grundlagenbescheid gebe, falls die Antragsfrist für die Einkommensteuer für 1993 irreversibel abgelaufen sein sollte. Dasselbe gelte für die Folgejahre, also 1994 und 1995, falls die Antragsfristen abgelaufen sein sollten. Die Ergebnisse dieser Jahre beeinflussten dann den verbleibenden Verlustabzug nicht. Der verbleibende Verlustabzug auf den 31.12.1993 mindere sich aber um Verlustrückträge nach 1991 und 1992.                                                                                                                                                                 | 33 |
| Im Ergebnis bedeute dies, von dem 1993 entstandenen Verlust als solchem ginge den Klägern nichts verloren, abgesehen davon, dass der Verlustabzug nicht für Veranlagungszeiträume erfolgen könne, für welche die Antragsveranlagungsfrist abgelaufen sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 34 |
| Der Beklagte vertrat daraufhin die Ansicht, eine Verlustfeststellung zum 31.12.1993 sei nicht mehr zulässig, da die Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sei eine Steuerfestsetzung und ihre Aufhebung und Änderung nicht mehr zulässig, wenn die                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 35 |

Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Die Festsetzungsfrist betrage für die Einkommensteuer 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Sie beginne grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden sei (§ 170 Abs. 1 AO). Abweichend von diesem Grundsatz beginne die Festsetzungsfrist, wenn auf Grund gesetzlicher Vorschrift eine Steuererklärung abzugeben sei, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht werde, spätestens jedoch mit Ablauf des 3. Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folge, in dem die Steuer entstanden sei (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Im Streitfall greife die Bestimmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht ein, da die Kläger gemäß § 25 EStG i. V. m. § 56 EStDV nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet gewesen seien.

Mit Bescheid vom 10.01.2001 lehnte der Beklagte den Antrag auf Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides nach § 10 d Abs. 3 EStG zum 31.12.1993 ab, da keine Einkommensteuerveranlagung für 1993 durchgeführt werde. 36

im Rahmen des gegen diesen Bescheid geführten Einspruchverfahrens änderte der Beklagte seine Ansicht. Er vertrat nunmehr die Auffassung, eine Verlustfeststellung zum 31.12.1993 sei nicht durchzuführen, da der nach § 10 d Abs. 3 EStG verbleibende Verlustabzug zum 31.12.1993 0,00 DM betrage. 37

Das FA erließ darauf hin am 17.12.2001 einen "Bescheid zum 31.12.1993 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer". 38

Dieser Bescheid hatte den folgenden Inhalt: 39

"Feststellung 40

Es ist keine gesonderte Feststellung nach § 10 d Abs. 3 EStG durchzuführen, weil kein verbleibender Verlustabzug mehr besteht. 41

Feststellungsgrundlagen 42

|                                           | Ehemann | Ehefrau |
|-------------------------------------------|---------|---------|
| negativer Gesamtbetrag der Einkünfte 1993 |         | 168.274 |
| ab Verlustrücktrag nach 1991              |         | 51.072  |
| ab Verlustrücktrag nach 1992              |         | 12.141  |
| Verlustvortrag nach 1994                  |         | 42.698  |
| Verlustvortrag nach 1995                  |         | 49.090  |
| Verlustvortrag nach 1996                  |         | 13.273  |
| verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1993 |         | 0       |

 43

....." 44

Den Gesamtbetrag der Einkünfte 1993 ermittelte der Beklagte hierbei wie folgt: 45

Arbeitslohn Ehemann 25.444,00 DM 46

./, Arbeitnehmerpauschbetrag ./, 2.000,00 DM 47

48

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Einkünfte § 19 23.444,00 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |    |
| Einkünfte § 15 ./ 191.718,00 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 49 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte ./ 168.274,00 DM.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 50 |
| Der Beklagte erließ anschließend Einkommensteuer-Änderungsbescheide für 1991 und 1992, beide vom 07.01.2002, in denen er Verlustrückträge aus 1993 in Höhe von 51.072,00 DM (für 1991) und 12.414,00 DM (für 1992) berücksichtigte.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 51 |
| Im Einkommensteuer-Änderungsbescheid 1996 vom 07.01.2002 berücksichtigter er einen Verlustvortrag in Höhe von 13.273,00 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 52 |
| Gegen den Einkommensteuer-Änderungsbescheid 1996 vom 07.01.2002 haben die Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben. Diese Klage ist unter dem Az. 4 K 4858/02 bei Gericht anhängig.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 53 |
| Außerdem erließ der Beklagte am 4.1.2002 einen Bescheid zum 31.12.1996 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer. Dieser Bescheid hatte auszugsweise den folgenden Inhalt: "Feststellung Für die Ehefrau ist keine gesonderte Feststellung nach § 10 d Absatz 3 EStG durchzuführen, weil kein verbleibender Verlustabzug mehr besteht. verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1995 13.273.- ab Verlustabzug im Jahr 1996 laut Steuerbescheid für 1996 ./ 13.273.- verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1996 0.-....."                                                                                                            | 54 |
| Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage wenden sich die Kläger gegen den ablehnenden Bescheid vom 17.12.2001 und begehren, den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1993 für die Klägerin gesondert festzustellen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 55 |
| Die Kläger machen geltend, der für 1993 erklärte Verlust betrage insgesamt 191.927,88 DM. Er setze sich aus zwei Verlustbeträgen von 191.718,13 DM und 209,75 DM zusammen. Die Position Nebenkosten des Geldverkehrs i.H.v. 209,75 DM sei die einzige Position aus der Gewinnermittlung über 1.560,00 DM, welche nicht bereits in der Gewinnermittlung über 191.718,13 DM erfasst sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 56 |
| Gemäß § 10 d Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG 1990 sei auf den 31.12.1993 der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach Abs. 1 abgezogenen Beträge, gesondert festzustellen. Da für 1993 keine Veranlagung durchgeführt worden sei, gäbe es keine Ermittlung eines Gesamtbetrags der Einkünfte, welcher bei dem verbleibenden Verlustabzug zu berücksichtigen sei. Zu Unrecht habe der Beklagte die entstandenen Verluste um einen außerhalb der Veranlagung ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte für 1993 gekürzt. Dies widerspreche dem Wortlaut des Gesetzes.                                                  | 57 |
| Die Kläger tragen weiter vor, entgegen dem angefochtenen Bescheid und der Einspruchsentscheidung seien bei der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.1993 Verlustvorträge in nachfolgende Jahre nicht zu berücksichtigen. Eine Feststellung auf den 31.12.1993 könne naturgemäß keine Verlustabzüge für Folgejahre beinhalten. Vielmehr werde in den nachfolgenden Jahren der nicht ausgeglichene Verlust fortgeschrieben, in dem er um den durch einen Verlustvortrag verbrauchten Teil vermindert und in dieser Höhe zum Schluss des jeweiligen Veranlagungszeitraums festgestellt werde (Schmidt-Heinicke, EStG 1990, 12. Aufl. 1993, § 10 d Anm. 9). | 58 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Auffassung des Beklagten, dass sich in den Jahren 1994 und 1995 trotz nicht durchgeführter Veranlagungen der Verlustabzug mindere, widerspreche dem klaren Wortlaut des Gesetzes in § 10 d Abs. 2 Satz 1 EStG 1990. Das Gesetz setze hierfür die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in einem Veranlagungsverfahren voraus. Veranlagungsverfahren seien für diese Jahre jedoch nicht durchgeführt worden.                                                                                                                                           | 59 |
| Die Kläger beantragen,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 60 |
| den ablehnenden Bescheid vom 10.01.2001 in der Gestalt des Bescheids vom 17.12.2001 und die Einspruchsentscheidung vom 21.03.2002 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1993 für die Klägerin i. H. v. 128.714,88 DM festzustellen.                                                                                                                                                                                                                                                       | 61 |
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 62 |
| die Klage abzuweisen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 63 |
| Der Beklagte macht geltend, neben dem Verlust von 191.718.- DM sei ein weiterer Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 209,75 DM nicht entstanden. Der Verlust i. H. v. 1.560,00 DM, der diesen Betrag beinhalte, sei ausweislich der vorliegenden Gewinnermittlungen in dem Verlust i. H. v. 191.718,00 DM enthalten.                                                                                                                                                                                                                                              | 64 |
| Obwohl für das Jahr 1993 keine Veranlagung durchgeführt worden sei, könnten im Rahmen des § 10 d EStG nur Verluste abgezogen werden, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen worden seien. Die Vorschrift des § 10 d EStG beziehe sich nicht auf den Gesamtbetrag der Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid. Auf die tatsächliche Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung komme es daher nicht an. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte 1993 betrage, wie im angefochtenen Bescheid ausgewiesen, ./ 168.274,00 DM. | 65 |
| Nach § 10 d Abs. 3 Satz 1 EStG in der für 1993 geltenden Fassung sei der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustabzug sei nach Satz 2 der bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach den Absätzen 1 (Verlustrücktrag) und 2 (Verlustvortrag) abgezogenen Beträge.                                                                                                                                                         | 66 |
| Zunächst hatte der Beklagte die Ansicht vertreten, ein verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1993 bestehe nicht mehr, da der negative Gesamtbetrag der Einkünfte vermindert um die Verlustrückträge nach 1991 und 1992 und um die Verlustvorträge nach 1994, 1995 und 1996 0,00 DM betrage. Im Termin der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte dann seine Ansicht insoweit geändert, als er eine Minderung des zum 31.12.1993 verbleibenden Verlustabzugs um Verluste, welche in künftige Jahre vorgetragen werden, nicht mehr verlangt hat.                 | 67 |
| <b><u>Entscheidungsgründe</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 68 |
| Die Klage ist zum Teil begründet. Obwohl eine Einkommensteuerveranlagung für 1993 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung und Ablauf der Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nicht mehr erfolgen kann, ist der Beklagte verpflichtet, den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1993 gesondert festzustellen. Der hierbei für das Verlustentstehungsjahr anzusetzende Verlust entspricht dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Verlustentstehungsjahrs. Entgegen der bisherigen Handhabung durch den Beklagten                          | 69 |

vermindern Verlustvorträge in künftiger Jahre den verbleibenden Verlustabzug nicht.

**1.** Gemäß § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG in der im Streitjahr 1993 geltenden Fassung ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug i.S. des § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG gesondert festzustellen. Hierzu ist das FA von Amts wegen verpflichtet (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs ?BFH? vom 9. Mai 2001 XI R 25/99, BFHE 195, 545, BFH/NV 2001, 1627). 70

**2.** Der zum 31.12.1993 verbliebene Verlustabzug kann trotz eines möglichen Ablaufs der gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 ff. AO geltenden Feststellungsfristen und der gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu beachtenden Antragsfrist noch gesondert festgestellt werden. 71

**a)** Nach § 181 Abs. 5 AO kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Das Gleiche gilt, wenn die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für einen weiteren Feststellungsbescheid ist. Denn gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung und damit auch § 181 Abs. 5 AO sinngemäß (BFH-Urteile vom 13. Juli 1999 VIII R 76/97, BFHE 189, 309, BStBl II 1999, 747 und vom 12.06.2002 - XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681). 72

**b)** Gemäß § 181 Abs. 5 AO steht einer Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1993 Feststellungsverjährung nicht entgegen. 73

**aa)** Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1993 ist ?zumindest? von Bedeutung i.S. des § 181 Abs. 5 AO für die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1994 sowie der Folgejahre. Darüber hinaus ist sie jedenfalls für die Einkommensteuerveranlagungen 1991, 1992 und 1996 von Bedeutung. Ob sie auch auf die Einkommensteuerveranlagungen späterer Jahre Einfluss hat, mag im Streitfall offen bleiben. 74

Dass eine Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1993 für spätere Verlustfeststellungsbescheide von Bedeutung ist, ergibt sich aus der Definition des verbleibenden Verlustabzugs in § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG. Danach ist verbleibender Verlustabzug der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 und 2 EStG abgezogenen Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug. Ein auf den Schluss eines Veranlagungszeitraums festgestellter verbleibender Verlustabzug ist damit von ?teils unmittelbarer, teils mittelbarer? Bedeutung für die Einkommensteuerfestsetzungen und Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs künftiger Veranlagungszeiträume i.S. des § 182 Abs. 1 Satz 1, § 181 Abs. 5 AO (BFH-Urteil vom 12.06.2002 - XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681). 75

**bb)** Weder Sinn und Zweck des § 181 Abs. 5 AO noch des § 10d Abs. 3 EStG schließen es aus, die gleichermaßen mittelbare Bindung der Feststellung eines verbleibenden Verlustabzugs für spätere Veranlagungszeiträume unberücksichtigt zu lassen. 76

Feststellungsbescheide haben keinen Selbstzweck. § 181 Abs. 5 AO 1977 ist Ausfluss ihrer dienenden Funktion (vgl. Gesetzesbegründung BTDrucks VI/1982, S. 157; vgl. z.B. auch BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 VIII R 14/00, BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156). Nach § 181 Abs. 5 AO 1977 hat die verfahrensmäßige Verselbständigung des 77

Feststellungsverfahrens hinter der materiellen Richtigkeit der Folgebescheide zurückzutreten, für die noch keine Festsetzungs- oder Feststellungsverjährung eingetreten ist. Durch die Technik der separaten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dürfen dem Steuerpflichtigen weder Vorteile noch Nachteile entstehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 IV R 118/90, BFHE 170, 336, BStBl II 1994, 381, m.w.N.; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 181 AO 1977 Rdnr. 39; Tipke/Kruse, a.a.O., § 181 AO 1977 Tz. 19, m.w.N.). Dieses gesetzliche Vorverständnis von Sinn und Zweck der Feststellungsbescheide verbietet es, die "Bedeutung" der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d Abs. 3 EStG auf den folgenden Veranlagungszeitraum zu beschränken und auf diese Weise vortragsfähige Verluste allein wegen der Feststellungsverjährung untergehen zu lassen (BFH-Urteil vom 12.06.2002 - XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681).

**c)** Auch das Versäumnis der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG steht einer Verlustfeststellung nicht entgegen. Aus einer unmittelbaren oder mittelbaren Anwendung des § 46 Abs. 2 EStG ergibt sich nichts anderes. 78

Die Vorschrift ist nicht unmittelbar auf das Verlustfeststellungsverfahren anwendbar, weil sie ausschließlich die Veranlagung regelt. Darunter ist im Anschluss an § 25 EStG ausschließlich die Einkommensteuerfestsetzung (nicht die Verlustfeststellung) zu verstehen. 79

Auch nach Sinn und Zweck des § 46 Abs. 2 EStG ist seine Anwendung auf die Verlustfeststellung nicht geboten. Denn Zweck der Vorschrift ist auch, den Fiskus nach Ablauf der Antragsfrist von haushaltsmäßigen Risiken aus der Erstattung von Abzugssteuern freizustellen (vgl. Bundesverfassungsgericht -BVerfG-, Beschluss vom 22. Oktober 1981 1 BvR 172/81 Steuerrechtsprechung in Karteiform -StRK- EStG 1974 § 46 R. 2). Dieses Risiko besteht beim Erlass von Verlustfeststellungsbescheiden nicht (FG Berlin, Urteil vom 27.04.2004 - 7 K 7414/03, EFG 2004, 1293). 80

**3.** Bei der von dem Beklagten durchzuführenden Verlustfeststellung ist im Verlustentstehungsjahr ein Verlust der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 191.718.- DM zugrunde zu legen (, welcher dann in einem weiteren Schritt – vgl. unten unter 4. – mit den übrigen Einkünften der Kläger im Verlustentstehungsjahr zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte zu saldieren ist). Dies entspricht der bisherigen Handhabung des Beklagten. 81

**a)** Der verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31.12.1993 ist für die Klägerin und nicht für den Kläger festzustellen. Denn die Klägerin und nicht der Kläger erzielte im Streitjahr einen Veräußerungsverlust aus Gewerbebetrieb. Dies ist zwischen den Beteiligten, trotz widersprüchlicher Erklärungen der Kläger, nunmehr unstreitig. 82

**b)** Das Gericht hat keine Bedenken, die in der Gewinnermittlung angesetzte Position Steuern vom Einkommen und Ertrag in Höhe von 2.923,00 DM als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Zutreffend hat der Bevollmächtigte der Kläger im Termin der mündlichen Verhandlung die Ansicht geäußert, dass es sich bei diesem Betrag um Gewerbesteuer handeln dürfte. Einkommensteuer dürfte unter dieser Position schon deswegen nicht ausgewiesen sein, weil diese von beiden Klägern und nicht nur von der Klägerin als der Inhaberin des Betriebes geschuldet wurde. Hingegen kann der Betrag "Nebenkosten des Geldverkehrs" in Höhe von 209,75 DM nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Denn dieser dürfte, wie die gesamte Gewinnermittlung über 1.560,48 DM, in dem Verlust von 191.718,13 DM bereits enthalten sein. Beide Gewinnermittlungen stimmen in drei Positionen bis auf den Pfennigsbetrag überein. Dies gilt für die Umsatzerlöse von 150,00 DM, für die Abschreibungen von 979,00 DM und für Zinsen von 521,73 DM. Lediglich die Position 83

Nebenkosten Geldverkehr von 209,75 DM ist in der später vorgelegten Gewinnermittlung nicht ausdrücklich aufgeführt. Sie dürfte in der großen Position sonstige betriebliche Aufwendungen für 187.444,40 DM enthalten sein. Auch um diese Frage aufzuklären, war das persönliche Erscheinen beider Kläger im Termin der mündlichen Verhandlung als ratsam angesehen worden. Beide Kläger sind zu dem Termin nicht erschienen.

**4.** Der der Klägerin im Verlustentstehungsjahr entstandene Verlust ist mit den übrigen Einkünften der Kläger in diesem Jahr zu saldieren. Der zu berücksichtigende Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt ./ 168.274.- DM. 84

Für diese Beurteilung spricht der eindeutige Gesetzestext des EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung. § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 lautet: "Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von insgesamt 10 Millionen Deutsche Mark wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen; soweit ein Abzug danach nicht möglich ist, sind sie wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des ersten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen." 85

Entgegen der Rechtsansicht der Kläger ist als Grundlage des verbleibenden Verlustabzugs eine Saldierung der Einkünfte im Verlustentstehungsjahr unabhängig davon vorzunehmen, ob eine Einkommensteuerveranlagung stattgefunden hat oder nicht. 86

Auch die EStR 1993 sprechen für diese Beurteilung. 115 Abs. 1 Satz 1 EStR 1993 lautet wie folgt: "Der nach § 10 d EStG abziehbare Betrag entspricht dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte." 87

Dass die von den Klägern vertretene Ansicht nicht richtig sein kann, zeigt folgendes Beispiel: Im Verlustentstehungsjahr sollen geringe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (von denen Lohnsteuer einbehalten wird) vorliegen. Außerdem werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 100.000.- € und ein Verlust aus Gewerbebetrieb von 80.000.- € angenommen. Wäre die Ansicht der Kläger richtig, würde der größtmögliche Vorteil für einen Steuerpflichtigen dann eintreten, wenn er keine Steuererklärung abgäbe. Der zu berücksichtigende Verlust im Verlustentstehungsjahr betrüge dann 80.000.- €. 88

**5.** Der Verlustrücktrag nach 1991 und 1992 wurde vom FA korrekt vorgenommen. Das FA hat den Verlust nicht, wie die Kläger zunächst meinten, vom Einkommen abgezogen, sondern vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Es hat dies allerdings an der für die Kläger günstigsten Stelle getan, nämlich nach den anderen Sonderausgaben. Die zurückzutragenden Verluste betragen 51.072.- DM (für 1991) und 12.141.- DM (für 1992). 89

**6.** Zu Unrecht hat der Beklagte aber den zum 31.12.1993 festzustellenden Verlustabzug um Verlustvorträge in künftige Jahre gemindert. Da sich auch die Vertreterin des Beklagten im Termin der mündlichen Verhandlung dieser Ansicht angeschlossen hat, verzichtet der Senat auf eine ausführliche Begründung und verweist lediglich auf die folgenden Kommentarstellen: Schmidt-Heinicke, EStG 1990, 12. Aufl. 1993, § 10d Anm. 9, und Blümich, EStG, KStG, GewStG § 10d EStG Tz. 170 (EStG der im Streitjahr geltenden Fassung), der auf § 10d Tz 149 und 161 (EStG, wie es für die Jahre 1994 bis 1998 galt) verweist. 90

Auch die EStR 1993 Abschnitt 115 Abs. 7 Sätze 1 bis 3, die der Senat für eine zutreffende Auslegung des Gesetzes hält, sprechen eindeutig für das hier gefundene Ergebnis. Dort ist ausgeführt: 91

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Bei der Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs ist zunächst ein Ausgleich mit den anderen Einkünften des Ehegatten vorzunehmen, der den Verlust erlitten hat. 2. Verbleibt bei ihm ein negativer Betrag, ist dieser bei der Berechnung der Summe der Einkünfte gegebenenfalls mit dem positiven Betrag des anderen Ehegatten auszugleichen. 3. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ und kann er nach § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG nicht oder nicht in vollem Umfang zurückgetragen werden, so ist der nicht rücktragbare Betrag bei dem Ehegatten als verbleibender Verlustabzug gesondert festzustellen, bei dem sich auf Grund seiner steuerlichen Merkmale der negative Betrag ergibt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 92  |
| 7. Da die Verlustvorträge in künftige Jahre für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.1993 ohne Bedeutung sind, mag es dahin gestellt bleiben, ob der zum 31.12.1993 verbleibende Verlust in den Jahren 1994 und 1995 teilweise verbraucht wird, obwohl für diese Jahre keine Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt wurden.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 93  |
| 8. Steuerberechnung und Nebenentscheidungen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 94  |
| Der verbleibenden Verlustabzug der Klägerin zur Einkommensteuer zum 31.12.1993 errechnet sich nach alledem wie folgt:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 95  |
| negativer Gesamtbetrag der Einkünfte 1993 (unverändert) 168.274.- DM ./.. Verlustrücktrag nach 1991 (unverändert) ./.. 51.072.- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 96  |
| ./.. Verlustrücktrag nach 1992 (unverändert) ./.. 12.141.- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 97  |
| verbleibender Verlustabzug zum 31.12.1993 105.061.- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 98  |
| Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10 analog, 711 ZPO.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 99  |
| Die Revision war zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es ist von grundsätzlicher Bedeutung, ob eine gesonderte Verlustfeststellung auch dann noch möglich ist, wenn die Antragsfrist der Antragsveranlagung bzw. die Festsetzungsfrist des zugrunde liegenden Steuerbescheids abgelaufen ist. In einem vergleichbaren Fall hat das FG Berlin (Urteil vom 27.04.2004, 7 K 7414/03, EFG 2004, 1293) die Revision zugelassen (Az. des BFH: XI R 33/04). Die OFD Münster (Vfg. v. 11.3.2005, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 11/2005, DStR 2005, 786) legt das BFH-Urteil vom 12.06.2002 - XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681 einschränkend aus. Sie vertritt die Ansicht, dass eine Verlustfeststellung nur dann möglich ist, wenn sie innerhalb der Antragsfrist oder Festsetzungsfrist der zugrunde liegenden Einkommensteuerveranlagung beantragt wurde. Die OFD Münster hat deswegen die ihr unterstehenden Finanzämter angewiesen, entsprechende Einspruchsverfahren ruhen zu lassen. Im Streitfall wurde der Verlust des Jahres 1993 erstmals im Jahr 1998 und damit nach Eintritt der Festsetzungsverjährung geltend gemacht (keine Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO, da keine Abgabepflicht gemäß § 25 Abs. 3 EStG). | 100 |