
Datum: 22.08.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4784/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0822.8K4784.03.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 17.08.2005 wird die Einkommens-teuer 2000 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe neu festgesetzt.

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer 2000 wird dem Beklagten übertragen. Der Beklagte hat den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mitzuteilen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, wie der Entlastungsbetrag nach § 32 c EStG im Veranlagungszeitraum 2000 zu ermitteln ist, wenn im Gesamtbetrag der Einkünfte gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 i. V. m. § 32 c Abs. 2 Satz 1 EStG enthalten sind und aus dem Veranlagungszeitraum 2001 Verluste gemäß § 10 d Abs. 1 EStG zurückgetragen werden, die im Veranlagungszeitraum 2001 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG angefallen sind und nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden konnten. Vor dem anteiligen Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 3 EStG setzte sich die Summe der Einkünfte/der Gesamtbetrag der Einkünfte gemäß Einkommensteuerbescheid 2000 vom 11.04.2003 wie folgt zusammen:

2

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1.235.164,00 DM Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 61.319,00 DM Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ./ 11.470,- DM Einkünfte aus Kapitalvermögen 1.455.412,00 DM Summe der Einkünfte/Gesamtbetrag der Einkünfte

3

2.740.425,00 DM

In dem Einkommensteuerbescheid errechnete der Beklagte ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 1.321.480,- DM. Von der daraus ermittelten tariflichen Einkommensteuer in Höhe von 632752,- DM zog der Beklagte u. a. einen Entlastungsbetrag für gewerbliche Einkünfte gemäß § 32 c EStG in Höhe von 20,- DM ab. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und beantragte, einen Entlastungsbetrag in Höhe von 31.528 DM zu berücksichtigen. Mit Einspruchsentscheidung vom 04.08.2003 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Mit im Klageverfahren geändertem Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.08.2005, auf den verwiesen wird, hat der Beklagte ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 1.271.950,- DM errechnet. Von der daraus ermittelten tariflichen Einkommensteuer in Höhe von 607.526,- DM hat er u. a. einen Entlastungsbetrag für gewerbliche Einkünfte gemäß § 32 c EStG in Höhe von 102,- DM abgezogen. Den Entlastungsbetrag hat er berechnet ausgehend von dem Verhältnis der begünstigten gewerblichen Einkünfte des Klägers im Streitjahr in Höhe von 1.119.858,- DM abzüglich eines Verlustrücktrages in Höhe von 1.000.000,- DM zu der Summe der Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid 2000 in Höhe von 2.762.081,- DM abzgl. eines Verlustrücktrags in Höhe von 1.000.000,- DM entsprechend dem bundeseinheitlichen, ab dem Veranlagungszeitraum 1999 geltenden Einkommensteuerprogramm (vgl.: OFD Münster, Kurzinformation Ertragsteuer, Nr. 018, vom 8.3.2002 und OFD Düsseldorf, Kurzinformation Einkommensteuer, Nr. 47/2001 vom 22.10.2001, beide in den Steuerakten).

Der Senat und auch der Prozessbevollmächtigte des Klägers haben den vom Beklagten errechneten Entlastungsbetrag nicht exakt nachvollziehen können (vgl. Berechnungen Bl. 91 bis 93 der Prozessakte und Anlage 1 zum Protokoll der mündlichen Verhandlung). Auch der Beklagte hat auf Nachfrage sein Unvermögen erklärt, den Betrag manuell nachzurechnen. Laut Auskunft des Prozessbevollmächtigten hat auch die Datev bei der Finanzverwaltung anfragen müssen, wie der Entlastungsbetrag gemäß 32 c EStG zu berechnen ist.

In der mündlichen Verhandlung haben das Gericht und der Prozessbevollmächtigte des Klägers die der Berechnung des Beklagten zugrunde liegenden begünstigten gewerblichen Einkünfte des Klägers anhand der zu diesem Zeitpunkt vollständig vorliegenden Steuerakten überprüfen können und gehen mit dem Beklagten von begünstigten gewerblichen Einkünften im Sinne des § 32 c EStG in Höhe von 1.119.858,- DM aus (Kz. 14: ./629.057 DM, Kz 16: 27.652 DM, Kz 18: 466.065 DM und Kz 22: 1.255.198,49 DM).

Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger vor, § 32 c EStG sei durch das Standortsicherungsgesetz vom 13.09.1993 (BGBl I 1993, 1569) in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte eine tarifliche Vergünstigung für gewerbliche Gewinne erreicht werden mit der Maßgabe, deren Höchststeuersatz im Einkommensteuertarif auf 47 % zu begrenzen. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 12/4158, S. 25, 34) sollte diese Begrenzung der Tatsache Rechnung tragen, dass Gewerbebetriebe mit ihren Gewinnen einer "Sonderbelastung durch die Gewerbeertragsteuer" unterliegen. Die Tarifbegrenzung sollte deshalb grundsätzlich nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, die auch der Gewerbesteuer unterliegen. § 32 c Abs. 1 EStG bestimme, dass von der tariflichen Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag nach Maßgabe des Absatzes 4 abzuziehen sei, wenn in dem zu versteuernden Einkommen gewerbliche Einkünfte im Sinne des Abs. 2 enthalten seien, deren Anteil am zu versteuernden Einkommen mindestens 84.834,- DM betrage. Im Fall der Beteiligung an Personengesellschaften seien tarifbegrenzte gewerbliche Einkünfte nach §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO gesondert festzustellen. In § 32 c Abs. 3 EStG

sei geregelt, dass der auf gewerbliche Einkünfte entfallende Anteil am zu versteuerndem Einkommen sich nach dem Verhältnis der begünstigten gewerblichen Einkünfte gemäß § 32 c Abs. 2 EStG zur Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG bemesse. Die Summe der Einkünfte betrage unstreitig 2.762.081,-- DM. Das zu versteuernde Einkommen betrage unstreitig 1.271.950,-- DM. Die in der Summe der Einkünfte bzw. dem Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien in Höhe von 1.119.858,-- DM unstreitig begünstigt gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32 c Abs. 2 Satz 1 EStG. Gemäß dem eindeutigen Gesetzeswortlaut überschreite der auf gewerbliche Einkünfte entfallende Anteil am zu versteuerndem Einkommen offensichtlich den in § 32 c Abs. 1 EStG geforderten Mindestbetrag in Höhe von 84.834,-- DM. Ein Verlustrücktrag gemäß § 10 d EStG wirke sich nicht auf die Berechnung des Anteils der gewerblichen Einkünfte aus, auch wenn dieser Verlustrücktrag aus gewerblichen Einkünften des Jahres 2001 resultiere. Der Verlustabzug sei gemäß § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG erst vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen. Die Berücksichtigung des Verlustabzugs auf dieser Ebene widerspreche auch nicht dem Gesetzeszweck. Die bezweckte tarifliche Vergünstigung für gewerbliche Einkünfte sei auch in den Fällen des Rücktrags gewerblicher Verluste gerechtfertigt. Im Streitjahr 2000 sei die Belastung des Klägers mit Gewerbesteuer unabhängig vom einkommensteuerrechtlich rücktragsfähigen gewerblichen Verlust aus dem Jahr 2001 auf den Gewerbeertrag 2000 erfolgt. Ein Verlustrücktrag sei bei der Gewerbesteuer gesetzlich ausgeschlossen.

Der Wortlaut des § 32 c Abs. 2 und 3 EStG sehe eine Kürzung der begünstigten gewerblichen Einkünfte bzw. der Summe der Einkünfte um ausgleichsfähige Verluste aus anderen Einkunftsarten oder die Minderung aus vor- oder rückgetragenen gewerblichen Verlusten nicht vor (Urteil des FG Düsseldorf vom 03.12.2001, 8 K 1864/01, in EFG 2002, 466). Dieses Verständnis des § 32 c EStG teilten auch die Kommentatoren zum Einkommensteuergesetz (Schmidt/Glanegger/EStG, § 32 c Rz. 25, Blümich/Gosch, § 32 c EStG, Rz. 53, Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 c EStG, Anm. 70, Hörger in Littmann/Bitz/Hellwig, § 32 c EStG, Rndnr. 11 sowie weitere im Fachschrifttum erschienener Literatur, u. a. Gosch in Beihefter zu EStR 1994 Heft 6, Korezkij in StB 2001, 442). Bei der vom Beklagten vorgenommenen Berechnung des Entlastungsbetrags nach § 32 c Abs. 4 EStG seien daher ohne gesetzliche Grundlage die gewerblichen Verluste aus dem Jahr 2001 mit den gewerblichen Einkünften des Jahres 2000 saldiert worden.

Der Kläger, der zwischenzeitlich zusätzlich beantragt hatte, die im Streitjahr tatsächlich gezahlten Kirchensteuern abzüglich der im Jahr 2000 gezahlten Erstattungen als Sonderausgaben im Streitjahr zu berücksichtigen, beantragt nunmehr ausschließlich,

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 17.08.2005 die Einkommensteuer 2000 festzusetzen unter Berücksichtigung eines Entlastungsbetrages gemäß § 32 c EStG, der sich bemisst nach dem Verhältnis seiner begünstigten gewerblichen Einkünfte in Höhe von 1.119.858,- DM zur Summe der Einkünfte in Höhe von 2.762.081,-DM, jeweils unter Außerachtlassung des Verlustrücktrags aus dem Jahr 2001 in Höhe von 1.000.000.-DM, bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 1.271.950,-DM.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung vom 04.08.2003, in der er vorgetragen hatte, § 32 c Abs. 1 EStG fordere, dass gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32 c Abs. 2 EStG im zu versteuernden Einkommen enthalten sein müssten. Diese Einkünfte könnten nur insoweit im zu versteuernden Einkommen enthalten sein, als dass sie nicht

durch Vorschriften der Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung zwingend auszugleichen seien. Soweit diese Einkünfte durch Verluste zwingend gemindert worden seien, stünden sie für eine Begünstigung nach § 32 c EStG nicht mehr zur Verfügung. Für § 34 EStG sei dementsprechend in R 197 Abs. 3 EStR 2000 festgelegt worden, dass dabei die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung des § 2 Abs. 3 EStG und § 10 d EStG zu berücksichtigen sei. Die Eingangssätze in § 34 Abs. 1 EStG und § 32 c Abs. 1 EStG enthielten beide die Formulierung "sind im zu versteuernden Einkommen enthalten," Aus diesem Grunde müsse die für § 34 EStG getroffene Aussage hinsichtlich der Höhe der begünstigten Einkünfte für § 32 c EStG gleichermaßen gelten. Für eine abweichende Auslegung der Formulierung sei kein Grund ersichtlich. Danach stünden also grundsätzlich für eine Begünstigung nach § 32 c EStG nur noch die gewerblichen Einkünfte zur Verfügung, die nach Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG bzw. nach Anwendung des § 10 d EStG in Verbindung mit § 2 Abs. 3 EStG im zu versteuernden Einkommen enthalten seien. Eine strenge Auslegung des Begriffes "Summe der Einkünfte" nach gesetzlichem Wortlaut würde dem Sinn und Zweck des § 32 c EStG zuwiderlaufen. Im Falle des Verlustabzugs werde daher der Betrag berücksichtigt, der der Summe der Einkünfte im Falle des Verlustausgleichs entspreche. Dies sei die Summe der Einkünfte bereinigt um den Verlustabzug im Sinne des § 10 d EStG neuer Fassung.

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet.

I.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2000 ist rechtswidrig; der Entlastungsbetrag gemäß § 32 c EStG ist zu berechnen, ohne dass von dem auf gewerbliche Einkünfte des Klägers entfallenden Anteil am zu versteuernden Einkommen der Verlustrücktrag gemäß § 10 d EStG aus dem Jahr 2001 zum Abzug gebracht wird.

Ausgangspunkt für die Berechnung des Entlastungsbetrages ist der auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Anteil am zu versteuernden Einkommen. Dieser bemisst sich gemäß § 32 c Abs. 3 EStG nach dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte nach § 32 c Abs. 2 EStG zur Summe der Einkünfte. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist der Verlustrücktrag nach § 10 d EStG in Höhe von 1.000.000,-- DM für die Ermittlung der Höhe der gemäß § 32 c Abs. 2 und 3 EStG maßgeblichen gewerblichen Einkünfte und die nach § 32 c Abs. 3 i. V. m. § 2 Abs. 3 EStG zur ermittelte Summe der Einkünfte nicht im Wege der Rechtsfortbildung beachtlich. 1. Die Höhe der gewerblichen Einkünfte gemäß § 32 c Abs. 2 EStG beträgt vorliegend 1.119.858,-- DM. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 32 c Abs. 2 EStG in Verbindung mit §§ 7, 8 Nr.4 des Gewerbesteuergesetzes ist die Berücksichtigung eines Verlustrücktrags gemäß § 10 d EStG bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 32 c EStG nicht vorgesehen (vgl. auch FG Düsseldorf, Urteile vom 19.12.2005, 8 K 383/02 E, n. v., Rev. X R 7/06, und vom 03.12.2001, 8 K 1864/01 E, EFG 2002, 466, Revision: X R 1/03, zur Frage der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999 bei der Ermittlung der für den Entlastungsbetrag aus § 32 c EStG gemäß § 32 c Abs.2 EStG maßgeblichen gewerblichen Einkünfte).

2. Die Summe der Einkünfte gemäß § 32 c Abs. 3 EStG beträgt vorliegend 2.762.081,-- DM. Der Begriff der Summe der Einkünfte, auf den in § 32 c Abs. 3 EStG Bezug genommen wird, ergibt sich aus § 2 Abs. 3 EStG. Ob die Summe der Einkünfte in der Vorschrift des § 32 c

Abs. 3 EStG die ist, die sich nach Berücksichtigung der Verlustausgleichsbegrenzung nach § 2 Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999 ergibt (vgl. FG Düsseldorf, Urteile vom 03.12.2001, 8 K 1864/01 E und vom 19.12.2005, 8 K 383/02 E, a.a.O.), kann dahinstehen. Im vorliegenden Fall wirkt sich die Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG nicht auf die Summe der Einkünfte aus, da die negativen Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung in voller Höhe gemäß § 2 Abs. 3 EStG ausgleichsfähig sind. Konsequenz aus dem Anknüpfen der Verhältnisrechnung gemäß § 32 c Abs. 3 EStG an § 2 Abs.3 EStG ist, dass alle später im Berechnungsverfahren der Einkommensteuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte, des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens abzuziehenden Beträge, wie der hier zu beurteilende Verlustrücktrag nach § 10 d EStG, für die Bestimmung des gewerblichen Anteils am zu versteuernden Einkommen keine Rolle spielen (vgl. FG Düsseldorf, Urteile vom 03.12.2001, 8 K 1664/01 E und vom 19.12.2005, 8 K 383/02 E, a.a.o.; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 c EStG, RdNr. 70, 71 m. w. N. und Gosch in Blümich, EStG, § 32 c EStG, RdNr. 53).

3. Die Vorschrift des § 32 c EStG ist nicht lückenhaft im Sinne einer planwidrigen Unvollkommenheit und demzufolge nicht im Wege der Rechtsfortbildung auszufüllen. Mit seiner eindeutigen gesetzlichen Regelung wollte der Gesetzgeber die Ermittlung des über den gewerblichen Anteil im Sinne § 32 c Abs. 3 EStG zu berechnenden Entlastungsbetrages erleichtern (Deutscher Bundestag, Drucksache 12/4158, S.34, zu Abs.3, und Gosch in Blümich, EStG, § 32 c EStG, RdNr. 51, Zeitler in DStZ 1993, 354, 356, sowie FG Düsseldorf, Urteil vom 07.05.2004, 18 K 5084/03 E in EFG 2004, 1438 zu der Nachfolgeregelung des § 35 EStG, in der eine entsprechende vereinfachende Regelung nicht vorgesehen ist). Vor diesem Hintergrund ist die von der Finanzverwaltung über das bundeseinheitliche Berechnungsprogramm und über die dieses erläuternden OFD-Schreiben im Wege der Analogie zu § 34 EStG erfolgte ergänzende Rechtsfortbildung bezüglich der feststehenden Begriffe "gewerbliche Einkünfte" und "Summe der Einkünfte" im Rahmen des § 32 c EStG nach Auffassung des erkennenden Senats rechtswidrig.

21

II.

22

Dem Beklagten wird gemäß § 100 Abs.2 FGO die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer 2000 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe übertragen. Dabei hat er den Entlastungsbetrag gemäß § 32 c EStG ausgehend vom Verhältnis der begünstigten gewerblichen Einkünfte des Klägers in Höhe von 1.119.858,-- DM zur Summe der Einkünfte in Höhe von 2.762.081,-- DM, jeweils unter Außerachtlassung des Verlustrücktrags aus dem Jahr 2000 in Höhe von 1.000.000,-- DM, bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 1.271.950,-- DM nachvollziehbar zu berechnen.

23

III.

24

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

25

IV.

26

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Zwar kommt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO a. F. Rechtsfragen, die ausgelaufenes oder auslaufendes Recht betreffen, regelmäßig keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu; die Vorschrift des § 32 c EStG ist letztmals für das Streitjahr anzuwenden (§ 52 Abs. 44 EStG).

27

28

Eine Ausnahme besteht jedoch dann, wenn – wie im vorliegenden Streitfall - die aufgeworfene Rechtsfrage noch für eine Vielzahl von Fällen entscheidungserheblich ist. Dies ist hier anzunehmen, weil sich die Finanzverwaltung im Hinblick auf eine Vielzahl von Einsprüchen zur Höhe des Entlastungsbetrages veranlasst gesehen hat, über Kurzinformationen der Oberfinanzdirektionen eine einheitliche Regelung für alle Einspruchsentscheidungen zu treffen.
