

Datum: 01.10.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1853/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1001.5K1853.07.00

Rechtskraft: VI B 144/10, VI R 22/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

Streitig ist, ob für das Jahr 2005 eine Einkommensteuerveranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durchzuführen war und dementsprechend für 2007 und 2008 Einkommensteuer-Vorauszahlungen festzusetzen waren. 1

Die Klägerin erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Juni 1999 erwarb sie eine Eigentumswohnung, die sie nach anfänglicher Selbstnutzung bis zur Veräußerung Ende Mai 2005 fremd vermietete. Mit der Steuererklärung für 2005 erklärte sie neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der streitigen Eigentumswohnung von 1.831,-- € sowie Einkünfte aus einem Immobilienfonds in Höhe von 3.879,-- €. Ferner erklärte sie neben Einnahmen aus Kapitalvermögen von 628,-- € einen Verlust aus der Veräußerung der streitigen Eigentumswohnung als sonstige Einkünfte im Sinne der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 8.886,-- €. Mit Bescheid vom 19.01.2007 veranlagte der Beklagte die Klägerin erklärungsgemäß und setzte die Einkommensteuer für 2005 mit 10.564,-- € fest, was zu einer Einkommensteuernachzahlung in Höhe von 1.098,-- € führte. Die sonstigen Einkünfte setzte er mit 0,-- € an, weil es sich bei dem erklärten Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft um einen nicht ausgleichsfähigen Verlust nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG handele. Mit Bescheid vom gleichen Tage stellte er den verbleibenden Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten 2

Veräußerungsgeschäften auf den 31.12.2005 auf 8.886,-- € fest.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 und den ebenfalls am 19.01.2007 erlassenen Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2007 und 2008 wendete sich die Klägerin mit dem Einspruch vom 04.02.2007. Zur Begründung führte sie aus, dass sie ihren Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zurücknehme, weil sie statt der erwarteten Steuererstattung nunmehr eine Steuernachzahlung leisten solle. Auf eine künftige Verlustberücksichtigung nach § 10d EStG lege sie keinen Wert. Es sei auch von Amts wegen keine Einkommensteuerveranlagung vorzunehmen. Die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünfte beliefen sich auf weniger als 410,-- €, nämlich auf ./ 3.716,-- €. Sie bitte daher um Bestätigung der Nichtveranlagung. 4

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte am 13.02.2005 den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sowie den Verlustfeststellungsbescheid, indem er den verbleibenden Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zum 31.12.2005 unter Berücksichtigung des festgestellten verbleibenden Verlustvortrages zum 31.12.2004 auf nunmehr 9.583,-- € erhöhte. Die für das Streitjahr festgesetzte Einkommensteuer blieb unverändert. Zudem änderte er mit Bescheid vom 06.03.2007 den angefochtenen Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid, indem er die bislang festgesetzten Quartalsvorauszahlungen für 2007 und 2008 von 274,-- € ab dem 2. Quartal 2007 auf 129,-- € und ab dem 1. Quartal 2008 auf 165,-- € ermäßigte. Hiermit trug er dem Umstand des Wegfalls der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der streitigen Eigentumswohnung ab Juni 2005 Rechnung. 5

Mit Einspruchsentscheidung vom 11.04.2007 wies er die Einsprüche gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sowie den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2007 und 2008 als unbegründet zurück. Im Streitfall lägen die Voraussetzungen für die Durchführung einer Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG vor. Denn die Summe der nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterworfenen einkommensteuerpflichtigen Einkünfte beliefe sich auf mehr als 410,-- €. Der Verlust aus der Veräußerung der streitigen Eigentumswohnung sei in die vorzunehmende Berechnung der Nebeneinkünfte nicht einzubeziehen. Der Verlust resultiere aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Dieser könne nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG mit den anderen positiven Nebeneinkünften nicht ausgeglichen bzw. verrechnet werden. Der Rücknahme des Antrages auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagung komme mithin keine Bedeutung zu. Auch der Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2007 und 2008 beinhalte keine Fehler, nachdem die Vorauszahlungen durch den Änderungsbescheid vom 08.03.2007 angepasst worden seien. 6

Mit der vorliegenden Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie hält daran fest, dass eine Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht durchzuführen sei. Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG sei eine Veranlagung von Amts wegen nur durchzuführen, wenn die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die dem Lohnsteuerabzug nicht unterlegen haben, mehr als 410,-- € betrage. Da sie, die Klägerin, ursprünglich davon ausgegangen sei, dass dieser Betrag sowohl positiv als auch negativ sein könne, habe sie zunächst eine Steuererklärung abgegeben. In der Folge habe sie von der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2007 erfahren, wonach nur bei positiven Einkünften von mehr als 410,-- € eine Amtsveranlagung durchzuführen sei. Bei dieser Gesetzesänderung handele es sich um eine Klarstellung des gesetzgeberischen Willens. Denn Amtsveranlagungen sollten nach dem Zweck der Vorschrift nur durchgeführt werden, wenn die Summe der nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünfte positiv und größer als 410,-- € sei. Dies gelte 7

nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 55j EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2007 und mithin für sie, die Klägerin. Da der Saldo aus den nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Nebeneinkünften im Streitjahr 2005 negativ sei, habe sie, die Klägerin, ihren Antrag auf Veranlagung zurücknehmen dürfen. Für die vom Beklagten vertretene Auffassung, dass Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften bei der Ermittlung der nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünfte nicht zu berücksichtigen seien, gebe es im Gesetzestext keine Anhaltspunkte. Eine Summe sei schlicht und einfach das Ergebnis einer Addition. Bei den hier vorliegenden Fakten sei dieser Betrag negativ und damit kleiner als positiv 410,- € . Es komme hinzu, dass Steuerbescheide ausweislich der Publikation von Prof. Rose, Steuer einfacher machen, eine Fehlerquote von über 50 % beinhalteten. Unter Berücksichtigung dieser Fehlerquote entspreche die Bearbeitung von Steuerbescheiden nicht mehr dem Legalitätsprinzip, sondern vielmehr dem Zufall. Mithin seien Steuerbescheide und damit auch der vorliegende Einkommensteuerbescheid insgesamt verfassungswidrig. Im Übrigen sei § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durch das Einfügen des Wortes "positiv" in einen Subventionstatbestand gewandelt worden. Hierbei handele es sich um einen Subventionstatbestand zu Lasten der Bürger unter Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 des Grundgesetzes (GG).

Die Klägerin beantragt, 8

den Einkommensteuerbescheid für 2005 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 13.02.2007 und den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2007 und 2008 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 06.03.2007 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben und festzustellen, dass keine Steuererklärungspflicht besteht; 9

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

Der Beklagte verbleibt bei seiner Rechtsauffassung. Nach § 23 EStG sei ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften im selben Veranlagungszeitraum (vertikaler Verlustausgleich) nicht möglich. Verluste dürften nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt habe, ausgeglichen werden. Des Weiteren könnten die Verluste innerhalb des § 23 EStG nach Maßgabe des § 10d EStG vor- bzw. zurückgetragen werden (horizontaler Verlustabzug). Bei Beachtung der Regelungen des § 23 EStG würden sich im Streitfall keine verrechenbaren oder anrechenbaren negativen Einkünfte ergeben. Vielmehr lägen neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur positive Einkünfte vor. Mithin sei nach dem Wortlaut des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG eine Pflichtveranlagung durchzuführen. Im Übrigen sei durch die Neufassung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG 2007 keine Neuregelung geschaffen worden. Es handele sich schlicht um eine Klarstellung des gesetzgeberischen Willens. 13

Mit der Klageschrift hat die Klägerin zugleich die Richter des erkennenden Senats, ..., wegen der Besorgnis der Befangenheit nach § 51 FGO abgelehnt. Mit Beschluss vom 02.02.2008 hat der Senat das Ablehnungsgesuch als unzulässig zurückgewiesen. 14

Entscheidungsgründe 15

Die Klage ist unbegründet. 16

Der Beklagte hat zu Recht für das Streitjahr 2005 eine Einkommensteuerveranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durchgeführt und für die Jahre 2007 und 2008 Einkommensteuer-Vorauszahlungen festgesetzt. Die Rücknahme des Antrages auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG durch die Klägerin geht deshalb ins Leere. 17

Besteht das Einkommen – wie im Streitfall – ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG in der für das Streitjahr 2005 geltenden Fassung eine Veranlagung nur durchgeführt, wenn die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren (Nebeneinkünfte), vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a EStG, mehr als 410,00 € beträgt. Die Nebeneinkünfte i.S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG bestimmen sich nach Grund und Höhe nach Maßgabe der §§ 2 bis 24 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 21.09.2006 VI R 52/04, BStBl II 2007, 45; vom 21.09.2006 VI R 47/05, BStBl II 2007, 47 und vom 12.02.1976 IV R 8/73, BStBl II 1976, 413). Nach der neueren BFH-Rechtsprechung liegen grundsätzlich auch Einkünfte i.S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG vor, wenn die Erwerbsaufwendungen die Betriebseinnahmen übersteigen. Der Begriff "Einkünfte" soll nach der Auffassung des BFH ausgehend von der Begriffsbestimmung des § 2 Abs. 2 EStG – auch ohne ausdrückliche tatbestandliche Anordnung – nicht nur die positiven, sondern auch die negativen Einkünfte, also den Verlust und den Werbungskostenüberschuss umfassen. Die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht im Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, kann deshalb positiv oder negativ sein (vgl. BFH-Urteile vom 21.09.2006 VI R 52/04, BStBl II 2007, 45; vom 21.09.2006 VI R 47/04, BStBl II 2007, 47 und vom 29.11.2006 VI R 14/06, BStBl II 2007, 129). Im Hinblick auf die vorgenannte BFH-Rechtsprechung hat der Gesetzgeber § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BStBl I 2007, 28 dahingehend geändert, dass eine Amtsveranlagung nur noch dann vorzunehmen ist, wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte mehr als 410,00 € beträgt. Gemäß § 52 Abs. 55j EStG ist diese Regelung rückwirkend auf alle offenen Veranlagungszeiträume anzuwenden. Denn nach den Vorstellungen des Gesetzgebers handelt es sich bei der vorgenommenen Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2007 lediglich um eine klarstellende Änderung. Ob § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 möglicherweise verfassungswidrig ist, soweit entgegen der vorgenannten BFH-Rechtsprechung negative Einkünfte von weniger als 410,00 € keine Amtsveranlagung auslösen, kann im Ergebnis offen bleiben (vgl. hierzu FG Köln, Vorlagebeschluss vom 28.11.2007 10 K 6227/04, EFG 2008, 860 <nach Abhilfe aufgehoben>). Im Streitfall liegen keine negativen, sondern positive steuerpflichtige Einkünfte oberhalb der Freigrenze von 410,00 € vor, von denen kein Steuerabzug vorgenommen worden ist. Denn der erklärte Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft bleibt bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte i.S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG unberücksichtigt. 18

Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte i.S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht schlicht um einen mathematischen Vorgang. Welche Einkünfte in die Ermittlung der Nebeneinkünfte einzubeziehen sind, ergibt sich vielmehr aus den §§ 2 bis 24 EStG und den diesen Bestimmungen zugrunde liegenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts. So besteht Einigkeit darin, dass bei der Ermittlung der Nebeneinkünfte i.S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG steuerfreie Einkünfte nicht anzusetzen sind (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG-Kommentar, 29. Aufl., § 46 Rz. 12). Nichts anderes kann nach Auffassung des erkennenden Senats für negative Einkünfte gelten, die nicht verrechenbar (ausgleichsfähig) sind. Um solche handelt es sich im Streitfall bei dem deklarierten Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft. Nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG 19

ist der Verlust aus dem Verkauf der streitigen Eigentumswohnung vom sog. vertikalen Verlustausgleich ausgenommen. Zulässig ist lediglich ein eingeschränkter horizontaler Verlustausgleich mit der Maßgabe, dass der Verlust mögliche Gewinne der Klägerin aus weiteren privaten Veräußerungsgeschäften in künftigen Veranlagungszeiträumen mindern kann (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG). Bleibt der Verlust – wie im Streitfall – im Verlustentstehungsjahr unberücksichtigt, so ist kein Grund dafür ersichtlich, diesen bei der Ermittlung der Nebeneinkünfte im Rahmen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu erfassen. Denn maßgeblich für die Ermittlung der nicht dem Steuerabzug unterliegenden Nebeneinkünfte ist allein die Summe der miteinander *verrechneten* Einkünfte. Ziel der nach § 46 Abs. 2 EStG durchzuführenden Veranlagung ist die Herstellung steuerlicher Gleichheit zwischen allen Steuerpflichtigen durch Festsetzung der materiell zutreffenden Einkommenssteuer (vgl. BVerfG, Beschluss vom 13.12.1967 1 BvR 679/64, BStBl II 1968, 70). Mit der Veranlagung sollen im Lohnsteuerverfahren systembedingt auftretende Steuerüber- und Steueruntererhebungen ausgeglichen werden. Dieser Gesetzeszweck würde verfehlt, wenn man – wie die Klägerin meint – die nicht ausgleichsfähigen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften bei der Ermittlung der Nebeneinkünfte erfassen würde. Denn es wäre keine Amtsveranlagung durchzuführen, obwohl tatsächlich möglicherweise nicht unerhebliche positive Nebeneinkünfte vorliegen. Je höher die positiven Einkünfte und je höher der Verlust aus den privaten Veräußerungsgeschäften, umso mehr würde die in Form des Lohnsteuerabzugs tatsächlich erhobene Einkommensteuer von der materiell richtigen Einkommensteuer abweichen. Damit würde die verfassungsrechtlich gebotene (gleichheitsgerechte) Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verfehlt. Vorliegend bestehen auch keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 EStG durch § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.2006 IX R 28/05, BStBl II 2007, 259).

Danach hat der Beklagte für das Streitjahr 2005 zu Recht eine Einkommensteuerveranlagung von Amts wegen auf der Grundlage des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durchgeführt und Einkommensteuer-Vorauszahlungen für die Jahre 2007 und 2008 nach § 37 EStG festgesetzt. Da eine Pflichtveranlagung vorzunehmen war, kommt der Rücknahme des Antrages auf Durchführung einer Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG durch die Klägerin im Einspruchsverfahren keine Bedeutung zu. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid und der Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid sind auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Steuerberechnung sind weder von der Klägerin vorgetragen noch aus den Steuerakten ersichtlich. 20

Die Klägerin kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, die Durchführung von Einkommensteuerveranlagungen durch die Finanzbehörden würde dem Zufall entsprechen und verstoße damit gegen das Legalitätsprinzip mit der Folge, dass die Einkommensteuerbescheide regelmäßig verfassungswidrig seien. Zwar mag das Einkommensteuerrecht eine komplexe Materie und die Umsetzung durch die Finanzbehörden nicht selten mit Fehlern behaftet sein. In der Masse weisen die erlassenen Einkommensteuerbescheide allerdings keine Fehler auf. Dies zeigt insbesondere auch der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid. 21

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nicht zuzulassen. Dem Streitfall kommt keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. 22
