
Datum: 28.06.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3183/14 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:0628.6K3183.14F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, wie sich die gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung (EStG) auf die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG auswirkt. 1

Der Kläger war Kommanditist der B. ... GmbH & Co. KG (B. KG); alleinige Komplementärin der B. KG war zunächst die B. ... Verwaltungs-GmbH (GmbH). Am 30.11.2012 trat die C. GmbH als weitere Komplementärin in die B. KG ein. Im Anschluss daran erklärten der Kläger und die GmbH ihr Ausscheiden aus der B. KG, so dass das Vermögen der B. KG im Wege der Anwachsung auf die C. GmbH überging. Die B. KG wurde im Jahre 2014 im Handelsregister gelöscht; die Löschung der GmbH im Handelsregister erfolgte im Jahre 2017. 3

Im Wirtschaftsjahr 2008 bildete die B. KG in der Sonderbilanz des Klägers einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 i.V.m. § 7g Abs. 7 EStG in Höhe von 81.000,00 € für die Anschaffung eines *Fahrzeugs*. Die entsprechende Investition erfolgte im Mai 2010. 4

In ihrem Jahresabschluss für das Jahr 2010 aktivierte die B. KG *das angeschaffte Fahrzeug* in Höhe der Anschaffungskosten (203.649,30 €) als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens der Gesamthand und nahm für *das Fahrzeug* eine Minderung der Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG in Höhe von 81.000,00 €, eine Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 24.529,00 € und eine lineare Abschreibung für acht Monate in Höhe von 9.086,30 € vor. Danach ergab sich ein Abschreibungsbetrag für die Gesamthand in Höhe von insgesamt 114.615,30 €. Zudem wurde der sich unter Berücksichtigung dieser Beträge ergebende Steuerbilanzgewinn der Gesamthand außerhalb der Bilanz um den Hinzurechnungsbetrag nach § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 81.000,00 € erhöht sowie um einen neuen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 83.700,00 € für die Anschaffung eines weiteren *Fahrzeugs* vermindert.

Die B. KG erklärte in ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr einen laufenden Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 82.119,51 €; hiervon entfiel auf den Kläger ein Verlustanteil in Höhe von 83.407,51 € und auf die GmbH ein Gewinnanteil in Höhe von 1.288,00 €. Zudem wies die Feststellungserklärung für den Kläger eine Sonderbetriebseinnahme in Höhe von 18.000,00 € aus einer Tätigkeitsvergütung aus. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt des Jahresabschlusses für das Jahr 2010 sowie auf die Anlage zur gesonderten und einheitlichen Feststellung 2010 für die B. KG Bezug genommen.

Am 13.10.2011 erließ der Beklagte einen Feststellungsbescheid für 2010, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Er folgte darin den Angaben in der Feststellungserklärung für die B. KG und stellte für die Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von (- 82.119,51 € + 18.000,00 € =) - 64.119,51 € fest. Als verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG stellte der Beklagte einen Verlust in Höhe von 27.511,06 € sowie einen im Folgebescheid des Klägers anzusetzenden laufenden Verlust in Höhe 37.896,45 € fest. Dabei ging der Beklagte von folgender Berechnung aus:

Kapitalkontenentwicklung (lt. Steuerbilanz) und Kapitalveränderung i.S.d. § 15a EStG	
Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres	39.446,45 €
Einlagen Gesamthandsbilanz	16.450,00 €
steuerpflichtiger Gewinn/Verlust (laufender)	- 83.407,51 €
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	- 2,11 €
Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres	- 27.513,17 €
zuzüglich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	2,11 €
Kapitalveränderung im Sinne des § 15a EStG	- 27.511,06 €

Die im Folgebescheid anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte berechnete der Beklagte wie folgt:

6

7

8

9

10

Laufende Einkünfte	
Verlust vor Anwendung des § 15a EStG (ohne Sonderbilanz)	- 83.407,51 €
davon nicht ausgleichs-/abzugsfähiger Verlust	27.511,06 €
Gewinn/Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen	18.000,00 €
im Folgebescheid anzusetzender laufender Verlust	- 37.896,45 €

Die durch die Prozessbevollmächtigten vertretene B. KG legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein und beantragte, für den Kläger einen im Folgebescheid anzusetzenden Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe 65.407,51 € festzustellen. Zur Begründung trug sie vor, für den Kläger beliefen sich der verrechenbare Verlust und der nicht ausgleichs-/abzugsfähige Verlust im Sinne des § 15a EStG jeweils auf 0,00 €, da sowohl die Bildung des Investitionsabzugsbetrages als auch die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG keine Auswirkungen auf die Verlustverrechnung nach § 15a EStG hätten. Vielmehr sei die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages im Jahr der Anschaffung außerhalb der Regelungen des § 15a EStG vorzunehmen. Danach ergebe sich ausweislich der folgenden Berechnung ein im Folgebescheid anzusetzender Verlust von 65.407,51 € für den Kläger:

11

Laufender Verlust	- 80.707,51 €
Hinzurechnung Investitionsabzugsbetrag	81.000,00 €
= zuzurechnender Gewinn	292,49 €
Neubildung Investitionsabzugsbetrag 2010	- 83.700,00 €
= zuzurechnender Verlust 2010	- 83.407,51 €
Sonderbetriebseinnahmen	18.000,00 €
= zuzurechnender Verlust 2010	- 65.407,51 €

12

Während des Einspruchsverfahrens führte der Beklagte eine Betriebsprüfung bei der B. KG durch, die mit Betriebsprüfungsbericht vom 13.01.2012 beendet wurde. Die Betriebsprüfer stellten fest, dass im Streitjahr getätigte Entnahmen in Höhe von 16.450,00 € versehentlich als Einlagen behandelt worden waren und aufgrund dessen im ursprünglichen Feststellungsbescheid ein fehlerhaftes Kapital berücksichtigt worden war. Sie ermittelten für die Gesamthand einen Steuerbilanzverlust in Höhe von 63.580,01 €; hiervon wurde dem Kläger ein Verlustanteil in Höhe von 64.868,01 € und der GmbH ein Gewinnanteil in Höhe von 1.288,00 € zugerechnet. Dabei gingen die Prüfer davon aus, dass die B. KG in der Gewinnermittlung für die Gesamthand im Zusammenhang mit der Anschaffung des *Fahrzeugs* zu Recht die Abschreibungsbeträge in Höhe von insgesamt 114.615,30 € (Minderung der Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG in Höhe von 81.000,00 €, Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 24.529,00 € und

13

laufende Afa in Höhe von 9.086,30 €) in Anspruch genommen hatte. Sie vertraten jedoch die Auffassung, die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 81.000,00 € und die gewinnmindernde Bildung des neuen Investitionsabzugsbetrages in Höhe von 83.700,00 € seien außerhalb der Bilanz vorzunehmen und hätten somit keinen Einfluss auf die Berechnung des nach Anwendung von § 15a EStG anzusetzenden Verlustes. Die Abschreibungen wirkten sich auf der Ebene der Gesamthand auf die Erhöhung des negativen Kapitalkontos des Klägers am Ende des Wirtschaftsjahres aus; der Hinzurechnungsbetrag in Höhe von 81.000,00 € führe dagegen nicht zu einer Minderung des negativen Kapitalkontos. Der anzusetzende steuerpflichtige Verlust vor Anwendung des § 15a EStG laut Steuerbilanz betrage mithin 80.168,01 € (vgl. Anlage 5 zum Betriebsprüfungsbericht). Die übrigen Feststellungen der Betriebsprüfer sind unstreitig und nicht Gegenstand des Verfahrens. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfer und erließ am 01.03.2012 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2010, mit dem er dem Kläger nunmehr einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 64.868,01 € zurechnete. Diesen stellte er in Höhe von 47.363,51 € als verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG und in Höhe von 17.504,50 € als im Folgebescheid anzusetzenden Verlust fest. Im Einzelnen nahm der Beklagte folgende Feststellungen vor:

14

Kapitalkontenentwicklung (lt. Steuerbilanz) und Kapitalveränderung i.S.d. § 15a EStG	
Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres	39.374,36 €
Einlagen Gesamthandsbilanz	0,00 €
Entnahmen Gesamthandsbilanz	- 16.795,70 €
steuerpflichtiger Gewinn/Verlust (laufender)	- 80.168,01 €
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	- 251,11 €
Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres	- 57.840,46 €
zuzüglich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	251,11 €
Kapitalveränderung im Sinne des § 15a EStG	- 57.589,35 €

15

Berechnung der berücksichtigungsfähigen Außenhaftung	
Haft einlage laut Handelsregister am Ende des Wirtschaftsjahres	10.225,84 €

16

abzüglich erbrachte Hafteinlage am Ende des Wirtschaftsjahres	0,00 €
zur Verlustverrechnung verwendet	10.225,84 €

Berechnung des nicht ausgleichs- / abzugsfähigen Verlustes	
Anteil am Verlust i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG	- 80.168,01 €
davon steuerpflichtig 80.168,01 €	-
davon sind ausgleichs-/abzugsfähig	
aufgrund des Kapitalkontos	- 22.578,66 €
aufgrund noch nicht verwendeter Außenhaftung	- 10.225,84 €
nicht ausgleichs- / abzugsfähig	- 47.363,51 €

17

Die im Folgebescheid anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte berechnete der Beklagte wie folgt:

18

Laufende Einkünfte	
Verlust vor Anwendung des § 15a EStG (ohne Sonderbilanz)	- 80.168,01 €
davon nicht ausgleichs-/abzugsfähiger Verlust	47.363,51 €
Abrechnung wegen Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG	- 83.700,00 €
Gewinn/Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen	99.000,00 €
im Folgebescheid anzusetzender laufender Verlust	- 17.504,50 €

19

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Feststellungsbescheid für 2010 vom 01.03.2012 Bezug genommen.

20

Die B. KG hielt ihren Einspruch aufrecht und machte zur Begründung im Wesentlichen zwei Argumente geltend: Zum einen sei die Auflösung des im Jahr 2008 gebildeten Investitionsabzugsbetrages in Höhe von 81.000,00 € – anders als der Beklagte meine – nicht im Sonderbetriebsvermögen des Klägers vorzunehmen, sondern vielmehr auf der Ebene der Gesamthand. Infolgedessen reduziere sich der Verlust der Gesamthand um 81.000,00 €. Für eine Berücksichtigung auf der Ebene der Gesamthand spreche, dass die Investition in der Gesamthand erfolgt sei. *Das angeschaffte Fahrzeug* sei ein Wirtschaftsgut der Gesamthand. Die Auffassung der B. KG sei auch durch die Gesetzesbegründung zu § 7g Abs. 1 EStG

21

gedeckt. Danach solle die Vorschrift im Idealfall erreichen, dass die außerbilanzielle, gewinnerhöhende Hinzurechnung des Abzugsbetrages durch die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, in das der Steuerpflichtige investiert habe, vollständig kompensiert werde. Diese vom Gesetzgeber gewollte Neutralität führe zu der Annahme, dass die Minderung der Anschaffungskosten und die gewinnerhöhende Hinzurechnung untrennbar miteinander verbunden seien und aufgrund dessen in derselben steuerlichen Sphäre zu erfolgen hätten. Da die Minderung der Anschaffungskosten vorliegend nur im Gesamthandsbereich habe erfolgen können, sei die außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ebenfalls zwingend bei der Gesamthand vorzunehmen.

Zum anderen machte die B. KG geltend, dass nach einhelliger Auffassung im Schrifttum die Bildung (nur die Bildung) eines Investitionsabzugsbetrages keine Auswirkung auf die Verlustverrechnung nach § 15a EStG habe. Denn Ziel des Gesetzgebers sei, die Wettbewerbssituation kleinerer und mittlerer Betrieb zu verbessern, deren Liquidität und Eigenkapitalnutzung zu unterstützen und die Investitions- und Innovationskraft zu stärken. Eine etwaige Verlustverrechnungssperre unter Berücksichtigung des § 15a EStG laufe dieser Zielsetzung eklatant zuwider. Es bestehe kein Rechtfertigungsgrund dafür, dass die Minderung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG einerseits zu nicht ausgleichsfähigen Verlusten führen könne, andererseits der Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG aber nicht mit Verlusten im Sinne des § 15a Abs. 2 EStG verrechenbar sein solle. Lasse man den im Streitjahr neu gebildeten Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 83.700,00 €, der nicht unter die Anwendung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG falle, unberücksichtigt, ergebe sich ein positiver Anteil des Klägers am Ergebnis der B. KG. Insoweit fehle es bereits an der für die Anwendung von § 15a EStG erforderlichen Voraussetzung, dass dem Kläger ein Anteil am Verlust der KG zuzurechnen sei. 22

Ohne den Kläger zum Einspruchsverfahrens hinzuzuziehen, wies der Beklagte den Einspruch der B. KG mit Einspruchsentscheidung vom 28.08.2014 als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus: Es sei einhellige Meinung in der Literatur, dass der Abzug eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG und die Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerhalb der Bilanz zu erfolgen hätten. Die Minderung der Anschaffungskosten aufgrund der vorgenommenen Investition sei dagegen innerhalb der Bilanz (der Gesamthand) vorzunehmen. Ziel der Vorschrift des § 7g EStG sei lediglich eine Steuerstundung, die es dem Betrieb ermöglichen solle, Mittel anzusparen, um die Finanzierung von Investitionen zu erleichtern. Eine allgemeine Liquiditätsverbesserung sei dagegen ebenso wenig Ziel der Vorschrift wie eine vollkommene Steuerneutralität der Bildung und der Auflösung des Investitionsabzugsbetrages. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 23

Gegen diese Entscheidung hat der Kläger am 30.09.2014 die vorliegende Klage erhoben. Mit seiner Klage verfolgt er das Begehren der B. KG aus dem Einspruchsverfahren weiter und wiederholt zur Begründung seiner Klage deren außergerichtliches Vorbringen. Er ist insbesondere der Auffassung, es sei eine Steuerneutralität des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts geboten, da nur hierdurch das gesetzgeberische Ziel, durch die Vorschrift des § 7g EStG Abschreibungsvolumen zu schaffen, erreicht werden könne. Das Vorgehen des Beklagten führe dazu, dass in Jahren, in denen Verluste entstünden, diese nicht abziehbar seien. Es komme in diesen Fällen noch eine zusätzliche Mehrbelastung durch die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzu. So werde das Fördergesetz zu einem „Bestrafungsgesetz“. Nicht nachvollziehbar sei das Argument des Beklagten, eine spätere 24

Besteuerung der Hinzurechnung habe keinen Einfluss mehr auf die Mittelan sparing. Vielmehr diene die durch die Mittelan sparing gewonnene Liquidität der Anschaffung des Wirtschaftsgutes und nicht der Befriedigung einer vorzeitigen Versteuerung durch eine etwaige Hinzurechnung.

Ferner habe der Beklagte unzutreffend die Hinzurechnung dem Sonderbetriebsbereich des Klägers zugeordnet. Vielmehr sei anzunehmen, dass die Hinzurechnung dort zu erfolgen habe, wo die Minderung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG vorgenommen werde, vorliegend also im Gesamthandsbereich. Die Vorschrift des § 7g Abs. 2 EStG sei vergleichbar mit den Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG. Insofern sei davon auszugehen, dass der ursprünglich im Sonderbetriebsvermögen gebildete Abzugsbetrag vor der Investition steuerneutral auf die Ebene der Gesamthand übertragen worden sei. Für diese Auffassung spreche auch die gebotene Funktionsgleichheit der tatsächlichen Investition mit derjenigen, für die der Abzug vorgenommen worden sei. Bei Ansatz des Hinzurechnungsbetrages in Höhe von 81.000,00 € ergebe sich an Stelle des vom Beklagten bei der Ermittlung des Kapitalkontos in Ansatz gebrachten Verlustes in Höhe von 80.168,01 € ein Gewinn in Höhe von 831,99 €. Da im Streitjahr ein negatives Kapitalkonto mithin gar nicht entstanden sei, könne § 15a EStG auch keine Anwendung finden.

Der Kläger beantragt, 26

den angefochtenen Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 01.03.2012 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 28.08.2014 dahingehend zu ändern, dass die nach Anwendung des § 15a EStG im Folgebescheid des Klägers anzusetzenden Einkünfte mit- 65.407,51 € und der verrechenbare Verlust mit 0,00 € festgestellt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Er verbleibt bei seiner Auffassung, dass die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerhalb der Steuerbilanz zu erfolgen habe. Für den Bestand des Kapitalkontos nach § 15a EStG sei demgegenüber die Steuerbilanz maßgebend, so dass die Hinzurechnung keine Auswirkung auf die Berechnung der anzusetzenden Beträge nach § 15a EStG habe. Er verweist zur weiteren Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 31

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der Verwaltungsakten Bezüge genommen. 32

Der Kläger hat mit Schreiben vom 20.04.2017 und der Beklagte mit Schreiben vom 21.04.2017 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 33

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 34

A. Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung, weil die Beteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO-). 35

36

B. Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens sind sowohl der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a AO als auch der Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG.

I. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn die Bescheide – wie vorliegend – gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (vgl. BFH-Urteile vom 03.02.2010 IV R 61/07, BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942, und vom 20.11.2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532). 37

II. Der Kläger macht mit seiner Klage zum einen geltend, dass der Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG zu Unrecht bei der Ermittlung des Gewinns aus seinem Sonderbetriebsbereich und nicht bei der Ermittlung des Gewinns aus dem Gesamthandsbereich erfasst worden ist. Dies ist eine Frage, welche die gesonderte und einheitliche Feststellung im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO betrifft. Zum anderen begehrt der Kläger bei der Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 EStG, dass der für § 15a EStG maßgebliche „Anteil am Verlust der KG“ bei der Berechnung der Kapitalkontenentwicklung laut Steuerbilanz um den Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 81.000,00 € gemindert wird. 38

C. Die Klage ist zulässig. 39

I. Der Kläger ist nicht nur in Bezug auf den Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG, sondern auch in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO persönlich klagebefugt. 40

1. Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, so kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO folgende Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, ist mit deren Vollbeendigung erloschen. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Die Klagebefugnis geht deshalb auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.05.2017 IV B 20/17, juris; vom 17.10.2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170 m.w.N.). 41

2. Nach diesen Grundsätzen ist die durch die Klagebefugnis der B. KG nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO überlagerte Klagebefugnis des Klägers dadurch wieder aufgelebt, dass die B. KG am 30.11.2012 ohne Abwicklung vollbeendet worden ist. Die Vollbeendigung der B. KG ist dadurch eingetreten, dass ihr Vermögen mit dem Ausscheiden des Klägers und der GmbH im Wege der Anwachsung auf die C. GmbH übergegangen ist. Da die aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO folgende Klagebefugnis der B. KG mit ihrer Vollbeendigung erloschen ist, war sie auch nicht gem. § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren beizuladen. Eine Beiladung kam auch nicht in 42

Bezug auf die GmbH in Betracht, denn zum einen ist sie von dem vorliegenden Rechtsstreit unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen, zum anderen ist auch sie schon im Handelsregister gelöscht.

II. Der Zulässigkeit der Klage steht nicht entgegen, dass der Kläger nicht zum Einspruchsverfahren der B. KG hinzugezogen worden und ihm gegenüber aufgrund dessen keine Einspruchsentscheidung ergangen ist, denn der Klage eines nach § 48 FGO klagebefugten Gesellschafters einer Personengesellschaft, der – wie vorliegend der Kläger – zu Unrecht nicht zum Einspruchsverfahren der Personengesellschaft hinzugezogen worden ist, kann nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. etwa BFH-Urteil vom 23.09.2009 IV R 21/08, BStBl II 2010, 337 m.w.N.) nicht der Einwand eines nicht durchgeführten Vorverfahrens entgegengehalten werden. 43

D. Die Klage ist jedoch nicht begründet. 44

Die angefochtenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 (dazu unter I.) und über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2010 (dazu unter II.), beide miteinander verbunden im Bescheid vom 01.03.2012, und die Einspruchsentscheidung vom 28.08.2014 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 45

I. Der Beklagte hat die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 81.000,00 € bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 zu Recht nicht im Gesamthandbereich, sondern im Sonderbetriebsbereich des Klägers erfasst. 46

1. Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd als Investitionsabzugsbetrag abziehen. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). Bei Personengesellschaften sind § 7g Abs. 1 bis Abs. 6 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt (§ 7g Abs. 7 EStG). 47

2. Die Beteiligten gehen zu Recht davon aus, dass der im Jahre 2008 gebildete Investitionsabzugsbetrag nicht gem. § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen ist, weil der Abzug des Investitionsabzugsbetrages im Sonderbetriebsbereich des Klägers, die Investition aber im Gesamthandsbereich B. KG erfolgt ist. Denn § 7g Abs. 2 EStG ist bei einer Personengesellschaft unabhängig davon anzuwenden, wo bei dieser die Investition vorgenommen wird. Hierfür spricht, dass nach § 7g Abs. 7 EStG bei Personengesellschaften die Absätze 1 bis 6 der Vorschrift mit der Maßgabe anzuwenden sind, dass an die Stelle des „Steuerpflichtigen“ die „Gesellschaft“ tritt. Daraus lässt sich entnehmen, dass die Regelungen des § 7g EStG insoweit, als sie auf andere als Einzelunternehmer erstreckt werden, betriebs- und nicht personenbezogen auszulegen sind. Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört aber in steuerlicher Hinsicht nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Aus der Einheitlichkeit des Betriebes folgt, dass es im Bereich des Investitionsabzugs für die Prüfung, ob eine vorgenommene Investition derjenigen entspricht, für die der Abzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist, ohne Bedeutung ist, ob im 48

Bereich des Gesamthands- oder des Sonderbetriebsvermögens investiert worden ist (so auch Urteil des Finanzgerichts -FG- Baden-Württemberg vom 11.03.2016 9 K 2928/13, EFG 2016, 1081; Bugge in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz. G 10; gleicher Auffassung: Kulosa in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 7g Rz. 26; Meyer in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG Rz. 106; Meyer/Ball, FR 2009, 641, 643; Kratzsch in Frotscher, § 7g EStG Rz. 62).

3. Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hat nach Auffassung des erkennenden Senats im Sonderbetriebsbereich zu erfolgen, wenn der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG im Sonderbetriebsbereich in Anspruch genommen worden ist. Hierfür spricht der Wortlaut von § 7g Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG. Denn nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hat der Steuerpflichtige im Wirtschaftsjahr der Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts – anders als nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in der ab 2016 geltenden Fassung – zwingend eine gewinnerhöhende Hinzurechnung des „für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag“ in Höhe von 40% der Anschaffungskosten vorzunehmen, während es ihm nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG freisteht, darüber hinaus die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes gewinnmindernd zu reduzieren. Da sich die nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG vorzunehmende Hinzurechnung mithin nicht als zwingende Folge der Investition, sondern als actus contrarius zur Bildung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG darstellt, kommt es für die Zuordnung des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG nicht darauf an, wo die Investition erfolgte (so aber wohl Reddig in EFG 2016, 1081), sondern darauf, wo die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG erfolgt ist (so auch Kratzsch in Frotscher, § 7g EStG Rz. 60b; Meyer in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG Rz. 100; Bugge in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz. G 10).

Vorliegend hat die B. KG im Jahr 2008 den maßgeblichen Investitionsabzugsbetrag im Sonderbetriebsvermögen des Klägers gebildet. Der Investitionsabzugsbetrag ist daher im Streitjahr auch dort gewinnerhöhend hinzuzurechnen, und zwar unabhängig davon, dass die Investition im Gesamthandsbereich der B. KG erfolgt ist.

4. Der gewinnmindernde Abzug des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG und die gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG haben – im Gegensatz zur Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. – nach einhelliger, vom Senat für zutreffend gehaltener Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum außerbilanziell zu erfolgen (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19.11.2014 1 K 3220/12, EFG 2015, 636; Urteil des FG Münster vom 15.04.2014 1 K 3247/11 F, EFG 2015, 899; Kulosa in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 7g Rz. 26; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG Rz. 26; Brandis in Blümich, EStG, § 7g Rz. 35; Wendt, FR 2008, 598, 601; Schmelter/Suck, DStR 2011, 1637, 1638; Dornheim, DStZ 2015, 174; BMF, BStBl I 2009, 633 Rz. 69; BT-Drucksache 16/4841, 51).

Dementsprechend hat die B. KG bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowohl den gewinnmindernden Abzug des Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 81.000,00 € im Feststellungszeitraum 2008 als auch die gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG im Feststellungszeitraum 2010 zutreffend außerbilanziell vorgenommen. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

II. Der Beklagte hat den Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 EStG zu Recht nicht in die Berechnung des nach der Kapitalkontenentwicklung und Kapitalveränderung im Sinne des

§ 15a EStG maßgebenden Verlustes einbezogen.

1. Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ein hiernach nicht berücksichtigungsfähiger, sogenannter verrechenbarer Verlust (vgl. § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG) mindert jedoch gemäß § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. 54

Dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.05.2002 VIII R 30/98, BFHE 199, 181, BStBl II 2002, 741; vom 28.03.2000 VIII R 28/98, BFHE 191, 347, BStBl II 2000, 347 und vom 23.02.1999 VIII R 29/98, BFHE 188, 146, BStBl II 1999, 592) und wesentlichen Teilen der Literatur (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 15a Rz. 11; Dornheim, DStZ 2015, 174, 175; v. Beckerath in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz. B 71 ff.; Lüdemann in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15a EStG Rz. 75 m.w.N.) unter dem „Anteil am Verlust der KG“ nur der Verlustanteil zu verstehen, der sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich einer eventuellen Ergänzungsbilanz ergibt. Aufwand und Ertrag des in Sonderbilanzen ausgewiesenen aktiven und passiven Sonderbetriebsvermögens sowie die sonstigen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG bleiben bei der Ermittlung des „Anteils am Verlust der KG“ außer Betracht. Der so bestimmte Verlustanteil nimmt insofern Einfluss auf die Bestimmung des (negativen) Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, als auch dieser Begriff lediglich darauf gerichtet ist, die Beteiligung des Gesellschafters am steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft abzubilden (vgl. FG Münster in EFG 2015, 899; BFH-Urteil vom 13.10.1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163 m.w.N.). Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ist das Kapitalkonto der Steuerbilanz der KG zuzüglich des Mehr- oder Minderkapitalkontos aus der für einen Gesellschafter geführten Ergänzungsbilanz (vgl. BFH-Urteile vom 15.05.2008, IV R 46/05, BFHE 221, 162, BStBl II 2008, 812 und vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706). Folgerichtig beeinflussen weder außerbilanzielle Korrekturen noch Vorgänge aus dem Sonderbereich das Steuerbilanzergebnis oder die Höhe des auf der Grundlage der Steuerbilanz zu ermittelnden Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG. 55

2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der streitrelevante Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 81.000,00 € bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns und bei der Ermittlung des für die Anwendung von § 15a EStG maßgeblichen Kapitalkontos nicht zu berücksichtigen. Entgegen der Ansicht des Klägers ergibt sich mithin für das Streitjahr für ihn kein positives Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG. 56

a. Dies folgt zum einen bereits daraus, dass der Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG – wie unter D.I.3. ausgeführt – dem für die Anwendung von § 15a EStG irrelevanten Sonderbetriebsbereich des Klägers zuzurechnen ist. 57

b. Zum anderen folgt die fehlende Relevanz des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG für die Anwendung von § 15a EStG nach Auffassung des Senates daraus, dass der Hinzurechnungsbetrag deshalb außerbilanziell zu erfassen ist, weil weder Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG noch der Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG handels- oder steuerrechtlich Bilanzpositionen darstellen. Da sich die außerbilanziellen Korrekturen nach § 7g EStG mithin nicht innerhalb der Steuerbilanz durch eine Aufwands- oder Ertragsbuchung auswirken, werden durch die Beträge weder die 58

Steuerbilanz der Gesellschaft noch die steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten berührt. Der Investitionsabzugsbetrag ändert somit weder das Betriebsvermögen der KG noch beeinflusst er die Außenhaftung der Kommanditisten. Folglich kann der Investitionsabzugsbetrag auch nicht zum Gegenstand des für § 15a EStG maßgeblichen Teils des Steuerbilanzverlustes werden. Da durch den Abzug eines Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g Abs. 1 EStG ein negatives Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 EStG weder entstehen noch sich erhöhen kann (vgl. FG Münster in EFG 2015, 899; Kulosa in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 7g Rz. 3; Schmelter/Suck, DStR 2011, 1637; Meyer in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG Rz. 5, Stichwort „Verhältnis zu § 15a“; a.A. Steger, NWB 2011, 3372, 3373), kann es durch einen Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auch nicht ausgeglichen werden. Diese Betrachtung entspricht auch dem Regelungszweck des § 15a EStG, wonach zuzurechnende Verluste nach Zeitpunkt und Höhe steuerlich nur wirksam werden sollen, soweit sie eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen darstellen. Weder durch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG noch durch die Erfassung des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG ändern sich jedoch weder der Haftungsumfang des Kommanditisten noch dessen „Ausfallrisiko“ oder seine wirtschaftliche Belastung (so zutreffend Dornheim, DStZ 2015, 174, 177 m.w.N.).

c. Die hiergegen vom Kläger erhobenen Einwendungen hält der Senat nicht für überzeugend. 59

aa. Der Senat vermag der Auffassung des Klägers nicht zu folgen, es entspreche nicht dem gesetzgeberischen Ziel, wenn einerseits im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts zwar ein Verlust durch die Inanspruchnahme von Abschreibungen entstehe, dieser andererseits aber nicht mit dem Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. verrechnet werden dürfe; der Gesetzgeber habe vielmehr dadurch eine Neutralität des Hinzurechnungsbetrages erreichen wollen, dass dieser im Idealfall durch die Kürzung der Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts vollständig kompensiert werde. 60

Dieser Auffassung ist bereits entgegenzuhalten, dass es sich nach den gesetzlichen Regelungen beim außerbilanziell zu erfassenden Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG gerade nicht um einen gegenläufigen Posten zur – innerhalb der Steuerbilanz vorzunehmenden – Kürzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG, sondern um den actus contrarius zum – ebenfalls außerbilanziell zu erfassenden – Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG handelt (siehe dazu bereits unter D.I.3.). Unabhängig davon führt die vom Kläger vertretene Auffassung auch zu widersprüchlichen Ergebnissen. Denn der Kläger geht selbst davon aus, dass der Investitionsabzugsbetrag im Jahr seiner Bildung keinen Einfluss auf das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG hat und die sich aus der Bildung des Investitionsabzugsbetrages ergebende Gewinnminderung damit unabhängig von der Entwicklung des Kapitalkontos für den / die Gesellschafter in jedem Fall steuerlich zu berücksichtigen ist. Bei dieser Ausgangslage leuchtet es jedoch nicht ein, warum der für das gleiche Wirtschaftsgut anzusetzende Hinzurechnungsbetrag den für die Kapitalkontoentwicklung maßgeblichen Gewinn erhöhen soll. Eine solche unterschiedliche Behandlung der Korrekturposten nach § 7g Abs. 1 und nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG findet im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze und entspricht auch nicht dem Sinn und Zweck des § 15a EStG. 61

bb. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Gesetzgeber die Vorschrift des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG mit Wirkung zum 01.01.2016 neu geregelt hat. Nach neuer Fassung (Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015, BGBl I 2015, S. 1834 – n.F. -) ist die Hinzurechnung als Wahlrecht („kann“) ausgestaltet und daher nur vorzunehmen, wenn der 62

Steuerpflichtige sein Wahlrecht entsprechend ausübt. Der Investitionsabzugsbetrag trotz vorgenommener Investition fortgeführt und für eine spätere Investition verwendet werden, denn das Gesetz fordert nicht mehr, dass sich der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag auf ein konkretes Wirtschaftsgut bezieht (Kulosa in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 7g Rz. 26). Mit der Möglichkeit, von einer Hinzurechnung im Jahr der Anschaffung abzusehen, könnten die vom Kläger gerügten steuerlich ungünstigen Ergebnisse möglicherweise vermieden oder abgemildert werden.

Gleichwohl kann aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. nunmehr an die Ausübung eines Wahlrechts knüpft, nicht ein Wille des Gesetzgebers dahingehend gefolgert werden, es sei zwingend eine vollständige Steuerneutralität im Jahr der Anschaffung durch Minderung der Anschaffungskosten einerseits und durch die Hinzurechnung andererseits herzustellen. Denn durch die Neuregelung sollte in erster Linie die Anwendung des § 7g EStG erheblich vereinfacht werden. Nach den bisherigen Regelungen war die Funktion des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten Wirtschaftsguts anzugeben. Auf diese Funktionsbezeichnung wird mit der Neuregelung verzichtet. Steuerpflichtige und Finanzverwaltung sollen durch die Vereinfachung entlastet werden (BT-Drucksache 18/4902, 42). Das Wahlrecht ist mithin letztlich nur eine Folge der Vereinfachung, da der Steuerpflichtige nun flexibel entscheiden kann, für welche begünstigten Investitionen er Investitionsabzugsbeträge verwenden möchte (vgl. Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 7g Rz. 30).

63

cc. Zu berücksichtigen ist schließlich, dass die Regelung des § 7g EStG eine Typisierung darstellt. In der Mehrzahl der Fälle dürften sich in der Tat sowohl die Minderung der Anschaffungskosten als auch die Hinzurechnung spiegelbildlich auf das steuerliche Ergebnis auswirken und eine Steuerbelastung neutralisieren. Das Gesetz geht dabei dem Grunde nach von einem einzelnen Gewerbetreibenden („Steuerpflichtigen“) aus. Über § 7g Abs. 7 EStG findet die Vorschrift auch auf Personengesellschaften Anwendung. Die Besonderheiten einer KG sind dabei nicht im Rahmen des § 7g EStG, sondern im Rahmen des § 15a EStG zu berücksichtigen. Nachteile, die bei der Anwendung von typisierten Vorschriften regelmäßig entstehen, sind unbeachtlich, solange der Gesetzgeber seine im Rahmen der Verfassung zulässigen Typisierungsbefugnis nicht überschritten hat. Der erkennende Senat hat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 7g EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung, zumal dem Kläger für die Zeit von der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG im Jahr 2008 bis zur Erfassung des Hinzurechnungsbetrages im Jahr 2010 bereits ein Steuerstundungseffekt zugute gekommen ist. Eine Verfassungswidrigkeit der Regelungen hat der Kläger auch nicht geltend gemacht.

64

3. Die vom Beklagten vorgenommene Berechnung des nach Anwendung von § 15a EStG im Folgebescheid anzusetzenden Verlustes mit 17.504,50 € und des (lediglich) verrechenbaren Verlustes im Sinne von § 15a EStG mit 47.363,51 € ist nicht zu beanstanden; Einwendungen hiergegen hat der Kläger ebenfalls nicht erhoben.

65

E. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

66

F. Die Revision wird zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

67
