Urteil vom 09. März 2011, IX R 72/04

Verlustrücktrag eines 1999 erzielten Verlustes in den Veranlagungszeitraum 1998

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 3, EStG § 10d Abs 1 S 2, EStG § 52 Abs 1, EStG § 52 Abs 25, EStR R 115 Abs 6, EStG § 10d Abs 1 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 21. September 2004, Az: 2 K 1686/01

Leitsätze

Im Rahmen des Rücktrags eines 1999 erzielten Verlustes in den Veranlagungszeitraum 1998 ist § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht anzuwenden (entgegen R 115 Abs. 6 EStR 1999).

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Streitjahr 1998 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 508.453 DM, die Klägerin Verluste aus stiller Beteiligung an einer GmbH in Höhe von ./. 17.500 DM sowie aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./. 226.302 DM. Die Einkommensteuer 1998 wurde bestandskräftig auf 81.910 DM festgesetzt.

2 Im Veranlagungszeitraum 1999 erzielte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 160.033 DM sowie Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 2.383.902 DM, die Klägerin Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./. 85.901 DM.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer 1999 mit 0 DM fest. Ferner erließ das FA einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998, in dem es den 1999 entstandenen Verlust anteilig in Höhe von 110.425 DM in das Streitjahr zurücktrug und die Einkommensteuer auf 33.360 DM festsetzte. Dabei ermittelte es die Höhe des im Streitjahr zu berücksichtigenden Verlustes unter entsprechender Anwendung von § 2 Abs. 3 und § 10d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002).

4 Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, die Grundsätze der Mindestbesteuerung könnten für das Streitjahr noch keine Geltung beanspruchen. Aus dem Wortlaut des § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 und nach dem Gesamtzusammenhang der Regelung setze die Vorschrift erkennbar die vorherige Anwendung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 voraus. Diese Norm sei aber erst am 1. Januar 1999 in Kraft getreten und nach eindeutigem Wortlaut des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. Eine Sonderregelung enthalte § 52 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht. Dieses Ergebnis entspreche auch der in den Gesetzesmaterialen zu § 52 Abs. 25 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 festgehaltenen Absicht, bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums 1998 entstandene und noch nicht ausgeglichene und zurückgetragene Verluste aus "verwaltungstechnischen Gründen" wie bisher unbegrenzt zum Abzug zuzulassen (vgl. BTDrucks 14/443, 33). Dem würde es widersprechen, nunmehr im Rahmen des § 10d Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 die Einkünfte des Streitjahres 1998 bereits nach der komplizierten Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu ermitteln. Im Gegensatz hierzu verdeutliche die Neuregelung des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs ab dem Veranlagungszeitraum 2004 in § 52 Abs. 25 Sätze 3 und 4 EStG, dass der Gesetzgeber eine gewollte Rückwirkung für das Rücktragsjahr im Einzelfall auch ausdrücklich anordne.

5 Das Urteil des FG wurde dem FA am 13. Oktober 2004 zugestellt. Hiergegen legte das FA mit einem an das FG adressierten Schriftsatz vom 27. Oktober 2004, eingegangenen beim FG am 29. Oktober 2004, Revision ein und begründete diese mit Schriftsatz vom 26. November 2004. Das FG übersandte die Revisionsschrift mit Schriftsatz

vom 18. November 2004, eingegangen beim Bundesfinanzhof (BFH) am 3. Dezember 2004. Auf entsprechenden Hinweis beantragte das FA --fristgerecht-- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Durch Zwischenurteil vom 17. Januar 2007 XI R 50/04 hat der BFH entschieden, dass die Revision gegen das Urteil des FG vom 22. September 2004 rechtzeitig eingelegt wurde und mithin zulässig ist.

6 In der Sache begründet das FA seine Revision damit, dass es sich bei den in das Streitjahr 1998 zurückzutragenden Verlusten um solche handele, die nach Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 entstanden seien. Für diese gelte gemäß § 52 Abs. 1 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 die Regelung in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. dieses Gesetzes. Dies bedeute, dass bereits für den Veranlagungszeitraum 1998 eine fiktive Rechnung nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 anzustellen sei (vgl. R 115 Abs. 6 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1999).

7 Das FA beantragt,

die Klage unter Aufhebung des angefochtenen Urteils als unbegründet abzuweisen.

8 Die Kläger beantragen,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Sie verweisen im Wesentlichen auf die ihrer Auffassung nach zutreffende Entscheidung des FG.

9 Der BFH hat das Revisionsverfahren durch Beschluss vom 19. Februar 2007 XI R 50/04 bis zum Ergehen einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in dem Vorlageverfahren 2 BvL 59/06 ausgesetzt. Nach Abschluss dieses Verfahrens (s. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 2 BvL 59/06, BFH/NV 2010, 2387) hat der Senat das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 18. Januar 2011 IX R 72/04 wieder aufgenommen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung zurückzuweisen; das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass bei einem nach § 10d EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu beurteilenden Rücktrag eines 1999 erzielten Verlustes in das Streitjahr § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht anzuwenden ist.

11 1. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 2 Mio. DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen. Dieser Grundsatz wird durch Abs. 1 Sätze 2 und 3 der Vorschrift dahin eingeschränkt, dass die negativen Einkünfte zunächst von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen sind, die "nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG verbleiben". Soweit in diesem Veranlagungszeitraum "durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 3" oder einen Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind, mindern die nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 verbleibenden negativen Einkünfte die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bis zu einem Betrag von 100.000 DM, darüber hinaus bis zur Hälfte des 100.000 DM übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten.

12 2. Die in § 10d Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 in Bezug genommene Regelung in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist nach § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. Eine abweichende, den Veranlagungszeitraum 1998 erfassende Anwendungsregelung ist auch § 52 Abs. 25 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht zu entnehmen; dieser erfasst lediglich den auf den am Schluss des Veranlagungszeitraums 1998 festgestellten verbleibenden Verlustabzug, d.h. vor 1999 erzielte Verluste. § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist auch nicht --erst recht nicht "mittelbar"-- deshalb im Rahmen der Berücksichtigung von (zurückgetragenen) Verlusten im Streitjahr 1998 anzuwenden, weil die ab 1999 geltende Neufassung des § 10d Abs. 1 Sätze 2 ff. EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hierauf Bezug nimmt. Nach der dem Einkommensteuergesetz zugrunde liegenden Systematik regelt ausschließlich § 52 EStG den zeitlichen Anwendungsbereich von Gesetzesänderungen.

13 Die Anwendung von Verlustrücktragsregelungen auf frühere Veranlagungszeiträume hat der Gesetzgeber bisher

stets ausdrücklich geregelt. So bestimmt etwa § 52 Abs. 25 Satz 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840) ausdrücklich, dass auf den Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2004 in den Veranlagungszeitraum 2003 § 10d Abs. 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung anzuwenden ist. Auch früher wurde die zeitliche Rückanknüpfung einer Neuregelung des Verlustrücktrags gesetzlich ausdrücklich in § 52 EStG angeordnet (vgl. z.B. § 52 Abs. 18a EStG i.d.F. des 2. Haushaltsstrukturgesetzes vom 22. Dezember 1981, BStBl I 1982, 235, zur Erweiterung des Verlustrücktrags auf zwei Veranlagungszeiträume; § 52 Abs. 13d EStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993, BStBl I 1993, 774, zum Wahlrecht zwischen Verlustrück- und -vortrag). Dies zeigt, dass der Gesetzgeber die Rückanknüpfung einer Änderung des Verlustrücktrags nicht bereits durch § 10d Abs. 1 EStG als gewährleistet ansieht. Aus dem Umstand, dass eine vergleichbare Regelung in § 52 Abs. 25 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 fehlt, schließt der Senat, dass die Änderungen in § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002 noch nicht für den Rücktrag von Verlusten in den Veranlagungszeitraum 1998, sondern nur für den Rücktrag von Verlusten in den Veranlagungszeitraum 1999 gelten sollten (ebenso Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10d EStG Rz R 4; Seifert, Steuer und Bilanzen 1999, 355, 356; zu abweichenden Lösungsansätzen s. zusammenfassend Ritzer, Die Mindestbesteuerung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/ 2002, 120 ff., m.w.N.). Nicht zu folgen ist der in diesem Zusammenhang von der Finanzverwaltung in R 115 Abs. 6 EStR 1999 vertretenen Auffassung, wonach für Zwecke des Rücktrags der 1999 nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte bei der Veranlagung für 1998 die Regelungen des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zugrunde zu legen seien (sog. "Schattenveranlagung"). Dies folgt schon daraus, dass die dort genannten Betragsgrößen im Veranlagungszeitraum 1998 nicht, wie dies § 10d Abs. 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002 für die Veranlagungszeiträume ab 1999 vorsieht, förmlich festgestellt sind (so auch HHR/Hallerbach, § 10d EStG Rz R 4; Raupach/Böckstiegel, Finanz-Rundschau 1999, 487, 497; ohne Begründung a.A. Schmidt/Heinicke, EStG, 19. Aufl. 2000, § 10d Rz 11).

14 3. Dieser rechtliche Befund führt im Ergebnis dazu, dass ein Rücktrag von im Veranlagungszeitraum 1999 erzielten Verlusten in den Veranlagungszeitraum 1998 ausschließlich nach § 10d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 5 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 zu beurteilen ist. Dies entspricht auch dem in der ständigen Rechtsprechung des BFH entwickelten Grundsatz, dass über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlustes nicht im Entstehungsjahr, sondern in dem Jahr entschieden wird, in dem sich der Verlustrücktrag steuerrechtlich auswirkt. Die "negativen Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden" (s. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002), bilden insoweit nur eine Ausgangsgröße (Besteuerungsgrundlage i.S. des § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung) für die Ermittlung des im Streitjahr wirksam werdenden Verlustabzugs (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2010 IX R 59/08, BFHE 228, 301, BStBl II 2010, 1009).

15 Auf die Frage, ob § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002 verfassungswidrig ist (so BFH-Beschluss vom 6. September 2006 XI R 26/04, BFHE 214, 430, BStBl II 2007, 167) oder ob die Regelung auf der Basis ihrer "rechensystematischen Grundstruktur" dann doch irgendeiner --nachgerade beliebigen-- Auslegung zugänglich sein könnte (so wohl BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 2387), kommt es danach nicht mehr an.

16 4. Die Sache ist spruchreif. Die Höhe der im Streitfall maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen sind nicht streitig. Unter Berücksichtigung des von den Klägern beantragten Verlustrücktrags in Höhe von 243.062 DM ergibt sich im Streitjahr ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 0 DM. Das FG hat daher die Einkommensteuer zutreffend auf 0 DM festgesetzt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de