

# Urteil vom 16. April 2013, IX R 20/12

## Kein verfassungsrechtlich gebotener Rücktrag eines 2000 erzielten Verlusts in den Veranlagungszeitraum 1998

BFH IX. Senat

GG Art 20 Abs 3, EStG § 10d Abs 1, EStG § 52 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 13. Februar 2012, Az: 13 K 5851/03 E,F

## Leitsätze

§ 10d Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 wirkt nicht in verfassungsrechtlich erheblicher Weise zurück, wenn danach Verluste aus dem Jahr 2000 lediglich in das Jahr 1999 zurückgetragen werden können.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Wegfall des zweijährigen Verlustrücktrags gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (1998) als Rechtsanwalt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Er erwarb in diesem Jahr und im Jahr 1999 zwei Vermietungsobjekte, übernahm die Sanierungsverpflichtung und finanzierte diese Projekte mit Fremd- und Eigenmitteln. Daraus erklärte er in den Jahren 1998 bis 2000 erhebliche Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Wesentlichen anerkannte. Im Anschluss an eine Außenprüfung setzte das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr im (geänderten) Einkommensteuerbescheid vom 4. August 2003 auf 198.711 DM fest.
- 3 Im Jahr 2000 setzte das FA im (geänderten) Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 4. August 2003 die Einkommensteuer auf 0 DM fest und stellte den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2000 fest. Die u.a. hiergegen (Einspruch ferner gegen die Steuerfestsetzung 1999) gerichteten Einsprüche, mit denen der Kläger neben weiteren nicht mehr bedeutsamen Begehren den Verlustrücktrag von 2000 in das Streitjahr beantragte, blieben erfolglos. Einspruchsentscheidungen ergingen am 29. September 2003.
- 4 Die hiergegen gerichtete Klage hatte zum Teil Erfolg. Das Finanzgericht (FG) zog in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1251 veröffentlichten Urteil den nicht ausgleichsfähigen Verlust des Jahres 2000 (142.378 DM) in Höhe von 137.840 DM vom Gesamtbetrag Einkünfte des Jahres 1999 ab, setzte die Einkommensteuer 1999 auf 0 DM fest und stellte den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2000 in Höhe von 4.538 DM fest. Einen Verlustrücktrag von 2000 in das Jahr 1998 lehnte das FG mangels gesetzlicher Grundlage ab. Eine verfassungsrechtlich problematische Rückwirkung liege in der Regelung des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/ 2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) nicht. Der auf ein Jahr gekürzte Verlustrücktrag wirke bezogen auf den Streitfall nicht zurück; jedenfalls sei das Vertrauen des Klägers auf den Fortbestand des zweijährigen Verlustrücktrags weder allgemein noch im konkreten Einzelfall schützenswert.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er auf die Verletzung des § 10d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 stützt. Die Regelung führe zu einer echten Rückwirkung. Die Einkommensteuer 1998 stünde unter dem Vorbehalt des zweijährigen Verlustrücktrags. Der Kläger habe damit eine Rechtsposition erworben, diese Steuer durch einen Verlustrücktrag wieder zu mindern. Die Möglichkeit ist im Veranlagungszeitraum des Rücktrags (hier das Streitjahr) selbst angelegt; es werde lediglich technisch an die Verlustentstehungsjahre angeknüpft. Selbst wenn man von einer unechten Rückwirkung ausgehe, seien die im Streitjahr durchgeführten Dispositionen des Klägers im Rahmen einer Abwägung besonders schutzwürdig, während das Gesetz maßgeblich aus Gründen der Haushaltssicherung geändert worden sei.

- 6 Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid 1998, zuletzt geändert durch Bescheid vom 4. August 2003, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. September 2003 unter Aufhebung des angefochtenen Urteils mit der Maßgabe zu ändern, dass die verbleibenden negativen Einkünfte des Jahres 2000 in das Jahr 1998 zurückgetragen werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung zurückzuweisen. Zutreffend hat das FG einen Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in das Jahr 1998 abgelehnt.
- 9 1. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, bis zu einem Betrag von 2 Mio. Deutsche Mark vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Ist diese Regelung nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals für Verluste anzuwenden, die ab dem Veranlagungszeitraum 1999 entstanden sind, so ist ein Rücktrag von in den Veranlagungszeiträumen ab 1999 erzielten Verlusten nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG zu beurteilen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. März 2011 IX R 72/04, BFHE 233, 147, BStBl II 2011, 751, unter 3.).
- 10 Das bedeutet im Streitfall: Der im Jahr 2000 entstandene Verlust ist lediglich --wie geschehen-- in das Jahr 1999 zurückzutragen, nicht aber in das Streitjahr rücktragbar.
- 11 2. Diese Norm verletzt nicht die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes. Sie wirkt nicht zurück.
- 12 a) Vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes bedarf es besonderer Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Eine Rechtsnorm wirkt in dieser Weise zurück, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm gültig geworden ist. So liegt eine (grundsätzlich unzulässige) echte Rückwirkung in der Anordnung, eine Rechtsfolge solle schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten, während eine unechte Rückwirkung nicht den zeitlichen, sondern den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm betrifft. Die Rechtsfolgen eines Gesetzes treten erst nach Verkündung der Norm ein, deren Tatbestand erfasst aber Sachverhalte, die bereits vor Verkündung "ins Werk gesetzt" worden sind (vgl. eingehend dazu die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, und vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1).
- 13 b) Der entscheidende Sachverhalt, der "ins Werk gesetzt" wird, d.h. das maßgebende Verhalten des Steuerpflichtigen, an den der Gesetzgeber die Rechtsfolgen knüpft, ist beim Verlustabzug die Verlustentstehung.
- 14 aa) Im Verlustentstehungszeitraum verwirklicht der Steuerpflichtige den Steuertatbestand, an den das Gesetz die Rechtsfolge des Verlustabzugs knüpft. Das Verlustentstehungsjahr ist der Ausgangspunkt für das Normverständnis des § 10d EStG; von dort aus sind die Voraussetzungen des Verlustabzugs in § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG konzipiert (vgl. dazu Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz B 5). Es geht beim Verlustrücktrag in § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG um "negative Einkünfte" des Entstehungsjahres, "die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden". Die überperiodische Abziehbarkeit negativer Ergebnisse ist mithin an die Verwirklichung eines Steuertatbestandes i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG gebunden. Allein die Verwirklichung dieses Tatbestandes entscheidet auch über die zeitliche Zuordnung der Voraussetzungen des Verlustabzugs, über die dadurch ausgelösten Rechtsfolgen (also die Berücksichtigung in den Abzugsjahren) und bildet so den Anknüpfungspunkt für die zeitliche Geltungsanordnung von Gesetzesänderungen (Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10d Rz B 16). Denn mit der tatbestandlichen Bestimmung und Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten und Einkünfte trifft der Gesetzgeber die zentralen Ausgangsentscheidungen für die einkommensteuerrechtliche Belastung (so BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, Rz 68).
- 15 bb) Zwar wird im Rücktragsjahr über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlusts entschieden; die negativen

Einkünfte, "die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden", bilden eine Besteuerungsgrundlage i.S. des § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung für die Ermittlung des Verlustabzugs (BFH-Urteil in BFHE 233, 147, BStBl II 2011, 751, unter 3.). Dies ist aber lediglich die verfahrensmäßige Ausprägung und Folge des im Entstehungsjahr verwirklichten Steuertatbestandes.

- 16** cc) Daraus folgt: Wenn der Gesetzgeber mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 den Verlustrücktrag auf ein (das der Verlustentstehung unmittelbar vorangegangene) Jahr beschränkt, bedeutet dies für den im Jahr 2000 verwirklichten Steuertatbestand keine Rückwirkung. Der Gesetzgeber änderte im Jahre 1999 mit dem neu strukturierten Verlustabzug die Rechtsfolge eines erst der Zukunft zugehörigen Verhaltens, des Verwirklichens eines Steuertatbestandes im Jahr 2000.
- 17** c) Wenn demgegenüber die Revision auf den Veranlagungszeitraum des Verlustrücktrags abstellt und von der Steuerfestsetzung des Jahres 1998 unter Vorbehalt einer durch Verlustrücktrag geminderten Steuer spricht, verwechselt sie Ursache und Wirkung. Das zu Verlusten führende und Vertrauen in die Rechtslage reklamierende Verhalten ist allein das Verwirklichen des Steuertatbestandes: Wenn der Steuerpflichtige sich im Jahre 2000 steuerrechtlich bedeutsam betätigt und sein Verhalten am Markt zu Verlusten führt, weiß er, dass er diesen Verlust nur in das unmittelbar vorangegangene Jahr zurücktragen kann, im Übrigen aber vortragen muss.
- 18** Der positive Gesamtbetrag der Einkünfte in den Verlustabzugsjahren bildet lediglich das Verlustabzugs *potential* (vgl. dazu Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10d Rz A 39) für erst im Entstehungsjahr erzielte und verwirklichte negative Einkünfte. Mithin erlangt der Steuerpflichtige im potentiellen Abzugsjahr mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte als mögliche Kompensation für einen Verlustabzug keine verfassungsrechtlich schützenswerte Rechtsposition. Das Verlustabzugs*potential* besteht nicht per se, sondern allein in Abhängigkeit von in anderen Veranlagungszeiträumen erzielten negativen Einkünften. Deswegen wirkt das Gesetz nicht zurück, wenn es für einen nach seiner Verkündung beginnenden Veranlagungszeitraum den Verlustrücktrag in ein vor seiner Verkündung abgelaufenes Jahr nicht mehr gewährt.
- 19** 3. Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend bereits eine Rückwirkung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 abgelehnt. Der Senat muss deshalb nicht darauf eingehen, ob das Vertrauen des Klägers im Streitjahr allgemein und im hier gegebenen Einzelfall schutzwürdig war.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)