



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Mommensenstraße 160
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 2001/47 43 499
info@axerpartnerschaft.de

Uerdinger Str. 12
40474 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axerpartnerschaft.de

Verlustabzug bei den Einkünften aus §§ 22, 23 EStG

Die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften lässt die Tatsache ein wenig in den Hintergrund treten, dass es auch in Bezug auf die Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten aus sonstigen Einkünften eine Reihe von offenen Zweifelsfragen gibt.

Dies hat die OFD Münster (Kurzinformation 15/2005 vom 3.5.2005, DB S. 1027) zum Anlass genommen, den aktuellen Sachstand zur steuerrechtliche Behandlung von Verlusten bei den Einkünften aus §§ 22 Nr. 2 i. V. mit 23 EStG aufzulisten.

Bis zum VZ 1998 waren solche Verluste nur mit gleichartigen Gewinnen im selben VZ ausgleichsfähig. Diese Einschränkung ist mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 modifiziert worden. So können Verluste ab dem VZ 1999 innerhalb der §§ 22 Nr. 3 und 23 EStG nach Maßgabe des § 10d EStG vor- bzw. zurückgetragen werden (horizontaler Verlustabzug). Ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften ist jedoch weiterhin nicht möglich.

Verluste aus den Jahren vor 1999

Für Verluste aus Spekulationsgeschäften i. S. von § 23 EStG in den für die Jahre vor 1999 geltenden Fassungen sind grundsätzlich in noch offenen Altfällen die allgemeinen einkommensteuerlichen Regelungen über Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 10d EStG) anzuwenden (BFH-Urteil vom 1. 6. 2004, IX R 35/01, BStBl. II 2005 S. 26). Dies gilt allerdings nicht für die beiden Jahre 1997/98, da hier eine Steuererhebung laut BVerfG nicht mehr erfolgen darf und diese Auffassung auch für negative Einkünfte gilt (BFH-Urteil vom 14. 7. 2004, IX R 13/01, BStBl. II 2005 S. 125).

Hinweis: Gegen das Urteil des BFH vom 14. 7. 2004 wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BVerfG: 2 BvR 1935/04). Einspruchsverfahren in gleichgelagerten Fällen ruhen daher kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO), Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung allerdings nicht.



Verluste aus Veranlagungszeiträumen ab 1999

Beim BFH sind zwei Revisionsverfahren (Az. IX R 45/04 und IX R 31/04) zu der Frage anhängig, ob Spekulationsverluste auch mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen. Die Vorinstanzen (FG Berlin vom 22. 6. 2004, 7 K 7500/02 und FG Köln vom 15. 9. 2004 7 K 1268/03) haben dies verneint.

Einsprüche, mit denen die Stpfl. einen Verlustausgleich mit anderen Einkünften im selben Vz. begehren, ruhen im Hinblick auf diese Revisionen. Aussetzung der Vollziehung ist jedoch grundsätzlich nicht zu gewähren.

Für Einsprüche, mit denen die Stpfl. (daneben) einen Verlustvor-/rücktrag mit anderen Einkünften begehren, können diese Grundsätze analog angewendet werden.

Verlustrücktrag und Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG

Gem. § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG bleiben Gewinne nur dann steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 1000 DM/512 € betragen hat.

Gewinn aus § 23 EStG im Vz. 2003	3000 €
Verlust aus § 23 EStG im Vz. 2004	5000 €
Verlustrücktrag von 2004 nach 2003 (Beschränkung auf)	2489 €
zu versteuernde Einkünfte in 2003	511 €

Lösung: Die Einkünfte 2003 liegen zwar mit 511 € unterhalb der Freigrenze von 512 €. Gleichwohl werden diese Einkünfte der Besteuerung unterworfen, da die Anwendung der Freigrenze vor Verlustvor-/rücktrag zu prüfen ist.

Mit Urteil vom 11. 1. 2005 (IX R 27/04, DB 2005 S. 643) hat der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF vom 25. 10. 2004, BStBl. I 2004 S. 1034) bestätigt.

Negative Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 30. 9. 1998 (2 BvR 1818/91) die Nichtigkeit des § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F. insoweit festgestellt, als Verluste aus der Vermietung beweglicher Gegenstände weder mit Gewinnen anderer Jahre, noch mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Verluste aus der Vermietung beweglicher Gegenstände können daher bis einschließlich Vz. 1998

- mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten im selben Vz. ausgeglichen werden, und/oder
- im Rahmen des Verlustvor-/rücktrags auch mit anderen Einkünften berücksichtigt werden.



Für Verluste aus der Vermietung beweglicher Gegenstände ab 1999 gelten die Vorschriften des § 22 Nr. 3 Satz 3, 4 EStG. Das heißt: Ein Verlustausgleich mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten im selben Vz. oder ein Verlustvor-/rücktrag mit anderen Einkünften sind nicht (mehr) möglich. Zulässig ist nur - wie bei § 23 EStG - ein Verlustvor-/rücktrag innerhalb des § 22 Nr. 3 EStG.

Für Einsprüche, mit denen Stpfl. auch für Vz. ab 1999 eine Anwendung der bis 1998 geltenden Verfahrensweise begehren, kommt ein Ruhen nicht in Betracht. AdV ist ebenfalls nicht zu gewähren.

Für sonstige Verluste aus § 22 Nr. 3 EStG (z. B. aus gelegentlichen Vermittlungen; Stillhaltergeschäfte an den Terminbörsen) ist die o. g. Rechtsprechung des BVerfG (unabhängig vom Vz.) nicht anzuwenden. Es gelten daher die Verlustausgleichs- und abzugsbeschränkungen des § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F. (Verlustausgleich nur mit positiven Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG desselben Vz.) bzw. des § 22 Nr. 3 Satz 3, 4 EStG n. F. 1999 (zusätzlich Verlustrücktrag und Verlustvortrag innerhalb des § 22 Nr. 3 EStG).

Für Einsprüche, mit denen Stpfl. eine von dieser Gesetzeslage abweichende Verlustberücksichtigung begehren, kommt ein Ruhen nicht in Betracht. AdV ist ebenfalls nicht zu gewähren.

Ihr Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Vermögensanlage:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
Rolfjosef Hamacher
Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axerpartnerschaft.de