

Urteil vom 27. Januar 2010, IX R 59/08

Verlustrücktrag aus einem verjährten Verlustentstehungsjahr in ein offenes Rücktragsjahr möglich

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 1 S 1, EStG § 10d Abs 1 S 2, EStG § 10d Abs 1 S 3

vorgehend FG Münster, 11. September 2008, Az: 6 K 676/04 E

Leitsätze

Im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichene Verluste sind in einen vorangegangenen, nicht festsetzungsverjährten Veranlagungszeitraum auch dann zurückzutragen, wenn für das Verlustentstehungsjahr selbst bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr (1995) als Rechtsanwalt tätig. Er beriet über mehrere Jahre hinweg eine GmbH. Im Streitjahr kam es zum Zerwürfnis, in dessen Folge eine Gesamtlösung gesucht werden sollte, um gegenseitige Forderungen abzugelten. Zu diesem Zweck erhielt der Kläger von der GmbH im Streitjahr "vorbehaltlich des Zustandekommens der besprochenen Vereinbarung" einen Scheck über 230.000 DM, den er im Streitjahr einlöste. Die Vereinbarung kam indes nicht zustande, so dass die GmbH den Betrag im Oktober des Streitjahres zurückforderte. Der Kläger zahlte aber nicht, so dass die GmbH Klage erhob. Der Kläger wurde mit Urteil des Landgerichts ... vom 1. Februar 1996 zur Zahlung von 230.000 DM nebst 4 % Zinsen seit dem 18. Oktober 1995 an die GmbH verurteilt.
- 2** Der Kläger erklärte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt ohne Berücksichtigung der erhaltenen 230.000 DM. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung antragsgemäß zunächst auf 0 DM fest. Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Kläger, der seinen Gewinn im Streitjahr --abweichend von Vorjahren (in denen er seinen Gewinn durch Bestandsvergleich auswies)-- durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) ermittelte, die 230.000 DM als durchlaufenden Posten behandelt hatte. Diese Auffassung teilte das FA nicht, behandelte den Zugang der 230.000 DM als gewinnerhöhende Einnahme und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr mit Änderungsbescheid vom 22. April 2004 auf 91.578 DM (46.823,09 €) fest.
- 3** Die Klage war im Wesentlichen erfolgreich. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 466 veröffentlichten Urteil aus, zwar seien die dem Konto im Streitjahr gutgeschriebenen, im eigenen Namen vereinnahmten 230.000 DM nach § 11 Abs. 1 EStG im Streitjahr zu erfassen und nicht lediglich durchlaufende Posten i.S. von § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG. Jedoch sei der im Jahr 1996 zurückgezahlte Betrag von 230.000 DM im Wege des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG in das Streitjahr zurückzutragen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte für den Veranlagungszeitraum 1996 (Verlustentstehungsjahr) betrage nach dem bestandskräftigen und festsetzungsverjährten Einkommensteuerbescheid vom 8. Januar 1998 insgesamt 12.818 DM, so dass rechnerisch ein rücktragbarer Verlust von 217.182 DM verbleibe. Dem Verlustrücktrag stehe die Festsetzungsverjährung des Veranlagungszeitraums 1996 nicht entgegen.
- 4** Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf Verletzung des § 10d Abs. 1 EStG stützt. Ein Verlustrücktrag komme nicht in Betracht, wenn für das Verlustentstehungsjahr Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Hätte der Gesetzgeber einen Verlust auch in diesem Fall zurücktragen wollen, hätte er dies --wie für den umgekehrten Fall mit der Vorschrift des § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG-- ausdrücklich geregelt.

- 5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 6 Der Kläger hat keine Anträge gestellt und sich zur Revision nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 8 Zutreffend hat das FG negative Einkünfte von 217.182 DM, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für das Jahr 1996 nicht ausgeglichen werden, vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Streitjahres in Höhe von 231.202 DM abgezogen.
- 9 a) Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, in bestimmten, hier nicht maßgeblichen Grenzen, soweit ein Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte des zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums wie Sonderausgaben --hier wegen Festsetzungsverjährung (vgl. § 10d Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG) des Jahres 1994-- nicht möglich ist, wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des ersten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen.
- 10 Diese Voraussetzungen liegen hier vor. Im Veranlagungszeitraum 1996 können nach den Feststellungen des FG insgesamt 217.182 DM nicht ausgeglichen werden und sind deshalb --weil für das Jahr 1994 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war-- in das Streitjahr zurückzutragen.
- 11 b) Entgegen der Revision scheidet der Verlustrücktrag im Streitjahr nicht daran, dass für den Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung (1996) bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- 12 aa) Der Verlustrücktrag ist unabhängig von dem in der Steuerfestsetzung des Verlustentstehungsjahres ausgewiesenen Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in zutreffender Höhe durchzuführen. Denn über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlusts wird nicht im Entstehungsjahr, sondern in dem Jahr entschieden, in dem sich der Verlustrücktrag steuerrechtlich auswirkt (vgl. die ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil vom 11. November 1993 XI R 12/93, BFH/NV 1994, 710). Deshalb steht einem Verlustrücktrag die Bestandskraft der Steuerfestsetzung für das Verlustentstehungsjahr ebenso wenig entgegen wie die Festsetzungsverjährung (§§ 169 bis 171 der Abgabenordnung --AO--) dieses Jahres. Die Bestandskraft erfasst nur den festgesetzten Steuerbetrag, nicht indes die Besteuerungsgrundlagen (so BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 710). Dasselbe gilt für die Verjährung. Nach § 47 AO erlischt durch Verjährung der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Das ist nach § 37 Abs. 1 AO der Steueranspruch und damit --bezogen auf die hier gegebene Konstellation-- die im Verlustentstehungsjahr festgesetzte Einkommensteuer. Demgegenüber bilden die "Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden" (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG) nur eine Ausgangsgröße (Besteuerungsgrundlage i.S. des § 157 Abs. 2 AO) für die Ermittlung des in anderen Veranlagungszeiträumen wirksam werdenden Verlustabzugs (s. auch von Groll, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz B 421; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 149).
- 13 bb) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Revision nicht aus § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG.
- 14 (1) Danach kann ein Steuerbescheid des Rücktragsjahres im Zuge des Verlustrücktrags auch dann geändert werden, wenn er unanfechtbar geworden ist; die Verjährungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Verjährungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem Verluste nicht ausgeglichen werden. Diese Norm ist Bestandteil der in § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG enthaltenen, gegenüber der Abgabenordnung eigenständigen Korrekturvorschriften, deren Berichtigungsgrund --unbeschadet seiner Ursache-- allein ein fehlerhafter Verlustabzug ist und deren Zweck es ist, den Verlustabzug richtig und vollständig zu verwirklichen (vgl. die ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 24. Juni 2008 IX R 64/06, BFH/NV 2008, 1676, unter II. 2. a, und vom 17. September 2008 IX R 72/06, BFHE 222, 571, BStBl II 2009, 639, unter II. 1., jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 15 (2) Ist indes --wie im Streitfall-- die Veranlagung noch offen, weil z.B. über Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen noch nicht abschließend entschieden wurde, bedarf es in Konstellationen wie dem Streitfall keiner eigenständigen

Korrekturvorschrift, um den Verlustabzug zu verwirklichen. Hier bilden die "Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden" (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG), die Ausgangsgröße für die Ermittlung des in diesem Jahr wirksam werdenden Verlustabzugs. Sie --die Verluste-- sind wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte in der noch offenen Veranlagung abzuziehen.

- 16** (3) Einer besonderen Verjährungsregelung bedarf es entgegen der Revision ebenfalls nicht. Die im Zusammenhang mit den Korrekturvorschriften des § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG eingefügte Verjährungsregelung des § 10d Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG (Ablaufhemmung) soll verhindern, dass "Verluste in dem dem Verlustjahr vorausgehenden Jahr infolge ... Verjährung des Steueranspruchs unberücksichtigt bleiben müssen" (so BTDrucks 7/4705, S. 4). Wenn das Gesetz den Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustrücktragsjahr bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr hinausschiebt und es deshalb ermöglicht, den Verlust auch dann noch zu berücksichtigen, wenn für das Verlustentstehungsjahr die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, so trifft es lediglich eine Aussage zur Verjährung des Jahres, in dem der Verlust abzuziehen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1676, unter II. 2. a a.E., m.w.N.; vgl. auch von Groll, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz B 434). Dies ist notwendig, weil --insoweit ist der Revision beizupflichten-- der Verlustabzug in einen bereits (nach allgemeinen Vorschriften) verjährten Veranlagungszeitraum ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung (hier § 10d Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG) nicht zulässig wäre. Daraus folgt entgegen der Revision aber nicht, der Verlustrücktrag aus einem verjährten Verlustentstehungsjahr sei ohne eine explizite gesetzliche Regelung unzulässig. Allein im Verlustrücktragsjahr als dem Abzugsjahr wird nämlich materiell-rechtlich darüber entschieden, in welcher Höhe "Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden" (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG), wie Sonderausgaben abzusetzen sind. Auf die Festsetzungsverjährung des Verlustentstehungsjahres kommt es dabei nicht an (s. oben unter b aa).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de