Urteil vom 11. Oktober 2017, IX R 15/17

Änderungsmöglichkeit des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides als Voraussetzung für den erstmaligen Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides - Unterlassener Antrag auf Verlustfeststellung - Verfassungsmäßigkeit von § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010

ECLI:DE:BFH:2017:U.111017.IXR15.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 5, EStG § 52 Abs 25 S 5, AO § 164, AO § 172, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Januar 2017, Az: 11 K 1669/13

Leitsätze

1. NV: Ist der Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres bestandskräftig und berücksichtigt er keinen Verlust, ist der erstmalige Erlass eines Feststellungsbescheides über den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 nur zulässig, soweit eine Korrektur dieses Steuerbescheides nach den Vorschriften der AO hinsichtlich der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte möglich ist und diese der Steuerfestsetzung tatsächlich zu Grunde gelegt worden sind .

2. NV: § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010, wonach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG auf alle nach dem 13. Dezember 2010 abgegebenen Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags anzuwenden ist, ist verfassungsgemäß .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2008 wird als unzulässig verworfen.

Im Übrigen wird die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 17. Januar 2017 11 K 1669/13 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die vom Kläger und Revisionskläger (Kläger) erstmals am 19. August 2011 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Verlustes zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2005 zu berücksichtigen sind.

2 Der Kläger begann im Jahr 2004 eine Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer und schloss sie im August 2005 erfolgreich ab. Seine hierfür im Jahr 2004 aufgewendeten Kosten sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst nicht als vorabentstandene Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit, sondern lediglich als Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an, die im Veranlagungszeitraum 2004 mangels einer Verrechnungsmöglichkeit mit positiven Einkünften des Klägers ohne steuerliche Auswirkung blieben. Den Antrag des Klägers, wegen dieser Aufwendungen zum 31. Dezember 2004 einen vortragsfähigen Verlust festzustellen, lehnte das FA zunächst ab. Nach erfolglosem Einspruch und Abweisung der Klage durch das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg (Urteil vom 19. Januar 2010 11 K 4253/08,

Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 788) hob der Bundesfinanzhof --BFH-- (Urteil vom 28. Juli 2011 VI R 5/10, BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553) die Entscheidung des FG mit der Begründung auf, die Ausbildungskosten des Klägers stellten Werbungskosten dar; infolge solcher Aufwendungen entstandene negative Einkünfte könnten zu einer Verlustfeststellung nach § 10d EStG führen. Infolgedessen stellte das FA mit Bescheid vom 5. Oktober 2011 den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 64.949 € gesondert fest.

3 Für das Streitjahr 2005 reichte der Kläger am 12. Mai 2006 eine Einkommensteuererklärung ein, in der er neben geringen positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 2.712 € bei den Sonderausgaben unter der Bezeichnung "Aus-/ Weiterbildung im nicht ausgeübten Beruf" auch weitere Kosten der Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer in Höhe von 16.408 € erklärte. Das FA setzte daraufhin mit Bescheid vom 6. Juli 2006 die Einkommensteuer für 2005 auf 0 € fest, da sich nach Abzug der Sonderausgaben von dem mit 2.712 € berücksichtigten Gesamtbetrag der Einkünfte ein negatives zu versteuerndes Einkommen ergab. Der Einkommensteuerbescheid blieb unangefochten.

4 Am 19. August 2011 ging beim FA ein Antrag des Klägers auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2005 ein, in welchem die als Sonderausgaben erklärten Ausbildungskosten in Höhe von 16.408 € nunmehr als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert wurden. Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 7. März 2012 unter Hinweis auf die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides 2005 und die für nach dem 13. Dezember 2010 eingegangene Anträge auf Verlustfeststellung geltenden Regelungen des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) ab. Zuvor hatte das FA mit Bescheid vom 10. Februar 2012 den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2005 in Höhe von 62.237 € und in der Folge mit Bescheiden jeweils vom 17. Februar 2012 auch für die Jahre 2007 (58.137 €) und 2008 (0 €) gesondert festgestellt und die Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008 entsprechend geändert.

5 Gegen die Verlustfeststellungsbescheide zum 31. Dezember 2005, zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2008 legte der Kläger Einspruch ein. Mit Entscheidung vom 27. Mai 2013 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.

6 Bereits am 10. Mai 2013 hatte der Kläger Untätigkeitsklage erhoben. Das FG trennte die Verfahren wegen den Verlustfeststellungen zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 mangels Entscheidungsreife ab und wies die Klage wegen der Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2005 mit seinem in EFG 2017, 984 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, es kämen nach § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 die Regelungen des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 zur Anwendung, weil der Kläger erstmals mit Schreiben vom 19. August 2011 und somit nach dem maßgeblichen 13. Dezember 2010 eine Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2005 beantragt habe. Im Zeitpunkt der Antragstellung sei der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 6. Juli 2006 bereits bestandskräftig gewesen. In dem Bescheid seien die geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer wie beantragt als beschränkt abziehbare Sonderausgaben in Höhe von 4.000 € berücksichtigt worden. Der Einkommensteuerbescheid 2005 könne nicht mehr geändert werden. Der in § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 enthaltene Anwendungsbefehl verstoße nicht gegen die Verfassung. Zwar habe die Regelung im vorliegenden Fall Auswirkungen auf fünf Jahre vor der Gesetzesänderung entstandene Verluste. Es handele sich jedoch nicht um eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Rückwirkung.

7 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG). Das Urteil des FG lasse einen erheblichen Vertrauenstatbestand außer Acht. Der Kläger habe für das Jahr 2004 den Rechtszug wegen der Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG erfolgreich beschritten. Für das Streitjahr habe er keinen Antrag auf Verlustfeststellung stellen müssen, weil er zunächst prozessökonomisch das Jahr 2004 habe klären wollen. Darüber hinaus wäre ein Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 mangels Beschwer wegen der Nullfestsetzung unzulässig gewesen. Die Anwendung des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 auf den Streitfall stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung dar.

8 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und "unter Änderung des Feststellungsbescheides vom 10.02.2012 in Gestalt des Ablehnungsbescheides vom 7.03.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 27.05.2013 einen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31.12.2005 in Höhe von 78.645 € sowie zum 31.12.2007 und 31.12.2008

in Höhe von jeweils 74.545 € gesondert festzustellen". Er regt zudem an, das JStG 2010 dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Überprüfung vorzulegen.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist hinsichtlich der gesonderten Feststellung der vortragsfähigen Verluste zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2008 unzulässig und deshalb zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Verfahren wegen der Verlustfeststellungen zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 wurden vom FG abgetrennt und waren daher nicht Streitgegenstände des angefochtenen Urteils. Da die Revision im Übrigen zulässig ist, ist über das Rechtsmittel einheitlich durch Urteil zu entscheiden (BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 IX R 33/15, BFHE 254, 568, BStBl II 2017, 158, Rz 11, m.w.N.).

11 Die Revision ist im Übrigen unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zutreffend hat das FG die von dem Kläger begehrte Erhöhung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2005 auf der Grundlage von § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. durch das JStG 2010 abgelehnt (dazu unter 1.). Die Anwendung des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 auf den Feststellungszeitpunkt 31. Dezember 2005 ist auch von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden (dazu unter 2.).

12 1. Auf der Grundlage von § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 und § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 scheidet die begehrte Erhöhung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 2005 aus.

13 a) Nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Abs. 1 abgezogenen und die nach Abs. 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag (§ 10d Abs. 4 Satz 2 EStG). Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010). Nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des gesonderten Verlustvortrags nur insoweit abweichend berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Dies gilt nach § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 für alle Verluste, für die --wie im Streitfall der Antrag des Klägers vom 19. August 2011 auf Verlustfeststellung-- nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird.

14 b) Mit der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheides an den Einkommensteuerbescheid erreicht, obwohl der Einkommensteuerbescheid kein Grundlagenbescheid ist. Die Besteuerungsgrundlagen sind im Feststellungsverfahren so zu berücksichtigen, wie sie der letzten bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung zu Grunde liegen. Daraus folgt, dass im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht eigenständig zu ermitteln sind (ständige Rechtsprechung, s. zuletzt BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 IX R 31/15, BFHE 255, 1, Rz 17, m.w.N.). Wird der Einkommensteuerbescheid bestandskräftig und berücksichtigt er --wie im Streitfall der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 6. Juli 2006-- keinen Verlust, kommt eine Verlustfeststellung nur noch in Betracht, wenn und soweit der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres nach den Vorschriften der Abgabenordnung änderbar ist (BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812, Rz 13). Der erstmalige Erlass eines Feststellungsbescheides über den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 ist danach ebenso wie die Änderung der Verlustfeststellung von der Reichweite der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit der Steuerfestsetzung --d.h. gemäß §§ 164 f., §§ 172 ff. AO-- im Verlustentstehungsjahr abhängig (BFH-Urteil in BFHE 255, 1, Rz 17).

15 c) Nach diesen Maßstäben schließt die fehlende Berücksichtigung der in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten bei der Einkommensteuerfestsetzung 2005 die geltend gemachte Erhöhung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2005 aus. In dem bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 6. Juli 2006 sind die Aufwendungen nicht im Rahmen des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) als (vorab entstandene) Werbungskosten berücksichtigt, sondern lediglich nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als beschränkt abziehbare Sonderausgaben im Rahmen der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG) abgezogen worden. Die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift nach der Abgabenordnung liegen nicht vor. Im Übrigen macht auch der Kläger keine Änderungsmöglichkeit des Einkommensteuerbescheides 2005 geltend.

16 Ebenso wenig ist nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 eine von der Einkommensteuerfestsetzung abweichende Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen im Bescheid über den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2005 möglich. Denn die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 6. Juli 2006 ist nicht allein deshalb unterblieben, weil eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer nicht möglich war. Vielmehr konnte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 nicht erfolgen, weil dieser bestandskräftig geworden war und eine Änderungsvorschrift nicht eingreift (s. bereits BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 812, Rz 15).

17 d) Anders als der Kläger meint, folgt auch aus dem Urteil des BFH vom 13. Januar 2015 IX R 22/14 (BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829) kein abweichendes Ergebnis. Denn jenem Urteil, in dem der BFH entschieden hat, dass eine durch § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 angeordnete Bindungswirkung nicht bestehe, wenn keine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt worden sei, liegt ein mit dem Streitfall nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. Anders als im Streitfall legte der Kläger in jenem Sachverhalt Einsprüche gegen die die Einkommensteuer jeweils auf 0 € festsetzenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 ein, machte den Werbungskostenabzug für die Ausbildungskosten geltend und beantragte entsprechende Verlustfeststellungen. Wie bereits unter II.1.c dargelegt wurde, wurde demgegenüber im vorliegenden Fall die Einkommensteuerfestsetzung für 2005, die die Ausbildungskosten lediglich als Sonderausgaben berücksichtigt, bestandskräftig. Darüber hinaus stellte der Kläger vor dem 19. August 2011 keinen Antrag auf Verlustfeststellung.

18 e) Durch die in II.1.c dargestellte Auslegung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 wird der Rechtsschutz des Klägers nicht in unzulässiger Weise verkürzt. Wie im Jahr 2004 hätte er die Möglichkeit gehabt, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr die Ausbildungskosten als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit geltend zu machen und den Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides zum 31. Dezember 2005 zu beantragen. Diesem Begehren hätte das FA --wie insbesondere das für das Jahr 2004 zugunsten des Klägers ergangene Urteil des BFH in BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553 verdeutlicht-- entsprechen müssen.

19 2. Die Regelung des § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des JStG 2010, wonach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG auf alle nach dem 13. Dezember 2010 abgegebenen Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags anzuwenden ist, ist auch von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Entgegen der Ansicht des Klägers überschreitet die Regelung des § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des JStG 2010 nicht die Grenzen einer verfassungsrechtlich zulässigen Rückwirkung. Die Voraussetzungen für eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes liegen daher nicht vor. Der Senat verweist zur Begründung und zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil in BFH/NV 2015, 812, Rz 17 bis 21.

20 Zudem ist im Streitfall im Rahmen der Abwägung zu berücksichtigen, dass der Kläger --wie unter II.1.e dargelegt und im Jahr 2004 von ihm geltend gemacht-- die Möglichkeit gehabt hätte, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Ausbildungskosten als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit zu erklären und den Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides zum 31. Dezember 2005 zu beantragen. Dass er eine solche Antragstellung unterlassen hat, kann nicht mit einem Vertrauen in die geänderte Rechtsprechung des BFH (dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 812, Rz 18 und Rz 19, m.w.N.) zur Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. vor Inkrafttreten des JStG 2010 begründet werden. Denn die Rechtsprechungsänderung, die die Möglichkeit einer Verlustfeststellung trotz bereits bestandskräftigen und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Einkommensteuerbescheides einräumte, erfolgte erst mit den Urteilen des BFH vom 17. September 2008 IX R 70/06 (BFHE 223, 50, BStBl II 2009, 897), IX R 69/06 (BFH/NV 2009, 555), IX R 65/06 (BFH/NV 2009, 385), IX R 81/07 (BFH/NV 2009, 386), IX R 92/07 (juris) und damit mehr als zwei Jahre nach dem Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 6. Juli 2006.

21 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de