

Urteil vom 20. Juli 2018, IX R 28/17

Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG a.F., § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG - Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 erster Halbsatz EStG - Bedingte Revisionseinlegung

ECLI:DE:BFH:2018:U.200718.IXR28.17.0

BFH IX. Senat

AO § 164, AO § 171 Abs 3a, AO § 171 Abs 10, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst d Halbs 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 182 Abs 1, FGO § 40 Abs 2 S 1 Alt 2, FGO § 74, FGO § 100 Abs 2, FGO § 101, EStG § 10d Abs 4, EStG VZ 2006 , EStG § 23 Abs 3 S 8, EStG VZ 2007 , EStG § 23 Abs 3 S 9

vorgehend FG München, 13. September 2017, Az: 10 K 2312/16

Leitsätze

1. NV: Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist auch dann gemäß § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG zu ändern, wenn im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr Veräußerungsverluste in geringerer Höhe als tatsächlich erzielt ausgewiesen sind und die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 erster Halbsatz EStG eine steuerliche Auswirkung der nicht ausgleichbaren Veräußerungsverluste auf die Höhe der Einkommensteuer ausschließt .
2. NV: Eine lediglich "vorsorglich" eingelegte Revision ist als bedingt eingelegtes Rechtsmittel unzulässig .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 14. September 2017 10 K 2312/16 hinsichtlich der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2007 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Revision des Beklagten als unbegründet zurückgewiesen.

Die Revision des Klägers wird als unzulässig verworfen.

Dem Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, wird die Entscheidung über die Kosten der Revisionsverfahren übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) investierte in den Jahren 2005 bis 2007 in fremdfinanzierte Anlagen und erzielte daraus 2006 bis 2008 Verluste.
- 2 Die Einkommensteuer- und Verlustfeststellungserklärungen des Klägers gingen für das Streitjahr 2006 am 2. März 2007 und für das Streitjahr 2007 am 31. Juli 2009 beim Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA davon aus, dass hinsichtlich der Finanzanlagen wegen hoher Refinanzierungszinsen keine Einkünfteerzielungsabsicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlag und setzte mit

Bescheid vom 9. März 2011 die Einkommensteuer für 2006 auf 469.756 € fest. Den für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2006 stellte das FA mit Bescheid vom 9. März 2011 auf 114.073 € gesondert fest.

- 4 Ebenfalls mit Bescheid vom 9. März 2011 setzte das FA die Einkommensteuer für 2007 auf 530.819 € fest. Den für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2007 stellte das FA mit Bescheid vom 9. März 2011 auf 49.260 € gesondert fest.
- 5 Mit Schreiben vom 12. April 2011 legte der Kläger Einsprüche "gegen die Bescheide für 2006 und 2007 über Einkommensteuer" ein.
- 6 Am 3. November 2011 ergingen aus nicht streitgegenständlichen Gründen geänderte Bescheide, mit denen das FA die Einkommensteuer für 2006 auf 468.592 € und für 2007 auf 523.190 € festsetzte.
- 7 Mit Schreiben vom 25. Juni 2015 beantragte der Kläger in den Einspruchsverfahren eine Berücksichtigung der in Rede stehenden Verluste als Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre (EStG) und --soweit diese nicht ausgleichsfähig seien-- die gesonderte Feststellung. Mit Schreiben vom 24. März 2016 übersandte er dem FA geänderte Anlagen SO, in denen die Verluste als solche i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 1.347.303,74 € für 2006 und in Höhe von 2.261.319,60 € für 2007 eingetragen waren.
- 8 Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2016 wies das FA die "Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007" als unbegründet zurück. Es lägen zwar Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2006 und zum 31. Dezember 2007, jeweils vom 9. März 2011, seien jedoch mangels Anfechtung bestandskräftig geworden.
- 9 Gegen die Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2016 erhob der Kläger Klage.
- 10 Mit Schreiben vom 4. August 2016 beantragte der Kläger eine Änderung der Verlustfeststellungsbescheide, die das FA mit Bescheid vom 21. September 2016 ablehnte. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2017). Zur Begründung führte das FA aus, eine Änderung der Verlustfeststellungen nach der anzuwendenden alten Fassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG scheide aus, da nicht der Einkommensteuerbescheid Bezugspunkt für eine Änderung der Verlustfeststellungsbescheide sei, sondern nur ein bereits ergangener Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres. Die Verlustfeststellungen seien aber wegen Bestandskraft nicht änderbar.
- 11 Auch gegen diese Einspruchsentscheidung des FA erhob der Kläger Klage.
- 12 Das Finanzgericht (FG) hat die Klageverfahren verbunden und gab der Klage in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1889 veröffentlichten Urteil insoweit statt, als der Kläger die Änderung der Verlustfeststellungsbescheide nach § 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz i.V.m. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG a.F. um weitere Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.347.303,74 € zum 31. Dezember 2006 und 2.261.319,60 € zum 31. Dezember 2007 geltend macht. Im Übrigen hat das FG die Klage abgewiesen.
- 13 Gegen das Urteil haben sowohl das FA als auch der Kläger Revision eingelegt.
- 14 Das FA macht die Verletzung materiellen Rechts (§ 10d Abs. 4 Satz 5 EStG a.F.) geltend. Eine Änderung der Verlustfeststellungen nach der Korrekturvorschrift des § 10d Abs. 4 Satz 5 i.V.m. Satz 4 EStG a.F. sei nicht möglich. Die Tatbestandsmerkmale des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG a.F. seien nicht erfüllt und eine entsprechende Anwendung des Satz 4 sei daher nicht zulässig. Denn die Änderung des Steuerbescheids unterbleibe nicht mangels steuerlicher Auswirkung auf die Steuerfestsetzung; vielmehr habe wegen der Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG durch den Einkommensteuerbescheid keine Regelung zur Höhe des nicht ausgeglichenen Verlusts aus privaten Veräußerungsgeschäften getroffen werden können.
- 15 Das FA beantragt, das Urteil der Vorinstanz insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat, die Klage insgesamt abzuweisen und die Revision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Der Kläger beantragt,

die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise unter Änderung der Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007, jeweils vom 3. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2016, bei den sonstigen Einkünften weitere Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.347.303,74 € in 2006 und 2.261.319,60 € in 2007 zu berücksichtigen mit der Folge, dass die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 und zum 31. Dezember 2007, jeweils vom 9. März 2011, unter Berücksichtigung dieser zusätzlichen Verluste entsprechend geändert werden, hilfsweise die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 und zum 31. Dezember 2007, jeweils vom 9. März 2011, dahin gehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften um weitere Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.347.303,74 € zum 31. Dezember 2006 und in Höhe von 2.261.319,60 € zum 31. Dezember 2007 erhöht wird.

- 17** Der Kläger macht geltend, seine Revisionseinlegung erfolge nur "vorsorglich" für den Fall, dass der Bundesfinanzhof (BFH) der Entscheidung des FG hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit der Verlustfeststellungsbescheide nicht folgen sollte. Er habe sein Rechtsschutzziel mit dem stattgebenden Urteil des FG bereits erreicht.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des FA ist hinsichtlich des Streitjahres 2006 unbegründet und daher insoweit nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA verpflichtet ist, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG a.F. zu ändern (dazu unter 1.). Bezüglich der gesonderten Feststellung des zum 31. Dezember 2007 verbleibenden Verlustvortrags führt die Revision des FA insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO; dazu unter 2.).
- 19** Die Revision des Klägers ist unzulässig (dazu unter 3.).
- 20** 1. Verbleibender Verlustvortrag zum 31. Dezember 2006
- 21** Nach zutreffender Entscheidung des FG ist das FA verpflichtet, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 mit der Maßgabe zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften um die in Rede stehenden Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.347.303,74 € erhöht wird.
- 22** a) Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG gilt § 10d Abs. 4 EStG für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften entsprechend. Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag sind die nicht ausgleichbaren Veräußerungsverluste, vermindert um die nach § 10d Abs. 1, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs. 2, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag (§ 10d Abs. 4 Satz 2, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG). Nach § 10d Abs. 4 Satz 4, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG sind Feststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Ändern sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge aber nicht, ist die Vorschrift von vornherein unanwendbar (BFH-Urteile vom 17. September 2008 IX R 70/06, BFHE 223, 50, BStBl II 2009, 897; vom 11. November 2008 IX R 44/07, BFHE 223, 395, BStBl II 2010, 31). Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleibt (§ 10d Abs. 4 Satz 5, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG). Danach setzt die Änderung des Feststellungsbescheids nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG voraus, dass der korrespondierende Einkommensteuerbescheid verfahrensrechtlich --d.h. gemäß §§ 164 f., §§ 172 ff. der Abgabenordnung (AO)-- zu ändern ist oder dies allein wegen fehlender steuerlicher Auswirkung unterbleibt (BFH-Urteil vom 22. Januar 2013 IX R 11/12, BFH/NV 2013, 1069, m.w.N.).
- 23** § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG ist eine gegenüber den Vorschriften der AO eigenständige Korrekturvorschrift i.S.

von § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d, 1. Halbsatz AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 1. September 1998 VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; gleicher Ansicht Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 172 AO Rz 45, wo wohl aus Versehen § 10d "Abs. 3" Sätze 4 und 5 EStG genannt wird). Denn in § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d, 1. Halbsatz AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist ausdrücklich bestimmt, dass die Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden über die in der AO getroffenen Regelungen hinaus erlaubt ist, "soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist". § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG begründet eine solche sonstige gesetzliche Befugnis für eine Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden. § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG macht deutlich, dass der Gesetzgeber für den Verlustabzug auch bei bestandskräftigen Feststellungsbescheiden eine Änderungssperre und damit einen Vertrauensschutz erst dann eintreten lassen will, wenn die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist.

- 24** b) Nach diesen Grundsätzen ist § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 i.V.m. Satz 5 EStG im Streitfall als Korrekturvorschrift anwendbar, weil sich die der Verlustfeststellung zugrunde liegenden, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte in Gestalt von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften unstreitig geändert haben. Da der Kläger bereits am 2. März 2007 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2006 abgegeben hat, ist § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) anzuwenden (vgl. § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010). Mit einem Antrag auf Änderung eines bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheids wird der Anwendungsbereich des neuen Rechts nicht eröffnet (BFH-Beschluss vom 4. April 2014 IX B 137/13, BFH/NV 2014, 1042).
- 25** Anders als das FA meint, ist die Änderung des Steuerbescheids auch alleine wegen fehlender steuerlicher Auswirkungen unterblieben (§ 10d Abs. 4 Satz 5 EStG). Die fehlenden steuerlichen Auswirkungen können sich sowohl aus tatsächlichen Umständen --z.B. die Steuer war bereits auf Null festgesetzt-- als auch aus rechtlichen Gründen --wie beispielsweise der Saldierung von Rechtsfehlern (ebenso Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG Rz 129) oder gesetzlichen Verlustausgleichsbeschränkungen-- ergeben. Die im Streitfall anwendbare Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG schloss einen Einfluss der nicht ausgleichbaren Veräußerungsverluste auf die Höhe der Einkommensteuer aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 395, BStBl II 2010, 31, unter II.2.b, Rz 14). Denn die Veräußerungsverluste dürfen nach § 23 Abs. 3 Satz 8 erster Halbsatz EStG nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden. § 23 Abs. 3 Satz 8 erster Halbsatz EStG schließt damit einen vertikalen Verlustausgleich zwischen Veräußerungsverlusten und positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten und eine Auswirkung solcher Veräußerungsverluste auf die Höhe der festzusetzenden Steuer aus. Eine solche Auslegung wird vom Regelungszweck des § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 i.V.m. Satz 5 EStG gestützt, der die richtige und vollständige Verwirklichung des Verlustabzugs sicherstellen will.
- 26** Das FG hat zudem ohne Rechtsverstoß entschieden, dass die Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung des zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrags im Streitfall nicht abgelaufen war (vgl. § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG), weil der Ablauf der Festsetzungsfrist wegen der anhängigen Klage gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 gehemmt war (vgl. § 171 Abs. 3a AO).
- 27** 2. Verbleibender Verlustvortrag zum 31. Dezember 2007
- 28** Das FG hätte das Verfahren hinsichtlich der Änderung des Feststellungsbescheids über den zum 31. Dezember 2007 verbleibenden Verlustvortrag gemäß § 74 FGO aussetzen müssen, bis das FA die gesonderte Feststellung des zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrags geändert hat.
- 29** a) Im Streitfall handelt es sich hinsichtlich der Änderung der Feststellungsbescheide über die zum 31. Dezember 2006 und zum 31. Dezember 2007 verbleibende Verlustvorträge um Verpflichtungsklagen gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 2. Alternative FGO, da der Kläger die Änderung der bereits bestandskräftigen Feststellungsbescheide begehrt (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2008 IX R 53/07, BFH/NV 2009, 364). Eine Entscheidung zu Gunsten des Klägers kann daher nach § 101 FGO nur dahin gehen, das FA zu verpflichten, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen. Der Kläger begehrt eine Änderung des zum 31. Dezember 2007 gesondert festgestellten verbleibenden Verlustvortrags auch wegen der Veräußerungsverluste aus dem Jahr 2006. Über diese Verluste ist aber bei der gesonderten Feststellung des zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrags zu entscheiden, welche als Grundlagenbescheid (vgl. § 171 Abs. 10 AO) für den Feststellungsbescheid über den zum 31. Dezember 2007

verbleibenden Verlustvortrag gemäß § 182 Abs. 1 AO Bindungswirkung hat (vgl. § 10d Abs. 4 Satz 2, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG, sowie BFH-Beschluss vom 4. Februar 2000 XI B 119/98, BFH/NV 2000, 948; BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 364).

- 30** Eine abweichende Beurteilung ergibt sich nicht daraus, dass das FG auch über die Änderung der gesonderten Feststellung des zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrags zu entscheiden hatte. Denn das FG hatte die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids über den zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrag zu beachten, da es diesen Bescheid --wie ausgeführt-- nicht selbst gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO ändern konnte.
- 31** Dieser Verfahrensfehler berührt die Grundordnung des Verfahrens und ist deshalb ohne Verfahrensrüge zu beachten (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juli 2000 IX R 93/97, BFHE 192, 241, BStBl II 2001, 9; in BFH/NV 2009, 364).
- 32** b) Das angefochtene Urteil ist daher bezüglich der gesonderten Feststellung des zum 31. Dezember 2007 verbleibenden Verlustvortrags aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif; sie wird insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen, das sein Verfahren nach § 74 FGO aussetzen und die Änderung des Feststellungsbescheids über den zum 31. Dezember 2006 verbleibenden Verlustvortrag abwarten muss.
- 33** 3. Die vom Kläger lediglich "vorsorglich" eingelegte Revision ist als bedingt eingelegtes Rechtsmittel unzulässig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. August 1988 2 C 51/86, BVerwGE 80, 123; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 56) und daher zu verwerfen.
- 34** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de