Urteil vom 30. Juni 2020, IX R 3/19

Nullbescheid - Klagebefugnis - Berücksichtigung verlusterhöhender Besteuerungsgrundlagen - Bindungswirkung - Altersentlastungsbetrag

ECLI:DE:BFH:2020:U.300620.IXR3.19.0

BFH IX. Senat

FGO § 40 Abs 2, EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 5, EStG § 24a, AO § 351, EStG VZ 2015

vorgehend FG Köln, 11. Dezember 2018, Az: 10 K 1730/17

Leitsätze

1. Die Klage gegen einen auf null € lautenden Steuerbescheid ist zulässig, wenn geltend gemacht wird, eine den verbleibenden Verlustvortrag erhöhende Besteuerungsgrundlage sei in ihm nicht berücksichtigt (Beseitigung der negativen Bindungswirkung).

2. Ist die Besteuerungsgrundlage im Steuerbescheid berücksichtigt (positive Bindungswirkung), besteht jedoch Streit über die Frage, ob sie den verbleibenden Verlustvortrag erhöht (hier: Altersentlastungsbetrag), muss die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid gerichtet werden. Im Steuerbescheid wird nicht über die Berechnung des Verlustvortrags entschieden.

3. Eine Besteuerungsgrundlage (hier: Altersentlastungsbetrag) ist einem Steuerbescheid "zu Grunde gelegt", wenn sie in ihm (in zutreffender Höhe) berücksichtigt ist. Zumindest bei einem auf null € lautenden Steuerbescheid ist nicht zusätzlich erforderlich, dass sie sich auf die Höhe der festzusetzenden Steuer ausgewirkt hat (Abgrenzung von Senatsurteil vom 12.07.2016 - IX R 31/15, BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 12.12.2018 - 10 K 1730/17 aufgehoben.

Die Klage wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Altersentlastungsbetrag den Verlustabzug erhöht.

2 Der 1949 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine 1948 geborene Ehefrau werden im Streitjahr (2015) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Sie erzielten u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kläger) und Kapitalvermögen (Kläger und Ehefrau). Unstreitig ist bei dem Kläger ein Altersentlastungsbetrag von 1.216 € und bei der Ehefrau ein solcher von 1.095 € zu berücksichtigen. Nach Abzug der Altersentlastungsbeträge ergab sich bei dem Kläger ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte von ./. 27.597 € und bei der Ehefrau von ./. 1.095 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für 2015 auf null € fest.

3 Mit Bescheid vom selben Tag stellte das FA für den Kläger den verbleibenden Verlustvortrag auf 26.381 € (27.597 € ./. 1.216 €) fest. Für die Ehefrau unterblieb eine solche Festsetzung (1.095 € ./. 1.095 € = 0 €).

4 Gegen beide Bescheide (Einkommensteuer und gesonderte Verlustfeststellung) erhoben der Kläger und seine

Ehefrau Einsprüche, die das FA zurückwies.

5 Am 29.06.2017 hat der Kläger fristgerecht Klage erhoben. Die Klage richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung mit dem Antrag, den verbleibenden Verlustvortrag unter Einbeziehung des Altersentlastungsbetrags zu berechnen. Zur Begründung hat der Kläger ausgeführt, abzuziehen (und gesondert festzustellen) seien nicht die negativen Einkünfte, sondern der negative Gesamtbetrag der Einkünfte, in den auch der Altersentlastungsbetrag eingehe. Das FA ist dem entgegen getreten unter Bezugnahme auf R 10d Abs. 1 der Einkommensteuerrichtlinien 2015.

6 Am 18.07.2018 änderte das FA aus nicht streitigen Gründen den Einkommensteuerbescheid für 2015 und den gesonderten Verlustfeststellungsbescheid des Klägers. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte betrug nach dem geänderten Einkommensteuerbescheid beim Kläger ./. 17.235 €, bei der Ehefrau unverändert ./. 1.095 €. Der verbleibende Verlustvortrag für den Kläger wurde mit ./. 16.019 € (./. 17.235 € + 1.216 €) festgestellt; für die Ehefrau ergab sich keine Änderung.

7 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage, ohne näher auf ihre Zulässigkeit einzugehen, stattgegeben, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2015 geändert, den verbleibenden Verlustvortrag für den Kläger um 1.216 € auf 17.235 € erhöht und zugunsten der Ehefrau erstmals einen verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 1.095 € festgestellt.

8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Abzuziehen seien nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nur die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG), nicht der Altersentlastungsbetrag. Der Zusatz "bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte" könne nicht so verstanden werden, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werde. Abzugsfähig sei vielmehr nur die Summe der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte. Aus § 24a EStG ergebe sich nichts anderes. Der Altersentlastungsbetrag sei kalenderjährlich auf einen Höchstbetrag begrenzt. Würde er den Verlustabzug erhöhen, käme es im zukünftigen Jahr des Ausgleichs zu einer Überschreitung des Höchstbetrags, soweit dort der originär zu gewährende und der vorgetragene Betrag zusammen wirksam würden und zu einer Verletzung des Abschnittsprinzips. Der Altersentlastungsbetrag sei außerdem höchstpersönlich und dürfe auch deshalb nicht in die gesonderte Verlustfeststellung eingehen.

9 Das FA beantragt,
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.

10 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Er hält das angegriffene Urteil für zutreffend. Der Altersentlastungsbetrag gehöre zu den für alle Einkunftsarten geltenden gemeinsamen Vorschriften. Wäre die Auffassung des FA richtig, würde der Altersentlastungsbetrag nicht gewährt, obwohl die Voraussetzungen dafür vorlagen. Nur, wenn der Altersentlastungsbetrag den Verlustabzug erhöhe, werde er seinem Zweck entsprechend wirksam. Der intersubjektive Verlustausgleich ergebe sich aus den Besonderheiten der Zusammenveranlagung. Die Höchstpersönlichkeit des Altersentlastungsbetrags sei deshalb unbeachtlich.

12 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten und unterstützt die Revision des FA. Ausgangsgröße für die gesonderte Verlustfeststellung sei die negative Summe der Einkünfte, nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte. Das ergebe sich aus dem Wortlaut des § 10d EStG sowie aus dessen Genese. Der Altersentlastungsbetrag bilde keinen erwerbsbedingten Aufwand ab und gehöre auch nicht zum Konzept des objektiven Nettoprinzips. Mit Umstellung der Rentenbesteuerung werde er ohnehin sukzessive auf null € abgeschmolzen. § 10d EStG durchbreche das Periodizitätsprinzip, sei insofern aber eng auszulegen. Der Altersentlastungsbetrag für sich genommen führe nicht zum Verlustabzug und erhöhe ihn auch nicht.

13 Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II

...

14 Die Revision ist mit der Maßgabe begründet, dass die Klage unzulässig ist. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage als unzulässig (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es fehlt die für die Erhebung einer Anfechtungsklage erforderliche Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO).

15 1. Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend machen kann, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines Steuerbescheids, in dem die Steuerschuld auf null € festgesetzt worden ist (sog. Nullbescheid), grundsätzlich nicht möglich. Etwas anderes kommt nur in Betracht, wenn sich der Bescheid für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.12.2016 - I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, m.w.N.).

16 a) Erstrebt der Kläger die gesonderte Feststellung eines höheren verbleibenden Verlustvortrags, muss er gegen den Einkommensteuerbescheid des Entstehungsjahrs oder des Rücktragsjahrs klagen, wenn und soweit in diesen Bescheiden Besteuerungsgrundlagen, aus denen sich die geltend gemachte Erhöhung des Verlustvortrags ergeben sollen, nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt sind.

17 aa) Das ergibt sich aus § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG. Danach sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags 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. Die für das Verhältnis von Grundlagenbescheiden zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften des § 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 Halbsatz 2 EStG). Danach entfaltet auch ein auf null lautender Steuerbescheid im Hinblick auf bestimmte Besteuerungsgrundlagen Bindungswirkung für die Verlustfeststellung wie ein Grundlagenbescheid. Dies rechtfertigt und erfordert es, die Klage gegen den Steuerbescheid zu richten, obwohl sich aus der Festsetzung der Steuer eine Beschwer nicht ergibt. Wegen der Bindungswirkung wird die den Verlustvortrag erhöhende Besteuerungsgrundlage im Verlustfeststellungsverfahren nicht (mehr) geprüft.

18 bb) Die Beschwer setzt in diesem Fall voraus, dass die verlusterhöhende Besteuerungsgrundlage im angefochtenen Steuerbescheid nicht oder (nach der Ansicht des Klägers) nicht in vollem Umfang berücksichtigt ist, der Gesamtbetrag der Einkünfte mithin zu hoch ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704). Dann entfaltet der Steuerbescheid insofern für die Verlustfeststellung eine negative Bindungswirkung gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, die es verhindert, den Verlustvortrag in zutreffender Höhe festzustellen. Das Klagebegehren ist in diesem Fall darauf gerichtet, die negative Bindungswirkung zu beseitigen und eine positive Bindungswirkung zu erreichen. Erst wenn die den Verlustabzug erhöhende Besteuerungsgrundlage im Steuerbescheid berücksichtigt ist, kann der Feststellungsbescheid geändert oder erlassen werden. Wie das Gericht tenorieren muss, wenn eine solche Klage begründet ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.

19 b) Ist dagegen streitig, ob eine im Steuerbescheid (in zutreffender Höhe) berücksichtigte Besteuerungsgrundlage den Verlustabzug erhöht, muss die Klage gegen den Feststellungsbescheid gerichtet werden. In diesem Fall wirkt sich der Steuerbescheid für die Verlustfeststellung nicht nachteilig aus. Die dem Steuerbescheid zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen entfalten positive Bindungswirkung und können (müssen) bei der Verlustfeststellung berücksichtigt werden. Weiter reicht die Bindungswirkung des Steuerbescheids nicht. Im Steuerbescheid wird insbesondere nicht mit Bindungswirkung über die Höhe des Verlustabzugs entschieden.

20 c) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Senatsurteil vom 12.07.2016 - IX R 31/15 (BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699). Zwar hat der Senat dort ausgeführt, eine Besteuerungsgrundlage sei der Steuerfestsetzung i.S. von § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG nicht "zu Grunde gelegt worden", soweit sie sich wegen § 351 Abs. 1 AO auf die Höhe der festgesetzten Steuer nicht ausgewirkt habe. Es kann offenbleiben, ob diese Aussage auch Geltung beanspruchen kann für Besteuerungsgrundlagen, die sich aus anderen Gründen auf die Höhe der Steuerfestsetzung nicht ausgewirkt haben (vgl. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG). Jedenfalls bei der Anfechtung eines Nullbescheids ist es von vornherein ausgeschlossen, dass sich eine noch nicht berücksichtigte, den Verlust erhöhende Besteuerungsgrundlage auf die Steuerfestsetzung (mindernd) auswirkt. Das Senatsurteil in BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699 betrifft deshalb nur den Fall, dass sich die Klage nicht gegen einen Nullbescheid richtet.

21 2. Nach diesen Grundsätzen kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben. Das FG hat zu Unrecht die Zulässigkeit der Klage bejaht.

22 a) Die Klage richtet sich ausdrücklich und eindeutig nur gegen den Einkommensteuerbescheid. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2015 ist nicht deshalb zum Gegenstand der Klage geworden, weil die gegen den Einkommensteuerbescheid und den Verlustfeststellungsbescheid gerichteten Einsprüche in der Einspruchsentscheidung verbunden worden sind und weil der Klageschrift eine Abschrift der Einspruchsentscheidung beigefügt war. In der Klageschrift ist der Gegenstand der Klage eindeutig bezeichnet "wegen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.06.2017". Zieht man zum Vergleich auch die Einsprüche vom 28.09.2016 (nur Feststellungsbescheid) und vom 10.10.2016 (Einkommensteuerbescheid) hinzu, wird deutlich, dass die Klage nur gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtet sein sollte. Daran ist der fachkundig vertretene Kläger festzuhalten. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Kläger in der Klageschrift beantragt hat, "den verbleibenden Verlustvortrag unter Einbeziehung des Altersentlastungsbetrags gem. § 24a EStG in Höhe von 1.216 € und 965 € zu berechnen". Daraus kann nicht geschlossen werden, dass sich die Klage (auch) gegen den Feststellungsbescheid richten sollte. Zwar wird der verbleibende Verlustvortrag nicht im Einkommensteuerbescheid berechnet. Über die Höhe des Altersentlastungsbetrags, auf die sich der insofern bezifferte Antrag auch bezieht, ist aber mit Bindungswirkung im Einkommensteuerbescheid zu entscheiden. Aus der maßgeblichen Empfängersicht lag deshalb die Annahme nahe, dass die Klage nur gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtet sein sollte. So hat sie das FG auch erfasst. Zwar hat das FG im Urteil sodann den verfahrensfremden Feststellungsbescheid geändert und nicht beachtet, dass sich die Klage nur gegen den Einkommensteuerbescheid richtete und dass dessen Bindungswirkung nicht betroffen war. Dies ist jedoch im Hinblick auf den Gegenstand der Klage ebenso unbeachtlich wie die Klagebegründung. Denn nach Ablauf der Klagefrist kommt eine Erweiterung auf einen anderen selbständigen Streitgegenstand nicht mehr in Betracht. Gleichfalls scheidet die Umdeutung einer gegen den Steuerbescheid gerichteten Klage in eine gegen den Feststellungsbescheid gerichteten Klage jedenfalls dann aus, wenn der Kläger --wie im Streitfall-- bei Erhebung der Klage fachkundig vertreten war (vgl. Senatsurteil vom 14.06.2016 - IX R 11/15, BFH/NV 2016, 1676).

23 b) Für die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Klage fehlt die erforderliche Beschwer, weil die nach dem Vortrag des Klägers den Verlustabzug erhöhende Besteuerungsgrundlage, nämlich der Altersentlastungsbetrag gemäß § 24a EStG, in diesem Bescheid nach übereinstimmender Auffassung aller Beteiligten in zutreffender Höhe berücksichtigt ist. Damit entfaltet der Bescheid die vom Kläger erstrebte positive Bindungswirkung für die Verlustfeststellung. Die Frage, ob der Altersentlastungsbetrag den Verlustabzug erhöht, betrifft dagegen die Berechnung des verbleibenden Verlustvortrags und kann unter den gegebenen Umständen nur im Verfahren gegen den Feststellungsbescheid geklärt werden. Wäre auch die Höhe des Altersentlastungsbetrags streitig, hätte der Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid und den Feststellungsbescheid Klage erheben müssen.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de