Urteil vom 10. März 2020, IX R 24/19

Anfechtung eines Nullbescheids - Verlustrücktrag

ECLI:DE:BFH:2020:U.100320.IXR24.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 1, EStG § 10 Abs 4, FGO § 40 Abs 2, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. April 2019, Az: 7 K 7111/17

Leitsätze

1. NV: Über Grund und Höhe des Verlustrücktrags wird auch nach der Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung durch das JStG 2010 ausschließlich im Rahmen der Veranlagung des Rücktragsjahres entschieden.

2. NV: Für die Klage gegen einen auf 0 € lautenden Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres fehlt die Klagebefugnis i.S. des § 40 Abs. 2 FGO, wenn das Begehren des Steuerpflichtigen nicht auf die Verlustfeststellung, sondern ausschließlich auf den Verlustrücktrag gerichtet ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11.04.2019 - 7 K 7111/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht, ob ein auf 0 € lautender Einkommensteuerbescheid (für 2013) zulässigerweise angefochten werden kann, um einen höheren Verlustrücktrag (nach 2012) zu erreichen. In materieller Hinsicht steht der Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Verlusts i.S. des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Streit.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der im Jahr 2009 gegründeten ... GmbH (S GmbH), die ein Stammkapital von 25.000 € aufwies. Am 14.03. bzw. 20.04.2011 hatte der Kläger der S GmbH zu 3 % verzinsliche Darlehen über 15.000 € bzw. 3.000 € gewährt, die bis zum 01.03. bzw. 01.04.2013 zurückgezahlt werden sollten. Der Kläger veräußerte die Anteile an der S GmbH mit notariellem Vertrag vom 04.06.2013 zu einem Kaufpreis von 1 €; dabei fielen Rechtsanwaltskosten von 47,60 € an.

3 Daneben war der Kläger zu 24,5 % am Stammkapital (25.000 €) der im Jahr 2009 gegründeten ... GmbH (B GmbH) beteiligt. Am 28.05.2013 beantragte die Gesellschaft die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Beschluss vom 02.07.2013 eröffnete das zuständige Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 28.01.2016 einen Einkommensteuerbescheid für 2013, in dem die Besteuerungsgrundlagen geschätzt wurden. Dagegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein und übersandte seine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr. Darin erklärte er einen "Veräußerungsverlust

nach § 16 EStG" in Höhe von 50.705 € (davon im Teileinkünfteverfahren steuerpflichtig: 31.514 €). Im Hinblick auf die Anteile an der S GmbH ermittelte der Kläger einen Veräußerungsverlust in Höhe von 34.218,96 €, der sich einerseits aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Stammkapital sowie den Rechtsanwaltskosten (15.027,96 €, im Teileinkünfteverfahren), andererseits aus dem Ausfall der Gesellschafterdarlehen in Höhe von 18.000 € und der Zinsen in Höhe von 1.191 € (ohne Kürzung) ergab. Für die Anteile an der B GmbH setzte der Kläger einen Verlust in Höhe von 16.486,50 € an, der sich --nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens-- aus dem verlorenen Stammkapital (6.125 €) und einer Agio-Zahlung vom 13.10.2009 in Höhe von 21.352,50 € zusammensetzte. Angaben zum Verlustrücktrag machte der Kläger in der Steuererklärung nicht.

5 Mit Bescheid vom 22.06.2016 setzte das FA die Einkommensteuer 2013 auf 0 € fest. Dabei berücksichtigte es den Veräußerungsverlust für die Anteile an der S GmbH mit 26.542,56 €; der ausgefallene Darlehens- und Zinsbetrag gelangte (ebenfalls) nur zu 60 % zum Abzug. Der Verlust aus den Anteilen an der B GmbH wurde erklärungsgemäß berücksichtigt. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 20.874 €. Vor diesem Hintergrund änderte das FA den Einkommensteuerbescheid für 2012 nach § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG und berücksichtigte einen Verlustrücktrag aus 2013 in nämlicher Höhe (Bescheid vom 05.07.2016).

6 Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 22.06.2016 legte der Kläger wiederum rechtzeitig Einspruch ein und wandte sich gegen die Kürzung des Verlusts aus der Veräußerung der Anteile an der S GmbH; die ausgefallenen Krisendarlehen und die Zinsen seien in voller Höhe zu berücksichtigen. Zudem beantragte der Kläger einen Verlustrücktrag von 28.550 € in das Jahr 2012 (nach einer entsprechenden Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2013).

7 Mit Einspruchsentscheidung vom 10.03.2017 verwarf das FA den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 22.06.2016 als unzulässig. Im Hinblick auf die auf 0 € lautende Steuerfestsetzung sei der Kläger nicht beschwert. Weil über den zurückzutragenden Verlust im Rücktragsjahr zu entscheiden sei, werde der Kläger durch einen geringeren als den geltend gemachten Verlust nicht im Verlustentstehungsjahr (2013), sondern ggf. im Rücktragsjahr (2012) beschwert.

8 Darüber hinaus änderte das FA --nachdem es einen entsprechenden Verböserungshinweis im Einspruchsverfahren betreffend die Einkommensteuer 2013 erteilt hatte-- die Einkommensteuerfestsetzung für 2012 mit Bescheid vom 22.03.2017 nach § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG und setzte nur noch einen Verlustrücktrag aus 2013 in Höhe von 4.388 € an. Im Hinblick auf die Anteile an der S GmbH blieb es bei der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Im Hinblick auf die Anteile an der B GmbH berücksichtigte das FA keinen Verlust mehr, da dieser erst mit Abschluss des Insolvenzverfahrens entstanden sei.

9 Mit der anschließenden Klage gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 begehrte der Kläger die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 31.514,46 € und aus Kapitalvermögen in Höhe von 19.191 €. Dabei ermittelte er die negativen Einkünfte nach § 17 EStG aus dem Verlust aus der Veräußerung der Anteile an der S GmbH in Höhe von 15.027,96 € sowie aus dem Verlust aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der B GmbH in Höhe von 16.486,50 €. Die ausgefallenen Darlehens- und Zinsforderungen gegenüber der S GmbH in Höhe von 19.191 € sollten als Verlust nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG erfasst werden.

10 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1516 veröffentlichten Urteil vom 11.04.2019 setzte das Finanzgericht (FG) die Einkommensteuer 2013 unter Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 43.029,06 € auf 0 € fest und wies die Klage im Übrigen ab. Der Kläger habe zulässigerweise den auf 0 € lautenden Einkommensteuerbescheid angefochten. Im Streitfall gelange die neue Rechtslage nach Maßgabe des § 10d Abs. 2 Satz 4 [gemeint ist: Abs. 4 Satz 4] EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) zur Anwendung (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010). Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei über die Höhe eines nach 2010 zurückzutragenden Verlusts aus 2011 im Entstehungsjahr zu befinden. Im Rücktragsjahr sei nur über die Höhe des Verlustrücktrags verbindlich zu entscheiden; diese sei von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte im Verlustrücktragsjahr und von dem Antrag des Steuerpflichtigen nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG abhängig. Denn die Entscheidung über die Höhe des Verlustrücktrags fließe als Berechnungsgrundlage in den Feststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres ein, ohne dort selbständig anfechtbar zu sein (BFH-Beschluss vom 09.02.2017 - X B 49/16, BFH/NV 2017, 721, Rz 14, m.w.N.). Dies spreche dafür, immer im Verlustentstehungsjahr über die Höhe des entstandenen Verlusts zu

entscheiden, unabhängig davon, ob nach Verrechnung im Entstehungsjahr und Rücktrag noch ein vorzutragender und festzustellender Verlustteil verbleibe.

11 Die Klage sei aber nur teilweise begründet. Die Einkünfte nach § 17 EStG seien mit ./. 43.029,06 € zu berücksichtigen. Für die Anteile an der B GmbH ergebe sich ein --der Höhe nach unstreitiger-- Verlust in Höhe von 16.486,50 €; dabei gelange das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung. Der Verlust sei unverändert nach § 17 EStG zu berücksichtigen. Die Rechtsprechungsänderung (BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208) sei ohne Bedeutung, da sowohl die Stammeinlage als auch die Agio-Zahlung als Zuführung zur Kapitalrücklage unverändert Berücksichtigung finden könnten.

12 Der Verlust könne zudem bereits im Jahr 2013 --und nicht erst bei Beendigung des Insolvenzverfahrens-- angesetzt werden. Abweichend vom Grundsatz der Verlustberücksichtigung bei Abschluss der Liquidation entstehe ein Auflösungsverlust bereits in dem früheren Zeitpunkt, in dem feststehe, dass kein Vermögen an die Gesellschafter verteilt werde und wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen sei. Es müsse also feststehen, dass keine (weiteren wesentlichen) Anschaffungskosten oder Auflösungskosten mehr anfielen. Indizien dafür seien etwa die fehlende aktive Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, entsprechende Angaben in der Bilanz oder das Nichtvorhandensein von Anlagevermögen und Vorräten. Auch bei Auflösung durch ein Insolvenzverfahren werde der Verlust ausnahmsweise vor dessen Abschluss realisiert, wenn er bereits sicher feststehe. Dafür müsse die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststehen. Dies sei vorliegend im Jahr 2013 der Fall gewesen. Zudem sei eine Zahlung aus der Masse an den Kläger auszuschließen gewesen.

13 Daneben sei ein Verlust aus der Veräußerung der Anteile an der S GmbH in Höhe von 26.542,56 € gemäß § 17 EStG zu berücksichtigen; dabei gelange das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung. Hingegen sei im Hinblick auf die verlorene Darlehens- und Zinsforderung aus dem Krisendarlehen kein Verlust aus Kapitalvermögen in Höhe von 19.191 € entstanden. Die negativen Einkünfte gehörten zu den gewerblichen Einkünften aus der Auflösung der Gesellschaft und seien unter Berücksichtigung einer Kürzung um 40 % (§ 3c Abs. 2 EStG) lediglich mit 11.514,60 € zu berücksichtigen (§ 20 Abs. 8 Satz 1 EStG).

14 Dagegen richtet sich die Revision, mit der das FA eine Verletzung von § 10d Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 4 und § 17 Abs. 4 EStG sowie § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) rügt. Der von der Vorinstanz einzig herangezogene BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 721 trage ihre Entscheidung nicht. Denn bereits aus dem Leitsatz des BFH-Beschlusses ergebe sich, dass über die Höhe des Verlustrücktragsvolumens im Rücktragsjahr zu entscheiden gewesen sei. Aus den Rz 13 und 15 der Entscheidung folge, dass über den als Verlustrücktrag abgezogenen Betrag --anders als im Fall des Verlustvortrags-- nicht im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG zu befinden sei. Etwas anderes ergebe sich --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- auch nicht aus Rz 14 des BFH-Beschlusses, die die Entscheidung über den Gesamtbetrag der Einkünfte des Rücktragsjahres betreffe.

15 Auch die weiteren Erwägungen des FG überzeugten nicht. Dieses verweise auf die fehlende Praktikabilität des § 10d Abs. 1 EStG und den eintretenden Bündelungseffekt, wenn über die Höhe des Verlustrücktrags im Entstehungsjahr zu entscheiden sei. Dem sei allerdings entgegenzuhalten, dass § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine gesetzgeberische Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung sei, der zufolge § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) auch auf Verlustfeststellungsbescheide anzuwenden sei, so dass eine Verlustfeststellung zeitlich unbegrenzt nachgeholt werden könne (BFH-Urteile vom 12.06.2002 - XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681; vom 06.07.2005 - XI R 27/04, BFH/NV 2006, 16; vom 01.03.2006 - XI R 33/04, BFHE 212, 497, BStBl II 2007, 919). Durch die Neuregelung sei die Anwendung des § 181 Abs. 5 AO im Grundsatz ausgeschlossen worden. Somit betrage die Feststellungsfrist für eine nachzuholende Verlustfeststellung (unter Berücksichtigung von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) sieben Jahre; sie ende nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum, auf dessen Schluss die Verlustfeststellung erfolge, abgelaufen sei. Durch § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG habe indes keine Verfahrensbündelung herbeigeführt werden sollen.

16 Der Hinweis des FG, der Steuerpflichtige könne durch einen Antrag auf Beschränkung des Verlustrücktrags die Zulässigkeit der Klage beeinflussen, treffe zwar zu, führe aber nicht zu einer anderen rechtlichen Beurteilung. Das FG irre, wenn es auf verfahrensrechtliche Probleme im Zusammenhang mit einer Änderung der Einkünfte des Rücktragsjahres und einen daraus resultierenden vortragsfähigen Verlust verweise. Über den Verlustabzug nach § 10d EStG sei auch in dieser Konstellation nicht im Entstehungsjahr zu entscheiden. Wenn sich der Verlustrücktrag ändere, sei das FA gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG verpflichtet, die Folgebescheide (Einkommensteuerbescheid und Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Verlusts zur Einkommensteuer) des Folgejahres zu ändern. Damit könne es grundsätzlich nicht zu einem Verstreichen von Einspruchs- oder Klagefrist kommen.

Entgegen der Auffassung des FG sei sicher bestimmbar, in welchem Veranlagungszeitraum die Höhe des Verlusts zu prüfen sei – in den Fällen des Verlustrücktrags immer im Rücktragsjahr.

17 Die Ansicht der Vorinstanz verletze zudem § 40 Abs. 2 FGO. Ein sog. Nullbescheid wie der im Streitfall angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2013 löse regelmäßig keine Beschwer aus (BFH-Urteil vom 24.01.1975 - VI R 148/72, BFHE 115, 9, BStBl II 1975, 382). Die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte sei eine unselbständige Besteuerungsgrundlage, die keine eigene Beschwer enthalte.

18 Schließlich verletze das angefochtene Urteil § 17 Abs. 4 EStG. Im Hinblick auf den Auflösungsverlust im Zusammenhang mit den Anteilen an der B GmbH sei zu beachten, dass im Regelfall erst mit Abschluss des Insolvenzverfahrens eine sichere Aussage getroffen werden könne, in welcher Höhe der Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung leisten müsse (BFH-Urteil vom 03.06.1993 - VIII R 46/91, BFH/NV 1994, 364). Dies sei auch hier der Fall. Ausweislich des Schlussberichts vom 24.05.2017 habe der Insolvenzverwalter Masseerlöse erzielt und eine Insolvenzquote von 26,33 % erreichen können. Damit habe zu Beginn des Insolvenzverfahrens im Jahr 2013 keineswegs festgestanden, ob und in welcher Höhe der Kläger weitere nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung habe leisten müssen. Der Auflösungsverlust könne frühestens im Jahr 2017 Berücksichtigung finden.

19 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

20 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

21 Er teilt die Auffassung der Vorinstanz.

Entscheidungsgründe

II.

22 Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger durch den Einkommensteuerbescheid für 2013 beschwert ist; die Klage ist unzulässig.

23 1. Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines Nullbescheids regelmäßig nicht der Fall (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteil vom 08.11.1989 - I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91; BFH-Zwischenurteil vom 28.11.2018 – I R 41/18, BFH/NV 2019, 1109; BFH-Beschluss vom 16.12.2014 - X B 113/14, BFH/NV 2015, 510, m.w.N.). Ausnahmsweise kann die Klage gegen einen Nullbescheid jedoch zulässig sein, wenn der Bescheid sich für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (BFH-Urteile vom 20.12.1994 - IX R 80/92, BFHE 177, 44, BStBl II 1995, 537; vom 08.06.2011 - I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421; BFH-Zwischenurteil in BFH/NV 2019, 1109; jeweils m.w.N.). Für den Verlustabzug bedeutet dies, dass sich durch den unzutreffenden Verlustansatz im Nullbescheid eine bindende nachteilige Wirkung bei der Einkommensteuerfestsetzung für einen anderen Veranlagungszeitraum, bei der Verlustfeststellung oder bei einer anderen Vergünstigung ergeben muss (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2014 - I R 51/13, BFH/NV 2015, 305; Schmidt/Heinicke, EStG, 38. Aufl., § 10d Rz 38).

24 2. Gemäß § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 1.000.000 €, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 2.000.000 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Dabei wird der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums um die Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 EStG gemindert (§ 10d Abs. 1 Satz 2 EStG). Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist (§ 10d Abs. 1 Satz 3 EStG). Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist;

die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden (§ 10d Abs. 1 Satz 4 EStG). Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG abzusehen (§ 10d Abs. 1 Satz 5 EStG).

25 Nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG sind nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogen worden sind, in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million € unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 % des 1 Million € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million € ein Betrag von 2 Millionen € (§ 10d Abs. 2 Satz 2 EStG). Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach § 10d Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG abgezogen werden konnten (§ 10d Abs. 2 Satz 3 EStG).

26 § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG regelt, dass der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist. Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs. 2 EStG abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag (§ 10d Abs. 4 Satz 2 EStG). Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt (§ 10d Abs. 4 Satz 3 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, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 EStG). Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (§ 10d Abs. 4 Satz 5 EStG). Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist; § 181 Abs. 5 AO ist nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG).

27 3. Im Streitfall ist das FG teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung kann daher keinen Bestand haben. Dem Kläger fehlt die von § 40 Abs. 2 FGO vorausgesetzte Klagebefugnis für die gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 gerichtete Klage.

28 a) Eine Beschwer des Klägers ist hier nicht deshalb zu bejahen, weil der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2013 oder die diesem zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen Bindungswirkung für die Höhe des Verlustrücktrags in das Jahr 2012 haben könnten (anderer Auffassung Brühl, GmbH-Rundschau 2016, 1106, 1107). Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird über Grund und Höhe des Verlustrücktrags ausschließlich im Rahmen der Veranlagung des Rücktragsjahres (hier: 2012) und nicht in dem Einkommensteuerbescheid oder dem Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres (hier: 2013) entschieden (vgl. nur BFH-Urteile vom 27.09.1988 - VIII R 432/83, BFHE 155, 83, BStBl II 1989, 225; vom 27.01.2010 - IX R 59/08, BFHE 228, 301, BStBl II 2010, 1009; in BFH/NV 2015, 305, Rz 11; BFH-Zwischenurteil in BFH/NV 2019, 1109, Rz 18; BFH-Beschlüsse vom 20.12.2006 - VIII B 111/05, BFH/NV 2007, 699; in BFH/NV 2017, 721, Rz 13; Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10d EStG Rz 67; Heuermann, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff --KSM--, § 10d EStG Rz A 343; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 10d EStG Rz 334; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 10d Rz 12, 13; BeckOK EStG/Ratschow, 6. Ed [01.02.2020], EStG § 10d Rn. 169). Dies ergibt sich insbesondere aus § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG, der die Höhe des Verlustabzugs von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte des Abzugsjahres abhängig macht (HHR/Hallerbach, § 10d EStG Rz 55). Kommt es zu einem vollständigen Ausgleich oder Rücktrag des Verlusts, entfällt der Verlustvortrag ebenso wie die diesbezügliche Verlustfeststellung (BFH-Urteil vom 21.01.2004 - VIII R 2/02, BFHE 205, 117, BStBl II 2004, 551, Rz 35; Kirchhof/Pfirrmann, EStG, 18. Aufl., § 10d Rz 19).

29 Der von der Vorinstanz in Bezug genommene BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 721 steht dem nicht entgegen. Zwar hat der BFH dort unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 305 (Rz 14) wörtlich wie folgt ausgeführt: "Denn im Rücktragsjahr ist nicht über die Höhe des (...) entstandenen Verlusts, sondern verbindlich darüber zu entscheiden, in welcher Höhe mit Blick auf die in diesem Veranlagungszeitraum verwirklichten

Besteuerungsmerkmale ein Verlustrücktrag in Betracht kommt; diese Entscheidung über die Höhe der "abgezogenen ... Beträge" geht als Berechnungsgrundlage in den Feststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres ein, ohne dort selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage zu sein (...)" (Rz 14). Dieser Passus bezieht sich ersichtlich aber auf die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Rücktragsjahres und damit die "Höhe der abgezogenen Beträge" (Verlustrücktragsvolumen), nicht auf die Höhe der im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte und damit den Verlustrücktrag als solchen. Dementsprechend hat der BFH unter Rz 13 des BFH-Beschlusses in BFH/NV 2017, 721 klargestellt, dass über den als Verlustrücktrag abgezogenen Betrag im Rahmen der Entscheidung zur Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte des Rücktragsjahres entschieden wird.

30 b) Eine Beschwer des Klägers ergibt sich auch nicht aus möglichen nachteiligen Auswirkungen des angefochtenen Einkommensteuerbescheids für 2013 auf einen zum 31.12.2013 gesondert festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer.

31 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH kann nach der Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung durch das JStG 2010 eine Beschwer im Hinblick auf einen Nullbescheid gegeben sein, wenn der Festsetzung Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt worden sind, die zur Feststellung eines zu niedrigen verbleibenden Verlustvortrags führen können (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2016 - I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704; vom 31.01.2018 - I R 25/16, BFH/NV 2018, 838; BFH-Zwischenurteil in BFH/NV 2019, 1109). Denn nach § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG i.d.F. des JStG 2010 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, zugrunde 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 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG – "Quasi-Bindung", vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10d Rz 42). Durch diese gesetzliche Neukonzeption wird der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid in Bezug auf die für die Verlustfeststellung relevanten Besteuerungsgrundlagen zwar nicht zum Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung des betreffenden Veranlagungszeitraums. Sie bewirkt aber eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid. Eine eigenständige Prüfung der betreffenden Besteuerungsgrundlagen findet im Rahmen der Verlustfeststellung grundsätzlich nicht mehr statt (s. z.B. BFH-Urteile vom 10.02.2015 - IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812, Rz 13; vom 12.07.2016 - IX R 31/15, BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699, Rz 17; vom 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20; Bartone in Gosch, AO § 350 Rz 35).

32 bb) Eine solche Konstellation liegt hier allerdings nicht vor. Der Kläger begehrt keinen Verlust nach § 17 EStG in einer Höhe, dass nach Durchführung des Verlustrücktrags in das Jahr 2012 zum 31.12.2013 ein gesondert festzustellender Verlustvortrag verbliebe. Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem BFH-Zwischenurteil in BFH/NV 2019, 1109 zugrunde lag. Denn dort konnte sich --je nach Ausgang des die Steuerfestsetzung des Rücktragsjahres betreffenden Klageverfahrens-- ein verbleibender Verlustvortrag auf den 31.12. des Verlustentstehungsjahres ergeben. Der BFH hat daher eine mögliche Bindungswirkung des Steuerbescheids des Verlustentstehungsjahres und eine damit einhergehende Beschwer der Steuerpflichtigen angenommen. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Nach dem --vom Kläger nicht im Wege der (Anschluss-)Revision angegriffenen-- Urteil der Vorinstanz ergibt sich für das Streitjahr 2013 unter Berücksichtigung gewerblicher Einkünfte in Höhe von ./. 43.029 € ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte und damit Verlustrücktrag in Höhe von 20.874 € (vgl. Einkommensteuerbescheid vom 22.06.2016). Dieser wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2012 vollständig aufgezehrt; es bleibt bei einer festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 3.195 € (vgl. Einkommensteuerbescheid vom 05.07.2016). Eine Verlustfeststellung auf den 31.12.2013 kommt damit nicht in Betracht.

33 cc) Im Ergebnis ist die Neuregelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG unter den Umständen des Falles für die Frage der Klagebefugnis ohne Bedeutung. Über die Höhe eines Verlustrücktrags ist nach wie vor ohne Verlustfeststellung bei der Einkommensteuerveranlagung für das Abzugsjahr zu entscheiden (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10d Rz 38; KSM/Heuermann, § 10d EStG Rz B 85). Die Neuregelung betrifft allein das Verhältnis von Einkommensteuerbescheid und Verlustfeststellungsbescheid im Verlustentstehungsjahr (Senatsurteil in BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699, Rz 18; HHR/Hallerbach, § 10d EStG Rz 67; Sikorski, Neue Wirtschafts-Briefe 2011, 2191, 2198; Wüllenkemper, EFG 2016, 664). Eine Bindung des Einkommensteuerbescheids des Rücktragsjahres an den Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres besteht hingegen nicht. Dies stellt sich --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- deshalb als sachgerecht dar, weil das mit der Neuregelung des § 10d Abs. 4 EStG verfolgte Ziel, zeitnah verbindlich über die Höhe des abzuziehenden Verlusts zu entscheiden (BTDrucks 17/2249, S. 51), im Fall des Verlustrücktrags in den

unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum ohnehin nicht gefährdet erscheint. Hingegen muss die Entscheidung über den --zeitlich unbegrenzten-- Verlustvortrag in nachfolgende Veranlagungszeiträume im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 4 EStG getroffen werden. Die Verlustfeststellung ist materielle Voraussetzung für den Verlustvortrag (HHR/Hallerbach, § 10d EStG Rz 122).

34 Damit kommt es bei den auf Verlustabzug gerichteten Rechtsschutzbegehren im Ergebnis zu einer Zweiteilung: Im Hinblick auf den Verlustrücktrag sind Einwendungen grundsätzlich im Steuerfestsetzungsverfahren für das Rücktragsjahr zu erheben, im Hinblick auf den verbleibenden Verlustvortrag bedarf es einer Geltendmachung im Steuerfestsetzungsverfahren für das Entstehungsjahr bzw. im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 4 EStG (s.a. R 10d Abs. 7 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien). Diese von der Vorinstanz kritisierte Zersplitterung ist in der Systematik des § 10d EStG angelegt und vor dem teleologischen Hintergrund der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4, 5 EStG nicht zu beanstanden. Kommt es zu einer Änderung der im Rücktragsjahr verwirklichten Besteuerungsgrundlagen (etwa durch eine Änderung gesondert und einheitlich festgestellter Einkünfte, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und damit zu einem geänderten Verlustrücktrag (als Bezugsgröße für den Verlustvortrag), ist der Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend zu ändern (§ 10d Abs. 4 Satz 4 EStG; vgl. KSM/Heuermann, § 10d EStG Rz B 86, B 154 und D 92; s.a. HHR/Hallerbach, § 10d EStG Rz 127 f.). Die von der Vorinstanz befürchtete Rechtsschutzlücke besteht demnach nicht.

35 4. Die Sache ist spruchreif. Vor dem Hintergrund vorstehender Erwägungen ist die gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 gerichtete Klage mangels Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) als unzulässig abzuweisen.

36 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de