

Urteil vom 03. Juni 2026, X R 2/24 (X R 10/23)

Nachträgliche gesonderte Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags

ECLI:DE:BFH:2026:U.030626.XR2.24.0

BFH X. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 177 Abs 1, AO § 351 Abs 1, EStG § 10b Abs 1a S 1, EStG § 10b Abs 1a S 4, EStG § 10d Abs 4 S 1, EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 5

vorgehend FG Köln, 23. März 2023, Az: 11 K 1095/20

Leitsätze

1. Beantragt der Steuerpflichtige, eine Vermögensstockspende als Sonderausgabe nach § 10b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen, jedoch nicht in vollem Umfang im Zuwendungsjahr abzuziehen, muss auf seinen Antrag hin auf den Schluss des Veranlagungszeitraums des Zuwendungsjahres eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 durchgeführt werden.
2. Die Regeln über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG finden auf die Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags umfassend entsprechende Anwendung.
3. Bei der Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags auf den Schluss des Veranlagungszeitraums des Zuwendungsjahres ist die Vermögensstockspende so zu berücksichtigen, wie sie als abziehbare Sonderausgabe in dem Steuerbescheid dieses Veranlagungszeitraums ausgewiesen wurde.
4. Über die Höhe des abziehbaren Spendenvolumens ist deshalb im Steuerbescheid für das Zuwendungsjahr zu entscheiden. Das gilt auch, soweit der Steuerpflichtige für dieses Jahr keinen Sonderausgabenabzug beantragt. Eine eigenständige Prüfung findet im Rahmen der Feststellung nicht mehr statt.
5. Eine von der Steuerfestsetzung abweichende Feststellung der Vermögensstockspende ist nur insoweit zulässig, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Daran fehlt es, wenn für die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids keine Rechtsgrundlage vorhanden ist.

Tenor

Auf die Revision der Revisionsklägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 23.03.2023 - 11 K 1095/20 in Bezug auf die Einkommensteuer 2017 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben und die Klage erneut abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Revisionsklägerin hat die Kosten des Revisionsverfahrens, in Bezug auf die Einkommensteuer 2017 die Kosten des gesamten Verfahrens zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die während des Revisionsverfahrens verstorbene Klägerin (vormalige Revisionsklägerin und Erblasserin --E--) wendete im Streitjahr 2016 einer Stiftung, bei der es sich um ihre testamentarisch bestimmte Alleinerbin und

nunmehrige Revisionsklägerin (Revisionsklägerin) handelt, einen Betrag in Höhe von 3.000.000 € in den Vermögensstock zu. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2016 machte E die Zuwendung nicht geltend.

- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte E erklärungsgemäß und erließ am 20.08.2018 einen Einkommensteuerbescheid für 2016 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Ein Vermögensstock-Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1a i.V.m. § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wurde nicht gesondert festgestellt. Der Vorbehalt der Nachprüfung im Einkommensteuerbescheid 2016 wurde durch Änderungsbescheid vom 12.11.2018 aufgehoben. Am 19.06.2019 erließ das FA den Einkommensteuerbescheid für das weitere Streitjahr 2017.
- 3 Mit Schreiben vom 09.07.2019 legte E dem FA eine Bestätigung der Revisionsklägerin über die Zuwendung von 3.000.000 € in deren Vermögensstock vor. E beantragte, im Wege der schlichten Änderung der Steuerfestsetzung für das Streitjahr 2016 einen Betrag von 168.500 € nach § 10b Abs. 1 EStG und weitere 590.000 € nach § 10b Abs. 1a EStG abzuziehen. Ferner beantragte sie die gesonderte Feststellung eines Vermögensstock-Spendenvortrags gemäß § 10b Abs. 1a EStG auf den 31.12.2016 und den Abzug von 700.000 € nach § 10b Abs. 1a EStG für das Streitjahr 2017. Mit Bescheiden vom 23.07.2019 lehnte das FA diese Anträge ab. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg.
- 4 Während des anschließenden Klageverfahrens änderte das FA mit Bescheid vom 29.10.2020 die Einkommensteuerfestsetzung für 2016 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) aufgrund der Auswertung zweier Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen von Kommanditgesellschaften, an denen E beteiligt war. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden um 2.199 € herabgesetzt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 552 € erhöht. Ebenfalls am 29.10.2020 ist ein geänderter Bescheid zur Einkommensteuer 2017 ergangen.
- 5 Im Klageverfahren schränkte E ihr Begehren dahingehend ein, dass sie noch die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 durch Berücksichtigung eines Teilbetrags der Spende in den Vermögensstock einer Stiftung in Höhe von 552 €, die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags auf den 31.12.2016 in Höhe von 999.448 € sowie die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2017 durch Berücksichtigung eines Teilbetrags der Spende in den Vermögensstock einer Stiftung in Höhe von 400.000 € beantragte.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage hinsichtlich der Einkommensteuer 2016 statt und wies sie im Übrigen ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1296). Die Spende in den Vermögensstock der Revisionsklägerin könne gemäß § 177 Abs. 1 AO in Höhe von 552 € berücksichtigt werden. Ein verbleibender Vermögensstock-Spendenvortrag auf den 31.12.2016 sei nicht festzustellen, da der Einkommensteuerbescheid 2016 insoweit Bindungswirkung entfalte. Die Spende könne schließlich nicht im Jahre 2017 berücksichtigt werden, da es dafür einer gesonderten Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags auf den 31.12.2016 bedurft hätte.
- 7 In Umsetzung der vom FG ausgesprochenen Teilstattgabe hat das FA am 12.04.2023 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen. Darin sind Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung in Höhe von 552 € genannt, die in diesem Umfang auch abgezogen worden sind.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Revisionsklägerin, das FG habe § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 und 4 Halbsatz 1 EStG nicht richtig angewendet. Die Einkommensteuerfestsetzung 2016 entfalte zwar Bindungswirkung und eine weitergehende Änderung dieser Festsetzung sei nicht möglich. Die begehrte Feststellung eines Vermögensstock-Spendenvortrags stimme mit der Einkommensteuerfestsetzung 2016 aber überein. Mit dem durch das FG zu Recht anerkannten kompensatorischen Abzug von 552 € habe nämlich die Spende der E der Festsetzung im Sinne von § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG "zu Grunde gelegen". Damit habe sich die Vermögensstockspende als Sonderausgabe bei der Einkommensteuerfestsetzung ausgewirkt, was zu ihrer Berücksichtigung im Verfahren über die gesonderte Feststellung ausreiche. Eine betragsmäßige Beschränkung wie in § 351 Abs. 1 AO sehe § 10d Abs. 4 Satz 4 AO nicht vor. Eine eigenständige Berechnung des Vermögensstock-Spendenvortrags sei im Feststellungsverfahren nicht notwendig. Eine unangepasste Übernahme der zu § 10d Abs. 4 EStG ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auf die Fälle des § 10b Abs. 1a EStG führe dazu, dass sich die Vermögensstockspende vollständig im Jahr der tatsächlichen Leistung auswirken müsste. Damit hätte § 10b Abs. 1a EStG nahezu keinen Anwendungsbereich mehr.
- 9 Die Revisionsklägerin beantragt,

das angefochtene Urteil, soweit die Klage darin abgewiesen wurde, die Ablehnungsbescheide vom 23.07.2019 und die Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020, soweit sie die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags auf den 31.12.2016 sowie den Einkommensteuerbescheid 2017 betreffen, aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, einen verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrag in Höhe von 999.448 € auf den 31.12.2016 festzustellen sowie den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 29.10.2020 dahingehend zu ändern, dass weitere 400.000 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11** Zur Begründung schließt es sich den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** 1. Die Revision ist von E eingelegt worden. Nach deren Tod ist das Verfahren auf Antrag der Prozessbevollmächtigten zunächst gemäß § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 246 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) ausgesetzt worden. Nach Klärung der Erbfolge ist das Revisionsverfahren durch die Revisionsklägerin gemäß § 250 ZPO (i.V.m. § 155 Satz 1 FGO) wirksam aufgenommen worden.
- 13** 2. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind ausschließlich der Bescheid über die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags auf den 31.12.2016 sowie der Einkommensteuerbescheid 2017.
- 14** Hinsichtlich der Einkommensteuer 2016 hat das FG dem --im Verlauf des Klageverfahrens eingeschränkten-- Klageantrag der E in vollem Umfang stattgegeben. Zwar ist dieser Bescheid im Rubrum der Schriftsätze, mit denen E die Revision eingelegt und die Revisionsklägerin die Revision begründet hat, noch genannt. Allerdings hat die Revisionsklägerin ihre Revisionsanträge ausdrücklich auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags auf den 31.12.2016 und den Einkommensteuerbescheid 2017 beschränkt. Erst hierdurch ist der Umfang der Revision bestimmt worden. Denn erst die Revisionsbegründung erfordert gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO einen bestimmten Antrag und damit die verbindliche Entscheidung, welches Ziel mit dem Rechtsmittel verfolgt werden soll. Eine im Rahmen der Revisionsbegründung ausgesprochene Beschränkung des Revisionsantrags ist zulässig und weder als Teilrücknahme des Rechtsmittels noch als Revisionsverzicht anzusehen (Senatsurteile vom 09.12.2014 - X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz 37, und vom 09.07.2019 - X R 9/17, BFHE 265, 354, BStBl II 2021, 418, Rz 21).

III.

- 15** In Bezug auf die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags zum 31.12.2016 ist die Revision unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen, da das FG zutreffend entschieden hat, dass das FA nicht verpflichtet war, einen solchen Bescheid zu erlassen (dazu unten 1.). Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids 2017 führt die Revision hingegen aus verfahrensrechtlichen Gründen (Übergehen eines Änderungsbescheids) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, allerdings gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur erneuten Abweisung der Klage, da im Einkommensteuerbescheid 2017 keine weiteren 400.000 € als Sonderausgaben im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG zum Abzug zuzulassen sind (unten 2.).
- 16** 1. Für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags gelten nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG die Regeln über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in § 10d Abs. 4 EStG entsprechend (unten a). Bei der Verlustfeststellung begründet § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine inhaltliche Bindung des Feststellungsbescheids an den Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres, die nur nach Maßgabe von § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG eingeschränkt ist (unten b). Diese Bestimmungen sind für die Feststellung des Vermögensstock-Spendenvortrags entsprechend anzuwenden (unten c). Eine Vermögensstockspende ist einer Steuerfestsetzung nur "zu Grunde gelegt" worden, soweit sie in dem Bescheid als abziehbare Sonderausgabe ausgewiesen ist (unten d). Im Übrigen kann sie nur Gegenstand einer Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags werden, soweit die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der Steuer unterbleibt (unten e). Nach diesen Maßstäben ist im Streitfall kein verbleibender Vermögensstock-Spendenvortrag festzustellen (unten f).

- 17** a) Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 bis 6 EStG erfüllt, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. €, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Mio. €, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10b Abs. 1a Satz 1 EStG). § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (§ 10b Abs. 1a Satz 4 EStG).
- 18** aa) Gemäß § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG ist ein noch nicht verbrauchtes Spendenabzugsvolumen zum Ende des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen. Sofern der Steuerpflichtige einerseits von seinem Wahlrecht Gebrauch machen will, eine Spende in den Vermögensstock einer Stiftung nicht nach der allgemein für Spenden geltenden Norm des § 10b Abs. 1 EStG, sondern nach den spezielleren Regelungen gemäß § 10b Abs. 1a EStG als Sonderausgabe zu berücksichtigen, sich andererseits aber entscheidet, jene Spende nicht oder nicht in vollem Umfang im Zuwendungsjahr in Abzug zu bringen, muss auf den entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen hin bereits auf den Schluss des Veranlagungszeitraums des Zuwendungsjahres --und nicht erst später-- eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) --JStG 2010-- durchgeführt werden. Das weitere Wahlrecht des Steuerpflichtigen, innerhalb des Verteilungszeitraums von insgesamt zehn Jahren jeweils über das Ob und die Höhe des Spendenabzugs zu entscheiden, bleibt unberührt (Senatsurteil vom 06.12.2018 - X R 11/17, BFHE 263, 203, BStBl II 2021, 899, Rz 13 f.).
- 19** bb) Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG 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, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG dürfen die Besteuerungsgrundlagen 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.
- 20** b) Im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 10d Abs. 4 EStG, der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags, wird mit § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Steuerbescheid erreicht, obwohl der Steuerbescheid insoweit kein Grundlagenbescheid ist (vgl. BFH-Urteile vom 12.07.2016 - IX R 31/15, BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699, Rz 17, und vom 03.05.2022 - IX R 7/21, BFHE 277, 158, BStBl II 2023, 104, Rz 17). § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG regelt abschließend die Voraussetzungen, unter denen diese Bindung durchbrochen werden kann.
- 21** aa) Besteuerungsgrundlagen sind einem Steuerbescheid "zu Grunde gelegt" worden, soweit sie angesetzt wurden, und zwar unabhängig davon, ob sie sich auf die Höhe der Steuer ausgewirkt haben. Eine eigenständige Prüfung der Besteuerungsgrundlagen findet im Rahmen der Verlustfeststellung grundsätzlich nicht mehr statt (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.2020 - IX R 5/20, BFHE 271, 359, BStBl II 2021, 600, Rz 22 f., m.w.N., und vom 03.05.2022 - IX R 7/21, BFHE 277, 158, BStBl II 2023, 104, Rz 15, 17, jeweils m.w.N.).
- 22** Dementsprechend obliegt es dem Steuerpflichtigen, seine Einwendungen gegen aus seiner Sicht unzutreffende Besteuerungsgrundlagen im Verfahren gegen den Steuerbescheid geltend zu machen. Prozessual wird ihm dies dadurch ermöglicht, dass er durch den Steuerbescheid auch dann beschwert und folglich klagebefugt ist, wenn es sich um einen sogenannten Nullbescheid handelt (vgl. BFH-Urteile vom 03.05.2022 - IX R 7/21, BFHE 277, 158, BStBl II 2023, 104, Rz 18, und vom 17.07.2024 - XI R 18/22, BFH/NV 2024, 1358, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 23** bb) Eine Verlustfeststellung über denjenigen Betrag hinaus, mit dem die Verluste einem bereits erlassenen Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres in dem soeben unter III.1.b aa dargestellten Sinne "zu Grunde gelegt" worden sind, kommt nur insoweit in Betracht, als wegen dieser Verluste die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung dieses Steuerbescheids, insbesondere nach §§ 164 f., §§ 172 ff. AO, möglich wäre, wenn der Steuerbescheid nicht bereits ein Nullbescheid wäre und deshalb nicht mehr geändert werden kann.
- 24** Wenn nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG die den Steuerbescheiden nicht zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen im Verlustfeststellungsbescheid nur insoweit berücksichtigt werden können, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt, bedeutet das umgekehrt, dass die dem Steuerbescheid nicht zu Grunde gelegten

Besteuerungsgrundlagen nicht berücksichtigt werden können, soweit es für die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids schon keine Rechtsgrundlage gibt (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2016 - IX R 31/15, BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699, Rz 17, a.E.).

- 25** c) Die Regelung des § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG ist als dynamische Verweisung auf § 10d Abs. 4 EStG in der jeweils für das Streitjahr geltenden Fassung einschließlich der Sätze 4 und 5 zu verstehen, ohne dass sie über die verweisungsimmanenten Anpassungen hinaus zu reduzieren wäre. Dies bedeutet, dass bei Anwendung dieser Vorschriften im Falle von Vermögensstockspenden an die Stelle des verbleibenden Verlustvortrags der verbleibende Vermögensstock-Spendenvortrag und an die Stelle der Besteuerungsgrundlagen die Vermögensstockspende tritt.
- 26** aa) Der Wortlaut des § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG ist eindeutig. Die Vorschrift verweist ohne Einschränkung auf den gesamten § 10d Abs. 4 EStG, und zwar mangels anderweitiger Anordnung in der für das jeweilige Streitjahr maßgebenden Fassung.
- 27** bb) Die in Randbereichen unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Behandlung von Verlusten einerseits und Spenden andererseits stellt keinen gesetzessystematischen Grund für ein eingeschränktes Verständnis der Verweisung dar.
- 28** (1) Soweit Verluste von Amts wegen, Vermögensstockspenden demgegenüber nur auf Antrag zu berücksichtigen sind, rechtfertigt es dieser Unterschied nicht, auch die Bindungswirkung des Steuerbescheids für den jeweiligen Feststellungsbescheid unterschiedlich zu beurteilen. Das Antragserfordernis führt zwar dazu, dass es zwischen dem Umfang der abzuziehenden Spende und den sonstigen Besteuerungsdaten des Zuwendungsjahres einerseits und der Höhe des festzustellenden Spendenvortrags andererseits keinen rechnerischen Automatismus gibt. Ein solcher besteht im Verlustfalle aber ebenfalls nicht, weil dort die Höhe des Verlustvortrags auch davon abhängt, ob der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG (in den Streitjahren Sätze 5, 6) gestellt hat. In beiden Fällen ist das vorzutragende Abzugsvolumen aus dem entstandenen und dem verbrauchten Abzugsvolumen zu ermitteln. Einer abschließenden Entscheidung über die Höhe des entstandenen Abzugsvolumens im Entstehungsjahr steht auch im Spendenfall nichts entgegen. Inwieweit die Antragsgebundenheit des Vermögensstock-Spendenabzugs eine Auswirkung auf die Anwendung einzelner Merkmale in § 10d Abs. 4 Satz 4, 5 EStG hat, ist eine andere Frage.
- 29** (2) Soweit die Verluste den Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG), Spenden hingegen erst das Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG) mindern, hat das ebenfalls keinen Einfluss auf das Verfahren zur Feststellung verbleibender abziehbarer Beträge.
- 30** (3) Ebenso wenig ist erkennbar, warum der Umstand, dass bei Spenden eine Rücktragsmöglichkeit fehlt, das Verfahren über die Feststellung vorzutragender Beträge berühren sollte. Das gilt umso mehr, als die Regelungen über den Verlustrücktrag gar nicht in § 10d Abs. 4 EStG enthalten sind. Vielmehr hängt aus den unter III.1.c bb (1) genannten Gründen auch der Umfang des Verlustvortrags in vielen Fällen mittelbar davon ab, ob der Steuerpflichtige den Antrag gestellt hat, von dem Verlustrücktrag abzusehen. Das spricht gerade für eine parallele Behandlung.
- 31** cc) Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Gesetzeszweck nach einer Einschränkung verlangte.
- 32** (1) Zum Zweck der Verweisungstechnik äußern sich die maßgebenden Gesetzesbegründungen nicht. § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG wurde durch Art. 3 Nr. 2 Buchst. b des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BGBl I 2000, 1034) eingefügt. Abs. 1a war jedoch in dem mit einer Begründung versehenen ursprünglichen Gesetzentwurf noch nicht enthalten (vgl. BTDrucks 14/2340) und wurde erst aufgrund einer Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (vgl. BTDrucks 14/3528, S. 2) ohne nähere Begründung eingefügt. Auch der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2010, mit dem § 10d Abs. 4 Satz 4, 5 EStG neu formuliert wurde, verhält sich zu einer eingeschränkten Verweisung nicht, obwohl mit dem Jahressteuergesetz 2010 auch redaktionelle Korrekturen in § 10b Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG vorgenommen worden sind (vgl. BTDrucks 17/2249, S. 51).
- 33** (2) Der grundlegende Zweck des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000, gemeinnützige Stiftungen durch einen erhöhten Sonderausgabenabzug zu fördern (BTDrucks 14/2349, S. 5), steht einer umfassenden Verweisung des § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG auf § 10d Abs. 4 EStG nicht entgegen. Das gilt auch dann, wenn dadurch zusätzliche oder strengere Verfahrensvorschriften zu beachten sein sollten als dies ohne

Verweisung der Fall wäre. Einem Förderzweck läuft es nicht zuwider, wenn dessen Verwirklichung an bestimmte verfahrensrechtliche Regeln geknüpft ist.

- 34** dd) Auch sonst ergibt sich aus der Gesetzgebungsgeschichte nichts Verwertbares. Insbesondere finden sich in den weiteren Materialien des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2010 (BRDrucks 318/10 und BTDrucks 17/3549) ebenfalls keine Anhaltspunkte dafür, § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG eingeschränkt zu verstehen.
- 35** ee) Im Übrigen sind auch nach dem vom (damaligen) Bundesministerium der Justiz herausgegebenen Handbuch der Rechtsförmlichkeit (4. Aufl. 2024, Rz 111) Verweisungen auf einzelne Normen innerhalb derselben Rechtsvorschrift grundsätzlich dynamisch und bedürfen im Gegensatz zu statischen Binnenverweisungen keiner besonderen Kennzeichnung.
- 36** ff) Aus den Überlegungen des FA zu der Frage, ob eine Rechtsgrund- oder eine Rechtsfolgenverweisung vorliegt, lässt sich allerdings weder für noch gegen eine bestimmte Auslegung etwas herleiten, da die Art der Verweisung vielmehr Ergebnis der Auslegung ist.
- 37** d) Nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG ist bei der Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags die Vermögensstockspende so zu berücksichtigen, wie sie der Steuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Spendenvortrag festgestellt wird, "zu Grunde gelegt" worden ist.
- 38** aa) Die für die Verlustfeststellung unter III.1.b dargestellten Grundsätze sind dabei mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Spende einer Steuerfestsetzung "zu Grunde gelegt" worden ist, soweit sie als abziehbare Sonderausgabe in dem Steuerbescheid ausgewiesen wurde.
- 39** (1) "Zu Grunde gelegt" und folglich auszuweisen ist derjenige Betrag, der nach Grund und Höhe verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich im Rahmen der betreffenden Steuerfestsetzung als Sonderausgabe abgezogen werden kann oder abgezogen werden könnte, wenn der Abzug Auswirkung auf die Höhe der Steuer hätte. Eine konkrete Auswirkung auf die Höhe der Steuer ist nicht erforderlich.
- 40** Es verhält sich insoweit nicht anders als bei unmittelbarer Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG im Verlustfalle. Dort sind diejenigen Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, die nach Grund und Höhe verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich im Rahmen der betreffenden Steuerfestsetzung in die Steuerberechnung Eingang finden oder fänden, wenn sie noch auf die Höhe der Steuer Einfluss hätten.
- 41** (2) Ist ein geringerer Betrag abzugsfähig als geltend gemacht, ist nur dieser geringere Betrag als abziehbare Sonderausgabe auszuweisen. Es verhält sich auch insoweit nicht anders als im Verlustfalle. Auch Besteuerungsgrundlagen werden nur angesetzt, soweit sie verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich berücksichtigungsfähig sind. Das kann zum Ansatz geringerer Verluste als der geltend gemachten führen.
- 42** (3) Hat jedoch der Steuerpflichtige im Rahmen seines Verteilungswahlrechts beantragt, eine Spende im Rahmen der Steuerfestsetzung des Zuwendungsjahres nur mit einem Teilbetrag oder gar nicht abzuziehen, ist dennoch der gesamte Betrag als abziehbare Sonderausgabe auszuweisen, der materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich abgezogen werden könnte, wenn der Steuerpflichtige einen umfassenden Antrag gestellt hätte. Andernfalls käme, worauf die Revisionsklägerin prinzipiell zu Recht hinweist, die Feststellung eines verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags niemals in Betracht. Zusätzlich zu dem Ausweis des abziehbaren Betrags hat der Bescheid den tatsächlich beantragten und gewährten Abzug kenntlich zu machen.
- 43** bb) Wegen der Bindungswirkung des Steuerbescheids steht für die Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags nur dasjenige Spendenvolumen zur Verfügung, das dem Steuerbescheid zu Grunde gelegt worden ist. Eine eigenständige Prüfung des abziehbaren Spendenvolumens findet im Rahmen der Feststellung des verbleibenden Vermögensstock-Spendenvortrags ebenso wenig statt wie eine eigenständige Prüfung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Verlustfeststellung. Soweit die Revisionsklägerin geltend macht, diesem Ergebnis stehe die Nichtanwendbarkeit von § 351 Abs. 1 AO entgegen, geht dies fehl. Diese Vorschrift enthält eine Anfechtungsbeschränkung und hat weder mit der Auslegung des Merkmals "zu Grunde gelegt" noch mit der Bindungswirkung etwas zu tun.
- 44** cc) Auch im Spendenfall obliegt es deshalb dem Steuerpflichtigen, die Spende in vollem Umfang im Besteuerungsverfahren des Zuwendungsjahres geltend zu machen. Erst damit schafft er die Grundlage für den Spendenabzug in den Folgejahren. Das gilt auch dann, wenn er für das Zuwendungsjahr den Vermögensstock-

Spendenabzug in dieser Höhe gar nicht beantragt und insofern die Höhe der festgesetzten Steuer nicht beanstandet. Es verhält sich insoweit nicht anders als wenn der Steuerpflichtige gegen einen Nullbescheid vorgehen muss, um den Verlustvortrag zu erhalten. Dementsprechend ist der Steuerpflichtige durch die Steuerfestsetzung beschwert und klagebefugt, wenn sie ein seines Erachtens zu geringes Spendenabzugsvolumen ausweist, und zwar unabhängig davon, welchen Abzug er für das Zuwendungsjahr beantragt hat. Auch dies entspricht der Rechtslage bei demjenigen Steuerpflichtigen, der den Vortrag eines höheren Verlustes sicherstellen will. Hierin liegt kein innerer Widerspruch. Die "Geltendmachung" der Spende (im Sinne von oben III.1.d bb) ist nicht identisch mit dem Antrag nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG.

- 45** e) Ferner darf in entsprechender Anwendung der für die Verlustfeststellung unter III.1.b bb dargestellten Grundsätze nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG die Vermögensstockspende bei der Feststellung nur insoweit abweichend von dem der Steuerfestsetzung "zu Grunde gelegten" Betrag berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Die gesonderte Feststellung einer in dem Steuerbescheid nicht ausgewiesenen Spende ist also umgekehrt nicht möglich, soweit für die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids eine Rechtsgrundlage fehlt.
- 46** f) Nach diesen Maßstäben kommt der Erlass eines Bescheids über die gesonderte Feststellung eines Vermögensstock-Spendenvortrags auf den 31.12.2016 nicht in Betracht.
- 47** aa) Ein solcher Bescheid kann nicht auf § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG gestützt werden. Die Vermögensstockspende ist der Einkommensteuerfestsetzung 2016 ursprünglich gar nicht zu Grunde gelegt worden und nach Maßgabe des insoweit rechtskräftig gewordenen FG-Urteils nur hinsichtlich des Teilbetrags von 552 € zu Grunde zu legen. Nur in dieser Höhe hat der in Umsetzung der im FG-Urteil ausgesprochenen Teilstattgabe erlassene Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2016 vom 12.04.2023 die Spende als abziehbare Sonderausgabe ausgewiesen, denn nur insoweit kann die Spende verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich noch abgezogen werden. In derselben Höhe wird die Spende aber auch noch im Jahr 2016 verbraucht.
- 48** bb) Der Feststellungsbescheid könnte aber auch nicht auf § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG gestützt werden, weil eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 dergestalt, dass die gesamte Vermögensstockspende als abziehbare Sonderausgabe ausgewiesen wird, über die Saldierung nach § 177 AO hinaus nicht ausschließlich deshalb unterbleibt, weil sich dies, sei es auch mangels Antrags auf Ansatz im Jahre 2016, auf die Höhe der Steuer nicht auswirkte. Die Änderung müsste vielmehr, wenn sie überhaupt noch beantragt wäre, auch deshalb unterbleiben, weil für die weitere Änderung dieses Bescheids keine Korrekturvorschrift zur Verfügung steht. Das ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 49** 2. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids 2017 führt die Revision aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils (dazu unten a), allerdings gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur erneuten Abweisung der Klage, da im Einkommensteuerbescheid 2017 keine weiteren 400.000 € als Sonderausgaben im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG zum Abzug zuzulassen sind (unten b).
- 50** a) In Bezug auf die Einkommensteuer 2017 hat das FG über den Bescheid vom 19.06.2019 entschieden, obwohl während des Klageverfahrens am 29.10.2020 ein Änderungsbescheid ergangen ist. Auch wenn das FG nach Aktenlage weder durch das FA noch durch E von diesem Änderungsbescheid in Kenntnis gesetzt worden ist, ist seine Entscheidung zu einem nicht mehr existenten Bescheid ergangen. Darin liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, so dass das angefochtene Urteil insoweit aufgehoben werden muss. Einer Zurückverweisung bedarf es jedoch nicht, weil der Änderungsbescheid, mit dem lediglich zwei Grundlagenbescheide ausgewertet worden sind, den bisherigen Streitstoff nicht berührt, keine neuen Streitpunkte in das Verfahren eingeführt worden sind, die Sache spruchreif ist und das FG nicht bewusst über den nicht mehr existenten Bescheid entschieden hat (vgl. zu diesen Voraussetzungen BFH-Urteile vom 05.11.2019 - X R 40-41/18, BFH/NV 2020, 858, Rz 15 f., und vom 24.05.2022 - IX R 1/21, BFHE 277, 226, BStBl II 2024, 54, Rz 23 f.).
- 51** b) In der Sache selbst hat das FG zu Recht erkannt, dass die Voraussetzungen für den Abzug von 400.000 € im Streitjahr 2017 als Sonderausgaben gemäß § 10b Abs. 1a EStG nicht vorliegen.
- 52** aa) Der Abzug nach § 10b Abs. 1a EStG in einem dem Jahr der Zuwendung folgenden Jahr des Zehnjahreszeitraums setzt zwingend die gesonderte Feststellung eines entsprechenden Betrags zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums voraus (Senatsurteil vom 06.12.2018 - X R 11/17, BFHE 263, 203, BStBl II 2021, 899, Rz 14; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 102). So wie der Bescheid über die gesonderte Feststellung

eines vortragsfähigen Verlustes nach § 10d EStG als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) Bindungswirkung für Verlustabzüge im Rahmen späterer Einkommensteuerfestsetzungen hat, bindet ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Vermögensstock-Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG hinsichtlich des Grundes und der Höhe der steuerlichen Berücksichtigung einer Vermögensstockspende innerhalb des gesetzlichen Verteilungszeitraums von maximal zehn Jahren (Senatsurteil vom 06.12.2018 - X R 11/17, BFHE 263, 203, BStBl II 2021, 899, Rz 13).

- 53** bb) Da es hier an einer solchen gesonderten Feststellung fehlt und das FA auch nicht verpflichtet ist, den verbleibenden Betrag der Zuwendung auf den 31.12.2016 gesondert festzustellen, kann der begehrte Sonderausgabenabzug für das Streitjahr 2017 nicht gewährt werden.
- 54** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de