

Urteil vom 09. Dezember 2025, IX R 34/23

Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit der Abzugsbeschränkung für Verluste von Kapitalgesellschaften aus stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

ECLI:DE:BFH:2025:U.091225.IXR34.23.0

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 15 Abs 4 S 6, EStG § 15 Abs 4 S 7 Halbs 2, EStG § 15 Abs 4 S 8, KStG § 8 Abs 1 S 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016, KStG VZ 2015, KStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 25. Mai 2023, Az: 3 K 1694/19

Leitsätze

1. NV: Begehrt der Steuerpflichtige, Verluste aus einer stillen Beteiligung unter Berufung auf die Verfassungswidrigkeit des Ausgleichs- und Abzugsverbots in § 15 Abs. 4 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unmittelbar im Rahmen seiner Steuerveranlagung zum Abzug zuzulassen, ist die Klage gegen den Steuerbescheid zu richten, auch wenn die Steuer auf 0 € festgesetzt worden ist.
2. NV: Einer Klage gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG fehlt in diesem Fall das Rechtsschutzbedürfnis.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 25.05.2023 - 3 K 1694/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung für Verluste von Kapitalgesellschaften aus stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Mit Vertrag vom 30.07.2010 beteiligte sich die Klägerin an der ... GmbH (I-GmbH) als atypisch stille Gesellschafterin. In den Streitjahren 2015 und 2016 erzielte die I-GmbH ausschließlich Verluste. Die Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung wurden beim Betriebsfinanzamt B gesondert und einheitlich festgestellt.
- 3 Die Klägerin wurde für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung zur Körperschaftsteuer veranlagt. Aufgrund einer Mitteilung des Betriebsfinanzamts B über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und die nach § 15a EStG anzusetzenden Einkünfte für 2015 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 01.06.2017 und am 14.05.2018 geänderte Körperschaftsteuerbescheide 2015 sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2015, in denen der Gewinn der Klägerin aufgrund der Berücksichtigung der mitgeteilten Verluste aus der atypisch stillen Beteiligung von ... € auf ... € gemindert wurde. Die Körperschaftsteuer 2015 wurde mit 0 € festgesetzt und der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 auf ... € festgestellt.

- 4 Im Laufe des Jahres 2018 gingen beim FA weitere Mitteilungen des Betriebsfinanzamts für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 ein. Mit Bescheiden vom 12.12.2018 wurde daraufhin zunächst der verbleibende Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG für Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG auf ... € (2015) und ... € (2016) gesondert festgestellt.
- 5 Am 20.12.2018 erließ das FA zudem unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung geänderte Bescheide für Körperschaftsteuer 2015 und 2016. Die Körperschaftsteuer 2015 wurde --nunmehr ohne Berücksichtigung der Verluste aus der atypisch stillen Beteiligung-- ausgehend von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von ... € mit 0 € und die Körperschaftsteuer 2016 ausgehend von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von ... € mit ... € festgesetzt. Ebenfalls am 20.12.2018 erließ das FA Bescheide über die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2015 und 31.12.2016. Der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 wurde mit ... € und der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2016 wurde mit 0 € festgestellt.
- 6 Die Klägerin erhob unter anderem gegen den Änderungsbescheid vom 20.12.2018 über Körperschaftsteuer 2015, die Bescheide über die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 und 31.12.2016 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG vom 12.12.2018 Einspruch. Zudem beantragte die Klägerin, unter anderem den Bescheid vom 20.12.2018 über Körperschaftsteuer 2016 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung zu ändern. Die Klägerin begehrte, die Verluste aus der atypisch stillen Beteiligung an der I-GmbH unmittelbar bei der Körperschaftsteuerveranlagung im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung berief sie sich auf die Verfassungswidrigkeit der Regelungen in § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG.
- 7 Mit Schreiben vom 24.04.2019 lehnte das FA die Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer 2016 vom 20.12.2018 ab. Gegen die Ablehnung legte die Klägerin Einspruch ein. Sämtliche anhängigen Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 07.06.2019 als unbegründet zurückgewiesen.
- 8 Die Klägerin erhob nachfolgend beim Finanzgericht (FG) Klage. Anlässlich eines Erörterungstermins am 05.05.2023 nahm die Klägerin unter anderem die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015, gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 und auf den 31.12.2016 sowie wegen der Ablehnung des Antrags auf Änderung des Bescheids über Körperschaftsteuer 2016 zurück.
- 9 Die damit auf die Anfechtung der Bescheide vom 12.12.2018 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG für 2015 und 2016 beschränkte Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des FG vom 25.05.2023 - 3 K 1694/19 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1379 veröffentlicht.
- 10 Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen das Urteil des FG, soweit es die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG für 2015 und 2016 betrifft. Die Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und sei damit verfassungswidrig. Daher seien die Verluste unmittelbar zum Ausgleich zuzulassen.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 25.05.2023 - 3 K 1694/19, die Einspruchsentscheidung vom 07.06.2019, soweit die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG für 2015 und 2016 betroffen sind, sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG für 2015 und 2016 vom 12.12.2018 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Das FG hat die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Zwar hätte es die Klage richtigerweise als unzulässig abweisen müssen. Das angefochtene Urteil ist trotz dieses Rechtsfehlers allerdings nicht aufzuheben, weil der Tenor des Urteils richtig ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 09.05.2025 - IX R 1/24, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, Rz 35).
- 15** 1. Für eine Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG für 2015 und 2016 vom 12.12.2018 fehlt es an dem für die Erhebung einer Anfechtungsklage erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin. Denn soweit die Klägerin begehrt, aufgrund der von ihr angenommenen Verfassungswidrigkeit der Regelungen in § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG die Verluste aus der atypisch stillen Beteiligung unmittelbar zum Verlustausgleich zuzulassen, wäre dieses Begehren ausschließlich im Rahmen der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2015 und 2016 zu verfolgen gewesen.
- 16** a) Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13.12.2018 - V R 4/18, BFHE 263, 535, Rz 11; vom 17.08.2023 - III R 11/22, Rz 20, und Senatsurteil vom 23.01.2024 - IX R 7/22, BFHE 284, 12, BStBl II 2024, 406, Rz 17).
- 17** Zu den ungeschriebenen Sachentscheidungs Voraussetzungen einer jeden Anrufung eines Gerichts gehört das Vorhandensein eines Rechtsschutzbedürfnisses (BFH-Beschluss vom 30.08.2023 - X B 58/23, Rz 16, und BFH-Urteil vom 12.12.2023 - VII R 60/20, BFHE 282, 506, Rz 37). Dessen anfängliches Fehlen oder späterer Wegfall bewirken die Unzulässigkeit des gerichtlichen Rechtsbehelfs (Senatsurteil vom 07.06.1994 - IX R 141/89, BFHE 174, 446, BStBl II 1994, 756, unter I.1., und Senatsbeschluss vom 21.05.2024 - IX R 28/22, Rz 10).
- 18** Das Rechtsschutzbedürfnis fehlt unter anderem dann, wenn es für den Rechtsbehelfsführer einen verfahrensmäßig einfacheren und/oder schnelleren Weg gibt, das angestrebte Rechtsschutzziel zu erreichen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 21.08.2018 - X S 23/18, Rz 13; vom 03.07.2014 - III R 53/13, BFHE 246, 437, BStBl II 2015, 282, Rz 10, und Senatsbeschluss vom 21.05.2024 - IX R 28/22, Rz 11; Münch in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 40 FGO Rz 165; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., Vor § 33 Rz 19). Ein Bedürfnis, abstrakte Rechtsfragen zu klären, genügt insoweit nicht (BFH-Beschluss vom 07.01.2002 - III B 34/01, BFH/NV 2002, 665).
- 19** b) Daran gemessen fehlt im Streitfall das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin für eine Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG.
- 20** aa) Prozessuales Ziel der Klägerin ist es, aufgrund der von ihr angenommenen Verfassungswidrigkeit die unmittelbare Ausgleichsfähigkeit der negativen Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung an der I-GmbH im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagungen 2015 und 2016 zu erreichen. Die Verluste sollen den steuerlichen Gewinn der Klägerin in den beiden Streitjahren und damit auch den Gesamtbetrag der Einkünfte mindern. Die Verluste sollen nicht nach § 15 Abs. 4 Satz 7 Halbsatz 2 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festgestellt werden, sondern bei Entstehen eines negativen Gesamtbetrags der Einkünfte Gegenstand der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 werden.
- 21** bb) Dieses Begehren, die streitigen Verluste nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG jeweils im Verlustjahr und ohne weiteres Zwischenverfahren unmittelbar im Rahmen ihrer Körperschaftsteuerveranlagung zum Abzug zuzulassen, hätte die Klägerin ausschließlich im Zuge der Anfechtung der Bescheide über Körperschaftsteuer 2015 und 2016 verfolgen müssen. Bei einer dortigen Verlustberücksichtigung hätten sich der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2015 um ... € verringert und der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 um ... € auf ... € erhöht. Im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 2016 hätten sich ihr Gesamtbetrag der Einkünfte um ... € verringert und der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2016 um ... € auf ... € erhöht. Einer gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus stillen Beteiligungen im Sinne des § 15 Abs. 4 EStG nach Maßgabe von § 15 Abs. 4 Satz 7 Halbsatz 2 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG hätte es dann nicht bedurft.
- 22** Die Klägerin hat jedoch die Klage gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer 2015 und 2016 zurückgenommen und diese damit bestandskräftig werden lassen. Daran ist die fachkundig vertretene Klägerin festzuhalten.

- 23** cc) Dass die Körperschaftsteuer 2015 mit Bescheid vom 20.12.2018 mit 0 € festgesetzt wurde, steht wegen der inhaltlichen Bindungswirkung des Steuerfestsetzungsbescheids für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2015 einem zulässigen Rechtsbehelf gegen den Steuerbescheid nicht entgegen (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2016 - I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 504, Rz 14; vom 03.05.2022 - IX R 7/21, BFHE 277, 158, BStBl II 2023, 104, Rz 18; vom 30.06.2020 - IX R 3/19, BFHE 269, 314, BStBl II 2021, 859, Rz 17; vom 04.05.2022 - I R 25/19, Rz 25, und vom 17.07.2024 - XI R 18/22, Rz 17; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 10d Rz 23).
- 24** dd) Die Klägerin kann sich nicht darauf berufen, dass ein Vorgehen gegen die gesonderten Feststellungen deshalb erforderlich gewesen wäre, weil in ihnen angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern. Denn die Verlustfeststellung nach § 15 Abs. 4 Satz 7 Halbsatz 2 i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG entfaltet keine Bindungswirkung für den Körperschaftsteuerbescheid des Streitjahres, sondern nur für die nachfolgende Körperschaftsteuerfestsetzung sowie die gesonderte Verlustfeststellung auf den 31.12. des Folgejahres (vgl. Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG Rz 122; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 10d Rz 19; Brandis/Heuermann/Vogel, § 10d EStG Rz 235; BeckOK EStG/Ratschow, 23. Ed. 01.11.2025, EStG § 10d Rz 389). Die Frage des Verlustausgleichs in den beiden Streitjahren ist hingegen ausschließlich im Veranlagungsverfahren zu entscheiden.
- 25** 2. Auf die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob die Regelungen in § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig sind, kommt es daher im vorliegenden Verfahren nicht an.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de