

Beschluss vom 06. February 2014, VIII B 43/13

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Änderungsbescheid im Nichtzulassungsbeschwerde-Verfahren

BFH VIII. Senat

FGO § 68, FGO § 116 Abs 6, FGO § 127, AO § 164, GG Art 19 Abs 4

vorgehend FG Köln, 25. February 2013, Az: 5 K 529/10

Leitsätze

1. NV: Ein FG-Urteil ist vom BFH aufzuheben, wenn es einen Steuerbescheid, der die streitgegenständliche Steuerfestsetzung ändert, noch nicht berücksichtigen konnte oder tatsächlich nicht berücksichtigt .
2. NV: Ein Änderungsbescheid, der dem FG-Urteil zeitlich nachfolgt, wird entsprechend § 68 FGO Gegenstand des Beschwerdeverfahrens wegen Nichtzulassung der Revision .
3. NV: Hat das FG dem FA die Errechnung der Steuer aufgegeben (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO) und erlässt das FA daraufhin einen Änderungsbescheid, der objektiv nicht dem Urteil entspricht, kann der BFH bei nur einseitiger Erledigungserklärung nicht die Erledigung des Beschwerdeverfahrens in der Hauptsache feststellen .
4. NV: Der BFH kann keine Sachentscheidung über einen Änderungsbescheid treffen, der entscheidungserhebliche Fragen aufwirft und noch nicht Gegenstand einer erstinstanzlichen Überprüfung war; in diesem Fall ist die Sache an das FG zurückzuverweisen .
5. NV: Die Nichtzulassungsbeschwerde des FA ist nicht deshalb als unzulässig zu verwerfen, weil es während des Beschwerdeverfahrens einen Änderungsbescheid unter Nachprüfungsvorbehalt erlässt, der nach dem äußeren Anschein die Beschwer des FA beseitigt, der aber dem FG-Urteil widerspricht und bei formeller Verfahrensbeendigung zu einem erneuten Rechtsstreit führen würde .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Finanzgeschäften mit Schuldverschreibungen, die die X-Bank AG im Jahr 2007 emittierte und von denen der Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) im September 2007 10 Stück zu einem Emissionspreis von ... € --einschließlich 3 % Emissionsaufgeld-- erwarb. Am vertraglichen Fälligkeitstag im Oktober 2008 erhielt der Kläger die Zinsen aus den Coupons in Höhe von insgesamt ... €. Zudem zahlte die Bank am selben Tag die Schuldverschreibungen zurück in Höhe eines Tilgungsbetrags von nur noch ... €, da der Bezugsindex seit der Emission erheblich gesunken war.
- 2 Den Verlust aus der Einlösung der Schuldverschreibungen in Höhe von ... € machten die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2008) nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. c Alternative 2, Abs. 2 Sätze 2 und 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen geltend.
- 3 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte nur die Zinseinnahmen. Den Verlust aus der Einlösung der Schuldverschreibungen ließ das FA mit der Begründung unberücksichtigt, dass es sich bei den Papieren um sogenannte unechte Finanzinnovationen handele, die nicht nach der Marktrendite zu besteuern seien. Den Einspruch gegen den Steuerbescheid wies das FA zurück.
- 4 Während des anschließenden Klageverfahrens ergingen mehrere Änderungsbescheide. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass die Schuldverschreibungen trotz der vorgesehenen festen Verzinsung von jährlich 11,75 % angesichts der übrigen Emissionsbedingungen keine Emissionsrendite gehabt haben und deshalb der Veräußerungsverlust als negative Marktrendite steuermindernd zu berücksichtigen sei.

- 5 Mit dem Tenor des angefochtenen Urteils wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 5. August 2011 (hier: Änderungsbescheid 1) dahingehend geändert, dass der erklärte Verlust in Höhe von ... € bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werde. Dem FA wurde die Neuberechnung der Steuer gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufgegeben. Am 11. Oktober 2012 erging ein weiterer Änderungsbescheid (hier: Änderungsbescheid 2), der die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Vergleich zu dem vorausgegangenen Änderungsbescheid 1 um rund ... € höher ansetzte, sich jedoch nicht bei der FG-Akte befindet und im Urteil vom 26. Februar 2013 keine Berücksichtigung fand.
- 6 Gegen das Urteil des FG hat das FA am 10. April 2013 fristgerecht Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision eingelegt wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Im weiteren Verlauf des Verfahrens erließ es unter dem Datum des 31. Juli 2013 einen auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) gestützten Einkommensteuerbescheid für 2008 (hier: Änderungsbescheid 3), in dessen Erläuterungen auf das Urteil des FG hingewiesen und der Änderungsbescheid 2 (vom 11. Oktober 2012) als Änderungsgegenstand in Bezug genommen wurde.
- 7 Die Kläger haben daraufhin erklärt, dass sich ihres Erachtens die Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache erledigt habe.
- 8 Das FA hat daraufhin am 9. Dezember 2013 erneut einen Änderungsbescheid nach § 164 Abs. 2 AO erlassen (hier: Änderungsbescheid 4) und dazu ausgeführt, dass der Änderungsbescheid 3 im laufenden Beschwerdeverfahren versehentlich erlassen worden sei und nicht, um den Rechtsstreit zu erledigen. Da der Änderungsbescheid 3 noch mit einem wirksamen Vorbehalt der Nachprüfung versehen gewesen sei, sei dieser Bescheid nunmehr durch den Änderungsbescheid 4 nach § 164 Abs. 2 AO korrigiert und wieder in seinen Ursprungszustand zurückgesetzt worden. Der Änderungsbescheid 3 führe insbesondere nicht zu einem automatischen Eintritt der Rechtskraft des angefochtenen Urteils. Da das FA keine Erledigungserklärung abgegeben habe, könne die Nichtzulassungsbeschwerde allenfalls unzulässig werden. Das für die Fortführung des Beschwerdeverfahrens erforderliche Rechtsschutzinteresse, nämlich in einem zukünftigen Revisionsverfahren die Aufhebung der finanzgerichtlichen Entscheidung zu beantragen, bestehe aber unverändert fort.
- 9 Das FA beantragt, die Revision gegen das Urteil des FG Köln vom 26. Februar 2013 5 K 529/10 zuzulassen.
- 10 Die Kläger halten die Nichtzulassungsbeschwerde für unzulässig, jedenfalls unbegründet. Die Änderung im Änderungsbescheid 3 sei objektiv erfolgt, um dem Urteil des FG zu entsprechen. Damit habe das FA dem Klagebegehren abgeholfen, sodass sich die Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache erledigt habe und das Urteil des FG rechtskräftig geworden sei. Die Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung stehe einer erneuten Änderung nach § 164 Abs. 2 AO hinsichtlich des Streitgegenstandes entgegen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Rechtssache ist an das FG zurückverweisen.
- 12 a) Das angefochtene Urteil kann aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Bestand haben, weil das FG über die Einspruchsentscheidung in Gestalt des Änderungsbescheides 1 entschieden hat, aber noch während des finanzgerichtlichen Verfahrens der Änderungsbescheid 2 nach § 68 FGO an die Stelle dieses Bescheides getreten ist. Damit lag dem FG-Urteil bereits im Zeitpunkt seines Ergehens ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung; s. dazu etwa Senatsurteile vom 21. Dezember 1993 VIII R 13/89, BFHE 174, 328, BStBl II 1994, 734; vom 14. Juni 2005 VIII R 20/04, BFH/NV 2005, 2202).
- 13 Der Nichtbestand des FG-Urteils folgt zusätzlich aus den Änderungsbescheiden 3 und 4, die entsprechend § 68 FGO nacheinander Gegenstand des zulässigen Beschwerdeverfahrens geworden sind (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Dezember 2003 II B 31/00, BFHE 204, 35, BStBl II 2004, 237; Senatsbeschluss vom 18. Januar 2005 VIII B 97/03, BFH/NV 2005, 899). Dabei geht der Senat davon aus, dass entgegen der Auffassung der Kläger die Beschwerde nicht von vornherein unzulässig war und insbesondere nicht an einer mangelnden Darlegung der Zulassungsgründe scheitert. Angesichts der Abfolge mehrerer Änderungsbescheide kann dahingestellt bleiben, ob die Zurückverweisung aus § 116 Abs. 6 FGO oder aus analoger Anwendung des § 127 FGO folgt (vgl. zu Änderungsbescheiden, die während des Verfahrens der Nichtzulassungsbeschwerde ergehen: BFH-Beschlüsse in BFHE 204, 35, BStBl II 2004, 237; in BFH/NV 2005, 899; vom 7. Februar 2008 X B 39/07, BFH/NV 2008, 965).

- 14** b) Eine Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache ist objektiv nicht eingetreten, sodass diese angesichts der nur einseitigen Erledigungserklärung durch die Kläger nicht festgestellt werden kann. Der Änderungsbescheid 3, der an den Änderungsbescheid 2 anknüpfte, entsprach weder dem finanzgerichtlichen Urteil noch dem im Urteil festgestellten Klageantrag. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist deshalb nicht infolge des Änderungsbescheides 3 unzulässig geworden. Es kommt somit nicht mehr darauf an, ob der Änderungsbescheid 4, der den Änderungsbescheid 3 wieder beseitigt und sich gänzlich von dem finanzgerichtlichen Urteil gelöst hat, eine unterstellte Hauptsachenerledigung wieder hätte aufheben können (a.A. BFH-Beschluss vom 11. Februar 1991 X R 149/90, BFHE 163, 307, BStBl II 1991, 462).
- 15** c) Die Zurückverweisung entspricht angesichts der Eigentümlichkeiten des Streitfalls im Verfahrensablauf der Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) und der Verfahrensökonomie.
- 16** Der BFH kann als Revisionsgericht im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde nicht über Änderungsbescheide entscheiden, die den Streitgegenstand betreffen, aber noch nicht Gegenstand einer erstinstanzlichen Überprüfung waren (BFH-Beschluss in BFHE 204, 35, BStBl II 2004, 237; vgl. ferner BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2005, 899; vom 15. Februar 2006 XI B 78/05, BFH/NV 2006, 1122). Dies gilt im Hinblick auf den Änderungsbescheid 4 sowohl hinsichtlich der durch ihn aufgeworfenen verfahrensrechtlichen Frage einer Änderbarkeit des vorausgegangenen Bescheides nach § 164 AO als auch hinsichtlich der Frage, ob das Zahlenwerk zu der vorgenommenen Änderung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zutrifft, wozu das FG, dem der Änderungsbescheid 2 nach Aktenlage nicht übermittelt worden war, keine tatsächlichen Feststellungen treffen konnte. Aus diesen Gründen könnte auch bei unterstellter Zulassung der Revision im weiteren Verfahren vor dem BFH keine Spruchreife eintreten.
- 17** d) Der Senat hat geprüft, ob durch den Erlass des Änderungsbescheides 4 die Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig geworden ist, da sich nach dessen Regelungsgehalt anscheinend keine Beschwer des FA als alleinigem Beschwerdeführer mehr ergibt. Der Senat verneint die Frage. Eine Verwerfung der Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig kann weder im wohlverstandenen Interesse des FA noch der Kläger liegen, weil der Änderungsbescheid 4 noch nicht in Bestandskraft erwachsen ist, auch durch eine Verwerfung der Beschwerde als unzulässig noch nicht in Bestandskraft erwachsen würde und von ihm ausgehend erneut ein Verfahren in Gang gesetzt würde, in dem --wie zu unterstellen ist-- die Kläger wiederum ihr materielles Begehren verfolgen würden. Die Verwerfung einer Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig bewirkt grundsätzlich die Rechtskraft der erstinstanzlichen Entscheidung. Im Streitfall könnte sie die Funktion einer so herbeigeführten Rechtsbefriedigung aber nicht erfüllen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de