

Beschluss vom 16. Dezember 2014, X B 113/14

Verfahrensgegenstand bei Herabsetzung der Einkommensteuer auf 0 € während des anhängigen Klageverfahrens - Kein Verfahrensmangel wenn frühere Vorsitzende Richterin Urteilsfassung nicht mehr persönlich unterzeichnen konnte

BFH X. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 68 S 1, FGO § 105 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 03. Juni 2014, Az: 1 K 1459/14

Leitsätze

1. NV: Wird die Einkommensteuer während des Klageverfahrens auf 0 € herabgesetzt, wird die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Klage grundsätzlich wegen des Fehlens der erforderlichen sachlichen Beschwer unzulässig. Dies gilt --anders als beim Gewerbesteuermessbetrag-- auch dann, wenn der Kläger grundsätzlich bestreitet, gewerbliche Einkünfte erzielt zu haben (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 25. September 2008 IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266) .
2. NV: Ergeht mit der Herabsetzung der Einkommensteuer auf 0 € zugleich ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember des Streitjahres, der die ursprünglich im Einkommensteuerbescheid enthaltene Beschwer aufnimmt, wird dieser gemäß § 68 Satz 1 FGO --neben dem geänderten Einkommensteuerbescheid-- zum Gegenstand des Klageverfahrens .

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2008 und 2009 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. In diesen Bescheiden hatte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) gewerbliche Einkünfte aus einem von ihm angenommenen Bordellbetrieb geschätzt und für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis zum 31. März 2009 dem Kläger und ab dem 1. April 2009 der Klägerin zugerechnet. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhob der Kläger, gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhoben beide Kläger Klage.
- 2 Während des Klageverfahrens setzte das FA mit Änderungsbescheiden vom 20. August 2013 die Einkommensteuer für beide Streitjahre auf 0 € herab. Die Änderung beruhte zum einen darauf, dass das FA die Höhe der geschätzten Einnahmen gemindert hatte, zum anderen auf der erstmaligen Berücksichtigung eines Verlustvortrags aus dem Jahr 2007. Zugleich erließ es erstmalige Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember der Jahre 2008 und 2009.
- 3 Das Finanzgericht (FG) entschied lediglich über die Einkommensteuerbescheide und verwarf die Klage mangels Beschwer als unzulässig.
- 4 Mit ihrer Beschwerde rügen die Kläger Verfahrensmängel.
- 5 Das FA hält die Beschwerde für unzulässig.

Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 7 Die von den Klägern geltend gemachten Verfahrensmängel sind zum Teil tatsächlich nicht gegeben (dazu unten 1. bis 3.). Ein anderer Verfahrensmangel ist dem FG zwar tatsächlich unterlaufen; die angefochtene Entscheidung kann aber nicht auf ihm beruhen (unten 4.). Der Senat weist allerdings ausdrücklich darauf hin, dass das FG über

diejenigen Bescheide, die nunmehr die eigentliche Beschwer der Kläger bewirken (Verlustfeststellungsbescheide) noch gar nicht entschieden hat und das Klageverfahren insoweit noch beim FG anhängig ist (unten 5.).

- 8** 1. In erster Linie rügen die Kläger, das FG habe zu Unrecht ein Prozessurteil erlassen. Tatsächlich sei die Klage ungeachtet der auf 0 € herabgesetzten Einkommensteuer-Festsetzung zulässig, weil die Kläger bestreiten würden, überhaupt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt zu haben.
- 9** Mit diesem Vorbringen können die Kläger nicht durchdringen. Eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Einkommensteuerbescheid ist grundsätzlich unzulässig, weil es an der --gemäß § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erforderlichen-- sachlichen Beschwer fehlt (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356, und vom 23. Februar 2007 VIII B 106/06, BFH/NV 2007, 1164, beide m.w.N.).
- 10** Im Streitfall ist auch keine der von der Rechtsprechung anerkannten Ausnahme-Fallgruppen einschlägig, in denen eine Beschwer trotz einer Festsetzung auf 0 € anerkannt wurde. Zwar berufen die Kläger sich insoweit auf die zum Gewerbesteuermessbetrag ergangene Rechtsprechung, wonach eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Messbescheid zulässig ist, wenn der Kläger seine Gewerbesteuerpflicht als solche bestreitet und deshalb die ersatzlose Aufhebung des Messbescheids begehrt (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 2008 IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266). Auf die Einkommensteuer ist diese Rechtsprechung indes nicht übertragbar, weil die Kläger unstreitig persönlich einkommensteuerpflichtig sind und andere --nicht streitbefangene-- Einkünfte erzielen, die sachlich einkommensteuerpflichtig sind.
- 11** Die Beschwer hat sich durch die während des Klageverfahrens vorgenommene Herabsetzung der Einkommensteuer auf 0 € und den gleichzeitigen erstmaligen Erlass von Verlustfeststellungsbescheiden vielmehr auf diese Bescheide verlagert. Diese sind zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden; insoweit ist die Klage noch beim FG anhängig (s. näher unter 5.).
- 12** 2. Ohne Erfolg bleibt auch die Rüge, die Richterbank sei nicht ordnungsgemäß besetzt bzw. die mündliche Verhandlung wiederzueröffnen gewesen. Die Kläger tragen insoweit vor, die Vorsitzende Richterin des beim FG entscheidenden Senats sei durch Eintritt in den Ruhestand an der Unterzeichnung der Urteilsformel gehindert gewesen.
- 13** Tatsächlich hat die frühere Vorsitzende Richterin nur die Urteils *fassung* aufgrund ihres zwischenzeitlichen Eintritts in den Ruhestand nicht mehr persönlich unterzeichnen können. Darin liegt jedoch kein Verfahrensmangel. Vielmehr sieht § 105 Abs. 1 Satz 3 FGO ausdrücklich vor, dass in derartigen Fällen der dienstälteste beisitzende Richter --wie geschehen-- einen entsprechenden Vermerk unter dem Urteil anbringt. Eine Verhinderung in diesem Sinn ist auch im Fall des Eintritts eines Richters in den Ruhestand gegeben (vgl. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 105 Rz 7, und Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. März 1990 5 CB 26/89, Buchholz 310 § 133 VwGO Nr 93).
- 14** Demgegenüber hat die frühere Vorsitzende Richterin den Urteils *tenor*, der vorliegend im Protokoll der mündlichen Verhandlung enthalten ist, mit dem Protokoll unterzeichnet. Damit ist dokumentiert, dass sie bei der Urteilsfällung mitgewirkt hat.
- 15** 3. Die unterbliebene Vernehmung der benannten Zeugen war nicht fehlerhaft, weil es ausgehend vom Rechtsstandpunkt des FG, wonach die Klage bereits unzulässig war, auf die Vernehmung der Zeugen zu den materiell-rechtlichen Fragen nicht ankam (vgl. hierzu Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 79).
- 16** 4. Verfahrensfehlerhaft hat das FG jedoch die mündliche Verhandlung ohne ordnungsgemäße Ladung in Abwesenheit der Prozessbeteiligten fortgesetzt (vgl. die Parallelentscheidungen in den Verfahren wegen der Gewerbesteuermessbeträge 2008 und 2009). Insoweit kann die Entscheidung in der Einkommensteuersache aber nicht auf dem Verfahrensmangel beruhen, da in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung lediglich das Protokoll über die in einem anderen Verfahren und in einer anderen Senatsbesetzung vorgenommenen Zeugenvernehmungen verlesen wurde. Auch die Kläger bringen nicht vor, dass in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung erneut die Frage der Zulässigkeit der Klage erörtert worden wäre bzw. von ihnen noch neue Erkenntnisse vorgetragen worden wären.
- 17** 5. Außerhalb des vorliegenden Beschwerdeverfahrens, das nur die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 zum Gegenstand hat, weist der Senat darauf hin, dass gemäß § 68 FGO auch die Bescheide über die gesonderte

Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember der Jahre 2008 und 2009 Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren, das FG aber über die Klage insoweit bisher nicht entschieden hat. In diesem Umfang ist das Verfahren daher weiterhin beim FG anhängig.

- 18** Nach § 68 Satz 1 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Zweck des § 68 FGO ist der Schutz des Klägers, der nicht gegen seinen Willen durch einen einseitigen Akt des FA aus einem --ursprünglich zulässigen-- Klageverfahren herausgedrängt und wieder in das Verwaltungsverfahren zurückversetzt werden soll (BFH-Urteil vom 6. August 1996 VII R 77/95, BFHE 181, 107, BStBl II 1997, 79, unter 2.c; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 68 FGO Rz 7). Im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift, nach Möglichkeit ein erneutes Verfahren zu vermeiden, sind die Begriffe "Änderung" und "Ersetzung" weit auszulegen. Es genügt, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen. Die beiden Verwaltungsakte müssen lediglich einen --zumindest teilweise-- identischen Regelungsbereich haben, damit es zu einem Austausch des Verfahrensgegenstandes kommen kann (vgl. zum Ganzen Senatsurteil vom 27. April 2004 X R 28/02, BFH/NV 2004, 1287, unter II.1.a; HHSp/Schallmoser, § 68 FGO Rz 41 f.).
- 19** Dies vorausgesetzt, sind die Verlustfeststellungsbescheide nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Zwar unterscheidet sich die im Streitfall gegebene Konstellation insofern vom Regelfall des § 68 Satz 1 FGO, als auch die geänderten Einkommensteuerbescheide zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind und die Verlustfeststellungsbescheide nunmehr hinzutreten. Die Anwendung wird aber durch die dargestellten Zwecke der genannten Norm geboten, da der bereits anhängige Rechtsstreit gegen die Einkommensteuerbescheide sachlich nur im Verfahren gegen die Verlustfeststellungsbescheide fortgeführt werden kann, weil allein diese nach Herabsetzung der Einkommensteuer auf 0 € noch eine Beschwer entfalten. Wollte man dies anders sehen, würden die Kläger gegen ihren Willen durch einseitiges Handeln des FA aus dem Klageverfahren herausgedrängt; die bisherigen Ergebnisse des Klageverfahrens wären --insbesondere wenn bereits eine umfangreiche Beweisaufnahme stattgefunden hat-- verloren, was dem Gedanken der Prozessökonomie widerstreiten würde.
- 20** Da das FG über die Rechtmäßigkeit der ergangenen Verlustfeststellungsbescheide noch nicht entschieden hat, wird das Klageverfahren insoweit noch fortzusetzen sein.
- 21** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 22** 7. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de