

Urteil vom 16. Mai 2018, XI R 50/17

Verhältnis der Verlustfeststellung zur Steuerfestsetzung

ECLI:DE:BFH:2018:U.160518.XIR50.17.0

BFH XI. Senat

KStG § 8 Abs 1 S 1, GewStG § 35b Abs 2 S 2, GewStG § 35b Abs 2 S 3, BGB § 133, AO § 164, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 351 Abs 2, GewStG § 10a, EStG VZ 2011, GewStG VZ 2011, EStG § 10d Abs 4 S 4, KStG VZ 2011, EStG § 10d Abs 4 S 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 05. April 2017, Az: 10 K 10105/15

Leitsätze

Sind der Körperschaftsteuerbescheid und der Gewerbesteuermessbescheid des Verlustentstehungsjahres bestandskräftig (geworden) und berücksichtigen diese einen geringeren Verlust als vom Steuerpflichtigen begehrt, ist die Änderung eines Bescheides über den verbleibenden Verlustvortrag und des vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG nur zulässig, soweit eine Korrektur der Steuerbescheide nach den Vorschriften der AO hinsichtlich der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte (noch) möglich ist und diese der Steuerfestsetzung tatsächlich zugrunde gelegt worden sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 6. April 2017 10 K 10105/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wies in ihrem bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zusammen mit den Steuererklärungen für 2011 eingereichten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2011 einen Verlust in Höhe von 25.496,81 € aus. Dabei wurden unter dem Kto. 4780 "Fremdarbeiten (Vertrieb)" Aufwendungen in Höhe von 24.791,41 € als Betriebsausgaben verbucht.
- 2** Auf die Anforderung des FA vom 3. Januar 2013 reichte die Klägerin als Nachweis eine Rechnung der B vom 31. Dezember 2011 über den gebuchten Betrag ein. Im Rahmen eines Benennungsverlangens nach § 160 der Abgabenordnung (AO) vom 13. August 2013 wies das FA darauf hin, dass es sich nach Mitteilung des Bundeszentralamtes für Steuern bei der B um eine wirtschaftlich nicht aktive Domizilgesellschaft (Briefkastenfirma) handele. Die Klägerin legte mit Schreiben vom 27. September 2013 ein "Memo" der B, unterschrieben von X vor, nach dem es sich um eine Verwechslung zweier gleichnamiger Gesellschaften handele.
- 3** Am 6. November 2013 erließ das FA Bescheide über Körperschaftsteuer für 2011 mit einer festgesetzten Körperschaftsteuer von 0 €, über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 mit einem Gewerbesteuermessbetrag von 0 €, über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2011 mit einem festgestellten verbleibenden Verlustvortrag von 705 € sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2011 mit einem festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust von 705 €. Die Bescheide standen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Ausweislich der

Erläuterungen zum Körperschaftsteuerbescheid blieben die als Betriebsausgaben geltend gemachten Fremdleistungen unberücksichtigt. Die Klägerin habe nicht widerlegt, dass es sich bei der B um eine Domicilgesellschaft handle; eine Verwechslung liege ebenfalls nicht vor, da die Handelsregisternummer übereinstimme.

- 4 Die Klägerin legte gegen die genannten Bescheide Einsprüche ein und begehrte die Berücksichtigung der geltend gemachten Fremdleistungen als Betriebsausgaben.
- 5 Mit Einspruchsentscheidung vom 6. März 2015 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung berief es sich darauf, dass der Betriebsausgabenabzug zu Recht versagt worden sei, weil die Klägerin dem Benennungsverlangen nicht nachgekommen sei.
- 6 Am 9. April 2015 erhob die Klägerin ausdrücklich nur wegen der Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2011 vom 6. November 2013 Klage und begehrte jeweils die Verlustfeststellung in Höhe von 25.497 €. Sie verfolgte insoweit ihr Begehren auf Berücksichtigung der vom FA versagten Betriebsausgaben weiter.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies mit Urteil vom 6. April 2017 die Klage ab. Es vertrat die Ansicht, die Voraussetzungen des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 35b Abs. 2 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) lägen nicht vor. Wegen der Bestandskraft des Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheides für 2011 komme eine Verlustfeststellung in begehrter Höhe nicht in Betracht.
- 8 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1179 veröffentlicht.
- 9 Die Klägerin trägt mit ihrer Revision im Wesentlichen vor, dass nach der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768) zu klären sei, wie im Hinblick auf Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer bei Nullbescheiden zu verfahren sei. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812) und Literatur (Jachmann-Michel, juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR-SteuerR-- 32/2015, Anm. 3) sei in Fällen von Nullbescheiden keine verfahrensrechtliche Änderbarkeit der Steuerbescheide erforderlich.
- 10 Des Weiteren sei es nach dem Beschluss des Hessischen FG vom 29. Oktober 2015 4 K 307/15 (juris) ausreichend, nur die gegen die Feststellungsbescheide erhobene Klage mit dem Ziel der Erhöhung der festgesetzten Verlustvorträge fortzusetzen. Eine Fortsetzung eines Rechtsbehelfs gegen die Nullbescheide sei nicht erforderlich, wenn --wie im Streitfall-- die Feststellung bzw. Erhöhung des Verlustvortrags zu einem Zeitpunkt begehrt worden sei, in dem der Steuer- bzw. Steuermessbescheid noch nicht unanfechtbar war. Dies ergebe sich aus Sinn und Zweck des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG. Die Nullbescheide seien noch bis zum 10. April 2015 --also nach erfolgter Klageerhebung gegen die Feststellungsbescheide-- anfechtbar gewesen. Hierzu habe die Vorinstanz keine Ausführungen gemacht.
- 11 Ferner hätte in den Rechtsbehelfsbelehrungen darauf hingewiesen werden müssen, dass nur durch einen Einspruch gegen die den Feststellungsbescheiden sachlich zugrunde liegenden Steuerbescheide ein Erfolg in der Sache erreicht werden kann.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 6. März 2015 aufzuheben und die Bescheide vom 6. November 2013 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2011 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2011 dahingehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag bzw. vortragsfähige Gewerbeverlust jeweils auf 25.497 € festgestellt wird; hilfsweise die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Es tritt der Revision der Klägerin entgegen und verteidigt die Vorentscheidung. Es komme maßgeblich darauf an, dass die den Verlustfeststellungsbescheiden zugrunde liegenden Steuerbescheide verfahrensmäßig geändert werden können. Da diese aber mit Ablauf des 10. April 2015 bestandskräftig geworden seien, könnten die geltend

gemachten Verluste nicht mehr berücksichtigt werden. Es komme daher nicht darauf an, dass bis zum Zeitpunkt der Klageerhebung am 9. April 2015 der Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid noch änderbar war.

- 15** Auch sei die Rechtsbehelfsbelehrung fehlerfrei. So sei der notwendige Mindestinhalt nach § 356 Abs. 1 AO enthalten gewesen. Auch seien im Hinblick auf § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG aufgrund der diesbezüglichen höchstrichterlichen Rechtsprechung sowie der steuerrechtlichen Kenntnisse des Rechtsvertreters keine weiteren Hinweise erforderlich gewesen. Überdies sei nach § 55 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eine Klageerhebung gegen den Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid nicht mehr möglich.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 17** Zutreffend hat das FG die von der Klägerin begehrte Erhöhung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag zum 31. Dezember 2011 auf der Grundlage von § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 35b Abs. 2 Sätze 2 und 3 GewStG i.d.F. des JStG 2010 abgelehnt.
- 18** 1. Die Voraussetzungen für die begehrte Erhöhung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2011 liegen gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 (entsprechende Regelung in § 35b Abs. 2 Sätze 2 und 3 GewStG i.d.F. des JStG 2010) nicht vor.
- 19** a) Nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG (§ 10d EStG gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer) ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen (bezüglich Gewerbesteuer s. § 10a Satz 6 GewStG). 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). 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 i.d.F. des JStG 2010; § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010). Nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 (§ 35b Abs. 2 Satz 3 GewStG i.d.F. des JStG 2010) dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des gesonderten Verlustvortrags nur insoweit abweichend berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.
- 20** b) Mit der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheides an den Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid erreicht, obwohl der Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist. Die Besteuerungsgrundlagen sind im Feststellungsverfahren so zu berücksichtigen, wie sie der letzten bestandskräftigen Festsetzung im Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid zugrunde liegen. Daraus folgt, dass im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht eigenständig zu ermitteln sind (ständige Rechtsprechung, s. zuletzt BFH-Urteile vom 12. Juli 2016 IX R 31/15, BFHE 255, 1, BFH/NV 2017, 100, Rz 17, m.w.N.; vom 11. Oktober 2017 IX R 15/17, BFH/NV 2018, 433, Rz 14). Wird der Steuerbescheid bestandskräftig und berücksichtigt er keinen Verlust, kommt eine Verlustfeststellung nur noch in Betracht, wenn und soweit der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres nach den Vorschriften der AO änderbar ist; nichts anderes gilt für die Änderung einer Verlustfeststellung, wenn der bestandskräftige Steuerbescheid zwar einen Verlust berücksichtigt, der Steuerpflichtige jedoch einen höheren Verlust begehrt (BFH-Urteile in BFHE 255, 1, BFH/NV 2017, 100, Rz 17; in BFH/NV 2018, 433, Rz 14).
- 21** Der erstmalige Erlass wie auch die Änderung eines Feststellungsbescheides über den verbleibenden Verlustvortrag sind danach von der Reichweite der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit der Steuerfestsetzung --d.h. gemäß §§ 164 f., §§ 172 ff. AO-- im Verlustentstehungsjahr abhängig (BFH-Urteile in BFHE 255, 1, BFH/NV 2017,

100, Rz 17; in BFH/NV 2018, 433, Rz 14). Der Antrag auf Verlustfeststellung bzw. auf Änderung derselben ist dann im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung als Antrag auf Änderung des Steuer(mess)bescheids auszulegen (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Juli 2005 XI B 45/03, BFH/NV 2005, 2029).

- 22** c) Für den Streitfall folgt daraus, dass eine Änderung der Verlustfeststellungsbescheide der Klägerin nicht in Betracht kommt. Die gegen die Klägerin ergangenen Bescheide vom 6. November 2013 für 2011 über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag berücksichtigen nicht den geltend gemachten Verlust und können nicht mehr geändert werden. Gegen die betreffende Einspruchsentscheidung vom 6. März 2015 hat die Klägerin insoweit keine Klage erhoben. Auch kam eine Änderung aufgrund einer Korrekturvorschrift der AO nicht in Betracht.
- 23** Der Senat sieht nicht die Möglichkeit, unter Berücksichtigung des Gebots zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 2029, m.w.N.) die Klage gegen die Verlustfeststellungsbescheide entgegen ihrem Wortlaut als eine Klage auch gegen den Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheid vom 6. November 2013 zu verstehen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Rechtsbehelfe in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) auszulegen, wenn es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des wirklich Gewollten fehlt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 VIII R 47/98, BFH/NV 2001, 589). Aus der Klageschrift ergibt sich aber eindeutig, dass nur gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils auf den 31. Dezember 2011 vom 6. November 2013 Klage erhoben werden sollte. Ihr wurden auch nur Abschriften dieser beiden Bescheide beigelegt. Aus der Klagebegründung vom 12. August 2015 ergibt sich, dass die Klägerin von einer weiter bestehenden Änderbarkeit des Körperschaftsteuer- und des Gewerbesteuermessbescheides wegen eines Vorläufigkeitsvermerks ausging und keine Klage wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer erheben wollte.
- 24** 2. Die Klägerin kann auch nicht aufgrund der nach ihrer Ansicht fehlerhaften Rechtsbehelfsbelehrung (dazu unter a) oder einer ungeklärten Rechtslage (dazu unter b) die begehrte Verlustfeststellung erlangen.
- 25** a) Soweit die Klägerin auf die unzureichende Rechtsbehelfsbelehrung der Einspruchsentscheidung hinweist, kann diese die Bestandskraft des Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheides im Zeitpunkt der vorinstanzlichen Entscheidung schon nicht mehr verhindern. Nach § 55 Abs. 2 FGO ist die Einlegung des Rechtsbehelfs nur innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsaktes zulässig. Innerhalb dieser Frist hat die Klägerin nicht die streitigen Steuerbescheide angefochten, so dass es nicht darauf ankommt, ob die Rechtsbehelfsbelehrung fehlerhaft war.
- 26** b) Der Rechtsschutz der Klägerin war auch nicht aufgrund einer unklaren Rechtslage verkürzt. Die Klägerin hatte die Möglichkeit, gegen den Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid Klage zu erheben. Zwar ist das Urteil des BFH vom 10. Februar 2015 IX R 6/14 (BFH/NV 2015, 812) erst nach Ablauf der Klagefrist hinsichtlich dieser Steuerbescheide am 15. April 2015 veröffentlicht worden; jedoch ergab sich aus den Drucksachen des Deutschen Bundestags und der Literatur, dass der Gesetzgeber mit der Änderung in § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 die vor Ergehen der geänderten BFH-Rechtsprechung geltende Rechtslage wiederhergestellt hat (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 812, Rz 20, m.w.N.). Vor der Gesetzesänderung hatte der BFH mit seiner Rechtsprechung aus dem Jahr 2008 dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Verlustfeststellung trotz bestandskräftiger und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer Einkommensteuerveranlagung eingeräumt (BFH-Urteile vom 17. September 2008 IX R 70/06, BFHE 223, 50, BStBl II 2009, 897; IX R 69/06, BFH/NV 2009, 555; IX R 65/06, BFH/NV 2009, 385; IX R 92/07, juris). Vor Ergehen dieser Urteile lehnten Rechtsprechung und Finanzverwaltung aber übereinstimmend die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs ab, wenn die Einkommensteuerveranlagung des betreffenden Jahres bestandskräftig und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar war (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 812, Rz 20, mit Hinweisen auf die frühere Rechtsprechung). Dies hätte die Klägerin veranlassen können, von der Möglichkeit der Klageerhebung gegen die o.g. Steuerbescheide Gebrauch zu machen, um sicherzustellen, keinen Rechtsverlust zu erleiden (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 812, Rz 22, zum Verzicht auf die Einspruchsrücknahme gegen den Steuerbescheid).
- 27** Auch Jachmann-Michel weist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- in der Kommentierung zu der Entscheidung des BFH vom 10. Februar 2015 (jurisPR-SteuerR 32/2015, Anm. 3) darauf hin, dass die Änderung des Einkommensteuerbescheides "allein" deshalb unterblieben sein muss, weil eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer nicht möglich war. Sie verweist damit auf die Rechtsauffassung des IX. Senats des BFH.

28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de