

Zwischenurteil vom 28. November 2018, I R 41/18

Bindungswirkung bei Verlustrücktrag

ECLI:DE:BFH:2018:U.281118.IR41.18.0

BFH I. Senat

FGO § 40 Abs 2, EStG § 10d Abs 1 S 1, EStG § 10d Abs 4 S 1, EStG § 10d Abs 4 S 2, EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG VZ 2013 vorgehend FG Münster, 20. Juli 2016, Az: 9 K 2794/15 K,F

Leitsätze

1. NV: Der Körperschaftsteuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs hat keine Bindungswirkung für die Höhe des im Körperschaftsteuerbescheid des Rücktragsjahrs anzusetzenden Verlustrücktrags (Bestätigung der Rechtsprechung) .
2. NV: Nach der Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung durch das Jahressteuergesetz 2010 ist in dem Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftssteuer zum 31. Dezember des Verlustentstehungsjahrs ein Verlustrücktrag in der Höhe zu berücksichtigen, in der er im Festsetzungsbescheid des Rücktragsjahrs tatsächlich angesetzt worden ist .

Tenor

Die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2013 ist zulässig.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die mit einem Stammkapital von 25.000 € ausgestattet ist. Gesellschafter waren zunächst KR und HN mit Stammeinlagen von je 12.000 € sowie CN und IR mit Stammeinlagen von je 500 €. Nach dem Tode von HN am ... Januar 2013 ging dessen Geschäftsanteil auf CN als Vorerbin über, mit der die Gesellschaft fortgesetzt wurde.
- 2 Mit Vertrag vom 21. November 2013 trat CN ihren Geschäftsanteil von 500 € an KR und den geerbten Geschäftsanteil von 12.000 € an IR ab.
- 3 Mit Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 17. September 2013 ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) von einem Gesamtbetrag der Einkünfte der Klägerin von 40.057 € aus. Hiervon zog das FA den zum 31. Dezember 2011 festgestellten verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer von 19.571 € ab und setzte aufgrund eines zu versteuernden Einkommens von 20.486 € die Körperschaftsteuer auf 3.072 € fest. Den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2012 stellte das FA mit 0 € fest.
- 4 Im Jahr 2013 (Streitjahr) entstand der Klägerin ein Verlust; die Summe der Einkünfte betrug ./.. 16.827 €. Die Klägerin beantragte, diesen Verlust in das Jahr 2012 zurückzutragen. Das FA ging demgegenüber davon aus, der Verlust sei aufgrund der Bestimmung des § 8c Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zu 50 % nicht rücktragsfähig, soweit er bis zum 21. November 2013 --dem Stichtag des sog. schädlichen Beteiligungserwerbs, der in der Veräußerung der insgesamt hälftigen Beteiligung an der Klägerin durch CN an jenem Tag gesehen werden müsse-- entstanden sei. Den nicht rücktragsfähigen Betrag setzte das FA mit 7.491 € (16.827 € x 325/365 x 1/2) an.
- 5 Auf dieser Grundlage erließ das FA am 15. April 2015 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2012, in dem es einen Verlustanteil in Höhe von 9.336 € (16.827 € ./.. 7.491 €) aus dem Jahr 2013 zurücktrug, wodurch sich

das zu versteuernde Einkommen auf 11.150 € und die festgesetzte Körperschaftsteuer auf 1.672 € verminderten.

- 6** Ebenfalls am 15. April 2015 erließ das FA einen Körperschaftsteuerbescheid für 2013, in dem es die Körperschaftsteuer auf 0 € festsetzte. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens wies das FA als Besteuerungsgrundlagen aus:

Summe der Einkünfte:	./.	16.827 €
Nach § 8c KStG nicht zu berücksichtigender Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums:		7.491 €
Einkommen:	./.	9.336 €
Zu versteuerndes Einkommen:	./.	9.336 €

- 7** Des Weiteren stellte das FA am 15. April 2015 den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2013 gesondert mit 0 € fest.
- 8** Am 21. April 2015 legte die Klägerin Einspruch gegen "Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 15. April 2015 und Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags vom 15. April 2015" ein. Zur Begründung führte sie aus, ein Verlustanteil von 14.937 € (324/365 von 16.827 €) sei in das Jahr 2012 zurückzutragen; lediglich der ab dem 21. November 2013 entstandene Verlustanteil von 1.890 € sei von der Verlustnutzung ausgeschlossen. Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 4. August 2015 zurück.
- 9** In der mündlichen Verhandlung über die dagegen erhobene Klage stellte die Klägerin den Antrag, "den Körperschaftsteuerbescheid 2012 und 2013 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2013, jeweils vom 15.4.2015 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.8.2015, dahingehend zu ändern, dass anstelle eines Verlustrücktrags in Höhe von 9.336 € ein Verlustrücktrag in Höhe von 16.827 € berücksichtigt wird".
- 10** Das Finanzgericht (FG) Münster hat der Klage mit Urteil vom 21. Juli 2016 9 K 2794/15 K,F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1546) im Hinblick auf die Körperschaftsteuerbescheide für 2012 und 2013 stattgegeben. Nach Auffassung des FG seien Einspruch und Einspruchsentscheidung dahin auszulegen, dass auch der Körperschaftsteuerbescheid 2012 Gegenstand des Anfechtungsbegehrens und des Einspruchsverfahrens gewesen sei. Hinsichtlich des Bescheids über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2013 hat das FG die Klage wegen Fehlens einer Beschwerde der Klägerin als unzulässig abgewiesen.
- 11** Gegen das FG-Urteil (Körperschaftsteuerbescheide für 2012 und 2013) hat das FA Revision erhoben. Es ist der Auffassung, bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb schränke § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auch die Rücktragsmöglichkeit der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen laufenden Verluste ein (so auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 736, Rz 30).
- 12** Das Revisionsverfahren wurde beim Bundesfinanzhof (BFH) unter dem Aktenzeichen I R 61/16 geführt. Mit Beschluss vom 28. November 2018 I R 61/16 hat der erkennende Senat das Verfahren betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für 2013 gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abgetrennt. Die vorliegende Entscheidung ergeht in diesem abgetrennten Verfahren (Az. I R 41/18).
- 13** Das FA beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil in Bezug auf den Körperschaftsteuerbescheid für 2013 aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen.
- 14** Die Klägerin tritt den Ausführungen des FA in der Sache entgegen, stellt jedoch keinen förmlichen Antrag.
- 15** Das BMF ist dem Revisionsverfahren gemäß 122 Abs. 2 Satz 1 FGO beigetreten. Es stützt die Auffassung des FA und hält darüber hinaus die Klägerin im Hinblick auf den Körperschaftsteuerbescheid für 2013 nicht für beschwert und die Klage mithin für unzulässig. Einen förmlichen Antrag stellt das BMF nicht.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Im Wege der Zwischenentscheidung über die Zulässigkeit der Klage (§ 97 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO) wird dahin erkannt, dass die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2013 zulässig ist. Obwohl die Körperschaftsteuer auf 0 € festgesetzt worden ist (sog. Nullbescheid), ist die Klägerin durch den Bescheid beschwert.
- 17** 1. Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur dann zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines Nullbescheids regelmäßig nicht der Fall (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2014 X B 113/14, BFH/NV 2015, 510, m.w.N.). Ausnahmsweise kann die Klage gegen einen Nullbescheid jedoch zulässig sein, wenn der Bescheid sich für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (Senatsurteile vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421; vom 21. September 2011 I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; BFH-Urteil vom 20. Dezember 1994 IX R 80/92, BFHE 177, 44, BStBl II 1995, 537, jeweils m.w.N.).
- 18** 2. Ein solcher Fall ist hier zwar nicht deshalb gegeben, weil der Körperschaftsteuerbescheid für 2013 oder die diesem zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen Bindungswirkung für die Höhe des Verlustrücktrags in das Jahr 2012 haben könnten (a.A. Brühl, GmbH-Rundschau 2016, 1107). Denn nach ständiger Rechtsprechung wird über Grund und Höhe des Verlustrücktrags ausschließlich im Rahmen der Veranlagung des Rücktragsjahrs (hier mithin im Körperschaftsteuerbescheid für 2012) und nicht in dem Körperschaftsteuer- oder dem Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahrs entschieden (Senatsurteil vom 11. November 2014 I R 51/13, BFH/NV 2015, 305; BFH-Urteile vom 27. September 1988 VIII R 432/83, BFHE 155, 83, BStBl II 1989, 225; vom 27. Januar 2010 IX R 59/08, BFHE 228, 301, BStBl II 2010, 1009, jeweils m.w.N.; s.a. Pffirmann in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 10d Rz 12 ff.; Schmidt/Heinicke, EStG, 37. Aufl., § 10d Rz 40; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 120).
- 19** 3. Jedoch ist eine Beschwer hier --wie das FG zutreffend angenommen hat-- im Hinblick auf mögliche nachteilige Auswirkungen des Körperschaftsteuerbescheids für 2013 auf den zum 31. Dezember 2013 festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer gegeben.
- 20** a) Nach der Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) kann eine Beschwer im Hinblick auf einen Nullbescheid gegeben sein, wenn der Festsetzung Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt worden sind, die zur Feststellung eines zu niedrigen verbleibenden Verlustvortrags führen können (vgl. Senatsurteile vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704; vom 31. Januar 2018 I R 25/16, BFH/NV 2018, 838).
- 21** Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des JStG 2010 (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, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind. Die für das Verhältnis von Grundlagenbescheiden zu Folgebesecheiden geltenden Vorschriften des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG).
- 22** Durch die vorgenannte gesetzliche Neukonzeption wird der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid in Bezug auf die für die Verlustfeststellung relevanten Besteuerungsgrundlagen zwar nicht zum Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung des betreffenden Veranlagungszeitraums. Sie bewirkt aber eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid (BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812). Eine eigenständige Prüfung der betreffenden Besteuerungsgrundlagen findet im Rahmen der Verlustfeststellung grundsätzlich nicht mehr statt.
- 23** b) Eine solche Konstellation liegt hier vor. Denn die Klägerin wendet sich mit ihrer Klage dagegen, dass das FA im Rahmen der Steuerfestsetzung für 2013 die Bestimmung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der Weise zur Anwendung gebracht hat, dass ein laufender Verlust des Veranlagungszeitraums in Höhe von 7.491 € nicht ergebnismindernd berücksichtigt worden ist. Dies könnte sich aufgrund der geschilderten materiellen Bindungswirkung des

Festsetzungsbescheids ggf. mindernd auf den zum 31. Dezember 2013 festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auswirken.

- 24** c) Der sonach bestehenden Beschwer steht nicht entgegen, dass das Begehren der Klägerin zuvörderst auf einen Verlustrücktrag in das Jahr 2012 ausgerichtet ist und dass dann, wenn ihre diesbezügliche, gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2012 gerichtete Klage Erfolg hätte, der auf den 31. Dezember 2013 festzustellende verbleibende Verlustvortrag gleichfalls nur 0 € betragen würde. Denn es ist nicht ausgeschlossen, dass die Klägerin mit jener Klage nicht durchdringt, was wegen der in § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG angeordneten Bindungswirkung auch der der Steuerfestsetzung des Rücktragsjahrs (2012) zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen zur Folge hätte, dass bei der Berechnung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember des Verlustentstehungsjahrs (2013) der Verlustrücktrag nur in der Höhe abzuziehen wäre, wie er in dem Festsetzungsbescheid tatsächlich angesetzt worden ist. Ein zu niedrig angesetzter Verlustrücktrag im Festsetzungsbescheid für 2012 könnte daher ggf. zur Folge haben, dass im Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2013 ein positiver verbleibender Verlustvortrag festzustellen ist.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung bleibt der Schlussentscheidung vorbehalten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de