

# Beschluss vom 20. Dezember 2013, X B 160/12

## Verlustfeststellung - Gegenstand des Klageverfahrens - faires Verfahren

BFH X. Senat

EStG § 10d, FGO § 68, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, EStG § 10d

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Juni 2012, Az: 1 K 2945/10

## Leitsätze

1. NV: Nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG in der bis zum Jahr 2003 geltenden Fassung war die Verlustfeststellung für jede Einkunftsart ein gesonderter und selbständig anfechtbarer Bescheid.
2. NV: Eine im Geltungsbereich dieser Vorschrift während des Klageverfahrens geänderte Verlustfeststellung kann nur gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens werden, wenn die Einkunftsart, die Gegenstand der Änderung ist, bereits Gegenstand des Klageverfahrens war.
3. NV: Ist ein ungerechtfertigter Rechtsverlust zu besorgen, der den Grundsätzen des fairen Verfahrens widerspricht, so ist Abhilfe in erster Linie in demjenigen Verfahren zu schaffen, in dem der Rechtsverlust eingetreten ist.

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) werden als Eheleute zusammen veranlagt. Der Kläger ist von Beruf Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Die Kläger waren in den neunziger Jahren an verschiedenen Bauträgergesellschaften beteiligt, die hochwertige Wohnungen errichteten und verkauften, 1999 jedoch insolvent wurden. Im Jahre 2000 erwarb der Kläger von einer dieser Gesellschaften im Zwangsversteigerungsverfahren für 1.556.000 DM ein Grundstück von insgesamt 14.805 m<sup>2</sup> incl. Parkfläche. Für dieses Grundstück hatte die Gesellschaft noch Pläne für die Erstellung eines Appartementhotels erstellt. Ab 2008 betrieb der Kläger die Waldumwandlung. Verkauft ist das Grundstück bis 2012 nicht.
- 2 Zudem hatten die Kläger von einer der Gesellschaften mehrere Wohnungen und eine Ladeneinheit erworben, die sie vermieteten.
- 3 Nach einer Außenprüfung erkannte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Verluste aus Vermietung und Verpachtung hieraus nicht mehr an. Gegen die entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheide sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge nach § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf den 31. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2004 bis 31. Dezember 2006 legten die Kläger Einsprüche ein, die das FA hinsichtlich der Einkommensteuer als unzulässig verwarf und hinsichtlich der Verlustvorträge als unbegründet zurückwies.
- 4 Mit ihrer Klage betreffend die Verlustvorträge begehrt die Kläger zunächst nur die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung. Während des Klageverfahrens erließ das FA im Februar und März 2011 Verlustfeststellungsbescheide, die es nochmals im März 2012 änderte. Die ursprünglich --vorläufig-- berücksichtigten gewerblichen Verluste hinsichtlich des Appartementhotels ließ es außer Ansatz, da es an der Einnahmeerzielungsabsicht fehle.
- 5 Nach Auffassung des FA wurden diese Bescheide Gegenstand des Klageverfahrens. Der Kläger beurteilte dies zunächst anders. Er habe nur wegen der nicht anerkannten Verluste aus Vermietung und Verpachtung Klage erhoben. Die eingelegten Einsprüche verwarf das FA als unzulässig.
- 6 Später änderte der Kläger seine Auffassung und nahm zur Einnahmeerzielungsabsicht Stellung. Gegen die Einspruchsentscheidungen legte er zunächst nicht Klage ein.

- 7 Die Kläger beantragten Änderung der Verlustfeststellungsbescheide hinsichtlich der Berücksichtigung sowohl der gewerblichen Verluste als auch der Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Nachdem letztere im Klageverfahren inhaltlich unstreitig gestellt worden waren, gab das Finanzgericht (FG) der Klage insoweit statt und wies die Klage im Übrigen --hinsichtlich der gewerblichen Verluste-- ab.
- 8 Das FG vertrat verfahrensrechtlich die Ansicht, die während des Klageverfahrens erlassenen Verlustfeststellungsbescheide, in denen die gewerblichen Verluste nicht mehr anerkannt worden waren, seien nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Das gelte nicht nur für die Streitjahre 2004 bis 2006, in denen die Bescheide die Verlustvorträge als Saldo aus allen Einkunftsarten erfassen, sondern auch für die Streitjahre 2000 bis 2002. Zwar seien nach damaliger Fassung des § 10d Abs. 4 EStG die Einkünfte nach einzelnen Einkunftsarten gesondert im Bescheid ausgewiesen worden, so dass der Bescheid über den gesonderten Verlustvortrag eine Zusammenfassung mehrerer Einzelfeststellungen dargestellt habe, die möglicherweise isoliert anfechtbar seien und damit einem eigenständigen prozessualen Schicksal unterliegen könnten. Nachdem die Kläger nur wegen der nicht anerkannten Verluste aus Vermietung und Verpachtung Klage erhoben hätten, hätten die Bescheide, die erstmals die gewerblichen Verluste nicht anerkannten, diese nicht ersetzt. Dies entspreche der ursprünglichen Rechtsauffassung der Kläger.
- 9 Aufgrund des Gebots des fairen Verfahrens sei jedoch die Anwendbarkeit des § 68 FGO auch auf die Änderungsbescheide 2000 bis 2002 zu bejahen. Das FA habe in der Einspruchsentscheidung die Auffassung vertreten, die neuen Bescheide seien Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Die Kläger hätten daher auf eine weitere Klage verzichtet. Ginge man nunmehr von der gegenteiligen Auffassung aus, hätte dies einen endgültigen Rechtsverlust der Kläger für diese drei Jahre zur Folge. Das entspreche nicht den Grundsätzen eines fairen Verfahrens. Zudem dürfe die Norm nicht innerhalb eines Prozesses zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Vielmehr müsse die Rechtsfolge der Ersetzung der streitbefangenen Bescheide einheitlich eintreten.
- 10 In der Sache vertrat das FG die Auffassung, der Kläger habe keinen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten, da der Kläger das Grundstück nicht mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben habe.
- 11 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger geltend, das Urteil beruhe auf einem Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. § 68 FGO sei verletzt. Insoweit habe die Rechtssache auch grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Das FG habe nicht über die Bescheide, mit denen die Anerkennung der gewerblichen Verluste versagt wurde, entscheiden dürfen. Diese Bescheide hätten die zuvor ergangenen Verlustfeststellungsbescheide nicht ersetzt, da sie eine andere Einkunftsart betroffen hätten. Gegen die Einspruchsentscheidungen, mit denen die Einsprüche als unzulässig verworfen worden seien, sei mittlerweile Klage erhoben, verbunden mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.
- 12 Zudem liege in der Sache ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO vor. Das FG habe aufgrund einer lediglich mechanischen Beweiswürdigung ohne Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls einen gewerblichen Grundstückshandel verneint und damit ein auch im Ergebnis schlechterdings nicht vertretbares Ergebnis erzielt. Außerdem divergiere das FG in der Sache von der Rechtsprechung anderer FG und des BFH, indem es die Branchennähe des Klägers nicht hinreichend berücksichtigt habe. Schließlich werfe der Fall die grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage auf, inwieweit die Fallgruppe "objektbezogenes Insiderwissen" einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen vermöge.
- 13 Das FA tritt der Beschwerde entgegen. Durch einen etwaigen Verfahrensfehler hinsichtlich der Anwendung des § 68 FGO seien die Kläger nicht beschwert, da sie andernfalls angesichts der versäumten Klagefrist einen endgültigen Rechtsverlust erlitten hätten.

## Entscheidungsgründe

- 14 II. Auf die Beschwerde der Kläger ist der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen (§ 116 Abs. 6 FGO).
- 15 1. Das Urteil beruht --insgesamt-- auf einem Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, da das FG zu Unrecht über die während des Klageverfahrens erlassenen Verlustfeststellungsbescheide hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte auf den 31. Dezember 2000, den 31. Dezember 2001 und den 31. Dezember 2002 entschieden hat. § 68 FGO war insoweit nicht anwendbar.
- 16 a) Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so

wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens. Eine Änderung oder Ersetzung liegt nur vor, wenn beide Bescheide zumindest teilweise einen identischen Regelungsbereich haben. Das ist der Fall, wenn der neue Bescheid dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betrifft wie der bisherige Bescheid (vgl. Senatsurteil vom 27. April 2004 X R 28/02, BFH/NV 2004, 1287).

- 17** Eine Änderung oder Ersetzung liegt hingegen nicht vor, wenn ein teilbarer Bescheid nur teilweise angefochten und während des Klageverfahrens nur hinsichtlich des nicht angefochtenen Teils geändert wird (BFH-Urteil vom 29. Januar 2003 VIII R 60/00, BFH/NV 2003, 927). Erst recht fehlt es an einer Änderung oder Ersetzung, wenn mehrere selbständige Bescheide lediglich äußerlich zusammengefasst werden. Das ist allgemein bei Sammelbescheiden der Fall, die selbständige Regelungsgegenstände mit der Möglichkeit eigener Teilbestandskraft enthalten (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Rz 12). Aus diesem Grunde sind etwa die in einem Gewinnfeststellungsbescheid enthaltenen einzelnen Besteuerungsgrundlagen prozessual selbständig und können und müssen gesondert angefochten werden. Werden im Laufe eines finanzgerichtlichen Verfahrens Besteuerungsgrundlagen geändert, so werden diese daher nur dann nach § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens, wenn sie bereits angefochten waren. Andernfalls stehen lediglich vorbehaltlich der allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen die Klageänderung des § 67 FGO sowie der Einspruch zur Verfügung (vgl. dazu i.e. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764).
- 18** b) Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG in der für die Streitjahre 2000 bis 2002 geltenden Fassung war der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag getrennt nach Einkunftsarten gesondert festzustellen. Dieser getrennten Feststellung bedurfte es, um den einkunftsartbezogenen Verlustabzug nach § 10d Abs. 1 Sätze 2 bis 8 EStG damaliger Fassung umsetzen zu können. Daher war die auf jede einzelne Einkunftsart bezogene Feststellung ein gesonderter Bescheid, der nach denselben Grundsätzen wie die Besteuerungsgrundlagen der Gewinnfeststellungsbescheide gesondert angefochten werden konnte und musste. Dies entspricht dem Grunde nach auch der Auffassung des FG.
- 19** c) Die in den Verlustfeststellungsbescheiden enthaltenen Feststellungen hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte waren zunächst nicht Gegenstand des Klageverfahrens gewesen. Die Kläger hatten lediglich die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angegriffen. Die Änderungen hinsichtlich der Verlustfeststellungen gewerblicher Einkünfte während des Klageverfahrens betrafen daher nicht denselben Besteuerungsgegenstand wie die mit der Klage angefochtenen Bescheide. Sie konnten nicht nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens werden. Eine diesbezügliche Klageänderung hatten die Kläger ungeachtet ihrer sonstigen Voraussetzungen nicht beantragt. Die geänderten Verlustfeststellungen waren daher nicht Verfahrensgegenstand geworden. Die Entscheidung zur Sache war insoweit verfahrensfehlerhaft.
- 20** d) Dem steht nicht entgegen, dass die Kläger selbst im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens die Auffassung vertreten haben, die Bescheide seien nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Eine fehlerhafte Rechtsauffassung eines Beteiligten bindet weder das FG noch den BFH und präkludiert auch nicht von einer entsprechenden Rüge in einem folgenden Beschwerdeverfahren. Alle Beteiligten dürfen und sollten ihre Rechtsauffassungen bei besserer Erkenntnis ändern.
- 21** e) Dem steht auch nicht der Grundsatz des fairen Verfahrens entgegen, den das FG heranzieht, um einen endgültigen Rechtsverlust zu vermeiden, der durch Versäumung der Klagefrist gegen die Einspruchsentscheidungen hinsichtlich der gewerblichen Verluste zu besorgen ist.
- 22** aa) Der Senat kann offenlassen, inwieweit ein Verfahrensablauf, in dem der Beteiligte eine Frist versäumt, weil er der Auffassung des FA folgt, sich diese jedoch anschließend in einem anderen Verfahren als unzutreffend herausstellt, sich im Ergebnis als unfaires Verfahren darstellt. Jedenfalls ist eine etwaige Rechtsschutzlücke durch rechtsschutzgewährende Auslegung von Verfahrensvorschriften vordringlich in demjenigen Verfahren zu schließen, in den das Rechtsschutzbegehren prozessual und inhaltlich gehört, da nur so eine weitestgehende Einhaltung sonstiger Verfahrensvorschriften gewährleistet ist. Erst wenn eine derartige Ausfüllung einer etwaigen Rechtsschutzlücke unter keinen Umständen möglich ist, kommen, wenn überhaupt, korrigierende Maßnahmen in einem anderen Verfahren in Betracht.
- 23** bb) Das auf die Anerkennung der gewerblichen Verluste gerichtete Rechtsschutzbegehren der Kläger gehört aus den unter a) bis c) genannten Gründen in das Verfahren, das mit dem Erlass der entsprechenden Verlustfeststellungen während des vorliegenden Klageverfahrens eingeleitet wurde. Einwände gegen die dortigen Entscheidungen des FA waren und sind im Rechtsbehelfsverfahren gegen diese Verlustfeststellungen vorzubringen, wie die Kläger dies zunächst konsequent mittels Einsprüchen getan haben.

- 24** Wenn die Kläger im Vertrauen auf die --fehlerhafte-- Rechtsauffassung des FA sodann zunächst auf Klageerhebung verzichtet und ihr Rechtsschutzbegehren statt dessen fälschlich im vorliegenden Klageverfahren verfolgt, diesen Fehler aber nunmehr erkannt haben, ist etwaigem schutzwürdigem Vertrauen in erster Linie durch zweckentsprechende Auslegung des § 56 FGO in Bezug auf die versäumte Klagefrist Rechnung zu tragen. Über das Tatbestandsmerkmal "ohne Verschulden" stellt gerade diese Vorschrift eine Möglichkeit zur Verfügung, auch untypische Widrigkeiten des Verfahrensablaufs angemessen zu berücksichtigen. Einer Billigkeitskorrektur dieser Widrigkeiten in dem vorliegenden Verfahren bedarf es daher nicht.
- 25** f) Die Kläger sind durch den Verfahrensfehler auch beschwert. Das FG hat durch die Einbeziehung der gewerblichen Verlustfeststellungen in seine Entscheidung diese einer materiellen Entscheidung zum Nachteil der Kläger zugeführt, die bei zutreffender Behandlung in diesem Verfahren unterblieben wäre. Ob anderweit durch Versäumung der Klagefrist ein endgültiger Rechtsverlust eingetreten wäre, kann im vorliegenden Verfahren nicht entschieden werden. Ebenso wenig kann im vorliegenden Verfahren die Frage vorweggenommen werden, wie im anderweitigen Verfahren in der Sache zu entscheiden sein wird.
- 26** g) Schließlich beruht das Urteil insgesamt i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO auf dem Verfahrensmangel.
- 27** aa) Hinsichtlich der Streitjahre 2000 bis 2002 hat sich der Fehler unmittelbar ausgewirkt, als das FG zu Unrecht in der Sache entschieden hat.
- 28** bb) In den Streitjahren 2004 bis 2006 war der Verlustvortrag nicht mehr nach Einkunftsarten gesondert festzustellen. Vielmehr gingen die Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten in die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ein. Die Überlegungen unter b) und c) sind auf diese Streitjahre daher nicht unmittelbar zu übertragen. Der Senat hat auch Bedenken, dem FG insoweit zu folgen, als es davon ausgeht, die Norm dürfe innerhalb eines Prozesses nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, auch wenn die Rechtslage für verschiedene Streitjahre möglicherweise verschieden ist. Ebenso hat der Senat Bedenken, die genannten Grundsätze gleichwohl unter dem Aspekt der Teilbarkeit anzuwenden, da die Saldierung der Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten derjenigen in einem Einkommensteuerbescheid vergleichbar erscheint.
- 29** Da aber jedenfalls die Verlustfeststellungen der Jahre 2000 bis 2002 ihrerseits Grundlagenbescheide für die folgenden Jahre sind (vgl. BFH-Urteile vom 24. Februar 2010 IX R 57/09, BFHE 228, 429, BStBl II 2011, 405 für den Einkommensteuerbescheid des Folgejahres; vom 10. Juli 2008 IX R 90/07, BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816 für die Verlustfeststellung des Folgejahres), kann auch die Entscheidung über die Verlustfeststellungen der Jahre 2004 bis 2006 auf der Entscheidung hinsichtlich der Vorjahre beruhen.
- 30** 2. Ob die Sachrügen der Kläger zulässig und begründet wären, kann vor diesem Hintergrund dahinstehen.
- 31** Der Senat weist allerdings für das weitere Verfahren vorsorglich darauf hin, dass die etwaige Branchennähe des Klägers nach der Rechtsprechung des Senats nur ein schwaches Beweisanzeichen für das Vorhandensein einer von vornherein bestehenden Veräußerungsabsicht ist, dem allenfalls in Verbindung mit anderen Indizien Bedeutung zukommt (vgl. Senatsurteil vom 18. August 2009 X R 41/06, BFH/NV 2010, 38).
- 32** Zudem drängt sich aus Sicht des Senats die Frage auf, wieweit das Projekt jemals einen Gewinn zu erzielen in der Lage war und wäre, nachdem die Kläger noch nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf der einen Seite Wert darauf legen, das Vorhaben als Teil eines gewerblichen Grundstückshandels behandelt zu wissen, auf der anderen Seite nach ihrem Vortrag der Verkehrswert der Immobilie seit jeher über den Anschaffungskosten gelegen habe und damit seit jeher und weiterhin ein positiver wirtschaftlicher Erfolg zu erwarten gewesen sei.
- 33** 3. Der Senat macht von der Möglichkeit Gebrauch, den Rechtsstreit bereits im Beschwerdeverfahren nach § 116 Abs. 6 FGO an das FG zurückzuverweisen, um den Beteiligten Gelegenheit zu geben, diesen Rechtsstreit hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002 einvernehmlich zu beenden.