

Urteil vom 11. November 2014, I R 51/13

Beschwer im Verlustrücktragsjahr

BFH I. Senat

EStG § 10d Abs 1 S 1, EStG § 10d Abs 4, AO § 350

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 09. Juni 2013, Az: 8 K 8043/12

Leitsätze

NV: Eine Steuerfestsetzung auf Null € in einem Verlustrücktragsjahr hindert eine Beschwer des Steuerpflichtigen nicht, soweit die Festsetzung auf einem Verlustrücktrag beruht und geltend gemacht wird, durch den Ansatz weiterer Betriebsausgaben sei das Verlustrücktragsvolumen geringer.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob ein Einspruch gegen einen auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheid (Streitjahr 2008) zulässig ist, wenn diese Festsetzung auf einem Verlustrücktrag aus dem Folgejahr beruht und die Anfechtung (mittelbar) zur Feststellung eines höheren verbleibenden Verlustvortrags im Verlustentstehungsjahr (2009) führen kann.
- 2 Mit einem Änderungsbescheid (§ 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) vom 29. November 2010 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) eine Körperschaftsteuer für das Streitjahr von 0 € fest (Gesamtbetrag der Einkünfte: 158.979 €; zu versteuerndes Einkommen nach Abzug eines Verlustrücktrags aus 2009: 0 €). Die Erklärung zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2009 reichte die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine AG, am 15. Juli 2010 beim FA ein.
- 3 Die Klägerin legte gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 Einspruch ein; sie begehrte, eine Darlehensbearbeitungsgebühr (37.500 €) als (weitere) Betriebsausgabe zu berücksichtigen (Punkt 2 der Einspruchsbegründung). Im Einspruchsverfahren erging ein Änderungsbescheid, der die Höhe der Festsetzung (0 €) unverändert ließ. Der Rechtsbehelf bleibe hinsichtlich Punkt 2 der Begründung offen. Das FA verwarf den Einspruch als unzulässig; es fehle wegen der auf 0 € lautenden Festsetzung an einer Beschwer. Es sei ohne Bedeutung, dass die Klägerin geltend mache, es sei ein geringerer Verbrauch des Verlustrücktrags (aus 2009) eingetreten; dazu sei im Rahmen der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2009 eine Entscheidung zu treffen.
- 4 Mit der dagegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin die Aufhebung der Einspruchsentscheidung; das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10. Juni 2013 8 K 8043/12).
- 5 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin verweist u.a. auf eine Beschwer bei der parallelen Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags 2008 (kein Rücktrag eines Gewerbeverlusts aus 2009) und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist nicht begründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz hat der Klägerin ohne Rechtsfehler eine Beschwer (§ 350 AO) als Voraussetzung eines zulässigen Einspruchs zuerkannt und die angefochtene Einspruchsentscheidung antragsgemäß aufgehoben.
- 8 1. Nach § 350 AO ist nur derjenige befugt, Einspruch einzulegen, der geltend macht, durch einen Verwaltungsakt (oder dessen Unterlassung) beschwert zu sein. Der Einspruchsführer muss daher substantiiert und schlüssig

darlegen, der Bescheid beeinträchtigt ein ihm zustehendes Recht. Es reicht nicht aus, die Rechtswidrigkeit des Bescheids darzulegen.

- 9** 2. Zutreffend sind die Verfahrensbeteiligten und das FG davon ausgegangen, dass die Festsetzung der Körperschaftsteuer auf 0 € zu keiner Steuerzahlungsverpflichtung der Klägerin führt. Sie beeinträchtigt daher nicht ihr Recht, nur die nach dem materiellen Recht geschuldete Steuer zahlen zu müssen.
- 10** 3. Dem FA ist jedoch nicht darin beizupflichten, dass Rechtsschutz zur Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte "vor Verlustabzug" (Verlustrücktrag) des Rücktragsjahres als Streitjahr nur im Rahmen der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember des Verlustentstehungsjahres (§ 10d Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG 2002-- i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002) zu erlangen ist.
- 11** a) Das FA verweist im Ausgangspunkt zwar zu Recht auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), nach der über die Höhe des abziehbaren Verlusts (§ 10d EStG 2002) nicht im Jahr der Entstehung des Verlusts, sondern im (ersten) Abzugsjahr, in dem unter Berücksichtigung des Verlustabzugs eine Steuer festgesetzt wird, entschieden wird (z.B. BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006 VIII B 111/05, BFH/NV 2007, 699, m.w.N.). Im Verlustentstehungsjahr fehlt es für die Anfechtung einer Steuerfestsetzung an einer Beschwerde ("Null-Festsetzung"), da die Besteuerungsgrundlagen lediglich unselbständiger Teil des Steuerbescheids (§ 157 Abs. 2 Halbsatz 1 AO) sind und nicht selbständig angefochten werden können, solange sie sich nicht auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken. Das FA überträgt diesen zur Ermittlung der Höhe des entstandenen Verlusts entwickelten Grundsatz, an dem festzuhalten ist, allerdings auch auf das Verlustrücktragsjahr (hier: das Streitjahr), was rechtsfehlerhaft ist.
- 12** aa) Nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG 2002 ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Nach Satz 2 dieser Regelung sind verbleibender Verlustvortrag die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag.
- 13** bb) Aus diesem Gesetzeswortlaut leitet R 10d Abs. 7 Satz 2 und 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR 2008), worauf das FA ebenfalls verwiesen hat, Folgendes ab: "Über die Höhe der im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte wird im Steuerfestsetzungsverfahren für das Verlustrücktragsjahr und hinsichtlich des verbleibenden Verlustvortrags für die dem Verlustentstehungsjahr folgenden VZ im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 4 EStG bindend entschieden. Der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres ist daher weder Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des Verlustrücktragsjahres noch für den Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 EStG."
- 14** b) Eine Entscheidung im Verlustrücktragsjahr über "die nach (§ 10d) Absatz 1" als Verlustrücktrag "abgezogenen ... Beträge" als Grundlage der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs im Verlustentstehungsjahr gemäß § 10d Abs. 4 EStG 2002 setzt aber eine Entscheidung zur Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte des Rücktragsjahres voraus. Diese Größe bestimmt einerseits das Maximalvolumen für den Verlustrücktrag, ist andererseits aber zugleich Grundlage für die Ausübung des den Feststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG) betreffenden Antrags gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG 2002, vom Verlustrücktrag im konkreten Streitfall (teilweise) abzusehen (s. insoweit BFH-Urteil vom 17. September 2008 IX R 72/06, BFHE 222, 571, BStBl II 2009, 639). Diese Entscheidung, die aus dem Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres nicht abzuleiten ist (so zutreffend R 10d Abs. 7 Satz 5 EStR 2008; s.a. BFH-Urteil vom 21. Januar 2004 VIII R 2/02, BFHE 205, 117, BStBl II 2004, 551, dort zu II.4.b) und --umgekehrt-- auch nicht selbst mit Grundlagenwirkung i.S. des § 171 Abs. 10 AO für diesen Feststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres ausgestattet ist (z.B. BFH-Urteil vom 27. Januar 2010 IX R 59/08, BFHE 228, 301, BStBl II 2010, 1009; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 10d Rz 13), begründet eine Beschwerde des Steuerpflichtigen (s. zur Notwendigkeit, den Steuerbescheid des Rücktragsjahres anzufechten, z.B. Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz A 353 f., D 93; Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG Rz 43; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 227; Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 10d Rz 40 mit Verweis auf das BFH-Urteil in BFHE 205, 117, BStBl II 2004, 551). Denn im Rücktragsjahr ist nicht über die Höhe des (hier: in 2009) entstandenen Verlusts, sondern verbindlich darüber zu entscheiden, in welcher Höhe mit Blick auf die in diesem Veranlagungszeitraum verwirklichten Besteuerungsmerkmale ein Verlustrücktrag in Betracht kommt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 699); diese Entscheidung über die Höhe der "abgezogenen ... Beträge" geht als Berechnungsgrundlage in den Feststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres ein, ohne dort selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage zu sein (s. Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10d Rz A 333,

334 zu einer "Tatbestandswirkung"; s. insoweit auch § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG 2009 mit dem Verweis auf § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO, eingefügt durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 [BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394] mit Wirkung auf Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wurde [§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. dieses Gesetzes]).

- 15** 4. Da auf dieser Grundlage eine Beschwerde der Klägerin zur Körperschaftsteuerfestsetzung des Streitjahres --parallel zur (unstreitigen) Beschwerde im Hinblick auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2008-- vorlag, erweist sich die Verwerfung des Einspruchs der Klägerin als rechtsfehlerhaft. Die Klägerin hat ihr Rechtsschutzinteresse im Klageverfahren ausdrücklich auf die Aufhebung der Einspruchsentscheidung beschränkt. Dies ist von der Vorinstanz zu Recht zugelassen worden, was von der Revision auch nicht in Frage gestellt wird.
- 16** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de