

Urteil vom 09. Mai 2017, VIII R 40/15

Zur unmittelbaren Berücksichtigung nacherklärter Veräußerungsverluste im Verlustfeststellungsbescheid - Grobe Fahrlässigkeit bei Rücknahme eines Einspruchs trotz offenkundiger Problematik

ECLI:DE:BFH:2017:U.090517.VIIIR40.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 2 Abs 5b, EStG § 10d Abs 4, EStG § 20 Abs 6, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 4, EStG § 43 Abs 1, EStG § 43 Abs 5, EStG § 43a Abs 3, AO § 173 Abs 1 Nr 2, EStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. Oktober 2015, Az: 3 K 420/14

Leitsätze

Die Änderung eines Bescheides über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages gemäß § 20 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, wenn der (nacherklärte) Verlust bei der Ermittlung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte in der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung nicht berücksichtigt worden ist, eine Änderung des Einkommensteuerbescheides nach Maßgabe der Änderungsvorschriften der AO ausgeschlossen ist und auch die Voraussetzungen des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG nicht vorliegen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. Oktober 2015 3 K 420/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen aus verfallenen sog. DAX Puts im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zum 31. Dezember 2013.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Steuerberater. Er erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2013) neben Einkünften aus selbständiger Arbeit Kapitalerträge in Höhe von 36 €. Zudem beantragte er die Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) sowie eine Überprüfung des Steuereinhalts für bestimmte Kapitalerträge (§ 32d Abs. 4 EStG, sog. Antragsveranlagung).
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 22. August 2014 erklärungsgemäß. Dabei lagen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens allein die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu Grunde. Die "Berechnung der Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert werden (Abgeltungsteuer)" weist aus, dass die erklärten Kapitalerträge in Höhe von 36 € mit Verlustvorträgen aus Kapitalvermögen verrechnet wurden und sich ein nach § 32d Abs. 1 EStG zu besteuender Betrag von 0 € ergab. Der Bescheid enthält den Hinweis, die Günstigerprüfung habe ergeben, die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif sei nicht günstiger.
- 4** In dem am gleichen Tag ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2013 minderte das FA

den Verlustvortrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen zum 31. Dezember 2012 um 36 € und stellte den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2013 entsprechend niedriger fest.

- 5 Mit Bescheiden vom 8. September 2014 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung sowohl in Bezug auf die Einkommensteuerfestsetzung als auch die Verlustfeststellung auf.
- 6 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Er machte erstmals geltend, im Streitjahr durch insgesamt drei Wertpapierkäufe (DAX Puts) einen Verlust von 7.060 € erlitten zu haben, der weder in den Ertragnisaufstellungen der Bank noch in dem bei der Bank geführten "Verlusttopf" berücksichtigt worden sei, da sich die Bank nicht für berechtigt gehalten habe, die Verluste zu berücksichtigen. Hierzu legte er Wertpapierabrechnungen und Ausbuchungsmittelungen der Bank aus dem Jahr 2013 sowie ein Schreiben der Bank vom 25. September 2014 vor. Der Kläger beantragte, die Verluste im Rahmen der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2013 gemäß § 20 Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStG zu berücksichtigen. Zugleich nahm er seinen Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 zurück.
- 7 Das FA wies den Einspruch gegen den Verlustfeststellungsbescheid zurück, da die vom Kläger begehrte Änderung wegen § 10d EStG nur im Verfahren gegen den Einkommensteuerbescheid geltend gemacht werden könne. Dieser sei durch die Rücknahme des Einspruchs jedoch bestandskräftig geworden. Eine unmittelbare Berücksichtigung im Rahmen der Verlustfeststellung scheidet aus.
- 8 Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 190 veröffentlichten Urteil vom 28. Oktober 2015 3 K 420/14 der Auffassung, dass § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG der Berücksichtigung der streitigen Verluste und damit dem Erlass eines geänderten Bescheides über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2013 nicht entgegen stehe, da die Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen nicht in die Einkommensteuerfestsetzung 2013 eingeflossen seien. Das FG sah die streitigen Aufwendungen des Klägers für die durch Zeitablauf wertlos gewordenen DAX Puts als Veräußerungsverlust i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a i.V.m. Abs. 4 Satz 5 EStG an, der in Höhe von 7.060 € bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zu berücksichtigen sei.
- 9 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht.
- 10 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Der Senat kann dahingestellt lassen, ob der Kläger im Streitjahr --wie das FG angenommen hat-- steuerlich beachtliche Veräußerungsverluste i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a i.V.m. Abs. 4 Satz 5 EStG in Höhe von 7.060 € erlitten hat. Denn die nachträglich erklärten (etwaigen) Veräußerungsverluste können --entgegen der Auffassung des FG-- nicht unmittelbar in dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2013 berücksichtigt werden. Eine entsprechende Änderung des Feststellungsbescheides vom 8. September 2014 ist infolge der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr, der die streitigen Verluste nicht zu Grunde liegen, ausgeschlossen (§ 10d Abs. 4 Satz 4 EStG, § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG), da weder die Voraussetzungen für eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung nach Maßgabe der Änderungsvorschriften der Abgabenordnung (AO) noch die des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG vorliegen.
- 14 1. Verluste aus Kapitalvermögen können gemäß § 20 Abs. 6 EStG nur beschränkt verrechnet werden. Neben materiell-rechtlichen Beschränkungen der Verlustverrechnung enthält § 20 Abs. 6 EStG auch verfahrensrechtliche

Bestimmungen zur Verlustverrechnung und zum Verlustvortrag. So ordnet § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG die sinngemäße Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG an.

- 15** a) Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages 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; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung des gesonderten Verlustvortrages nur insoweit abweichend von der Einkommensteuerfestsetzung berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (§ 10d Abs. 4 Satz 5 EStG).
- 16** b) Für die der tariflichen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte wird mit der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheides an den Einkommensteuerbescheid erreicht, obwohl der Einkommensteuerbescheid kein Grundlagenbescheid ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Januar 2015 IX R 22/14, BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829; vom 12. Juli 2016 IX R 31/15, BFHE 255, 1; vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BFHE 256, 314 zum Körperschaftsteuerbescheid). Daraus folgt, dass im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrages die Einkünfte nicht eigenständig zu ermitteln bzw. zu überprüfen sind (BFH-Urteile in BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829; in BFHE 255, 1; in BFHE 256, 314 zum Körperschaftsteuerbescheid). Die aus § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG folgende Bindungswirkung setzt allerdings voraus, dass eine Einkommensteuerveranlagung (ggf. mit einer festzusetzenden Steuer von 0 €) durchgeführt worden ist (BFH-Urteile in BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829, und in BFHE 255, 1).
- 17** Dementsprechend muss der Steuerpflichtige seine Einwendungen gegen aus seiner Sicht unzutreffende Besteuerungsgrundlagen im Rahmen eines Einspruchs gegen den Einkommensteuerbescheid geltend machen. Wegen der inhaltlichen Bindungswirkung in Bezug auf die Verlustfeststellung ist er durch einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid auch dann beschwert, wenn es sich um einen sog. Nullbescheid handelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 314 zum Körperschaftsteuerbescheid, m.w.N.).
- 18** c) Wird der Einkommensteuerbescheid 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 (§§ 164 f. AO, §§ 172 ff. AO) änderbar ist (vgl. BFH-Urteile vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFHE/NV 2015, 812; in BFHE 255, 1) bzw. die Voraussetzungen des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG gegeben sind. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG enthält eine Ausnahme von der "inhaltlichen Bindungswirkung" des Einkommensteuerbescheides (Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 10d Rz 47) für jene Fälle, in denen zwar die verfahrensrechtlichen Änderungsvoraussetzungen für die Einkommensteuerfestsetzung vorliegen, die Änderung des Einkommensteuerbescheides aber allein mangels Auswirkung auf die Steuerfestsetzung unterbleibt. Liegen die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung (z.B. bei grob schuldhaft verspätetem Vorbringen neuer Tatsachen i.S. des § 173 AO) nicht vor, ist § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG nicht anwendbar (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10d Rz 47).
- 19** 2. Die in § 10d Abs. 4 EStG festgeschriebenen Grundsätze gelten für den Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen sinngemäß (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG), d.h. die in Bezug genommene Regelung ist unter Beachtung der Besonderheit des bezugnehmenden Tatbestandes anzuwenden (vgl. zur sinngemäßen Anwendung z.B. Senatsurteil vom 20. Juni 1989 VIII R 82/86, BFHE 156, 543, BStBl II 1989, 836, m.w.N.).
- 20** Hieraus folgt nicht nur, dass gemäß § 20 Abs. 6 EStG nicht verrechenbare und vorzutragende Verluste gesondert festzustellen sind, sondern auch, dass dies unter Beachtung der Besonderheiten zu erfolgen hat, die für die der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG) unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen gelten. Dementsprechend sind insbesondere die Regelungen zum Kapitalertragsteuerabzug (§§ 43 ff. EStG) bzw. zur Antragsveranlagung (§ 32d Abs. 4 EStG, § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 43a Abs. 3 EStG), aber auch zur besonderen Ermittlung der gemäß § 32d Abs. 1 EStG zu besteuern den Einkünfte (vgl. § 2 Abs. 5b EStG) zu beachten.
- 21** a) Das Gesetz schreibt für den Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen die Erhebung der Einkommensteuer durch den Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer, § 43 Abs. 1 EStG) mit abgeltender Wirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG) fest. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Kapitalerträge in die besondere Besteuerung gemäß § 32d EStG einbezogen werden (§ 43 Abs. 5 Satz 3 EStG). Auch die Verlustverrechnung erfolgt vorrangig im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs durch die zum Einbehalt der Kapitalertragsteuer verpflichteten Kreditinstitute (§ 43a Abs. 3 EStG, vgl. Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rz 610; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 43a Rz 3).

Sie umfasst Veräußerungsverluste gemäß § 20 Abs. 2 EStG (§ 43a Abs. 2 EStG), so dass auch in diesen Fällen die Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt wird. Die Verlustverrechnung auf der Ebene des Kreditinstitutes erfolgt grundsätzlich unterjährig; ein Verlustvortrag ist möglich (§ 43a Abs. 3 Satz 3 EStG).

- 22** Eine individuelle Verrechnung von Verlusten bei den der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Steuerpflichtigen kommt demgegenüber --ebenso wie ein Verlustvortrag außerhalb des Kapitalertragsteuerabzugsverfahrens-- nur ausnahmsweise in Betracht. Hierzu muss der Steuerpflichtige vom Kreditinstitut eine Bescheinigung über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes (§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG, § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG) verlangen und in seiner Einkommensteuererklärung einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG (sog. Antragsveranlagung) stellen. Stellt das Kreditinstitut eine entsprechende Bescheinigung aus (zur Entbehrlichkeit der Bescheinigung gemäß § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG, § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG s. Senatsurteil vom 20. Oktober 2016 VIII R 55/13, BFHE 256, 56, BStBl II 2017, 264), kann der Verlust nicht mehr im Kapitalertragsteuerabzugsverfahren auf der Ebene des Kreditinstitutes, sondern nur noch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Steuerpflichtigen nach Maßgabe des § 20 Abs. 6 EStG berücksichtigt werden; ein Verlustvortrag erfolgt dementsprechend in sinngemäßer Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG.
- 23** b) Soweit § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG seinem Wortlaut nach darauf abstellt, dass bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen sind, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraumes, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, zu Grunde gelegt worden sind, ist im Rahmen der sinngemäßen Anwendung auf die der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte zu beachten, dass die Ermittlung der Kapitalerträge grundsätzlich getrennt erfolgt (vgl. § 2 Abs. 5b EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen bleiben außerhalb der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) sowie des Gesamtbetrages der Einkünfte (vgl. § 2 Abs. 4 EStG) und sind nicht Teil des (zu versteuernden) Einkommens.
- 24** c) Aus den dargelegten Gründen folgt für die der Abgeltungsteuer unterliegenden, in die Einkommensteuerveranlagung einzubeziehenden Einkünfte aus Kapitalvermögen auch, dass die Höhe entsprechender Verluste grundsätzlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Verlustentstehungsjahres zu ermitteln und nur im Rahmen eines gegen diese Einkommensteuerfestsetzung geführten Einspruchsverfahrens zu überprüfen ist. Ein Verlustvortrag kommt mithin in Betracht, wenn ein Verlust bei der Ermittlung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte im Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres berücksichtigt worden ist oder --wenn dies nicht der Fall ist-- eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides des Verlustentstehungsjahres nach Maßgabe der Regelungen der AO noch möglich ist bzw. die Voraussetzungen des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG vorliegen.
- 25** 3. Nach diesen Grundsätzen scheidet eine Berücksichtigung der streitigen Verluste aus Veräußerungsgeschäften gemäß § 20 Abs. 2 EStG im Verlustfeststellungsbescheid aus, da diese der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung 2013 --d.h. der Ermittlung der gemäß § 32d Abs. 1 EStG zu besteuern den Einkünfte-- nicht zu Grunde gelegen haben.
- 26** 4. Die Einkommensteuerfestsetzung 2013 war auch nicht nach Maßgabe der Korrekturvorschriften der AO änderbar, insbesondere die Voraussetzungen einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO lagen nicht vor.
- 27** a) Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.
- 28** Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 9. November 2011 X R 53/09, BFH/NV 2012, 545; vom 19. Dezember 2006 VI R 59/02, BFH/NV 2007, 866; vom 9. August 1991 III R 24/87, BFHE 165, 454, BStBl II 1992, 65, jeweils m.w.N.).
- 29** Für die Prüfung der Frage, ob dem Steuerpflichtigen der Vorwurf grob schuldhaften Verhaltens zu machen ist, ist nicht nur der Zeitraum bis zum Erlass des zu ändernden Bescheides, sondern auch der Zeitraum bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft einzubeziehen (z.B. Senatsurteil vom 10. Dezember 2013 VIII R 10/11, BFH/NV 2014, 820, m.w.N.; BFH-Urteil vom 26. November 2014 XI R 41/13, BFH/NV 2015, 491). Ein grobes Verschulden hinsichtlich einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache ist anzunehmen, wenn der steuerlich beratene Steuerpflichtige

oder dessen Berater es versäumen, den entscheidungserheblichen Sachverhalt der Finanzbehörde noch im Rahmen eines fristgerechten Einspruchs zu unterbreiten (Senatsurteil in BFH/NV 2014, 820). Diese Frage stellt sich jedoch nur dann, wenn nicht schon vor Erlass des Bescheides ein grob schuldhaftes Fehlverhalten vorgelegen hat (Senatsurteil in BFH/NV 2014, 820).

- 30** Von einem solchen, vor Erlass des Bescheides vorliegenden grob schuldhaften Fehlverhalten ist u.a. auszugehen, wenn der Steuerpflichtige seiner Erklärungspflicht nur unzureichend nachkommt, indem er eine unvollständige Steuererklärung abgibt. Allerdings liegt kein grobes Verschulden vor, wenn die unvollständige Steuererklärung auf einem subjektiv entschuldbaren Rechtsirrtum beruht (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 545, m.w.N.; vom 20. März 2013 VI R 5/11, BFHE 240, 504).
- 31** b) Danach hat der Kläger bereits grob fahrlässig gehandelt, als er die streitigen Verluste, die ihm aufgrund der Ausbuchungsmittelungen der Bank bekannt waren, nicht in seiner Einkommensteuererklärung angegeben hat. Als Steuerberater hätte er dies tun müssen, auch wenn ihm das Schreiben der Bank vom 25. September 2014 im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe noch nicht vorlag. Anhaltspunkte dafür, dass er bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärung 2013 irrtümlich davon ausging, die streitigen Verluste seien bereits anderweitig, d.h. im Rahmen der auf Ebene der depotführenden Bank durchzuführenden Verlustverrechnung, berücksichtigt worden, fehlen.
- 32** Aber selbst wenn der Kläger (zunächst) einem solchen Irrtum unterlegen hätte, hätte er grob fahrlässig gehandelt, als er zwar zur Begründung seiner Einsprüche gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 und den Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2013 den steuerlich relevanten Sachverhalt dargelegt, aber zugleich den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid zurückgenommen hat. Hierdurch hat er es unmöglich gemacht, dass aus der Unterbreitung des steuerlich relevanten Sachverhaltes rechtliche Konsequenzen gezogen werden konnten, sprich eine Erfassung der Verluste im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung erfolgen konnte. Ein solches Vorgehen ist grob fahrlässig, denn zum Zeitpunkt der Einspruchsrücknahme war dem Kläger nicht nur bekannt, dass die depotführende Bank keine Verlustverrechnung vorgenommen hatte und sich an einer solchen gehindert sah; als Steuerberater musste sich ihm mit Blick auf § 20 Abs. 6 EStG, § 10d Abs. 4 EStG auch die Frage aufdrängen, ob die von ihm begehrte Verlustberücksichtigung nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfolgen konnte und eine unmittelbare Berücksichtigung im Feststellungsverfahren grundsätzlich ausgeschlossen war. Nimmt der Kläger den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid trotz der offenkundigen Problematik einer Bindungswirkung dieses Bescheides für die gesonderte Feststellung des Verlustvortrages zurück, handelt er grob fahrlässig.
- 33** 5. Eine von der Einkommensteuerfestsetzung abweichende Berücksichtigung der streitigen Veräußerungsverluste im Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG ist ebenfalls ausgeschlossen, da die verfahrensrechtlichen Änderungsvoraussetzungen für die Einkommensteuerfestsetzung nicht vorliegen. Die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2013 ist nicht mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterblieben, sondern weil die Einkommensteuerfestsetzung 2013 infolge der (vorzeitigen) Einspruchsrücknahme des Klägers bestandskräftig geworden und deren Änderung mangels Vorliegen der Voraussetzungen einer Änderungsnorm ausgeschlossen ist.
- 34** 6. Demnach bleiben nacherklärte Veräußerungsverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, denen keine positiven Einkünfte zur Verrechnung gegenüberstehen, nicht --wie der Kläger meint-- generell unberücksichtigt und gehen verloren. Vielmehr tritt diese Rechtsfolge nur dann ein, wenn die --ohne Verlustberücksichtigung erfolgte-- bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzung nicht mehr nach den Regelungen der AO änderbar ist bzw. kein Fall des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG vorliegt.
- 35** a) Hätte der Kläger seinen ungeachtet der Höhe der nach § 32d Abs. 1 EStG berechneten Einkünfte von 0 € zulässigen Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid aufrechterhalten, hätte das FA --auch ohne eine Bescheinigung gemäß § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG, § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG (vgl. Senatsurteil in BFHE 256, 56, BStBl II 2017, 264)-- die nacherklärten Verluste, vorausgesetzt diese wären steuerlich beachtlich, nach Saldierung mit gemäß § 20 Abs. 6 EStG verrechenbaren positiven Einkünften im Rahmen der Ermittlung der Höhe eines nicht ausgleichsfähigen und damit des vortragsfähigen Verlustes berücksichtigen und die Verluste in dem dargelegten Sinne der Ermittlung der gemäß § 32d Abs. 1 EStG zu steuernden Einkünfte zu Grunde legen müssen. Dabei hätte sich zwar weiterhin eine Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG) von 0 € ergeben. Die Änderung des Einkommensteuerbescheides wäre in diesem Fall jedoch nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen unterblieben, sondern allein deshalb, weil sich --mangels höherer positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen-- im Streitjahr keine

Auswirkung auf die festzusetzende Abgeltungsteuer ergeben hätte (§ 10d Abs. 4 Satz 5 EStG), so dass die begehrte Änderung des Verlustfeststellungsbescheides vorzunehmen gewesen wäre.

- 36** b) Dass der Kläger von der Pflicht zur Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 20 Abs. 6 EStG, § 43a Abs. 3 EStG befreit war (vgl. Senatsurteil in BFHE 256, 56, BStBl II 2017, 264), führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Entbehrlichkeit einer entsprechenden Bescheinigung ändert nichts an den dargelegten Grundsätzen zur entsprechenden Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG im Bereich der Abgeltungsteuer. Sie vermag insbesondere keine Durchbrechung/Erweiterung des gesetzlichen Verlustverrechnungssystems und eine von den dargelegten Grundsätzen abweichende Einschränkung der Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzung im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu begründen.
- 37** c) Die Entstehungsgeschichte des § 10d Abs. 4 EStG lässt --entgegen der Auffassung des Klägers-- ebenfalls keinen anderen Schluss zu. Zwar erfolgte die mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) --JStG 2010-- vorgenommene Änderung des § 10d Abs. 4 EStG zeitlich nach der Einführung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG; hieraus ergibt sich allerdings nicht, dass sich die Bindungswirkung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG nicht auf die der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen erstreckt bzw. diese nur dann umfasst, wenn sie zu einer abweichenden Steuerfestsetzung führen. Hätte der Gesetzgeber die Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzung für den Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen einschränken wollen, so hätte er dies im JStG 2010 deutlich gemacht. Dies hat er indes nicht getan.
- 38** 7. Die Sache ist spruchreif. Aus den dargelegten Erwägungen war die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 39** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de