

Beschluss vom 25. Juni 2019, X B 96/18

Höhe des Verlustrücktrags im Rücktragsjahr

ECLI:DE:BFH:2019:B.250619.XB96.18.0

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 119 Nr 6, EStG § 10d Abs 1 S 3, EStG § 10d Abs 1 S 6, BGB § 133, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 05. Juni 2018, Az: 4 K 87/17

Leitsätze

1. NV: Die Entscheidung im Verlustrücktragsjahr setzt neben der Bestimmung der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte auch Aussagen zur Höhe des Verlustrücktrags voraus .
2. NV: Ist dem Antrag des Steuerpflichtigen die Höhe des zu berücksichtigenden Verlustrücktrags nicht eindeutig und zweifelsfrei zu entnehmen, hat das FA bzw. FG diese im Wege der rechtsschutzgewährenden Auslegung zu bestimmen .

Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 06.06.2018 - 4 K 87/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielte im Streitjahr 2010 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Zimmerei. Da er seine Einkommensteuererklärung nicht einreichte, schätzte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen.
- 2 Aufgrund eines Verlustrücktrags aus dem Jahr 2011 in das Streitjahr in Höhe von 17.047 € setzte das FA die Einkommensteuer im Änderungsbescheid vom 14. April 2014 auf 1.780 € herab. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.
- 3 Nach einer steuerlichen Außenprüfung für das Jahr 2011 verringerte das FA den Verlustrücktrag auf 9.659 € und erhöhte die Einkommensteuerfestsetzung auf 3.882 €. Im sich hieran anschließenden Einspruchsverfahren reichte der Kläger eine Gewinnermittlung nach und begehrte die Berücksichtigung des dort angegebenen Gewinns sowie der von ihm erklärten Vorsorgeaufwendungen. Außerdem verlangte er die Berücksichtigung des Verlustrücktrags aus dem Jahr 2011 in der ursprünglichen Höhe.
- 4 Das FA berücksichtigte in seiner Entscheidung zwar die erklärten Vorsorgeaufwendungen. Es erhöhte den Gewinn jedoch um den von ihm für die Jahre 2011 bis 2013 festgestellten durchschnittlichen Kassenfehlbetrag. Einen erhöhten Verlustrücktrag aus dem Jahr 2011 lehnte das FA aufgrund der sich aus dieser Gewinnerhöhung ergebenden beschränkten Anfechtbarkeit nach § 351 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ab. Denn eine niedrigere Einkommensteuer als die im Änderungsbescheid vom 14. April 2014 (1.780 €) dürfe nicht festgesetzt werden.
- 5 Mit seiner Klage wandte sich der Kläger gegen die Erhöhung des Gewinns aus Gewerbebetrieb um den geschätzten

Kassenfehlbetrag. Daneben begehrte er (weiterhin) die Berücksichtigung eines erhöhten Verlustrücktrags.

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage im ersten Rechtszug als unbegründet ab. Da das Urteil nicht mit Gründen versehen war, hob der Senat es durch Beschluss vom 9. Februar 2017 - X B 49/16 (BFH/NV 2017, 721) auf und verwies die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Das FG hätte auf die Höhe der Gewinnschätzung im Streitjahr eingehen müssen, um dem Kläger so nicht nur die Möglichkeit zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Hinzuschätzung zu geben, sondern es ihm auch zu ermöglichen, das Volumen seines Verlustrücktrags zu bestimmen.
- 7 Im zweiten Rechtszug kam das FG zu dem Ergebnis, dass die Klage aufgrund der vom Kläger eingereichten Gewinnermittlung für das Streitjahr ausgehend von der Summe der Kassenfehlbeträge teilweise begründet sei. Es reduzierte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und folgend den Gesamtbetrag der Einkünfte auf 36.922 €.
- 8 Eine Herabsetzung der Einkommensteuer unter den Betrag von 1.780 € sei aufgrund der Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 42 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auch unter Berücksichtigung dieses niedrigeren Gesamtbetrags der Einkünfte ausgeschlossen.
- 9 Der Kläger rügt zum einen (weiterhin), das FG habe fehlerhaft das Klageverfahren nicht bis zur Entscheidung über die Höhe des gewerblichen Verlusts im Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2011 ausgesetzt. Insoweit könne die vom FG aufgeworfene Frage im Zusammenhang mit § 177 Abs. 1 AO keine Rolle spielen. Zum anderen sei in der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr über die Höhe des Verlustrücktrags verbindlich zu entscheiden. Insoweit sei das FG-Urteil nicht mit Gründen versehen.
- 10 Das FA tritt der Beschwerde entgegen. Das FG-Urteil sei mit Gründen versehen. Auch habe der Kläger keinen Antrag auf Beschränkung des Verlustrücktrags gestellt. Eine Verpflichtung des FG zur Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2011 liege nicht vor.
- 11 Im ersten Rechtsgang hatte der Kläger in der mündlichen Verhandlung beantragt, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2011 in der erforderlichen Höhe auf 0 € herabzusetzen. Da der Kläger zum Schluss der mündlichen Verhandlung im zweiten Rechtszug nicht mehr anwesend war, stellte er im zweiten Rechtsgang keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Beschwerde des Klägers ist begründet. Sie führt erneut zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 13 1. Nach § 116 Abs. 6 FGO kann der Bundesfinanzhof (BFH) das angefochtene Urteil aufheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverweisen, wenn die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vorliegen. Ein Verfahrensfehler im Sinne der letztgenannten Vorschrift liegt vor, wenn das Urteil "nicht mit Gründen versehen ist" (§ 119 Nr. 6 FGO). Dies ist hier der Fall, da das FG in seinem Urteil nicht dargelegt hat, in welcher Höhe ein Verlustrücktrag im Streitjahr zu berücksichtigen ist.
- 14 a) Der Verfahrensmangel nach § 119 Nr. 6 FGO liegt nur vor, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Dies erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste; vielmehr liegt dieser Verfahrensmangel erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dagegen ist ein dahingehender Verfahrensmangel nicht gegeben, wenn noch zu erkennen ist, welche Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren. Anerkannt ist, dass das FG auf andere eigene Entscheidungen Bezug nehmen darf. Dies ist der Fall, wenn beide Entscheidungen zwischen den Beteiligten ergangen, gleichzeitig verkündet und am gleichen Tag zugestellt worden sind. Auch eine Bezugnahme des FG in seinem Urteil auf die Einspruchsentscheidung des FA nach § 105 Abs. 5 FGO ist möglich und ausreichend, wenn das FA in dieser Entscheidung bereits zu allen vom Kläger im Klageverfahren vorgebrachten entscheidungserheblichen Einwendungen Stellung genommen hat (vgl. insoweit insgesamt Senatsbeschluss in BFH/NV 2017, 721, Rz 11, m.w.N.).
- 15 b) Der erkennende Senat hatte dem FG im ersten Rechtsgang aufgegeben, sich über die Höhe des Gesamtbetrags

der Einkünfte Klarheit zu verschaffen, insoweit über die Höhe der Gewinnschätzung zu entscheiden und dies in den Entscheidungsgründen den Beteiligten darzulegen und zu erläutern. Grund dafür war --hierauf hatte der Senat ausdrücklich in diesem Zusammenhang hingewiesen--, dass im Rahmen der streitigen Einkommensteuerfestsetzung über die Höhe des Verlustrücktrags zu entscheiden ist (s. Senatsbeschluss in BFH/NV 2017, 721, Rz 15).

- 16** Eine solche Entscheidung zur Höhe des im Jahr 2010 abgezogenen Verlustrücktrags hat das FG auch in dem vorliegenden Urteil nicht getroffen.
- 17** aa) Ausweislich des Tatbestands des FG-Urteils (dort S. 3) hatte der Kläger im ersten Rechtszug beantragt, die "Steuer unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2011 in der erforderlichen Höhe auf 0 €" herabzusetzen. Damit macht das FG das Klägerbegehren deutlich. Obwohl die Klägerseite zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht mehr anwesend war, ging das FG von dem Fortbestehen des in diesem Antrag formulierten Begehrens aus. Unabhängig hiervon ist zu beachten, dass § 10d Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (auch) einen nur teilweisen Verlustrücktrag zulässt. Ob dies im vorliegenden Fall das Begehren des Klägers ist bzw. von ihm nach § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG beantragt worden ist, muss neben der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte im Jahr des Verlustrücktrags klar benannt werden. Folglich muss das FG auch die Höhe des Verlustrücktrags aus dem Jahr 2011 nennen. Hierzu schweigt das FG-Urteil. Soweit es auf den Verlustrücktrag aus dem Jahr 2011 eingeht, erläutert das FG nur, dass auch über § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG ein höherer Verlustrücktrag als der vom FA in der Einspruchsentscheidung angesetzte Betrag von 9.659 € nicht zu einer Unterschreitung des festgesetzten Einkommensteuerbetrags von 1.780 € führen könnte.
- 18** bb) Ein Eingehen auf die Höhe des Verlustrücktrags im Streitjahr wäre erforderlich gewesen, da der Kläger jedenfalls im ersten Rechtszug den Verlustrücktrag ggf. nur teilweise begehrte. Ausdrücklich hat der Kläger beantragt, den Verlustrücktrag für sein Klagebegehren, die Einkommensteuern auf 0 € festzusetzen, in der *erforderlichen* Höhe zu berücksichtigen. Ob dies dem vom FA bislang berücksichtigten Verlustrücktrag in Höhe von 9.659 € entspricht, bleibt schon angesichts der Reduzierung des Gesamtbetrags der Einkünfte um 3.356 € unklar. Darüber hinaus könnte der Antrag des Klägers, obwohl dieser steuerlich beraten war, im Wege der rechtsschutzgewährenden Auslegung entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches so zu verstehen sein, dass dieser --auch unter Berücksichtigung der Auffassung des FG zur Anfechtungsbegrenzung nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO, welche der Senat teilt-- auf den noch notwendigen teilweisen Verlustrücktrag begrenzt sein soll.
- 19** (1) Zwar hat der Kläger gemäß § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG die Höhe des Verlustrücktrags im Antrag anzugeben, durch die Bezugnahme auf den lediglich im ersten Rechtszug gestellten Klägerantrag wird aber deutlich, dass das FG hierin das Begehren des Klägers gesehen hat. Fehlt es, wie hier, jedoch an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des wirklich Gewollten, so ist im Zweifel davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Rechtsbehelf in dem Umfang einlegen wollte, der seinem materiell-rechtlichen Begehren am ehesten zum Erfolg verhilft (vgl. nur BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 - VIII R 47/98, BFH/NV 2001, 589, unter II.1.a, m.w.N.; nachfolgend auch Senatsurteil vom 19. August 2013 - X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 19).
- 20** (2) Eine solche Verpflichtung des FG zur rechtsschutzgewährenden Auslegung des Klägerbegehrens ergibt sich in erhöhtem Maße aus der Unübersichtlichkeit und Komplexität der verfahrensrechtlichen Lage im Zusammenhang mit dem Verlustrücktrag (vgl., wenn auch zum Verhältnis zwischen dem Einkommensteuerbescheid einerseits und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d EStG andererseits: BFH-Beschluss vom 6. Juli 2005 - XI B 45/03, BFH/NV 2005, 2029, Rz 10).
- 21** cc) Somit setzt eine Entscheidung im Verlustrücktragsjahr neben der Bestimmung der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte auch Aussagen zur Höhe des Verlustrücktrags voraus. Denn nur im Rücktragsjahr ist verbindlich darüber zu befinden, in welcher Höhe mit Blick auf die in diesem Veranlagungszeitraum verwirklichten Besteuerungsmerkmale ein Verlustrücktrag in Betracht kommt; diese Entscheidung über die Höhe der "abgezogenen ... Beträge" geht als Berechnungsgrundlage in den Feststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres ein, ohne dort selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage zu sein (so Senatsbeschluss in BFH/NV 2017, 721, Rz 14, m.w.N.)
- 22** Vorliegend hätte das FG im Rahmen der streitigen Einkommensteuerfestsetzung über die Höhe des Verlustrücktrags entscheiden müssen. Die Klarheit über die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte ist (lediglich) Vorbedingung. Die Höhe des Verlustrücktrags wird vom FG in den Entscheidungsgründen den Beteiligten --anders als die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte-- weder dargelegt noch erläutert. Dies betrifft insbesondere auch die Frage, ob der Kläger einen vollständigen oder (nur) einen teilweisen Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG beantragt hat. Das Urteil ist deshalb insoweit ohne Gründe i.S. des § 119 Nr. 6 FGO.

- 23** 2. Der Senat hält es für sachgerecht, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 24** 3. Über die Frage, inwieweit das FG das Verfahren bis zur Entscheidung über das Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums 2011 nach § 74 FGO aussetzen musste, ist im vorliegenden Verfahren zwar (wiederum) nicht mehr zu entscheiden. Zur weiteren Verfahrensförderung weist der Senat jedoch insbesondere den Kläger auf § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG hin. Danach wäre bei Änderung der Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2011 die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr (erneut) zu ändern, jedoch unter Berücksichtigung der Anfechtungsbeschränkung nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO. Diese Änderung, die auch die Höhe des Verlustrücktrags im Streitjahr betreffen kann, ist unabhängig von der hier vorzunehmenden Beurteilung. Eine Vorgeiflichkeit der Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2011 für das Streitverfahren vermag der Senat deshalb nicht zu erkennen.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de