

Berücksichtigung von Verlusten in besonderen Verrechnungskreisen nach Maßgabe des § 10d EStG

Zur Frage, warum der im Einkommensteuerbescheid verrechnete vortragsfähige Verlust bei privaten Veräußerungsgeschäften bei Ehegatten zwar im Betrag, aber nicht bei der Zurechnung auf die Ehegatten mit der Feststellung im Verlustfeststellungsbescheid übereinstimmt, hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) verwaltungsintern Stellung genommen:

"Danach sind Verluste im besonderen Verrechnungskreis lediglich nach Maßgabe des § 10d EStG zu berücksichtigen. Dies gilt auch für private Veräußerungsgeschäfte.

Die erläuternde Darstellung von Einkünften und damit die Verteilung von Verlusten aus vorangegangenen Zeiträumen auf Ehegatten bei ihrer Ermittlung dient im Einkommensteuerbescheid zur Begründung der festgesetzten Steuer. Diese Erläuterungen sind nicht selbständig anfechtbare Teile des Steuerbescheids (vgl. § 157 Abs. 2 AO). Unabhängig davon, wie im Einkommensteuerbescheid die Verteilung des Verlustvortragsvolumens im besonderen Verrechnungskreis dargestellt wird, erwächst auch bei einer Zusammenveranlagung lediglich die festgesetzte Einkommensteuer in Bestandskraft.

Bei der Feststellung des vortragsfähigen Verlustes kann die Begründung des Steuerbescheids nicht binden. Der Einkommensteuerbescheid ist auch nicht Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid (vgl. R 115 Abs. 10 Satz 4 EStR 2003, R 10d Abs. 8 Satz 3 EStR 2005). Die Aufteilung des Verlustvortrags auf die Ehegatten im Feststellungsbescheid für künftige Veranlagungszeiträume muss sich daher ausschließlich nach den im Feststellungsverfahren geltenden Regeln und nicht nach der Begründung für die Einkommensteuer eines Veranlagungszeitraums richten.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber bei der Verteilung von festzustellenden Verlustvorträgen bei Ehegatten nach § 10d EStG das Verhältnis, in dem die auf den einzelnen Ehegatten entfallenden Verluste zueinander stehen, als maßgeblich ansieht (vgl. § 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV). Der aus dieser Rechtsnorm abzuleitende Rechtsgedanke wird in der Verteilung des vortragsfähigen Verlustes auf die Ehegatten in besonderen Verrechnungskreisen angewandt.

Differenzen sind bei der Darstellung des Verzehrs beim Verlustvortrag zwischen Einkommensteuerbescheid und Feststellungsbescheid nicht zu vermeiden."

Erörterungen bzw. Einspruchsentscheidungen im Rahmen anhängiger Einspruchsverfahren sollten entsprechend der Stellungnahme des BMF begründet werden. Ich bitte, diese als eigene Rechtsauffassung darzustellen.

Mit Urteil vom 20.04.2012 4 K 1027/09 hat das Finanzgericht Köln entschieden, die Regelung des § 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV enthalte nicht den allgemeinen Rechtsgedanken, dass bei durchgehender Zusammenveranlagung verbleibende negative Einkünfte von

Ehegatten für den Verlustvortrag nach dem Verhältnis aufzuteilen seien, in dem die auf die einzelnen Ehegatten entfallenden Verluste im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung zueinander stünden. Sie betreffe vielmehr nur den speziellen Fall, dass Ehegatten von der Zusammenveranlagung zur getrennten Veranlagung übergingen. Gewinne eines Ehegatten aus privaten Veräußerungsgeschäften seien daher vorrangig mit den für diesen Ehegatten zum 31.12. des jeweiligen Vorjahres festgestellten Verlustvorträgen aus privaten Veräußerungsgeschäften auszugleichen. [Textänderung] Die gegen das Urteil eingelegte Revision (Az. IX R 29/12) wurde aus verfahrensrechtlichen Gründen ohne Entscheidung in der Sache erledigt. Das v.b. Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20.04.2012 ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Die Bearbeitung bisher auf Grund des Revisionsverfahrens ruhender Einsprüche ist wieder aufzunehmen. Es ist weiterhin die Rechtsauffassung des BMF zu vertreten. [Textänderung Ende]

Änderung des § 10d Abs. 4 EStG durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 13.12.2010 (BStBl I S. 1394)

Durch die Neufassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG im Rahmen des JStG 2010 wurde eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommensteuerbescheid hergestellt, obwohl es sich verfahrensrechtlich weiterhin nicht um einen Grundlagenbescheid handelt (R 10d Abs. 7 Satz 3 EStR). Dadurch wird erreicht, dass sich die erstmalige oder geänderte Feststellung des Verlustes nach den Besteuerungsgrundlagen des Steuerbescheides richtet. Die Neuregelung gilt für alle Steuerfälle, in denen die Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach dem 13.12.2010 abgegeben wird (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG).

Diese inhaltliche Bindung an den Einkommensteuerbescheid betrifft jedoch nicht die Aufteilung des in einem besonderen Verrechnungskreis berücksichtigten Gesamtbetrags der "nach Maßgabe des § 10d EStG" berücksichtigten Verluste auf die Ehegatten. Während für die Veranlagungsgemeinschaft der Eheleute im Einkommensteuerbescheid das steuerlich günstigste Ergebnis erreicht werden soll, gilt für den anteiligen Verlustverbrauch im Verlustfeststellungsbescheid weiterhin der in § 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV normierte Grundsatz, nach dem das Verhältnis, in dem die auf die einzelnen Ehegatten entfallenden Verluste zueinander stehen, maßgeblich ist.