

**Titel:**

**Änderbarkeit der Steuerfestsetzung als Voraussetzung für die Verlustfeststellung**

**Normenketten:**

AO § 173 Abs. 1 Nr. 1

ESTG § 10 Abs. 4 S. 4, § 10d Abs. 4 S. 5, § 23, § 52 Abs. 25 S. 5

**Schlagworte:**

Änderbarkeit der Steuerfestsetzung als Voraussetzung für die Verlustfeststellung, Änderung nach § 173 AO, Wahlrechtsausübung nach Teilbestandskraft, Private Veräußerungsgeschäfte

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München vom -- – IX R 29/19

BFH München, Urteil vom 28.07.2021 – IX R 29/19

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

StEd 2019, 712

EFG 2019, 1817

BeckRS 2019, 25437

LSK 2019, 25437

DStRE 2020, 141

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist die Berücksichtigung von nacherklärten Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften.

2

Die Kläger wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3

In ihren Einkommensteuererklärungen für 2007 und 2008, eingegangen am 14. Juli 2008 und 4. August 2009 (Frühleerung), strichen die Kläger alle Kästchen zu privaten Veräußerungsgeschäften („lt. Anlage SO“, „wurden nicht getätigt“, „führten zu einem Gewinn von weniger als 512 bzw. 600 €“) durch. Anlagen SO reichten die Kläger nicht ein.

4

Das beklagte Finanzamt (FA) setzte die Einkommensteuer für 2007 auf 1.766 € (Bescheid vom 4. August 2008) und für 2008 auf 2.156 € (Bescheid vom 19. Oktober 2009) fest.

5

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2014 reichten die Kläger Nacherklärungen u. a. betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 ein. Sie erklärten u. a. weitere Einnahmen und Werbungskosten bei Einkünften der Klägerin aus Kapitalvermögen sowie Verluste der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 Einkommensteuergesetz in der für die Streitjahre geltenden Fassung

(EStG) aufgrund von X-Bank getätigter Wertpapiergeschäfte in Höhe von 1.259 € in 2007 und 18.008 € in 2008 nach. Zum Ende des Jahres 2006 gibt es keine Verlustfeststellung.

## 6

Mit gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden vom 5. Juni 2015 setzte das FA die Einkommensteuer auf 2.373 € für 2007 und 2.555 € für 2008 fest. Dabei berücksichtigte das FA höhere Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen. In den Erläuterungen zur Festsetzung führte das FA u. a. aus, Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften seien wegen groben Verschuldens am nachträglichen Bekanntwerden nicht zu berücksichtigen.

## 7

Dagegen legten die Kläger Einsprüche ein und beehrten u. a., verbleibende Verlustvorträge zum Ende des Jahres 2007 und 2008 mit Verlusten aus Wertpapiergeschäften gem. § 23 Abs. 3 Satz 8 Halbsatz 2 EStG in Höhe von 1.494 € aus 2006, 1.259 € aus 2007 und 18.008 € aus 2008 festzustellen. Zur Begründung trugen sie u. a. vor, dass die Klägerin als steuerliche Laiin kein grobes Verschulden i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO treffe, soweit sie die Verluste aus Wertpapiergeschäften nicht laufend erklärt habe. Die Klägerin habe von X-Bank nicht wie üblich nach dem jeweiligen Jahr Ertragsaufstellungen bekommen, sondern erstmals 2013 nach ausdrücklicher Aufforderung. Bei Durchsicht der ihr von der Bank vorgelegten Unterlagen zur Entwicklung des Kapitalvermögens, der erzielten Erträge u. Ä. sei die Klägerin zu dem Ergebnis gekommen, dass abzüglich der relativ hohen Bankgebühren kaum Erträge angefallen seien, denen per Saldo in etwa gleich hohe Veräußerungsverluste aus von der Bank durchgeführten Wertpapiergeschäften gegenübergestanden hätten. Die Summierung der positiven und negativen, bzgl. Kosten und Umschichtungsergebnissen saldierten Kapitalerträge i. w. S. ergebe für die relevante Zeit, dass sich das Kapitalvermögen negativ entwickelt habe.

## 8

Mit Schreiben vom 4. Mai 2016 teilte das FA den Klägern ohne Rechtsbehelfsbelehrung: u. a. mit, dass der Erlass von Verlustfeststellungen für 2007 und 2008 nicht erfolgen könne.

## 9

Mit Schreiben vom 18. Juli 2016 baten die Kläger darum, den 2005 angefallenen Reparaturaufwand bei Vermietungseinkünften in Höhe von 11.644 € auf vier Jahre zu verteilen.

## 10

Mit Faxen vom 16. September 2016 wandten sie sich gegen die Ablehnung des Erlasses von Verlustfeststellungsbescheiden.

## 11

Mit gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheiden vom 18. September 2018 setzte das FA die Einkommensteuer für 2007 auf 1.766 € und für 2008 auf 2.156 € herab. Weiter wies das FA jeweils darauf hin, dass wegen der Anfechtungs-/Änderungsbeschränkung gem. § 351 Abs. 1 AO die Einkommensteuer nicht weiter herabzusetzen sei. Der Einspruch vom 30. Juni 2015 sei durch diese Teilabhilfe nicht erledigt, es sei noch über die begehrte Feststellung eines Verlusts aus privaten Veräußerungsgeschäften zu entscheiden.

## 12

Mit Schreiben vom 27. September 2018 baten die Kläger darum, den 2005 angefallenen Reparaturaufwand bei Vermietungseinkünften in Höhe von 11.644 € auf fünf Jahre zu verteilen.

## 13

Mit zuletzt gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheiden vom 16. Oktober 2018, bekanntgegeben nach Erlass der Einspruchsentscheidungen mit Schreiben vom 21. November 2018, setzte das FA die Einkommensteuer für 2007 auf 1.766 € und für 2008 auf 2.156 € fest. Unter den Besteuerungsgrundlagen führte das FA Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.883 € (bisher 2.301 €) in 2007 und 4.280 € (bisher 3.698 €) in 2008 auf. Weiter wies das FA jeweils darauf hin, dass wegen der Anfechtungs-/Änderungsbeschränkung gem. § 351 Abs. 1 AO die Einkommensteuer nicht weiter herabzusetzen sei. Der Einspruch vom 30. Juni 2015 sei durch diese Teilabhilfe nicht erledigt, es sei noch über die begehrte Feststellung eines Verlusts aus privaten Veräußerungsgeschäften zu entscheiden.

## 14

Die Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 vom 22. Oktober 2018). Zur Begründung führte das FA aus, ein Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften zum Ende des Jahres 2007 und 2008 in Höhe von 2.753 € und 20.761 € könne nicht festgestellt werden. Denn insoweit könnten die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 wegen am 31. Dezember 2012 bzw. 2013 abgelaufener Teilverjährung verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden und das FA sei gem. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG an diese Nicht-Berücksichtigung im bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid vom 4. August 2008 für 2007 und 19. Dezember 2009 für 2008 gebunden. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG greife nicht ein, da eine Korrektur des Einkommensteuerbescheids nicht allein deshalb unterbleibe, weil sich die Berücksichtigung besagter Verluste wegen des Abzugsverbots in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG nicht auf die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer auswirke.

#### 15

Die inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommensteuerbescheid umfasse nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Januar 2015 IX R 22/14, BStBl II 2015, 829, dass eine von der Einkommensteuerfestsetzung abweichende Verlustfeststellung entfalle, wenn der Einkommensteuerbescheid - unabhängig von der fehlenden betragsmäßigen Auswirkung - verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar sei. Der BFH habe dies noch einmal in seinem Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812 bestätigt, in einem Fall, in dem eine Einkommensteuerveranlagung für das Verlustentstehungsjahr bereits durchgeführt worden sei, der ergangene Bescheid jedoch - mangels eingreifender Korrekturvorschrift - nicht mehr habe geändert werden können. Eine von der Einkommensteuerfestsetzung abweichende Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen allein im Bescheid über den verbleibenden Verlustvortrag sei daher in allen Fällen ausgeschlossen, in denen die Einkommensteuerfestsetzung aufgrund fehlender Korrekturvorschrift oder eingetretener Feststellungsverjährung (Teilverjährung) nicht mehr änderbar sei. Denn die Korrektur des Einkommensteuerbescheids, der die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht berücksichtige, unterbleibe nicht nur deshalb, weil sich die Höhe der festzusetzenden Steuer aufgrund der Verluste nicht verändern würde. Die 4-jährige Festsetzungsfrist sei vorliegend Ende 2012 bzw. 2013 abgelaufen.

#### 16

Der Leitsatz des BFH-Urteils vom 13. Januar 2015 IX R 22/14, BStBl II 2015, 829, dürfe nicht gedankenlos auf den vorliegenden Fall übertragen werden. Denn dort sei zwar die Festsetzungsfrist, nicht aber die Feststellungsfrist abgelaufen gewesen. Zudem habe es dort an einem Erst-Einkommensteuerbescheid gefehlt, was die Bindungswirkung nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG nicht in Gang gesetzt habe.

#### 17

Hinsichtlich der - neben den privaten Veräußerungsverlusten - nacherklärten Einkünfte sei die Anfechtungs-/Änderungsbeschränkung gem. § 351 Abs. 1 AO zu berücksichtigen.

#### 18

Ihre Klage begründen die Kläger im Wesentlichen wie folgt:

„Die Nachmeldung vom 23. Dezember 2014 sei anhand der 2013 von X-Bank für 2002 bis 2012 angeforderten Unterlagen erstellt worden. Die Klägerin habe vorher keine diesbezüglichen Unterlagen von der Bank erhalten.“

#### 19

Für die Verlustfeststellung sei keine Teilverjährung eingetreten. Für die erstmalige Beantragung der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags aus privaten Veräußerungsgeschäften gelte gem. § 23 Abs. 3 Satz 9 Halbsatz 2 EStG die reguläre, d. h. die 7-jährige Frist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO); diese Frist sei hier durch die Antragstellung am 23. Dezember 2014 gewahrt. Eine Teilverjährung der Einkommensteuerfestsetzung bewirke keine Verkürzung der regulären Frist zur Feststellung eines privaten Veräußerungsverlusts. Feststellungsbescheide seien selbständige Verwaltungsakte. Das vom FA genannte BFH-Urteil vom 20. November 2012 IX R 30/12, BFHE 240, 4, BStBl II 2013, 995 komme zu demselben Ergebnis.

#### 20

Der BFH komme in der Entscheidung IX R 22/14 zu dem Ergebnis, dass gerade das Fehlen des Einkommensteuerbescheids die Feststellung des von der Steuerpflichtigen begehrten verbleibenden Verlustvortrags ermögliche.

## 21

Eine Bindungswirkung zwischen Einkommensteuerfestsetzung und Verlustfeststellung sei nicht möglich. Denn ausgeschlossen sei, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde gelegt werden i. S. d. § 10 Abs. 4 Satz 4 EStG. Aufgrund der nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG beschränkten Verlustverrechnung wirkten sie sich auf die Höhe der Steuerfestsetzung nicht aus. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG fänden auf Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG keine Anwendung; sie seien nur auf Verluste aus den anderen Einkunftsarten anwendbar.

## 22

Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 seien nicht nur nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, sondern - was das FA nicht erwähnt habe - auch nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 173 Abs. 1 Satz 2 AO geändert worden. Ein etwaiges Verschulden sei unbeachtlich, da steuererhöhende Tatsachen (Kapitalerträge, positive Stückzinsen, positive Zwischengewinne und Veräußerungsgewinne) in einem mindestens mittelbaren Zusammenhang mit steuermindernden Tatsachen (ausländische Quellensteuern, Depotgebühren, eigene Verwaltungskosten, negative Stückzinsen, negative Zwischengewinne) stünden.

## 23

Die Nichtauswirkung privater Veräußerungsverluste auf die Steuerfestsetzung spreche dafür, dass der Inhalt des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG - als begünstigende Ausnahmeregelung - analog auf die Feststellung privater Veräußerungsverluste anwendbar sei. Die weitere Voraussetzung der Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids entfalle, weil die Veräußerungsverluste die Höhe der Steuerfestsetzung nicht beeinflussen könnten.

## 24

Aufwendungen aus 2005 angefallenen Reparaturen in Höhe von 11.644 € seien nach § 82b Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) auf fünf Jahre verteilt in Höhe von je 2.329 € in den Bescheiden für 2007 und 2008 vom 16. Oktober 2018 als Werbungskosten anerkannt worden. Das FA habe jedoch als festzusetzende Einkommensteuer wegen der Anfechtungs-/ Änderungsbeschränkung gem. § 351 bzw. § 177 AO nur 1.766 € in 2007 (statt 1.761 €) und 2.156 € in 2008 (statt 1.891 €) festgesetzt. Das FA habe im geänderten Einkommensteuerbescheid für 2005 die nachträgliche Wahlrechtsausübung nach § 82b EStDV, d. h. die Minderung der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung, in voller Höhe berücksichtigt und dabei § 351 Abs. 1 und § 177 AO nicht beachtet; richtiger Weise hätte eine Steuer von 140 € wie im Bescheid vom 5. Juni 2015 festgesetzt werden müssen. Im Übrigen gelte - wie oben schon ausgeführt - wegen § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 sowie v. a. Satz 2 AO die Änderungsbeschränkung nicht.

## 25

Die Kläger beantragen,

1. unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 22. Oktober 2018 den Beklagten zu verpflichten, Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 zu erlassen, in denen Verluste der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.259 € in 2007 und weiteren 18.007 € in 2008 berücksichtigt werden, sowie
2. die Einkommensteuerbescheide vom 16. Oktober 2018, bekannt gegeben mit Schreiben vom 21. November 2018, dahin gehend zu ändern, dass
  - a) die Einkommensteuer 2007 und 2008 ohne Anwendung der Änderungsbeschränkung nach § 351 und § 177 Abgabenordnung festgesetzt werden und
  - b) hilfsweise, für den Fall der Erforderlichkeit der Änderung der Einkommensteuerbescheide für den Antrag Nr. 1, Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.259 € in 2007 und 18.007 € in 2008 berücksichtigt werden.

## 26

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

## **27**

Zur Begründung verweist das FA auf die Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen. Die geänderte Ausübung des Wahlrechts nach § 82b EStDV sei, soweit der Bescheid noch nicht formell und materiell bestandskräftig sei (z. B. aufgrund Änderung nach §§ 172 ff. AO), in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO noch möglich (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2015 X R 56/13, BStBl II 2016, 967). Die Änderung eines Antrags- oder Wahlrechts stelle für sich genommen keine Änderungsvorschrift dar.

## **28**

Mit Beschluss vom 24. Juli 2019 hat der Senat das Verfahren wegen Einkommensteuer 2011 - wegen unterschiedlicher Entscheidungsreife - abgetrennt (Az. insoweit 10 K 1743/19).

## **29**

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze, die vorgelegten Akten und das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 12. September 2019 verwiesen.

## **II.**

## **30**

1. Die Klage auf Erlass von Bescheiden über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 unter Berücksichtigung der nacherklärten Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften ist zulässig, insbesondere fehlt es nicht an einem durchgeführten Vorverfahren i. S. d. § 44 Abs. 1 FGO.

## **31**

Die Klage ist aber insofern unbegründet.

## **32**

a) Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG gilt § 10d Abs. 4 EStG für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften entsprechend.

## **33**

Im Streitfall ist § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5, § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) anzuwenden. Diese Fassung des § 10d EStG gilt nach § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i. d. F. des JStG 2010 für alle Verluste, für die - wie im Streitfall - nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird.

## **34**

Nach § 23 Abs. 3 Satz 8 i. V. m. § 10d Abs. 4 EStG ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG). Verbleibender Verlustvortrag sind die nicht ausgleichbaren Veräußerungsverluste, vermindert um die nach Abs. 1 abgezogenen und die nach Abs. 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag (Satz 2). Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, 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 (Satz 4). Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von Satz 4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (Satz 5).

## **35**

Wurde für das Verlustentstehungsjahr keine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt oder wurde die durchgeführte Veranlagung wegen Ablaufs der Festsetzungsverjährung wieder aufgehoben, werden keine Besteuerungsgrundlagen einer Einkommensteuerveranlagung zu Grunde gelegt, mithin kann daher auch keine Bindungswirkung entstehen, so dass der Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids weiterhin möglich ist (BFH-Urteil vom 13. Januar 2015 IX R 22/14, BFHE 248, 530, BStBl II 2015, 829). Anders als die Kläger meinen, lässt sich daraus aber nicht herleiten, dass es für die Verlustfeststellung nicht auf die Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids betreffend nacherklärte Verluste gem. § 23 EStG ankäme, wenn sich diese Verluste aufgrund der Verrechnungsbeschränkung gem. § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG nicht auf die Höhe der

festgesetzten Einkommensteuer auswirken könnten. Die Auffassung der Kläger widerspricht der weiteren zu § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG ergangenen BFH-Rechtsprechung:

### 36

Die Bindungswirkung an den Einkommensteuerbescheid greift nach dem Gesetzeswortlaut in § 10d Abs. 4 Satz 4 1. Halbsatz EStG ein, wenn die streitigen Besteuerungsgrundlagen „den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums (...) zu Grunde gelegt worden sind“. Danach reicht es für die Berechtigung zum Erlass eines Feststellungsbescheids über den verbleibenden Verlustvortrag oder der Änderung eines solchen Feststellungsbescheids nicht aus, dass sich die Besteuerungsgrundlagen als Bezugsgröße betragsmäßig geändert haben; darüber hinaus ist vielmehr erforderlich, dass diese auch zur Änderung der Steuerfestsetzung führen. Dass § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine Auswirkung der Besteuerungsgrundlage auf die Höhe der Steuerfestsetzung voraussetzt, wird gesetzessystematisch durch die Vorschrift des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG bestätigt, die die Verlustfeststellung im Fall der fehlenden Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer abschließend regelt und mit der Formulierung des einschränkenden Merkmals „ausschließlich“ klarstellt, dass der Eintritt der formellen Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids der Verlustfeststellung entgegensteht, soweit nicht die Voraussetzungen einer Korrektornorm gegeben sind (BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 IX R 31/15, BFHE 255, 1, BStBl II 2016, 699 zu einem Fall, in dem sich nacherklärte Verluste nur im Rahmen der § 351 Abs. 1, § 177 Abs. 1 AO steuermindernd auswirkten).

### 37

In dem vom BFH mit Urteil vom 20. Juli 2018 (IX R 28/17, BFH/NV 2019, 110) entschiedenen Fall war § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i. d. F. vor Inkrafttreten des JStG 2010 anzuwenden; im Übrigen war in diesem Fall die zugehörige Einkommensteuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig.

### 38

Aus den von den Klägern zitierten Urteilen des BFH vom 11. November 2008 IX R 44/07, BFHE 223, 395, BStBl II 2010, 31, vom 5. November 2014 VIII R 28/11, BFHE 248, 5, BStBl II 2015, 276, vom 21. August 2013 X R 20/10, BFH/NV 2014 524, vom 11. November 2008 IX R 53/07, BFH/NV 2009, 364, vom 17. September 2008 IX R 70/06, BFHE 223, 50, BStBl II 2009, 897 und vom 22. Januar 2013 IX R 11/12, BFH/NV 2013, 1069 ergibt sich nichts anderes.

### 39

b) Im Streitfall darf eine Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags aus privaten Veräußerungsgeschäften zum 31. Dezember 2007 bzw. 2008 nicht ergehen.

### 40

aa) Der Erlass eines Feststellungsbescheids nach § 23 Abs. 3 Satz 8 i. V. m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG scheidet aus, da Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften den Einkommensteuerfestsetzungen für 2007 und 2008 - zuletzt mit Bescheiden vom 16. Oktober 2018, bekanntgegeben mit Schreiben vom 21. November 2018 - nicht zugrunde gelegt und zu legen sind.

### 41

bb) Die begehrte Rechtsfolge lässt sich auch nicht aus § 23 Abs. 3 Satz 8 i. V. m. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG herleiten. Zwar schließt - worauf die Kläger zu Recht hinweisen - die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG einen Einfluss der nicht ausgleichbaren Veräußerungsverluste auf die Höhe der Einkommensteuer aus (BFH-Urteil vom 20. Juli 2018 IX R 28/17, BFH/NV 2019, 110). Vorliegend unterbleibt aber eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 in Form einer Berücksichtigung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht allein mangels steuerlicher Auswirkung. Vielmehr sind die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 insoweit verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar. Dass die Einkommensteuerbescheide aus anderen Gründen geändert und daraufhin angefochten worden waren, genügt nicht.

### 42

aaa) Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 können betreffend die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht nach § 173 Abs. 1 AO geändert werden.

### 43

(1) Nach § 173 Abs. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, (Nr. 1) soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren Steuer führen, oder (Nr. 2) soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den

Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln i. S. d. Nr. 1 stehen.

#### 44

Ob eine nachträglich bekanntwerdende Tatsache zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, ist danach zu entscheiden, von welchen Tatsachen die Besteuerung bisher ausgegangen ist. Die bisher bekannten Tatsachen bilden den Maßstab dafür, ob die nachträglich getroffenen tatsächlichen Feststellungen als einheitlicher tatsächlicher Vorgang zu beurteilen sind, der alternativ steuererhöhend oder steuermindernd wirkt, oder ob sie getrennt voneinander steuererhöhend oder steuermindernd zu werten sind.

#### 45

Für die Einkommensteuer ist entscheidend, ob einzelne Einnahmen oder Aufwendungen zu einem bereits bekannten Lebenssachverhalt hinzutreten oder ob ein in sich abgeschlossener einheitlicher Vorgang (Lebenssachverhalt) nachträglich bekannt wird.

#### 46

Die Besteuerung knüpft an die Verwirklichung des jeweiligen Einkünftetatbestandes an. Die Einkunfterzielungsabsicht, die Zurechnung der Einkünfte, die Ermittlung des Gewinns und des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten oder umgekehrt wird zunächst für jede einzelne Erwerbsgrundlage einer Einkunftsart getrennt festgestellt. Werden innerhalb einer Einkunftsart einzelne selbständige Erwerbsgrundlagen (z. B. ein landwirtschaftlicher Betrieb, ein Gewerbebetrieb, ein Dienstverhältnis oder ein Mietobjekt) nachträglich bekannt, so stellt das aus dieser Erwerbsgrundlage erzielte Ergebnis eine einheitliche Tatsache dar. In diesen Fällen handelt es sich um einen neuen, bisher nicht bekannten einheitlichen Vorgang, den das FA mangels Kenntnis bei der Festsetzung der Steuer nicht berücksichtigen konnte. Es treten nicht einzelne steuererhöhende oder steuermindernde Merkmale zu einem bereits bekannten Vorgang hinzu (BFH-Urteile vom 8. Dezember 1998 IX R 14/97, BFH/NV 1999, 743, vom 1. Oktober 1993 III R 58/92, BFHE 172, 397, BStBl II 1994, 346).

#### 47

Ein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO liegt dann vor, wenn eine zu einer höheren Besteuerung führende Tatsache die zu einer Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt, so dass der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist. Der erforderliche Sachzusammenhang wird nicht bereits dadurch hergestellt, dass durch dieselbe Steuererklärung gleichzeitig steuererhöhende und steuermindernde Tatsachen offenbar werden (BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2009 X B 110/09, BFH/NV 2010, 169).

#### 48

(2) Vorliegend scheidet eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO aus.

#### 49

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 EStG sind in den - insoweit - bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden für 2007 vom 4. August 2008 und für 2008 vom 19. Oktober 2009 nicht berücksichtigt. Daher ist maßgebliche Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 AO der Saldo aller Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften.

#### 50

Anzuwenden ist im Streitfall § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Zwar führte der nachgeklärte Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht zu einer niedrigeren Einkommensteuerfestsetzung. Bei der von den Klägern begehrten Berücksichtigung des Verlusts handelt es sich aber dennoch um eine die Klägerin begünstigende Tatsache, da eine gesonderte Feststellung des Verlusts erfolgen soll (vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Februar 2019, § 173 AO, Rn. 150 f. zu Feststellungsbescheiden).

#### 51

An dem nachträglichen Bekanntwerden der Tatsache trifft die Klägerin ein grobes Verschulden. Die Kläger haben - wahrheitswidrig - in der Steuererklärung für 2007 und 2008 das Kästchen mit der Frage nach privaten Veräußerungsgeschäften durchgestrichen (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2009 X B 199/09, BFH/NV 2010, 598). Die Klägerin hätte die Bankunterlagen schon für die Erstellung der

Steuererklärungen anfordern können und müssen. Die Entstehung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften wäre dann nicht erst durch die Nacherklärung in 2014 bekannt geworden.

**52**

Das Verschulden der Klägerin ist nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich. Anders als die Kläger meinen, besteht kein jedenfalls mittelbarer sachlicher Zusammenhang im Sinne dieser Vorschrift der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit den nacherklärten Einkünften oder Einnahmen aus Kapitalvermögen. Weder die gleichzeitige Nacherklärung noch die dieser zugrunde liegenden Unterlagen derselben Bank stellen den notwendigen sachlichen Zusammenhang her (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 12. Februar 2015 4 K 1239/12, EFG 2015, 2027).

**53**

Nichts anderes ergäbe sich, wenn als maßgebliche Tatsache nicht der Saldo aller Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften angesehen würde, sondern der Gewinn oder Verlust aus jedem einzelnen privaten Veräußerungsgeschäft. Dann wäre der Gewinn aus dem jeweiligen Veräußerungsgeschäft als steuererhöhende Tatsache nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu berücksichtigen. Für den Verlust aus dem jeweiligen Veräußerungsgeschäft scheidet eine Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO aus, da kein Zusammenhang mit den steuererhöhenden Veräußerungsgewinnen besteht. Denn dass Kapitalanlagen einen Veräußerungsgewinn bringen, ist unabhängig davon denkbar, ob andere Kapitalanlagen mit Verlust veräußert werden. Allerdings wären die Veräußerungsverluste in den Grenzen der § 351 Abs. 1 und § 177 Abs. 1 AO sowie § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG zur Fehlersaldierung heranzuziehen.

**54**

bbb) Eine andere Korrektornorm ist nicht ersichtlich.

**55**

ccc) Bei Geltendmachung der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in 2014 war zudem die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2007 und 2008 hinsichtlich dieser Einkünfte bereits abgelaufen.

**56**

Die vierjährige Festsetzungsfrist begann - da die Kläger ihre Einkommensteuererklärung in 2008 für 2007 und in 2009 für 2008 abgegeben hatten - mit Ablauf des 31. Dezember 2008 bzw. 2009 (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und endete nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO mit Ablauf des 31. Dezember 2012 bzw. 2013.

**57**

Selbst wenn im Streitfall die Einkommensteuer, die auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten entfällt, hinterzogen worden wäre, bliebe es hinsichtlich der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, da insoweit die Steuer nicht hinterzogen ist, bei der regulären Festsetzungsfrist. Dieser Grundsatz der Teilverjährung ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO und der dort verwendeten restriktiven Konjunktion „soweit“. Eine unterschiedliche Verjährung einzelner Teilbeträge desselben Steueranspruchs ist danach möglich (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2012 IX R 30/12, BFHE 240, 4, BStBl II 2013, 995).

**58**

cc) Eine analoge Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG auf den Streitfall - entgegen dem Sinn und Zweck des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG, ein Auseinanderlaufen von Einkommensteuerbescheid und Verlustfeststellungsbescheid zu verhindern - kommt nicht in Betracht.

**59**

2. Die Anfechtungsklage wegen Einkommensteuer 2007 und 2008 hat keinen Erfolg.

**60**

Zutreffend hat das FA bei den Einkommensteuerfestsetzungen für 2007 und 2008 die Änderungsbeschränkung gem. § 351 Abs. 1, § 177 AO angewandt und die Einkommensteuer jeweils nur insoweit aufgrund weiterer Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung herabgesetzt, als die Bestandskraft der ursprünglichen Festsetzungen aufgrund der gem. § 173 AO zu berücksichtigenden nacherklärten Kapitaleinkünfte durchbrochen war (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26. April 2018 III R 12/17, BFH/NV 2018, 948). Darüber, ob die weiteren Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung aufgrund der im Einspruchsverfahren gegen einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2005 erfolgten



Wahlrechtsausübung überhaupt zu berücksichtigen waren, braucht der Senat wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots nicht zu befinden.

**61**

3. Der vorsorglich gestellte Hilfsantrag in Bezug auf die begehrte Verlustfeststellung kommt nicht zum Tragen. Der Senat hält im Streitfall die inzidente Prüfung der Änderbarkeit der Einkommensteuerbescheide im Rahmen des Antrags auf Erlass von Verlustfeststellungsbescheiden für zutreffend.

**62**

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

**63**

5. Die Revision wird zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 FGO).