

Urteil vom 29. Juni 2011, IX R 38/10

Keine gesonderte Feststellung eines Verlustvortrags nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die Vortragsjahre - Zweck des § 181 Abs. 5 AO - Keine Berufung auf Treu und Glauben nach unterlassenem Untätigkeitseinspruch

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 1, EStG § 10d Abs 2, AO § 169 Abs 2, AO § 170 Abs 2, AO § 171 Abs 3, AO § 171 Abs 3a, AO § 181 Abs 1, AO § 181 Abs 2, AO § 181 Abs 5

vorgehend FG München, 19. Juli 2010, Az: 2 K 2868/08

Leitsätze

Ein verbleibender Verlustvortrag kann nach Ablauf der Feststellungsfrist nicht mehr gesondert festgestellt werden, wenn der Steuerpflichtige in den bereits festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen, in die der Verlust nach § 10d Abs. 2 EStG hätte vorgetragen werden müssen, über zur Verlustkompensation ausreichende Gesamtbeträge der Einkünfte verfügt .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf jeweils den 31. Dezember der Jahre 1997 bis 1999 (Streitjahre).
- 2 Dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) entstanden in den Streitjahren im Zusammenhang mit seiner Ausbildung zum Piloten Aufwendungen in Höhe von 107.011 DM (1997), 44.217 DM (1998) und 16.668 DM (1999). Diese Aufwendungen erklärte er erstmals mit den am 8. Mai 2006 eingereichten Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen --8. Mai 2006-- waren die Einkommensteuern für die Jahre 1999 bis 2002 bereits bestandskräftig festgesetzt worden, und zwar die Einkommensteuer 1999 mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 10.776 DM, die Einkommensteuer 2000 mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 62.826 DM, die Einkommensteuer 2001 mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 63.880 DM und die Einkommensteuer 2002 mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 51.994 DM.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte es ab, Verlustfeststellungen für die Streitjahre zu erlassen, weil die Feststellungsfristen für die Streitjahre 1997 und 1998 abgelaufen seien und die Einkommensteuer des Streitjahres 1999 bestandskräftig festgesetzt worden sei. Der Ablehnungsbescheid erging am 14. Januar 2008, nachdem die Bearbeitung wegen anhängiger Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH) zunächst (bis zum klägerischen Antrag am 26. April 2007) zurückgestellt worden waren. Zum Zeitpunkt des Ablehnungsbescheids war in Bezug auf die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 4 Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führt zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1889 veröffentlichten Urteils aus: Die reguläre Feststellungsfrist sei für alle drei Streitjahre (Verlustentstehungsjahre) abgelaufen. Der Ablauf sei auch nicht gehemmt gewesen, weder gemäß § 171 Abs. 3, Abs. 3a der Abgabenordnung (AO) noch aus Treu und Glauben. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO sei im Streitfall zwar anwendbar, liege aber nicht vor. Denn die Verlustfeststellung habe Bedeutung lediglich für die Jahre bis 2002, für die aber bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.
- 5 Hiergegen richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Klägers. Der Ablauf der Feststellungsfristen sei gehemmt gewesen. Der festzustellende verbleibende Verlustabzug habe Bedeutung für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs künftiger Veranlagungszeiträume. Auch lägen die Voraussetzungen

des § 181 Abs. 5 AO vor. Dessen Wortlaut ergebe ausdrücklich, dass Verluste festzustellen seien, soweit sie noch eine (mittelbare) Bedeutung hätten. Der Verlust werde nicht durch lediglich hypothetische Schattenberechnungen längst verjährter Zeiträume verbraucht.

6 Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 11. August 2008 sowie den Bescheid vom 14. Januar 2008 aufzuheben und die verbleibenden Verlustvorträge zum 31. Dezember 1997 in Höhe von 54.714 €, zum 31. Dezember 1998 auf 22.608 € und zum 31. Dezember 1999 auf 8.522 € festzustellen.

7 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung zurückzuweisen. Zutreffend hat es das FG abgelehnt, verbleibende Verlustabzüge jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre wegen Ablaufs der Feststellungsfrist gesondert festzustellen. Der Ablehnungsbescheid des FA vom 14. Januar 2008 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.
- 9** 1. Da der Kläger für die Streitjahre zunächst keine Steuererklärungen abgegeben hatte, endeten die Feststellungsfristen nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 181 Abs. 1 AO für das Streitjahr 1997 mit Ablauf des 31. Dezember 2004 und für das Streitjahr 1998 mit Ablauf des 31. Dezember 2005. Die Feststellungsfrist für das Streitjahr 1999 endete mit Ablauf des 31. Dezember 2006.
- 10** 2. Eine Ablaufhemmung kommt (für das Streitjahr 1999) nicht in Betracht.
- 11** a) Dies gilt --insoweit folgt der Senat den Gründen des FG-Urteils-- zunächst hinsichtlich § 171 Abs. 3a i.V.m. § 181 Abs. 1 AO. Wird ein Feststellungsbescheid angefochten, läuft die Feststellungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist. Das setzt aber voraus, dass der angefochtene Bescheid vor Ablauf der Feststellungsfrist ergangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 2008 IX R 90/07, BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816, unter II.2.a bb). Im Streitfall ist der angefochtene Ablehnungsbescheid am 14. Januar 2008 und damit nach dem Ablauf der Feststellungsfrist erlassen worden (s. oben unter II.1.).
- 12** b) Es liegen aber auch die Voraussetzungen des § 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO nicht vor.
- 13** aa) Wird vor dem Ablauf der Feststellungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Steuerfeststellung gestellt, so läuft die Feststellungsfrist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden ist. Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung ist indes nach einhelliger Auffassung kein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816, und vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356). Muss der Steuerpflichtige eine Feststellungserklärung abgeben, sieht das Gesetz keine Ablaufhemmung, wohl aber eine Anlaufhemmung vor (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 181 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 14** bb) Für die gesonderte Feststellung nach § 10d Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre 1997 und 1998 --EStG-- (entspricht § 10d Abs. 4 EStG i.d.F. ab 1999) besteht gemäß § 181 Abs. 2 Satz 1 AO eine Erklärungspflicht (BFH-Urteil in BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816). Ist die Abgabe einer eigenständigen Erklärung nicht notwendig, weil sich die Grundlagen des Feststellungsbescheides (§ 10d Abs. 1 EStG) aus anderen Steuer- oder Feststellungsbescheiden ergeben, genügen entsprechende Angaben in der Einkommensteuererklärung (vgl. auch § 56 Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. der Streitjahre; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 235).
- 15** 3. Die jeweils am Schluss der Streitjahre verbleibenden Verlustvorträge sind auch nicht nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfristen gemäß § 181 Abs. 5 AO gesondert festzustellen. Die Voraussetzungen dieser Norm sind im Streitfall nicht erfüllt.

- 16** a) § 181 Abs. 5 AO ist für die Streitjahre 1997 und 1998 uneingeschränkt anwendbar. Die den Normbereich einschränkende Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG ist gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 --JStG 2007-- (BGBl I 2006, 2878) für alle bei Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 am 19. Dezember 2006 (vgl. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen anwendbar. Deshalb gilt sie hier nicht für die Jahre 1997 und 1998, wohl aber für 1999.
- 17** b) Nach § 181 Abs. 5 AO kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht. "Von Bedeutung" i.S. des § 181 Abs. 5 AO sind Feststellungsbescheide nicht nur für die Steuerfestsetzung oder Feststellungsbescheide desselben oder des sich unmittelbar anschließenden Veranlagungszeitraums. Auch eine nur mittelbare Bedeutung dieser Bescheide für spätere Veranlagungen und Feststellungen ist ausreichend (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 11. Mai 2010 IX R 48/09, BFH/NV 2010, 1788, unter II.2., m.w.N.).
- 18** aa) Dabei richtet es sich zunächst und vor allen Dingen --unbeschadet der für die Auslegung des Begriffs "Bedeutung" unverzichtbaren verfahrensrechtlichen Bindungswirkung (BFH-Urteil in BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816, unter II.2.b; s. dazu auch z.B. Klein/Ratschow, AO, 10. Aufl., § 181 Rz 25; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 181 AO Rz 117; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 181 AO Rz 19)-- nach dem materiellen Recht, für welche Steuerfestsetzungen die gesonderte Feststellung von Bedeutung ist. § 181 Abs. 5 AO ist Ausdruck der dienenden Funktion des Feststellungsverfahrens (BTDrucks VI/1982, S. 157) und will verhindern, dass die rechtliche Verselbständigung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zu materiell unrichtigen Steuerfestsetzungen führt, obschon die entsprechenden Steuern noch nicht verjährt sind (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 1999 IV R 56/98, BFHE 189, 351).
- 19** bb) § 10d Abs. 2 EStG bestimmt die Art und Weise, wie der Verlust vorgetragen werden muss. Gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG sind nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogen worden sind, in den folgenden Veranlagungszeiträumen in bestimmten --hier nicht maßgebenden-- Grenzen vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). Der Abzug ist nach § 10d Abs. 2 Satz 5 EStG 2002 (entspricht § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG, entspricht wiederum § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. ab 2004) nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach § 10d Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG abgezogen werden konnten. § 10d Abs. 2 Satz 5 EStG 2002 (entspricht § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG, entspricht wiederum § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. ab 2004) legt damit das Verhältnis zum Verlustrücktrag und zum Verlustvortrag früherer Veranlagungszeiträume fest. Dabei ist der Ausdruck "konnten" materiell-rechtlich und nicht verfahrensrechtlich zu verstehen: Verluste konnten in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen insoweit nicht abgezogen werden, als in diesen Jahren kein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte gebildet wurde oder die (positiven) Gesamtbeträge der Einkünfte zur Verlustkompensation nicht ausreichten. Dies ergibt sich daraus, dass § 10d Abs. 2 Satz 5 EStG 2002 (entspricht § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG, entspricht wiederum § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. ab 2004) u.a. explizit auf § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG Bezug nimmt. Damit bezieht sich auch das Wort "konnten" auf diese Regelung, so dass der Verlustabzug nur insoweit zulässig ist, als in früheren Veranlagungszeiträumen keine ausreichenden Gesamtbeträge der Einkünfte zum Abzug zur Verfügung standen.
- 20** Dagegen ist unerheblich, ob es verfahrensrechtlich möglich war, die Verluste zu berücksichtigen. Auch wenn für diesen Veranlagungszeitraum bereits die Festsetzungsfrist abgelaufen, eine Änderung des Einkommensteuerbescheides verfahrensrechtlich (jedenfalls nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) mithin nicht (mehr) möglich war, ändert dies nichts daran, dass die Verluste dort abgezogen werden konnten und nach § 10d Abs. 2 Satz 5 EStG 2002 (entspricht § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG, entspricht wiederum § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. ab 2004) auch mussten. Das Verlustabzugspotential verschiebt sich also entgegen der Auffassung der Revision nicht in den verfahrensrechtlich noch "offenen" nächsten Veranlagungszeitraum. Wollte man so entscheiden, hätte das Verfahren der gesonderten Feststellung des Verlustvortrags keine dienende Funktion, sondern schüfe abweichend von § 10d Abs. 2 EStG zusätzliche Abzugsmöglichkeiten.
- 21** c) Nach diesen Maßstäben erweist sich der Ablehnungsbescheid als rechtmäßig. Eine gesonderte Feststellung des Verlustvortrags durfte nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO zu diesem Zeitpunkt nicht mehr erfolgen.
- 22** aa) Der Verlust konnte nach § 10d Abs. 2 Satz 1 und Satz 5 EStG 2002 (entspricht § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG, entspricht wiederum § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. ab 2004) nur in die Jahre bis einschließlich 2002 vorgetragen

werden. In diesen Jahren stand nach den Feststellungen des FG soviel Gesamtbetrag der Einkünfte zur Verfügung, um den Verlust insgesamt zu kompensieren. Deshalb sind die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002 diejenigen, für die eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags allein von Bedeutung ist.

- 23** bb) Für die Festsetzungen dieser Jahre --also der Veranlagungszeiträume 2000 bis 2002-- war aber jeweils bereits die Festsetzungsfrist abgelaufen, als das FA den Ablehnungsbescheid erließ. Deshalb ist dieser Ablehnungsbescheid rechtmäßig. Denn es kommt nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO darauf an, ob die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen war. § 171 Abs. 10 AO ist unanwendbar. Da § 169 Abs. 1 Satz 3 AO sinngemäß gilt, ist die Frist nur gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Feststellungsbescheid den Bereich des FA verlassen hat.
- 24** cc) Liegen deshalb die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 Satz 1 AO nicht vor, hat das FA zutreffend eine gesonderte Feststellung abgelehnt. Diese Ablehnung verstößt auch nicht gegen Treu und Glauben, weil es dem FA noch zeitlich möglich gewesen wäre, einen Feststellungsbescheid zu erlassen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 19. August 1999 III R 57/98, BFHE 191, 198, BStBl II 2000, 330). Zwar mag es sein, dass die Festsetzungsfrist zumindest der Veranlagung für das Jahr 2002 noch nicht abgelaufen war, als der Kläger seinen Antrag stellte. Indes wurde die Bearbeitung dieses Antrags zunächst im Einvernehmen beider Beteiligten zurückgestellt. Wenn der Kläger aber im April 2007 die Aufnahme des Verfahrens begehrte, hätte er einen Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO einlegen müssen, um die Wirkungen des § 171 Abs. 3a AO doch noch zu erreichen. Tut er dies nicht, kann er sich nicht auf Treu und Glauben berufen, um dann so gestellt zu werden, wie er stünde, wenn er Einspruch eingelegt hätte. Das Schreiben vom 26. April 2007 enthält keinen derartigen Einspruch.
- 25** dd) Wenn für das Streitjahr 1999 § 181 Abs. 5 AO nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG (s. oben II.3.a) gilt und diese Regelung eine zeitnahe Entscheidung über die Höhe des verbleibenden Verlustabzugs in dem Sinne bezweckt, dass § 181 Abs. 5 AO nur anzuwenden ist, wenn das FA keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen hat, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, weil ihm die Verluste aus einer Steuererklärung bekannt waren (vgl. zum Normzweck BTDrucks 16/2712, S. 44; Ettllich, Der Betrieb 2009, 18, 24, m.w.N.), so muss der Senat auf diese zusätzlichen Voraussetzungen nicht eingehen. Da § 181 Abs. 5 AO im Streitfall unbeschadet der einschränkenden Voraussetzungen per se nicht anwendbar ist, kommt es auf § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de