Urteil vom 15. Mai 2013, IX R 5/11

Feststellungserklärung kein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3 AO, Verjährung, Verlustkompensation beim sog. Soll-Verlustabzug, vorab entstandene Werbungskosten, Kosten für den Erwerb der Privatpilotenlizenz

BFH IX. Senat

AO § 169 Abs 1 S 3 Nr 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 3, AO § 181 Abs 1, AO § 181 Abs 5 S 1, AO § 181 Abs 5 S 3, BGB § 133, EStG § 10d Abs 2, EStG § 10d Abs 2, EStG § 9 Abs 1, EStG § 9 Abs 1

vorgehend FG Köln, 10. Juni 2010, Az: 15 K 914/08

Leitsätze

1. Die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Feststellungserklärung ist kein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO. Auch in der Kombination von Erklärungseinreichung und damit im Zusammenhang stehender Antragstellung (auf Durchführung einer Festsetzung oder Feststellung) kann kein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO gesehen werden.

2. Ob und mit welcher Reichweite ein Antrag vorliegt, hat das FG im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände als Tatsacheninstanz zu ermitteln.

3. Ein verbleibender Verlustabzug kann nach Ablauf der Feststellungsfrist noch gesondert festgestellt werden, wenn das vorhandene Verlustpotential auch nach Berücksichtigung des sog. Soll-Verlustabzugs in bereits festsetzungsverjährten Veranlagungszeitraum nicht verbraucht und damit von Bedeutung i.S. von § 181 Abs. 5 AO ist.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs jeweils auf den 31. Dezember der Jahre 1995 bis 1997 (Streitjahre).

2 Dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) entstanden in den Streitjahren Aufwendungen (Lehrgangskosten, Fahrt- und Reisekosten) im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Luftverkehrspiloten auch für Langstrecken. Die Rechnungen waren auf den Namen des Klägers ausgestellt, sie wurden jeweils von seinen Eltern beglichen. Dazu im Einzelnen:
Der Kläger, geb. Juni 1971, schloss am 20. Oktober 1995 einen Ausbildungsvertrag mit der R-KG (Luftfahrtgesellschaft) ab, der die Ausbildung zum Erwerb einer Privatpilotenlizenz (Private Pilot Licence --PPL--) zum Gegenstand hatte. Nach erfolgreichem Abschluss (6./9. April 1996) schloss er am 24. April 1996 einen weiteren Ausbildungsvertrag mit der R-KG mit dem Ziel, eine Verkehrspilotenlizenz (Airline Transport Pilot Licence --ATPL--) zu erwerben; ihm wurde dabei die Ausbildungsordnung als Bestandteil des Vertrages ausgehändigt. Im Rahmen dieses Lehrgangs (theoretische Prüfung ATPL: 20. November 1996) nahm der Kläger in der Zeit vom 3. Januar 1997 bis 9. Mai 1997 an der Praxisausbildung in Arizona (USA) teil, wofür die PPL Voraussetzung war, mit anschließender Europäisierungsphase in NRW (BRD) sowie Schulung (2. bis 18. Juni 1997) und Prüfung CCC (Crew Coordination Concept) am 26. Juni 1997. Im Anschluss daran absolvierte der Kläger aufgrund eines Mitte Juli 1997 geschlossenen Ausbildungsvertrages einen Fernlehrgang zum Erwerb der "Langstreckenflugberechtigung für ATPL-Inhaber" (Long Range; Beginn 17. Juli 1997) bei der (Fernschule) A-GmbH und aufgrund eines am 6./7. Oktober 1997 geschlossenen Ausbildungsvertrages einen Ergänzungslehrgang zu ATPL (für Fernlehrgangsteilnehmer; Beginn 6. Oktober 1997), die mit Prüfungen am 20. Oktober und 1. Dezember 1997 erfolgreich abgeschlossen wurden.

3 Seit 1998 war der Kläger als Verkehrsflugzeugführer tätig. Für die Jahre 1998, 1999 und 2000 gab er jeweils im Folgejahr eine Einkommensteuererklärung ab. Die Einkommensteuerbescheide für diese Jahre wiesen einen Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) in Höhe von 7.588 DM (1998; bei einem Einkommen in Höhe von 5.553 DM), in

Höhe von 60.060 DM (1999) und in Höhe von 60.010 DM (2000) aus; daraus ergibt sich für die Jahre 1998 bis 2000 eine Summe von insgesamt 127.658 DM (GdE) bzw. 125.623 DM (Einkommen/GdE).

4 Am 20. Dezember 2005 reichte der Kläger erstmals Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre 1995 bis 1997 ein. Darin machte er die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Luftverkehrspiloten (s.o.) letztlich in Höhe von insgesamt 127.208 DM geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die begehrten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs, auch im Einspruchsverfahren, ab.

5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1999). Die in den 1995, 1996 und 1997 verausgabten Kosten für die Ausbildung als Flugpilot seien als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Zu Unrecht habe das FA die begehrte gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs abgelehnt. Trotz des im Zeitpunkt der Antragstellung unstreitigen Ablaufs der Feststellungsfristen könnten die Verluste noch gesondert festgestellt werden, weil sie noch Bedeutung hätten für die Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge auf den 31. Dezember 1998 und den 31. Dezember 1999, für die die geltenden Feststellungsfristen noch nicht abgelaufen seien. In dem Antrag des Klägers vom 20. Dezember 2005 (auf Verlustfeststellung für 1995, 1996 und 1997) sehe das FG in rechtsschutzgewährender Auslegung auch einen Antrag auf Verlustfeststellung zum 31. Dezember 1998 und zum 31. Dezember 1999; für diese Jahre sei im Zeitpunkt der Antragstellung Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten. Denn nur so erhielten die Anträge wirtschaftlich einen Sinn. Die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1995, zum 31. Dezember 1996 und zum 31. Dezember 1997 seien damit mittelbar "von Bedeutung" i.S. des § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) für die Verlustfeststellungen auf den 31. Dezember 1998 ff., für die die Feststellungsfristen noch nicht abgelaufen seien.

6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 171 Abs. 3, § 181 Abs. 5 AO, § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

7 a) Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 AO in Bezug auf die Verlustfeststellungen zum 31. Dezember 1998 und 31. Dezember 1999 greife schon deshalb nicht ein, weil im Zeitpunkt des Eingangs der Verlustfeststellungserklärungen 1995 bis 1997 wegen der Feststellungen 1998 und 1999 bereits Feststellungsverjährung (zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2004) eingetreten sei. Zudem habe der Kläger keinen Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO gestellt. Denn die Abgabe einer Steuer- oder Feststellungserklärung stelle keinen solchen Antrag dar; die jeweiligen Begleitschreiben änderten daran nichts, denn sie gingen über den in diesen Erklärungen enthaltenen Inhalt nicht hinaus. Daher komme eine rechtsschutzgewährende Auslegung der Erklärungen auf nicht genannte Folgejahre nicht in Betracht. Wegen Eintritts der Feststellungsverjährung seien die Verlustfeststellungen zum Ende der Streitjahre unter Beachtung des Prinzips des sog. Sollverlustabzugs nicht mehr für noch nicht verjährte Festsetzungen oder Feststellungen von Bedeutung i.S. von § 181 Abs. 5 AO. Unter Beachtung des Prinzips des sog. Sollverlustabzugs seien nämlich die (möglichen) aufgelaufenen Verluste spätestens zum 31. Dezember 2000 aufgebraucht.

8 b) Entgegen der Ansicht des FG und des Klägers seien die Aufwendungen für den Erwerb der PPL nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar. Der PPL-Erwerb sei keine formale Zugangsvoraussetzung für die ATPL-Ausbildung. Nach Maßgabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung seien solche Aufwendungen nur dann anzuerkennen, wenn sie aufgrund eines einheitlichen Ausbildungsvertrages bzw. -plans und im Rahmen einer durchgehenden Flugzeugführerausbildung stattfänden. Daran fehle es im Streitfall.

9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 a) Entgegen der Ansicht des FA seien auch die Kosten für den Erwerb der PPL unmittelbar beruflich veranlasst und als vorab entstandene Werbungskosten zu berücksichtigen. Denn die einschlägigen Ausbildungs-Richtlinien sähen die Inhaberschaft einer PPL als Vorstufe oder Teil einer modularen, theoretischen Ausbildung zur ATPL vor. Auch nach der Rechtsprechung sei eine --wie hier-- durchgängige modulare Ausbildung zum Verkehrs-flugzeugführer einschließlich des PPL-Erwerbs einheitlich als Ganzes zu beurteilen.

12 b) Zutreffend habe das FG eine Verrechnung der durch die Ausbildung entstandenen Verluste zugelassen. Eine Feststellungsverjährung sei nicht eingetreten. Die Abgabe einer eigenständigen Feststellungserklärung sei nicht erforderlich, wenn die Feststellungsgrundlagen sich aus anderen Quellen wie einer Einkommensteuererklärung ergeben würden. Vorliegend sei in rechtsschutzgewährender Auslegung sogar ein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO gegeben. Entsprechend seien die geltend gemachten Verluste (Berufsausbildungsaufwendungen) in den nächstfolgenden noch offenen Jahren vollständig zu berücksichtigen. Denn die für die Streitjahre (1995 bis 1997) zu erlassenden Feststellungsbescheide hätten noch Bedeutung (i.S. von § 181 Abs. 5 AO) für spätere Jahre ab 1998 ff., weil sie nach der vorgelegten Neuberechnung erst im Jahr 2001 komplett verbraucht seien.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision (des FA) ist unbegründet. Zu Recht hat das FG die Aufwendungen des Klägers zum Erwerb der PPL als (vorab entstandene) Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) beurteilt (zu 1.). Allerdings hat das FG in der unzutreffenden Annahme eines den Ablauf hemmenden Antrags und in dessen Folge unter Verstoß gegen Verjährungsvorschriften bestehendes Recht verletzt (§ 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO sowie § 169 Abs. 2, § 170 Abs. 2, § 181 Abs. 5 AO, zu 2. und 3.).
Das Urteil stellt sich aber aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); denn das FG hat im Ergebnis zu Recht dem Begehren des Klägers auf Verpflichtung des FA zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs jeweils auf den 31. Dezember der Streitjahre (1995 bis 1997) in zutreffender Höhe entsprochen, weil diese Feststellungen für eine Steuerfestsetzung eines späteren Folgejahres (2001) noch von Bedeutung waren (zu 4.).

14 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen, wenn sie beruflich veranlasst sind. Fallen die Aufwendungen mit Blick auf eine beabsichtigte Berufsaufnahme schon an, bevor mit ihnen zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Das kann auch bei einer berufsbezogenen Ausbildungsmaßnahme der Fall sein (ständige Rechtsprechung, Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Oktober 2011 VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825; vom 19. September 2012 VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284).

15 a) Zwar zählt die BFH-Rechtsprechung die Aufwendungen für Erwerb oder Erhaltung der PPL grundsätzlich nicht zu den als Werbungskosten abziehbaren Ausbildungskosten (weil in der Regel in nicht unerheblichem Maße die private Lebensführung des Steuerpflichtigen betroffen ist), auch wenn die beim Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Berufsausübung oder (spätere) Berufsausbildung nützlich sind. Vielmehr müssen eigene Flugerfahrungen unerlässlich oder Erwerb oder Erhaltung der PPL und die Durchführung von Flügen unmittelbare Voraussetzungen für die Berufsausübung sein (BFH-Urteile vom 17. November 1989 VI R 8/86, BFHE 159, 64, BStBl II 1990, 306; vom 14. Februar 1992 VI R 7/89, BFH/NV 1992, 725; vom 20. Juli 2010 IX R 49/09, BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038; vom 27. Mai 2003 VI R 85/02, BFHE 207, 393, BStBl II 2005, 202: für den Fall des sich nach gut halbjähriger Unterbrechung anschließenden Erwerbs der ATPL). Indes hat der BFH die Kosten für den PPL-Erwerb als Werbungskosten anerkannt, wenn sie Teil der durchgehenden Ausbildung (Ausbildungs- bzw. Dienstverhältnis) und in diesem Rahmen notwendige Voraussetzung für den Erwerb der ATPL gewesen sind (BFH-Urteil vom 30. September 2008 VI R 4/07, BFHE 223, 103, BStBl II 2009, 111).

16 b) Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung. Danach hat das FG zu Recht die Aufwendungen des Klägers für den Erwerb der PPL als Teil seiner Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer und damit als (vorab entstandene) Werbungskosten angesehen.

17 Im Streitfall war nach den insoweit nicht beanstandeten tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) der Erwerb der PPL Teil der durchgehenden Schulung zum Erwerb der ATPL. Zwar fehlte es an einem einheitlichen Ausbildungs- bzw. Dienstverhältnis, das auch den Erwerb der PPL umfasste. Der Kläger hatte sich aber --eigenständig-- aufgrund zügig hintereinander geschalteter Verträge zum Verkehrsflugzeugführer ausbilden lassen. Der Abschluss dieser Ausbildungsverträge erfolgte kontinuierlich nacheinander und ohne nennenswerte Unterbrechungen, insbesondere zwischen dem PPL-Abschluss (am 9. April 1996) und der nach Abschluss des

Ausbildungsvertrages vom 24. April 1996 beginnenden ATPL-Ausbildung. Zudem war nach den Vertragsbedingungen bzw. der Ausbildungsordnung der Besitz der PPL Voraussetzung der Ausbildung zum Erwerb der ATPL, zumindest aber für die Praxisausbildung in den USA, zumal durch den Besitz der PPL eine fachliche Voraussetzung der ATPL, nämlich ein Teil der praktischen Ausbildung, nachgewiesen werden kann (vgl. § 14 Abs. 1 der Luftfahrtpersonal-Verordnung).

18 So hat das FG (Urteil S. 14, 15) nach den Gesamtumständen des Einzelfalls den Erwerb der PPL und der ATPL --in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise-- als "einheitliche durchgehende" "planmäßige, zielgerichtete" "Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer" gewürdigt und damit einen hinreichenden sachlichen (Veranlassungs-)Zusammenhang festgestellt. Danach sind die Aufwendungen auch für den Erwerb der PPL als Werbungskosten abziehbar.

19 2. a) 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 1995 mit Ablauf des 31. Dezember 2002, für das Streitjahr 1996 mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und für das Streitjahr 1997 mit Ablauf des 31. Dezember 2004. Damit war für die Streitjahre Feststellungsverjährung eingetreten.

20 b) Eine Ablaufhemmung (dieser Feststellungsfristen) kommt für die Streitjahre (1995 bis 1997) nicht in Betracht. Die Voraussetzungen des § 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO liegen nicht vor.

21 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 Vorschrift erfasst alle --ausdrücklich oder konkludent-- vorgetragenen Begehren/Bitten (an die Finanzbehörde) auf ein entsprechendes Verwaltungshandeln (vgl. Paetsch in Beermann/ Gosch, AO § 171 Rz 23), also u.a. auf Festsetzung einer Steuer oder Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (vgl. Cöster in Pahlke/König, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 171 Rz 26; Forchhammer in Leopold/Madle/Rader, AO § 171 Rz 14; Frotscher in Schwarz, AO, § 171 Rz 8a; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 11). Indes ist die Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung nach einhelliger Auffassung kein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3, § 181 Abs. 1 AO (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 10. Juli 2008 IX R 90/07, BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816, und vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356). Denn damit kommt der Steuerpflichtige lediglich seiner gesetzlichen Verpflichtung aus § 149 AO nach, nicht aber will er die Behörde zu einer Amtshandlung, etwa einer Festsetzung oder Feststellung, veranlassen, zu der sie ohnehin verpflichtet wäre (vgl. Paetsch in Beermann/Gosch, AO § 171 Rz 23, 26; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 28; Frotscher in Schwarz, a.a.O., § 171 Rz 8a). Zudem würde, wäre eine Steuererklärung auch als "Antrag" i.S. des § 171 Abs. 3 AO anzusehen, dies zu einer Bevorzugung des pflichtwidrig handelnden gegenüber dem gesetzestreuen Bürger führen (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 1991 VIII R 54/89, BFHE 165, 445, BStBl II 1992, 124; vom 24. Mai 2006 I R 93/05, BFHE 214, 7, BStBl II 2007, 76).

22 Ob und mit welcher Reichweite ein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3 AO vorliegt, hat das FG im Wege der Auslegung (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) als Tatsacheninstanz zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 5. Februar 1992 I R 76/91, BFHE 168, 1, BStBl II 1992, 995; vom 10. März 1993 I R 93/92, BFHE 175, 481, BStBl II 1995, 165; vom 23. April 2003 IX R 28/00, BFH/NV 2003, 1140).

23 bb) Danach liegt ein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3 AO im Streitfall nicht vor; die "rechtsschutzgewährende" Auslegung des FG entspricht nicht den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen. Zum einen sind die abgegebenen Feststellungserklärungen generell nicht als ein solcher Antrag zu werten (s. vorstehend unter aa). Zum anderen enthalten die --sich auf die abgegebenen Feststellungserklärungen nebst Unterlagen beziehenden-- Begleitschreiben zwar in ihrem Betreff die Formulierung "Antrag auf Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs ...". Indes kann in einer solchen Kombination von Erklärungseinreichung und damit im Zusammenhang stehender Antragstellung (auf Durchführung einer Festsetzung oder Feststellung) kein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO gesehen werden. Denn eine solche, sich auf die eingereichte Steuererklärung beziehende Antragstellung hat nur rein formalen Charakter und daneben keinen über den mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen eigenständigen Aussagewert; abgesehen davon würde sonst der pflichtwidrig handelnde gegenüber dem gesetzestreuen Bürger bevorzugt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 165, 445, BStBl II 1992, 124, und in BFHE 214, 7, BStBl II 2007, 76). Schließlich können in den eindeutig nur die Streitjahre betreffenden Erklärungen --entgegen der Ansicht des FG-- nicht konkludent zugleich auch Anträge auf Verlustfeststellung der Folgejahre 1998 und 1999 und später gesehen werden (s. dazu FG Baden-Württemberg vom 14. Dezember 2007 7 K 256/04, EFG 2008, 756; FG Hamburg vom

12. Februar 2010 4 K 243/08, juris, unter 3.b bis d, m.w.N.; Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 171 AO Rz 13). Eine solche (auch andere Folgejahre erfassende) Aussage ist den abgegebenen Erklärungen (gerade) nicht zu entnehmen. Im Übrigen sind Feststellungserklärungen für die Folgejahre 1998 bis 2000 nach Aktenlage nicht abgegeben worden.

24 3. Die jeweils am Schluss der Streitjahre verbleibenden Verlustvorträge sind auch nicht nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfristen wegen ihrer Bedeutung für die Folgejahre 1998 bis 2000 gemäß § 181 Abs. 5 AO gesondert festzustellen. Die Voraussetzungen dieser Norm sind für diese Folgejahre nicht erfüllt.

25 a) 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. Als gesonderte Feststellung ist auch die Ablehnung einer solchen zu verstehen (so auch BFH-Urteile vom 29. Juni 2011 IX R 38/10, BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.c; vom 24. Januar 2012 IX R 20/11, BFH/NV 2012, 1132, unter II.2.).

26 "Von Bedeutung" i.S. des § 181 Abs. 5 AO sind Feststellungsbescheide nicht nur für die Steuerfestsetzung oder Feststellung 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-Urteile in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.b; vom 11. Mai 2010 IX R 48/09, BFH/NV 2010, 1788, unter II.2., m.w.N.). Dabei richtet es sich zunächst und vor allen Dingen --unbeschadet der unverzichtbaren verfahrensrechtlichen Bindungswirkung-- nach dem materiellen Recht, für welche Steuerfestsetzungen die gesonderte Feststellung von Bedeutung ist (BFH-Urteil in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.b aa).

27 b) § 10d Abs. 2 EStG bestimmt die Art und Weise, wie der Verlust vorgetragen werden muss. Dabei ist der Ausdruck "konnten" (§ 10d Abs. 2 Satz 2 EStG) materiell-rechtlich und nicht verfahrensrechtlich zu verstehen. Danach kann ein verbleibender Verlustabzug 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 GdE verfügt hat (sog. Soll-Verlustabzug; vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1132, und grundlegend in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.b bb; s.a. BFH-Beschluss vom 27. September 2011 IX B 81/11, BFH/NV 2012, 39). Dagegen ist unerheblich, ob es verfahrensrechtlich möglich war, die Verluste zu berücksichtigen. Daher verschiebt sich das Verlustpotential --entgegen der Ansicht von FG und Revision-- nicht in den verfahrensrechtlich noch "offenen" nächsten Veranlagungszeitraum (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.b bb).

28 c) Zu Unrecht hat das FG eine Bedeutung i.S. von § 181 Abs. 5 AO für die Folgejahre 1998 bis 2000 angenommen. Eine gesonderte Feststellung des Verlustvortrags durfte insoweit nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO nicht erfolgen. Denn für die Jahre 1998 bis 2000 war zum hier maßgebenden "Zeitpunkt der gesonderten Feststellung" (dazu BFH-Urteile in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.c bb; vom 1. August 2012 IX R 14/11, BFH/NV 2012, 1934, unter II.2.b) Festsetzungsverjährung eingetreten.

29 aa) Für die Folgejahre 1998 und 1999 hatte der Kläger Einkommensteuererklärungen abgegeben, nämlich für 1998 im März 1999 und für 1999 im Oktober 2000; danach endeten die Festsetzungsfristen für 1998 mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und für 1999 mit Ablauf des 31. Dezember 2004. Damit war nicht nur zum maßgebenden Zeitpunkt der Ablehnung der gesonderten Feststellung (im Januar 2006), sondern bereits vor Abgabe der Feststellungserklärungen für die Streitjahre (im Dezember 2005) hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen für 1998 und 1999 Festsetzungsverjährung eingetreten (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1132, unter II.1.).

30 bb) Für das Jahr 2000 wurde eine Einkommensteuererklärung im November 2001 abgegeben; die Festsetzungsfrist endete also mit Ablauf des 31. Dezember 2005, und damit erst nach Erklärungsabgabe für die Streitjahre (am 20. Dezember 2005). Gleichwohl war auch für das Jahr 2000 Festsetzungsverjährung eingetreten. Denn maßgebend ist nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO auf den Zeitpunkt der gesonderten Feststellung bzw. deren Ablehnung abzustellen (s. vorstehend unter II.3.c aa).

31 Da § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO sinngemäß gilt (§ 181 Abs. 5 Satz 3 AO; s.a. BFH-Urteile vom 1. Juli 2003 VIII R 92/02, juris; in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, unter II.3.c bb; vom 25. Mai 2011 IX R 36/10, BFHE 233, 314, BStBl II 2011, 807, unter II.3.c; in BFH/NV 2012, 1132, unter II.2.), ist die Frist nur gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Feststellungsbescheid oder der die Feststellung ablehnende Bescheid den Bereich der Finanzbehörde verlassen hat. Bei dieser Frist handelt es sich aber nicht um eine Frist, die der Steuerpflichtige ggf.

bis zum Ende ausschöpfen kann. Innerhalb der vorgegebenen Frist muss der Steuerpflichtige tätig werden, indem er eine Einkommensteuererklärung oder eine Feststellungserklärung abgibt.

32 Wer allerdings --wie der Kläger-- seine Feststellungserklärung am 20. Dezember 2005 und damit erst zwölf Tage vor Eintritt der Festsetzungsverjährung für ein Folgejahr abgibt, für dessen Steuerfestsetzung die abgegebene Erklärung von Bedeutung sein könnte, kann nicht erwarten, dass der Feststellungsbescheid noch --wie dies das Gesetz in § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, § 181 Abs. 5 Satz 3 AO ausdrücklich verlangt-- innerhalb der Frist den Bereich der für die Feststellung zuständigen Finanzbehörde verlässt. Den Nachteil hat der Kläger zu tragen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 314, BStBl II 2011, 807, unter II.3.c; vom 22. Januar 2013 IX R 1/12, BFHE 239, 385, unter 2.). Damit ist auch für das Jahr 2000 zum 31. Dezember 2005 Festsetzungsverjährung eingetreten; denn der die Feststellung ablehnende Bescheid des FA datiert vom 25. Januar 2006 und hat ausweislich der Aktenlage den Bereich des FA erst am 26. Januar 2006 verlassen.

33 4. Gleichwohl erweist sich das FG-Urteil aus anderen Gründen als richtig (vgl. § 126 Abs. 4 FGO). Das FG hat dem Begehren des Klägers im Ergebnis zu Recht entsprochen; denn die begehr-ten Feststellungen der verbleibenden Verlustabzüge zum Ende der Streitjahre 1995 bis 1997 waren noch für die Festsetzung des noch nicht verjährten Folgejahres 2001 von Bedeutung.

34 a) Für das Jahr 2001 war im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe (für die Streitjahre) am 20. Dezember 2005 keine Verjährung eingetreten; diese lief erst am 31. Dezember 2006 ab. Die begehrten gesonderten Feststellungen für die Streitjahre (1995 bis 1997) konnten trotz Ablaufs der für sie geltenden Feststellungsfristen noch erfolgen, weil sie wegen des nicht verbrauchten Verlustpotentials von Bedeutung i.S. von § 181 Abs. 5 AO waren.

35 Nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) ergibt sich aus den Streitjahren (1995 bis 1997) ein Verlustpotential in Höhe von 127.208 DM. Dem stand in den Folgejahren (1998 bis 2000) ein Verlustabzugspotential in Höhe von 125.623 DM gegenüber (1998: Einkommen von 5.553 DM, 1999: GdE von 60.060 DM, 2000: GdE von 60.010 DM). Danach wird das vorhandene Verlustpotential der Streitjahre nicht vollständig verbraucht und ist damit von Bedeutung: für 2001 verbleibt nämlich ein nicht verbrauchter Restverlust in Höhe von 1.585 DM.

36 b) Diesem Ergebnis entspricht die Vorentscheidung. Die Revision war daher zurückzuweisen; denn das FA hat die Feststellungen zu Unrecht abgelehnt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de