

Urteil vom 08. April 2014, IX R 32/13

Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gemäß § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG - Anwendung des § 181 Abs. 5 AO

BFH IX. Senat

EStG § 10d Abs 4 S 6 Halbs 2, EStG § 52 Abs 25 S 5, AO § 181 Abs 5, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Hamburg, 17. Februar 2013, Az: 6 K 43/11

Leitsätze

1. NV: Ein verbleibender Verlustabzug ist gemäß § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG, § 181 Abs. 5 AO für bereits festsetzungsverjährte Jahre nur dann festzustellen, wenn die zuständige Finanzbehörde Kenntnis von dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte hatte und die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat.
2. NV: Die durch § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) angeordnete Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG auf alle bei Inkrafttreten der Norm noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen stellt keine von Verfassung wegen unzulässige Rückwirkung dar.

Tatbestand

1. I. Im Streit ist die Durchführung von Verlustfeststellungen auf den 31. Dezember 1999, 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001.
2. Der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) entstanden in den Streitjahren 1999 bis 2001 Aufwendungen für ein Studium. Seit Januar 2004 war sie berufstätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
3. Die Klägerin hatte für 1999, 2002 und 2003 jeweils Einkommensteuererklärungen eingereicht. Im (bestandskräftigen) Einkommensteuerbescheid 1999 vom 25. Februar 2000 wurde ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 5.525 DM berücksichtigt. Verlustfeststellungen für die Streitjahre ergingen nicht.
4. Mit Schreiben vom 11. August 2009 beantragte die Klägerin die Feststellung eines verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die Streitjahre 1999 bis 2001. Sie erklärte für 1999 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von 29.287 DM, für 2000 in Höhe von 52.909 DM und für 2001 in Höhe von 25.050 DM. Den Antrag auf Verlustfeststellung lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 24. August 2009 ab.
5. Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) bestätigte die Auffassung des FA, für die Streitjahre 1999 bis 2001 sei bereits Festsetzungsverjährung eingetreten und damit ein Erlass von Verlustfeststellungsbescheiden ausgeschlossen. Der Antrag der Klägerin sei erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt worden. Eine Verlustfeststellung sei auch nicht nach § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zulässig. Denn nach § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) sei die Vorschrift nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung pflichtwidrig unterlassen habe. Die danach nur eingeschränkt mögliche Anwendung des § 181 Abs. 5 AO sei auch in verfassungsgemäßer Weise durch das JStG 2007 in das EStG eingefügt worden.
6. Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Die Klägerin bringt vor, sie habe auf der Grundlage der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 1. März 2006 XI R 33/04 (BFHE 212, 497, BStBl II 2007, 919) sowie der Rechtsprechung des BFH zur Abzugsfähigkeit der Kosten einer Berufsausbildung darauf vertraut, die Kosten ihrer Ausbildung in Ansatz zu bringen und die daraus folgenden Verluste gesondert feststellen lassen zu können. Diese aufgrund des im Einkommensteuerrecht geltenden objektiven Nettoprinzipis vorhandene Möglichkeit werde

ihr nunmehr durch die rein fiskalisch motivierte Einfügung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG entzogen. Ihr Vertrauen darauf sei aufgrund der für ihre Erstausbildung aufgewandten Kosten auch schutzwürdig. Bei der im JStG 2007 vorgenommenen Einfügung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG handele es sich um eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung. Denn der betroffene Zeitraum liege vor der Verkündung der Einfügung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG. Das rückwirkende Inkraftsetzen der Vorschrift zeitnah nach Bekanntwerden der Entscheidung des BFH sei rein fiskalisch motiviert und daher unzulässig. Die Verfassungswidrigkeit der Regelung folge zudem auch aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 520).

- 7 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Hamburg vom 18. Februar 2013 6 K 43/11 aufzuheben und unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 24. August 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2011 das FA zu verpflichten, den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1999 auf 23.762 DM, zum 31. Dezember 2000 auf 76.671 DM und zum 31. Dezember 2001 auf 101.721 DM festzustellen.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Es weist darauf hin, dass die Neuregelung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG am 19. Dezember 2006 in Kraft getreten sei und zu diesem Zeitpunkt für die Streitjahre die Feststellungsverjährung noch nicht abgelaufen gewesen sei. Es liege daher keine Rückwirkung vor. Selbst wenn ein rückwirkendes Inkrafttreten angenommen werde, so liege seitens der Klägerin kein schutzwürdiges Vertrauen vor.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 11 Zutreffend hat es das FG abgelehnt, einen verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 1999, zum 31. Dezember 2000 und zum 31. Dezember 2001 wegen Ablaufs der Feststellungsfrist festzustellen. Denn im Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Erlass von Verlustfeststellungsbescheiden war bereits Feststellungsverjährung eingetreten (1.). Eine Ablaufhemmung nach § 181 Abs. 5 AO kommt wegen § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG nicht in Betracht (2.). Die durch § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG angeordnete Nichtanwendung des § 181 Abs. 5 AO ist auch von Verfassung wegen nicht zu beanstanden (3.).
- 12 1. Da die Klägerin für die Streitjahre zunächst keine Feststellungserklärungen abgegeben hatte, endete die Feststellungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 181 Abs. 1 AO für den Feststellungszeitraum 1999 mit Ablauf des 31. Dezember 2006. Für die Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 2000 endete die Feststellungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2007, für die nachfolgende Feststellung auf den 31. Dezember 2001 mit Ablauf des 31. Dezember 2008. Darüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. Der Antrag der Klägerin vom 11. August 2009 ist damit hinsichtlich aller Streitjahre erst nach Eintritt der Feststellungsverjährung gestellt worden.
- 13 2. Eine Ablaufhemmung nach § 181 Abs. 5 AO kommt nicht in Betracht. Diese Norm ist im Streitfall wegen § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG nicht anwendbar.
- 14 a) Nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO ist ein zum Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibender Verlustabzug auch nach Ablauf der für seine gesonderte Feststellung geltenden Feststellungsfrist gesondert festzustellen, wenn dies für einen späteren Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheid nach § 10d EStG von Bedeutung ist, für den die Festsetzungs- oder Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. § 181 Abs. 5 AO ist nach § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG jedoch nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat. Da § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des JStG 2007 für alle bei Inkrafttreten des JStG 2007 am 19. Dezember 2006 (vgl. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen anwendbar ist, gilt die Vorschrift auch im Streitfall. § 10d Abs. 4 Satz 6 2. Halbsatz EStG bezweckt eine zeitnahe Entscheidung über die Höhe des verbleibenden Verlustabzugs. Verlustfeststellungsbescheide sollen grundsätzlich nur innerhalb der für Einkommensteuerbescheide geltenden allgemeinen Verjährungsfrist ergehen können. § 181 Abs. 5 AO bleibt aber anwendbar, wenn das Finanzamt keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen hat, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, etwa weil ihm die Verluste aus einer Steuererklärung bekannt waren (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 IX R 36/10, BFHE 233, 314, BStBl II 2011,

807; zum Normzweck BTDrucks 16/2712, S. 44, und ausführlich Ettlich, Der Betrieb 2009, 18, 24; Heuermann, DStR 2011, 1489, 1491).

- 15** b) Im Streitfall hat das FA zwar die Feststellung des Verlustvortrags auf den 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2001 unterlassen, aber nicht pflichtwidrig. Denn vor Ablauf der Feststellungsfrist lag dem FA eine Feststellungserklärung nicht vor und die Klägerin hatte auf ihrem Mantelbogen auch keine Durchführung einer Verlustfeststellung beantragt. Aus der bis dahin einzig eingereichten Einkommensteuererklärung 1999 ergab sich mangels weiterer Angaben zu den --die Verluste hervorruhenden-- Werbungskosten auch kein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, der Grundlage einer Verlustfeststellung hätte sein können. Angaben zu den Jahren 2000 und 2001 wurden von der Klägerin mangels Abgabe einer Steuererklärung in der regulären Abgabefrist nicht gemacht.
- 16** 3. Die Regelung des § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des JStG 2007, wonach § 181 Abs. 5 AO für alle bei Inkrafttreten des JStG 2007 am 19. Dezember 2006 (vgl. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen eingeschränkt anwendbar ist, ist auch verfassungsgemäß. Entgegen der Ansicht der Klägerin enthält die Regelung des § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des JStG 2007 keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung.
- 17** a) Selbst wenn man eine Rückwirkung durch das Inkraftsetzen von § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG durch § 52 Abs. 25 Satz 5 i.d.F. des JStG 2007 annehmen würde, weil der zur Verlustfeststellung führende Verlust mehr als fünf Jahre vor der Gesetzesänderung entstanden ist und der Klägerin für die streitigen Feststellungszeiträume bis zum Inkrafttreten der Neuregelung im Dezember 2006 die Möglichkeit der Verlustfeststellung offen gestanden hat (vgl. insoweit für verfassungswidrige Rückwirkung FG München, Beschluss vom 14. August 2007 5 V 1558/07, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung 2008, 129; Kube, DStR 2011, 1829, 1832), ist die Rückwirkung im Rahmen der Abwägung zwischen den vom Gesetzgeber verfolgten Zielen (vgl. dazu BTDrucks 16/2712, S. 44 f.) und dem Vertrauen der Klägerin auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden.
- 18** Die Möglichkeit einer Verlustfeststellung für bereits feststellungsverjährte Jahre ist der Klägerin erst durch die BFH-Urteile vom 12. Juni 2002 XI R 26/01 (BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681), in BFHE 212, 497, BStBl II 2007, 919, und vom 2. August 2006 XI R 65/05, BFHE 214, 492, BStBl II 2007, 921) eingeräumt worden. Mit der Einfügung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG hat der Gesetzgeber die vor Ergehen dieser BFH-Rechtsprechung in den Streitjahren geltende und nicht weiter umstrittene, unklare oder verworrene Rechtslage wiederhergestellt. Vor Ergehen der o.g. BFH-Urteile lehnten Rechtsprechung und Finanzverwaltung übereinstimmend die erstmalige Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs ab, wenn die Einkommensteuerveranlagung der betroffenen Jahre bestandskräftig war und nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1998 XI R 62/97, BFHE 187, 523, BStBl II 2000, 3, m.w.N., und vom 9. Mai 2011 XI R 25/99, BFHE 195, 545, BStBl II 2002, 817; vgl. auch H 10d "Feststellungsbescheid" des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2005, sowie Schmidt/Heinicke, EStG, 24. Aufl., § 10d Rz 55 f.). Dem Gesetzgeber ist es im Rahmen der Abwägung zwischen den Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und dem Vertrauen des Einzelnen in den Fortbestand der Rechtslage in diesem Fall nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.1.c, und vom 2. Mai 2012 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, unter B.I.2.b bb(2); für Verfassungsmäßigkeit der Regelung auch Heuermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz A 90, A 289, D 112).
- 19** b) Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass ihr im Hinblick auf die mit Ablauf des 31. Dezember 2006 eintretende Feststellungsverjährung für den Feststellungszeitraum 1999 nach Inkrafttreten des JStG 2007 am 19. Dezember 2006 nur noch wenige Tage geblieben waren, um einen Antrag auf Verlustfeststellung zu stellen. Denn die Klägerin hatte nach Veröffentlichung der BFH-Entscheidung in BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681 mehr als drei Jahre Zeit, um auf der Grundlage dieser Entscheidung die ihr entstandenen Verluste verfahrensrechtlich geltend zu machen. Gleichwohl hat die Klägerin die Anträge auf Verlustfeststellung erst im August 2009 --mithin mehr als zweieinhalb Jahre nach Eintritt der Feststellungsverjährung und Inkrafttreten der Neuregelung-- gestellt.
- 20** c) Entgegen der Ansicht der Klägerin sind die in der Entscheidung des BVerfG in DStR 2014, 520 angeführten Grundsätze im vorliegenden Fall nicht einschlägig. In der Entscheidung des BVerfG ging es um die rückwirkende gesetzliche Regelung einer in der Fachgerichtsbarkeit offenen Auslegungsfrage, zu der sich keine gefestigte Rechtsprechung gebildet hatte und die im Auslegungsweg verschiedene Ergebnisse zuließ. Hier konnte aber aufgrund der bis Ende 2001 geltenden Rechtslage und des Umstandes, dass diese durch das JStG 2007

wiederhergestellt wurde, noch bevor die Klägerin ihre Anträge auf Verlustfeststellung gestellt hatte, kein schutzwürdiges Vertrauen auf die verfahrensrechtliche Berücksichtigung der Aufwendungen entstehen.

21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de