

Urteil vom 11. May 2010, IX R 48/09

Änderung der Verlustfeststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist - Hinweis gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO

BFH IX. Senat

AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 181 Abs 5 S 1, AO § 181 Abs 5 S 2, EStG § 10d Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. September 2009, Az: 15 K 15176/09

Leitsätze

NV: Fehlt in einem nach Ablauf der Feststellungsfrist erlassenen Bescheid zur Änderung der Verlustfeststellung nach § 10d EStG der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO, so ist der Bescheid rechtswidrig und auf Anfechtung hin aufzuheben.

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ auf der Grundlage der im Jahr 1994 von den Klägern eingereichten Steuererklärung einen Einkommensteuerbescheid für 1992. Der Gesamtbetrag der Einkünfte im Veranlagungszeitraum 1992 betrug ./ 12.195.650 DM. Nachdem ein Verlust in Höhe von insgesamt 7.982.084 DM in die Jahre 1990 und 1991 zurückgetragen worden war, stellte das FA mit Bescheid vom 30. Juni 1995 einen verbleibenden Verlustabzug auf den 31. Dezember 1992 für den Kläger in Höhe von 1.959.854 DM und für die Klägerin in Höhe von 1.030.912 DM, insgesamt 2.990.766 DM, fest.
- 2** In der Zeit vom 9. November 1995 bis 1. März 1996 fand eine Betriebsprüfung u.a. für das Jahr 1992 statt.
- 3** Auf der Grundlage entsprechender Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 24. Oktober 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1992 und ermittelte dabei einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von ./ 6.520.883 DM, der in die Jahre 1990 in Höhe von 4.832.884 DM und 1991 in Höhe von 1.687.999 DM zurückgetragen wurde. Der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1992 wurde nicht geändert. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide legten die Kläger Einspruch ein.
- 4** Am 17. September 2001 erließ das FA aufgrund einer Mitteilung des Finanzamts X über den geänderten Feststellungsbescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der Y GmbH & Co. KG in Höhe von ./ 2.410.795,91 DM (bis dahin ./ 2.194.387 DM) einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1992 und ermittelte dabei einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 6.737.292 DM. Ebenfalls am 17. September 2001 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 1991 und berücksichtigte dabei einen Verlustrücktrag aus 1992 in Höhe von 1.904.408 DM. Am 25. September 2001 erließ das FA einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1992 und hob den vorhergehenden Feststellungsbescheid auf.
- 5** Am 16. Oktober 2001 legten die Kläger Einspruch gegen den geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1992 ein und beriefen sich auf Feststellungsverjährung. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 6** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt, da das FA den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1992 wegen Eintritts der Feststellungsverjährung nicht mehr ändern können. Die Voraussetzungen für den Erlass eines nach § 10d Abs. 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1990 geänderten Feststellungsbescheids hätten zwar mit Erlass des Einkommensteuerbescheids für 1992 am 24. Oktober 1997 vorgelegen, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte geändert worden sei. Dem Erlass eines geänderten Feststellungsbescheids am 25. September 2001 stehe jedoch der Eintritt der Feststellungsverjährung nach § 169 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) entgegen. Die

Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1992 habe nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres 1994 begonnen, da der Kläger zusammen mit der Einkommensteuererklärung eine Feststellungserklärung eingereicht habe. Entgegen der Auffassung der Kläger bestehe für eine gesonderte Feststellung nach § 10d EStG gemäß § 181 Abs. 2 Satz 1 AO eine Erklärungspflicht. Die Feststellungsfrist sei durch die Betriebsprüfung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO unterbrochen worden und habe nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO am 31. Dezember 2000 geendet, nachdem die Schlussbesprechung im Jahr 1996 stattgefunden habe. Der geänderte Feststellungsbescheid sei erst am 25. September 2001 ergangen und damit nach Ablauf der Feststellungsfrist. Unzutreffend mache das FA geltend, der Einkommensteuerbescheid für 1992 sei Grundlagenbescheid für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer, so dass mit dem Erlass des Einkommensteuerbescheids am 17. September 2001 auch eine Änderung des Feststellungsbescheids habe erfolgen müssen. Vielmehr handle es sich bei dem Gesamtbetrag der Einkünfte und dem Verlustrücktrag um unselbständige Besteuerungsgrundlagen.

- 7** Der geänderte Feststellungsbescheid des FA aus dem Jahr 2001 betreffend die Einkünfte der Klägerin aus der Y GmbH & Co. KG setze die Festsetzungsverjährung nur im Umfang der von diesem ausgehenden Bindungswirkung wieder erneut in Lauf. Obwohl sich nach diesem Bescheid der Verlust der Beteiligung erhöht habe, verbleibe es wegen der nach § 177 Abs. 3 AO gebotenen Rechtsfehlersaldierung, die ungeachtet der partiell eingetretenen Bestandskraft des Bescheids zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs vorzunehmen sei, bei der festgestellten Höhe des verbleibenden Verlustabzugs.
- 8** Im Feststellungsverfahren gelte nach Eintritt der Festsetzungsverjährung § 181 Abs. 5 AO. Zwar stehe dem Erlass eines Feststellungsbescheids nach § 10d EStG solange keine Festsetzungsverjährung entgegen, als diese Feststellung für künftige Einkommensteuerfestsetzungen von Bedeutung sei. Diese Voraussetzung wäre im Streitfall erfüllt, weil die Feststellung des zutreffenden verbleibenden Verlustabzugs für das Folgejahr noch Bedeutung habe. Dabei genüge es, wenn sich die Feststellung in einem der Folgejahre auswirke. § 181 Abs. 5 AO führe aber im Streitfall deshalb zu keinem anderen Ergebnis, weil der angefochtene Bescheid keinen Hinweis i.S. des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO enthalte und der Hinweis auch nicht nachgeholt werden könne.
- 9** Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts rügt. Grundprinzip beim Verlustabzug sei dessen materiell richtige und vollständige Verwirklichung.
- 10** Das FA beantragt sinngemäß, die Entscheidung des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG entschieden, dass das FA den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1992 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr ändern durfte.
- 12** 1. Gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine gesonderte Feststellung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt bei der gesonderten Feststellung nach § 10d EStG vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Ihr Beginn bestimmt sich nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO (dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Juli 2008 IX R 90/07, BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816, unter II. 2. a aa; vom 25. August 2009 IX R 2/09, juris).
- 13** Zutreffend geht das FG davon aus, dass die Feststellungsfrist für den Verlustfeststellungsbescheid 1992 mit Ablauf des Jahres 1994 begonnen hat. Die Feststellungsfrist wurde durch die Betriebsprüfung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO unterbrochen und endete gemäß § 171 Abs. 4 Satz 3 AO spätestens nach Ablauf von vier Jahren seit Ablauf des Kalenderjahres 1996, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, d.h. am 31. Dezember 2000. Der geänderte Feststellungsbescheid erging am 25. September 2001, also nach Ablauf der Feststellungsfrist.
- 14** 2. Nach § 181 Abs. 5 Satz 1 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, wobei § 171 Abs. 10 AO außer Betracht bleibt. Das Gleiche gilt, wenn die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für einen

weiteren Feststellungsbescheid ist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO). § 181 Abs. 5 Satz 1 AO gilt auch für die Änderung von Feststellungsbescheiden. Dem Erlass wie der Änderung eines Verlustfeststellungsbescheids nach § 10d Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung steht solange keine Feststellungsverjährung entgegen, als diese Feststellung für künftige Einkommensteuerfestsetzungen oder Verlustfeststellungen nach § 10d EStG von Bedeutung ist. 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 (BFH-Urteile vom 12. Juni 2002 XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681; vom 25. August 2009 IX R 2/09, juris).

- 15** Ergeht jedoch eine gesonderte Feststellung nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist aufgrund der Regelung des § 181 Abs. 5 AO, so muss in dem Feststellungsbescheid nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO auf die eingeschränkte Wirkung eines solchen Feststellungsbescheids besonders hingewiesen werden (BFH-Urteil vom 14. Juni 2007 XI R 37/05, BFH/NV 2007, 2227). Dieser Hinweis hat Regelungscharakter, weil mit ihm der zeitliche Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 12. Juli 2005 II R 10/04, BFH/NV 2006, 228, m.w.N.; in BFH/NV 2007, 2227). Ein Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs, der nach Ablauf der Feststellungsfrist ergeht, ist rechtswidrig, wenn er den nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen Hinweis nicht enthält (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 17. März 1989 IX R 76/88, BFHE 159, 398, BStBl II 1990, 411; vom 18. März 1998 II R 45/96, BFHE 185, 348, BStBl II 1998, 426; in BFH/NV 2007, 2227).
- 16** 3. Nach diesen Grundsätzen konnte ein Verlustfeststellungsbescheid grundsätzlich zwar auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO noch ergehen. Jedoch hätte es des Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO bedurft. Da dieser fehlt, ist der ändernde Feststellungsbescheid in rechtswidriger Weise ergangen und aufzuheben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de