

# Urteil vom 11. Februar 2015, I R 5/13

## Feststellungsverjährung bei Verlustfeststellungsbescheiden

BFH I. Senat

GewStG § 10a S 6, GewStG § 35b Abs 2 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 6, AO § 181 Abs 5, AO § 85

vorgehend FG Düsseldorf, 18. Dezember 2012, Az: 15 K 91/12 F

## Leitsätze

Die Feststellungsfrist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (§ 10a Satz 6 GewStG 2002 n.F.) endet nicht vor der Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festzustellen ist (§ 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG 2002 n.F.). Eine Feststellung nach dem Ablauf der Feststellungsfrist ist rechtswidrig. Abweichendes gilt (unter Anwendung von § 181 Abs. 5 AO), wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung pflichtwidrig unterlassen hat (§ 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG 2002 n.F.). Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn eine Verlustfeststellung bisher gänzlich fehlt; die Änderung einer bereits fristgerecht ergangenen Feststellung fällt nicht darunter .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. Dezember 2012 15 K 91/12 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Es wird darum gestritten, ob die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes außerhalb der Feststellungsfrist geändert worden ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist Rechtsnachfolgerin der C-AG, auf die sie zum 1. Januar 2003 verschmolzen wurde. Im Rahmen einer Außenprüfung bei der C-AG für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2002 stellte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... fest, dass der Bericht der Vorprüfung nicht ausgewertet worden und daher eine Minderung der gesondert festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 1995 bis 31. Dezember 1999 von 41.425.791 DM auf 34.972.545 DM (mithin zum 31. Dezember 1999 um 3.299.492 €) unterblieben war. Daraufhin holte das damals zuständige Finanzamt die Auswertung mit auf §§ 164 Abs. 2, 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) gestützten Änderungsbescheiden vom 18. März 2008 nach.
- 3** Auf die Einsprüche der Klägerin hin führte der zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) aus, dass die Änderung der Feststellung zwar nicht nach § 164 Abs. 2 AO, indes im Anschluss an die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1999 möglich gewesen sei, und zwar innerhalb der noch laufenden Feststellungsfrist nach § 35b Abs. 2 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) i.V.m. § 181 Abs. 5 AO. Die Änderungsmöglichkeit sei auch nicht nach § 35b Abs. 2 Satz 4 GewStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --GewStG 2002 n.F.-- entfallen. Nach dieser Vorschrift ende die Feststellungsfrist nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum abgelaufen sei, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust gesondert festzustellen sei; § 181 Abs. 5 AO sei nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Verlustfeststellung pflichtwidrig unterlassen habe. Der Gesetzgeber habe hier nicht nur die erstmalige Feststellung des Verlustvortrags

gemeint, sondern auch dessen Änderung. Dies ergebe sich schon aus dem gesetzssystematischen Zusammenhang; Satz 2 der Vorschrift regelt nicht nur, wann Verlustfeststellungsbescheide zu erlassen seien, sondern ebenso, wann sie aufzuheben oder zu ändern seien. Mit § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG 2002 n.F. solle, wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergebe, nur die Verwaltung vor späten Feststellungsanträgen geschützt werden, nicht aber der Steuerpflichtige vor sachgerechten Änderungen.

- 4 Mit der Klage wandte sich die Klägerin gegen den Feststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1995 und begehrte darüber hinaus die Feststellung, dass die Einspruchsentscheidung betreffend die Bescheide auf den 31. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1999 bisher nicht wirksam bekannt gegeben sei. Auf den Einwand des FA, dass die Einspruchsentscheidung nach ihrem Tenor nur den Bescheid auf den 31. Dezember 1995 betreffe, hat die Klägerin erklärt, damit sei ihr Feststellungsinteresse hinsichtlich der späteren Jahre nun entfallen. Der Antrag sei indes zunächst zulässig gewesen, weil die Gründe der Einspruchsentscheidung den gesamten streitigen Zeitraum umfassten hätten und das FA auch zuvor alle Zeiträume zusammengefasst habe.
- 5 Im Klageverfahren machte die Klägerin weiterhin geltend, die Feststellung auf den 31. Dezember 1995 sei außerhalb der Feststellungsfrist geändert worden. § 35b Abs. 2 Satz 4 GewStG 2002 n.F. schließe die Anwendung von § 181 Abs. 5 AO aus, sofern nicht die Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes pflichtwidrig unterlassen habe. Das sei hier nicht der Fall, weil im Zeitpunkt der streitigen Änderung eine (frühere anderweitige) Feststellung nicht "unterlassen" worden sei, sondern bereits vorgelegen habe. Eine (spätere) Änderung oder Aufhebung von Bescheiden werde im Gegensatz zur erstmaligen Feststellung von der Regelung nicht umfasst.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gab der Klage hinsichtlich der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1995 --unter Abweisung im Übrigen-- statt (Urteil vom 19. Dezember 2012 15 K 91/12 F, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 313); dabei legte es die Kosten unter Hinweis auf § 136 Abs. 1 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem FA vollen Umfangs auf.
- 7 Das FA rügt mit der "wegen gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1995" erhobenen Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen. Mit der Revisionsbegründung beantragt das FA darüber hinaus hilfsweise, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Kosten betreffend die Feststellungen auf den 31. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1999 der Klägerin aufzuerlegen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist mit ihrem Hauptantrag unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht dahin erkannt, dass der Änderung der angefochtenen Feststellung zum 31. Dezember 1995 der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegen stand. Der Hilfsantrag des FA ist unzulässig.
- 10 1. Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 n.F. sind Verlustfeststellungsbescheide (als Bescheide zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes i.S. des § 10a Satz 6 GewStG 2002 n.F.) zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die Besteuerungsgrundlagen ändern und deshalb der Gewerbesteuermessbescheid für denselben Erhebungszeitraum zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Dabei endet gemäß § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG 2002 n.F. die Feststellungsfrist nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust gesondert festzustellen ist. Nach Halbsatz 2 der Regelung ist § 181 Abs. 5 AO nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes pflichtwidrig unterlassen hat.
- 11 2. Nach Maßgabe des § 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. Das Gesetz bringt damit die "dienende Funktion" des Feststellungsverfahrens zum Ausdruck (BTDrucks VI/1982, S. 157), so dass die (verfahrensrechtliche) Selbständigkeit des Feststellungsverfahrens hinter der materiellen Richtigkeit von Steuerfestsetzungen, für die noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, zurücktritt (Urteil des

Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juni 2002 XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681). Das gilt entsprechend, wenn die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für einen weiteren Feststellungsbescheid ist. Denn gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung und damit auch § 181 Abs. 5 AO sinngemäß. Die Voraussetzungen liegen bei einem Verlustfeststellungsbescheid vor: Entweder werden die Verluste im unmittelbar darauf folgenden Veranlagungszeitraum abgezogen und haben somit einen Einfluss auf die Steuerfestsetzung, oder sie wirken sich auf die nachfolgende Verlustfeststellung aus (Senatsurteil vom 11. Februar 2009 I R 15/08, BFH/NV 2009, 1585, unter Anschluss an die BFH-Urteile in BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681; vom 1. März 2006 XI R 33/04, BFHE 212, 497, BStBl II 2007, 919 - zur Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 2002 --EStG 2002--). Diese Rechtsprechung führte letztlich dazu, dass bei der Verlustfeststellung die Feststellungsfrist faktisch nicht endete, damit grundsätzlich keine Feststellungsverjährung eintrat (BTDrucks 16/2712, S. 44).

- 12** Diesen Befund nahm der Gesetzgeber zum Anlass, mit dem Jahressteuergesetz 2007 die Anwendung von § 181 Abs. 5 AO sowohl im Bereich der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes als auch im Bereich der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags durch das Einfügen eines Satzes 4 in § 35b Abs. 2 GewStG 2002 bzw. eines Satzes 6 in § 10d Abs. 4 EStG 2002 grundsätzlich auszuschließen. § 181 Abs. 5 AO greift nur noch ein, wenn die Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes bzw. des Verlustvortrags "pflichtwidrig unterlassen" hat. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, darf der vortragsfähige Gewerbeverlust bzw. der Verlustvortrag nach Ablauf der Feststellungsfrist nicht mehr gesondert festgestellt werden. Damit wurde nach der Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung das mit der Einführung der Verlustfeststellung verfolgte Ziel einer zeitnahen Entscheidung über die Höhe des Verlustabzugs gesichert (BTDrucks 16/2712, S. 44, zu § 10d EStG; auf diese Ausführungen wird dort S. 74 [betreffend § 35b GewStG] verwiesen). § 181 Abs. 5 AO bleibe (so ebenfalls die Begründung des Gesetzentwurfs) weiter anwendbar, wenn das Finanzamt keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen habe, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, weil ihm die Verluste aus einer Steuererklärung bekannt gewesen seien.
- 13** 3. Die vierjährige Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum 1995, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 1995 festzustellen ist, endete nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 171 Abs. 4 Satz 3 AO unter Berücksichtigung der im Jahr 2003 abgeschlossenen Außenprüfung mit Ablauf des 31. Dezember 2007. Zugleich endete die Feststellungsfrist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes. Da die Anwendung von § 181 Abs. 5 AO im Streitfall durch § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG 2002 n.F. untersagt und demzufolge eine Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist ausgeschlossen ist, ist der geänderte Feststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1995 vom 18. März 2008 rechtswidrig (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 14** a) Die Neuregelung ist im Streitfall anwendbar, da im Zeitpunkt des Inkrafttretens der entsprechenden Ergänzung des § 35b Abs. 2 GewStG durch das Jahressteuergesetz 2007 (am 19. Dezember 2006, s. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) die Frist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (hier: Ablauf der Feststellungsfrist zum 31. Dezember 2007) noch nicht abgelaufen war (s. § 36 Abs. 10 GewStG 2002 n.F.; s.a. Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1585).
- 15** b) Die nach Maßgabe des § 85 AO als pflichtwidrig anzusehende Nichtauswertung der Prüfungsfeststellungen durch die Behörde hat die Möglichkeit einer Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist (§ 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG 2002 n.F. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) nicht eröffnet. Denn dadurch, dass die Behörde es verabsäumt hat, eine bereits vorliegende (aber materiell unzutreffende) Verlustfeststellung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum (hier: bis zum 31. Dezember 2007) --und damit dem Ablauf der Feststellungsfrist-- zu ändern, hat es nicht "die Feststellung ... pflichtwidrig unterlassen".
- 16** aa) Der Wortlaut der Regelung ist eindeutig. Wenn es darum geht, dass die zuständige Finanzbehörde "die Feststellung" pflichtwidrig "unterlassen" haben muss, um durch Anwendung des § 181 Abs. 5 AO eine Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist zu ermöglichen, ist nur die erstmalige Feststellung angesprochen. Die tatbestandliche Differenzierung von Erlass, Aufhebung und Änderung in den Sätzen 2 und 3 des § 35b Abs. 2 GewStG 2002 n.F. wird in Satz 4 nicht wiederholt. Der behördliche Pflichtenverstoß, der die Rechtsfolge (Ausschluss des § 181 Abs. 5 AO) wiederum aufhebt, liegt darin, die Zukunftswirkung einer Verlustfeststellung (unabhängig von der Frage der materiell zutreffend ermittelten Höhe) verhindert zu haben, indem bis zum Ablauf der Feststellungsfrist (wobei jene infolge einer gesetzlichen Ablaufhemmung nicht vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist endet, s. § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG 2002 n.F.) eine solche Feststellung unterblieben ist.

- 17** bb) Diese Auslegung wird durch die Motive, die der Gesetzesergänzung ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs zugrunde liegen, bestätigt: Nach BTDrucks 16/2712 ist der zur Gesetzesergänzung führende Befund einer zeitlich unbegrenzten Verpflichtung der Finanzbehörde zum Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids (wenn z.B. nach dem Ablauf der Festsetzungsverjährung der Steuer "erstmalig die Feststellung eines verbleibenden Verlustes geltend gemacht" wird) mit dem bei der Einführung der Verlustfeststellung verfolgten Ziel einer zeitnahen Entscheidung über die Höhe des Verlustabzugs nicht vereinbar (dort S. 44). Infolgedessen werde § 181 Abs. 5 AO ausdrücklich ausgeschlossen; die Regelung bleibe anwendbar, "wenn das Finanzamt keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen hat, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, weil ihm die Verluste aus einer Steuererklärung bekannt waren". Damit wird ausreichend deutlich, dass die auf § 181 Abs. 5 AO gestützte (den Steuerpflichtigen günstige) Rechtsposition einer nachträglichen erstmaligen Geltendmachung von Verlusten in offener Feststellungsfrist beseitigt und dass diese Folge nur bei einem Pflichtenverstoß der Behörde wiederum aufgehoben werden sollte. Und ein solcher Pflichtenverstoß liegt nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 30. November 2007 (BStBl I 2007, 825, zu I.) vor, wenn das Finanzamt "über einen innerhalb der Feststellungsfrist im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG erklärten Verlust innerhalb dieser Frist keinen Feststellungsbescheid erlässt" (die durch neuere Rechtsprechung veranlasste spätere Aufhebung dieses Schreibens durch BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2009, BStBl I 2009, 1189, berührt diese Deutung nicht). Mit der Neuregelung wird damit eine zeitnahe Entscheidung über die Höhe des verbleibenden Verlustabzugs bezweckt, so dass Verlustfeststellungsbescheide grundsätzlich nur innerhalb der für die Steuerbescheide geltenden allgemeinen Verjährungsfrist ergehen können (BFH-Urteile vom 25. Mai 2011 IX R 36/10, BFHE 233, 314, BStBl II 2011, 807; vom 8. April 2014 IX R 32/13, BFH/NV 2014, 1206; s.a. Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG/GewStG, § 35b GewStG Rz 45). Zugleich wird verhindert, dass den Steuerpflichtigen die Folgen einer pflichtwidrigen Unterlassung (fehlende Verlustfeststellung trotz Kenntnis des Verlustes aus der Steuererklärung oder in vergleichbaren Fallsituationen) treffen (s.a. Lambrecht in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 10d Rz 24 a.E.; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 232; Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz D 124; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 35b Rz 40). Bezugspunkt für die Pflichtverletzung ist das (dem Steuerpflichtigen nachteilige) Unterlassen einer Verlustfeststellung (Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG Rz 131; Blümich/ Hofmeister, § 35b GewStG Rz 12); (nur) solche Feststellungen können unbefristet "nachgeholt" werden (Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., § 10d Rz 49; s.a. Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 35b Rz 20).
- 18** cc) Ein genereller Dispens für die Behörde von dem Erfordernis, das Feststellungsverfahren innerhalb der Feststellungsfrist abzuschließen, ist nicht ersichtlich; er wäre auch gerade mit Blick auf das Tatbestandserfordernis des pflichtwidrigen Unterlassens einer gebotenen Handlung und den Zweck einer Verjährungsregelung sachungerecht. Indem § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG 2002 n.F. die Anwendung von § 181 Abs. 5 AO für den Regelfall ausschließt bzw. nur für einen Sonderfall der bisher unterbliebenen (erstmaligen) Feststellung zulässt, ist eine Änderung einer bereits vorliegenden (aber materiell unrichtigen) Verlustfeststellung unabhängig von der Änderungsrichtung nur innerhalb der Feststellungsfrist (s. insoweit § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG 2002 n.F.) zulässig.
- 19** 4. Der Hilfsantrag ist unzulässig. Zwar kann die Kostengrundentscheidung als unselbständiger Bestandteil des angefochtenen Urteils auch Gegenstand einer (amtswegigen) Prüfung durch das Rechtsmittelgericht sein (z.B. Senatsurteil vom 13. September 1989 I R 76/84, juris; BFH-Urteil vom 27. September 2012 III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544). Dies setzt allerdings voraus, dass gegen die Entscheidung in der Hauptsache ein Rechtsmittel eingelegt wird (§ 145 FGO). Dabei richtet sich bei einem einheitlichen Urteil der Vorinstanz (z.B. zu mehreren Streitzeiträumen) der Umfang der Anfechtung nach dem Begehren des Rechtsmittelführers, das auf Teilbereiche eingeschränkt sein kann. Dann kann die Kostenentscheidung der Vorinstanz nur insoweit geändert werden, als der Rechtsmittelführer auch eine Änderung der Vorentscheidung in der Hauptsache begehrt (BFH-Urteil vom 22. Juni 1967 IV 196/63, BFHE 89, 326, BStBl III 1967, 640; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 145 FGO Rz 2; Brandt in Beermann/Gosch, FGO § 145 Rz 27; Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO § 145 Rz 15). Damit kann im Streitfall die Anwendung des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO im angefochtenen Urteil (bezogen auf die Feststellungen zum 31. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1999) nicht überprüft werden, da diese Feststellungen nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens sind. Denn das FA hat das Rechtsmittel ausweislich der Revisionsschrift auf die Feststellung zum 31. Dezember 1995 beschränkt.
- 20** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.