

# Beschluss vom 09. Dezember 2010, I R 45/09

## Festsetzungsverjährung und Berichtigung von Eröffnungsbilanzen (DMBiG)

BFH I. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AOEG Art 97a § 3 Abs 1 S 1, DMBiG § 36 Abs 4 S 2, DMBiG § 50 Abs 3 S 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 28. April 2009, Az: 2 K 2153/06

## Leitsätze

NV: Die Berichtigung von Wertansätzen i.S. des § 36 DMBiG soll nicht die gesamte Steuerfestsetzung von der allgemeinen Regelung des § 169 Abs. 1 Satz 1 AO (i.V.m. Art 97a § 3 Abs. 1 Satz 1 EGAO) freistellen. Vielmehr soll § 50 Abs. 3 Satz 2 DMBiG eine Anpassung bereits vorliegender Steuerfestsetzungen (unter Durchbrechung der materiellen Bestandskraft vorliegender Steuerbescheide) nur in jenem Umfang gewährleisten, in welchem sich die Berichtigung des Wertansatzes auswirkt ("soweit").

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob auf der Grundlage von in 2005 nachgereichten Steuererklärungen Steuerbescheide für die Streitjahre 1990 bis 1997 zu erlassen sind.
- 2 Am 10. August 1990 wurde die Umwandlung des VEB X gemäß § 15 des Gesetzes zur Privatisierung und Reorganisation des volkseigenen Vermögens vom 17. Juni 1990 (Treuhandgesetz) in die Y im Aufbau (GmbH) in das Handelsregister eingetragen. Mit Beschluss vom 28. März 1991 eröffnete das Amtsgericht ... das Gesamtvollstreckungsverfahren über das Vermögen der GmbH und bestellte den Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Gesamtvollstreckungsverwalter.
- 3 Am 23. August 1990 erstellte die GmbH für ihre Betriebsstätte in A eine DM-Eröffnungsbilanz, die durch eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft geprüft und mit einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk (am 14. September 1990) versehen, aber von der Gesellschafterversammlung (alleinige Gesellschafterin: Treuhandanstalt) nicht förmlich festgestellt wurde. Für eine Betriebsstätte in B, die ursprünglich ausgegliedert und in eine eigenständige GmbH umgewandelt werden sollte, wurde eine eigenständige DM-Eröffnungsbilanz erstellt. Später wurde diese Betriebsstätte in das Gesamtvollstreckungsverfahren einbezogen, nachdem sich herausgestellt hatte, dass die Ausgliederung nicht ordnungsgemäß erfolgt war.
- 4 Am 22. August 2005 reichte der Kläger erstmals Steuererklärungen zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer ein, die folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in DM) auswiesen:
- 5

1990 (1. Juli bis 31. Dezember):	./. 6.001.459
1991 (1. Januar bis 28. März):	./. 35.625.780
1993 (28. März bis 31. Dezember):	./. 4.363.185
1994:	716.219
1995:	218.807
1996:	335.867
1997:	./. 808.794
- 6 Daneben reichte er die Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 47 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zum 31. Dezember 1990, 28. März 1991 und zum 31. Dezember 1993 bis 31. Dezember 1997 ein. Darüber hinaus erstellte der Kläger die Jahresabschlüsse ab 1990 bis 1997. Mit dem

Jahresabschluss zum 31. Dezember 1993 reichte er zugleich einen geänderten Jahresabschluss zum 31. Dezember 1993 sowie eine geänderte DM-Eröffnungsbilanz und geänderte Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 1990 bis 31. Dezember 1992 ein. Die Änderungen in der DM-Eröffnungsbilanz ergaben sich aus der Einbeziehung der Betriebsstätte und der Berücksichtigung von Restitutionsansprüchen. Des Weiteren flossen in die geänderte Bewertung der Vermögensgegenstände Umweltbeeinträchtigungen und die dazu erforderlichen Maßnahmen ein. Außerdem berücksichtigte der Kläger geänderte Bewertungen, die ein Sachverständiger ermittelt hatte.

- 7 Mit Bescheid vom 9. Februar 2006 lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Erlass von Steuer- bzw. Feststellungsbescheiden unter Hinweis auf einen Ablauf der Festsetzungs- und Feststellungsfristen ab. Die Klage blieb erfolglos (Sächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 29. April 2009 2 K 2153/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 766).
- 8 Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Bescheid des FA vom 9. Februar 2006 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2006 in der Weise zu ändern, dass die Festsetzungen bzw. Feststellungen erklärungsgemäß erfolgen, hilfsweise, die Sache nach einer Aufhebung des angefochtenen Urteils an das FG zurückzuverweisen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Im Revisionsverfahren ist bekannt geworden, dass für eine Z GmbH i.K. in B gegenüber dem Kläger ein Gewerbesteuerbescheid 1991 sowie Berechnungen zur Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 1991, zum einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1991 und zu gesonderten Feststellungen gemäß § 47 KStG zum 31. Dezember 1991 ergangen sind. Darüber hinaus ist bekannt geworden, dass das FA C eine betriebsnahe Veranlagung der Gemeinschuldnerin betreffend Umsatzsteuer 1991, 1992, 1993 und 1995 durchgeführt und dabei eine Gewinn- und Verlustrechnung per 31. Dezember 1991 herangezogen hat.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass dem begehrten Erlass der Festsetzungs- bzw. Feststellungsbescheide der Eintritt der Festsetzungs- bzw. Feststellungsverjährung entgegensteht.
- 13 1. Im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen (2005) war für alle Streitjahre (allgemeine) Festsetzungs- bzw. Feststellungsverjährung eingetreten. Dies hat das FG unter Berücksichtigung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO-- i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO und Art. 97a § 2 Nr. 5 Satz 1 bzw. § 3 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung --EGAO--) ermittelt. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass von weiteren Ausführungen dazu abgesehen werden kann.
- 14 2. Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass die durch den Ablauf der allgemeinen Festsetzungs- bzw. Feststellungsfristen regelmäßig ausgelöste Rechtsfolge, dass eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO), im Streitfall nicht durch die Sonderregelung des § 50 Abs. 3 Satz 3 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung --D-Markbilanzgesetz-- (DMBiG) --Neufassung vom 28. Juli 1994 (BGBl I 1994, 1843, BStBl I 1994, 551) i.d.F. durch Art. 29 des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438)-- berührt wird.
- 15 a) Nach § 50 Abs. 1 Satz 1 DMBiG haben Steuerpflichtige, die Rechtsträger eines Unternehmens nach § 1 DMBiG sind, die Vorschriften dieses Gesetzes auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung zu befolgen. Dazu ist zum 1. Juli 1990 eine steuerliche Eröffnungsbilanz aufzustellen, die, abgesehen von im Einzelnen beschriebenen Abweichungen, der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz entsprechen muss (§ 50 Abs. 2 Satz 1 DMBiG). Nach § 50 Abs. 3 DMBiG führt die nach den Maßgaben des § 36 DMBiG vollzogene (spätere) Berichtigung von Ansätzen in der Handelsbilanz --der auch eine Rückwirkung auf die Eröffnungsbilanz zukommt (§ 36 Abs. 3 Satz 1 DMBiG)-- zu einer Berichtigung der steuerlichen Eröffnungsbilanz und etwaiger Folgebilanzen. Sind bereits Steuerbescheide erlassen worden, so sind sie zu ändern, soweit die Berichtigung von Bilanz- oder Wertansätzen zu einem geänderten Gewinn oder Verlust führt. Nach § 50 Abs. 3 Satz 3 DMBiG beginnt "in den Fällen des § 36 Abs. 4 Satz 2 ... die

Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Berichtigung der steuerlichen Eröffnungsbilanz und etwaiger Folgebilanzen erfolgt". § 36 Abs. 4 Satz 2 DMBilG bezieht sich wiederum darauf, dass die Berichtigung nach Maßgabe der Absätze 1 bis 3 grundsätzlich letztmals auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden ist, die im Jahr 1994 enden. § 36 und § 50 DMBilG tragen damit den Besonderheiten der wirtschaftlichen Umbruchphase im Beitrittsgebiet dadurch Rechnung, dass tatsächlich später eingetretene Ereignisse zivilrechtlich und steuerrechtlich auf den Zeitpunkt der Gründung eines Unternehmens zurückbezogen werden (Senatsurteil vom 21. Dezember 2005 I R 93/04, BFHE 212, 221, BStBl II 2006, 925).

- 16** b) Die Revision leitet aus dem Wortlaut des § 50 Abs. 3 Satz 3 DMBilG ab, dass im Streitfall die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist der Streitjahre jeweils mit Ablauf des Jahres 2005 beginnt, da die Berichtigung der Wertansätze der ursprünglichen Eröffnungsbilanz nach § 36 Abs. 4 Satz 2 DMBilG erfolgt sei (Berichtigung der Bilanz zum 31. Dezember 1993 mit Folgewirkung auf die Eröffnungsbilanz). Satz 3 sei unabhängig von einer nur in Satz 2 angesprochenen Änderung von Steuerbescheiden anzuwenden, so dass er auch für die im Streitfall begehrte erstmalige Festsetzung bzw. Feststellung wirke. Wenn § 50 Abs. 3 Satz 2 DMBilG als Regelung zur Durchbrechung der materiellen Bestandskraft von Steuerbescheiden (und damit als Ausnahme vom allgemeinen Zweck einer Verjährungsregelung --der Schaffung von Rechtsfrieden--) anzusehen sei, sei es konsequent, den Satz 3 in einer Weise zu interpretieren, dass eine erneute Festsetzungsfrist im Jahr der Berichtigung beginne. Nur auf diese Weise könne auch gewährleistet werden, dass sich neue Erkenntnisse zu den zu erfassenden Wirtschaftsgütern in der Eröffnungsbilanz tatsächlich --gerade auch im Rahmen der steuerlichen Festsetzungen-- auswirken könnten. Dieser Auslegung ist nicht zu folgen.
- 17** aa) Der Gesetzeswortlaut des Satzes 3 in § 50 Abs. 3 DMBilG knüpft erkennbar an die in Satz 2 umschriebene Situation der Änderung bereits ergangener Steuerbescheide an. Wenn es dort darum geht, die Festsetzung für zurückliegende Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume anzupassen (s. auch die Erläuterungen der Bundesregierung zum ersten Entwurf des D-Markbilanzgesetzes in BTDrucks 11/7817, S. 65, 97, wonach im Falle von Berichtigungen "bereits erlassene Folgebescheide ... entsprechend zu ändern (sind)" und die "Rückberichtigung (...) aus Gründen der Rechtssicherheit vorgesehen (wird)"), bedurfte es in diesem Zusammenhang (auch) einer Regelung zum Ablauf der Festsetzungsverjährung, um diese Änderungen (betreffend frühere und evtl. auch nachfolgende Veranlagungszeiträume, s. insoweit Senatsurteil vom 28. April 2004 I R 86/02, BFHE 207, 396, BStBl II 2005, 151) möglichst nicht an § 169 Abs. 1 Satz 1 AO scheitern zu lassen. § 50 Abs. 3 Satz 3 DMBilG ist allerdings erst durch Art. 29 des Jahressteuergesetzes 1996 mit Wirkung vom 21. Oktober 1995 in das Gesetz eingefügt worden. Die Regelung sollte verhindern, "daß eine Änderung der steuerlichen Eröffnungsbilanz ... bzw. etwaiger Folgebilanzen, die wegen einer Berichtigung ... nach § 36 ... DMBilG notwendig ist, infolge Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erfolgen könnte" (Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P., BTDrucks 13/901, S. 164). Insoweit hat der Gesetzgeber Bedarf gesehen, unabhängig von der Frage der (parallelen) Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (i.V.m. der in § 175 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmten Ablaufhemmung; s. dazu z.B. Bullinger in Budde/Forster, D-Markbilanzgesetz, 1991, § 50 Rz 41; zur Anwendung ablehnend Sächsisches FG, Urteil vom 9. Juli 2003 1 K 1911/99, juris) sicherzustellen, dass der Eintritt der Festsetzungsverjährung der Berichtigung der Ansätze in geänderten Steuerbescheiden nicht entgegensteht.
- 18** bb) Es ergibt sich aus dem Gesetz kein ausreichender Anhalt dafür, dass die Berichtigung von Wertansätzen i.S. des § 36 DMBilG dazu führen soll, die gesamte --also auch die über die Auswirkung der jeweiligen Berichtigung von Wertansätzen hinausgehende-- Steuerfestsetzung von der allgemeinen Regelung des § 169 Abs. 1 Satz 1 AO (i.V.m. Art. 97a § 3 Abs. 1 Satz 1 EGAO) freizustellen. Vielmehr soll § 50 Abs. 3 Satz 2 DMBilG eine Anpassung bereits vorliegender Steuerfestsetzungen (unter Durchbrechung der materiellen Bestandskraft vorliegender Steuerbescheide, s. z.B. Sächsisches FG, Urteil vom 9. Juli 2003 1 K 1911/99, juris; Bullinger in Budde/Forster, a.a.O., § 50 Rz 39 und 43; Laule, Deutsches Steuerrecht 1991, 425, 430 f.) nur in jenem Umfang gewährleisten, in welchem sich die Berichtigung des Wertansatzes auswirkt ("soweit").
- 19** Ein Dispens von § 169 Abs. 1 Satz 1 AO kann auch nicht damit begründet werden, dass eine Änderung steuerlicher Bilanzen nur im Hinblick auf ihre Umsetzung durch Steuerbescheide Bedeutung zukommt (Senatsurteil in BFHE 207, 396, BStBl II 2005, 151). Daraus folgt zwar, dass die mit § 36 Abs. 4 Satz 1 DMBilG i.V.m. § 50 Abs. 3 Satz 1 DMBilG fingierte Folgewirkung nicht nur die steuerliche Eröffnungsbilanz bzw. die steuerlichen Folgebilanzen betrifft, sondern auch auf Steuerbescheide einschließlich der Feststellungsbescheide anzuwenden ist und daher im Falle einer (fiktiven) Änderung der steuerlichen Eröffnungsbilanz und der Folgebilanzen auch die darauf beruhenden Steuerbescheide unabhängig davon als geändert gelten müssen, ob den Bilanzänderungen Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis zukommen (Senatsurteil in BFHE 207, 396, BStBl II 2005, 151; s. auch

Senatsbeschluss vom 17. Mai 2005 I B 143/04, BFH/NV 2005, 1635). Eine weiter gehende Folgerung im Sinne einer Einschränkung allgemeiner verfahrensrechtlicher Grundsätze kann daraus aber nicht abgeleitet werden.

- 20** c) Ein Erfolg der Revision lässt sich auch nicht aus dem im Revisionsverfahren erstmals bekannt gewordenen Umstand ableiten, dass gegenüber der Z GmbH i.K. in B --offensichtlich handelt es sich dabei um die Betriebsstätte in B, die ursprünglich ausgegliedert und in eine neue GmbH umgewandelt werden sollte-- ein Gewerbesteuerbescheid und Berechnungen zur Körperschaftsteuer u.a. für 1991 ergangen sind. Dies folgt schon allein aus dem Umstand, dass Inhaltsadressat dieser Berechnungen eine zivilrechtlich nicht wirksam errichtete Kapitalgesellschaft, jedenfalls aber nicht die Gemeinschuldnerin war. Auch etwa vorhandene Festsetzungen zur Umsatzsteuer, die sich auf die Gemeinschuldnerin beziehen, lassen ungeachtet der Frage der Relevanz neuen Tatsachenvortrags durch die Revision keinen Rückschluss auf ertragsteuerliche Veranlagungen zu.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)