

BFH: Keine gesonderte Feststellung eines Verlustvortrags nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die Vortragsjahre

ESTG 2002 § 10d Abs. 1 und Abs. 2; AO § 169 Abs. 2, § 170 Abs. 2, § 171 Abs. 3, Abs. 3a, § 181 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 5

Ein verbleibender Verlustvortrag kann 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 Gesamtbeträge der Einkünfte verfügt.

BFH, Urteil vom 29.06.2011 – IX R 38/10 (Vorinstanz: BeckRS 2010, 26030078), BeckRS 2011, 95958

Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger hatte im Zusammenhang mit seiner Pilotenausbildung in 1997, 1998 und 1999 erhebliche Aufwendungen, die er erstmals am 08.05.2006 zur gesonderten Feststellung des Verlustes per Steuererklärung deklarierte. Zu diesem Zeitpunkt waren die Einkommensteuern für die Jahre 1999 bis 2002 bereits bestandskräftig festgesetzt. Die begehrten Verluste aus 1997 bis 1999 wären in diesen Jahren aufgezehrt worden. Die Bearbeitung der Erklärungen war bis zu einem entsprechenden Bearbeitungsantrag am 26.04.2007 zunächst einvernehmlich zurückgestellt worden. Das FA lehnte die Verlustfeststellungen am 14.01.2008 ab. Zu diesem Zeitpunkt war auch schon Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 1999 bis 2002 eingetreten. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision als unbegründet ab. Für die Verluste der Jahre 1997 und 1998 sei bei Abgabe der Einkommensteuererklärung in 2006 trotz Anlaufhemmung in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 i.V. mit § 181 Abs. 1 AO greife hier (wie für das Jahr 1999) auch nicht, weil die Abgabe gesetzlich vorgeschriebener Steuererklärungen nach ständiger Rechtsprechung des BFH kein Antrag i.S. von § 171 Abs. 3 AO sei. Die Ablaufhemmung in § 171 Abs. 3a AO habe keine Wirkung für das Jahr 1999, weil der erstmalige Ablehnungsbescheid erst nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen sei. Der Steuerpflichtige habe auch keinen Untätigkeitseinspruch eingelegt, der die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO hätte in Gang setzen können. Auch die Ablaufhemmung des § 181 Abs. 5 AO spiele keine Rolle, weil die Feststellung der Verluste nur dann „von Bedeutung“ i.S. von § 181 Abs. 5 Satz 1 AO sein könne, wenn sie mate-

riell-rechtlich noch verwertet werden könnten. Entscheidend sei dabei, ob sich der Verlust noch materiell auswirken könne. Im Streitfall könne er sich aber nicht mehr auswirken, weil die Folgejahre 2000 bis 2002, in denen sich der Verlust vollständig ausgewirkt hätte, bereits festsetzungsverjährt gewesen wären. Die Regelungen in § 10d EStG eröffneten nur eine Änderungsmöglichkeit solcher Zeiträume, in denen materiell die Verlustverrechnung hätte erfolgen können. Es komme nicht darauf an, ob die Verrechnung auch tatsächlich vorgenommen wurde. Der Ablehnungsbescheid des FA vom 14.01.2008 sei auch nicht wegen Verstoßes gegen Treu und Glauben rechtswidrig, weil der Revisionskläger vor Ablauf der Festsetzungsverjährung für 2002, also bis zum 31.12.2007 Untätigkeitseinspruch hätte einlegen können.

Praxishinweis

Die Feststellung von Verlusten und deren Verrechenbarkeit ergibt sich aus einer schwierigen Verschränkung von materiellem und formellem Recht. Die entscheidende Frage für den Praktiker ist, ob sich ein Verlust tatsächlich noch auswirken kann oder ob schon festsetzungsverjäherte Steuerfestsetzungen in der Welt sind, in denen sich der Verlust ausgewirkt hätte. Soweit der Verlust in solchen Veranlagungszeiträumen bereits hätte verrechnet werden können, verpufft er wirkungslos. Trotz des hier sehr späten Ansinnens, im Jahr 2006 noch Verluste für die Jahre 1997 bis 1999 festzustellen (das hier wohl der Rechtsprechungsänderung bei den Ausbildungskosten als vorweggenommene Werbungskosten geschuldet war) hätte in 2001 und 2002 noch eine teilweise Verrechnung des Verlustes vorgenommen werden können. Dazu hätte nur der Ablauf der Festsetzungsfristen zum 31.12.2006 bzw. 31.12.2007 rechtzeitig erkannt werden müssen. Es empfiehlt sich unbedingt in vergleichbaren Fällen, auf eine rechtzeitige Reaktion der Finanzverwaltung zu drängen und ggf. vor Ablauf der Verjährungsfrist notfalls einen Untätigkeitseinspruch einzulegen oder formelle Änderungsanträge für die Steuerfestsetzungen nach § 10d EStG zu stellen. Einvernehmliches Zuwarten ist ohne rechtliche Wirkung. Wer hier zu lange wartet, setzt sich sonst am Ende sogar selbst dem Vorwurf der Untätigkeit aus und nimmt dadurch womöglich den daraus folgenden Eintritt der Festsetzungsverjährung in Kauf.

*Dipl.-Finw. (FH) Michael Eichhorn, StB,
Eichhorn und Ody SteuerberatungsgmbH/Düsseldorf* ■