
Datum: 19.12.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 91/12 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:1219.15K91.12F.00

Tenor:

Der Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1995 vom 18. März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2011 wird aufgehoben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

G r ü n d e :

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Änderung der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes außerhalb der Feststellungsfrist erfolgt ist.

2

Die Klägerin ist die Rechtsnachfolgerin der "C-AG", auf die sie zum 1. Januar 2003 verschmolzen wurde. Im Rahmen einer Betriebsprüfung –BP– bei der "C-AG" für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2002 stellte das Finanzamt –FA– für Groß- und KonzernBP "N-Stadt" fest, dass der Bericht der Vor-BP 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 EUR, unterblieben war. Auf entsprechenden Hinweis der

3

BP holte das damals zuständige FA "N-Stadt" die Auswertung mit auf §§ 164 Abs. 2, 181 Abs. 5 der Abgabenordnung –AO- gestützten Änderungsbescheiden vom 18. März 2008 nach. Auf die Einsprüche der Klägerin hin führte der Beklagte an, 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 –GewStG- i.V.m. § 181 Abs. 5 AO. Die Änderungsmöglichkeit sei auch nicht nach § 35b Abs. 2 Satz 4 GewStG i.d.F. JStG 2007 ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift ende die Feststellungsfrist nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum abgelaufen sei, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlustr 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 gesetzessystematischen Zusammenhang; Satz 2 der Vorschrift regle nicht nur, wann Verlustfeststellungsbescheide zu erlassen seien, sondern ebenso, wann sie aufzuheben oder zu ändern seien. Mit der Bestimmung des § 35b Abs. 2 Satz 4 HS 2 GewStG solle, wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergebe, nur die Verwaltung vor späten Feststellungsanträgen geschützt werden, nicht aber der Steuerpflichtige vor sachgerechten Änderungen.

Mit der Klage hat die Klägerin sich zunächst gegen den Feststellungsbescheid auf den 31. Dezember 1995 gewandt und darüber hinaus die Feststellung begehrt, 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 Beklagten, dass die Einspruchsentscheidung, wie aus dem Tenor ersichtlich, nur den Bescheid auf den 31. Dezember 1995 betreffe, hat die Klägerin erklärt, damit sei ihr Feststellungsinteresse hinsichtlich der späteren Streitjahre nun entfallen. Der Antrag sei indes zunächst zulässig gewesen, weil die Gründe der Einspruchsentscheidung den gesamten streitigen Zeitraum umfasst hätten und der Beklagte auch zuvor alle Veranlagungszeiträume stets zusammengefasst behandelt habe.

In der Sache macht die Klägerin weiterhin geltend, die Änderung der Feststellung (auf den 31. Dezember 1995) sei außerhalb der Festsetzungsfrist erfolgt. § 35b Abs. 2 Satz 4 GewStG 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. Während nämlich Satz 2 der Regelung von "erlassen, aufheben oder ändern" spreche, erwähne Satz 4 HS 2 nur die "Feststellung". Zudem habe der Gesetzgeber mit der Neufassung der §§ 10d EStG, 35b GewStG im JStG bezweckt, nach Ablauf der Feststellungsfrist nur noch die erstmalige Feststellung von Verlustvorträgen zu ermöglichen, wenn diese bisher trotz Abgabe der Steuererklärung pflichtwidrig unterblieben sei; in allen anderen Fällen solle die Feststellung wegen Verjährung unterbleiben. Es handele sich auch nicht etwa um eine einseitige Schutzvorschrift zugunsten der Verwaltung. Erstmalige Verlustfeststellungen könnten nur zum Vorteil des Steuerpflichtigen sein. Wenn aber auch bei pflichtwidrig unterlassener Änderung einer Verlustfeststellung vom Grundsatz der Verjährung abgewichen würde, widerspräche das dem Normzweck, weil eine derartige Änderung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausfallen könne.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1995 vom 18. März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2011 aufzuheben,

hilfsweise die Revision zuzulassen,

8

hinsichtlich der gesonderten Feststellungen auf den 31. Dezember 1996 bis 1999 die Kosten⁹ des (zwischenzeitlich erledigten) Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen, weil bei Klageerhebung ein berechtigtes Feststellungsinteresse bestanden habe.

Der Beklagte beantragt,

10

die Klage abzuweisen,

11

hilfsweise die Revision zuzulassen.

12

Der Beklagte wendet ein, die Klägerin hätte etwaige Zweifel an der Reichweite der Einspruchsentscheidung, die sie ggf. trotz des eindeutigen Tenors gehabt habe, durch telefonische Erkundigung ausräumen können und müssen. Die Feststellungsklage betreffend die Streitjahre 1996 bis 1999 sei daher von Anfang an unzulässig gewesen; ein erledigendes Ereignis sei nicht eingetreten, sodass er – der Beklagte – sich der Erledigungserklärung der Klägerin nicht anschließe. In der Sache – hinsichtlich der Feststellung auf den 31. Dezember 1995 - verbleibt er bei seiner bisherigen Ansicht.

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sachverhalt und zum Klagevorbringen der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und der dem Gericht vorgelegten Steuerakten Bezug genommen.

Die Klage hat überwiegend Erfolg.

15

Die Klage ist hinsichtlich der Streitjahre 1996 bis 1999 unzulässig; betr. das Streitjahr 1995 ist sie indes zulässig und begründet.

16

1. Die – mangels Zustimmung des Beklagten zur (einseitigen) Erledigungserklärung der Klägerin – weiterhin anhängige Klage hinsichtlich der Streitjahre 1996 bis 1999 ist ungeachtet der prozessualen Einordnung des Begehrens, die hier dahinstehen kann, jedenfalls im Hinblick darauf unzulässig, dass das geltend gemachte Rechtsschutzbedürfnis bzw. Feststellungsinteresse der Klägerin zu keinem Zeitpunkt bestanden hat. Die für die Auslegung des Gegenstands der Einspruchsentscheidung maßgebenden Bestandteile – Rubrum und Tenor – sind eindeutig und nicht auslegungsfähig. Sie bezeichnen, aus objektiver Empfängersicht, hinreichend bestimmt den Feststellungsbescheid (nur) "auf den 31. Dezember 1995", für den "der Einspruch" als unbegründet zurückgewiesen wurde. Angesichts dieser klaren und eindeutigen Fassung sind die – von der Klägerin zu Recht beanstandeten – Unklarheiten in der Begründung der Einspruchsentscheidung nicht geeignet, das Auslegungsergebnis in Frage zu stellen. Selbst bei einem Widerspruch zwischen Formel und Begründung – die hier indes wegen Eindeutigkeit von Rubrum/Tenor einerseits und allenfalls Widersprüchlichkeit innerhalb der Entscheidungsgründe andererseits nicht vorliegt – würde die Formel vorgehen (vgl. zur Auslegung der Reichweite eines Urteils: von Groll in Gräber, FGO, 7. A., § 105 Rdn. 10 mit Rechtsprechungsnachweisen).

17

2. Die für die Feststellung auf den 31. Dezember 1995 zulässige Klage ist auch begründet; der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-; der geänderte Bescheid ist außerhalb der

18

Feststellungsfrist ergangen.

Gemäß § 35b Abs. 2 Satz 4 HS 1 GewStG endet die Frist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust gesondert festzustellen ist. Nach HS 2 der Regelung ist § 181 Abs. 5 AO nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes pflichtwidrig unterlassen hat. Der Tatbestand i. S. von HS 2 ist hier nicht erfüllt, weil eine pflichtwidrige Unterlassung der Feststellung in diesem gesetzlichen Sinne nicht zu bejahen ist. 19

Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 171 Abs. 4 Satz 3 AO endete hier unter Berücksichtigung der im Jahr 2003 abgeschlossenen Außenprüfung die vierjährige Festsetzungsfrist, wie auch die Beteiligten übereinstimmend annehmen, an sich mit Ablauf des 31. Dezember 2007 – somit zeitlich vor Erlass des hier angefochtenen geänderten Feststellungsbescheides auf den 31. Dezember 1995 vom 18. März 2008. 20

Allerdings kann nach § 181 Abs. 5 AO 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 Gleiche gilt, 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 12. Juni 2002 XI R 26/01, BFHE 198, 395, Bundessteuerblatt –BStBl– II 2002, 681; vom 1. März 2006 XI R 33/04, BFHE 212, 497, BStBl II 2007, 919 zur Verlustfeststellung nach § 10d EStG). Diese Rechtsprechung führte letztlich dazu, dass bei der Verlustfeststellung die Feststellungsfrist nicht endet, also grundsätzlich keine Feststellungsverjährung eintritt (Bundestagsdrucksache BT-Drs. 16/2712 S. 44); nach der Auffassung des BFH kam es zu einer Endlosverjährung der gesonderten Gewerbeverlustfeststellung, da eine Maßgeblichkeit der Verlustfeststellung entweder für eine Gewinnverrechnung im Folgejahr oder für eine Verlustverrechnung im Folgejahr vorlag (Rehfeld in Deloitte, GewStG, § 35b Rdn. 23). 21

Hierauf reagierte der Gesetzgeber mit dem JStG 2007, indem er der Regelung des § 35b Abs. 2 GewStG den o. a. Satz 4 hinzugefügt hat (eine entsprechende Änderung erfolgte für die Verlustfeststellung nach § 10d EStG). Nunmehr ist § 181 Abs. 5 AO im Grundsatz ausdrücklich ausgeschlossen (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuer, § 35b Rdn. 27). § 181 Abs. 5 AO greift nur ein, wenn die Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes "pflichtwidrig unterlassen" hat. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, darf der Verlustvortrag nach Ablauf der Feststellungsfrist nicht mehr gesondert festgestellt werden. Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/2712, S. 44, 74) war die vormalige Unverjährbarkeit (o. a. dargelegte "Endlosverjährung" nach der AO) mit dem bei der Einführung der Verlustfeststellung verfolgten Ziel einer zeitnahen Entscheidung über die Höhe des Verlustabzugs nicht vereinbar. § 181 Abs. 5 AO bleibe – so die Gesetzesbegründung weiter - nach der Neuregelung der §§ 10d EStG, 35 b GewStG anwendbar, wenn das Finanzamt keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen habe, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, weil ihm die Verluste aus einer Steuererklärung bekannt 22

gewesen seien (vgl. auch BMF-Schreiben vom 30. November 2007, BStBl I 2007, 825: Pflichtwidrigkeit der Behörde etwa dann, wenn der Steuerpflichtige eine ESt-Erklärung abgegeben und das Finanzamt einen ESt-Bescheid über 0 EUR, aber keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen hat oder wenn es ein BP-Bericht noch nicht auswertet). Die Verlustfeststellung sei von Amts wegen vorzunehmen. Mit der Neuregelung werde verhindert, dass den Steuerpflichtigen die Folgen einer pflichtwidrigen Unterlassung träfen. Lt. Lambrecht (in Kirchhof, EStG, 9. A., § 10d Rdn. 24) sollen den Steuerpflichtigen auch in (der Kenntnis des Verlustes aus der Steuererklärung) vergleichbaren Fällen nicht die Folgen pflichtwidrigen Verhaltens der Finanzbehörde treffen.

Nach diesen Grundsätzen ist vorliegend Feststellungsverjährung eingetreten; die dem 23
Beklagten unterlaufene Pflichtwidrigkeit (Nichtauswertung der BP-Feststellungen) hat nicht zur Fristverlängerung nach § 35b Abs. 2 Satz 4, 2. HS GewStG i.V.m. § 181 Abs. 5 AO geführt. Dieser gesetzliche Verlängerungstatbestand (ausgestaltet als Ausnahmetatbestand der Verlängerung der Feststellungsfrist nach § 181 Abs. 5 AO; "nur anzuwenden, wenn...") gilt zur Überzeugung des Senats allein für die erstmalige Feststellung des Verlustes, nicht dagegen für die hier zu beurteilende Änderung des zuvor schon anderweitig festgestellten Verlustes.

Diese Auslegung ergibt sich bereits nach dem Wortlaut der Vorschrift. Nach § 35b Abs. Satz 4 HS 2 GewStG ist der Verlängerungstatbestand nach § 181 Abs. 5 AO nur anzuwenden, 24
wenn Finanzbehörde die Feststellung pflichtwidrig "unterlassen" hat. Diese Formulierung ist nach dem objektiven Erklärungswert aus Empfängersicht bei verständiger Würdigung dahin zu verstehen, dass eine erstmalige Feststellung gänzlich unterlassen sein muss; demnach fällt die hier streitige bloße Änderung der Feststellung nicht darunter.

Das Gesetz differenziert zudem zwischen erstmaliger Verlustfeststellung (Erlass) und deren 25
Änderung. § 35b Abs. 4 Satz 2 GewStG formuliert, dass Verlustfeststellungsbescheide zu "erlassen, aufzuheben oder zu ändern..." sind. Der Begriff der Durchführung einer Feststellung - des Erlasses, vgl. Abs. 2 Satz 4 - umfasst nach der Diktion des Gesetzgebers zu § 35b GewStG nicht den Fall einer (bloßen) Änderung der Feststellung.

Für eine Verneinung des Tatbestandes einer Verlängerung der Feststellungsfrist spricht hier 26
auch das gesetzlich ausgestaltete Regel-Ausnahmeverhältnis: Im Grundsatz tritt die Verjährung ein, weil § 181 Abs. 5 AO nicht gilt; diese Ausgestaltung war gerade Anlass und Sinn der Gesetzesänderung, die die vormalige Endlosverjährung verhindern sollte. Anderes soll nur im Sonderfall gelten ("nur anzuwenden, wenn"); dieser Ausnahmetatbestand ist eng auszulegen.

Die Auslegung des § 35b Abs. 2 Satz 4 HS 2 GewStG nach dem Gesetzeszweck, wie er in 27
den Gesetzesmaterialien niedergelegt ist, bestätigt das Ergebnis der Wortlautauslegung.

Nach BT-Drs. 16/2712, S. 44 endet die Feststellungsfrist (ausnahmsweise) nicht, wenn in 28
derartigen Fällen später "erstmalig" die Feststellung eines verbleibenden Verlustes geltend gemacht wird; ... § 181 Abs. 5 AO bleibe allerdings anwendbar, wenn das Finanzamt "keinen" Verlustfeststellungsbescheid erlassen hat. Auch insoweit ist der Fall einer Änderung der bereits durchgeführten (ehemals erstmaligen) Feststellung nicht umfasst.

In den BT-Drs. 16/2712, S. 44 wird weiter ausgeführt, auf diese Weise – gemeint ist der 29
ausnahmsweise eingreifende Verlängerungstatbestand – werde verhindert, dass den Steuerpflichtigen die Folgen einer pflichtwidrigen Unterlassung träfen. Die Regelung ist mithin zum Vorteil des Steuerpflichtigen gedacht, der vor Nachteilen aus Fehlern der Verwaltung

geschützt werden soll. Bei erstmaliger Verlustfeststellung, die pflichtwidrig unterlassen worden war, ist das stets der Fall. Anders dagegen bei nachträglichen Änderungen bereits erfolgter Feststellungen; hier können sich auch Nachteile für den Steuerpflichtigen ergeben - so etwa vorliegend; im Wege der Änderung ist der bereits festgestellte Verlust nachträglich herabgesetzt worden.

Nach HS 1 der Regelung soll – so die BT-Drs. weiter - die Finanzverwaltung vor nachträglichen Anträgen des Steuerpflichtigen auf Verlustfeststellungen für bereits verjährte Veranlagungszeiträume geschützt werden. Dieser Gesetzeszweck wird durch die hier vorgenommene Gesetzesauslegung nicht in Frage gestellt; die Änderung war nicht wegen späten Antrags der Klägerin, sondern wegen eines Fehlers der damals zuständigen Finanzbehörde verursacht worden. 30

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO; das auf die Streitjahre 1996 bis 1999 entfallende Klagebegehren macht nur einen geringen Teil des Verfahrens aus. 31

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren war wegen der Schwierigkeit der Sache in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht notwendig, § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 32

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 33