



Fallstricke bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d EStG

– von StB **Bernd Meyer** und WP/StB **Jochen Ball**, Bad Homburg v.d.H. –

Die **Oberfinanzdirektion Frankfurt** (OFD) hat sich mit Verfügung vom 22.8.2016 (Az. S 2225 A-9-St 213 → **stbi 031750**) zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gem. § 10d Abs. 4 EStG geäußert. Diese gibt hinreichend Anlass, sich näher mit den verfahrensrechtlichen Spielregeln der Verlustfeststellung und ihrer Beziehung zum Steuerbescheid zu beschäftigen, um finanzielle Nachteile abzuwenden. Denn es gilt, den Verlustvortrag vollumfänglich sicherzustellen. Die nachfolgenden Hinweise gehen im Einzelnen darauf ein und folgen weitgehend dem Aufbau der OFD-Verfügung unter Einbeziehung der **aktuellen BFH-Rechtsprechung**. Dabei konzentrieren wir uns auf solche Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Verlustfeststellung beantragt wurde (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG) und die daher der restriktiven Neufassung des § 10d EStG durch das Jahressteuergesetz 2010 unterliegen.

1. Verlustverbrauch durch festsetzungsverjährte Veranlagungen

Ein verbleibender Verlustvortrag kann gem. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO nicht mehr gesondert festgestellt werden, wenn der Stpfl. in bereits festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen über ausreichend positive Einkünfte verfügte, mit denen der Verlust nach § 10d Abs. 2 EStG hätte verrechnet werden können (OFD, Tz. 6 unter Hinweis auf BFH v. 29.6.2011, Az. IX R 38/10). Auf die Bestandskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheids kommt es dabei nicht an.

Beispiel 1: A wurde für 2011 bestandskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) betrug 20.000€, die Einkommensteuerschuld 3.000€. 2010 entstand ein GdE aufgrund hoher Erhaltungsaufwendungen von –10.000€. Eine Einkommensteuererklärung 2010 reichte A beim Finanzamt nicht ein. Er beantragt erst mit Feststellungserklärung vom 1.10.2016 die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2010 in Höhe von 10.000€. **Abwandlung 1:** Die Feststellungserklärung geht erst am 1.2.2017 beim Finanzamt ein. **Abwandlung 2:** Wie Abwandlung 1, jedoch betrug der GdE 2010 –30.000€ (anstatt –10.000€).

Im Grundfall muss das Finanzamt gem. § 181 Abs. 5 Satz 1 AO einen Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2010 erlassen, weil hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 erst zum 31.12.2016 Festsetzungsverjährung

eintritt. Mithin ist der Einkommensteuerbescheid 2011 als Folgebescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern und ein Verlustabzug (§ 10d Abs. 2 EStG) in Höhe von 10.000€ zu gewähren. Bei Abwandlung 1 hingegen kommt wegen der zum 31.12.2016 eingetretenen Festsetzungsverjährung für das Jahr 2011 weder eine Verlustfeststellung zum 31.12.2010 noch zum 31.12.2011 in Betracht. Der Verlust 2010 von 10.000€ wird folglich mit dem positiven GdE 2011 von 20.000€ steuerneutral verrechnet und geht damit unter.

Hinweis: Die Abgabe der Feststellungserklärung ist kein Antrag i. S. des § 171 Abs. 3 AO, der insoweit den Ablauf der Festsetzungsverjährung hemmt (**BFH** v. 15.5.2013, Az. IX R 5/11). Sollte daher das Finanzamt im Grundfall bis zum 31.12.2016 keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen haben, tritt Festsetzungsverjährung wie bei **Abwandlung 1** ein. Das Risiko später Antragsstellung trägt allein der Steuerpflichtige (§§ 181 Abs. 5 Satz 2 i. V. m. 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO; siehe auch Tz. 3).

Beträgt der GdE 2010 abweichend vom Grundfall –30.000€ (**Abwandlung 2**), ist zum 31.12.2011 nach Verrechnung mit dem GdE 2011 von 20.000€ ein Verlustvortrag von 10.000€ festzustellen. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2011 unterbleibt wegen Festsetzungsverjährung zum 31.12.2016. Der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2011 von 10.000€ ist daher in den Veranlagungszeitraum 2012 vorzutragen (OFD, Tz. 7). § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG steht einer Verlustfeststellung

Ihr direkter Draht zur Redaktion **steuerberater intern: 0211 6698-111** (Mo–Do 14–17 Uhr, Fr 9–12 Uhr)

▪ Fax: 0211 6698-179 ▪ E-Mail: steuerberater@markt-intern.de ▪ www.steuerberater-intern.de



nicht entgegen, weil die betreffenden Besteuerungsgrundlagen (Erhaltungsaufwendungen) nicht in 2011 der Besteuerung zugrunde zu legen waren, sondern 2010.

2. Verhältnis zwischen Einkommensteuer- und Verlustfeststellungsbescheid

Im Rahmen des Verlustfeststellungsverfahrens sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Steuerfestsetzung tatsächlich zu Grunde gelegt wurden. Das ist mit erheblichen verfahrensrechtlichen Konsequenzen verbunden.

Beispiel 2: A macht in seiner am 5.8.2016 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung 2015 einen Vermietungsverlust in Höhe von 100.000€ geltend. Das Finanzamt erkennt den Verlust rechtsfehlerhaft nicht an und setzt eine Einkommensteuerschuld in Höhe von 5.000€ fest (GdE 35.000€). A versäumt es, gegen den Steuerbescheid Einspruch einzulegen. Als A diesen Irrtum später erkennt, beantragt er, zum 31.12.2015 einen vortragsfähigen Verlust in Höhe von 65.000€ (Vermietungsverlust 100.000€ – GdE 2015 35.000€) festzustellen.

Abwandlung: Der GdE 2015 (ohne Vermietungsverlust) beträgt lediglich 10.000€, so dass die Einkommensteuer auf 0€ festgesetzt wird (Freistellungsbescheid).

Der Antrag des A auf Verlustfeststellung zum 31.12.2015 scheidet an § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG. Danach sind die Besteuerungsgrundlagen bei der Verlustfeststellung so zu berücksichtigen, wie sie der betreffenden Steuerfestsetzung (hier Einkommensteuerbescheid 2015) zu Grunde gelegt wurden. Damit kommt dem Einkommensteuerbescheid 2015 eine inhaltliche Bindungswirkung für die Verlustfeststellung (hier zum 31.12.2015) zu, obwohl es sich verfahrensrechtlich nicht um einen Grundlagenbescheid i. S. d. § 182 AO handelt (OFD, Tz. 11). Das Finanzamt wird daher im Grundfall den Antrag auf Verlustfeststellung unter Hinweis auf § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG ablehnen.

Freistellungsbescheid: Ergeht ein Freistellungsbescheid (Abwandlung), tritt kein anderes Ergebnis ein. Auch in diesem Fall ist auf die im Steuerbescheid enthaltenen Besteuerungsgrundlagen abzustellen, vorliegend also auf einen Verlust von 0€. In dieser Höhe erwächst der Verlust in eine Art Bestandskraft. A hätte daher gegen den Freistellungsbescheid 2015 Einspruch mit dem Ziel einlegen müssen, den Vermietungsverlust in Höhe von 100.000€ in die Ermittlung des GdE einzubeziehen. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG verdrängt insoweit § 157 Abs. 2 AO, wonach die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen einen unselbständigen Teil des Steuerbescheids bildet, der nicht selbständig angefochten werden kann. Die vom Freistellungsbescheid aus-

gehende sachliche Beschwer (§ 350 AO) besteht hier darin, dass der Ausweis der Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid 2015 die Grundlage für den Erlass des Verlustfeststellungsbescheids zum 31.12.2015 bildet (OFD, Tz. 16 unter Hinweis auf AEAO zu § 350 AO Nr. 3b).

Verlängerte Einspruchsfrist: A kann in Beispiel 2 allerdings im Laufe des Jahres 2016 erfolgreich gegen die fehlerhaft angesetzten Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid 2015 vorgehen und eine Verlustfeststellung zum 31.12.2015 erreichen, wenn das Finanzamt in der Rechtsbehelfsbelehrung des Einkommensteuerbescheids 2015 nicht hinreichend deutlich über die Bindungswirkung seiner Besteuerungsgrundlagen für das Feststellungsverfahren belehrt hat. Unterbleibt eine solche Belehrung, kann A innerhalb eines Jahres (anstatt eines Monats) seit Bekanntgabe des Steuerbescheids gegen die fehlerhaft ermittelten Besteuerungsgrundlagen vorgehen (§ 356 Abs. 2 AO). Soweit ersichtlich, sind derartige Belehrungen in den betreffenden Einkommensteuerbescheiden bislang nicht enthalten (!).

Hinweis: Bei versäumter Einspruchsfrist helfen nur noch die Änderungsvorschriften der AO weiter, vor allem ein evtl. Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (BFH vom 12.7.2016, Az. IX R 31/15). Die übrigen Korrekturvorschriften sind dafür weniger geeignet. Insbesondere wird eine Änderung auf Grund neuer Tatsachen i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO regelmäßig am eigenen Verschulden des Steuerpflichtigen scheitern.

Beispiel 3: Sachverhalt wie in Beispiel 2. Das Finanzamt erlässt neben dem auf 5.000€ lautenden Einkommensteuerbescheid 2015 zum 31.12.2015 einen Verlustfeststellungsbescheid über 0€. Zutreffend hätte ein vortragsfähiger Verlust in Höhe von 65.000€ festgestellt werden müssen.

Der fehlerhaft in Höhe von 0€ festgestellte Verlust würde bei normaler Betrachtung durch Einspruch gegen den Verlustfeststellungsbescheid angegriffen werden. Ein solcher Einspruch aber wäre gem. § 351 Abs. 2 AO i. V. m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG unbegründet (OFD, Tz. 15 unter Hinweis auf AEAO zu § 351 Nr. 4). Denn der Verlustfeststellungsbescheid ist hier lediglich Folgebescheid der im Einkommensteuerbescheid 2015 enthaltenen Besteuerungsgrundlagen. Sie stellen eine Art Grundlagenbescheid dar. Die fehlerhafte Verlustermittlung ist daher ausschließlich durch Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen.

Beispiel 4: Sachverhalt wie in Beispiel 2. Im Einkommensteuerbescheid 2015 ist der GdE aufgrund voller

Anerkennung des Vermietungsverlustes in Höhe von –65.000€ ausgewiesen. Ein Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2015 ergeht jedoch nicht.

Ein Verlustvortrag kann im Rahmen der anschließenden Einkommensteuerveranlagung 2016 nur berücksichtigt werden, wenn zuvor ein Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2015 ergangen ist (OFD, Tz. 17). Er ist das Bindeglied zwischen dem Jahr der Verlustentstehung und dem Jahr des Verlustabzugs (Vortrag). Der Steuerpflichtige muss daher auf eine entsprechende Verlustfeststellung innerhalb der Verjährungsfrist drängen. Zur Verjährung der Verlustfeststellung siehe Tz. 3.

Fehlende Bindungswirkung der Steuerfestsetzung als Ausnahmefall: Eine Bindungswirkung der Steuerfestsetzung für die Verlustfeststellung entfällt gem. § 10d Abs. 4 S. 5 EStG aus-

nahmsweise für den Fall, dass die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (OFD, Tz. 12). In diesem Fall bedarf es keiner ausdrücklichen Änderung der Besteuerungsgrundlagen im Steuerbescheid.

Beispiel 5: Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 1.9.2016 (Freistellungsbescheid) ist ein GdE von 10.000€ (anstatt –30.000€) ausgewiesen, weil ein in Höhe von 40.000€ geltend gemachter Verlust aus Vermietung und Verpachtung vom Finanzamt zu Unrecht nicht anerkannt wurde. In seiner am 10.1.2017 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung 2015 macht der Steuerpflichtige einen Verlustvortrag gem. § 10d Abs. 2 EStG in Höhe von 30.000€ geltend. **Abwandlung:** Der Einkommensteuerbescheid 2014 steht gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

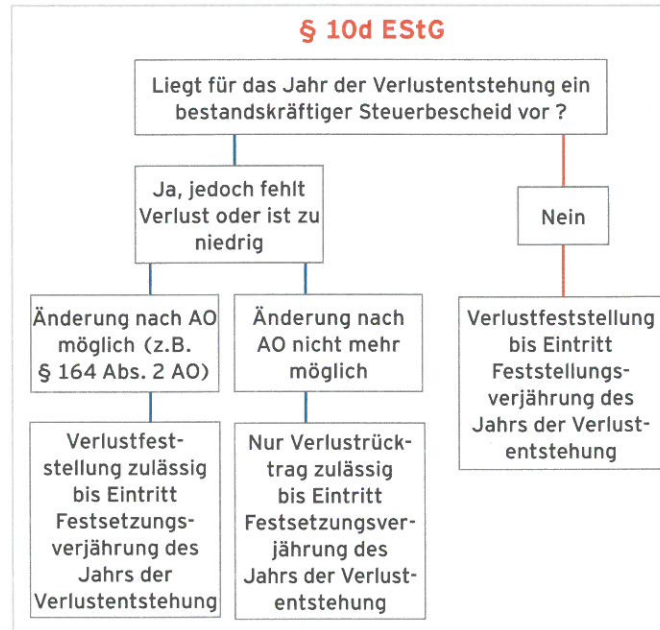
Eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2014 kommt in Beispiel 5 mangels Auswirkung des Vermietungsverlustes von 40.000€ auf die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer nicht in Betracht. Damit entfällt seine Bindungswirkung für die Verlustfeststellung zum 31.12.2014 gem. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG. Folge fehlender Bindungswirkung ist jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige zur Erlangung des Verlustvortrags für den Veranla-

gungszeitraum 2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 keinen Einspruch einlegen muss. Denn Satz 5 ordnet lediglich an, dass die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids des Verlustentstehungsjahrs **ausschließlich** mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Ist die Korrektur des Steuerbescheids ungeachtet der fehlenden betragsmäßigen Auswirkung auch verfahrensrechtlich ausgeschlossen, verbleibt es bei der in § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG angeordneten Bindungswirkung (BFH v. 10.2.2015, Az. IX R 6/14).

es bei der in § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG angeordneten Bindungswirkung (BFH v. 10.2.2015, Az. IX R 6/14).

Einspruch gegen Freistellungsbescheid: Die richtige Höhe des Vermietungsverlustes muss in Beispiel 5 innerhalb der Einspruchsfrist des Einkommensteuerbescheids 2014 geltend gemacht werden, und zwar nach Auffassung der OFD (Tz. 16) durch Einspruch gegen diesen Bescheid. Sollte der Steuerbescheid gem. § 164 Abs. 1 AO unter

dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen (Abwandlung), kann der Vermietungsverlust noch bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (= 31.12.2019 bei Erklärungsabgabe in 2015) durchgesetzt werden, und zwar in Form eines gegen den Steuerbescheid 2014 gerichteten Änderungsantrags nach § 164 Abs. 2 AO.



3. Verjährung der Verlustfeststellung

Der Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids ist ausgeschlossen, wenn der zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid wegen Verjährung nicht mehr geändert werden kann. Eine evtl. noch laufende Verjährungsfrist des Feststellungsbescheids ist dabei unbeachtlich. Wurde hingegen kein Einkommensteuerbescheid erlassen, ist ausschließlich auf die Verjährungsfrist des Verlustfeststellungsbescheids abzustellen.

Beispiel 6: A reicht Ende 2014 beim Finanzamt erstmals für die Jahre 2009 bis 2011 Einkommensteuererklärungen mit jeweils negativen Einkünften aus Vermietung u. Verpachtung von jährlich 20.000€ (insgesamt 60.000€) ein und beantragt den Erlass entsprechender Verlustfeststellungsbescheide ab 31.12.2009. Für das Jahr 2012 ist ein Einkommensteuerbescheid mit einer Steuerschuld in Höhe von 10.000€ ergangen. Das Finanzamt lehnt die Verlustfeststellung unter Hinweis darauf ab, dass für die Jahre 2009 bis

2011 keine Steuerbescheide als Grundlage der Verlustfeststellung ergangen sind. **Abwandlung:** Das Finanzamt versagt mit Ablehnungsbescheid vom 1.2.2017 die Verlustfeststellung zum 31.12.2009 unter Hinweis auf die inzwischen eingetretene Festsetzungsverjährung zum 31.12.2016.

Das Finanzamt hat im Grundfall zu Unrecht die Verlustfeststellung abgelehnt. Zwar sind die im Steuerbescheid enthaltenen Besteuerungsgrundlagen gem. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG für den Verlustfeststellungsbescheid bindend. Das gilt jedoch nur, wenn tatsächlich ein Steuerbescheid ergangen ist. Liegt kein Steuerbescheid vor, entfällt jegliche Bindungswirkung (BFH v. 13.1.2015, Az. IX R 22/14; OFD, Tz. 24). Damit kann im Grundfall auch zum 31.12.2009 noch ein Verlustfeststellungsbescheid ergehen, weil unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (1.1.2010 – 31.12.2012) im Jahr 2015 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war (OFD, Tz. 22 iVm. Tz. 20).

Sollte das Finanzamt über die Verlustfeststellung zum 31.12.2009 erst im Jahr 2017 entscheiden (**Abwandlung**), darf es zur Ablehnung der Verlustfeststellung nicht auf die inzwischen zum 31.12.2016 eingetretene Festsetzungsverjährung verweisen.

Denn nunmehr greift § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG, der § 181 Abs. 5 AO für entsprechend anwendbar erklärt. Folglich kann zum 31.12.2009 auch im Jahr 2017 noch ein Verlustfeststellungsbescheid ergehen, weil dieser für den Einkommensteuerbescheid 2012 von Bedeutung und der Veranlagungszeitraum 2012 noch nicht verjährt ist (OFD, Tz. 23). Verschärfende Voraussetzung ist jedoch, dass das Finanzamt die Verlustfeststellung pflichtwidrig unterlassen hat. Davon ist in Beispiel 6 auszugehen, weil dem Finanzamt der Verlust seit Mitte 2015 und damit zwei Jahre vor Verjährungseintritt bekannt war. Es hatte mithin ausreichend Zeit, eine Verlustfeststellung durchzuführen. Bei Erklärungsabgabe erst gegen Ende 2016 hingegen wäre der Steuerpflichtige mit der Verlustfeststellung gescheitert.

4. Keine Bindung für Verlustrücktrag

Der Verlustrücktrag kann ohne jegliche Bindung an die im Steuerbescheid enthaltenen Besteuerungsgrundlagen in Anspruch genommen werden. Das eröffnet im Einzelfall die Möglichkeit, einen vom Untergang bedrohten Verlustabzug noch zu retten. Die OFD widmet sich diesem Thema nicht.

Beispiel 7: Der am 25.3.2016 ergangene Einkommensteuerbescheid 2014 des A weist einen negativen GdE in Höhe von 40.000 € aus. Entsprechend wurde der Einkommensteuerbescheid 2013 gem. § 10d Abs. 1 Sätze 5 u. 6 EStG geändert (Verlustrücktrag 40.000 €). Nach Bestandskraft beider Einkommensteuerbescheide stellt A fest, dass der negative GdE zutreffend –60.000 € beträgt.

§ 10d Abs. 1 Sätze 5 u. 6 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 27.1.2010, Az. IX R 59/08) eine eigenständige Korrekturvorschrift. Sie gestattet eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide, die einen unzutreffenden Verlustrücktrag enthalten. Zweck der Vorschrift ist die richtige und vollständige Vornahme des Verlustabzugs (BFH v. 4.4.2002, Az. XI R 59/00). Infolgedessen sind alle Fehler zu berichtigen, die sich auf den Verlustabzug ausgewirkt haben. Dazu gehören auch Rechtsfehler, die bei Ermittlung des Verlusts im Entstehungsjahr unterlaufen und nach allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften (z.B. §§ 172, 173 oder 175 AO) nicht korrigierbar sind. Eine bestandskräftige Steuerfestsetzung des Verlustentstehungsjahrs hindert den materiell-rechtlich zutreffenden Verlustrücktrag also nicht. Der Einkommensteuerbescheid 2013 ist folglich ungeachtet seiner Bestandskraft bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung des Verlustentstehungsjahrs 2014 zugunsten des A von Amts wegen zu ändern. Das gilt natürlich umgekehrt auch zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Beispiel 8: A erhält den Einkommensteuerbescheid 2015 über einen negativen GdE in Höhe von 40.000 € (Steuerschuld 0 €). Dieser wird in das Jahr 2014 gem. § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen. Nach Bestandskraft beider Bescheide stellt sich Ende 2016 heraus, dass der GdE 2015 vom Finanzamt fehlerhaft ermittelt wurde und zutreffend +30.000 € beträgt (Steuerschuld 4.000 €).

Das Finanzamt ist hier mit Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids 2015 zwar gehindert, die Einkommensteuer 2015 nachträglich auf 4.000 € festzusetzen. Für den Verlustrücktrag gilt das nicht. Ändert sich dieser nachträglich, gleich aus welchen Gründen, darf das Finanzamt den (eigenen oder fremden) Fehler beseitigen und den Verlustrücktrag 2014 berichtigen. Dies gilt zeitlich begrenzt bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2015 (§ 10d Abs. 1 Satz 4 EStG), also längstens bis zum 31.12.2020 bei Erklärungsabgabe in 2016.