

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Keine gesonderte Verlustfeststellung mehr, wenn Einkommensteuerbescheid bestandskräftig,
- Keine gesonderte Verlustfeststellung mehr, wenn keine Einkommensteuerveranlagung erfolgt und nicht mehr möglich ist
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 10d

Verlustabzug

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 511 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1 023 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). ²Dabei wird der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums um die Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 gemindert. ³Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden. ⁵Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. ⁶Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

(2) ¹Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 1 Million Euro übersteigenden Ge-

ESTG § 10d

samtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag).²Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro.³Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten.

(3) aufgehoben

(4) ¹Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen.²Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag.³Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt.⁴**Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Absatz 10, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und § 351 Absatz 2 der Abgabenordnung sowie § 42 der Finanzgerichtsordnung gelten entsprechend.**⁵Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von Satz 4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.⁶Die Festsetzungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist; § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung ist nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3360; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...

(25) ¹Auf den am Schluss des Veranlagungszeitraums 1998 festgestellten verbleibenden Verlustabzug ist § 10d in der Fassung des Gesetzes vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) anzu-

wenden. ²Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden. ³§ 10d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ⁴Auf den Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2004 in den Veranlagungszeitraum 2003 ist § 10d Absatz 1 in der für den Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung anzuwenden. ⁵**§ 10d Absatz 4 Satz 4 und 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) gilt erstmals für Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird.** ⁶§ 10d Absatz 4 Satz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen.

...

Autorin: Dr. Dorothee **Hallerbach**, Lehrbeauftragte der Universität Augsburg,
Rechtsanwältin, Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Meyer/Ball, Die eigenartige Bindungswirkung des Steuerbescheides für die gesonderte Verlustfeststellung gemäß § 10d EStG – Bemerkungen und Hinweise zum BFH-Urteil vom 9.12.1998, DStR 1999, 1257; Franzen, Zum Verhältnis des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gem. § 10d EStG sowie weitere Fragestellungen zu § 8 Abs. 4 KStG, DB 2000, 847; Sikorski, Antrag auf Verlustvortrag fristgebunden – Verfahrens-„Fallen“ bei Grundlagenbescheiden, die keine sind, AO-StB 2001, 187; Meyer/Ball, Das „verfahrens-„Fallen““ Verfahrensrecht beim Verlustabzug gem. § 10d EStG, INF 2002, 513; Gebhardt, § 10d nach Ablauf der Festsetzungsfrist – Mögliche Berücksichtigung von „verlorenen Verlusten“, EStB 2003, 234; Meyer/Ball, Die Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden für den Verlustvortrag gemäß § 10d EStG – Zur besonderen Problematik zwischengeschalteter Freistellungsbescheide, DStR 2003, 1229; Lang, Verlust der wirtschaftlichen Identität – Bindungswirkungen eines Verlustfeststellungsbescheides, NWB F. 4, 4949 (2005); Bode, Einkünfteermittlung/Verlust: Erstmalige gesonderte Verlustfeststellung bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte, FR 2010, 40; Bode, Verlustrücktrag: Verlustrücktrag aus einem verjährten Verlustentstehungsjahr in ein offenes Rücktragsjahr möglich, FR 2010, 706; Ettlich, Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer, DB 2009, 18; Osterloskamp, Berücksichtigung des Verlustvortrages – Nochmals: Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben, EStB 2010, 312; Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2010 – Orientierungen, Planungen, Gestaltungen, NWB 2010, 3946ff.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Die Neuregelung stellt ein weiteres Gesetz in einer langen Reihe von Nichtanwendungs-Gesetzen dar. § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 aF EStG regelten, dass Feststellungsbescheide zu erlassen, zu ändern oder aufzuheben sind, wenn sich die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, die nicht rückgetragen werden konnten, vermehrt um den zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraum festgestellten Verlustvortrag, ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, auf-

J 10-1

zuheben oder zu ändern ist oder Erlass, Aufhebung oder Änderung mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt. Der BFH (v. 17.9.2008 – IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897) hatte zu dieser Regelung entschieden, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals gem. § 10d Absatz 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt worden sind. Das JStG 2010 ersetzt die bisherigen Sätze 4 und 5 durch Neuregelungen, die sicherstellen sollen, dass ein Verlustfeststellungsbescheid dann nicht mehr ergehen kann, wenn keine Einkommensteueranmeldung erfolgt ist oder bei einer erfolgten Einkommensteueranmeldung negative Einkünfte nicht vorhanden waren, deren Feststellung in einem Verlustfeststellungsbescheid nach der Rechtsprechung des BFH festzustellen waren.

J 10-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Rechtsentwicklung bis 2009* s. § 10d Anm. 2f.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 4 Satz 4 wird ersetzt durch eine Regelung, die die Feststellung des Verlusts an eine erfolgte Steuerfestsetzung, möglicherweise auch geänderte Steuerfestsetzung, bindet. Satz 5 knüpft inhaltlich insofern an die alte Regelung an, als eine Verlustfeststellung auch möglich ist, wenn eine Korrektur des Einkommensteuerbescheides unterbleibt, weil sie keine steuerlichen Auswirkungen hat.

J 10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Vorschrift ist anwendbar für Verluste, für die erstmals am Tag nach der Verkündung des Gesetzes, also nach dem 13.12.2010, eine Feststellungserklärung abgegeben wird. Auf das Feststellungsverfahren selbst wirkt die Regelung nicht zurück, denn für alle vor der Verkündung des Gesetzes abgegebenen Feststellungserklärungen bleibt es beim alten Recht. Dennoch führt dies materiell-rechtlich dazu, dass Verluste, die in abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen entstanden sind, sich aufgrund einer verfahrensrechtlichen Regelung steuerlich nicht mehr auswirken können (vgl. zur verfassungsrechtlichen Problematik im Zusammenhang mit § 10d Abs. 4 Satz 6 idF des JStG 2007 FG München v. 14.8.2007 – 5 V 1558/07, LexInform DokNr. 5005340 mwN, aA FG Meckl.-Vorp. v. 23.9.2009 – 1 K 198/04, LexInform Dok. 5009218 mit Anm. Osterloskamp EStB 2010, 312, offen BFH v. 9.4.2010 – IX B 1919/09, BFH/NV 2010, 1270).

J 10-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Gesetzentwurf für ein JStG 2010 (BTDrucks. 17/2249, 52) dient die Gesetzesänderung der Beseitigung der oben beschriebenen BFH-Rechtsprechung zur erstmaligen Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG. Über den Verlustabzug soll zeitnah entschieden werden. Im Ergebnis will der Gesetzgeber die Steuerfestsetzung als Grundlagenbescheid für

den Verlustfeststellungsbescheid behandeln, ohne ihm ausdrücklich die Eigenschaft eines Grundlagenbescheids zu geben.

- ▶ **Neuer Abs. 4 Satz 4:** Die Neuregelung des Abs. 4 führt zu diesem Ziel, weil eine Verlustfeststellung nur noch Besteuerungsgrundlagen berücksichtigen darf, die der Steuerfestsetzung im Verlustfeststellungsjahr und im Rücktragsjahr zugrunde gelegen haben.
- ▶ **Neuer Abs. 4 Satz 5:** Die Regelung entspricht inhaltlich insoweit der alten Fassung, als eine Änderung, Erlass oder eine Aufhebung des Verlustfeststellungsbescheids auch zulässig ist, soweit sich die Besteuerungsgrundlagen deswegen nicht ändern, weil der Steuerbescheid mangels steuerlicher Auswirkung nicht geändert oder berichtigt wird. In einem solchen Fall muss dennoch der Steuerbescheid angefochten werden, weil § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbs. 2 EStG auf § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO verweist.

Die Änderungen im Detail

■ § 10d Absatz 4 Satz 4 (Erlass und Änderung des Feststellungsbescheids?)

Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen: Nach Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1 sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist, zugrunde gelegt worden sind. Das Anknüpfen an die Grundlagen der Steuerfestsetzung führt dazu, dass eine Verlustfeststellung nur erfolgen kann, wenn für den betreffenden VZ im VZ der Verlustfeststellung eine Einkommensteueranlagung durchgeführt wurde. Um eine Verlustfeststellung zu erreichen, müssen auch die beschränkt Stpfl., deren Einkommensteuer nach § 50 Abs. 2 durch Steuerabzug abgegolten ist, eine Steueranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 oder 5 beantragen. Auch Arbeitnehmer, die grundsätzlich nach § 46 nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden, müssen einen Antrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 gestellt haben. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist für den Verlustentstehungszeitraum ist eine Veranlagung nicht mehr möglich. Folge ist, dass in diesem Fall auch die Anwendung des § 181 Abs. 5 AO für die erstmalige Verlustfeststellung mangels noch möglicher Veranlagung ins Leere läuft.

J 10-5

Der Begriff der Besteuerungsgrundlage ist in § 199 Abs. 1 AO legaldefiniert als die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuer-

pflicht und die Bemessung der Steuer maßgebend sind. Maßstab für die relevanten Besteuerungsgrundlagen ist § 10d Abs. 4 Satz 2. Nur die dort genannten Beträge fließen in die Verlustfeststellung ein. Dazu zählt zunächst der Gesamtbetrag der Einkünfte. Positive und negative Einkünfte, die bestandskräftig nicht in die Steuerveranlagung eingeflossen sind, werden nicht berücksichtigt. Hier geht die formelle Bestandssicherheit der materiellen Sicherheit vor. Weitere relevante Besteuerungsgrundlage sind die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte. Nur soweit diese der Steuerfestsetzung zugrunde lagen, sind sie für die Verlustfeststellung relevant. Verlustvortrag und Verlustrücktrag sind grundsätzlich keine Besteuerungsgrundlagen. Der Verlustrücktrag, der für den Feststellungsbescheid relevant ist, ergibt sich aus der Höhe der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, der Verlustvortrag ergibt sich ebenfalls als Rechengröße aus dem Verlustvortrag auf den Schluss des vorangegangenen VZ abzüglich der nach Abs. 2 abziehbaren Beträge.

Veranlagungszeitraum, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist: Relevant sind die Steuerfestsetzungen des Jahres, auf den der verbleibende Verlustabzug festzustellen ist.

Besteuerungsgrundlagen des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen wurde: Kann ein Verlustrücktrag vorgenommen werden, so sind auch die Besteuerungsgrundlagen des VZ, in dem der Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zugrunde zu legen. Auch hier kommen nur die Besteuerungsgrundlagen in Betracht, die Einfluss auf die Bezugsgrößen für die Feststellung des Verlustvortrags haben. Nur wenn ein Verlustvortrag vorhanden war, der aufgrund der Mindestbesteuerung nicht vollständig verrechnet werden konnte, fließt der zum Schluss des RücktragsVZ verbleibende Verlustvortrag in die Verlustfeststellung im Folgejahr ein. Als solcher ist er aber zwingend über § 10d Abs. 4 Satz 2 zu berücksichtigen. Die Besteuerungsgrundlagen des Verlustrücktragsjahres spielen ansonsten nur bei der Höhe des möglichen Rücktrags eine Rolle. Diese Bezugsgröße fließt aber ebenfalls als der nach Abs. 1 abgezogene Betrag gemäß § 10d Abs. 4 Satz 2 in die Verlustfeststellung ein.

Bindungswirkung: Die genannten Besteuerungsgrundlagen sind der Verlustfeststellung so zugrunde zu legen, wie sie in der Steuerfestsetzung berücksichtigt wurden. Diese Regelung führt dazu, dass die Besteuerungsgrundlagen der Steuerfestsetzung Bindungswirkung für die Verlustfeststellung entfalten. Dennoch bleibt es dabei, dass die Entscheidung über die Höhe des Verlusts ein nach § 157 Abs. 2 AO nicht selbständig anfechtbarer Bestandteil des StBescheids des Verlustentstehungsjahres ist. Er muss mit dem Steuerbescheid angefochten werden, ansonsten erwächst er – anders als nach alter Rechtslage (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 7/97,

BFH/NV 2000, 564) –, in Bestandskraft und wird bindend. Der Verlust kann deshalb kein selbständig anfechtbarer Bestandteil des Steuerbescheides sein, weil seine Höhe immer von den anderen Besteuerungsgrundlagen abhängt.

Ist keine Steuerfestsetzung erfolgt und wegen Festsetzungsverjährung keine Steuerfestsetzung mehr möglich, so kann auch keine Verlustfeststellung mehr erfolgen.

Entsprechende Anwendung der § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO (Satz 4 Halbs. 2): Durch die entsprechende Anwendung der § 171 Abs. 10 AO (Ablaufhemmung von Folgebescheiden) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (Änderbarkeit von Folgebescheiden), § 351 Abs. 2 AO und von § 42 FGO (Anfechtung von Grundlagenbescheiden) wird eine Wechselwirkung zwischen der Steuerfestsetzung und dem Verlustfeststellungsverfahren eingeführt, die dazu führt, dass der Einkommensteuerbescheid mit seinen Besteuerungsgrundlagen die Wirkungen eines Grundlagenbescheides für die Verlustfeststellung entfaltet. Die bisherige stRspr., nach der kein gegenseitiges Abhängigkeitsverhältnis zwischen EStBescheid und Feststellungsbescheid besteht, ist hinsichtlich der Abhängigkeit vom EStBescheid überholt (zB BFH v. 6.4.2010 – IX B 139/09, BFH/NV 2010, 1626; v. 26.8.2010 – X B 219/09, BFH/NV 2011, 50). Der Verlustfeststellungsbescheid seinerseits ist Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung und die Verlustfeststellung im Folgejahr, für die ihrerseits der Steuerbescheid des Folgejahres ebenfalls Grundlagenbescheid ist.

Verhältnis zu § 181 Abs. 5 AO: Gem. § 181 Abs. 5 AO können gesonderte Feststellungen auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die Feststellung für eine StFestsetzung von Bedeutung ist. § 181 Abs. 5 AO hat nur noch insoweit Bedeutung, als eine Verlustfeststellung bei bestehender Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist. In diesem Fall kann auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist für das Jahr, auf dessen Schluss der Verlustabzug gesondert festzustellen ist, noch eine Verlustfeststellung erfolgen, soweit dies in den Grenzen des § 10d Abs. 4 Satz 6 zulässig ist.

Anwendbarkeit von § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO: Nach § 10d Abs. 4 Halbs. 2 gelten § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO entsprechend. Der Verweis auf diese Vorschriften bewirkt, dass der Einkommensteuerbescheid im Einspruchsverfahren die Wirkung eines Grundlagenbescheides für den Verlustfeststellungsbescheid entfaltet, soweit die dort festgesetzten Besteuerungsgrundlagen streitig sind. Dies führt im Vergleich zu einer weiteren Komplizierung im Hinblick auf die Zulässigkeit der Rechtsbehelfe.

Während nach altem Recht bei einer vermeintlich fehlerhaften Verlustfeststellung ausschließlich der Verlustfeststellungsbescheid selbst anzufech-

ten war (EStBescheid kein Grundlagenbescheid), ist nach neuem Recht der EStBescheid anzufechten, wenn es um dessen bindende Feststellungen geht. Insoweit ist die Anfechtung des Verlustfeststellungsbescheides anders als nach altem Recht (BFH v. 24.1.1975 – VI R 148/92, BStBl. II 1975, 382; v. 14.6.2000 – IV R 4/00, BFH/NV 2000, 1465) unzulässig. Soweit im Rechtsbehelf Besteuerungsgrundlagen angegriffen werden, die nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG bindend für die Verlustfeststellung sind, ist der Steuerpflichtige auch beschwert, wenn sich die Steuerfestsetzung selbst nicht ändern kann (BFH v. 20.12.1994 – IX R 80/92, BStBl. II 1995, 537; v. 20.12.1994 – XI R 124/92, BStBl. II 1995, 628 = BStBl. II 1996, 654; § 350 Nr. 3 AEO). Der Verlustfeststellungsbescheid ist nur noch anzufechten, wenn ausschließlich eine fehlerhafte Verlustfeststellung geltend gemacht wird. Der fehlerhafte Abzug ist Bestandteil des Steuerbescheides und mit diesem anzufechten.

■ § 10d Absatz 4 Satz 5 (Berücksichtigung geänderter Besteuerungsgrundlagen)

J 10-6 **Entsprechende Anwendung von Satz 4:** Satz 5 ist nur anwendbar bei der Änderung, der Aufhebung oder Berichtigung der Besteuerungsgrundlagen im Steuerbescheid, die ohne Auswirkung auf den Steuerbescheid selbst sind. Für diesen Fall gestattet Satz 5 die geänderte Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen im Feststellungsbescheid.

Aufhebung, Änderung oder Berichtigung unterbleibt mangels steuerlicher Auswirkung: Gemeint sind die Fälle, in denen sich zwar die Höhe des verbleibenden Verlusts ändert, dies aber nicht zu einer Änderung des StBescheids führt, entweder weil dieser bereits auf Null festgesetzt war oder eine Saldierung mit anderen Rechtsfehlern dazu geführt hat, dass eine Änderung der StFestsetzung unterbleibt.

Rechtsfolge ist die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung eines Feststellungsbescheids. Wie auch bei der Änderung nach § 10d Abs. 1 Sätzen 2 und 3 kommt eine Saldierung mit Rechtsfehlern nach § 177 AO in Betracht.