

Urteil vom 16. April 2013, IX R 22/11

Änderung eines Steuerbescheids nach § 174 Abs. 4, Abs. 3 AO: Negativer Widerstreit bei periodisch gestrecktem statt punktuelltem Ansatz

BFH IX. Senat

AO § 174 Abs 3 S 1, AO § 174 Abs 4 S 3, AO § 174 Abs 4 S 4, EStG § 7 Abs 5 S 1 Nr 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 163 S 2, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend FG Nürnberg, 28. April 2011, Az: 7 K 160/11

Leitsätze

1. Hat das FA auf Antrag des Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der AfA eines vermieteten Gebäudes nachträglich um zuvor unzutreffend von den Herstellungskosten abgezogene, als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu wertende leistungsfreie Darlehensmittel wieder erhöht und die Bescheide für die Jahre nach Auszahlung der Fördermittel entsprechend geändert, darf es die bestandskräftige Steuerfestsetzung des Zuflussjahres nach § 174 Abs. 4 AO ändern und die erhaltenen Fördermittel als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ansetzen.
2. § 174 Abs. 3 Satz 1 AO rechtfertigt Änderungen auch bei einem negativen Widerstreit zwischen (irrtümlich vorgenommenem) periodisch gestrecktem statt punktuelltem Ansatz.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (1995) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger war Eigentümer eines Mietwohngrundstücks mit einem im Vorjahr fertig gestellten Neubau. Die Wohnungen vermietete der Kläger ab Februar des Streitjahres an Dritte.
- 2 Weil die Kläger für das Streitjahr zunächst keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatten, schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen und erließ den Einkommensteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Während des Einspruchsverfahrens reichten die Kläger im November 1997 die Einkommensteuererklärung nach. Für den Neubau machten sie einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung geltend, wobei sie die Absetzungen für Abnutzung (AfA) --wie schon im Vorjahr-- nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres mit 5 % der Herstellungskosten in Höhe von 31.240 DM ermittelten. Das FA änderte den Einkommensteuerbescheid entsprechend.
- 3 Am 24. August 1999 teilte die zuständige Kreditanstalt dem FA mit, dass der Kläger im Streitjahr für seinen Neubau leistungsfreie Baudarlehen nach dem sog. Dritten Förderungsweg in Höhe von insgesamt 230.000 DM erhalten hatte. Mit Änderungsbescheiden vom 29. Juni 2000 minderte das FA daraufhin die AfA-Bemessungsgrundlage für den Neubau um die erhaltenen Fördermittel sowie die AfA für das Streitjahr und die Folgejahre 1996 und 1997 entsprechend auf 19.738 DM.
- 4 Aufgrund einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung ergingen am 28. Mai 2002 erneut Änderungsbescheide (u.a.) für die Jahre 1995 bis 1998. An den Vermietungseinkünften des Klägers im Streitjahr änderte sich dadurch nichts; der bis zu diesem Zeitpunkt aufrechterhaltene Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Im Einspruchsverfahren gegen diese Bescheide beantragten die Kläger im Jahr 2004 unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Oktober 2003 IX R 60/02 (BFHE 203, 382, BStBl II 2004, 14), die Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage um die erhaltenen Fördermittel rückgängig zu machen und die AfA wieder auf 31.240 DM jährlich zu erhöhen. Den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nahmen sie zurück. Die Bescheide für die Jahre 1996 bis 1998 änderte das FA am 1. Dezember 2006 insoweit wie beantragt.

- 5 Für das Streitjahr erließ das FA am selben Tag einen Änderungsbescheid nach § 174 Abs. 4 AO, in dem es die Einnahmen aus dem vermieteten Neubau um die erhaltenen Fördermittel in Höhe von 230.000 DM und im Gegenzug die AfA auf 31.240 DM erhöhte.
- 6 Der gegen diesen letzten Bescheid eingelegte Einspruch hatte teilweise Erfolg: Im Billigkeitswege stimmte das FA einer Verteilung der Fördermittel auf zehn Jahre zu und minderte die Einnahmen aus dem Neubauobjekt um (9/10 von 230.000 DM =) 207.000 DM. Im Übrigen blieben Einspruch und auch die daraufhin erhobene Klage erfolglos.
- 7 Das Finanzgericht (FG) bestätigte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1853 veröffentlichten Urteil die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Änderungsbescheids. Der Ansatz der ungekürzten AfA in den Jahren nach dem Streitjahr setze korrespondierend die Erfassung der Fördermittel als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Jahr des Zuflusses voraus. Weil die Berichtigung der Folgejahre auf Antrag der Kläger erfolgt sei, sei die Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr nach § 174 Abs. 4 AO wegen widerstreitender Steuerfestsetzungen gerechtfertigt. Für die Prüfung der Festsetzungsfrist sei auf den Zeitpunkt der erstmaligen fehlerhaften Entscheidung des FA und damit den Änderungsbescheid vom 29. Juni 2000 abzustellen. Die durchgeführte Änderung sei auch durch § 174 Abs. 4 Satz 4 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 AO gedeckt.
- 8 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 174 Abs. 3, 4 AO). Entgegen der Auffassung des FG sei maßgeblich auf den Änderungsbescheid vom 28. Mai 2002 abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch bereits Festsetzungsverjährung für das Streitjahr eingetreten. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 4 AO lägen nicht vor; eine Korrektur i.V.m. § 174 Abs. 3 Satz 1 AO scheitere daran, dass die Fördermittel nach dem sog. Dritten Förderungsweg als einheitlicher Lebenssachverhalt im Wege der AfA-Minderung bereits --wenn auch nicht in vollem Umfang-- im Bescheid für das Streitjahr vom 29. Juni 2000 berücksichtigt worden seien.
- 9 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG und den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 1. Dezember 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2011 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das FA den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 28. Mai 2002 nach § 174 Abs. 4 AO ändern konnte. Der angegriffene Einkommensteuerbescheid vom 1. Dezember 2006 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten.
- 12 1. Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten geändert worden ist, können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Änderung eines (weiteren) Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden.
- 13 a) Die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ist "irrig", wenn sie sich nachträglich als unrichtig erweist (vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, unter II.1.a). Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 2/10, BFHE 237, 391, BStBl II 2012, 653, unter II.1.b aa, m.w.N.). Der Begriff des bestimmten Sachverhalts ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 V R 45/09, BFH/NV 2011, 1655, unter II.3.b aa). Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrigte Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen gelegen hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 239, 485, unter II.1.a; vom 14. November 2012 I R 53/11, BFH/NV 2013, 690, unter II.1., m.w.N.). Der Steuerpflichtige soll im Falle seines Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Er muss daher auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen (vgl. dazu grundlegend den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1997 GrS 1/96, BFHE 184, 1, BStBl II

1998, 83, unter C.II.1.; ferner: BFH-Urteile vom 11. Mai 2010 IX R 25/09, BFHE 230, 203, BStBl II 2010, 953, unter II.1.; in BFHE 237, 391, BStBl II 2012, 653, unter II.1.a).

- 14** b) Diese Voraussetzungen liegen vor: Das FA hat auf die Einsprüche der Kläger die Minderung der AfA in den Jahren 1996 und 1997 zurückgenommen, weil die von den Klägern vereinnahmten Mittel nach dem sog. Dritten Förderungsweg nicht die Herstellungskosten mindern. Es durfte durch die Änderung des Steuerbescheids für das Streitjahr die richtigen steuerlichen Folgen ziehen und die Mittel als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erfassen (vgl. dazu auch BFH-Urteile vom 25. September 2007 IX R 16/06, BFH/NV 2008, 730, unter 2.; vom 10. Mai 1995 IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056, unter 2. --zum "umgekehrten" Fall--). Dass der angefochtene Änderungsbescheid zeitgleich mit den (davor) widerstreitenden Änderungsbescheiden für die Jahre 1996 und 1997 erging, ist unbeachtlich (vgl. BFH-Urteile vom 24. April 2008 IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, unter II.3.c; vom 5. November 2009 IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593, unter B.I.1.a dd bbb und 1.b bb bbb; BFH-Beschluss vom 19. Januar 2012 V B 58/11, BFH/NV 2012, 698, unter II.1.).
- 15** 2. Der angefochtene Änderungsbescheid konnte auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergehen. Der Fristablauf ist nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies gemäß § 174 Abs. 4 Satz 4 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 AO nur, wenn der Sachverhalt in dem (nunmehr zu ändernden) Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt wurde, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt. Auch diese Voraussetzungen liegen vor.
- 16** a) Die Festsetzungsfrist für das Streitjahr begann nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde --hier 1997--, betrug nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre und endete mithin zum Ende des Jahres 2001, also bevor der nunmehr geänderte Bescheid vom 28. Mai 2002 für das Streitjahr erlassen wurde.
- 17** b) In diesem Bescheid hat das FA die erhaltenen Fördermittel im Wege der AfA-Minderung um (31.240 DM ./ 19.738 DM =) 11.502 DM bereits berücksichtigt. Damit hat es umgekehrt Einnahmen in Höhe von (230.000 DM ./ 11.502 DM =) 218.498 DM in der Annahme nicht erfasst, dass diese in anderen Steuerbescheiden --nämlich in denen für die Folgejahre-- im Wege der AfA-Minderung pro rata temporis zu berücksichtigen seien. Aus dem Schreiben vom 3. November 1999, auf das das FA in seinen Erläuterungen ausdrücklich verwies, war diese ursprüngliche Rechtsansicht für die Kläger auch erkennbar.
- 18** c) Ist der "bestimmte Sachverhalt", um den es im Streitfall geht, der Vorgang des Zuflusses der Fördermittel aufgrund des leistungsfreien Darlehens, so verlangt § 174 Abs. 3 Satz 1 AO entgegen der Auffassung der Kläger indessen nicht, dass dieser Sachverhaltskomplex im geänderten Bescheid überhaupt nicht berücksichtigt sein dürfte. Der Steuerbescheid ist vielmehr auch dann zu ändern, wenn der bestimmte Sachverhalt dort erkennbar nicht abschließend geregelt wurde (vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 174 Rz 65; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 174 AO Rz 172 f., m.w.N.). Denn das Gesetz stellt dem (tatsächlich) nicht berücksichtigten Sachverhalt den in anderen Steuerbescheiden (erkennbar) zu berücksichtigenden gegenüber. Der damit formulierte negative Widerstreit umfasst auch das (irrtümlich) periodisch gestreckte Berücksichtigen in mehreren Kalenderjahren statt eines (richtigen) punktuellen Ansatzes in *einem* Veranlagungszeitraum und umgekehrt. Deshalb liegt in der AfA-Minderung für das Streitjahr keine abschließende Berücksichtigung desselben Sachverhalts, die einer Änderung nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO entgegenstünde. Vielmehr wurde --bezogen auf die Konstellation des Streitfalls-- der Zufluss der Fördermittel im Streitjahr erkennbar in der Annahme nicht als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung angesetzt, dass er sich insoweit in anderen Steuerbescheiden (auch dem des Streitjahres) durch Aufwandsminderung (geringere AfA wegen der um den Zufluss verminderten Herstellungskosten) auswirke. Vertrauensschutzprobleme stellen sich nicht. Ganz abgesehen davon, dass der hier nicht einschlägige § 176 AO den Vertrauensschutz speziell regelt, muss nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO der bestimmte Sachverhalt "erkennbar" nicht berücksichtigt worden sein, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen ist. Damit ist dem Vertrauensschutz hinreichend genügt (vgl. Koenig in Pahlke/ Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 174 Rz 48, m.w.N.).
- 19** Die von den Klägern gegen diese Rechtsauffassung angeführten Nachweise aus Rechtsprechung und Literatur betreffen ausschließlich Sachverhalte, bei denen nur eine punktuelle (Nicht-)Berücksichtigung in Betracht kam. Über die im Streitfall vorliegende Konstellation, die mit der Entscheidung zwischen periodenübergreifender und punktueller Erfassung desselben Sachverhalts zwingend zu einer betragsmäßigen Überschneidung im ersten Jahr

führt, wurde bislang nicht entschieden (ausdrücklich offen gelassen: BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 730, unter II.2. a.E.; zum "umgekehrten" Fall vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 1056).

- 20** 3. Die vom FG nicht beanstandete Verteilung der Fördermittel auf zehn Jahre ist als Billigkeitsregelung nach § 163 Satz 2 AO bindend (BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de