

Urteil vom 04. Februar 2016, III R 12/14

Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 174 Abs. 4 AO - Versagung der Tarifbegrenzung gemäß § 32c EStG a.F. nach Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids

BFH III. Senat

AO § 174 Abs 4 S 1, AO § 174 Abs 4 S 2, AO § 174 Abs 4 S 3, AO § 174 Abs 4 S 4, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32c, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 35, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 7, GewStG § 7, GewStG § 2 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 12. März 2014, Az: 14 K 3588/11E

Leitsätze

1. Wird der Gewerbesteuermessbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs aufgehoben, weil der Steuerpflichtige eine selbständige Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausübt, ist das FA nach § 174 Abs. 4 AO im Grundsatz berechtigt, den Einkommensteuerbescheid durch Versagung der Tarifbegrenzung gemäß § 32c EStG a.F. zu ändern.
2. In diesem Fall beruhen beide steuerlichen Folgerungen --sowohl die Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids als auch die Versagung der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a.F.-- auf der rechtlichen Qualifikation der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit und damit auf dem gleichen "bestimmten Sachverhalt" i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO.
3. Weder der Gewerbesteuermessbescheid noch der Gewerbesteuerbescheid sind Grundlagenbescheide für die Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a.F..

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. März 2014 14 K 3588/11 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Rechtsanwalt und vorwiegend auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung tätig. Er wurde im Jahr 1998 zusammen mit seiner damaligen Ehefrau und in den Jahren 1999 und 2000 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger übte seine Tätigkeit als Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter in den Streitjahren in einer Einzelkanzlei mit Zweigstellen in ... aus. Im Jahr 1998 beschäftigte er durchgehend zwei, in den Jahren 1999 und 2000 drei Rechtsanwälte sowie fortlaufend einen Hochschulingenieurökonom, fünf bis sieben Fachkräfte und einige Hilfskräfte. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit erklärte er in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre unter der Berufsangabe "Rechtsanwalt/Konkursverwalter" insgesamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Einkommensteuererklärungen für 1998 und 1999 sind im Jahr 2000, die für 2000 im Jahr 2002 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangen. In den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre setzte das FA die Einkünfte zunächst erklärungsgemäß als solche aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an.
- 2 Infolge einer im Dezember 2002 angeordneten und im selben Monat beim Kläger begonnenen Außenprüfung, die sich u.a. auf die Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1998 bis 2000 erstreckte, kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass der Kläger aus seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 EStG erzielt habe. Daraufhin erließ das FA mit Datum vom 19. Juli 2005 erstmals Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 1998

bis 2000; es erfasste die Einkünfte des Klägers aus der Insolvenzverwaltertätigkeit als Gewinn aus Gewerbebetrieb. Ebenso erließ es am 21. Juli 2005 aufgrund der Außenprüfung Einkommensteuer-Änderungsbescheide für 1998 bis 2000 und hob zugleich die Vorbehalte der Nachprüfung auf. Die Einkünfte des Klägers aus der Insolvenzverwaltertätigkeit wurden in den Bescheiden nunmehr als solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG erfasst. Zudem gewährte das FA für diese Einkünfte eine Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte gemäß § 32c EStG in der für die Streitjahre 1998 bis 2000 geltenden Fassung (EStG a.F.), die sich für das Jahr 1998 auf 110.380 DM, für das Jahr 1999 auf 265.507 DM und für das Jahr 2000 auf 194.202 DM belief.

- 3 Der Kläger wandte sich mit Einspruch und Klage gegen die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2000. Der Einspruch blieb erfolglos. Nachdem das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit Urteil vom 21. Januar 2010 14 K 575/08 G, Zert die hiergegen erhobene Klage abgewiesen hatte, gab der Bundesfinanzhof (BFH) der Revision des Klägers mit Urteil vom 15. Dezember 2010 VIII R 13/10 (BFH/NV 2011, 1309) statt und hob das Urteil des FG sowie die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2000 vom 19. Juli 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung auf. Der BFH führte aus, die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter seien zu Unrecht wegen der Beteiligung fachlich vorgebildeter Angestellter als gewerblich angesehen und deshalb der Gewerbesteuer unterworfen worden. Die Einkünfte seien als solche aus sonstiger selbständiger Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu erfassen und unterlägen nicht der Gewerbesteuerpflicht. An der Rechtsprechung zur sog. Vervielfältigungstheorie werde im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht länger festgehalten. Mit Bescheiden vom 27. April 2011 hob das FA die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2000 auf.
- 4 Am 10. Juni 2011 ergingen geänderte Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 sowie am 22. Juni 2011 ein geänderter Einkommensteuerbescheid 1998, die auf § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) gestützt wurden. In diesen Bescheiden wurden die Einkünfte des Klägers aus der Insolvenzverwaltertätigkeit als solche aus selbständiger Arbeit erfasst und die zuvor gewährte Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a.F. versagt. Zur Begründung führte das FA aus, dass es sowohl für den Erlass eines Gewerbesteuermessbescheids als auch für die Gewährung der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a.F. auf die Gewerblichkeit der Einkünfte ankomme. Es sei folglich von einem einheitlichen Sachverhalt auszugehen. Der gegen die Einkommensteuer-Änderungsbescheide 1998 bis 2000 eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 29. September 2011). Ebenso wies das FG die hiergegen erhobene Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1360 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.
- 5 Der Kläger rügt mit seiner Revision eine Verletzung des § 174 Abs. 4 AO. Die Gewerbesteuermessbescheide seien vor Einführung des § 35 Abs. 3 EStG keine Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerbescheide gewesen. Dieses Versäumnis könne nicht durch die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO ausgeglichen werden. Gerade deshalb enthalte das BFH-Urteil vom 22. August 2007 X R 39/02 (BFHE 218, 503, BStBl II 2008, 4) nur Ausführungen zu § 175 AO und keine zu § 174 Abs. 4 AO. Außerdem spiele der im Rahmen der Gewerbesteuermessbescheide fehlerhaft beurteilte Sachverhalt --die Anzahl der qualifizierten Mitarbeiter-- bei der Prüfung des § 32c EStG a.F. keine Rolle. Nach dem BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95 (BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647) dürfe der Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 AO nicht um weitere Tatsachen ergänzt werden. Genau dies sei aber durch das FA und FG geschehen, indem sie auf die Rechtsfolge der "Gewerblichkeit" abgestellt hätten. Das FG versuche dies dadurch zu verschleiern, dass es die Insolvenzverwaltertätigkeit als den maßgeblichen Sachverhalt beurteilt habe. Damit stelle es aber --wie in der Vorentscheidung auch ausgeführt-- auf einen Sachverhaltskomplex ab. Diese Auslegung sei mit dem Wortlaut des § 174 Abs. 4 AO nicht vereinbar, der nur von einem "bestimmten Sachverhalt" spreche. Die Anzahl der qualifizierten Mitarbeiter sei kein Tatbestandsmerkmal des § 32c EStG a.F.; diese Vorschrift knüpfe an die Rechtsfolge der "Gewerblichkeit" an. Die Gewerblichkeit ergebe sich aber gerade nicht nur aus der Anzahl der qualifizierten Mitarbeiter, sondern aus einer Reihe weiterer Sachverhaltselemente. Zudem hätte der BFH in dem Urteil in BFHE 218, 503, BStBl II 2008, 4 --wäre die Auffassung des FA und des FG zutreffend-- die Korrektur einfach auf § 174 AO stützen können, was jedoch nicht geschehen sei. Im Übrigen habe der BFH bei Tarifbestimmungen wie z.B. § 32c EStG a.F. noch nie § 174 AO angewendet, weil Tarifbestimmungen nicht an einen bestimmten Sachverhalt, sondern an eine Rechtsfolge anknüpften. Die fehlerhafte Anwendung einer Tarifbestimmung könne daher nicht nach § 174 Abs. 4 AO korrigiert werden. Schließlich sei ihm --dem Kläger-- unter Verweis auf die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 10. November 1997 GrS 1/96 (BFHE 184, 1, BStBl II 1998, 83) Vertrauensschutz zu gewähren. Seine Einkommensbesteuerung verstoße gegen Art. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 6 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil, die angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheide 1998 bis 2000 vom 10. und 22. Juni 2011 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 29. September 2011 aufzuheben.

- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einkommensteuer-Änderungsbescheide 1998 bis 2000 vom 10. und 22. Juni 2011 rechtmäßig sind. Das FA war berechtigt, die Änderung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 auf § 174 Abs. 4 AO zu stützen (dazu 1. bis 4.). Einer Änderung standen auch sonstige Gründe nicht entgegen (dazu 5. bis 7.).
- 9 1. Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt gemäß § 174 Abs. 4 Satz 2 AO auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Bescheid erlassen wurde, gilt dies nur unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 (§ 174 Abs. 4 Satz 4 AO).
- 10 2. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO sind erfüllt.
- 11 a) Die Gewerbesteuerbescheide 1998 bis 2000 sind aufgrund einer irrigen Beurteilung ergangen.
- 12 Eine irrige Beurteilung liegt vor, wenn sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 V R 38/13, BFHE 248, 504, Rz 21, m.w.N.). Dabei ist unerheblich, ob der für die rechtsirrigte Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen liegt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755, Rz 20). Im Streitfall lag den Gewerbesteuerbescheiden 1998 bis 2000 --wie der BFH mit Urteil in BFH/NV 2011, 1309 entschied-- die irrige Rechtsansicht zugrunde, die Tätigkeit des Klägers als Insolvenzverwalter sei wegen der Beteiligung fachlich vorgebildeter Angestellter als gewerblich zu qualifizieren. Tatsächlich hat der Kläger nicht der Gewerbesteuer unterliegende Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt.
- 13 b) Die irrige Beurteilung betraf einen bestimmten Sachverhalt.
- 14 Nach ständiger Rechtsprechung ist unter einem bestimmten Sachverhalt der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff erfasst nicht nur eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes steuerrechtlich bedeutsames Merkmal, sondern --entgegen der Rechtsansicht des Klägers-- den einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (vgl. BFH-Urteile vom 14. November 2012 I R 53/11, BFH/NV 2013, 690, Rz 9; in BFHE 248, 504, Rz 17, m.w.N.).
- 15 Natürliche Personen werden zur Gewerbesteuer herangezogen, wenn sie im Inland einen stehenden Gewerbebetrieb unterhalten. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist hierfür maßgeblich, dass sie eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ausüben. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Bei der Prüfung der Frage, ob der Kläger ein gewerbesteuerpflichtiges Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG unterhalten hat, war daher auf seine gesamte Tätigkeit als Konkurs-/Insolvenzverwalter abzustellen (so auch FG Berlin, Urteil vom 2. Dezember 1986 V 84/85, EFG 1987, 441); dies war der maßgebliche "bestimmte Sachverhalt" i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO. Die Frage, ob die Beteiligung fachlich vorgebildeter Angestellter der Annahme einer selbständigen Arbeit entgegensteht, war hingegen nur ein einzelnes steuererhebliches Merkmal.
- 16 c) Die Gewerbesteuerbescheide wurden durch den BFH mit Urteil vom 15. Dezember 2010 in BFH/NV 2011, 1309 zugunsten des Klägers aufgehoben (§ 174 Abs. 4 Satz 2 AO); die anschließende Aufhebung der genannten

Gewerbsteuerermessbescheide durch das FA war nur noch deklaratorisch.

- 17** 3. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen berechnete das FA nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO, die auf der irrigen Annahme der Erzielung gewerblicher Einkünfte beruhenden Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 zu ändern und die richtigen steuerlichen Folgerungen aus dem Sachverhalt durch Versagung der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a.F. zu ziehen.
- 18** a) § 174 Abs. 4 Satz 1 AO erlaubt nur, aus demselben --unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten-- Sachverhalt andere (richtige) steuerliche Folgerungen in einem anderen Steuerbescheid zu ziehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647, unter B.1.b; Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 174 Rz 52); eine vollständige Identität der Sachverhalte ist allerdings nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 504, Rz 17, m.w.N.). Die steuerlichen Folgerungen dürfen nur aus dem Sachverhalt, nicht aus den steuerlichen Folgerungen dieses Sachverhalts gezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1994 XI R 45/93, BFHE 174, 290, unter II.3.; Klein/Rüsken, a.a.O., § 174 Rz 56); deshalb ist es nicht zulässig, die steuerlichen Folgerungen auf andere bestandskräftige Steuerbescheide ebenfalls zugunsten des Steuerpflichtigen entsprechend zu übertragen (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 1999 XI R 28/98, BFHE 188, 409, BStBl II 1999, 475, unter II.2.). Die Folgeänderung muss nicht auf die gleiche Rechtsfolge gerichtet sein (vgl. BFH-Urteil in BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647, unter B.II.2.a) oder die gleiche Steuerart betreffen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 409, BStBl II 1999, 475, unter II.2.; vom 30. August 2007 IV R 50/05, BFHE 218, 564, BStBl II 2008, 129, unter II.1.b bb, m.w.N.). Maßgeblich ist allein, ob, bezogen auf den zu beurteilenden Sachverhalt, eine sachliche Verbindung zwischen beiden Regelungsgegenständen besteht (BFH-Urteil in BFHE 218, 564, BStBl II 2008, 129, unter II.1.b bb). Der Steuerpflichtige soll im Fall seines Obsiegens an seinem Rechtsstandpunkt festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 504, Rz 17, m.w.N.). Da die Regelung den Ausgleich einer zugunsten des Steuerpflichtigen eingetretenen Änderung bezweckt, erlaubt sie nur eine Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 690, Rz 16).
- 19** b) Im Streitfall bewegt sich die vom FA vorgenommene Korrektur in diesen Grenzen.
- 20** Entgegen der Rechtsansicht des Klägers sind die richtigen steuerlichen Folgerungen aus dem Sachverhalt (Konkurs-/Insolvenzverwaltertätigkeit) und nicht aus den steuerlichen Folgerungen dieses Sachverhalts gezogen worden (gleicher Ansicht FG München, Urteil vom 29. April 2003 2 K 2925/02, juris). Die Gewährung der Tarifbegrenzung nach § 32c Abs. 1 EStG a.F. setzt u.a. voraus, dass in dem zu versteuernden Einkommen gewerbliche Einkünfte i.S. des Abs. 2 enthalten sind. Nach Abs. 2 Satz 1 sind gewerbliche Einkünfte "vorbehaltlich des Satzes 2 Gewinne oder Gewinnanteile, die nach § 7 ... des Gewerbesteuergesetzes der Gewerbesteuer unterliegen". Die Annahme von der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinnen nach § 32c Abs. 2 EStG a.F. i.V.m. § 7 GewStG setzt daher ebenso wie das Vorliegen eines gewerbsteuerpflichtigen Einzelunternehmens i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 EStG voraus. Demnach beruhen beide steuerliche Folgerungen --sowohl die Aufhebung des Gewerbesteuerermessbescheids als auch die Versagung der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a.F.-- auf der Qualifikation der vom Kläger ausgeübten Konkurs-/Insolvenzverwaltertätigkeit und damit auf dem gleichen "bestimmten Sachverhalt" i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO. Beide Regelungsgegenstände sind sachlich miteinander verbunden; es handelt sich um zwei aus dem gleichen Sachverhalt abgeleitete steuerliche Folgerungen. Dass die steuerlichen Folgerungen bei der Einkommensteuer andere sind (Versagung der Tarifbegrenzung) als bei der Gewerbesteuer (fehlende Gewerbesteuerpflicht) ist ebenso unschädlich wie der Umstand, dass unterschiedliche Steuerarten betroffen sind.
- 21** c) Ebenso lässt sich --entgegen der Ansicht des Klägers-- aus der Rechtsprechung des BFH nicht ableiten, § 174 Abs. 4 AO sei auf Tarifbestimmungen nicht anwendbar. Weder dem Wortlaut noch den vom Kläger zitierten BFH-Urteilen lässt sich eine derartige Einschränkung entnehmen.
- 22** aa) In dem Senatsurteil vom 27. Januar 2011 III R 90/07 (BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543) war die Frage zu klären, ob aufgrund der nachträglichen Festsetzung/Zahlung von Kindergeld der bestandskräftig durch Steuerbescheid festgesetzte Solidaritätszuschlag noch durch den Ansatz der für Kinder zu gewährenden Freibeträge (vgl. § 3 Abs. 2 des Solidaritätszuschlagsgesetzes i.V.m. § 32 Abs. 6 EStG) herabgesetzt werden kann. Der Senat ließ in dieser Entscheidung § 174 Abs. 4 AO nicht deshalb unerwähnt, weil diese Norm nicht anwendbar war, sondern weil sie die begehrte Herabsetzung des Solidaritätszuschlags nicht ermöglicht hätte. So erlaubt § 174 Abs. 4 AO --wie ausgeführt-- nur eine Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen, nicht hingegen die Übertragung der steuerlichen Folgerungen auf andere bestandskräftige Steuerbescheide zugunsten des Steuerpflichtigen.
- 23** bb) In dem BFH-Urteil vom 8. Juli 1992 XI R 54/89 (BFHE 168, 231, BStBl II 1992, 867) wurde entschieden, dass

§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO der Finanzbehörde keine Rechtsgrundlage dafür bietet, einen bereits durch eine Gerichtsentscheidung geänderten Steuerbescheid nochmals nach dieser Vorschrift zu ändern. Die fehlende Anwendbarkeit dieser Korrekturvorschrift lag daher nicht darin begründet, dass materiell-rechtlich (u.a.) eine Tarifvorschrift (§ 34 EStG) in Streit stand, sondern darin, dass das FA die richtigen steuerlichen Folgerungen in dem durch das Gericht geänderten Steuerbescheid und nicht --wie § 174 Abs. 4 Satz 1 AO voraussetzt-- in einem anderen Steuerbescheid ziehen wollte.

- 24** 4. Die Änderung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 war nicht wegen Ablaufs der Festsetzungsverjährung ausgeschlossen.
- 25** a) Der BFH hat die fehlerhaften Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2000 vom 19. Juli 2005 mit Urteil vom 15. Dezember 2010 aufgehoben (vgl. § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheide 1998 bis 2000 vom 10. und 22. Juni 2011 sind demnach binnen der Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO erlassen worden.
- 26** b) Der Unbeachtlichkeit des Fristablaufs nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO könnte auch nicht dessen Satz 4 entgegenstehen.
- 27** aa) Nach § 174 Abs. 4 Satz 4 AO ist der Fristablauf für den Fall, dass die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO unbeachtlich. Der in Abs. 4 Satz 4 genannte "später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid" ist der auf Rechtsbehelf oder Antrag des Steuerpflichtigen aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 1993 I R 20/93, BFHE 173, 184, BStBl II 1994, 327, unter II.B.5.; vom 23. Mai 1996 IV R 49/95, BFH/NV 1997, 89; Senatsurteil vom 15. Januar 2009 III R 81/07, BFH/NV 2009, 1073, unter II.b; BFH-Beschluss vom 8. Februar 2007 XI B 70/06, BFH/NV 2007, 1071, unter 2.; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 52; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 185), hier die Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2000 vom 19. Juli 2005.
- 28** bb) Die Festsetzungsfristen für die Einkommensteuer 1998 bis 2000 waren bei Erlass der später aufgehobenen Gewerbesteuermessbescheide 1998 bis 2000 vom 19. Juli 2005 noch nicht abgelaufen. Damit kommt es auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO nicht an.
- 29** Die --regulär am 31. Dezember 2004 endenden (Eingang der Steuererklärungen im Jahr 2000; vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO)-- Festsetzungsfristen für die Jahre 1998 und 1999 waren im Streitfall zumindest bis zum Ablauf des 25. August 2005 gehemmt. Aufgrund der beim Kläger durchgeführten --sich u.a. auf die Einkommensteuer 1998 und 1999 erstreckenden-- Außenprüfung endeten die Festsetzungsfristen nicht, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar wurden (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO). Die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide vom 21. Juli 2005 galten am 25. Juli 2005 als bekanntgegeben (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO i.V.m. § 108 Abs. 3 AO). Deren Unanfechtbarkeit (vgl. dazu Frotscher in Schwarz/ Pahlke, a.a.O., § 171 AO Rz 97) konnte daher frühestens mit Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist (vgl. § 355 Abs. 1 AO) am 25. August 2005 eintreten. Die (reguläre) Festsetzungsfrist für das Jahr 2000 endete aufgrund der im Jahr 2002 eingereichten Einkommensteuererklärung ohnehin erst am 31. Dezember 2006 (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).
- 30** 5. Entgegen der Rechtsansicht des Klägers ist die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO auch nicht wegen der fehlenden Korrekturmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen.
- 31** a) Das FG ist in Übereinstimmung mit den Beteiligten zutreffend davon ausgegangen, dass der Gewerbesteuermessbescheid kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO für die Gewährung der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a.F. ist (Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, 186. Lieferung November 1996, § 32c EStG Rz 15; a.A. Schmidt/Glanegger, EStG, 21. Aufl., § 32c Rz 10). Grundlagenbescheide sind gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO Feststellungsbescheide, Steuermessbescheide oder sonstige für eine Steuerfestsetzung bindende Verwaltungsakte. Für die Annahme einer derartigen Bindungswirkung ist nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich eine gesetzliche Regelung erforderlich (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543, Rz 20, m.w.N.). Hieran fehlt es. § 32c EStG a.F. bestimmt nicht, dass die Gewährung der Tarifbegrenzung vom Gewerbesteuer- oder Gewerbesteuermessbescheid abhängt. Eine solche verfahrensrechtliche Bindungswirkung lässt sich auch nicht aus der in § 32c Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. gebrauchten Formulierung ableiten, wonach Gewinne oder Gewinnanteile begünstigt sind, die "... der Gewerbesteuer unterliegen". Hiermit bringt der Gesetzgeber gerade nicht

--obwohl ihm dies möglich gewesen wäre-- hinreichend klar zum Ausdruck, dass die Gewährung der Tarifbegünstigung von der Festsetzung der Gewerbesteuer oder des Gewerbesteuermessbetrags abhängen soll. Vielmehr wird mit dieser Formulierung gesagt, dass für die Gewährung der Tarifbegrenzung die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Vornahme einer Gewerbebesteuerung vorliegen müssen. Aus der fehlenden Korrekturmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO lässt sich jedoch nicht ableiten, dass eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO ausscheidet. Vielmehr hätte sich umgekehrt bei Eingreifen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Frage gestellt, ob diese Bestimmung dem § 174 Abs. 4 AO vorgeht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28. September 2009 IV B 99/08, BFH/NV 2010, 167; Frotscher in Schwarz/ Pahlke, a.a.O., § 174 AO Rz 38 ff.).

- 32** b) Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem vom Kläger zitierten BFH-Urteil in BFHE 218, 503, BStBl II 2008, 4. Dieser Entscheidung lässt sich nicht entnehmen, dass der --die Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auslösende-- geänderte Gewinnfeststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) aufgrund eines Rechtsbehelfs oder Antrags geändert wurde. Damit fehlte es bereits an den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO.
- 33** c) Ebenso wenig folgt etwas anderes aus dem mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2001 eingefügten --die Vorschrift des § 32c EStG a.F. ersetzenden-- § 35 EStG (vgl. § 52 Abs. 50a EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4). Nach § 35 Abs. 1 EStG wird die auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer durch pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer ermäßigt. Für die Ermittlung dieser Steuerermäßigung werden in § 35 Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG verschiedene Bescheide zu Grundlagenbescheiden bestimmt. Diese Regelung dient der verfahrensrechtlichen Vereinfachung und soll sicherstellen, dass bei veränderten Ausgangsgrößen auch die Steuerermäßigung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO korrigiert werden kann (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 116; BTDrucks 16/4841, S. 65; HHR/ Levedag, § 35 EStG Rz 81). Hieraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass in den Jahren vor Geltung des § 35 EStG eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO trotz Vorliegens der Voraussetzungen ausgeschlossen gewesen sein soll.
- 34** d) Dem hier gefundenen Ergebnis steht auch nicht der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1997 GrS 1/96 (BFHE 184, 1, BStBl II 1998, 83) entgegen. Der Große Senat entschied, dass § 174 Abs. 4 AO nicht die verfahrensrechtliche Möglichkeit eröffnet, vorab eine andere bestandskräftige Veranlagung (hier Körperschaftsteuer 1984) aufzuheben oder zu ändern, um hieraus die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides (Körperschaftsteuer 1985) herzuleiten. Somit hätte die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO auf Tatbestandsseite vorausgesetzt, dass zunächst der angefochtene Bescheid (Körperschaftsteuer 1985) geändert oder aufgehoben worden wäre, bevor auf Rechtsfolgenseite die bestandskräftige Vorjahresveranlagung (Körperschaftsteuer 1984) hätte korrigiert werden können (vgl. Stapperfend, Anm. zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1997 GrS 1/96, Finanz-Rundschau 1998, 103). Hieran fehlte es, so dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO überhaupt nicht gegeben waren. Ebenso lehnte der Große Senat des BFH eine analoge Anwendung des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ab (Beschluss in BFHE 184, 1, BStBl II 1998, 83, unter C.II.2.). Im Streitfall sind hingegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gegeben.
- 35** 6. Schließlich kann der Senat nicht erkennen, aus welchen Gründen die Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen 1998 bis 2000 gegen Art. 1 GG verstoßen soll.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de