

Urteil vom 21. Februar 2017, VIII R 46/13

Zum Verhältnis einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur Feststellung von dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften sowie zum Merkmal der Tatsache i.S. von § 173 AO

ECLI:DE:BFH:2017:U.210217.VIIIR46.13.0

BFH VIII. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 5 Nr 1, AO § 181 Abs 1 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 23. Oktober 2012, Az: 15 K 883/10

Leitsätze

1. Liegen die Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) und für eine Feststellung der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO) vor, können beide Feststellungen miteinander verbunden werden. Eine Nachholung der Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist auch während des finanzgerichtlichen Verfahrens möglich .
2. Die konkrete Höhe der in einer deutschen Betriebsstätte erzielten Einnahmen sowie der Umstand, dass keine Aufzeichnungen vorhanden sind, die eine direkte Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben einerseits zu der deutschen und andererseits zu der ausländischen Betriebsstätte ermöglichen, sind im Zusammenhang mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO .
3. Verletzt das FA seine Aufklärungspflicht und der Steuerpflichtige die ihm obliegende Mitwirkungspflicht, steht der Änderung des Steuerbescheides gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO der Grundsatz von Treu und Glauben nur dann entgegen, wenn der Verstoß des FA die Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen deutlich überwiegt .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24. Oktober 2012 15 K 883/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berechtigt war, den bestandskräftigen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2005 (Streitjahr) gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zu ändern und zugleich erstmals dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte festzustellen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, unterhielt im Streitjahr ein "Ingenieurbüro für technische Übersetzungen". Gesellschafter der Klägerin waren E und F. Seit Mitte des Kalenderjahres 1999 betrieb die Klägerin ihr Unternehmen in einer weiteren Betriebsstätte in B (Spanien). Die in der spanischen Betriebsstätte erzielten Umsätze führte die Klägerin nahezu ausschließlich an in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige Unternehmen aus. Den Gewinn aus ihrem (einheitlichen) Unternehmen ermittelte sie durch separate Betriebsstätten-Buchführungen. Den Gewinn aus der deutschen Betriebsstätte ermittelte sie durch

Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), den Gewinn der spanischen Betriebsstätte durch Bestandsvergleich nach spanischem Recht.

- 3 Die Klägerin erklärte in den Feststellungserklärungen für die Jahre 1999 bis 2006 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i.S. des § 18 EStG. Dabei gab sie die in der spanischen Betriebsstätte erzielten Einkünfte nicht in der hierfür vorgesehenen Anlage AUS ihrer Feststellungserklärungen an. Sie fügte ihren Gewinnermittlungen allerdings jährlich eine Bescheinigung ihrer Steuerberaterin mit folgendem Inhalt bei:
- 4 "Bescheinigung
Seit Mitte des Kalenderjahres 1999 betreibt die Gesellschaft noch eine weitere Betriebsstätte in [...]. Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien sowie den entsprechenden Einzelsteuergesetzen der Länder wurde der Umsatz und der Gewinn aus der Betriebsstätte in [...] in Spanien versteuert. Demzufolge handelt es sich bei der hier vorliegenden Einnahme-/Überschussrechnung um die Betriebsstätte in Deutschland. Sämtliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus der Betriebsstätte in Spanien sind in der o.g. Einnahmen-/Überschussrechnung nicht enthalten."
- 5 In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter entfallenden Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von 119.006,17 €. Hierbei handelte es sich ausschließlich um den in Deutschland erzielten Gewinn. Das FA veranlagte die Klägerin mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 12. September 2007 erklärungsgemäß. Der nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig.
- 6 In den Jahren 2008/2009 führte das FA eine Betriebsprüfung bei der Klägerin durch, die sich auf die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2006 bezog. Da die Klägerin keine Aufzeichnungen darüber geführt hatte, welche Einnahmen/Ausgaben welcher Betriebsstätte zuzurechnen waren, war eine nachträgliche Ermittlung der Betriebsstättengewinne nach der direkten Methode nicht möglich. Daher kam es zu einer einvernehmlichen, schätzweisen Aufteilung der Gewinne auf die Betriebsstätten nach der indirekten Methode. Zudem gelangte der Prüfer wegen des "nicht unbeträchtlichen Umfanges von Fremdleistungen" zu der Auffassung, dass die Tätigkeit der Klägerin als gewerblich zu beurteilen sei.
- 7 Hierauf erließ das FA u.a. am 10. Juli 2009 einen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem es sowohl die auf die deutsche als auch auf die spanische Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteile berücksichtigte und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 230.645,79 €, bei deren Ermittlung ausländische Einkünfte aus Spanien i.S. des § 34c Abs. 1 EStG in Höhe von 80.252 € berücksichtigt wurden, feststellte.
- 8 Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin u.a. die Freistellung der spanischen Betriebsstättengewinne von der deutschen Besteuerung geltend. Zudem war sie der Auffassung, dass der bestandskräftige Feststellungsbescheid nicht mehr geändert werden könne.
- 9 Da das FA zunächst nicht über den Einspruch entschied, erhob die Klägerin Untätigkeitsklage. Sie beantragte ferner eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO.
- 10 Am 25. November 2010 erließ das FA eine Einspruchsentscheidung, in der es die gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte der Klägerin für das Streitjahr als solche aus Gewerbebetrieb in Höhe von 150.393,79 € und die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien als steuerfrei belassenen, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte in Höhe von 80.252 € gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO feststellte. Damit entsprach es zwar teilweise dem Begehren der Klägerin, jedoch blieb streitig, ob die Voraussetzungen des § 173 AO für eine Änderung des bestandskräftigen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheides gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO für das Streitjahr gegeben waren und gewerbliche Einkünfte vorlagen.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1731 veröffentlichten Gründen mit Urteil vom 24. Oktober 2012 15 K 883/10 ab.
- 12 Ihre Revision begründet die Klägerin mit der Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 13 Sie ist der Auffassung, dem FA seien keine Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nachträglich bekannt geworden. Das FA hätte anhand der vorgelegten jährlichen Bescheinigungen den steuerlichen Sachverhalt vollständig

einordnen können. Für die Feststellung, dass eine steuererhöhende Tatsache vorliege, seien keine weiteren Angaben, wie etwa die Höhe der konkreten Gewinne, notwendig gewesen. Veranlasse das FA gleichwohl ohne die spanischen Gewinne, so habe es diese als insgesamt nicht steuererhöhend eingeordnet. Die Höhe der Gewinne der spanischen Betriebsstätte könne daher keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache sein, sondern stelle eine Schlussfolgerung dar.

- 14 Mit der Vorlage der jährlichen Bescheinigungen habe sie, die Klägerin, ihren Mitwirkungspflichten genügt. Daher sei eine Abwägung beiderseitiger Pflichtverletzungen nicht geboten gewesen. Zudem sei die vom FG vorgenommene Abwägung fehlerhaft.
- 15 Das FA sei nach Treu und Glauben gehindert, den Steuerbescheid zu ändern, weil die Klärung des Auslandssachverhaltes bewusst verschleppt worden sei.
- 16 Die Begründung des FG, dass die jährliche Vorlage der Bescheinigung zu den in Spanien erzielten Einnahmen nicht ausreiche, sei widersprüchlich und verstoße gegen den Akteninhalt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Mit der Annahme, die Bescheinigung hätte übersehen werden können, widerspreche sich das FG selbst und der höchstrichterlichen Rechtsprechung sowie den Ausführungen der zuständigen Sachbearbeiterin, die nicht mitgeteilt habe, dass hinsichtlich der steuerlichen Einordnung des mit der Bescheinigung mitgeteilten Sachverhaltes Zweifel bestanden hätten.
- 17 Das FG habe wesentliche aktenkundige Tatsachen und Ausführungen, insbesondere bezüglich der Ermittlungspflichtverletzung des FA, nicht berücksichtigt. Es habe damit seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) und den nachgewiesenen Verstoß des FA gegen die prozessuale Wahrheitspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) hinsichtlich ihm bekannter Tatsachen unberücksichtigt gelassen.
- 18 Das FG habe den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO) und ein faires Verfahren (Art. 2 GG in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip) verletzt, weil es das rechtswidrige Verhalten des FA sowie den hierdurch für die Klägerin verursachten irreparablen Schaden nicht berücksichtigt habe.
- 19 Die Klägerin beantragt, das angefochtene FG-Urteil, den Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 10. Juli 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 25. November 2010 und die Feststellung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte vom 25. November 2010 aufzuheben.
- 20 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 22 Das FG hat zutreffend erkannt, dass das FA den bestandskräftigen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 12. September 2007 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern konnte. Auch die erstmals mit der Einspruchsentscheidung erfolgte Feststellung der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte ist rechtmäßig.
- 23 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind zum einen die Änderung des bestandskräftigen Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 12. September 2007 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Bezug auf die Art der Einkünfte der Klägerin und deren Höhe sowie zum anderen die Rechtmäßigkeit der erstmals mit der Einspruchsentscheidung erfolgten Feststellung steuerfreier, dem Progressionsvorbehalt unterliegender Einkünfte der Klägerin.
- 24 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) enthält ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die im Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere auch die

Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, m.w.N.).

- 25** Mit ihrer Klage hat die Klägerin die Höhe der im Änderungsbescheid vom 10. Juli 2009 festgestellten Einkünfte und deren Qualifikation als solche aus Gewerbebetrieb angefochten. Sowohl ihr vorrangiges Ziel, den Änderungsbescheid mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 173 AO aufheben zu lassen, als auch ihr (hilfsweise) geltend gemachtes Begehren, die spanischen Betriebsstättengewinne von der Besteuerung in Deutschland freizustellen, konnte die Klägerin (zunächst) nur durch die Anfechtung des gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergangenen Feststellungsbescheides vom 10. Juli 2009 verfolgen.
- 26** b) Die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist jedoch von der Feststellung der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO zu unterscheiden. Es handelt sich um jeweils eigenständige Verwaltungsakte (Regelungen). Liegen die Voraussetzungen beider Verfahren vor, können die Feststellungen miteinander verbunden werden (z.B. BFH-Urteile vom 20. Mai 2015 I R 75/14, BFH/NV 2015, 1687; vom 18. Dezember 2002 I R 92/01, BFHE 201, 447). Auch die Nachholung der Feststellung gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist grundsätzlich zulässig. Insoweit kann während des finanzgerichtlichen Verfahrens ein erstmaliger (ergänzender) Feststellungsbescheid gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ergehen, der in einem notwendigen sachlichen Zusammenhang zu dem ursprünglichen (einheitlichen) Bescheid steht, so dass dieser i.S. von § 68 FGO bzw. § 365 Abs. 3 AO "ersetzt" wurde und (teilweise) an dessen Stelle getreten ist (vgl. BFH-Beschluss vom 4. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521).
- 27** Dementsprechend ist mit der Einspruchsentscheidung vom 25. November 2010 zum einen eine (erneut) geänderte gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergangen sowie (dem hilfsweise geltend gemachten Klagebegehren folgend) erstmalig ein Feststellungsbescheid gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO. Beide Feststellungen stehen zueinander in einer Wechselwirkung. Die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO hätte bei der dem Klagebegehren der Klägerin entsprechenden Beurteilung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte in der spanischen Betriebsstätte zwangsläufig Auswirkungen auf die rechtlich verselbständigte (nachzuholende) Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 2015 I R 50/14, BFHE 253, 52; vom 20. Januar 2005 IV R 22/03, BFHE 209, 108, BStBl II 2005, 559, m.w.N.). Vor diesem Hintergrund erstreckte sich die Klage der Klägerin auch gegen die erstmalige Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO. Die Klage war insoweit zulässig, denn eines (gesonderten) Vorverfahrens gemäß § 44 FGO bedurfte es nicht (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521).
- 28** Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Klagebegehren --wie auch in ihrem Antrag zum Ausdruck kommt-- in vollem Umfang weiter. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind demnach ebenfalls beide in dem Bescheid vom 25. November 2010 zusammengefassten Feststellungsbescheide.
- 29** c) Eine --im Revisionsverfahren gemäß § 123 FGO nachholbare-- Beiladung der Gesellschafter der Klägerin (§ 60 Abs. 3 FGO, § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) in Bezug auf die Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO war nicht geboten. Klagebefugt ist die Klägerin (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), nicht aber deren Gesellschafter. Der Anwendungsbereich des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO wird nicht allein dadurch eröffnet, dass die gesondert und einheitlich festgestellten ausländischen Besteuerungsgrundlagen Einfluss auch auf die Besteuerung des Gesellschafters nehmen. Insbesondere dann, wenn Uneinigkeit über die Qualifikation und/oder die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte besteht, ist nur die Gesellschaft selbst rechtsbehelfsbefugt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. August 2015 I R 42/14, BFH/NV 2016, 164). Dies gilt auch im Streitfall, in dem --neben der Frage der Änderbarkeit nach § 173 AO-- sowohl in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO als auch die Feststellung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO materiell-rechtlich allein die Qualifikation und die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte streitig ist, nicht hingegen deren Verteilung unter den Gesellschaftern.
- 30** 2. Die im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 25. November 2010 getroffene Feststellung, bei den Einkünften der Klägerin handele es sich um solche aus Gewerbebetrieb, ist zutreffend. Der Senat verweist hierzu auf seine Entscheidung in dem Verfahren VIII R 45/13 vom 21. Februar 2017 (BFHE 257, 256). Auch die Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegt keinen Bedenken. Sie entspricht der im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgten einvernehmlichen Festlegung der Beteiligten.

- 31** 3. Das FG hat zutreffend erkannt, dass das FA den bestandskräftigen Feststellungsbescheid vom 12. September 2007 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hinsichtlich der Feststellung zur Art der Einkünfte ändern konnte.
- 32** Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.
- 33** a) Die Regelung gilt sinngemäß für die gesonderte Feststellung gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO (z.B. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 55/06, BFHE 226, 14, BStBl II 2009, 950). Ob eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache zu einer höheren Steuer führt, ist bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von ertragsteuerlichen Besteuerungsgrundlagen einer Personengesellschaft nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO danach zu beurteilen, ob und wie sich die Besteuerungsgrundlagen für jeden einzelnen Feststellungsbeteiligten erhöhen (BFH-Urteil in BFHE 226, 14, BStBl II 2009, 950). Ändern sich nicht betragsmäßige Besteuerungsgrundlagen, sondern wie hier die Einordnung von Einkünften unter eine Einkunftsart, ist § 173 Abs. 1 AO ebenfalls anwendbar (vgl. z.B. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 181 AO Rz 20b; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 173 Rz 39.1).
- 34** b) Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Keine Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind demgegenüber Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere juristische Subsumtionen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. Februar 2013 IX R 24/12, BFHE 240, 265, BStBl II 2013, 484, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 26. Juni 2014 VI R 94/13, BFHE 246, 182, BStBl II 2014, 864). Wird nachträglich bekannt, dass der Steuerpflichtige nicht erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, so stellt die Höhe dieser Einkünfte die steuerlich relevante Tatsache dar, die zu einer Änderung nach § 173 AO führt (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1993 III R 58/92, BFHE 172, 397, BStBl II 1994, 346). Auch die Höhe bestimmter der Besteuerung zugrunde zu legender Einnahmen ist Tatsache in diesem Sinne (BFH-Urteil vom 23. April 1991 VIII R 87/87, BFH/NV 1992, 75).
- 35** c) Eine Tatsache ist nachträglich bekannt geworden, wenn sie das FA bei Erlass des geänderten Steuerbescheides noch nicht kannte (z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 VI R 61/09, BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479). Insoweit gilt der Inhalt der in der zuständigen Dienststelle geführten Steuerakten als bekannt, ohne dass es auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankommt (BFH-Beschluss vom 14. Mai 2013 X B 33/13, BFHE 241, 9, BStBl II 2013, 997; BFH-Urteil vom 3. Mai 1991 V R 36/90, BFH/NV 1992, 221, m.w.N.). Bei Tatsachen, die sich nicht aus den Akten ergeben, ist hingegen die positive Kenntnis des zuständigen Bearbeiters erforderlich; ein Kennenmüssen reicht hier nicht aus (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 241, 9, BStBl II 2013, 997; vgl. auch BFH-Urteile vom 13. Juni 2012 VI R 85/10, BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5; vom 13. Januar 2011 VI R 62/09, BFH/NV 2011, 751, m.w.N.).
- 36** d) Hiernach ist bezogen auf den streitgegenständlichen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) --wie das FG zutreffend erkannt hat-- der Umstand, dass die Klägerin nicht über Aufzeichnungen verfügt hat, die eine direkte Zuordnung der insgesamt angefallenen Einnahmen und Ausgaben zu den Betriebsstätten der Klägerin in Deutschland bzw. Spanien ermöglicht haben, ebenso Tatsache i.S. des § 173 AO wie die konkrete Höhe der von der Klägerin in ihrer Betriebsstätte in Deutschland erzielten Einnahmen. Tatsache ist ferner der Umstand, dass sich die von der Klägerin zugekauften Fremdübersetzungen in nicht unerheblichem Umfang auf Sprachen bezogen haben, die die Gesellschafter der Klägerin nicht beherrscht haben.
- 37** Diese Tatsachen sind dem FA nachträglich bekannt geworden. Im Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 12. September 2007 war dem FA zwar bekannt, dass die Klägerin eine ausländische Betriebsstätte in Spanien unterhielt und hieraus Einkünfte erzielte. Ihm war ferner aufgrund der Gewinnermittlung beigefügten Erklärung bekannt, dass in den von der Klägerin erklärten Einkünften die in der spanischen Betriebsstätte erzielten Gewinne nicht enthalten waren. Bekannt war --aufgrund der vorliegenden Kontrollmitteilungen und des mit der Klägerin geführten Schriftverkehrs-- ebenfalls, dass die Klägerin im Rahmen der Erledigung der ihr erteilten Aufträge Fremdübersetzer eingesetzt hat. Nicht bekannt waren zu diesem Zeitpunkt indes die konkrete Höhe der erzielten Einkünfte und der Umstand, dass die Klägerin nicht über Aufzeichnungen verfügte, die eine direkte Zuordnung der Einkünfte zu den jeweiligen Betriebsstätten ermöglicht hätten. Unbekannt war für das FA auch, dass die Fremdübersetzungen sich zu einem nicht unerheblichen Teil auf Sprachen bezogen haben, die die Gesellschafter der Klägerin selbst nicht beherrschten. All diese Tatsachen sind dem FA erst nachträglich bekannt geworden.
- 38** Dass das FA diese nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen bei gehöriger Erfüllung seiner

Amtsermittlungspflicht früher hätte kennen können, ist --anders als die Klägerin meint-- nicht in Bezug auf das Merkmal des "nachträglichen Bekanntwerdens von Tatsachen" relevant. Maßgeblich ist insoweit die positive Kenntnis des FA, nicht aber ein "Kennenmüssen". Allerdings kann einer entsprechenden Pflichtverletzung im Rahmen der Prüfung eines etwaigen Ausschlusses der Änderungsbefugnis gemäß § 173 AO nach dem Grundsatz von Treu und Glauben Bedeutung zukommen (s. hierzu Ausführungen unter II.3.f).

- 39** e) Die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen waren für die höhere Steuer erheblich.
- 40** aa) Ein Feststellungsbescheid darf wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel nur aufgehoben oder geändert werden, wenn das FA bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen und Beweismittel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders entschieden hätte (z.B. BFH-Urteil vom 9. April 2014 X R 1/11, BFH/NV 2014, 1499; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. November 1987 GrS 1/86, BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180), d.h. die neuen Tatsachen bzw. Beweismittel rechtserheblich sind. § 173 AO bietet keine Rechtsgrundlage für die Beseitigung von Rechtsfehlern (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180).
- 41** bb) Das Fehlen von Aufzeichnungen zur Aufteilung der in den Betriebsstätten erzielten Einnahmen war ebenso wie die hiermit in Zusammenhang stehende (abweichende) Zuordnung der Einnahmen zu den Betriebsstätten (auch) für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erheblich. Beide Tatsachen hatten nicht nur unmittelbar Einfluss auf die Höhe der --erstmalig mit Bescheid vom 25. November 2010 gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO festgestellten-- dem Progressionsvorbehalt unterliegenden und in Spanien besteuerten Einkünfte, sondern auch auf die Höhe der gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellenden inländischen Einkünfte der Klägerin. Bei rechtzeitiger Kenntnis der konkreten Höhe der der Betriebsstätte in Deutschland zuzuordnenden Einkünfte wäre das FA zu einer abweichenden Feststellung dieser Einkünfte der Klägerin gekommen.
- 42** Erheblich für die im Gewinnfeststellungsbescheid selbständige Feststellung zur Qualifizierung der von der Klägerin erzielten Einkünfte als freiberuflich bzw. gewerblich war der Umstand, dass die Klägerin in nicht unerheblichem Umfang Fremdübersetzungen in nicht von den Gesellschaftern der Klägerin beherrschten Sprachen zugekauft hat. Insoweit verweist der Senat auf seine Entscheidung in dem Verfahren VIII R 45/13 vom 21. Februar 2017 (BFHE 257, 256). Die rechtzeitige Kenntnis des im Streitjahr bestehenden Umfangs an Fremdübersetzungen hätte zu einer abweichenden Feststellung der Art der Einkünfte der Klägerin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb geführt.
- 43** Dass das FA zunächst u.U. rechtsirrig angenommen hat, die in der spanischen Betriebsstätte erzielten Einkünfte der Klägerin seien steuerlich unbeachtlich, führt zu keinem anderen Ergebnis. Ein solcher Irrtum in Bezug auf die Relevanz für die Feststellung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünfte, die Gegenstand des Feststellungsbescheides gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO sind, ändert nichts an der dargelegten Erheblichkeit der nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen in Bezug auf die Höhe der gewerblichen Einkünfte der Klägerin, die Gegenstand des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind.
- 44** f) Der Grundsatz von Treu und Glauben steht einer Änderung des Feststellungsbescheides vom 12. September 2007 trotz der Verletzung der Aufklärungspflicht durch das FA nicht entgegen. Die entsprechende Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 45** aa) Eine Änderung eines Steuerbescheides zum Nachteil des Steuerpflichtigen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO kann ausgeschlossen sein, wenn dem FA die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre. Hierauf kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich aber nur dann berufen, wenn er seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt hat. Haben es sowohl der Steuerpflichtige als auch das FA versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel den Steuerpflichtigen die Verantwortung, mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2013 X B 164/12, BFH/NV 2013, 694; BFH-Urteil vom 20. April 2004 IX R 39/01, BFHE 206, 105, BStBl II 2004, 1072). Eine Änderungsbefugnis des FA ist in solchen Fällen insbesondere dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige in abgabenrechtlichen Antragsvordrucken zu entscheidungsrelevanten Tatsachenfragen entweder überhaupt keine oder sogar inhaltlich unrichtige Angaben gemacht hat (vgl. BFH-Urteile vom 17. Dezember 1997 III R 39/93, BFH/NV 1998, 812; vom 11. November 1987 I R 108/85, BFHE 151, 333, BStBl II 1988, 115, sowie in BFH/NV 1992, 75, m.w.N.). Demgegenüber scheidet in Fällen beiderseitiger Pflichtverletzungen eine Änderungsmöglichkeit aus, wenn der Verstoß des FA deutlich überwiegt (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 694; BFH-Urteil vom 20. Dezember 1988 VIII R 121/83, BFHE 156, 339, BStBl II 1989, 585).

- 46** Ob eine entsprechende Pflichtverletzung vorliegt, ist ebenso wie die unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Streitfalles gebotene Abwägung der Pflichtverstöße gegeneinander Tatfrage, deren Beantwortung dem FG als Tatsacheninstanz obliegt und die im Rahmen des Revisionsverfahrens nur begrenzt überprüft werden kann (z.B. BFH-Beschluss vom 18. August 2010 X B 178/09, BFH/NV 2010, 2010).
- 47** bb) Nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen des FG hat das FA die ihm obliegenden Ermittlungspflichten verletzt. Es hätte aufgrund der vorliegenden Informationen --insbesondere der der Gewinnermittlung beigefügten Bescheinigung-- Anlass gehabt, die Höhe der in der spanischen Betriebsstätte erzielten Einnahmen und damit auch deren (zutreffende) Aufteilung auf die jeweiligen Betriebsstätten zu klären. Auch die Kenntnis des Umstands, dass die Klägerin Fremdübersetzungen zugekauft hat, wäre Anlass für eine weitere Sachaufklärung in Bezug auf die Feststellung zur Art der Einkünfte der Klägerin gewesen.
- 48** Jedoch hat auch die Klägerin die ihr obliegenden Mitwirkungspflichten verletzt. Die Klägerin war nicht nur verpflichtet, die in Spanien und Deutschland erzielten Einkünfte (auf der Grundlage entsprechender Aufzeichnungen) zutreffend auf die Betriebsstätten aufzuteilen und in ihrer Feststellungserklärung zutreffende Angaben zur Höhe der gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen (vgl. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) zu machen. Sie war weiterhin verpflichtet, die in Deutschland nicht steuerpflichtigen Einkünfte aus der spanischen Betriebsstätte in der Anlage AUS (Zeilen 38 bis 43) zu erklären, was für die Klägerin aufgrund der Hinweise in der Anleitung zur Anlage AUS auch hinreichend erkennbar war. Diesen Pflichten genügte die Klägerin mit ihren Angaben in der Feststellungserklärung und der Beifügung der Bescheinigung der Steuerberaterin zur Gewinnermittlung nicht.
- 49** Vor diesem Hintergrund ist die Würdigung des FG, der Pflichtverstoß des FA überwiege nicht in deutlichem Maße die der Klägerin anzulastende Mitwirkungspflichtverletzung, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Abwägung der Pflichtenverstöße durch das FG ist --anders als die Klägerin meint-- nicht fehlerhaft, sondern erweist sich auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH als nachvollziehbar. Dies gilt insbesondere auch in Bezug auf die Würdigung des FG, der "Erklärungsverstoß" der Klägerin wiege --trotz der der Gewinn- und Verlustrechnung beigefügten Bescheinigung der Steuerberaterin-- schwer.
- 50** In Anbetracht der durchaus schwerwiegenden Pflichtverletzung durch das Erklärungsverhalten der Klägerin konnte das FG die Pflichtverletzung des FA, die es in dem Unterlassen einer weiteren Sachaufklärung gesehen hat, als nicht deutlich überwiegend ansehen. Dass dem FA im Zusammenhang mit der Veranlagung früherer Jahre aufgrund von Kontrollmitteilungen bzw. Schriftverkehr mit der Steuerberaterin der Klägerin Erkenntnisse zum Zukauf von Fremdübersetzungen durch die Klägerin vorlagen, ändert daran nichts.
- 51** cc) Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 52** Das FA war nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben am Erlass des Änderungsbescheides für das Streitjahr gehindert, weil es --wie die Klägerin meint-- die Klärung des Auslandssachverhaltes bewusst zum Nachteil der Klägerin verschleppt hat. Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass ein solcher Sachverhalt nicht anhand ausreichender objektiver Kriterien verifiziert werden kann. Die Klägerin geht insoweit von einem anderen als dem vom FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellten Sachverhalt aus.
- 53** Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine Änderung gemäß § 173 AO im Streitfall auch nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ausgeschlossen, weil das FA trotz bekannter Zweifel an der Richtigkeit der Art und Höhe sowie Aufteilung der Einkünfte einen endgültigen Feststellungsbescheid für das Streitjahr erlassen hat. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt dies nämlich nur dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten voll genügt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. März 1988 V R 206/83, BFH/NV 1990, 1; vom 13. November 1985 II R 208/82, BFHE 145, 487, BStBl II 1986, 241; vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569), was im Streitfall --wie dargelegt-- nicht geschehen ist.
- 54** Aus der Entscheidung des FG Köln vom 28. März 2012 7 K 1121/06 (EFG 2012, 1808) folgt nichts anderes, denn diese betrifft einen anders gelagerten Sachverhalt, nämlich die erneute, auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützte Änderung eines Änderungsbescheides, wobei dem FA nach den Feststellungen des FG der steuerlich relevante Sachverhalt bereits bei Erlass des ersten Änderungsbescheides vollständig und deutlich zur Prüfung vorgelegen hatte.
- 55** dd) Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen greifen insgesamt nicht durch (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

Insbesondere hat das FG keine wesentlichen aktenkundigen Tatsachen und Ausführungen der Klägerin bei der Abwägung der Pflichtverstöße unberücksichtigt gelassen.

- 56** Soweit die Klägerin darauf verweist, dass wesentliche Unterlagen bei der ersten Akteneinsicht nicht in den Akten des FA enthalten gewesen seien, verkennt sie, dass eine hieraus resultierende Pflichtverletzung --sollte diese tatsächlich anzunehmen sein-- in Bezug auf die hier streitige Änderung des Feststellungsbescheides vom 12. September 2007 nicht entscheidungserheblich wäre. Eine die Änderung dieses Bescheides gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausschließende Pflichtverletzung des FA müsste im Zusammenhang mit dem Erlass jenes Feststellungsbescheides erfolgt sein. Nachfolgende Pflichtverletzungen des FA im Rahmen eines finanzgerichtlichen Verfahrens sind demgegenüber in Bezug auf die streitige Frage eines Ausschlusses der Änderung gemäß § 173 AO nicht relevant. Aus diesem Grunde ist auch der von der Klägerin behauptete Verstoß des FA gegen die prozessuale Wahrheitspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) im Streitfall nicht erheblich.
- 57** Dass das FG im Rahmen seiner Erwägungen wesentliche Umstände, wie z.B. vorliegende Kontrollmitteilungen bzw. den mit der Steuerberaterin der Klägerin geführten Schriftverkehr im Jahr 2002, gänzlich unberücksichtigt gelassen hat, ist mit Blick auf die Darlegungen im Sachverhalt des FG-Urteils in EFG 2013, 1731 (z.B. Rz 20, 37-41, 58) nicht ersichtlich.
- 58** Schließlich greift auch die Rüge der Klägerin, das FG habe ihren Sachvortrag zu dem durch die Festsetzung nachweislich überhöhter Steuern entstandenen irreparablen Schaden (verhinderter Hauskauf, Betriebsaufgabe in ...) unberücksichtigt gelassen, nicht durch. Dieser Einwand mag in einem (vor einem Zivilgericht zu führenden) Verfahren betreffend eine etwaige Amtspflichtverletzung des FA relevant sein. In Bezug auf die hier streitige Frage der Änderungsmöglichkeit gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist er indes nicht erheblich.
- 59** 4. Nicht zu beanstanden ist die --wie dargelegt zulässiger-weise-- erstmals mit Bescheid vom 25. November 2010 erfolgte Feststellung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünfte in Höhe von 80.252 €.
- 60** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de