

Urteil vom 25. Januar 2017, X R 45/14

Betriebsaufspaltung bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter Vorbehaltsnießbrauch; bestimmter Sachverhalt und Anforderungen an die Kenntnis i.S. des § 174 Abs. 4 AO

[ECLI:DE:BFH:2017:U.250117.XR45.14.0](#)

BFH X. Senat

AO § 174 Abs 4, EStG § 15 Abs 2, FGO § 118

vorgehend FG Köln, 27. April 2014, Az: 10 K 1811/12

Leitsätze

1. NV: Überträgt in Fällen der Betriebsaufspaltung der Gesellschafter der Betriebs-GmbH seine Anteile unter Vorbehaltsnießbrauch, bleibt die personelle Verflechtung bestehen, wenn er auch weiterhin seinen Geschäfts- und Betätigungswillen im Betriebsunternehmen durchsetzen kann.
2. NV: Unter einem "bestimmten Sachverhalt" i.S. des § 174 Abs. 4 AO versteht man den einzelnen Lebenssachverhalt, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Dies kann auch ein Sachverhaltskomplex sein.
3. NV: Ein Irrtum i.S. des § 174 Abs. 4 AO kann nur vorliegen, wenn die Finanzbehörde Kenntnis über den Sachverhalt hat. Die konkrete Kenntnis des Betriebsprüfers ist nicht nötig.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28. April 2014 10 K 1811/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war ursprünglich Eigentümer zweier Grundstücke, die er an eine GmbH vermietete, an der er zu 64,99 % beteiligt war. Die Beteiligten behandelten dies übereinstimmend als Betriebsaufspaltung, so dass der Kläger aus der Vermietung gewerbliche Einkünfte erzielte und die GmbH-Anteile zu seinem Betriebsvermögen gehörten.
- 2 Mit Wirkung zum 31. Dezember 2002 übertrug der Kläger 15 % der GmbH-Anteile an seinen Sohn S, behielt sich allerdings auf Lebenszeit den Nießbrauch an diesen Anteilen vor. S verpflichtete sich, dem Kläger für die Dauer des Nießbrauchsrechts sowohl sein Recht auf Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen als auch sein Stimmrecht zu überlassen. Er bevollmächtigte den Kläger unwiderruflich, alle mit dem Geschäftsanteil verbundenen Ladungen zu Gesellschafterversammlungen entgegenzunehmen und sein Stimmrecht in den Gesellschafterversammlungen auszuüben. Dieses Stimmrecht unterlag keiner Beschränkung oder Weisung.
- 3 Der Übertragungsvertrag ist Anfang 2003 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereicht worden.
- 4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20. September 2004 veräußerte der Kläger die beiden Grundstücke an die GmbH. Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr hieran gingen am 30. September 2004 auf die GmbH über.
- 5 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2004 gab der Kläger einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der beiden Grundstücke in Höhe von ... € an. Hinsichtlich der GmbH-Anteile ging der Kläger von einer Überführung in sein Privatvermögen zu Buchwerten aus. Das FA veranlagte erklärungsgemäß.

- 6 Nach einer steuerlichen Außenprüfung, die neben dem Streitjahr auch das Jahr der Übertragung des Anteils an der GmbH-Beteiligung betraf, vertrat der Prüfer des FA die Ansicht, bereits mit dieser Übertragung auf S sei die Betriebsaufspaltung beendet worden. Er ermittelte einen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von ... €, der die stillen Reserven sowohl der Grundstücke als auch der GmbH-Beteiligung des Klägers umfasste.
- 7 Das FA erließ am 7. August 2008 einen entsprechenden Änderungsbescheid für das Jahr 2002 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO).
- 8 Die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr änderte das FA nach § 164 Abs. 2 AO insoweit, als es den Gewinn aus dem Verkauf der Grundstücke nicht mehr berücksichtigte. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob das FA auf. Daneben gab es einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2004 bekannt. Dieser stellte keinen verbleibenden Verlustvortrag mehr fest.
- 9 Der gegen den Einkommensteueränderungsbescheid 2002 eingelegte Einspruch hatte Erfolg. Das FA änderte durch Bescheid vom 26. Februar 2009 diese Einkommensteuerfestsetzung und berücksichtigte im Veranlagungszeitraum 2002 keinen Betriebsaufgabegewinn.
- 10 Anschließend änderte es mit Bescheid vom 12. März 2009 auch die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr und setzte für diesen Veranlagungszeitraum den Betriebsaufgabegewinn an. Das FA verwies auf § 174 Abs. 4 AO als Korrektornorm. Den verbleibenden Verlustvortrag stellte es auf 0 € fest.
- 11 Das Einspruchsverfahren gegen den Einkommensteueränderungsbescheid 2004 vom 12. März 2009 sowie gegen den geänderten Verlustfeststellungsbescheid blieb erfolglos. Der Kläger erhob anschließend Klage, die sich gegen die Änderung beider Bescheide richtete. Das Finanzgericht (FG) wies diese Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1797 veröffentlichten Gründen ab. Dabei begründete es, obwohl im Rubrum beide Streitgegenstände genannt waren, lediglich die Klageabweisung in Bezug auf die Einkommensteuerfestsetzung.
- 12 Mit der im Rubrum sowohl die Einkommensteuerfestsetzung als auch die Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2004 benennenden Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend, wobei sich sein Vortrag auf die Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres beschränkt.
- 13 Das FA habe fehlerhaft angenommen, die Betriebsaufspaltung sei bereits durch die Übertragung der Gesellschaftsanteile unter Vorbehaltsnießbrauch beendet worden. Dies habe es später erkannt und sei folglich zu seiner ursprünglich richtigen Rechtsansicht zurückgekehrt. Fehlerhaft habe das FA jedoch den bereits bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr geändert. Dieser Bescheid berücksichtige zwar die Beendigung der Betriebsaufspaltung aufgrund des Verkaufs der zwei Grundstücke an die GmbH nicht. Jedoch sei dem FA insoweit kein Irrtum unterlaufen, weil es diesen Sachverhalt aufgrund der Beendigung der Betriebsaufspaltung bereits im Jahr 2002 nicht in seine Prüfung einbezogen habe. Es habe also hinsichtlich der Beurteilung der Rechtslage im Streitjahr nicht irren können und dies auch tatsächlich nicht getan. Nichts Anderes gelte für den Betriebsprüfer, der angegeben habe, die Tatsache des Nießbrauchsvorbehalts nicht gekannt zu haben. Habe er diese Tatsache nicht gekannt, so habe er auch insoweit nicht irren können.
- 14 Unabhängig von der Frage nach dem Vorliegen einer "irrigen Beurteilung" sei das im Rahmen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO notwendige Tatbestandsmerkmal des "bestimmten Sachverhalts" nicht erfüllt. Vorliegend seien nämlich zwei Sachverhalte zu beurteilen. Schließlich enthielte der Tatbestand des Fortfalls der sachlichen Verflechtung nicht auch den Fortfall der personellen Verflechtung als Tatbestandsmerkmal. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Januar 2010 IV R 55/07 (BFH/NV 2010, 1075) komme es auf den jeweils einzelnen Lebenssachverhalt an. Auch sei das von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung kein bestimmter Sachverhalt.
- 15 Sofern dies vom Senat anders gesehen werde, sei der Kläger hilfsweise korrekt zu bescheiden. Da er nicht habe erkennen müssen, dass Jahre später eine höhere Einkommensteuerschuld zu begleichen gewesen sei, er aber seiner ursprünglichen Zahlungsverpflichtung nachgekommen sei, verbiete es sich, die Einkommensteuernachforderung, die sich aus der Änderung nach § 174 Abs. 4 AO ergebe, zu verzinsen. Die Beschwer des Klägers im Revisionsverfahren ergebe sich schon daraus, dass die Zinsfestsetzung im angefochtenen Bescheid mitenthalten sei.
- 16 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2012 und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 vom 12. März 2009 aufzuheben,

hilfsweise,
den Zinsbescheid zur Einkommensteuer 2004 vom 12. März 2009 aufzuheben.

- 17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18 Erst im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteueränderungsbescheid 2002 vom 7. August 2008 habe das FA die Rechtserheblichkeit der Beendigung der sachlichen Verflechtung zum 30. September 2004 erkannt. Die vorliegende Einheitlichkeit des Lebenssachverhalts und das Interesse an einer übereinstimmenden steuerlichen Beurteilung gingen dem Vertrauen des Klägers auf die Bestandskraft der Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres vor. Somit habe das FA nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO die Einkommensteuer für das Streitjahr korrigieren dürfen.
- 19 Auch sei unter dem Begriff des "bestimmten Sachverhalts" ein Sachverhaltskomplex zu verstehen, der alle Sachverhaltselemente umfasse, zwischen denen ein innerer Zusammenhang bestehe (so auch BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 V R 38/13, BFHE 248, 504, BStBl II 2017, 31). Vorliegend bestehe der Sachverhaltskomplex der Betriebsaufspaltung aus den beiden Elementen der personellen und der sachlichen Verflechtung.
- 20 Keinen Erfolg könne der Hilfsantrag haben. Zum einen fehle es an der Durchführung eines Vorverfahrens in Bezug auf die Zinsfestsetzung. Folglich sei diese nicht Gegenstand des angefochtenen FG-Urteils. § 233a AO schaffe darüber hinaus unabhängig vom Grund der Änderung die Grundlage für eine Verzinsung und sei nicht unbillig.

Entscheidungsgründe

- 21 II. Soweit sich die Revision auch gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2004 und --hilfsweise-- gegen die Zinsfestsetzung vom 12. März 2009 richtet, ist sie unzulässig und gemäß § 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu verwerfen.
 - 22 Gemäß § 115 Abs. 1 FGO richtet sich die Revision gegen das Urteil eines FG. Sie kann gemäß § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO nur darauf gestützt werden, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von Bundesrecht beruhe. Entsprechend dem Klageantrag hat das FG im angegriffenen Urteil allein über die Klage gegen die Einkommensteuer des Streitjahres entschieden. Über die Klage gegen die Verlustfeststellung ist auch bei Berücksichtigung der Entscheidungsgründe erkennbar keine Entscheidung ergangen. Folglich fehlt es bereits an einer entsprechenden Verletzung der Rechte des Klägers.
 - 23 Da das FG-Urteil mangels Klageantrags keine Aussage zur Zinsfestsetzung macht, ist die Revision in Bezug auf den Hilfsantrag aus den gleichen Gründen als unzulässig zu verwerfen. Es fehlt insoweit auch an dem nach § 44 Abs. 1 FGO durchzuführenden Vorverfahren.
- III.
- 24 Soweit die Revision zulässig ist, ist sie unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Zu Recht hat das FG erkannt, dass ein Betriebsaufgabegewinn erst im Streitjahr entstanden ist (unter 1.). Auch war das FA gemäß § 174 Abs. 4 AO berechtigt, den Einkommensteuerbescheid vom 7. August 2008 für das Streitjahr zu ändern (unter 2.).
 - 25 1. Das FA geht (nunmehr) zutreffend davon aus, dass die Betriebsaufspaltung durch die Übertragung von 15 % der GmbH-Anteile im Jahr 2002 noch nicht beendet worden ist. Dies ist (jedenfalls) Folge der umfassenden Einräumung der Stimmrechtsausübung zugunsten des Klägers.
 - 26 a) Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft wie vorliegend unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen und verpflichtet sich der Erwerber der Anteile, sein Recht auf Teilnahme an Gesellschafterversammlungen sowie sein Stimmrecht dem Veräußerer für die Dauer des Nießbrauchrechts zu überlassen, und bevollmächtigt er diesen unwiderruflich, nicht nur die mit dem Geschäftsanteil verbundenen Ladungen zu Gesellschafterversammlungen entgegenzunehmen, sondern auch die Stimmrechte ohne Beschränkungen in Gesellschafterversammlungen auszuüben, bleibt die personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen bestehen.
 - 27 aa) Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass das vermietende Besitzunternehmen mit dem mietenden Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten ist (vgl. z.B.

Urteile vom 21. Januar 1999 IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771, m.w.N.; vom 12. Oktober 1988 X R 5/86, BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152). Eine personelle Verflechtung ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63).

- 28** bb) Besteht die personelle Verflechtung nicht mehr, endet die Betriebsaufspaltung. Auch bei der Übertragung von GmbH-Gesellschaftsanteilen unter Vorbehaltsnießbrauch bleibt diese personelle Verflechtung erhalten, wenn der bisherige Gesellschafter weiterhin seinen Geschäfts- und Betätigungswillen im Betriebsunternehmen durchsetzen kann. Im vorliegenden Fall ist dies der Fall, da dem Kläger auch nach der Übertragung der Anteile sämtliche Stimm- und Verwaltungsrechte zustanden und das Stimmrecht keinerlei Beschränkungen oder Weisungen unterlag. Folglich behielt der Kläger dort in Verbindung mit seiner Beteiligung die Stimmrechtsmehrheit.
- 29** b) Aufgrund dieser Stimmrechtsmehrheit des Klägers blieb die personelle Verflechtung bestehen. Die Betriebsaufspaltung wurde, wie von den Beteiligten im Einspruchsverfahren gegen den Änderungsbescheid für 2002 vom 7. August 2008 angenommen, somit nicht im Jahr 2002 (zwang-)aufgegeben. Sie endete erst mit der Grundstücksveräußerung im Streitjahr.
- 30** 2. Da das FA erst im Rahmen dieses Einspruchsverfahrens erkannte, dass der Änderungsbescheid für 2002 vom 7. August 2008 objektiv rechtswidrig war, konnte es die Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres ändern. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO sind gegeben.
- 31** a) 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. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. Nach § 174 Abs. 4 Satz 4 AO gilt dies nur unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1, wenn die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde.
- 32** b) Alle Voraussetzungen dieser Änderungsvorschrift haben vorgelegen. Der ursprünglich beurteilte Sachverhalt und der nachträglich mit steuerlichen Folgen versehene Sachverhalt decken sich in dem erforderlichen Maße (dazu aa). Das FA hat aufgrund irriger Beurteilung dieses Sachverhalts den Einkommensteueränderungsbescheid 2002 vom 7. August 2008 erlassen und aufgrund des Rechtsbehelfs des Klägers zu dessen Gunsten geändert (dazu bb). Es hat sodann aus dem Sachverhalt durch Änderung des Einkommensteuerbescheids 2004 die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen (dazu cc). Die Festsetzungsfrist ist gewahrt (dazu dd).
- 33** aa) Die Sachverhalte, die den Steuerfestsetzungen 2002 und des Streitjahres zugrunde liegen, stimmen in dem von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO geforderten Umfang überein. Der hier zu beurteilende bestimmte Sachverhaltskomplex, an den § 174 Abs. 4 Satz 1 AO anknüpft, ist die "Veräußerung des GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch mit Vertrag vom 18. Dezember 2002". Er ist durch das Sachverhaltselement "Veräußerung der beiden Grundstücke mit Vertrag vom 20. September 2004" in zulässiger Weise ergänzt worden.
- 34** Der bestimmte Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 AO erfordert zwar Übereinstimmung, jedoch keine vollständige Identität zwischen dem zunächst irrig beurteilten und dem später zu beurteilenden Sachverhalt (vgl. Senatsurteil vom 19. August 2015 X R 50/13, BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 19).
- 35** (1) Unter dem Merkmal "bestimmter Sachverhalt" versteht man den einzelnen Lebenssachverhalt, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Dies meint nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Tatbestandsmerkmal, sondern den einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Mehrere Sachverhaltselemente bilden dann einen einheitlichen Lebensvorgang und Sachverhaltskomplex, wenn die betreffenden Sachverhaltselemente einen inneren Zusammenhang aufweisen (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil in BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 20, m.w.N.).
- 36** (2) Dieser bestimmte Sachverhalt verklammert nach dem Wortlaut auch des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO verschiedene einander widerstreitende Steuerfestsetzungen und erlaubt so die Auflösung des Widerstreits, der allen Tatbeständen des § 174 AO zugrunde liegt. Je nach den Erfordernissen des jeweiligen steuerlichen Tatbestands kann eine teilweise Deckungsgleichheit genügen (Senatsurteil in BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 21, m.w.N.).

- 37** (3) Allerdings dürfen in dem geänderten Bescheid (hier: Veranlagungszeitraum 2002) keine Sachverhaltselemente enthalten sein, die bei der Beurteilung in dem zu ändernden Bescheid (hier: Streitjahr) keine Rolle mehr spielen. Doch können in dem zu ändernden Bescheid weitere Sachverhaltselemente hinzutreten. Somit ist die Anwendung des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO möglich, wenn der eine Lebenssachverhalt ein Teilstück jenes Tatbestands darstellt, durch den der andere --nunmehr mit den richtigen steuerlichen Folgen zu versehende Lebenssachverhalt-- erfasst wird (Senatsurteil in BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 23 f.).
- 38** So hat etwa der BFH in seinem Beschluss vom 19. November 2003 I R 41/02 (BFH/NV 2004, 604) es ausreichen lassen, dass der Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 20 Abs. 1 und Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes 1977 in einem späteren, richtigen Veranlagungszeitraum angesetzt wurde, obwohl das FA zunächst irrig von einer Versteuerung bereits bei der Einbringung ausgegangen war. "Bestimmter Sachverhalt" war dort der Einbringungsvorgang, das hinzutretende Sachverhaltselement des zu ändernden Bescheids die spätere Veräußerung.
- 39** (4) Im Streitfall ist die von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO geforderte Übereinstimmung der Sachverhalte gewahrt.
- 40** Der Sachverhaltskomplex, der dem Einkommensteuerbescheid 2002 zugrunde lag, ist der Vorgang "Veräußerung des GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch mit Vertrag vom 18. Dezember 2002". Diesen hat das FA sowohl dem Einkommensteuerbescheid für 2002 als auch in unveränderter Form dem streitigen Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr zugrunde gelegt. Hinzutreten ist im Streitjahr das Sachverhaltselement "Veräußerung der beiden Grundstücke mit Vertrag vom 20. September 2004". Erst hierdurch kam es zur Beendigung der Betriebsaufspaltung.
- 41** bb) Inhaltlicher Ausgangspunkt für die Anwendung des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der Einkommensteueränderungsbescheid 2002 vom 7. August 2008. Dieser ist aufgrund des Einspruchs des Klägers geändert worden. Im nachfolgenden Änderungsbescheid vom 26. Februar 2009 ist für das Jahr 2002 ein Betriebsaufgabegewinn nicht mehr berücksichtigt worden, so dass der Inhalt des Einkommensteueränderungsbescheids 2002 vom 7. August 2008 für die Prüfung der irrigen Beurteilung des Sachverhalts maßgebend ist.
- 42** Diese Entscheidung beruht darauf, dass das FA annahm, es habe eine Betriebsaufspaltung vorgelegen, die durch die Übertragung der GmbH-Gesellschaftsanteile beendet worden sei. Dabei hatte das FA auch die nötige Kenntnis über den zu beurteilenden Sachverhalt. Denn dem FA war sowohl die Anteilsübertragung als auch (nach Einreichung Anfang 2003) der Vertrag und damit der Vorbehaltsnießbrauch bekannt. Diese Kenntnis des FA ist ausreichend. Nicht entscheidend ist diejenige des Prüfers des FA persönlich.
- 43** cc) Durch die Abhilfe im Einspruchsverfahren hat das FA mit Änderungsbescheid vom 26. Februar 2009 den Einkommensteuerbescheid 2002 aufgrund des Rechtsbehelfs des Klägers --zu Recht-- zu dessen Gunsten geändert. Ein Betriebsaufgabegewinn wurde nicht mehr angesetzt. Gleichzeitig holte das FA die Berücksichtigung dieses Sachverhalts bei der Steuerfestsetzung für das Streitjahr nach und erfasste den Betriebsaufgabegewinn im Bescheid vom 12. März 2009 für das Streitjahr.
- 44** (1) Das Fortbestehen der Betriebsaufspaltung unter Vorbehaltsnießbrauch hatte zur Folge, dass erst durch die Veräußerung der beiden Grundstücke an die GmbH im Streitjahr die sachliche Verflechtung entfiel. Dieser Verkauf ist das hinzutretende Sachverhaltselement und führt zur Beendigung der Betriebsaufspaltung.
- 45** (2) Die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung nach § 174 Abs. 4 AO ist, wie vom FG zu Recht angenommen, bereits möglich, wenn aufgrund eines Antrags des Steuerpflichtigen im Rahmen eines Einspruchsverfahrens die Steuerfestsetzung eines anderen Veranlagungszeitraums geändert worden ist. Es sind die richtigen steuerlichen Folgerungen aus dem Sachverhalt(skomplex) zu ziehen (so jüngst auch BFH-Urteil vom 4. Februar 2016 III R 12/14, BFHE 253, 290, BStBl II 2016, 818, Rz 20). Dies hat das FA entgegen der Rechtsansicht des Klägers beachtet. Im Fall des Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt --hier dem Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung-- ist der Steuerpflichtige an seiner Auffassung festzuhalten, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Hat er also erfolgreich --wie hier-- für seine Rechtsansicht gestritten, muss er auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen. Es handelt sich um eine besondere gesetzliche Ausformung des Grundsatzes von Treu und Glauben (vgl. auch Senatsentscheidung in BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 42, m.w.N.). § 174 Abs. 4 AO gibt dem FA das Recht, die materiell richtigen Schlüsse aus dem nämlichen Sachverhalt im (richtigen) Veranlagungszeitraum zu ziehen und die Bestandskraft der Veranlagung zu durchbrechen.

- 46 dd) Der streitgegenständliche Bescheid wurde innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen. Der fehlerhafte Einkommensteueränderungsbescheid 2002 vom 7. August 2008 ist am 26. Februar 2009 geändert worden. Das FA hat die steuerlichen Folgerungen in Gestalt des im vorliegenden Verfahren angefochtenen Bescheids vom 12. März 2009 innerhalb der Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO gezogen. Am 7. August 2008 war die Festsetzungsfrist für das Streitjahr 2004 noch nicht abgelaufen, so dass es auf die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 4, Abs. 3 Satz 1 AO nicht ankommt.
- 47 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de