

## Urteil vom 12. Mai 2022, VI R 20/19

**Rechtmäßigkeit eines Änderungsbescheids, wenn die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO nachträglich eingetreten sind - Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung für Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO maßgeblich**

[ECLI:DE:BFH:2022:U.120522.VIR20.19.0](#)

BFH VI. Senat

EStG § 13, EStG § 4a, EStG § 55, AO § 174 Abs 4, AO § 169, AO § 170 Abs 2, AO § 171 Abs 3a, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Februar 2018, Az: 13 K 89/17

### Leitsätze

1. Für den rechtmäßigen Erlass eines Änderungsbescheids nach § 174 Abs. 4 AO reicht es aus, wenn die Änderungsvoraussetzungen, insbesondere die Aufhebung oder Änderung des anderen Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen, bis zur Entscheidung über den Einspruch gegen den auf § 174 Abs. 4 AO gestützten Änderungsbescheid vorliegen (Anschluss an BFH-Urteil vom 24.04.2008 - IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35).
2. Im Anwendungsbereich des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist zudem erforderlich, dass die (Fehler heilende) Einspruchsentscheidung innerhalb der Jahresfrist erlassen wird.

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.02.2018 - 13 K 89/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erbt von ihrem Großvater im Jahr 1942 erhebliches, in der Nähe von X-Stadt belegenes Grundvermögen. Hierzu gehörten u.a. die streitbefangenen Flurstücke ...1, ...2, ...3, die im Besitzstandsbogen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 01.01.1964 als landwirtschaftliche Nutzfläche (Ackerland) gekennzeichnet und als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Stüchländerei) bewertet waren.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2007 veräußerte die Klägerin die drei vorgenannten Flurstücke für einen Gesamtpreis in Höhe von ... €.
- 3 In der Einkommensteuererklärung für 2007 erklärte sie Einkünfte aus ihrem Forstbetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus "Stüchländereien, Erbbauzins" in Höhe von ... €. Steuerliche Folgen aus der Veräußerung der Flurstücke zog sie nicht.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin für 2007 erklärungsgemäß.
- 5 Für das Streitjahr (2008) reichte sie die Einkommensteuererklärung am 26.11.2009 beim FA ein. Das FA veranlagte die Klägerin mit Einkommensteuerbescheid vom 12.04.2010 ebenfalls erklärungsgemäß.
- 6 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die von der Klägerin veräußerten Flurstücke bis zur Veräußerung im Jahr 2007 zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Klägerin gehört hätten und erfasste mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 2007 einen Veräußerungsgewinn (bei einem gemäß § 55

des Einkommensteuergesetzes --EStG-- ermittelten Buchwert von ... €) in Höhe von ... € bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

- 7** Die Klägerin erhob hiergegen Einspruch und beantragte in der Folge beim Finanzgericht (FG) Aussetzung der Vollziehung (AdV) des angefochtenen Änderungsbescheids 2007.
- 8** Der AdV-Antrag hatte teilweise Erfolg. Das FG entschied mit Beschluss vom 15.08.2014, dass der Veräußerungsgewinn gemäß § 4a EStG je zur Hälfte im Jahr 2007 und im Jahr 2008 zu versteuern sei.
- 9** Daraufhin erließ das FA unter dem 15.09.2014 einen nach § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es den streitigen Veräußerungsgewinn zur Hälfte bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft ansetzte. Anschließend --mit Bescheid vom 17.09.2014-- berichtigte es die Einkommensteuerfestsetzung für 2007 zugunsten der Klägerin entsprechend.
- 10** Die gegen die Änderungsbescheide für 2007 und für das Streitjahr eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 18.11.2016 (für 2007) und vom 13.12.2016 (für das Streitjahr) zurück.
- 11** Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wegen Einkommensteuer 2007 war erfolglos. Die dagegen gerichtete Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision hat der Senat als unbegründet zurückgewiesen.
- 12** Die Klage wegen Einkommensteuer für das Streitjahr wies das FG ebenfalls ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1255). Das FA habe die angefochtene Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 4 AO ändern dürfen. Es sei unschädlich, dass das FA abweichend von der im Gesetz angelegten Reihenfolge den Änderungsbescheid für das Streitjahr schon vor der Änderung des Bescheids für 2007 erlassen habe. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) reiche es aus, wenn --wie im Streitfall-- die Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen (hier für 2007) vor Erlass der Einspruchsentscheidung über den Einspruch gegen den angefochtenen (auf § 174 Abs. 4 AO gestützten) Änderungsbescheid (hier für das Streitjahr) erfolgt sei. Der Ablauf der regulären Festsetzungsfrist für das Streitjahr mit Ablauf des Jahres 2013 stehe der Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr nicht entgegen. Denn nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO sei der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen würden. Entsprechendes müsse gelten, wenn --wie im Streitfall-- die steuerlichen Folgerungen schon zwei Tage vor der Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen worden seien. Deshalb könne dahinstehen, ob die Festsetzungsfrist im Streitfall gemäß § 169 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO fünf Jahre betrage. Ebenfalls zu Recht sei das FA davon ausgegangen, dass die Klägerin durch die Veräußerung der streitbefangenen Flurstücke einen nach § 13 EStG steuerbaren Gewinn erzielt habe.
- 13** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 14** Sie beantragt,  
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 09.02.2018 - 13 K 89/17 und die Einspruchsentscheidung des FA vom 13.12.2016 aufzuheben sowie den Einkommensteueränderungsbescheid für 2008 vom 15.09.2014 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft kein Gewinn aus der Veräußerung der streitbefangenen Flurstücke angesetzt wird.
- 15** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 16** II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass das FA zur Änderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr befugt war, obwohl zum Zeitpunkt der Änderung die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war. Die Sache ist aber nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob im Streitfall von einer gemäß § 169 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO verlängerten (fünfjährigen) Festsetzungsfrist auszugehen ist. Diese Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 17** 1. 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. Die Regelung bezweckt den Ausgleich einer zugunsten des Steuerpflichtigen eingetretenen Änderung. Derjenige, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen. Die Vorschrift zieht die verfahrensrechtlichen (inhaltlichen) Folgerungen aus einer vorherigen Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids auf Antrag des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten. Diese Aufhebung oder Änderung löst sodann --"nachträglich"-- die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann (BFH-Urteil vom 24.04.2008 - IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, m.w.N.).

- 18** b) Ein auf § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gestützter Steuerbescheid, der erlassen wird, bevor der den Widerstreit auslösende, fehlerhafte Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen geändert worden ist, ist angesichts des eindeutigen Wortlauts der Regelung ("nachträglich") rechtswidrig. Dies ist jedoch dann unbeachtlich, wenn der fehlerhafte Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen seinerseits bis zur Entscheidung über den Einspruch gegen den auf § 174 Abs. 4 AO gestützten Änderungsbescheid aufgehoben oder geändert wird und damit zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO vorliegen (BFH-Urteile in BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, m.w.N.; vom 05.11.2009 - IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593, und vom 16.04.2013 - IX R 22/11, BFHE 241, 136, BStBl II 2016, 432; BFH-Beschluss vom 19.01.2012 - V B 58/11; Loose in Tipke/Kruse, § 174 AO Rz 48a; von Wedelstädt in Gosch, AO § 174 Rz 109; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 174 AO Rz 270; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 174 AO Rz 145; BeckOK AO/Klomp, 20. Ed. [01.04.2022], AO § 174 Rz 195). Denn gemäß § 44 Abs. 2 FGO ist Gegenstand der Anfechtungsklage nach einem Vorverfahren der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat (BFH-Urteil in BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, m.w.N.).
- 19** c) Ist die Festsetzungsfrist für den Steuerbescheid, für den gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO nunmehr die richtigen steuerlichen Folgen zu ziehen sind, bereits abgelaufen, ist dessen Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO nur zulässig, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. Nach dem insoweit ebenfalls eindeutigen Wortlaut der Vorschrift sowie nach deren Sinn und Zweck, die Änderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen von einer vorherigen Änderung eines fehlerhaften Steuerbescheids zu seinen Gunsten abhängig zu machen, beginnt die Jahresfrist erst mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids, mit dem der fehlerhafte Steuerbescheid aufgehoben oder geändert wird. Ein vor diesem Zeitpunkt erlassener rechtswidriger Steuerbescheid kann daher für die Einhaltung der Jahresfrist nicht herangezogen werden. Auch insoweit gilt jedoch, dass der rechtswidrige Steuerbescheid bis zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung in die Rechtmäßigkeit hineinwachsen kann. Im Anwendungsbereich des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO kommt dies jedoch nur in Betracht, wenn die Einspruchsentscheidung innerhalb der Jahresfrist erlassen wird. Nur dadurch wird sichergestellt, dass die vom Gesetz nur binnen Jahresfrist akzeptierte Durchbrechung der Festsetzungsfrist nicht verlängert wird.
- 20** 2. Das FG ist teilweise von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Änderung des Einkommensteuerbescheids des Streitjahres vom 12.04.2010 konnte --ausgehend von der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist-- nicht auf die vorliegend allein in Betracht kommende Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 Sätze 1 und 3 AO gestützt werden. Denn die steuerlichen Folgerungen aus der vorherigen Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 sind nicht nachträglich innerhalb eines Jahres nach dessen Erlass --der Bescheid datiert vom 17.09.2014-- gezogen worden.
- 21** a) Bereits am 17.09.2014 (die Bekanntgabe ist vom FG nicht festgestellt) war die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung des Streitjahres abgelaufen. Sie begann mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde --hier 2009-- und endete mithin mit Ablauf des Kalenderjahres 2013 (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).
- 22** b) Im Zeitpunkt des Erlasses des auf § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gestützten Änderungsbescheids des Streitjahres vom 15.09.2014 lagen die Voraussetzungen für eine nachträgliche Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO (noch) nicht vor. Denn der geänderte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, der Voraussetzung für die nachträgliche Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 12.04.2010 ist, wurde erst unter dem 17.09.2014 erlassen. Bei Erlass des vorliegend angefochtenen Änderungsbescheids bestand daher noch kein Widerstreit, der Anlass für die Änderung sein konnte.
- 23** c) Zwar lagen bei Erlass der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 die Voraussetzungen für die Änderung nach

§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO vor, nachdem der Änderungsbescheid für das Jahr 2007 vom 17.09.2014 erlassen worden war. Da die Einspruchsentscheidung aber nicht innerhalb der Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO erlassen wurde, steht der Ablauf der regulären Festsetzungsfrist einer Änderung des Einkommensteuerbescheids des Streitjahres vom 12.04.2010 entgegen.

- 24** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Festsetzungsfrist 2008 wegen einer (möglichen) leichtfertigen Steuerverkürzung der Klägerin gemäß § 169 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO fünf Jahre beträgt und der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 15.09.2014 daher noch innerhalb dieser verlängerten Festsetzungsfrist erlassen worden ist. Dies hätte zur Folge, dass der (zunächst) rechtswidrige Einkommensteuerbescheid vom 15.09.2014 durch den Erlass der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 in die Rechtmäßigkeit hingewachsen wäre. Unerheblich wäre in diesem Fall, dass die Einspruchsentscheidung nicht innerhalb der Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO erlassen worden ist. Denn die Festsetzungsfrist lief gemäß § 171 Abs. 3a AO nicht ab, bevor über den Einspruch der Klägerin unanfechtbar entschieden wurde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35). Auf § 174 Abs. 4 Satz 3 AO käme es daher im Streitfall nicht an. Die Sache ist daher an das FG zurückzuverweisen, damit es die notwendigen Feststellungen nachholen kann.
- 25** Im Übrigen weist der Senat für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass die Würdigung des FG, der --der Höhe nach unstreitige-- Gewinn aus der Veräußerung der Flurstücke ...1, ...2, ...3 sei steuerbar und im Streitjahr bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft zur Hälfte anzusetzen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist.
- 26** 4. Nachdem die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, braucht der Senat über die Verfahrensrüge der Klägerin nicht zu entscheiden. Er hält sie zudem auch nicht für durchgreifend.
- 27** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)