

Urteil vom 29. Oktober 2013, VII R 68/11

Berichtigung einer Anrechnungsverfügung nach Änderung der bei der Veranlagung erfassten Einkünfte

BFH VII. Senat

AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 5 Nr 2, AO § 182 Abs 1, AO § 228, EStG § 36 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 18. Oktober 2011, Az: 9 K 1772/10

Leitsätze

Werden durch einen die Festsetzung der Einkommensteuer ändernden Steuerbescheid die Einkünfte in abweichender Weise erfasst und führt diese Änderung zu einer entsprechenden Änderung der gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer anzurechnenden Beträge, ist die erforderliche Berichtigung einer früheren Anrechnungsverfügung durch eine neue mit dem Steueränderungsbescheid verbundene Anrechnungsverfügung oder einen Abrechnungsbescheid innerhalb der fünfjährigen Zahlungsverjährungsfrist vorzunehmen, die insoweit durch die Bekanntgabe des Steueränderungsbescheids in Lauf gesetzt wird. Ob die Frist ggf. schon durch einen entsprechenden Feststellungsbescheid in Lauf gesetzt wird, bleibt offen .

Tatbestand

I.

- 1** Nach einem im Jahr 2002 von dem für die X-GmbH & Co KG (KG) zuständigen Finanzamt (Feststellungs-FA) erlassenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hatte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Veranlagungszeitraum 2001 aus einer Beteiligung an der KG gewerbliche Einkünfte erzielt; zugleich wurden auf die festzusetzende Steuer anzurechnende Steuerabzugsbeträge (Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag) sowie anrechenbare Körperschaftsteuer in bestimmter Höhe gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) festgestellt. In der mit dem Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 25. Oktober 2002 verbundenen Anrechnungsverfügung berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) u.a. diese Beträge.
- 2** Unter dem 25. April 2006 erhielt das FA eine geänderte Mitteilung des Feststellungs-FA über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001. Danach hatte die Klägerin gemäß einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid aus ihrer Beteiligung an der KG geringere Einkünfte als bisher festgestellt erzielt, während die Steuerabzugsbeträge und die anrechenbare Körperschaftsteuer nunmehr mit jeweils 0 DM festgestellt wurden.
- 3** Daraufhin erließ das FA unter dem 10. Mai 2006 einen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2001, welcher der Besteuerung die gemäß dem geänderten Feststellungsbescheid verminderten gewerblichen Einkünfte zugrunde legte. In die mit dem Steuerbescheid verbundene Anrechnungsverfügung wurde die geändert festgesetzte Einkommensteuer eingestellt, während die Steuerabzugsbeträge und die Körperschaftsteuer nicht dem geänderten Feststellungsbescheid entsprechend berichtigt wurden, so dass die Anrechnungsverfügung im Ergebnis einen Erstattungsbetrag auswies.
- 4** Nachdem der Irrtum im Jahr 2008 bemerkt worden war, erließ das FA unter dem 8. Juli 2008 einen Einkommensteuerbescheid für 2001 mit gemäß §§ 129, 130 AO berichtigter Anrechnungsverfügung, die keine auf die Einkünfte aus der Beteiligung an der KG entfallenden Steuerabzugsbeträge und anrechenbare Körperschaftsteuer enthielt und somit im Ergebnis zu einem von der Klägerin noch zu entrichtenden Betrag führte. In dem hiergegen erhobenen Einspruch der Klägerin sah das FA einen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids, den es unter dem 28. August 2008 mit einer Anrechnungsverfügung des Einkommensteuerbescheids vom 8. Juli 2008 entsprechenden Inhalt erließ.

- 5 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, mit der die Klägerin geltend macht, die Änderungsvoraussetzungen des § 129 AO lägen nicht vor, jedenfalls habe die Anrechnungsverfügung wegen eingetretener Zahlungsverjährung nicht zu ihren Ungunsten geändert werden dürfen, wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 200 veröffentlichten Gründen ab.
- 6 Mit ihrer Revision beruft sich die Klägerin auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und macht geltend, die fünfjährige Frist für die Zahlungsverjährung habe im Streitfall mit der Bekanntgabe der ersten Anrechnungsverfügung begonnen und sei durch spätere Änderungen nicht neu in Gang gesetzt worden. Nach Ablauf dieser Frist dürften die Steuerabzugsbeträge nicht mehr korrigiert werden.
- 7 Das FA schließt sich der Ansicht des FG an, wonach die Zahlungsverjährungsfrist erst mit der in Befolgung des geänderten Feststellungsbescheids geänderten Anrechnungsverfügung begonnen habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Abrechnungsbescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 9 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass Gegenstand des Streitfalls der Abrechnungsbescheid vom 28. August 2008 und nicht die Anrechnungsverfügung vom 8. Juli 2008 ist, weil das Verwaltungs- und Klageverfahren über den Abrechnungsbescheid vorrangig ist gegenüber einer Anfechtung der Anrechnungsverfügung (Senatsbeschluss vom 20. Oktober 1987 VII R 32/87, BFH/NV 1988, 349).
- 10 2. Ebenso zutreffend hat das FG entschieden, dass nicht nur die unter dem 25. April 2006 vom Feststellungs-FA mitgeteilte geänderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für den Steuerbescheid bindend ist, sondern auch die gleichzeitig auf jeweils 0 DM geänderte Feststellung der Steuerabzugsbeträge sowie der anrechenbaren Körperschaftsteuer gemäß § 182 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 i.V.m. Satz 1 AO Bindungswirkung für die mit dem geänderten Steuerbescheid verbundene Anrechnungsverfügung hat und diese gemäß § 182 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AO in entsprechender Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in der sich aus dem Bescheid vom 8. Juli 2008 ergebenden Weise zu korrigieren ist. Dass das FA die Berichtigung der Anrechnungsverfügung nicht auf vorgenannte Vorschriften, sondern auf §§ 129, 130 AO gestützt hat, ist ohne Bedeutung. Der angefochtene Abrechnungsbescheid vom 28. August 2008 entspricht der zutreffenden Anrechnungsverfügung aus dem Bescheid vom 8. Juli 2008.
- 11 3. Der Änderung der Anrechnungsverfügung steht Zahlungsverjährung nicht entgegen.
- 12 Ob eine abgabenrechtliche Vorschrift die Berichtigung eines Verwaltungsakts erlaubt oder --wie hier-- sogar vorschreibt, sagt zwar nichts darüber aus, ob andere Vorschriften wie zum Beispiel diejenigen über die Zahlungsverjährung die Korrektur ggf. hindern (Senatsurteil vom 12. Februar 2008 VII R 33/06, BFHE 220, 225, BStBl II 2008, 504). Anders als die Revision meint, hindern aber im Streitfall Verjährungsvorschriften die Berichtigung der Steuerabzugsbeträge und der anrechenbaren Körperschaftsteuer nicht.
- 13 Die dem FA unter dem 25. April 2006 mitgeteilte Änderung der Besteuerungsgrundlagen durch das Feststellungs-FA hat das FA mit dem Einkommensteuerbescheid vom 10. Mai 2006 innerhalb der Festsetzungsfrist umgesetzt (§ 171 Abs. 10 AO). Auf die danach erforderliche Änderung auch der mit dem Steuerbescheid verbundenen Anrechnungsverfügung bzw. auf einen entsprechenden Abrechnungsbescheid findet diese Festsetzungs-Verjährungsvorschrift indes keine Anwendung, weil Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid Verwaltungsakte im Steuererhebungsverfahren sind, in dem es nur die fünfjährige Frist der Zahlungsverjährung gemäß § 228 AO gibt. Diese Verjährungsfrist war nicht abgelaufen, als das FA die mit dem Einkommensteuerbescheid vom 8. Juli 2008 verbundene berichtigte Anrechnungsverfügung erließ.
- 14 Soweit nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats, auf die sich die Revision beruft, die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist weder zu Gunsten noch zu Lasten des Steuerpflichtigen geändert werden kann, lag jenen entschiedenen Fällen --anders als im Streitfall-- keine sich auf die Anrechnungsverfügung auswirkende geänderte Steuerfestsetzung zugrunde. Es handelte sich vielmehr um Fälle,

in denen aufgrund vorgelegter Steuerbescheinigungen Abzugsbeträge zunächst in die Anrechnungsverfügung eingestellt, später jedoch vom FA nicht mehr als abzugsfähig anerkannt worden waren (Senatsurteile vom 27. Oktober 2009 VII R 51/08, BFHE 227, 327, BStBl II 2010, 382; vom 9. Dezember 2010 VII R 3/10, BFH/NV 2011, 750), Steuerbescheinigungen für geltend gemachte Steuerabzugsbeträge erst nach Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist vorgelegt worden waren (Senatsurteil in BFHE 220, 225, BStBl II 2008, 504) und einbehaltene Lohnsteuer versehentlich zu hoch in die Anrechnungsverfügung eingegeben worden war (Senatsurteil vom 25. Oktober 2011 VII R 55/10, BFHE 235, 115, BStBl II 2012, 220). Nur für solche Fälle unabhängig von einer geänderten Steuerfestsetzung zu berichtigender Posten einer Anrechnungsverfügung gilt vorstehende Rechtsprechung.

- 15** Ändert sich dagegen die Festsetzung der Einkommensteuer, ist im Umfang dieser Änderung auch die mit dem Änderungsbescheid verbundene Anrechnungsverfügung anzupassen, ohne dass der Anpassung bis dahin ggf. bereits abgelaufene Zahlungsverjährungsfristen bezüglich früher entstandener Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entgegenstehen könnten. Dies folgt aus der durch § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --in der im Streitjahr geltenden Fassung-- (EStG) hergestellten Verknüpfung zwischen Steuerfestsetzungs- und Steuererhebungsverfahren, die dem Steuerbescheid eine einem Grundlagenbescheid ähnliche bindende Wirkung für ihm folgende Anrechnungsverfügungen bzw. Abrechnungsbescheide verleiht (Senatsurteile vom 19. Dezember 2000 VII R 69/99, BFHE 194, 162, BStBl II 2001, 353; vom 12. November 2013 VII R 28/12, zur Veröffentlichung in BFH/NV bestimmt). Die Anrechnungsverfügung ist der geänderten Steuerfestsetzung anzupassen, indem der geänderte festgesetzte Betrag in sie eingestellt wird. Dies hat innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist des § 228 AO zu geschehen, die mit der Bekanntgabe des Steueränderungsbescheids (insoweit erneut) in Lauf gesetzt wird (vgl. Senatsurteile in BFHE 235, 115, BStBl II 2012, 220 und in BFH/NV 2011, 750).
- 16** Gleiches gilt für die in die Anrechnungsverfügung gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG (sowie gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG a.F.) aufzunehmenden Abzugsbeträge, soweit sich diese infolge bei der Veranlagung abweichend erfasster Einkünfte geändert haben. Dies folgt ebenfalls aus der gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG angeordneten Verknüpfung zwischen bei der Veranlagung erfassten Einkünften und (nur) den auf sie entfallenden Abzugsbeträgen ("soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte [...] entfällt ..."). Die Änderung der Höhe der der Veranlagung zugrunde gelegten Einkünfte führt in der Anrechnungsverfügung bzw. in einem Abrechnungsbescheid zur Berücksichtigung damit im Zusammenhang stehender Änderungen der auf diese Einkünfte entfallenden Abzugsbeträge.
- 17** Im Streitfall ist das FG ersichtlich davon ausgegangen, dass die durch das Feststellungs-FA mitgeteilte Verminderung der Steuerabzugsbeträge und der anrechenbaren Körperschaftsteuer auf jeweils 0 DM die Folge der nunmehr in geringerer Höhe als zuvor erfassten gewerblichen Einkünfte der Klägerin war. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die für eine insoweit unzutreffende Annahme des FG sprechen; auch aus dem Vorbringen der Beteiligten ergibt sich nichts Entsprechendes. Der erkennende Senat sieht sich daher an diese Feststellung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 18** Ebenso wie das FA die aufgrund geminderter gewerblicher Einkünfte der Klägerin herabgesetzte Einkommensteuer in eine geänderte Anrechnungsverfügung einzustellen hatte, musste es deshalb (auch unabhängig von der im Streitfall anzuwendenden Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) die damit im Zusammenhang stehenden geänderten Abzugsbeträge in die Anrechnungsverfügung aufnehmen. Diese Änderung der Anrechnungsverfügung sowohl hinsichtlich der geändert festgesetzten Steuer als auch der auf 0 DM verringerten Abzugsbeträge war --wie ausgeführt-- innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist des § 228 AO vorzunehmen, die jedenfalls mit der Bekanntgabe des Steueränderungsbescheids vom 10. Mai 2006 in Lauf gesetzt wurde. Ob diese Frist in Fällen gemäß § 180 AO gesondert festgestellter Besteuerungsgrundlagen bzw. Abzugsposten bereits mit der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids zu laufen beginnt, kann im Streitfall offenbleiben, da die jeweils auf 0 DM herabgesetzten Abzugsbeträge unter dem 8. Juli 2008, d.h. auch in diesem Fall innerhalb der Frist des § 228 AO in die Anrechnungsverfügung eingestellt worden sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de