

## Urteil vom 12. December 2013, IV R 33/10

### Feststellungsverjährung bei Abgabe einer formal "unrichtigen" Einkommensteuererklärung nach Aufforderung des Finanzamts - Folgen bei Nichtbeachtung der Hinweispflicht nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO

BFH IV. Senat

AO § 150, AO § 149 Abs 1 S 2, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 181 Abs 2, AO § 181 Abs 5

vorgehend FG Münster, 15. July 2010, Az: 14 K 3997/08 F

### Leitsätze

1. NV: Eine Feststellungserklärung ist nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO wie eine Steuererklärung in der von § 150 AO vorgesehenen Form abzugeben, d.h. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mit dem davon geforderten Inhalt (Bestätigung der Rechtsprechung). Deshalb kann bei Bestehen einer Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung deren Abgabe grundsätzlich nicht durch die Abgabe einer Einkommensteuererklärung ersetzt werden .
2. NV: Folgt der Steuerpflichtige der Aufforderung des Finanzamts zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, obwohl formal "richtige" Steuererklärung eine Feststellungserklärung gewesen wäre, und ermöglicht die abgegebene Erklärung ohne Verkürzung der Bearbeitungszeit gegenüber einer formal "richtigen" Steuererklärung eine rechtlich zutreffende Bearbeitung des Steuerfalles, so ist dies ausnahmsweise der zur Beendigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO führenden Abgabe einer zwar den formalen Anforderungen entsprechenden, jedoch (inhaltlich) teilweise unvollständigen oder unrichtigen Feststellungserklärung gleichzustellen, die zu keiner Verkürzung der der Finanzbehörde zur Verfügung stehenden Bearbeitungszeit führt .

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war gemeinsam mit ihrem ... 2003 verstorbenen Ehemann A, mit dem sie in Gütergemeinschaft lebte, Eigentümerin des im Grundbuch von B verzeichneten Grundbesitzes X. Dieser war dem A mit Vertrag vom 21. Oktober 1968 von dessen Vater unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen worden. Nach § 4 des Vertrags war A verpflichtet, nach dem Tod seiner Eltern aus dem Grundbesitz X "einen Bauplatz" (Flurstück 1) an der C-Straße auf seinen Bruder D zu übertragen. Damit sollte D "vollständig abgefunden sein". Außerdem war A nach § 5 des Vertrags verpflichtet, nach dem Tod seiner Eltern aus dem Grundbesitz X seinem Bruder E "einen Bauplatz" (Flurstück 2) zu übertragen. Mit dieser Übertragung sollte auch E "vollständig abgefunden sein".
- 2 Am 12. April 1970 verstarb der Vater des A. Mit Vertrag vom 8. März 1971 übertrugen die Eheleute im Rahmen eines Abfindungs- und Auseinandersetzungsvertrags das Flurstück 2 auf E. Die Eigentumsumschreibung erfolgte am 26. April 1971.
- 3 Am 23. Oktober 1976 schlossen die Eheleute mit E einen Tauschvertrag, wonach E für das Flurstück 2 das gleichwertige Flurstück 3 erhalten sollte. In § 7 des Vertrags beantragten die Eheleute die Befreiung von der Grunderwerbsteuer, "weil der Austausch zur besseren Bewirtschaftung von zersplitterten bzw. unwirtschaftlich geformten landwirtschaftlichen Grundstücken dient". Die Eigentumsumschreibung bezüglich des Flurstücks 2 zugunsten der Eheleute erfolgte im März 1977.
- 4 Ebenfalls am 23. Oktober 1976 schlossen die Eheleute einen notariellen Vertrag, in dem sie das Flurstück 4 auf D übertrugen. Dies sollte zur Abgeltung der Erbansprüche, aber auch zur Erfüllung der im Vertrag vom 21. Oktober 1968 übernommenen Verpflichtung erfolgen. Jedoch sollte nach § 2 des Vertrags anstelle des im Vertrag vom 21. Oktober 1968 als Vermächtnis ausgesetzten Flurstücks 1 nunmehr das Flurstück 4 übertragen werden. Auch hier beantragten die Eheleute die Befreiung von der Grunderwerbsteuer, "weil die Übertragung des Flurstücks ... zur

besseren Bewirtschaftung von zersplitterten bzw. unwirtschaftlich geformten landwirtschaftlichen Grundstücken dient".

- 5 Die Eheleute wurden in den Jahren 1983 bis 1994 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärten sie nicht.
- 6 Mit Grundstückskaufvertrag vom 24. Februar 1998 veräußerte die Klägerin --zugleich handelnd als gerichtlich bestellte Betreuerin des A-- eine Teilparzelle des Flurstücks 5 zum Preis von ... DM. Mit Verträgen vom gleichen Tag übertrug die Klägerin --wiederum zugleich handelnd für A-- weitere Teilflächen aus dem Flurstück 5 sowie die Flurstücke 1 und 2 im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre beiden Kinder. Die Übergabe sämtlicher veräußerter bzw. übertragener Grundstücke erfolgte jeweils am 1. März 1998.
- 7 Mit Schreiben vom 15. September 1998 zeigten die durch einen Steuerberater vertretenen Eheleute die Grundstücksübertragungen vom 24. Februar 1998 an. Im Rahmen der Veräußerung der Grundstücke sei aufgefallen, dass für einige der übertragenen Grundstücke für Zwecke der Einheitsbewertung ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft festgestellt worden sei. Sofern für ertragsteuerliche Zwecke ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb existiere, käme eine steuerpflichtige Betriebsaufgabe in Betracht. Nachforschungen hätten aber ergeben, dass A seit dem Erwerb der Flächen im Jahr 1968 keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt habe. Es seien keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden. Die Bewirtschaftung der Acker- und Grünflächen sei lediglich zur Deckung des Eigenbedarfs erfolgt. Bei den Flurstücken 1 und 2 handele es sich zudem um Grundvermögen.
- 8 Mit Schreiben vom 28. Oktober 1999 forderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Eheleute zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (1998) auf. Die von der --weiterhin als Betreuerin ihres Ehemannes handelnden-- Klägerin unterschriebene Einkommensteuererklärung 1998 ging am 3. Dezember 1999 bei dem FA ein. Der Erklärung waren eine Anlage KSO sowie maschinenschriftliche, nicht unterzeichnete "Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung 1998" beigelegt, in denen unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 15. September 1998 dargelegt wurde, dass mit den Grundstücksübertragungen im Jahr 1998 keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Gestalt eines Aufgabegewinns erzielt worden seien. Die Eheleute hätten seit der Übertragung der Flächen im Jahr 1968 keinen landwirtschaftlichen Betrieb geführt, sondern die Flächen für den Eigenbedarf bewirtschaftet. Diese Bewirtschaftung sei zu keinem Zeitpunkt über eine reine Vermögensverwaltung hinausgegangen. Darüber hinaus seien die als Bauplätze bezeichneten Flurstücke auch bewertungsrechtlich nicht mehr als land- und forstwirtschaftliches Vermögen eingeordnet gewesen.
- 9 Hierauf reagierte das FA erstmals im Oktober 2004. Nach verschiedenen telefonischen Erörterungen mit dem Steuerberater der (jetzt verwitweten) Klägerin stellte das FA mit Bescheid für 1998 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 5. Januar 2005 Einkünfte der Eheleute aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... DM fest. Davon entfielen auf laufende Einkünfte ... DM sowie auf einen Veräußerungsgewinn ... DM. Die Einkünfte wurden den Eheleuten je zur Hälfte zugerechnet. Der Bescheid war an den Steuerberater als Empfangsbevollmächtigten der Eheleute gerichtet. In den Erläuterungen zum Bescheid führte das FA u.a. aus, der Bescheid ergehe an die Klägerin zugleich als Gesamtrechtsnachfolgerin nach A. Der landwirtschaftliche Betrieb sei durch den Verkauf und die Übertragungen sämtlicher Grundstücksflächen auf den 1. März 1998 zwangsweise aufgegeben worden.
- 10 Am 8. April 2005 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid 1998, in dem es der Besteuerung der Eheleute u.a. jeweils hälftig die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abzüglich eines steuerfreien Veräußerungsgewinns in Höhe von 75.000 DM, also jeweils in Höhe von ... DM, zugrunde legte.
- 11 Gegen den Feststellungsbescheid vom 5. Januar 2005 legte die Klägerin, zugleich als Gesamtrechtsnachfolgerin des A, Einspruch ein mit der Begründung, dem Erlass dieses Bescheids stehe der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegen. Außerdem hätten sie --die Eheleute-- zu keiner Zeit einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten.
- 12 Demgegenüber war das FA weiterhin der Ansicht, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorgelegen habe und dem Erlass eines Feststellungsbescheids keine Feststellungsverjährung entgegenstehe. Außerdem wies das FA darauf hin, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bisher Teile der ebenfalls dem Betriebsvermögen zuzuordnenden Hof- und Gebäudefläche unberücksichtigt geblieben seien. Der Veräußerungsgewinn sei daher um ... DM auf ... DM zu erhöhen. Die Verböserung des Feststellungsbescheids könne durch Rücknahme des Einspruchs vermieden werden.

- 13 Mit Einspruchsentscheidung vom 29. September 2008 stellte das FA die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1998 auf ... DM (= ... €) fest.
- 14 Die hiergegen gerichtete Klage hatte nur teilweise Erfolg, soweit das Finanzgericht (FG) --wie nunmehr auch das FA-- von einem um ... DM niedrigeren Aufgabegewinn ausging. Im Übrigen wies das FG die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 13 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.
- 15 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin --zugleich als Gesamtrechtsnachfolgerin des A-- die Verletzung materiellen Rechts.
- 16 Der Erlass des streitbefangenen Feststellungsbescheids verstoße zum einen gegen § 180 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO). Das FA habe zu erkennen gegeben, auf die Abgabe einer Feststellungserklärung wegen eines Falls von geringer Bedeutung verzichten zu wollen. Es habe mit Schreiben vom 28. Oktober 1999 unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Erklärung der Eheleute vom 15. September 1998 für 1998 ausschließlich die Abgabe einer Einkommensteuererklärung gefordert, nachdem die Eheleute wegen geringer Kapital- und Renteneinkünfte schon seit 1995 nicht mehr als Einkommensteuerpflichtige geführt worden seien. Die Klägerin habe diese Aufforderung so verstanden, dass der einzige für die Einkommensteuerpflicht noch erhebliche Sachverhalt ausschließlich im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer habe geklärt werden sollen. Bei einem Fall von geringer Bedeutung sei dies zulässig. Die Eheleute hätten zusammen veranlagt werden und gemeinsam für die Steuer auf einen eventuellen Aufgabegewinn aufkommen wollen.
- 17 Es komme hinzu, dass sich dieser Eindruck dadurch verstärkt habe, dass das FA fünf Jahre nichts getan habe, um ein eventuelles Missverständnis zu korrigieren. Von Ende 1999 bis Ende 2004 sei das FA untätig gewesen. Unter diesen Umständen verstoße die streitbefangene Feststellung gegen Treu und Glauben und den daraus abzuleitenden Grundsatz des "venire contra factum proprium".
- 18 Des Weiteren habe das FA --wie sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. Juli 1984 IV R 87/82 (BFHE 142, 6, BStBl II 1985, 148) ergebe-- zunächst den Gewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr 1997/98 feststellen müssen. Das FA habe aber nur das Kalenderjahr 1998 im Auge gehabt.
- 19 Auch habe das FG § 150 AO verletzt. Nicht jede Steuererklärung, die gegen Abs. 1 der Vorschrift verstoße, könne wegen Form- oder Inhaltsmangels einer Nichterklärung gleichkommen. Das FG habe bei seiner auf bloße Formalien abstellenden Betrachtung verkannt, dass die am 3. Dezember 1999 abgegebene Einkommensteuererklärung auch die Abgabe einer mit Mängeln behafteten Feststellungserklärung beinhalte. Die Eheleute seien der Aufforderung des FA zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung unter vollständiger Mitteilung der entscheidungserheblichen Daten nachgekommen.
- 20 Soweit nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen könne, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung sei, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen sei, müsse hierauf gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO im Feststellungsbescheid hingewiesen werden. Ein solcher Hinweis sei hier unterblieben, so dass der angefochtene Feststellungsbescheid die Klägerin schon deshalb in ihren Rechten verletze.
- 21 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil und den Feststellungsbescheid 1998 vom 5. Januar 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. September 2008 aufzuheben.
- 22 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 23 Es trägt u.a. vor, der angefochtene Feststellungsbescheid sei innerhalb der Feststellungsfrist erlassen worden. Wenn eine Steuererklärung einzureichen sei, beginne die Feststellungsfrist gemäß § 181 Abs. 1 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht werde, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folge, in dem die Steuer entstanden sei. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung ergebe sich vorliegend aus § 181 Abs. 2 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 AO. Eine solche Erklärung sei jedoch nicht eingereicht worden. Nach dem BFH-Urteil vom 24. August 1995 IV R 112/94 (BFH/NV 1996, 449) hemme die Nichtabgabe von Steuererklärungen den Anlauf der Festsetzungsfrist, wenn die Voraussetzungen einer Erklärungspflicht objektiv vorlägen, wobei die Annahme des Steuerpflichtigen, nicht zur

Abgabe einer Erklärung verpflichtet zu sein, die Anlaufhemmung nicht beeinflusse. Durch den BFH-Beschluss vom 26. März 1999 X B 196/98 (BFH/NV 1999, 1309) sei geklärt, dass der Beginn der Festsetzungsfrist auch dann gehemmt sei, wenn zwar alle entscheidungserheblichen Tatsachen aktenkundig seien, der Steuerpflichtige jedoch keine förmliche Steuererklärung abgegeben habe.

- 24** Anders als die Klägerin meine, liege kein Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vor, insbesondere weil im Streitfall das Vorliegen einkommensteuerpflichtiger, mehreren Personen zuzurechnender Einkünfte habe geklärt werden müssen. Dem Erlass eines Feststellungsbescheids habe auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegengestanden. Nachdem die Eheleute in der Vergangenheit steuerlich nicht mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft geführt worden seien, sei anlässlich der Aufforderung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung noch keine Entscheidung über die Notwendigkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung getroffen worden; insoweit habe die Aufforderung nicht als Verzicht auf die Durchführung des Feststellungsverfahrens verstanden werden dürfen. Des Weiteren habe es keines vorherigen Feststellungsverfahrens für den Gewinn des abweichenden (Rumpf-)Wirtschaftsjahrs bedurft. Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung sei im Streitfall nicht als Einreichung einer wirksamen Feststellungserklärung zu werten. Einen Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO habe der angefochtene Feststellungsbescheid nicht zu enthalten brauchen, weil das FA davon ausgegangen sei, dass die Feststellungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2005 abgelaufen sei.

## Entscheidungsgründe

- 25** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und des Feststellungsbescheids 1998 vom 5. Januar 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. September 2008 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen war (II.1.). Auch die Voraussetzungen für eine Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist nach § 181 Abs. 5 AO liegen nicht vor (II.2.).
- 26** 1. Der angefochtenen gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft) 1998 steht der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegen. Die für 1998 maßgebliche Feststellungsfrist ist bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und damit vor Erlass des Feststellungsbescheids 1998 vom 5. Januar 2005 abgelaufen. Denn die im Streitfall nach den §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zu bestimmende und damit vier Jahre betragende Feststellungsfrist hat unter den besonderen Umständen des Streitfalls nach Abgabe der vom FA angeforderten Einkommensteuererklärung 1998 am 3. Dezember 1999 gemäß den §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs 1999 begonnen.
- 27** a) Gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß für die gesonderte Feststellung. Nach Satz 2 der Vorschrift ist Steuererklärung i.S. des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO die Erklärung zur gesonderten Feststellung. Gemäß den §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die Feststellungsfrist, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Deshalb kommt es im Streitfall darauf an, ob --nachdem die Eheleute keine Feststellungserklärung abgegeben haben-- die Beendigung der in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO geregelten Anlaufhemmung durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung 1998 am 3. Dezember 1999 ausgelöst werden konnte.
- 28** b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Auslegung des Wortlauts des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO an seinem Sicherungszweck auszurichten (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6. Juli 2005 II R 9/04, BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780; vom 27. August 2008 II R 36/06, BFHE 222, 83, BStBl II 2009, 232; vom 23. Mai 2012 II R 56/10, BFH/NV 2012, 1579). Die Vorschrift soll --lediglich-- verhindern, dass durch eine spätere Einreichung der Steuererklärung, Steueranmeldung oder Anzeige die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit (ggf. gezielt) verkürzt wird (BFH-Beschlüsse vom 7. Dezember 1999 II B 79/99, BFHE 190, 220, BStBl II 2000, 233; vom 17. August 2009 II B 172/08, BFH/NV 2009, 1970; BFH-Urteile vom 29. Januar 2003 I R 10/02, BFHE 202, 1, BStBl II 2003, 687; in BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780; in BFH/NV 2012, 1579). Unter Berücksichtigung dieses Zwecks der Vorschrift geht der BFH in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Januar 1997 II B 40/96, BFHE 181, 571, BStBl II 1997, 266; in BFH/NV 2009, 1970; BFH-Urteile vom 7. April 2005 IV R 39/04, BFH/NV 2005, 1229; in BFH/NV 2012, 1579) davon aus, dass die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist i.S. von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO sogar dann mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Steuer- bzw. Feststellungserklärung abgegeben wird, wenn die abgegebene Erklärung teilweise unvollständig oder unrichtig ist. Etwas anderes gilt nur, wenn die Erklärung derart lückenhaft ist, dass dies praktisch auf das Nichteinreichen der Erklärung hinausläuft.

- 29** c) Zwar ist dem FG darin beizupflichten, dass bei Bestehen einer Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung deren Abgabe grundsätzlich nicht durch die Abgabe einer Einkommensteuererklärung ersetzt werden kann. Ausgehend von den vorgenannten Maßstäben genügte jedoch unter den besonderen Umständen des Streitfalls ausnahmsweise die Abgabe der Einkommensteuererklärung, um (auch) den Beginn der Feststellungsfrist in Gang zu setzen.
- 30** aa) Dabei kann zunächst offenbleiben, ob es sich vorliegend --wie das FG erörtert hat und woran unter Berücksichtigung der in der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. März 1990 IV R 90/88, BFHE 160, 317, BStBl II 1990, 689; vom 14. Februar 2008 IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156) vertretenen Maßstäbe schon im Hinblick u.a. auf die Frage, ob im Streitjahr (noch) ein landwirtschaftlicher Betrieb der Ehegatten vorgelegen hat und von diesen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt worden sind, Zweifel bestehen-- um einen Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO handelt, der im Streitfall ein Absehen von einer gesonderten und einheitlichen Feststellung erlauben würde. Ebenfalls offenbleiben kann die von den Beteiligten erörterte Frage, ob die nach dem Schreiben der Eheleute vom 15. September 1998 erfolgte Aufforderung des FA, eine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr abzugeben, von einem objektiven Empfänger dahin verstanden werden durfte, dass das FA einen Fall von geringer Bedeutung annehmen und deshalb auf eine gesonderte und einheitliche Feststellung und damit auch eine Feststellungserklärung verzichten wolle, oder ob einer solchen Annahme u.a. entgegenstände, dass ein Feststellungsverfahren grundsätzlich selbst dann durchzuführen ist, wenn --wie hier-- das für dieses Verfahren zuständige FA auch für die Einkommensteuerfestsetzung zuständig ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1156, m.w.N.). Insoweit braucht auch nicht entschieden zu werden, unter welchen Voraussetzungen die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht greift, wenn das FA zunächst (konkulent) einen Fall von geringer Bedeutung bejaht und deshalb auf die Abgabe einer Feststellungserklärung verzichtet hat, später jedoch gleichwohl einen Feststellungsbescheid erlassen will. Denn hierauf kommt es nach den oben genannten Maßstäben im Streitfall nicht an.
- 31** bb) Zwar ist --worauf das FA zutreffend hingewiesen hat-- eine Feststellungserklärung i.S. des § 181 AO nach Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift wie eine Steuererklärung in der von § 150 AO vorgesehenen Form abzugeben, d.h. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mit dem davon geforderten Inhalt (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286). Deshalb kann bei Bestehen einer Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung deren Abgabe grundsätzlich (auch) nicht durch die Abgabe einer Einkommensteuererklärung ersetzt werden. Soll aber --wie oben ausgeführt-- § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO lediglich verhindern, dass durch eine spätere Einreichung der Steuererklärung die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit (ggf. gezielt) verkürzt wird, so ist unter den besonderen Umständen des Streitfalls entscheidend, ob das FA in der Lage gewesen wäre, aufgrund der seiner Aufforderung gemäß § 149 Abs. 1 Satz 2 AO folgenden Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht nur ein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1229), sondern auch ein ordnungsgemäßes Feststellungsverfahren in Gang zu setzen.
- 32** (1) Dabei ist die vorliegende Fallkonstellation offenkundig nicht --wie das FA meint-- der Situation vergleichbar, dass zwar alle entscheidungserheblichen Tatsachen aktenkundig sind, der Steuerpflichtige indes überhaupt keine förmliche Steuererklärung abgegeben hat.
- 33** (2) Nichts Gegenteiliges kann auch der Rechtsprechung des BFH entnommen werden, dass ein Feststellungsverfahren grundsätzlich auch dann durchzuführen ist, wenn das für dieses Verfahren zuständige FA gleichzeitig auch für die Festsetzung der Einkommensteuer aller an den Einkünften beteiligter Steuerpflichtiger zuständig ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1156, m.w.N.).
- 34** (3) Gleichfalls nicht ohne Weiteres auf die streitbefangene Fallkonstellation übertragbar ist der vom FA unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 449 hervorgehobene Rechtssatz, dass die Annahme des Steuerpflichtigen, nicht zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet zu sein, die Anlaufhemmung nicht beeinflusse. Denn allein dies trägt nicht hinreichend der im Streitfall vorliegenden Besonderheit Rechnung, dass der Steuerpflichtige der Aufforderung des FA zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung gefolgt ist.
- 35** (4) Vielmehr rechtfertigen es die Besonderheiten der vorliegenden Fallkonstellation, die Abgabe der Einkommensteuererklärung ausnahmsweise einer --nach vorgenannter BFH-Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1579) zur Beendigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO führenden-- Abgabe einer zwar den formalen Anforderungen entsprechenden, jedoch (inhaltlich) teilweise unvollständigen oder unrichtigen Feststellungserklärung gleichzustellen, die gleichwohl zu keiner Verkürzung der der Finanzbehörde zur Verfügung stehenden Bearbeitungszeit führt. Wird nämlich die Bearbeitungszeit in Folge der Abgabe einer der

Aufforderung des FA (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO) folgenden Steuererklärung nicht verkürzt, so kommt es nach dem Zweck des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht darauf an, ob statt der Einkommensteuer- eine Feststellungserklärung die formal "richtige" Steuererklärung gewesen wäre; denn für eine Differenzierung allein nach der Form der Steuererklärung gibt es in dieser Situation keinen sachlichen Grund (kritisch insoweit --"spitzfindiger Formalismus"-- Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 170 AO Rz 11b, unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780; ähnlich Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 150 AO Rz 6). Vielmehr ist zu berücksichtigen, dass § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO den Sicherungszweck --und damit die Verlängerung der vom Gesetzgeber grundsätzlich für ausreichend gehaltenen Vierjahresfrist-- mit der Erfüllung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter bzw. den für ihn zum Handeln Verpflichteten auferlegten Handlungspflicht verknüpft, und sich diese Handlungspflicht nach dem Wortlaut der Vorschrift auch --nach Aufforderung durch das FA-- auf die Einreichung einer Steuererklärung erstreckt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 83, BStBl II 2009, 232, m.w.N.). Dieser Verknüpfung von Sicherungszweck und Erfüllung einer Handlungspflicht wird dann noch Genüge getan, wenn vom FA eine aus späterer Sicht formal "falsche" Steuererklärung angefordert wird, deren Abgabe aber eine rechtlich zutreffende Bearbeitung des Steuerfalls ermöglicht, ohne dass die dem FA zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit gegenüber der Abgabe einer formal "richtigen" Steuererklärung verkürzt wäre.

- 36** cc) Dies zugrunde gelegt, wurde im Streitfall die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 1999 beendet. Denn im Streitfall war das FA aufgrund der nach Aufforderung durch das FA am 3. Dezember 1999 abgegebenen Einkommensteuererklärung 1998 (einschließlich Anlagen) in der Lage, (auch) das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu prüfen und hieraus ggf. Folgerungen im Hinblick auf eine gesonderte und einheitliche Feststellung dieser Einkünfte zu ziehen.
- 37** In dieser Situation war im Streitfall die Abgabe der vom FA angeforderten, aus späterer Sicht formal "unrichtigen" Steuererklärung unschädlich, denn es sind auf der Grundlage der nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG keinerlei Hinweise dafür ersichtlich, dass dadurch die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt wurde, selbst wenn das FA im Nachhinein --d.h. im Streitfall erst fünf Jahre nach Abgabe der Einkommensteuererklärung-- doch noch eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Betracht gezogen hat. Durch Abgabe der Einkommensteuererklärung wurden hinreichend Informationen übermittelt, um ohne nachteilige zeitliche Verzögerungen ggf. auch eine gesonderte Feststellung durchführen zu können.
- 38** d) Die für den Erlass von Feststellungsbescheiden geltende eigenständige Feststellungsfrist ist unabhängig von der Festsetzungsverjährung der Folgesteuern zu ermitteln (BFH-Urteile vom 27. April 1993 VIII R 27/92, BFHE 171, 392, BStBl II 1994, 3; vom 12. Juli 2005 II R 10/04, BFH/NV 2006, 228). Ausgehend von den Feststellungen des FG, denen sich keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat --eine "Steuer"-Verkürzung müsste sich auf die festzustellende Besteuerungsgrundlage beziehen (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 181 AO Rz 7)-- entnehmen lassen, und davon, dass weder FG noch FA Anlass für eine entsprechende Erörterung gesehen haben, beträgt die Feststellungsfrist nach den §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Hiervon ist auch das FA ausgegangen. Nach Abgabe der streitbefangenen Steuererklärung am 3. Dezember 1999 begann die Feststellungsfrist mit Ablauf des Jahres 1999 und endete somit mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und damit vor Erlass des Feststellungsbescheids 1998 vom 5. Januar 2005.
- 39** 2. Die Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO für eine Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist liegen nicht vor.
- 40** a) Eine gesonderte Feststellung kann nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist, wobei § 171 Abs. 10 AO --der hinsichtlich der Festsetzungsfrist eine Ablaufhemmung im Fall von Grundlagenbescheiden (darunter Feststellungsbescheide), die für die Festsetzung einer Steuer bindend sind, vorsieht-- außer Betracht bleibt.
- 41** b) Ohne Berücksichtigung der Regelung des § 171 Abs. 10 AO war jedoch auch die Festsetzungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 im Zeitpunkt der streitbefangenen gesonderten Feststellung (5. Januar 2005) bereits abgelaufen.
- 42** Auch insoweit kommt § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zur Anwendung, wonach (hier) die Festsetzungsfrist, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO --danach beginnt die Frist mit Ablauf

des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist-- später beginnt. Im Streitfall ist die Einkommensteuer 1998 --mangels anderweitiger Bestimmung des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- nach § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 1998 entstanden. Deshalb begann im Streitfall auch die Festsetzungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 nach Abgabe der Einkommensteuererklärung 1998 am 3. Dezember 1999 mit Ablauf des Jahres 1999. Ausgehend von den Feststellungen des FG, aus denen sich keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat ergeben, und davon, dass weder FG noch FA Anlass für die Erwägung einer insoweit verlängerten Frist gesehen haben, beträgt die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO auch hier vier Jahre. Folglich war --weil die Regelung des § 171 Abs. 10 AO gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AO außer Betracht bleibt-- auch die Festsetzungsfrist bezüglich der Einkommensteuer 1998 im Zeitpunkt der streitbefangenen Feststellung am 5. Januar 2005 bereits abgelaufen.

- 43** c) Des Weiteren stünde der Rechtmäßigkeit der streitigen Feststellung --worauf die Klägerin zutreffend hingewiesen hat-- aber auch entgegen, dass das FA weder in seinem angefochtenen, nach Ablauf der Feststellungsfrist erlassenen Feststellungsbescheid 1998 noch in seiner Einspruchsentscheidung nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO auf die eingeschränkte Wirkung eines solchen Feststellungsbescheids besonders hingewiesen hat. Dieser Hinweis hat Regelungscharakter, weil mit ihm der zeitliche Geltungsbereich der getroffenen Feststellungen abweichend von § 182 Abs. 1 AO bestimmt und damit rechtsgestaltend auf das Steuerrechtsverhältnis eingewirkt wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 228, m.w.N.; vom 14. Juni 2007 XI R 37/05, BFH/NV 2007, 2227; vom 11. Mai 2010 IX R 48/09, BFH/NV 2010, 1788). Ein Feststellungsbescheid, der nach Ablauf der Feststellungsfrist ergeht, ist rechtswidrig, wenn er den nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderlichen Hinweis nicht enthält (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 17. August 1989 IX R 76/88, BFHE 159, 398, BStBl II 1990, 411; vom 18. März 1998 II R 45/96, BFHE 185, 348, BStBl II 1998, 426; in BFH/NV 2007, 2227; in BFH/NV 2010, 1788; vgl. auch z.B. Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 181 Rz 31). Anders als das FA meint, steht dem nicht entgegen, dass das FA --zu Unrecht-- davon ausgegangen ist, dass die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen war. Denn ein Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist selbst dann erforderlich, wenn die Verfahrenssituation des FA schwierig ist, weil gerade die Wahrung der Feststellungsfrist streitig ist (BFH-Urteil vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, m.w.N.).
- 44** 3. Nach alledem kommt es auf die weiter gehenden Erwägungen der Beteiligten und die sonstigen vom FG erörterten Rechtsfragen nicht mehr an.

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