

Urteil vom 09. Juni 2015, X R 6/13

Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG - Erbfall - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 02.09.2015 als NV-Entscheidung abrufbar

BFH X. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 4, EStG § 34, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Januar 2013, Az: 4 K 3278/10

Leitsätze

1. Wird in einem Grundlagenbescheid ein Veräußerungsgewinn festgestellt, so sind dessen Höhe und Zurechnung für das Folgeverfahren bindend. Über die persönlichen Voraussetzungen eines Freibetrags ist im Einkommensteuerverfahren zu entscheiden.
2. Ergeht ein hinsichtlich der Höhe und/oder der Zurechnung des Veräußerungsgewinns geänderter Grundlagenbescheid, so ist der Einkommensteuerbescheid auch hinsichtlich des Freibetrags diesen Änderungen anzupassen.
3. Die in einem Grundlagenbescheid vorgenommene Zurechnung ist auch dann bindend, wenn ein Veräußerungsgeschäft vor einem Erbfall zwar abgeschlossen, aber erst nach einem Erbfall wirksam wurde.
4. Ein Freibetrag ist auch in solchen Fällen nur in der Person des Erben entstanden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15. Januar 2013 4 K 3278/10 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), geb. 1938, sowie deren Ehemann (E), geb. 1935, waren Kommanditisten einer GmbH & Co. KG (KG). Ende Dezember 2005 kündigten sie ihre Kommanditbeteiligung zum 31. Dezember 2006. E verstarb am 23. Juli 2006. Die Klägerin ist Alleinerbin.
- 2 Das Betriebsstättenfinanzamt (Betriebs-FA) der KG stellte mit Feststellungsbescheid 2006 vom 28. September 2007 im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung die Einkünfte der Klägerin sowie des E aus der KG-Beteiligung fest. Der Bescheid wies sowohl für den E als auch für die Klägerin "nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende steuerpflichtige Veräußerungsgewinne und andere tarifbegünstigte Einkünfte (§§ 16, 34 EStG)" in Höhe von jeweils 71.888,08 € aus; "angenommener Austritt aus der Gesellschaft" war jeweils der 31. Dezember 2006.
- 3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 erklärte die Klägerin für sich selbst wie auch für E einen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der KG in Höhe von 71.930 € und beantragte jeweils die Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 23. Januar 2008 für jeden der beiden Ehegatten einen Freibetrag von 45.000 €. Mit Bescheid vom

20. März 2008 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid aus Gründen, die nicht Gegenstand des Streits sind, und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Freibeträge blieben unverändert.

- 4 Am 9. Mai 2008 änderte das Betriebs-FA den Feststellungsbescheid 2006. Für die "[Klägerin] als Erbin nach [E]" wurden "nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende steuerpflichtige Veräußerungsgewinne und andere tarifbegünstigte Einkünfte" in Höhe von 0 € festgestellt. Darunter befand sich der Auswertungshinweis "Soweit in dieser Mitteilung Besteuerungsgrundlagen bzw. nachrichtlich Angaben der bisherigen Mitteilung nicht mehr enthalten sind, sind diese weggefallen.". Für die Klägerin wurden diese Einkünfte nunmehr in Höhe von 143.776,16 € festgestellt. Mit Bescheid vom 26. Januar 2009 änderte das FA unter Berufung auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) die Einkommensteuerfestsetzung 2006. Es setzte den Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Beteiligungen an der KG ausschließlich bei der Klägerin an und berücksichtigte nach Maßgabe von § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG noch einen Freibetrag in Höhe von 37.224 €.
- 5 Der Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Sowohl für die Klägerin selbst als auch für E sei ein (jeweils ungekürzter) Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe zu § 16 Abs. 4 EStG in der Fassung vor der Änderung durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 mit Urteil vom 21. September 1995 IV R 1/95 (BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893) entschieden, dass die Erben den erhöhten Freibetrag nach § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG beanspruchen könnten, wenn noch der Praxisinhaber (Erblasser) seine freiberufliche Praxis wegen dauernder Berufsunfähigkeit verkauft habe, die Praxis aber erst nach seinem Tode übertragen werde. Diese Grundsätze gälten nach nahezu einhelliger Literaturlauffassung auch für § 16 Abs. 4 EStG heutiger Fassung. Unerheblich sei, dass die Klägerin daneben einen eigenen Anteil an der KG veräußert habe. § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG stehe nicht entgegen, da es sich bei den beiden Freibeträgen um solche für zwei verschiedene Personen handle.
- 6 Zudem hätten die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht vorgelegen, da die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids sich nach der Rechtsprechung des BFH nicht auf die Höhe des Freibetrags beziehe.
- 7 Mit der Revision macht das FA geltend, zu der Folgeanpassung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gehöre auch die Neuberechnung des Freibetrags auf der Grundlage des geänderten Veräußerungsgewinns. In der Sache sei die Entscheidung des BFH in BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893 auf § 16 Abs. 4 EStG i.d.F. des JStG 1996 nicht zu übertragen. Der BFH habe sich davon leiten lassen, dass § 16 Abs. 4 EStG in der damals geltenden Fassung auf einen Kausalzusammenhang zwischen der dauernden Berufsunfähigkeit des Betriebsinhabers und der Betriebsveräußerung abgestellt habe ("wegen"). Diesen enthalte § 16 Abs. 4 EStG seit 1996 nicht mehr. Es müsse daher wieder die Grundregel gelten, dass "Steuerpflichtiger" i.S. des § 16 Abs. 4 EStG nur derjenige sei, der den Veräußerungsgewinn tatsächlich zu versteuern habe, weil ihm das Erfüllungsgeschäft zuzurechnen sei. Zudem sei mittlerweile nach § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG der Freibetrag dem Steuerpflichtigen nur einmal im Leben zu gewähren.
- 8 Das FA beantragt,
unter Aufhebung des FG-Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 10 Sie folgt der Auffassung des FG. Die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893 gälten fort. Es gebe keine Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber des JStG 1996 insoweit eine Änderung beabsichtigt habe. Es treffe nicht zu, dass die Klägerin in den Genuss von zwei Freibeträgen komme. Es handle sich um die Freibeträge der Klägerin sowie des E, mithin von zwei verschiedenen Personen. Da ein Feststellungsbescheid keine Bindungswirkung hinsichtlich des Grunds und des Umfangs etwaiger Freibeträge entfalte, könne zudem der Erlass eines geänderten Feststellungsbescheids keine Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO begründen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst und weist die Klage ab.

- 12** Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26. Januar 2009 ist verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich rechtmäßig. Nachdem das Betriebs-FA mit Bescheid vom 9. Mai 2008 die einheitliche und gesonderte Feststellung für die KG hinsichtlich des E und der Klägerin geändert hatte, musste das FA nach Maßgabe dieser Änderung erneut über die Frage entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe ein Freibetrag zu berücksichtigen ist (dazu 1.). Das FA hat dabei zu Recht bei der Klägerin im Rahmen der geänderten Einkommensteuerveranlagung 2006 nur noch einen einzigen Freibetrag von 37.224 € angesetzt (dazu 2.).
- 13** 1. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Grundlagenbescheide in diesem Sinne sind u.a. Feststellungsbescheide nach Maßgabe des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO.
- 14** a) Diese Korrekturvorschrift enthält eine Berechtigung sowie eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Änderung des Folgebescheids, soweit die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht. Der Umfang der vorzunehmenden Anpassung des Folgebescheids folgt mithin der Reichweite der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids. Die sog. "Gesamtaufrollung" des Folgebescheids ist unzulässig. Allerdings beschränkt sich die Bindungswirkung nicht auf die bloße mechanische Übernahme von Zahlen. Vielmehr hat die Finanzbehörde den Folgebescheid vollständig und zutreffend an den Regelungsinhalt des Grundlagenbescheids anzupassen und dabei einen für das Folgeverfahren relevanten Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht erneut selbständig zu würdigen (vgl. bereits BFH-Urteil vom 11. April 1990 I R 82/86, BFH/NV 1991, 143; Senatsurteil vom 29. Juni 2005 X R 31/04, BFH/NV 2005, 1749, sowie die beiden BFH-Beschlüsse vom 6. November 2009 VIII B 38/09, BFH/NV 2010, 177, und vom 30. August 2012 X B 97/11, BFH/NV 2013, 13, jeweils m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 175 Rz 21; Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 175 Rz 27 f; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 175 AO Rz 11, jeweils m.w.N.).
- 15** b) Für die Frage, inwieweit ein Feststellungsbescheid für die nach § 16 Abs. 4 EStG zu gewährenden Freibeträge Bindungswirkung entfaltet, ist folglich zwischen der Zurechnung des Veräußerungsgewinns und den für den Freibetrag maßgebenden persönlichen Verhältnissen zu differenzieren (vgl. BFH-Urteile vom 14. April 1988 IV R 219/85, BFHE 153, 285, BStBl II 1988, 711, unter II.2.a; vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607, unter IV.2.a; in BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893, unter 2.a; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 703 f; Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 588; ebenso R 16 Abs. 13 Sätze 1, 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2013). Soweit die Entscheidungen teilweise zu früheren Fassungen des § 16 Abs. 4 EStG ergangen sind, betreffen die Änderungen der Vorschrift diese Differenzierung nicht.
- 16** aa) Die sachlichen Voraussetzungen, ob ein Veräußerungsgewinn in bestimmter Höhe entstanden und wem dieser Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist, sind Gegenstand des Feststellungsverfahrens und damit für das Einkommensteuerverfahren bindend (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteile vom 7. Mai 2008 X R 21/05, BFH/NV 2008, 1436; vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878; vom 10. April 2014 III R 20/13, BFHE 244, 530, BFH/NV 2014, 1295). Das gilt nicht nur für die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn bei einem bestimmten Steuerpflichtigen überhaupt anzusetzen ist, sondern auch im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Für eine nur partielle Bindungswirkung in der Weise, dass die Höhe des dem Steuerpflichtigen zugerechneten Veräußerungsgewinns für den Ansatz dem Grunde nach bindend wäre, für die Berechnung eines etwaigen Freibetrags hingegen nicht, gibt es keinen Anlass und keine Rechtfertigung. Hingegen sind die persönlichen Voraussetzungen des Freibetrags (Alter, Berufsunfähigkeit, Objektbeschränkung) nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung. Hierüber ist im Folgeverfahren zu befinden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893). Dem entsprechend ist bei der Änderung eines Feststellungsbescheids der Folgebescheid soweit anzupassen, als Höhe und Zurechnung des Veräußerungsgewinns dies verlangen. Hingegen ermöglicht § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO keine Korrektur von Fehlern, die vom Regelungsinhalt des Grundlagenbescheids nicht, auch nicht als Folgewirkung, berührt werden.
- 17** bb) Nachdem der geänderte Feststellungsbescheid vom 9. Mai 2008 sowohl die Zurechnung als auch damit einhergehend die Höhe des Veräußerungsgewinns bei der Klägerin geändert hatte, war nach diesen Maßstäben das FA berechtigt und verpflichtet, den Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG diesen Änderungen anzupassen und den Freibetrag nunmehr auf der Grundlage des für die Klägerin und nur für diese festgestellten Veräußerungsgewinns von 143.776,16 € zu bestimmen. Aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids ist dabei rechtlich unerheblich, ob die Zurechnung und die Höhe materiell-rechtlich zutreffend waren. Im Streitfall bestehen indes keine Bedenken gegen die materielle Richtigkeit des

Feststellungsbescheids des Betriebs-FA, da die Entstehung des Veräußerungsgewinns --was prinzipiell zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- an das dingliche Erfüllungsgeschäft anknüpft.

- 18** 2. Das FA hat die Anpassung materiell-rechtlich zutreffend in der Weise vorgenommen, dass der Klägerin nur noch ein Freibetrag in Höhe von 37.224 € gewährt wird. Der Ansatz von zwei Freibeträgen ist nicht möglich.
- 19** a) Die Klägerin hat im Streitjahr einen Veräußerungsgewinn von 143.776,16 € erzielt. Da sie selbst das 55. Lebensjahr vollendet hatte, stand ihr nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG dem Grunde nach ein Freibetrag von 45.000 € zu. Dieser war aber nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG um den 136.000 € übersteigenden Teil zu kürzen und betrug somit 37.224 € ($45.000 € - [143.776 € - 136.000 €] = 45.000 € - 7.776 € = 37.224 €$).
- 20** b) Für die Berücksichtigung von zwei Freibeträgen in der Person der Klägerin besteht keine Rechtsgrundlage. Eine (fiktive) Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf einen eigenen und einen derivativ erworbenen Anteil für Zwecke der Freibetragsberechnung kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil nur die Klägerin nach dem bindenden --und zutreffenden-- Inhalt des Feststellungsbescheids einen einheitlichen Veräußerungsgewinn erzielt hat, unabhängig davon, auf welchem Wege sie den Kommanditanteil erworben hat. Im Übrigen wäre die Gewährung zweier Freibeträge an eine Person mit § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht vereinbar.
- 21** c) Schließlich ist es auch nicht möglich, der Klägerin zusätzlichen zu ihrem eigenen Freibetrag einen solchen des E zu gewähren.
- 22** aa) Für E ist schon deswegen weder ein Veräußerungsgewinn noch ein Freibetrag zu berücksichtigen, weil der Feststellungsbescheid diesem keinen Veräußerungsgewinn zugerechnet hat. War aber in der Person des E kein Freibetrag entstanden, so konnte er auch nicht durch Erbfolge auf die Klägerin übergehen. Eine gedankliche Aufteilung des Veräußerungsgewinns widerspräche dem bindenden Inhalt des Feststellungsbescheids.
- 23** bb) Etwas anderes ergibt sich nicht aus der Entscheidung des IV. Senats des BFH in BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893. Der BFH hat auch in jener Entscheidung nicht etwa über einen Freibetrag des Erblassers, sondern über Freibeträge der Erben entschieden. Er hat auch nur den Erben Freibeträge gewährt. Insbesondere hat er nicht den Erben Freibeträge zugerechnet oder zugestanden, die dem Erblasser zustehen oder ursprünglich dem Erblasser zugestanden hätten, wenn er die Entstehung des Veräußerungsgewinns noch erlebt hätte. Der BFH hat im Rahmen der Frage, ob den Erben --und nur diesen-- der erhöhte Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz --StEntlG-- 1984) zusteht, die noch in der Person des Erblassers verwirklichten, auf die persönlichen Voraussetzungen bezogenen Tatbestandsmerkmale --und nur diese-- den Erben zugerechnet.
- 24** Der erkennende Senat kann dahingestellt sein lassen, ob diese zu § 16 Abs. 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1984 aufgestellten Grundsätze auf die heutige Rechtslage übertragbar sind. Sie betreffen einen im Streitfall unerheblichen Gesichtspunkt, da die Klägerin die persönlichen Voraussetzungen des Freibetrags in eigener Person erfüllte, weswegen ihr das FA zutreffend einen Freibetrag gewährt hat. Auf die Frage, ob ihr die persönlichen Voraussetzungen des E zugerechnet werden können, kommt es nicht an. Der zweite Freibetrag ist im Streitfall vielmehr bereits deshalb zu versagen, weil keine Rechtsgrundlage dafür existiert, einem Steuerpflichtigen, der einen Veräußerungsgewinn erzielt hat, zwei Freibeträge zuzusprechen. Ein allgemeiner Rechtssatz des Inhalts, dass dem Erben zusätzlich zu seinem eigenen Freibetrag ein weiterer Freibetrag zusteht, der dem Erblasser zustünde, wenn er die Realisierung des Veräußerungsgewinns noch erlebt hätte, mit der weiteren Folge, dass die Abschmelzung nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG gemildert würde, ist weder dem Gesetz noch dem Urteil des IV. Senats zu entnehmen.
- 25** 3. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten gemäß § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 27** 5. Der Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist daher das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (vgl. Senatsurteil vom 12. November 2014 X R 39/13, BFH/NV 2015, 486).