

Urteil vom 27. Januar 2016, X R 53/14

Ergehen eines Grundlagenbescheids nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist für den Folgebescheid

BFH X. Senat

AO § 171 Abs 10 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 182 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 13. August 2014, Az: 13 K 1368/10

Leitsätze

1. NV: Ein geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften, in dem statt der bisher festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einer bestimmten Höhe festgestellt sind, enthält sowohl die (negative) Feststellung, dass keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen sind, als auch die Feststellung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der festgestellten Höhe anzusetzen sind. Jede Einzelfeststellung begründet für sich die Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO .
2. NV: Ein Grundlagenbescheid, der im ersten hierauf ergehenden Folgebescheid nicht zutreffend umgesetzt worden ist, berechtigt --die Wahrung der Festsetzungsfrist vorausgesetzt-- gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO so lange zur Änderung des Folgebescheids, wie die festgestellten Besteuerungsgrundlagen noch nicht vollständig im Folgebescheid berücksichtigt sind .
3. NV: Die in § 171 Abs. 10 AO bezeichnete Wirkung (Ablaufhemmung) tritt auch dann ein, wenn die ursprüngliche Festsetzungsfrist für den Folgebescheid --bei Außerachtlassung des noch offenen Verfahrens über den Grundlagenbescheid-- bei Ergehen des Grundlagenbescheids bereits abgelaufen gewesen wäre .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14. August 2014 13 K 1368/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die in den Streitjahren 1995 bis 1997 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger erzielte u.a. gesondert und einheitlich festgestellte Einkünfte aus einer GbR.
- 2 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre setzten die Kläger aus dieser GbR negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte insoweit erklärungsgemäß. Am 6. Juli 2000 ergingen erstmalige Feststellungsbescheide u.a. für die Streitjahre. Darin qualifizierte das Feststellungs-FA die Einkünfte der GbR als solche aus Vermietung und Verpachtung. Der Höhe nach verminderte das Feststellungs-FA die Einkünfte unter die erklärten Beträge.
- 3 Das FA übernahm die festgestellten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in die geänderten Einkommensteuerbescheide vom 18. August 2000 (1995 und 1996) bzw. 24. August 2000 (1997), unterließ es aber, den bisherigen Ansatz negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb rückgängig zu machen. Im Ergebnis wurden damit in den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre die folgenden Besteuerungsgrundlagen aus der GbR berücksichtigt:

4

Jahr § 15 EStG § 21 EStG

1995 ./ 12.136 DM ./ 40.309 DM

1996 ./ 61.335 DM ./ 69.692 DM

1997 ./ 22.489 DM ./ 47.657 DM

- 5** Mit Urteil vom 19. August 2009 III R 68/06 (BFH/NV 2010, 241) entschied der Bundesfinanzhof (BFH), die Tätigkeit der GbR sei als gewerblich anzusehen. Daraufhin erließ das Feststellungs-FA am 10. Februar 2010 geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre, in denen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie für den Kläger Gewinnanteile in folgender --schon ursprünglich von ihm erklärter-- Höhe festgestellt wurden:
- 1995 ./ 12.136 DM
- 1996 ./ 61.335 DM
- 1997 ./ 22.489 DM
- 6** Mit den im vorliegenden Verfahren angefochtenen Änderungsbescheiden vom 8. März 2010 (1997) bzw. 16. März 2010 (1995 und 1996) machte das FA den Ansatz negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung rückgängig; die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb blieben unverändert bestehen.
- 7** Im Einspruchsverfahren vertraten die Kläger die Auffassung, eine Korrektur der fehlerhaften Einkommensteuerbescheide aus dem Jahr 2000 sei wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht zulässig. Sie begehren, weiterhin die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.
- 8** Nach Zurückweisung des Einspruchs akzeptierten die Kläger im Klageverfahren zwar den Nichtansatz negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sie begehren aber, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die nunmehr festgestellten Verluste zusätzlich zu den in den insoweit fehlerhaften Einkommensteuerbescheiden aus dem Jahr 2000 angesetzten Verlusten --also doppelt-- zu berücksichtigen.
- 9** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die angefochtenen Änderungsbescheide seien zu Recht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützt worden. Die Änderung eines Folgebescheids zur Herbeiführung eines materiell-rechtlich richtigen Ergebnisses sei selbst dann geboten, wenn sie dazu diene, eine zuvor versäumte Anpassung des Folgebescheids an einen Grundlagenbescheid nachzuholen.
- 10** Mit ihrer Revision beanstanden die Kläger zum einen, dass es an einer Rechtsgrundlage für die vom FA vorgenommene Änderung fehle. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erlaube nicht die rückwirkende Korrektur von Rechtsfehlern des Grundlagenbescheids durch Änderung des Folgebescheids. Jedenfalls sei die Festsetzungsfrist abgelaufen. Dies folge auch aus dem Senatsurteil vom 14. Dezember 1994 X R 111/92 (BFH/NV 1995, 566).
- 11** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 6. Mai 2010 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide vom 8. März 2010 (1997) bzw. 16. März 2010 (1995 und 1996) dahingehend zu ändern, dass aus der Beteiligung an der GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 24.272 DM (1995), ./ 122.670 DM (1996) bzw. ./ 44.978 DM (1997) angesetzt werden.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Es hält die Änderungsbescheide für rechtmäßig, weil in den jüngsten Feststellungsbescheiden sowohl die Zuordnung zur Einkunftsart als auch die Höhe der Einkünfte geändert worden sei. Hilfsweise wäre jedenfalls die Möglichkeit zu einer Rechtsfehlerkompensation nach § 177 Abs. 2 AO eröffnet.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 15** Für die angefochtenen Änderungsbescheide stand dem FA eine Korrekturvorschrift zur Verfügung (dazu unten 1.). Insoweit war auch die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen (unten 2.).
- 16** 1. Das FA hat die angefochtenen Änderungsbescheide zu Recht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt. Danach ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.
- 17** a) Die Bindungswirkung der im Streitfall erlassenen bzw. geänderten Feststellungsbescheide folgt aus § 182 Abs. 1 Satz 1 AO. Die zuletzt ergangenen Feststellungsbescheide vom 10. Februar 2010 enthielten zum einen die Feststellung, dass nunmehr negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in bestimmter Höhe anzusetzen seien. Zum anderen enthielten sie --in Abgrenzung zu den vorangegangenen Feststellungsbescheiden vom 6. Juli 2000-- die Feststellung, dass keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr anzusetzen seien (ausführlich zu den Einzelfeststellungen in diesen Bescheiden noch unten 2.b).
- 18** Beide bindende Feststellungen hat das FA in den angefochtenen Änderungsbescheiden umgesetzt. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der GbR-Beteiligung sind in diesen Bescheiden nicht mehr enthalten. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der GbR-Beteiligung hat das FA mit exakt denjenigen Beträgen angesetzt, die in den Grundlagenbescheiden festgestellt worden sind.
- 19** b) Insoweit bedarf es für die rechtliche Beurteilung des Streitfalls nicht einmal der Heranziehung der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach ein Grundlagenbescheid, der im ersten hierauf ergehenden Folgebescheid nicht zutreffend umgesetzt worden ist, so lange zur Änderung des Folgebescheids berechtigt, wie die festgestellten Besteuerungsgrundlagen noch nicht vollständig im Folgebescheid berücksichtigt sind (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 14. April 1988 IV R 219/85, BFHE 153, 285, BStBl II 1988, 711; vom 4. September 1996 XI R 50/96, BFHE 181, 388, BStBl II 1997, 261, und vom 10. August 2006 II R 24/05, BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87, unter II.2., m.w.N.).
- 20** Vielmehr enthielten die Feststellungsbescheide vom 10. Februar 2010 --wie dargestellt-- jeweils zwei eigenständige Feststellungen, die schon je für sich genommen den Anwendungsbereich des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO eröffneten.
- 21** 2. Dementsprechend liegt die rechtliche Problematik des Streitfalls auch nicht in der Existenz einer Korrekturvorschrift für die vom FA vorgenommene Änderung, sondern in der Wahrung der Festsetzungsfrist. Zu dieser Frage hat sich das FG zwar nicht geäußert; seine Entscheidung ist im Ergebnis aber gleichwohl zu bestätigen.
- 22** a) Die Änderung einer Steuerfestsetzung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 23** Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) für die Einkommensteuer 1995 bis 1997 war beim Ergehen der angefochtenen Änderungsbescheide im Jahr 2010 längst abgelaufen. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Umfang eine --gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auf höchstens drei Jahre begrenzte-- Anlaufhemmung zu berücksichtigen war.
- 24** Die Ablaufhemmung, die durch die am 6. Juli 2000 erlassenen --zunächst vom FA unvollständig umgesetzten-- Feststellungsbescheide ausgelöst worden war, endete gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO zwei Jahre nach der Bekanntgabe dieser Bescheide, nach Lage der Dinge also im Jahr 2002. Auf diese Grundlagenbescheide konnte das FA die im Jahr 2010 vorgenommene Änderung der Folgebescheide daher nicht mehr stützen.
- 25** b) Die Feststellungsbescheide vom 10. Februar 2010 haben gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO in Bezug auf die von ihnen erfassten Besteuerungsgrundlagen indes erneut eine Ablaufhemmung von zwei Jahren nach ihrer Bekanntgabe bewirkt. Dies gilt auch dann, wenn die ursprüngliche Festsetzungsfrist --bei Außerachtlassung des noch offenen Verfahrens über den Grundlagenbescheid-- bereits abgelaufen gewesen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 12. August 1987 II R 202/84, BFHE 150, 319, BStBl II 1988, 318). Diese erneute Zwei-Jahres-Frist hat das FA mit den am 8. bzw. 16. März 2010 erlassenen Folgebescheiden gewährt.
- 26** Ein Feststellungsbescheid kann mehrere einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen umfassen, die eine

rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind. Es ist anerkannt, dass es sich bei der Einkunftsart einerseits und bei der Höhe der Einkünfte andererseits um jeweils selbständige Einzelfeststellungen handelt (vgl. statt aller BFH-Urteile vom 21. Januar 1999 IV R 40/98, BFHE 188, 523, BStBl II 1999, 563, unter 1., und vom 11. Oktober 2012 IV R 32/10, BFHE 239, 248, BStBl II 2013, 538, Rz 17, beide m.w.N.).

- 27** Dies vorausgesetzt, enthielten die im Streitfall maßgebenden Feststellungsbescheide vom 10. Februar 2010 zum einen die Feststellung, dass aus der GbR keinerlei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr bezogen wurden, was eine Änderung im Vergleich zu den vorangegangenen Feststellungsbescheiden darstellte. Zum anderen wurde die Art und Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb --insoweit erstmals-- verbindlich festgestellt.
- 28** Beide Einzelfeststellungen waren für die Folgebescheide gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindend. Im Umfang dieser Bindungswirkung ("soweit") ordnet § 171 Abs. 10 Satz 1 AO eine Ablaufhemmung an. Die Festsetzungsfrist war daher im Streitfall beim Erlass der angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheide insoweit noch nicht abgelaufen, als
- 29** - aus der GbR negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in bestimmter Höhe anzusetzen waren, und
- die bisher aus der GbR festgestellten und in den Folgebescheiden angesetzten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr anzusetzen waren.
- 30** Die vom FA in den angefochtenen Bescheiden vorgenommenen Änderungen halten sich innerhalb dieses Rahmens. Festsetzungsverjährung war danach insoweit nicht eingetreten.
- 31** c) Dem steht das von den Klägern angeführte Senatsurteil in BFH/NV 1995, 566 nicht entgegen. Dort war zwar über einen im Ausgangspunkt recht ähnlichen, gerade in Bezug auf das entscheidende Kriterium, aber abweichenden Sachverhalt zu entscheiden. Auch im dortigen Fall hatte das Einkommensteuer-FA zunächst erklärungsgemäß negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt und dies nach Ergehen und Auswertung des erstmaligen Feststellungsbescheids, in dem negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden waren, irrtümlich nicht rückgängig gemacht. Nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist erging ein geänderter Feststellungsbescheid, der allerdings nicht die Einkunftsart, sondern lediglich die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (zu Lasten des Steuerpflichtigen) änderte. In Auswertung dieses Feststellungsbescheids erhöhte das dortige FA nicht nur --insoweit unstreitig rechtmäßig-- die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern machte auch den bisher fehlerhaft vorgenommenen Ansatz negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb rückgängig.
- 32** Dies hat der erkennende Senat wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist als rechtswidrig angesehen, woran festzuhalten ist. Der dortige, nach Ablauf der regulären einkommensteuerlichen Festsetzungsfrist ergangene Feststellungsbescheid enthielt jedoch lediglich eine Feststellung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Ein solcher Bescheid löst gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO eine Ablaufhemmung nur in Bezug auf die aus der jeweiligen Beteiligung stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, nicht aber eine Ablaufhemmung für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Demgegenüber enthalten die im vorliegenden Verfahren maßgebenden Feststellungsbescheide vom 10. Februar 2010 --wie bereits dargelegt-- sowohl Feststellungen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als auch zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Diese lösten --soweit es um die Einkünfte aus der GbR geht-- eine Ablaufhemmung für beide genannten Einkunftsarten aus.
- 33** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 34** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de