

# Urteil vom 03. Dezember 2019, VIII R 23/17

**Verfahrensgegenstand bei Ergehen mehrerer Änderungsbescheide während des Revisionsverfahrens; Berücksichtigung einer Umsatzsteuervorauszahlung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bei Leistung bis zum 10.01. des Folgejahres**

ECLI:DE:BFH:2019:U.031219.VIIIR23.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 11 Abs 2 S 2, EStG § 11 Abs 1 S 2, FGO § 68

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 29. November 2016, Az: 2 K 1277/16

## Leitsätze

1. NV: Ergehen innerhalb des Revisionsverfahrens mehrere Änderungsbescheide, wird der jeweils letzte zum Gegenstand des Verfahrens. Eine durch den Erlass eines ersten Änderungsbescheides (Abhilfebescheides) zunächst eingetretene Erledigung der Hauptsache kann durch den Erlass eines weiteren Änderungsbescheides wieder entfallen.
2. NV: Wird eine Umsatzsteuervorauszahlung innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt, kann sie auch dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn der 10.01. des Folgejahres auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt (Anschluss an BFH-Urteile vom 27.06.2018 - X R 44/16, BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781, und X R 2/17, BFH/NV 2018, 1286).

## Tenor

Das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 30.11.2016 - 2 K 1277/16 und der Bescheid vom 13.03.2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 werden aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung, erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sie ermittelte ihren Gewinn im Streitjahr 2014 durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 2 Für die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie für die Entrichtung der Vorauszahlungen war ihr vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine Fristverlängerung gemäß § 46 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) um einen Monat eingeräumt worden. Die Umsatzsteuervoranmeldung für November 2014 reichte die Klägerin am 06.01.2015 ein. Den sich daraus ergebenden Betrag von 12.804,08 € wies die Klägerin am 09.01.2015 zur Zahlung an.
- 3 Die Klägerin erklärte für das Streitjahr einen Gewinn, bei dessen Ermittlung sie die für den Monat November 2014 gezahlte Umsatzsteuervorauszahlung als Betriebsausgabe in Abzug gebracht hatte. Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 18.01.2016 stellte das FA die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von ...,51 € fest. Dabei kürzte es die Betriebsausgaben um die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 227 veröffentlichten Urteil der Meinung, die am 09.01.2015 geleistete

Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 sei als Betriebsausgabe des Jahres 2014 zu berücksichtigen. Hiergegen richtet sich die Revision des FA vom 04.01.2017, die es mit der Verletzung materiellen Rechts begründet.

- 5 Das FA hat am 18.01.2017 unter Hinweis auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen geänderten, weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erlassen, in dem es Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von ...,43 € festgestellt hat. Hierauf hat die Klägerin den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt und einen Kostenantrag gestellt. Das FA teilte im weiteren Verlauf des Verfahrens mit, der Änderungsbescheid vom 18.01.2017 sei versehentlich ergangen. Er werde rückgängig gemacht. Am 13.03.2017 erließ das FA einen weiteren Änderungsbescheid, in dem es unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (erneut) Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von ...,51 € feststellte.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß,  
das angefochtene Urteil des Sächsischen FG vom 30.11.2016 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
die Revision des FA unter Aufhebung des Änderungsbescheides vom 13.03.2017 zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA, die aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des FG-Urteils führt, ist in der Sache ohne Erfolg. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 13.03.2017, der Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist, verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Die am 09.01.2015 entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 gilt gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG als im Jahr 2014 abgeflossen. Der Bescheid vom 13.03.2017 war daher aufzuheben mit der Folge, dass der Änderungsbescheid vom 18.01.2017 erneut Wirkung entfaltet.
- 9 1. Die Revision des FA führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des FG-Urteils.
- 10 a) Das FG hat über den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 18.01.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.09.2016 entschieden. An die Stelle dieses Bescheides ist während des Revisionsverfahrens zunächst der Abhilfebescheid vom 18.01.2017 und dann der weitere Änderungsbescheid vom 13.03.2017 getreten. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359, m.w.N.).
- 11 aa) Zunächst ist der Abhilfebescheid vom 18.01.2017 an die Stelle des ursprünglich mit der Klage angefochtenen Bescheides vom 18.01.2016 getreten und Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden (§§ 68, 121 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; Anwendbarkeit des § 68 FGO bei Abhilfebescheiden bejahend: Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Rz 9, m.w.N.; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 FGO Rz 50; Bilsdorfer/Morsch, Betriebs-Berater 2008, 2610 f.; anderer Ansicht Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 68 Rz 65; BFH-Urteil vom 31.10.1990 - II R 45/88, BFHE 162, 215, BStBl II 1991, 102, noch zu § 68 FGO a.F.).
- 12 Das FA hat sich im Anschluss an das FG-Urteil, das ihm die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen aufgegeben hat, nicht darauf beschränkt, der Klägerin das Ergebnis der Neuberechnung formlos mitzuteilen, wie es § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO vorsieht (vgl. zur formlosen Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung z.B. BFH-Urteil vom 18.11.2004 - V R 37/03, BFHE 208, 98, BStBl II 2005, 217). Vielmehr hat es am 18.01.2017 einen förmlichen Änderungsbescheid erlassen, mit dem es dem vom FG als rechtmäßig beurteilten Klagebegehren der Klägerin vorbehaltlos entsprochen hat. Ob das FA in dem Bescheid vom 18.01.2017 lediglich eine Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung der Besteuerungsgrundlagen gesehen bzw. es versehentlich unterlassen hat, dem Bescheid einen Zusatz beizufügen, aus dem sich ergibt, dass durch diesen keine Abhilfe im anhängigen Revisionsverfahren erfolgen sollte, ist ohne Belang, da beides in dem Bescheid keinen Ausdruck gefunden hat.
- 13 bb) Der Abhilfebescheid vom 18.01.2017 ist durch den weiteren Änderungsbescheid vom 13.03.2017, der gemäß §§ 68, 121 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist, ersetzt worden. Ergehen innerhalb ein und desselben

Verfahrens mehrere Änderungsbescheide, wird der jeweils letzte zum Verfahrensgegenstand (z.B. BFH-Urteil vom 15.04.2010 - IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, m.w.N.). Dies hat zur Folge, dass der Änderungsbescheid vom 13.03.2017 den Bescheid vom 18.01.2017 in seiner Wirkung suspendiert (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.10.1972 - GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231).

- 14** cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin konnte das FA am 13.03.2017 gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO einen weiteren Änderungsbescheid erlassen, denn der Bescheid vom 18.01.2017 war unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Der Vorbehalt war auch noch wirksam. Er ist von der zwischenzeitlich durchgeführten Außenprüfung unberührt geblieben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.08.2009 - X R 8/09, BFH/NV 2010, 161, m.w.N.) und auch nicht infolge des Ablaufs der vierjährigen Feststellungsfrist (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 181 Abs. 1, § 164 Abs. 4 AO) weggefallen. Der Änderung des Bescheides vom 18.01.2017 stand auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht entgegen, da der beigefügte Vorbehalt der Nachprüfung das Entstehen eines für die Bindung nach Treu und Glauben notwendigen Vertrauenstatbestandes grundsätzlich hindert (z.B. BFH-Urteil vom 29.04.2008 - VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, m.w.N.).
- 15** b) Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedurfte es nicht. Durch den Änderungsbescheid vom 13.03.2017, in dem die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit erneut --wie im Feststellungsbescheid vom 06.09.2016-- in Höhe von ...,51 € festgestellt werden, hat sich bezogen auf den Streitpunkt keine Änderung ergeben. Das Urteil des FG leidet zudem nicht an einem Verfahrensmangel. Die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs sind durch die Änderung unberührt geblieben und bilden weiterhin die Grundlage für die Entscheidung des Senats (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.11.2008 - X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651).
- 16** 2. Der Senat entscheidet in der Sache selbst (§§ 121, 100 FGO). Gegenstand der Entscheidung ist die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides vom 13.03.2017, der --wie dargelegt-- nicht nur Gegenstand des Verfahrens geworden ist, sondern auch dazu geführt hat, dass die (zunächst) mit dem Abhilfebescheid vom 18.01.2017 eingetretene Erledigung der Hauptsache wieder entfallen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 31.03.1992 - IX R 2/86, BFH/NV 1992, 759; vom 24.10.1984 - II R 30/81, BFHE 142, 357, BStBl II 1985, 218, m.w.N.). Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 13.03.2017 verletzt die Klägerin in ihren Rechten und war daher aufzuheben. Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 in Höhe von 12.804,08 € ist als Betriebsausgabe im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 zu berücksichtigen. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gilt die am 09.01.2015 entrichtete Zahlung als im Jahr 2014 abgeflossen. Die Revision des FA bleibt damit ohne Erfolg.
- 17** a) Ausgaben sind gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die bei dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres angefallen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, als in diesem Kalenderjahr abgeflossen.
- 18** Umsatzsteuervorauszahlungen sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.11.2014 - VIII R 34/12, BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285; vom 27.06.2018 - X R 44/16, BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781, und X R 2/17, BFH/NV 2018, 1286, m.w.N.). Als "kurze Zeit" im Sinne der Regelung gilt ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen (so z.B. BFH-Urteile in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285; in BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781; in BFH/NV 2018, 1286, m.w.N.).
- 19** b) Die Klägerin hat die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 am 09.01.2015 zur Zahlung angewiesen und damit innerhalb kurzer Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gezahlt. Unbare Zahlungen, die im Wege der Überweisung von einem Bankkonto bewirkt werden, sind grundsätzlich im Zeitpunkt des Überweisungsauftrages abgeflossen (z.B. BFH-Urteil vom 11.08.1987 - IX R 163/83, BFHE 152, 440, BStBl II 1989, 702; vgl. auch BFH-Beschluss vom 08.03.2016 - VIII B 58/15, BFH/NV 2016, 1008).
- 20** c) Entgegen der Auffassung des FA gilt diese Zahlung gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG als im Streitjahr abgeflossen, auch wenn der gesetzliche Fälligkeitstermin der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2014 gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes, § 46 Abs. 1 Satz 1 UStDV auf den 10.01.2015 und damit auf einen Samstag fiel. Der Senat schließt sich im Ergebnis der Rechtsprechung des X. Senats des BFH an, nach der eine Umsatzsteuervorauszahlung, die innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt wird, auch dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe abgezogen werden kann, wenn der 10.01. auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt. Der Senat verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die BFH-Urteile in BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781 und in BFH/NV 2018, 1286.

**21** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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