# Finanzgericht Düsseldorf, 14 K 1400/11 E

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 25.10.2012 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Düsseldorf |
| **Spruchkörper:** | 14. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 14 K 1400/11 E |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGD:2012:1025.14K1400.11E.00 |

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 wird aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

**Tatbestand** 1

Streitig ist die verfahrensrechtliche Befugnis des Beklagten zum Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheides 2001 vom 11.02.2011. 2

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. 3

Der Kläger erzielt als selbständiger Einzelunternehmer mit einem Maler- und Lackierbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aufgrund einer Vereinbarung aus dem Jahre 1993 überließ der Schwiegervater dem Kläger eine auf dem Grundstück „A“ in „B“ befindliche Scheune für die Dauer von 20 Jahren unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung. Eine Verpflichtung des Schwiegervaters zur Vornahme von Reparaturmaßnahmen bestand nicht. Nach dem Inhalt der Vereinbarung war der Kläger berechtigt, die auf dem Gelände befindliche Scheune auf eigene Gefahr und auf eigenes Risiko von innen ausbauen und für die Zwecke seines Betriebes herzurichten. Für den Fall der Beendigung der Nutzungsüberlassung stand dem Kläger ein Anspruch auf Ersatz des Wertes der von ihm geschaffenen Baumaßnahmen zu. 4

Im Jahr 2000 nahm der Kläger eine umfangreiche Sanierung des Scheunendaches vor und machte hierfür Betriebsausgaben i. H. von netto 149.483,00 DM in 2000 und 4.298 DM in 2001 sowie zusätzlich in 2001 Aufwendungen von 57.341 DM für die Errichtung von 12 Stellplätzen geltend. Mit Vertrag vom 18.06.2001 übertrug der Schwiegervater das Grundstück unentgeltlich auf seine Tochter, die Klägerin. Der Übertragungsvertrag enthielt u.a. die Zusicherung des Vaters gegenüber der Klägerin, dass keine Miet- und Pachtverhältnisse mit Dritten bestünden. Mit Vertrag vom 28.06.2001 nahm die Klägerin an den Kläger eine entgeltliche Vermietung der Scheune mit einer monatlichen Kaltmiete von 3.736 DM vor. Einen Ersatzanspruch für die in den Jahren 2000 und 2001 getätigten Aufwendungen machte der Kläger gegenüber seinem Schwiegervater nicht geltend. 5

Nach Eingang der Einkommensteuererklärung 2001 im Jahr 2002 erließ der Beklagte zunächst einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid 2001 vom 12.11.2002. Im Jahr 2004 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (Groß-BP) eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 durch. Im Betriebsprüfungsbericht vom 19.06.2006 vertrat die Groß-BP die Auffassung, dass die in 2000 und 2001 getätigten Aufwendungen für die Dachsanierung und die Errichtung der Stellplätze im Jahr ihrer Entstehung nicht abzugsfähige Zuwendungen nach § 12 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellten und nicht zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen seien. Diese Beurteilung beruhe auf der Tatsache, dass der Kläger den ihm gegen seinen Schwiegervater zustehenden Ersatzanspruch nicht geltend gemacht habe. Da die Aufwendungen für die Dachsanierung bereits aus dem genannten Grund nicht abzugsfähig seien, könne dahingestellt bleiben, ob die Aufwendungen tatsächlich ausschließlich dem betrieblich genutzten Gebäude zuzurechnen seien. Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen ergingen unter dem 18.10.2006 geänderte Bescheide zur Einkommensteuer 2000 und 2001, in denen zugleich der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde. 6

Im nachfolgenden Einspruchsverfahren ging der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2008 bei der Einkommensteuer 2000 davon aus, dass die vom Kläger vorgenommen Dachsanierungsarbeiten dem Grunde nach als Betriebsausgaben zu behandeln seien. Da der Kläger jedoch keinen Nachweis darüber erbracht habe, dass sämtliche Aufwendungen auf das von ihm betrieblich genutzte Gebäude entfielen, berücksichtigte er im Schätzungswege lediglich 50 % der Aufwendungen (netto 74.742,00 DM) als Betriebsausgaben. Zugleich erließ der Beklagte für 2001 eine verbösernde Einspruchsentscheidung. In dieser ging er davon aus, dass wegen der Beendigung des unentgeltlichen Überlassungsverhältnisses des Betriebsgrundstücks im Sommer 2001 die Entnahme eines Aufwendungsersatzanspruchs resultierend aus den Dachsanierungsaufwendungen stattgefunden habe und erhöhte den Gewinn um netto 74.742,00 DM. 7

Gegen die Einspruchsentscheidung erhoben die Kläger Klage. In dem vor dem 16. Senat des Finanzgerichts Düsseldorf geführten Verfahren (16 K 4705/08 E) beschränkten die Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 04.11.2010 den geltend gemachten Aufwand für die Dachsanierung auf 138.621,00 DM. Nach einer Beweisaufnahme vertrat der 16. Senat in der mündlichen Verhandlung die Auffassung, dass der betriebliche Charakter der Aufwendungen für die Dachsanierung in Höhe des gesamten geltend gemachten Betrages feststehe und die Aufwendungen im Jahr 2000 in voller Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Aufgrund dessen sagte der Beklagte in der mündlichen Verhandlung den Erlass eines entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheides 2000 zu. Die Beteiligten erklärten daraufhin das Verfahren wegen Einkommensteuer 2000 übereinstimmend in der Hauptsache 8

für erledigt.

Zur Einkommensteuer 2001 wies der 16. Senat die Klage im Urteil vom 04.11.2010, zugestellt am 07.12.2010, ab. Nach den Urteilsgründen ging der Senat davon aus, dass ungeachtet der geltend gemachten AfA für die Stellplätze eine höhere als die festgesetzte Einkommensteuer allein auf Grund der gewinnwirksamen Aktivierung des Wertersatzanspruchs aus der Dachsanierung im Jahr 2001 in Höhe von 138.621 DM statt wie bisher 74.742 DM festzusetzen gewesen wäre. Auf die Gründe des Urteils wird Bezug genommen. 9

Nach dem Erlass eines geänderten Einkommensteuerbescheides 2000 vom 06.01.2011 erließ der Beklagte den im vorliegenden Verfahren streitgegenständlichen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2001 vom 11.02.2011. Der Beklagte stützte die Änderung auf § 174 der Abgabenordnung (AO) und legte der Festsetzung einen in Zusammenhang mit der Aktivierung des Aufwendungsersatzanspruches um 63.879,00 DM erhöhten Gewinn zu Grunde. 10

Mit Schreiben 09.03.2011 legten die Kläger gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 Einspruch ein, den der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 als unbegründet zurückwies. 11

Gegen die Einspruchsentscheidung haben die Kläger am 29.04.2011 Klage erhoben. Zur Begründung tragen sie unter Einbeziehung ihres Vorbringens im Einspruchsverfahren vor: Der Änderungsbescheid hätte nicht ergehen dürfen, da die Festsetzungsfrist abgelaufen und die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 174 AO oder einer anderen Änderungsvorschrift nicht erfüllt seien. 12

Die Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) habe durch die Abgabe der Steuererklärung im Jahr 2002 mit Ablauf des Jahres 2002 zu laufen begonnen (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Infolge der Einspruchseinlegung sei es zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO gekommen. Danach laufe die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf, hier die Klage, unanfechtbar entschieden sei. Im Hinblick auf die Urteilszustellung am 07.12.2010 sei die Rechtsmittelfrist gemäß § 54 Abs. 2 der Finanzgerichtordnung (FGO), § 222 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO), §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) am 07.01.2011 abgelaufen. Aufgrund dessen sei der angefochtene Änderungsbescheid vom 11.02.2011 außerhalb der Festsetzungsfrist ergangen. 13

Auch aus einer Änderungsvorschrift ergebe sich keine Möglichkeit trotz Ablaufs der Festsetzungsfrist einen geänderten Bescheid zu erlassen. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO seien nicht erfüllt. Zwar sei nach der übereinstimmenden Erledigungserklärungen in dem Verfahren zur Einkommensteuer 2000 der Einkommensteuerbescheid 2000 zu ihren Gunsten geändert worden und die Änderungen somit auf ihren Antrag zurückzuführen. Allerdings setze § 174 Abs. 4 AO voraus, dass aufgrund der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werde und aus diesem bestimmten Sachverhalt die richtigen steuerlichen Folgen gezogen würden. § 174 Abs. 4 AO ermögliche damit die Korrektur einer irrigen Beurteilung, also eines Irrtums, der auch der Beurteilung in einem anderen Bescheid zugrunde liege. Im Rahmen des Änderungsbescheides zur Einkommensteuer 2000 vom 17.11.2008 habe der Beklagte insofern jedoch zwei Irrtümern unterlegen, indem er zum einen davon ausging, dass die Hälfte der Dachsanierungsaufwendungen auf das von dem Schwiegervater des Klägers genutzte 14

Gebäude entfalle, mithin nicht betrieblich veranlasst sei und zum anderen eine Gewinnwirksamkeit der Entnahme in eben dieser Höhe annahm. Demgegenüber sei der Einkommensteuerbescheid 2001 nicht nur allein aufgrund der irrigen Beurteilung der betrieblichen Veranlassung des Aufwands geändert worden, sondern zudem aufgrund der irrigen rechtlichen Beurteilung zur Steuerauswirkung der Entnahme. Die vom Beklagten beabsichtigte Korrektur in 2001 diene damit der Korrektur eines zweifachen Irrtums und nicht bloß der Folge-Korrektur der irrtümlichen Beurteilung des Sachverhalts in 2000.

Es fehle auch an einem „bestimmten Sachverhalt“, der beiden Steuerbescheiden zugrunde liege. Entscheidend sei insoweit, dass der Sachverhalt oder Sachverhaltskomplex, der dem geänderten Bescheid zugrunde liege, nicht verändert und durch weitere Tatsachen ergänzt werde. Dies sei jedoch gerade vorliegend der Fall, weil der Sachverhaltskomplex „Dachsanierung“, der dem Steuerbescheid 2000 zugrunde liege, erst durch das Hinzutreten der weiteren Tatsache „Beendigung des Leihverhältnisses“ zu einer gewinnwirksamen Berücksichtigung führe. Die gewinnwirksame Aktivierung des Ersatzanspruchs sei nicht zwangsläufige Folge der Dachsanierung und ihrer betrieblichen Veranlassung gewesen. Vielmehr sei das Hinzutreten weiterer Handlungen erforderlich, hier die Übertragung des Grundstücks bzw. der Neuabschluss des Mietvertrages mit der Klägerin. Es hätte beispielsweise auch zu einer Änderung des Vertrages kommen können, bevor der Ersatzanspruch entstanden wäre. In diesem Falle wäre eine gewinnwirksame Aktivierung vollständig ausgeblieben. 15

Auch die Änderungsvorschriften des § 174 Abs. 1 bis 3 AO setzten das Vorliegen eines Sachverhalts, der in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt worden sei, voraus. Deshalb scheide bereits aus diesem Grunde eine Änderung nach den genannten Vorschriften aus. 16

Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei bereits im Hinblick auf § 173 Abs. 2 ausgeschlossen, da die nun geänderten Bescheide infolge einer Außenprüfung ergangen seien. Zudem sei dem Beklagten der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen, er habe lediglich eine unrichtige rechtliche Würdigung vorgenommen. 17

Die Kläger beantragen, 18

den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 aufzuheben; 19

hilfsweise, die Revision zuzulassen; 20

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig 21

zu erklären. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen, 24

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 25

Er trägt unter Bezugnahme auf die Gründe der Einspruchsentscheidung vor: Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 174 Abs. 4 AO seien erfüllt. Es handele sich entgegen dem Vorbringen der Kläger nicht um zwei Sachverhalte sondern um einen Sachverhaltskomplex. Unter dem Begriff des „bestimmten Sachverhalts“ sei ein einheitlicher Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerrechtliche Folgen knüpfe. Erfasst 26

werde ein Lebensvorgang oder Sachverhaltskomplex, der aufgrund des inneren Zusammenhangs der Ereignisse als zusammengehörig anzusehen sei, weil die einzelnen Ereignisse nur Teile eines einheitlichen Ganzen bildeten. Der Begriff des bestimmten Sachverhalts sei dabei nicht auf einzelne steuererhebliche Tatsachen oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasse nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.08.2007 I R 74/06 den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Entscheidend sei, dass aus demselben - unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten - Sachverhalt andere steuerrechtliche Folgerungen noch in einem anderen Steuerbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen seien. Im Streitfall sei „bestimmter Sachverhalt“ die Tatsache, dass die Dachsanierungsaufwendungen durch den Kläger getragen worden seien und dass diese Aufwendungen zu einem Aufwendungsersatzanspruch des Klägers nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch führten. Dabei sei unerheblich, ob der Fehler im tatsächlichen oder rechtlichen Bereich anzusiedeln sei.

Da die Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2000 zu ihren Gunsten selbst herbeigeführt hätten, seien sie bei der Frage der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 nicht besonders schutzwürdig und müssten die Folgen der für sie nachteiligen Änderung tragen. 27

Einer Änderung stehe auch nicht der Ablauf der Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheides 2001 am 07.01.2011 entgegen, da die steuerlichen Folgerungen nach § 174 Abs. 4 AO innerhalb eines Jahres nach Änderung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheides 2000 gezogen worden seien. 28

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen sowie die beigezogenen Steuerakten und die finanzgerichtliche Akte zum Verfahren 16 K 4705/08 E verwiesen. 29

**Entscheidungsgründe** 30

Die Klage ist begründet. 31

Die Kläger sind durch den angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheid 2001 vom 11.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2011 in ihren Rechten verletzt, da keine verfahrensrechtliche Befugnis, insbesondere nicht nach § 174 Abs. 4 AO, für die vorgenommene Änderung bestand. Der Bescheid war auf Grund dessen aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz FGO). 32

1. Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können aus einem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Die Vorschrift zieht die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass der andere Bescheid eine "widerstreitende Steuerfestsetzung" enthält, wie sie das Gesetz nach seiner amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetzt (BFH-Beschluss vom 10.11.1997 GrS 1/96, Bundessteuerblatt – BStBl - II 1998, 83, BFH-Urteile vom 24.08.2008 IV R 50/00, BStBl II 2009, 35, und vom 14.03.2012 XI R 2/10, Sammlung aller Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2012, 1506). Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO). 33

a) „Irrige Beurteilung“ eines Sachverhalts bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts, den die Finanzbehörde sowohl der Besteuerung in dem zugunsten des Steuerpflichtigen geänderten als auch in einem anderen Steuerbescheid zu Grunde gelegt hat, nachträglich als unrichtig erweist. Unerheblich ist, ob der Irrtum die tatsächlichen Voraussetzungen des Vorliegens eines bestimmten Sachverhalts betrifft - z. B. die Frage, ob und in welchem Besteuerungsabschnitt ein bestimmter Sachverhalt eingetreten ist - oder die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts (BFH-Urteil vom 18.02.1997 VIII R 54/95, BStBl II 1997, 647 m. w. N.). 34

b) Bei dem Tatbestandsmerkmal des „bestimmten Sachverhalts“ handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der nach dem Zweck der Vorschrift zu konkretisieren ist (von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 174 AO Rz. 14; Frotscher in Schwarz, AO, Kommentar, § 174 Rz. 24). Der Begriff ist nach der Rechtsprechung des BFH in allen Alternativen des § 174 AO einheitlich auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2010 IV R 33/07, BStBl II 2010, 586). Danach ist unter einem bestimmten Sachverhalt der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Hierunter fällt nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Merkmal, sondern jeder einheitliche Lebensvorgang und Sachverhaltskomplex, an den das Gesetz eine steuerliche Folge knüpft (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 18.02.1997 VIII R 54/95, BStBl II 1997, 647; vom 26.02.2002 X R 59/98, BStBl II 2002, 450; BFH, BFH/NV 2012, 1506; BFH; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 174 AO Tz 5; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 174 AO Rz 56, 171, jeweils m.w.N.). Der ursprünglich beurteilte und der tatsächlich verwirklichte Lebens- und Besteuerungssachverhalt müssen nicht vollständig übereinstimmen 35

(BFH-Urteil vom 02.05.2001 VIII R 44/00; BFH-Beschluss vom 25.02.2009 X B 121/08, BFH/NV 2009, 890; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O. § 174 Tz 5). Entscheidend ist jedoch, dass aus demselben - unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten - Sachverhalt andere steuerliche Folgen noch in einem anderen Steuerbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen sind (BFH, BStBl II 1997, 647 unter B. 1. b)). Mit einem „bestimmten Sachverhalt“ ist daher „derselbe Sachverhalt“ gemeint. Anders wäre der Begriff „Widerstreit“ in der Überschrift der gesetzlichen Regelung nicht zu verstehen, denn „Widerstreit“ hinsichtlich eines Sachverhalts setzt denselben Sachverhalt in den – mehreren – widerstreitenden Situationen voraus (vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, a.a.O., § 174 AO Rz. 18). 36

2. a) Der Senat kann die Frage, ob tatsächlich die Voraussetzungen für eine „irrige Beurteilung“ in den Veranlagungszeiträumen 2000 und 2001 gegeben sind und die daran anknüpfende Frage einer eigenen Prüfungskompetenz der gesamten Steuerfestsetzung dahingestellt lassen. Insoweit gilt, dass einerseits grundsätzlich keine Bindung an die im vorausgegangenen Änderungsbescheid - vorliegend dem Einkommensteuerbescheid 2000 - vertretene Rechtsauffassung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 02.05.2001 VIII R 44/00, BStBl II 2001, 562). Andererseits könnte aus dem Urteil des 16. Senats vom 04.11.2010 im Verfahren 16 K 4705/08 E zur Einkommensteuer 2001 eine materielle Rechtskraftwirkung nach § 110 Abs. 1 FGO folgen, die einer Prüfungskompetenz des Senats bezüglich der Frage einer zutreffenden gewinnerhöhenden Berücksichtigung eines Aufwendungsersatzanpruchs des Klägers im Jahr 2001 entgegenstünde. 37

b) Eine Anwendung des § 174 Abs. 4 AO kommt jedenfalls deshalb nicht in Betracht, weil es sich bei den für die Besteuerung maßgeblichen Geschehen in den Jahren 2000 und 2001 nicht um einen einheitlichen Lebensvorgang bzw. Sachverhaltskomplex handelt. 38

39

Den Sachverhalt, den der Beklagte bei der Einkommensteuerveranlagung 2000 ursprünglich abweichend und in dem Abhilfebescheid zur Einkommensteuer 2000 vom 06.01.2011 entsprechend dem Begehren der Kläger beurteilt hat, hatte die tatsächliche und rechtliche Beurteilung des nach der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2008 streitig verbliebenen Teils der Dachsanierungsaufwendungen zum Gegenstand.

Im Verhältnis hierzu stellen die weiteren Vorgänge im Veranlagungszeitraum 2001, nämlich die Beendigung der Nutzungsüberlassung durch den Schwiegervater des Klägers und die Neuvermietung durch die Klägerin, die nach der Beurteilung des 16. Senats zum Entstehen eines gewinnerhöhend zu berücksichtigenden Aufwendungsersatzanspruches geführt haben, einen neuen Lebensvorgang bzw. Sachverhaltskomplex dar. Zwischen dem Anfall der Betriebsausgaben im Jahr 2000 und den genannten Vorgängen, die Grundlage für die Annahme eines Aufwendungsersatzanspruches sind, besteht keine innere Verbundenheit wie sie als Grundlage für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO erforderlich wäre. Bei dieser Würdigung geht auch der Senat davon aus, dass die rechtliche Beurteilung der Dachsanierungsaufwendungen als Betriebsausgaben einen Bezug zum Bestehen eines möglichen Aufwendungsersatzanspruches hat. Das zwingt jedoch nicht dazu, einen einheitlichen Lebensvorgang annehmen zu müssen. Anders als vom Beklagten angenommen gibt es keinen einheitlichen im Jahr 2000 beginnenden und im Folgejahr 2001 weitergeführten Sachverhalt, dessen einzelne Tatsachen sich bei natürlicher Betrachtung als Teile eines gemeinsamen Ganzen darstellen. Vielmehr folgt der Dachsanierung im Jahr 2000 ein hiervon unabhängiger neuer Lebenssachverhalt im Streitjahr 2001, dessen Beurteilung lediglich durch die rechtliche Beurteilung im Jahr 2000 angelegt war. Die „Klammer“ bestand, wie der Beklagte selbst ausführt, zwischen den Vorgängen im Jahr 2000 und 2001 nur in der rechtlichen Beurteilung, dass an dem Betriebsausgabenabzug ein Aufwendungsersatzanspruch entstanden sei. Von dem grundsätzlichen Bestehen eines Aufwendungsersatzanspruches sind jedoch die Tatsachen, die zu einer Verwirklichung dieses Anspruchs durch die weiteren Vorgänge im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Kläger und seinen Schwiegervater geführt haben, zu trennen. Das tatsächliche Entstehen eines Aufwendungsersatzanpruches war ein weiterer in zeitlicher Hinsicht und seiner Art nach unbestimmter Vorgang, der erst durch die neu hinzugetretenen Tatsachen im Jahr 2001 verwirklicht worden ist. 40

2. Eine Änderung nach § 174 Abs. 1 bis 3 AO kommt ebenfalls nicht Betracht. Die genannten Absätze des § 174 AO haben widerstreitende Steuerfestsetzungen zum Gegenstand bei denen ein wechselseitiges Ausschließlichkeitsverhältnis besteht, das eine nochmalige Berücksichtigung desselben Sachverhalts denkgesetzlich ausschließt (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1994 X R 57/89, BStBl II 1994, 597; Klein/Rüsken, AO, Kommentar, 11. Aufl., § 174 Rz. 10.). Ein solcher Fall ist, wovon auch die Beteiligten ausgehen, vorliegend nicht gegeben. Zudem wäre auch für eine Änderung nach den genannten Regelungen das Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts erforderlich. 41

3. Eine Änderung des ursprünglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheides 2001 nach § 164 Abs. 2 AO ist unabhängig von der Frage eines Fortbestandes des Vorläufigkeitsvermerks nach § 164 Abs.2 AO schon wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht möglich (§ 164 Abs. 3 Satz 1). Die durch das Verfahren vor dem 16. Senat ausgelöste Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO hat spätestens mit der Rechtskraft des Urteils des 16. Senats am 07.01.2011 ihre Beendigung gefunden. 42

4. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO scheidet bereits auf Grund der Änderungssperre des § 173 Abs. 2 Satz 1 AO aus. Zudem fehlt es am nachträglichen 43

Bekanntwerden einer Tatsache oder eines Beweismittels.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 45

Die Revision war nicht zuzulassen. Der Entscheidung im Streitfall liegt eine anhand der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Auslegungsgrundsätze zu§ 174 Abs. 4 AO vorgenommene Sachverhaltswürdigung zu Grunde. Die Entscheidung hat deshalb weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch ist eine Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung eine einheitlichen Rechtssprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 46

---

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE