
Datum: 25.09.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 660/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0925.10K660.99.00

Tenor:

Der Gewinnfeststellungs-Änderungsbescheid 1990 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 6. Januar 1999 wird dahin geändert, dass der gewerbliche Gewinn auf ./ 506.801 DM festgestellt wird.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

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

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen des § 174 AO 1977 für eine Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids betreffend das Streitjahr 1990 vorgelegen haben.

Die Klägerin hatte im Jahr 1988 zusammen mit T die F/T GbR (Objekte "R-Stadt" und "S-Stadt") gegründet. Die Klägerin und T waren an der F/T GbR bis einschließlich 1992 jeweils zur Hälfte beteiligt. Die Feststellung der Einkünfte erfolgte durch das damals als Finanzamt der Verwaltung zuständige FA St . In der Feststellungserklärung für 1989 (Eingang beim Finanzamt St im November 1990) wurden für die GbR F/T Verluste aus Vermietung und

1

2

3

Verpachtung von 526.636 DM erklärt. Die Feststellung der Einkünfte erfolgte erklärungs gemäß mit Feststellungsbescheid vom 19. März 1992. In der Feststellungserklärung für 1990 (Eingang beim Finanzamt St im März 1992) wurden für die GbR F/T Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt "R-Stadt" von ./ 1.222.756 DM und von ./ 42.729 DM für das Objekt "S-Stadt" erklärt. Die Verluste aus dem Objekt "R-Stadt" wurden vom Finanzamt St nur in Höhe von 723.358 DM anerkannt, sodass mit Feststellungsbescheid vom 19. März 1992 ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt 766.086 DM festgestellt wurde.

Der Gesellschafter T verstarb am 5. Januar 1993. Das Gericht hat die Erben zum Verfahren 4
beigeladen.

Im Oktober 1995 (Prüfungsanordnung vom 4. Oktober 1995) führte der Beklagte bei der GbR 5
F/T eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1992 durch. Im BP-Bericht vom 3. Januar 1997 bejahte der Prüfer hinsichtlich der Objekte "R-Stadt" und "S-Stadt" das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels; dies wurde von der Klägerin nicht angefochten (eine Übersicht über den Erwerb und die Veräußerungen der einzelnen Grundstücke enthält Anlage 4 BP-Bericht für T und Anlage 5 für die Klägerin; danach erfolgten die Veräußerungen in den Jahren 1989 bis 1994, beginnend mit dem Objekt "B I" im Juli 1989). Am 5. Dezember 1997 erließ der Beklagte entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1989 bis 1992, die allesamt auf einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich beruhen (Sammeländerungsbescheid beim Vorgang 1992). Darin war der erklärte Gewinn für 1989 um als Werbungskosten abgezogene Vorsteuerbeträge von 266.095 DM korrigiert worden, die im Jahr 1990 erstattet worden waren (Schreiben des Beklagten vom 2. Juli 1998, RBSt-Akte). Als gewerblicher Gewinn für 1989 wurden daher ./ 260.540 DM (./ 526.635 DM zzgl. 266.095 DM) festgestellt und für 1990 ./ 506.801 DM. Die Feststellung des Gewinns für 1990 beruhte somit auf der Annahme, dass für 1989 keine Feststellungsverjährung eingetreten sei und dass für 1990 gegenüber 1989 kein Wechsel der Gewinnermittlungsart vorlag.

Die Klägerin nahm ihren Einspruch, der vom Beklagten als Einspruch gegen alle 6
Gewinnfeststellungsbescheide alle Jahre des Prüfungszeitraums angesehen wurde, betreffend die Jahre 1990 und 1992 mit Schreiben vom 8. Juni 1998 ausdrücklich zurück. Mit dem Einspruch betreffend das Jahr 1989 wurde geltend gemacht, die Feststellungsfrist sei bei Erlass der Prüfungsanordnung bereits abgelaufen gewesen. Der Beklagte schloss sich dem in der Einspruchsentscheidung vom 6. Januar 1999 an und hob den geänderten Feststellungsbescheid für 1989 auf. Damit wurde der Feststellungsbescheid vom 19. März 1992 wieder wirksam, in dem für 1989 Vermietungseinkünfte von ./ 526.636 DM festgestellt worden waren (Gerichtsakte Bl. 2). Darüber hinaus wurden die gewerblichen Einkünfte des Jahres 1990 im Rahmen der Einspruchsentscheidung auf Grundlage des § 174 Abs. 3 AO 1977 auf ./ 240.706 DM (./ 506.801 DM zzgl. 266.095 DM Vorsteuererstattung) festgestellt und der Klägerin und T jeweils zur Hälfte zugerechnet. Zur weiteren Begründung führte der Beklagte aus: Der Gewinn ab 1990 sei durch Bestandsvergleich zu ermitteln. Bis 1990 nicht berücksichtigte Betriebsvorgänge seien im ersten Jahr des Übergangs zu berücksichtigen. In den Werbungskosten des Jahres 1989 seien Vorsteuerbeträge von 266.095 DM enthalten gewesen, die im Jahr 1990 erstattet worden seien. Die Forderung der GbR F/T gegenüber dem Finanzamt auf Erstattung der als Werbungskosten berücksichtigten Vorsteuer sei im Jahr 1989 nicht erfasst worden. Der für 1990 zunächst festgestellte Gewinn von ./ 506.801 DM sei daher um den Übergangsgewinn von 266.095 DM zu erhöhen.

Die Klägerin macht geltend, die vom Beklagten vorgenommene Gewinnkorrektur hätte 7
materiellrechtlich im Jahre 1989 berücksichtigt werden müssen. Die Berücksichtigung eines

Übergangsgewinns setze voraus, dass ein Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erfolgt sei. Dies sei im Streitfall nicht geschehen, weil die Einkünfte bis dahin als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8, 9 EStG) ermittelt worden seien. Außerdem lägen die Voraussetzungen des §§ 174 Abs. 3 AO 1977 nicht vor. Die Nichtberücksichtigung des Sachverhalts im Jahr 1989 beruhe vielmehr auf dem Ablauf der Feststellungsfrist, also allein auf einem verfahrensrechtlichen Hindernis.

Die Klägerin beantragt, den Gewinnfeststellungsbescheid 1990 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 6. Januar 1999 dahin zu ändern, dass der gewerbliche Gewinn auf 506.801 DM festgestellt wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Die zur mündlichen Verhandlung nicht erschienenen Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Der Beklagte ist der Ansicht, wegen der eingetretenen Feststellungsverjährung für 1989 habe der Gewinn erst ab 1990 durch Bestandsvergleich ermittelt werden können. Für 1989 seien die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt worden. Deshalb sei für 1990 wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart ein Übergangsgewinn anzusetzen gewesen (Abschnitt 19 Abs. 1 Satz 2 EStR 1990). Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Jahr 1990 sei vom Beklagten in der Annahme nicht berücksichtigt worden, auch der Gewinn für 1989 könne durch Bestandsvergleich ermittelt werden. Daher lägen die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 AO 1977, jedenfalls aber die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO 1977 vor. An dieser Auffassung hat der Beklagte auch nach Hinweis des Gerichts in der mündlichen Verhandlung daran festgehalten, dass erhebliche Bedenken bestünden, ob der Tatbestand des § 174 AO 1977 erfüllt sei.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

1. Der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 1990 konnte im Streitfall nicht auf der Grundlage des § 174 Abs. 4 AO 1977 geändert werden.

a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde oder das Gericht (§ 174 Abs. 4 Satz 2 AO 1977) zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden (Satz 3). War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies nur unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 (Satz 4).

b) Irrige Beurteilung eines Sachverhaltes bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts, den die Finanzbehörde der Besteuerung sowohl in dem Bescheid zugrunde gelegt hat, der zugunsten des Steuerpflichtigen geändert worden ist, als auch in einem anderen Steuerbescheid, nachträglich als unrichtig erweist. Unerheblich ist, ob der Irrtum die tatsächlichen Voraussetzungen des Vorliegens eines bestimmten Sachverhalts

bzw. dessen Zuordnung zu einem bestimmten Besteuerungszeitraum betrifft oder die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts (BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647 m.w.N.). Voraussetzung für das tatbestandliche Eingreifen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 ist lediglich, dass aus einem bestimmten und unveränderten Sachverhalt, dessen irrige Beurteilung Anlass für die Bescheidänderung zugunsten des Steuerpflichtigen gewesen ist, steuerrechtliche Folgerungen (auch) in einem anderen gegenüber dem Steuerpflichtigen ergangenen Bescheid zu ziehen sind (BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647 für die nachträgliche Berücksichtigung der Überschusserzielungsabsicht auch in 1990, nachdem diese im Einspruchsverfahren für 1987 bis 1989 unter Hinweis auf Einkünfte aus 1990 dargelegt worden war).

- c) Bestimmter Sachverhalt i.S. dieser Vorschrift ist ein steuererheblicher Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerrechtliche Folgerungen knüpft. Der Begriff des bestimmten Sachverhalts ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes steuerrechtlich bedeutsames Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Entscheidend ist, dass aus demselben - unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten - Sachverhalt andere steuerrechtliche Folgerungen noch in einem anderen Steuerbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen sind (BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647). 17
- d) Die für eine Änderung gemäß § 174 Abs. 4 AO 1977 erforderlichen Voraussetzungen haben im Streitfall danach nicht vorgelegen. 18
- aa) Die im Anschluss an die Betriebsprüfung erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1989 und 1990 beruhen auf der Annahme, dass der Gewinn für 1989 - und nicht der des Jahres 1990 - um Vorsteuerbeträge von 266.095 DM zu korrigieren war, die in diesem Jahr als Werbungskosten abgezogen, aber im Jahr 1990 erstattet worden waren. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine irrige sondern um eine zutreffende Rechtsansicht. Denn wegen des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels durch die GbR zumindest ab dem Jahr 1989 war auch in der Gewinn für dieses Jahr durch Bestandsvergleich zu ermitteln (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG). Deshalb war die gegenüber dem Finanzamt bereits im Jahr 1989 bestehende Forderung auf Vorsteuer-Erstattung schon in diesem Jahr gewinnerhöhend zu erfassen (zu aktivieren). Eine entsprechende Gewinnerhöhung des Jahres 1990 ist demzufolge zutreffend unterblieben. 19
- bb) Die Änderungsvoraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO 1977 lägen aber auch dann nicht vor, wenn man auf den Rechtsirrtum des Beklagten betreffend den Ablauf der Feststellungsfrist für das Jahr 1989 als Anlass für die Bescheidänderung zugunsten der Klägerin abstellt. Denn diese fehlerhafte rechtliche Würdigung (kein Ablauf der Feststellungsfrist für 1989) betrifft allein das Jahr 1989. Sie ist kein "bestimmter und unveränderter Sachverhalt", aus dem steuerrechtliche Folgerungen (auch) im Feststellungsbescheid für 1990 zu ziehen sind. 20
- cc) Dies gilt auch dann, wenn man mit den Beklagten die Grundsätze der Bildung eines Übergangsgewinns auch in Fällen des Übergangs der Ermittlung der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8, 9 EStG) zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich für anwendbar hielte. Denn der erkennende Senat sieht zumindest die Unmöglichkeit der Bescheidänderung für ein Jahr, für das Feststellungsverjährung eingetreten ist, bei wertender Betrachtung nicht als Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart an. Eine erweiternde bzw. analoge Anwendung des § 174 Abs. 4 AO 21

1977 auf diese Fälle im Interesse der materiellen Gerechtigkeit kommt nicht in Betracht. Die Vorschrift lässt keine uneingeschränkte Fehlerkorrektur zu. Auch der BFH lehnt eine erweiternde Auslegung der Vorschrift ab, weil sie im Spannungsfeld zwischen gesetzmäßiger Steuerfestsetzung und Rechtssicherheit bzw. Vertrauensschutz steht, das der Gesetzgeber selbst abschließend regeln muss (BFH-Beschluss vom 10. November 1997 GrS 1/96, BFHE 184, 1, BStBl II 1998, 83; ferner Vorlage-Beschluss vom 16. Februar 1996 I R 150/94, BFHE 180, 8, BStBl II 1996, 417 und BFH-Urteil vom 22. August 1990 I R 42/88, BFHE 162, 470, BStBl II 1991, 387, unter 5.). Die Vorschrift dient nicht dazu, den Ablauf von Fristen oder sonstige Versäumnisse der Beteiligten - seien es solche der Behörde oder des Steuerpflichtigen - auszugleichen, um auf diese Weise unter Aushebelung der Korrekturvorschriften doch noch ein materiell richtiges Ergebnis zu erreichen.

2. Der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 1990 konnte im Streitfall auch nicht auf der Grundlage des § 174 Abs. 3 AO 1977 geändert werden. 22

a) Ist ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist, insoweit nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden (§ 174 Abs. 3 Satz 1 AO 1977). 23

b) Im Streitfall ist der Anspruch auf die Erstattung der Vorsteuerbeträge von 266.095 DM nicht im Streitjahr 1990 (Erstattungsjahr) gewinnerhöhend berücksichtigt worden, weil der Beklagte von der Annahme ausging, der Anspruch sei bereits im Jahr 1989 gewinnerhöhend zu aktivieren. Diese Annahme hatte sich jedoch nicht als unrichtig herausgestellt; der Beklagte hat die gewinnerhöhende Aktivierung vielmehr materiellrechtlich zutreffend im Jahr 1989 vorgenommen, weil der Gewinn der GbR bereits für dieses Jahr nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG) zu ermitteln war. Der Tatbestand des § 174 Abs. 3 AO 1977 liegt daher nicht vor. Ohne Bedeutung ist dabei, dass sich die für das Jahr 1989 vorgenommene Gewinnerhöhung letztlich nicht auswirkte, weil der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1989 wegen der bereits eingetretenen Feststellungsverjährung keinen Bestand hatte. 24

3. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 25