
Datum: 26.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 9022/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0626.10K9022.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte die Einkommensteuerbescheide der Kläger für die Jahre 1981 und 1982 ändern durfte, nachdem sich herausgestellt hatte, dass Verluste des Veranlagungszeitraums 1983, die in diese Jahre zurückgetragen worden waren, zu Unrecht angesetzt worden sind.

2

Die Kläger sind zusammen zu Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Die Einkommensteuererklärung für 1981 ging im Januar 1983 beim Beklagten ein und die für 1982 im Februar 1984. Im Veranlagungszeitraum 1983 war der Kläger an der Sozietät F (Sozietät) in L beteiligt. Die Einkommensteuererklärung für 1983 ging im August 1984 beim Beklagten ein. Mit Gewinnfeststellungsbescheid vom 14. August 1984 wurde der Verlustanteil des Klägers aus der Sozietät für 1983 auf 410.184 DM festgestellt. Da sich dieser Verlust bei der Einkommensteuerfestsetzung für 1983 nicht in voller Höhe auswirkte (Bescheid vom 26. Oktober 1984 bzw. vom 23. Januar 1985), wurden 365.494 DM gemäß § 10d EStG nach 1981 und 49.561 DM nach 1982 zurückgetragen. Der Änderungsbescheid für 1981 erging am 7. Januar 1985, der für 1982 am 18. Februar 1985; der Vorbehalt der Nachprüfung für 1981 wurde mit Bescheid vom 26. April 1985 aufgehoben, der für 1982 und 1983 am 4. Februar 1986.

3

Im Zuge einer Betriebsprüfung der Sozietät durch das Betriebsstättenfinanzamt L erging am 28. August 1987 ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für 1983, der keinen Verlust mehr zugunsten des Klägers auswies (ESt 4 B -Mitteilung des Finanzamt L vom 27. August 1987). Da die Sozietät gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt hatte, stellte der Beklagte die Auswertung der Mitteilung auf Antrag des Klägers zunächst zurück. Nachdem das Finanzamt

4

L den Beklagten im August 1988 darauf hingewiesen hatte, dass die Betriebsprüfung der Sozietät wegen offener Bewertungsfragen noch nicht abgeschlossen sei, stellte der Beklagte die Auswertung der Mitteilung vom 27. August 1987 zunächst weiterhin zurück.

Mit Schreiben vom 6. Juli 1989 teilte das Finanzamt L dem Beklagten mit, die Betriebsprüfung bei der Sozietät sei immer noch nicht abgeschlossen. Der Gewinnanteil des Klägers für 1983 könne jedoch vorerst mit 49.346 DM berücksichtigt werden. Daraufhin erließ der Beklagte am 8. August 1989 einen auf der Grundlage von § 175 AO 1977 geänderten Einkommensteuerbescheid für 1983. Am 23. August 1989 (1982) bzw. am 4. Oktober 1989 (1981) ergingen gemäß § 10d Satz 2 EStG erneut geänderte Bescheide für die Streitjahre, in denen der Verlustrücktrag aus 1983 rückgängig gemacht wurde. 5

Mit dem Einspruch führten die Kläger aus, die Festsetzungsfrist für 1983 sei am 31. Dezember 1988 abgelaufen (Erklärungsabgabe 1984). Eine Änderung gemäß § 175 AO 1977 sei dem Beklagten versagt, weil noch kein geänderter Grundlagenbescheid vorliege. Die Änderung eines Folgebescheids gemäß § 155 Abs. 2 AO 1977 sei nur im Hinblick auf einen erstmaligen Grundlagenbescheid möglich, nicht aber, wenn aufgrund einer Außenprüfung mit einer Änderung des Grundlagenbescheids gerechnet werde. Die Unzulässigkeit der Bescheidänderung für 1983 habe zur Folge, dass auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1981 und 1982 nicht hätten geändert werden dürfen. 6

Der im Anschluss an die Betriebsprüfung geänderte Gewinnfeststellungsbescheid, mit dem der Gewinnanteil des Klägers für 1983 endgültig mit 49.346 DM festgestellt wurde, erging erst am 6. März 1990. Die ordnungsgemäße Bekanntgabe des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids ist zwischen den Beteiligten ebenso unstreitig wie der Umstand, dass die Festsetzungsfrist bei Bescheiderlass noch nicht abgelaufen war. 7

Am 23. April 1990 erließ der Beklagte erneut einen auf der Grundlage von § 175 AO 1977 geänderten Einkommensteuerbescheid für 1983 und betrachtete daraufhin den Einspruch des Klägers gegen den Einkommensteuer-Änderungsbescheid vom 8. August 1989 als erledigt, weil der Änderungsbescheid vom 23. April 1990 Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden sei. Betreffend die Streitjahre 1981 und 1982 ergingen keine erneuten Änderungsbescheide. 8

Im Einspruchsverfahren gegen den Änderungsbescheid 1983 vom 23. April 1990 machten die Kläger geltend, die Änderung sei wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist unzulässig. Der Lauf der einjährigen Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO 1977 habe mit Bekanntgabe des Grundlagenbescheids vom 28. August 1987 begonnen. 9

Der Beklagte wies den Einspruch betreffend 1983 als unbegründet zurück und brachte das Einspruchsverfahren betreffend die Jahre 1981 und 1982 zum Ruhen. Die Klage gegen den Einkommensteuer-Änderungsbescheid für 1983 im Verfahren ... blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte das FG Köln im Urteil vom 19. Juni 1996 aus, die Festsetzungsfrist für 1983 sei gemäß § 171 Abs. 10 AO 1977 nicht abgelaufen gewesen (Ablaufhemmung), weil der Einkommensteuer-Änderungsbescheid vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids vom 6. März 1990 ergangen sei. Dem stehe nicht entgegen, dass der Beklagte bereits am 8. August 1989 einen Einkommensteuer-Änderungsbescheid erlassen habe, der nicht innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen sei (ein Jahr seit Bekanntgabe des Gewinnfeststellungsbescheids vom 28. August 1987). Denn dadurch habe der Beklagte nicht die Möglichkeit verbraucht, die Einkommensteuerfestsetzung für 1983 auf der Grundlage des später erneut geänderten Gewinnfeststellungsbescheids vom 8. März 1990 zu ändern; vielmehr sei er gemäß § 175 10

Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung verpflichtet gewesen (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 14. April 1988 IV R 219/85, BStBl II 1988, 711). Dies gelte auch, wenn ein ursprünglicher Grundlagenbescheid nicht innerhalb der Jahresfrist des § 171 Abs. 10 AO 1977 ausgewertet worden sei und Grundlage der Anpassung des Folgebescheids ein später erneut geänderter Grundlagenbescheid sei. Denn der geänderte Grundlagenbescheid habe den ursprünglichen Grundlagenbescheid in sich aufgenommen und in seiner Wirkung suspendiert.

Das Urteil ist nach erfolgloser Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers (BFH-Beschluss vom 15. Oktober 1997 IV B 163/96, BFH/NV 1998, 281) rechtskräftig geworden. 11

Daraufhin erließ der Beklagte am 18. November 1998 auch die Einspruchsentscheidung betreffend die Jahre 1981 und 1982. Er vertrat dabei den Standpunkt, für die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre sei die eigenständige Regelung des § 10d Satz 3 EStG maßgeblich. Danach ende die Festsetzungsfrist der Jahre, für die ein Verlustrücktrag aus Folgejahren durchgeführt oder geändert werden könne, nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Verlustentstehungsjahres. Auch hierbei handle es sich lediglich um eine Ablaufhemmung. Im Streitfall sei die Festsetzungsfrist des Verlustentstehungsjahres (1983) bei Erlass der Änderungsbescheide für die Streitjahre 1981 und 1982 im Jahr 1989 noch nicht abgelaufen gewesen. Eine erneute Änderung der Bescheide für 1981 und 1982 aufgrund des Änderungsbescheids 1983 vom 23. April 1990 sei nicht angezeigt gewesen, da ein Verlustrücktrag nur geändert werde, soweit sich der Verlustabzug ändere. Gegenüber dem bereits korrigierten Verlustrücktrag habe sich jedoch durch den Bescheid vom 23. April 1990 keine weitere Änderung ergeben. 12

Die Kläger machen geltend, bei Erlass der Änderungsbescheide für 1981 und 1982 habe die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 1983 nicht auf einem entsprechenden Grundlagenbescheid beruht; der Änderungsbescheid vom 8. August 1989 sei vielmehr rechtswidrig gewesen, weil er außerhalb der Festsetzungsfrist (Ablauf des Jahres 1988) und nicht innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids vom 28. August 1987 ergangen sei, wie das FG Köln zutreffend festgestellt habe. Daher hätten die geänderten Steuerbescheide für die Jahre 1981 (4. Oktober 1989) und 1982 (23. August 1989) im Hinblick auf die bereits eingetretene Festsetzungsverjährung nicht ergehen dürfen. Der BFH habe mit Beschluss vom 15. Oktober 1997 IV B 163/96, BFH/NV 1998, 281 ausdrücklich klargestellt, dass es sich bei § 171 Abs. 10 AO 1977 um "eine selbständige Feststellungsfrist für die selbständig festzustellenden Folgesteueransprüche" handle. Die selbständige Festsetzungsfrist von einem Jahr trete neben die Regelfestsetzungsfrist von vier Jahren; materiell handle es sich um eine zusätzliche Festsetzungsfrist. Innerhalb dieser selbständigen Festsetzungsfrist sei der Einkommensteuerbescheid für 1983 vom 23. April 1990 ergangen, der den ohnehin unzulässigen Änderungsbescheid für 1983 vom 8. August 1989 in seiner Wirkung suspendiert habe. Es treffe entgegen der Ansicht des Beklagten nicht zu, dass § 171 Abs. 10 AO 1977 eine Verlängerung der Regel-Festsetzungsfrist nach sich ziehe. Durch diese Vorschrift werde vielmehr eine neue selbständige Festsetzungsfrist in Gang gesetzt. Dies könne dazu führen, dass zwischen dem Ende der Regelfestsetzungsfrist und dem Beginn der selbständigen Festsetzungsfrist des § 171 Abs. 10 AO 1977 eine "Verjährungslücke" entstehe, wie im Streitfall in der Zeit vom 1. Januar 1989 bis zum 5. März 1990. Alle in dieser Zeit erlassenen Bescheide seien wegen Verjährung rechtswidrig. 13

Ergänzend tragen die Kläger unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 9/92 (BFHE 169, 365, BStBl II 1993, 231) vor, § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG hemme den Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr soweit, als der Verlustabzug zu 14

berücksichtigen sei. Nicht berücksichtigungsfähig seien nicht ausgeglichene Verluste, für die Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Ein Verlustrücktrag sei deshalb nur möglich, wenn für das Verlustentstehungsjahr ein geänderter Einkommensteuerbescheid (Folgebescheid) vorliege. Der Umfang der Ablaufhemmung sei sowohl in zeitlichem als auch in sachlichem Umfang beschränkt. Deshalb habe nach Ablauf der Regel-Festsetzungsfrist der Verlustabzug nur noch in dem Umfang berücksichtigt werden dürfen, in dem der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1982 durch den Erlass der Grundlagenbescheide gehemmt gewesen sei. Somit hätte nur die letzte Änderung des Verlusts aus dem Grundlagenbescheid für den Verlustrücktrag berücksichtigt werden dürfen.

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 1981 vom 4. Oktober 1989 und den Einkommensteuerbescheid für 1982 vom 23. August 1989 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18. November 1998 aufzuheben. 15

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. Die Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1981 und 1982 noch vor Ergehen des (rechtmäßigen) Einkommensteuer-Änderungsbescheids für das Verlustentstehungsjahr 1983 auf der Grundlage von § 10d Sätze 2 und 3 EStG war zulässig. 18

1. Gemäß § 10d Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1983 geltenden Fassung sind Steuerbescheide für die vorangegangenen Veranlagungszeiträume (Verlustrücktragsjahre) insoweit zu ändern, als der Verlustabzug zu gewähren oder zu berichtigen ist. Das gilt nach Satz 3 der Vorschrift auch dann, wenn die Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind; die Verjährungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Verjährungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem Verluste nicht ausgeglichen werden. 19

a) §10d Satz 2 EStG ist eine gegenüber den Vorschriften der AO 1977 eigenständige Korrekturvorschrift i.S. von §172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 d, 1. Halbsatz AO 1977 zur verfahrensrechtlichen Durchführung des Verlustabzugs. Als Spezialnorm verdrängt §10d EStG die allgemeinen Änderungsvorschriften der AO 1977. Korrekturgrund ist allein ein hinsichtlich des Verlustabzugs fehlerhaftes Ergebnis. Die Ursache des Fehlers ist irrelevant. Die gesetzliche Regelung bezweckt die richtige und vollständige Verwirklichung des Verlustabzugs und stellt in diesem Bereich die Rechtmäßigkeit des Bescheides vor das Vertrauen auf dessen Bestand (BFH-Urteile vom 1. September 1998 VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599, vom 11. November 1993 XI R 12/93, BFH/NV 1994, 710, 711; BFH-Beschlüsse vom 15. Juni 1994 XI B 70/93, BFH/NV 1994, 868 vom 27. Oktober 1994 I B 59/94, BFH/NV 1995, 589). 20

b) Dem Anwendungsbereich der Vorschrift unterfallen sowohl Änderungen des Verlustrücktrags als Folge von Änderungen des Verlusts im Verlustjahr selbst als auch Korrekturen von (Rechts-)Fehlern beim Abzug des Verlusts im Rücktragsjahr (BFH-Urteile vom 1. September 1998 VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599, vom 4. April 2001 XI R 59/00, BStBl II 2001, 564, BFH/NV 2001, 1174, BStBl II 1993, 231, vom 14. November 1989 VIII R 209/85, BFHE 160, 219, BStBl II 1990, 620 und VIII R 36/88, BFHE 160, 217, BStBl II 1990, 618). Er erfasst sowohl den erstmaligen Verlustrücktrag, wenn sich in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Verlust ergibt, der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden kann (vgl. "zu gewähren ... ist"), als auch die Korrektur 21

eines bereits gewährten Verlustabzugs, wenn - wie im Streitfall - die Voraussetzungen hierfür nicht (mehr) vorliegen (vgl. "zu berichtigen ist"; BFH-Urteil vom 4. April 2001 XI R 59/00, BStBl II 2001, 564, BFH/NV 2001, 1174).

c) Nach Satz 2 des § 10d EStG hängt die Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Verlustrücktragsjahre nicht davon ab, dass der Änderungsbescheid für das Verlustentstehungsjahr bereits ergangen ist. Der Gesetzeswortlaut stellt vielmehr lediglich auf die materielle Frage ab, ob ein "Verlustabzug zu gewähren oder zu berichtigen ist". Für die entgegenstehende Ansicht der Kläger ergibt sich im Gesetz kein Anhaltspunkt. Die Einkommensteuerfestsetzung für das Verlustentstehungsjahr ist kein Grundlagenbescheid für die Rücktragsjahre. Die Richtigkeit dieses Ansatzes wird auch durch das BFH-Urteil vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95 (BFH/NV 1998, 1356) gestützt, in dem ausgeführt wird, dass ein vor Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr ergangener Änderungsbescheid für das Verlustrücktragsjahr nicht dadurch rechtswidrig wird, dass nach Erlass des Bescheids die Festsetzungsverjährung für das Verlustentstehungsjahr eintritt. Diese Konstellation ist nur denkbar, wenn für das Verlustentstehungsjahr kein Änderungsbescheid ergeht und deshalb Festsetzungsverjährung eintritt.

d) Danach war im Streitfall der für 1981 und 1982 materiellrechtlich zu Unrecht gewährte Verlustabzug aus 1983 - unabhängig von der Korrektur des Einkommensteuerbescheids für 1983 - auf der Grundlage von § 10d Satz 2 EStG zu berichtigen. Ein anderes Ergebnis ergäbe sich nach Auffassung des erkennenden Senats allerdings auch dann nicht, wenn man mit dem Kläger die Änderung der Steuerfestsetzung für das Verlustentstehungsjahr als Voraussetzung für die Änderung der Steuerfestsetzung für die Rücktragsjahre ansähe. Denn der Einkommensteuer-Änderungsbescheid für 1983 vom 8. August 1989 war zwar wegen Überschreitung der Jahresfrist nach § 171 Abs. 10 AO 1977 rechtswidrig, aber nicht nichtig und deshalb wirksam, als die Einkommensteuer-Änderungsbescheide für die Streitjahre 1981 und 1982 ergingen.

e) Die Festsetzungsfrist für die Jahre 1981 und 1982 war entgegen der Ansicht der Kläger bei Bescheiderlass im Jahr 1989 noch nicht abgelaufen. Der Differenzierung der Kläger zwischen der 4-jährigen "Regelfestsetzungsfrist" und einer davon unabhängigen selbständigen Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 10 AO 1977 folgt das Gericht nicht.

aa) Nach § 10d Satz 3 EStG enden die Verjährungsfristen für die Rücktragsjahre betreffend die Berichtigung des Verlustabzugs nicht, bevor die Verjährungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem Verluste nicht ausgeglichen werden. Diese Regelung zielt darauf ab, eine Änderungssperre für den Verlustabzug auch bei bestandskräftigen Steuerbescheiden (Vertrauensschutz) erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr eintreten zu lassen (BFH-Urteil vom 1. September 1998 VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599).

bb) Seinem Wortlaut nach stellt § 10d Satz 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung auf das Ende bzw. auf den Ablauf von "Verjährungsfristen" ab, was auf der Übernahme des Wortlauts aus der Zeit der Geltung der Reichsabgabenordnung (AO) beruht. Inzwischen ist weitgehend unstreitig, dass unter "Verjährungsfrist" nicht die Zahlungsverjährungsfrist (§§ 228 f. AO 1977), sondern die Festsetzungsfrist (§§ 169 ff. AO 1977) zu verstehen ist. Dies ergibt sich aus dem Sinnzusammenhang der Sätze 2 und 3 des § 10d EStG: Satz 2 und Satz 3 Halbs. 1 betreffen ausschließlich die Änderung von Steuerbescheiden und damit das Steuerfestsetzungsverfahren (BFH-Urteile vom 4. November 1992 XI R 9/92, BFHE 169, 365, BStBl II 1993, 231, vom 4. April 2001 XI R 59/00, BStBl II 2001, 564, BFH/NV 2001, 1174).

- cc) § 10d Satz 3 EStG enthält eine Sonderregelung bezüglich der in § 171 AO 1977 nicht abschließend geregelten *Ablaufhemmung* der Festsetzungsfrist für das Jahr des Verlustrücktrags. Danach wird der Ablauf der Festsetzungsfrist für das Rücktragsjahr bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr hinausgeschoben, und zwar (der Höhe nach) insoweit, als sich durch die Berücksichtigung des Verlustabzugs der Steuerbetrag ändert (BFH-Urteile vom 4. November 1992 XI R 9/92, BFHE 169, 365, BStBl II 1993, 231, vom 4. April 2001 XI R 59/00, BStBl II 2001, 564, BFH/NV 2001, 1174, vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356, 1357). 27
- dd) Im Streitfall folgt das Gericht nicht der Ansicht des Klägers, dass im Jahr 1990 eine neue einjährige Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr 1983 begann, mit der Folge, dass die Änderungsbescheide für die Streitjahre im August bzw. Oktober 1989 außerhalb der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr 1983 ergangen wären. 28
- aaa) Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977). Sie begann für den Veranlagungszeitraum 1983 gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977 mit Ablauf des Jahres 1984 (Erklärungsabgabe). Dementsprechend wäre die Festsetzungsfrist für 1983 grundsätzlich Ende des Jahres 1988 abgelaufen. Soweit jedoch für die Steuerfestsetzung ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), endet die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 10 AO 1977 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids. 29
- bbb) Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO 1977 bezieht sich nur auf diejenige Steuer (denjenigen Steuerbetrag oder -teilmbetrag), für die die Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO 1977 im Feststellungsbescheid verbindlich (§ 182 Abs. 1 AO 1977) gesondert festgestellt sind (sog. Teilverjährung). Die Begrenzung der Ablaufhemmung folgt aus der in § 171 Abs. 10 AO 1977 durch das Wort "soweit" enthaltenen Einschränkung. § 181 Abs. 5 AO 1977 hat dabei außer Betracht zu bleiben (vgl. § 181 Abs. 5 Satz 1 letzter Halbsatz AO 1977; BFH-Urteil vom 12. August 1987 II R 202/84, BFHE 150, 319, BStBl II 1988, 318). 30
- Ziel der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO 1977 ist es, in dem Maße, in dem ein Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung maßgeblich ist, eine ausreichende Frist zur Auswertung der Grundlagenentscheidung geschaffen werden (BT-Drucks VI/1982, S. 152 zu § 152 Abs. 6 des Entwurfs). Diese verjährungsrechtliche Ergänzung zu § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977, wonach ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist, soweit ein Grundlagenbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird, bewirkt, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist - unbeschadet des Ablaufs für die Folgesteuer im Übrigen - insoweit gehemmt ist, als die Folgesteuer auf einem Grundlagenbescheid beruht oder beruhen kann. Der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Folgesteuer ist insoweit verknüpft mit der Feststellungsfrist (vgl. § 181 Abs. 1 bis 3 AO 1977), die ihrerseits für die Zulässigkeit des Erlasses des Grundlagenbescheids (§ 169 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 AO 1977) maßgeblich ist. § 171 Abs. 10 AO 1977 bewirkt folglich nicht, dass eine zunächst abgelaufene Festsetzungsfrist durch den Erlass eines Grundlagenbescheids im Umfang der von diesem ausgehenden Bindungswirkung wieder in Lauf gesetzt wird. Vielmehr ist der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Folgesteuer gehemmt, soweit und solange in offener Feststellungsfrist ein Grundlagenbescheid, der für die Festsetzung der Folgesteuer bindend ist, noch zulässig ergehen kann. Die Hemmung knüpft an die bloße rechtliche Möglichkeit an, dass ein Grundlagenbescheid ergeht, aufgehoben oder geändert wird; sie setzt - anders als die anderen Hemmungsgründe in § 171 AO 1977 - kein reales Ereignis voraus. Im Ergebnis gibt es deshalb keine Bestandsgarantie für einen Folgebescheid, solange nicht die 31

Feststellungs- bzw. Festsetzungsfrist für den jeweiligen Grundlagenbescheid abgelaufen ist (BFH-Urteile vom 30. November 1999 IX R 41/97, BStBl II 2000, 173, BFH/NV 2000, 624, vom 17. Februar 1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1, vom 12. August 1987 II R 202/84, BFHE 150, 319, BStBl II 1988, 318; ferner BFH-Beschluss vom 12. Februar 1998 III B 82/97, BFH/NV 1998, 937; Klein/Rüsken, AO 1977 7. Aufl. 2000, § 171 Rz 96 und Rz 98).

ccc) Diese Grundsätze gelten im Hinblick auf die Verpflichtung des für den Folgebescheid zuständigen FA, die Folgerungen aus dem Grundlagenbescheid zu ziehen (BFH-Urteile vom 17. Februar 1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1, vom 14. Juni 1991 III R 64/89, BFHE 165, 438, BStBl II 1992, 52, 53), nicht nur dann, wenn aus dem zunächst nicht oder fehlerhaft ausgewerteten Grundlagenbescheid später noch die zutreffenden Folgerungen im Folgebescheid gezogen werden, sondern auch dann, wenn - wie im Streitfall - ein zunächst nicht oder fehlerhaft ausgewerteter Grundlagenbescheid später geändert wird und das FA aus dem Änderungsbescheid die entsprechenden Folgerungen ziehen möchte. Es ist kein Grund ersichtlich, in einem solchen Fall von einem Verbrauch der Änderungsmöglichkeit auszugehen. Aus dem Wortlaut des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 kann eine solche Einschränkung der Änderungsmöglichkeit nicht hergeleitet werden. Vielmehr ergibt sich aus dem oben dargelegten Sinn und Zweck der Vorschrift, dass eine Änderung des Folgebescheids zur Herbeiführung eines materiell richtigen Ergebnisses selbst dann geboten ist, wenn sie dazu dient, eine zuvor versäumte Anpassung des Folgebescheids auf der Grundlage eines später geänderten Grundlagenbescheids nachzuholen, der den ursprünglichen Grundlagenbescheid in sich aufgenommen hat und insoweit dessen Suspendierung bewirkt. Die Pflicht des FA zur Änderung des Folgebescheids richtet sich deshalb in diesen Fällen nach dem geänderten Grundlagenbescheid (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1 unter Hinweis auf BFH-Beschluss vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231, 233).

32

ddd) Auch der BFH-Beschluss vom 15. Oktober 1997 IV B 163/96 (BFH/NV 1998, 281) bestätigt nicht die Rechtsansicht der Kläger, durch § 171 Abs. 10 AO 1977 werde eine neue selbständige Festsetzungsfrist in Gang gesetzt, die dazu führen könne, dass zwischen dem Ende der Regelfestsetzungsfrist und dem Beginn der selbständigen Festsetzungsfrist des § 171 Abs. 10 AO 1977 eine "Verjährungslücke" entstehe (im Streitfall also in der Zeit vom 1. Januar 1989 bis zum 5. März 1990). Auch in diesem Beschluss findet sich an keiner Stelle die These, durch § 171 Abs. 10 AO 1977 werde eine neue selbständige Festsetzungsfrist in Gang gesetzt. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom Kläger aus dem Zusammenhang gerissenen Satz, "... Die AO 1977 habe eine selbständige Feststellungsfrist für die selbständig festzustellenden Folgesteueransprüche geschaffen". Dieser Satz steht vielmehr im Zusammenhang mit einer ausdrücklichen Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 4. April 1989 VIII R 265/84 (BFHE 156, 371, BStBl II 1989, 593). Der BFH hatte dort zu entscheiden, ob ein Einkommensteuerbescheid außerhalb der Jahresfrist des § 171 Abs. 10 AO 1977 noch als Folgebescheid zu einem im Anschluss an eine Betriebsprüfung geänderten Gewinnfeststellungsbescheid ergehen durfte. Dem BFH ging es in dieser Entscheidung ausdrücklich nicht um die Charakterisierung der Regelung des § 171 Abs. 10 AO 1977. Gerade wegen Nichteinhaltung der in dieser Vorschrift vorgesehenen Jahresfrist hing die Rechtmäßigkeit des streitbefangenen Folgebescheids davon ab, ob sich aus § 171 Abs. 4 AO 1977 ergibt, dass im Falle einer Außenprüfung, die sich auf einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte erstreckt, nicht nur die für die Feststellung dieser Besteuerungsgrundlagen geltende Verjährungsfrist, sondern auch die für die Festsetzung der Folgesteuern maßgebende Festsetzungsfrist bis zur Unanfechtbarkeit dieser (geänderten) Steuerbescheide gehemmt wird. Diese Frage hat der BFH verneint und in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass für das Feststellungsverfahren kennzeichnend sei, dass -

33

abweichend von § 157 Abs. 2 AO 1977 - die Besteuerungsgrundlagen selbst Regelungsgegenstand des Steuerverwaltungsaktes werden (§ 179 Abs.1 AO 1977). Die damit verbundene verfahrensrechtliche Selbständigkeit gegenüber dem Steuerfestsetzungsverfahren werde durch die AO 1977 in der Weise verstärkt, dass neben die Verjährung der Steuerfestsetzung eine besondere Verjährungsfrist für die gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen getreten sei (§ 181 i.V.m. §§ 169 ff. AO 1977; BT-Drucks VI/1982, S.157). Es ging dem BFH demnach ersichtlich darum, die verfahrensrechtliche Selbständigkeit der Feststellungsfrist im Gewinnfeststellungsverfahren von der Steuerfestsetzungsfrist im Steuerfestsetzungsverfahren klar zu machen. Weder aus dem Gesetz noch aus den in Bezug genommenen Entscheidungen des BFH ergeben sich daher Anhaltspunkte für die These der Kläger, aus § 171 Abs. 10 AO 1977 ergebe sich eine neue selbständige Festsetzungsfrist.

eee) Wenn der BFH vom "Teilverjährung" spricht und ausführt, die Regelungen über die Festsetzungsverjährung gingen von der Möglichkeit der Teilverjährung aus, sind damit entgegen der Ansicht der Kläger nicht verschiedene selbständige Festsetzungsfristen in Bezug auf ein bestimmtes Steuerjahr gemeint. Vielmehr verjährt der Steueranspruch mit Ablauf der "normalen" Festsetzungsfrist des § 169 Abs.2 Satz 1 AO 1977 in dem Umfang, in dem er nicht auf einem Sachverhalt beruht, der zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO 1977) oder zu einer Hemmung des Ablaufs derselben führt, so etwa die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist für den Folgebescheid gemäß § 171 Abs. 10 AO 1977, *soweit* ein Grundlagenbescheid noch ergehen kann oder die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist für das Verlustrücktragsjahr, soweit nicht die Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr abgelaufen ist (BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 9/92, BFHE 169, 365, BStBl II 1993, 231).

34

fff) Im Streitfall war die regulär mit Ablauf des Jahres 1988 endende Festsetzungsfrist für 1983 demnach gemäß § 171 Abs. 10 AO 1977 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des geänderten Feststellungsbescheids vom 6. März 1990 gehemmt. Daher war die im Streitfall bereits im Jahr 1989 erfolgte Änderung der Festsetzungen für die Streitjahre 1981 und 1982 gemäß § 10d Satz 3 EStG ohne weiteres möglich.

35

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

36