
Datum: 30.01.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 9/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0130.10K9.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand:

- Der Kläger ist als Buchführungshelfer und Firmengeschäftsführer gewerblich bzw. selbständig tätig. Er wurde für die Streitjahre zur Einkommensteuer veranlagt. 1 2
- Im vorliegenden Verfahren ist zwischen den Beteiligten streitig, ob der Beklagte berechtigt war, bei gemäß § 165 AO vorläufiger Anerkennung von Verlusten aus Gewerbebetrieb teilweise den Betriebsausgabenabzug zu versagen. 3
- In den Jahren 1993 und 1994 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers im Wege der Schätzung ermittelt, und zwar für 1993 mit 44.850,-- DM und für 1994 mit 50.000,-- DM. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide vom 3. Mai 1996 bzw. 17. März 1997 wurden nicht angefochten. 4
- In den eingereichten Einkommensteuererklärungen für 1996 bis 1998 machte der Kläger u.a. die Berücksichtigung von Verlusten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend, und zwar für 1996 i.H.v. 61.891,-- DM, für 1997 i.H.v. 21.861,-- DM und für 1998 i.H.v. 61.247,-- DM. Wegen der Einzelheiten wird auf die Steuererklärungen nebst den betriebswirtschaftlichen Auswertungen Bezug genommen. 5
- Der Beklagte berücksichtigte für 1996 nach Erörterung einen Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.H.v. 60.049,-- DM. Der entsprechende Einkommensteuerbescheid vom 3. November 1998 enthält folgenden Vermerk: "Der Bescheid ergeht vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil z.Z. die Einkunftserzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden kann (Liebhaberei)." Der Bescheid wurde vom Kläger nicht angefochten. 6

Für 1997 setzte der Beklagte den Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit 14.960,-- DM an. Dieser, vom Kläger ebenfalls nicht angefochtene Bescheid vom

22. Dezember 1998 erging gleichfalls hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorläufig. 8

Im Rahmen der Bearbeitung der am 23. Dezember 1999 eingereichten Einkommensteuererklärung 1998 erörterte der Beklagte die Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb, da diese ggfl. wegen des Vorliegens von "Liebhaberei" nicht anzusetzen seien. Der Kläger antwortete auf das Erörterungsschreiben nicht. 9

Der Beklagte erließ daraufhin für die Jahre 1993 und 1994 und 1996 und 1997 am 20. Juli 2000 geänderte bzw. für 1998 einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid. In den Änderungsbescheiden bzw. dem erstmaligen Bescheid berücksichtigte er mangels Nachweises die in Rede stehenden Verluste steuerlich nicht mehr. Aus dem gleichen Grund erging eine geänderte gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1995. Für die Jahre 1993 und 1994 wurden Änderungsbescheide wegen des Wegfalls des Verlustrücktrags notwendig. 10

Der Kläger legte gegen alle vorgenannten Bescheide Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass er in den Jahren 1992 bis 1994 erhebliche Gewinne erzielt habe und diese auch ab 2000 wieder erzielen werde. Deshalb seien die Verluste in den Streitjahren zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang sei ebenfalls zu beachten, dass die Verluste in der geltend gemachten Höhe anzusetzen seien, weil nachrangige Ermittlungen zurückzustellen seien. 11

Der Beklagte erließ aufgrund der Einspruchsbegründung am 18. Oktober 2000 mit Ausnahme für das Jahr 1994 Änderungsbescheide. In diesen Änderungsbescheiden wurden Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung einer Anerkennung von 30 v.H. der geltend gemachten Betriebsausgaben angesetzt. Die Änderungsbescheide wurden gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand der anhängigen Einspruchsverfahren. 12

Anschließend erließ der Beklagte am 8. Dezember 2000 eine Einspruchsentscheidung, mit der er die Einsprüche als unbegründet zurückwies. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus: 13

Der Kläger sei seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht nicht ausreichend nachgekommen. Denn er habe die mit Schreiben vom 7. April und 18. August 2000 angeforderten Nachweise zu den geltend gemachten Betriebsausgaben nicht vorgelegt. Aus diesem Grund erscheine es sachgerecht und angemessen, die abzugsfähigen Betriebsausgaben mit 30 v.H. der geltend gemachten Beträge im Wege der Schätzung steuermindernd anzusetzen. 14

Mit der Klage trägt der Kläger vor: 15

Eine erneute Prüfung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des § 165 AO sei nicht zulässig. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie brauche die Finanzbehörde, wenn sie eine Besteuerungsgrundlage vorläufig anerkenne, nachrangige Fragen nicht abschließend zu prüfen. Es sei sachgerecht, nachrangige Ermittlungen zurückzustellen, so lange noch nicht feststehe, dass den Besteuerungsgrundlagen überhaupt Bedeutung zukomme. Eine endgültige Entscheidung bezüglich des Sachverhalts "Liebhaberei" sei nicht erfolgt. Insoweit seien Ermittlungen durchgeführt worden, die als nachrangig anzusehen seien. Da der Beklagte den Fall nicht endgültig entscheiden wollte, seien die erbetenen Unterlagen nicht 16

eingereicht worden.

Der Kläger beantragt,	17
die ESt-änderungsbescheide für 1993, 1996, 1997 und 1998 vom 18.10.2000 aufzuheben, die ESt-änderungsbescheide für 1993, 1994, 1996 und 1997 und die geänderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.1995 vom 20.07.2000 aufzuheben, den erstmaligen ESt-Bescheid für 1998 vom 20.07.2000 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Verlust aus Gewerbebetrieb erklärungskgemäß berücksichtigt wird.	18
Der Beklagte beantragt	19
Klageabweisung.	20
<u>Entscheidungsgründe:</u>	21
Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.	22
Die angefochtenen Änderungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger deshalb nicht in seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.	23
Der Beklagte durfte sowohl die Änderungsbescheide erlassen (vgl. dazu nachfolgend unter I.) als auch in diesen den Betriebsausgabenabzug einschränken (dazu nachfolgend II.).	24
I. Der Beklagte war zur Änderung der angefochtenen Steuerbescheide berechtigt, für 1993 und 1996 ergibt sich dies aus § 165 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung 1977 - AO - , für 1998 aus § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Halbsatz 1 AO und für den Feststellungsbescheid zum 31.12.1995 aus § 10d Abs. 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der damals gültigen Fassung - EStG -.	25
a) Die Voraussetzung einer Änderung nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO sind erfüllt.	26
Die erstmaligen Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1997 sind hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ergangen. Die Nebenbestimmung ist sowohl wirksam als auch rechtmäßig, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist und keiner näheren Erläuterung bedarf.	27
Nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung ändern, soweit die Steuer vorläufig festgesetzt ist. Die Entscheidung des Finanzamts zum Erlass eines Änderungsbescheides ist eine Ermessensentscheidung und an keine weitere Voraussetzung gebunden. Der Erlass eines Änderungsbescheides nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO ist auch dann möglich, wenn die Ungewissheit noch nicht beseitigt ist. Dies ergibt sich daraus, dass das Gesetz für den Fall, dass die Ungewissheit beseitigt ist, in § 165 Abs. 2 Satz 2 AO eine eigenständige Regelung enthält.	28
Im Streitfall war es ermessensgerecht, dass der Beklagte in dem ersten Änderungsbescheid die Verluste aus gewerblicher Tätigkeit nicht mehr berücksichtigt hat. Der Kläger ist nämlich seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen, da er sich geweigert hat, die Betriebsausgaben nachzuweisen. Der Beklagte konnte auch auf dem Nachweis der Betriebsausgaben bestehen. Bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung kann der Beklagte zwar die Prüfung nachrangiger Fragen, wie z.B. auch die Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben, zurückstellen (Bundesfinanzhof - BFH - Urteile vom 22. Dezember 1987 IV B 174/86, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1988, 234, 237 und vom 27. November 1996	29

X R 20/95, BStBl II 1997, 791, 793). Die Finanzbehörde kann jedoch auch die nachrangigen Fragen überprüfen. Es gibt keine Vorschrift, die dies der Finanzbehörde verbieten würde.

b) Für 1998 ergibt sich die Änderungsbefugnis aus § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Halbsatz 1 AO, da der Beklagte in dem Einspruchsverfahren dem Antrag des Klägers teilweise entsprochen hat. Das Wort "soweit" bringt zum Ausdruck, dass nach der vorgenannten Vorschrift der Erlass eines Teilabhilfebescheides zulässig ist. 30

c) Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d EStG zum 31.12.1995 konnte nach 10d Abs. 3 Satz 4 EStG geändert werden. Danach sind Feststellungsbescheide zu ändern, soweit sich der nach Satz 2 zu berücksichtigende Betrag ändert. Aufgrund der Änderung der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 ergab sich ein geänderter Verlustrücktrag und damit eine Änderung der Höhe des verbleibenden Verlustvortrages. 31

Entsprechendes gilt für die Änderung der Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994. 32

II. Der Beklagte war berechtigt, in den während des Einspruchsverfahrens ergangenen Änderungsbescheiden nur noch 30 v.H. der geltend gemachten Ausgaben als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. 33

Da der Kläger sich unberechtigt (siehe oben) geweigert hat, Auskünfte zu den geltend gemachten Ausgaben zu erteilen, war der Beklagte nach § 162 Abs. 2 Satz 1 zur Schätzung der Betriebsausgaben verpflichtet und befugt. Es ist weder vom Kläger vorgetragen, noch aus den Akten ersichtlich, dass die schätzweise Berücksichtigung von 30 v.H. der geltend gemachten Ausgaben fehlerhaft wäre. 34

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 35