
Datum: 26.08.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 7970/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0826.1K7970.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand:

1

Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger (Herr P) erzielte im Jahre 1990 Einkünfte im Sinne von § 15 EStG aus Beteiligung an der B-GmbH & Co. KG sowie aus der Q-GmbH als Organgesellschaften. 2

Unter dem 17.05.1994 erließ der Beklagte einen auf § 164 AO gestützten Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus dieser Gesellschaft. Für 1990 wurden Verluste der KG mit 377.210,00 DM, das Einkommen der Organgesellschaft mit 1.955.754,00 DM festgestellt. In der "Anlage ESt 2 B M (85)" wurden die festgesetzten Beträge auf die Beteiligten aufgeteilt. Von dem Verlust wurden dem Kläger 57.630,00 DM zugeteilt. Vom Organeinkommen wurden dem Kläger 1.016.992,00 DM, den anderen zwei daran Beteiligten je 469.381,00 DM zugeschrieben. Die "v. H."-Spalte des Formulars wurde nicht ausgefüllt. Die Verteilung des Organeinkommens beträgt prozentual: 52 % : 24 % : 24 %; dies entspricht der Feststellungserklärung des Klägers und des Herrn K., die ihre Beteiligungsquote mit 52 % bzw. 24 % angegeben hatten. In den Summenzeilen ist unter a) (laufende Einkünfte) der KG-Verlust (./ 377.210,00 DM), unter c) (Einkommen der Organgesellschaft) das Einkommen der GmbH (1.955,754 DM) aufgeführt. 3

Auf der Grundlage dieses Feststellungsbescheids erging ein Einkommensteuerbescheid sowie unter dem 28.06.1994 ein Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzugs des Klägers auf den 31.12.1991 der die zugeteilten Beträge berücksichtigt. 4

5

Auf den Einspruch der Feststellungsbeteiligten gegen den Feststellungsbescheid vom 17.05.1994, der auf die Berücksichtigung zusätzlicher Abschreibungen im Bereich des Sonderbetriebsvermögens abzielte, erging unter dem 28.08.1996 ein Änderungsbescheid, der den KG-Verlust auf 424.602,00 DM heraufsetzte. Das Organeinkommen wurde nunmehr mit 1.718.794,00 DM festgestellt. In der "Anlage ESt 3 BM (85)" hierzu wurde der KG-Verlust auf die Feststellungsbeteiligten aufgeteilt. Auf den Kläger entfielen danach 82.274,00 DM. In der Summenzeile ist unter a) die Gesamtsumme des Verlustes (424.602,00 DM) aufgeführt. Das Organeinkommen taucht in dieser Anlage an keiner Stelle auf. In dem Bescheid heißt es unter anderem: "Ihre Einsprüche sind hiermit erledigt." Im Teil B des Bescheides heißt es: Dieser Bescheid ändert den Bescheid für 3 Punkte 1990 vom 17.5.1994.

Aufgrund dieses Bescheides wurde unter dem 28.10.1996 der Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug des Klägers auf den 31.12.1991 dahingehend geändert, dass ihm der KG-Verlust zugewiesen, jedoch ein Anteil am Organeinkommen nicht erwähnt wurde. 6

Im Jahre 1998 bemerkte der Beklagte dieses Vorgehen als irrig. Er erließ unter dem 10.02.1998 einen erneuten, auf § 129 AO gestützten Änderungsbescheid. Dieser beließ den KG-Verlust bei 424.602,00 DM und setzte das Organeinkommen wieder auf 1.955.754,00 DM herauf. In der "Anlage ESt 2 BM (85)" hierzu wurde der KG-Verlust in unveränderter Weise verteilt. Das Organeinkommen wurde wie im Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 verteilt. Die beiden Gesamtsummen tauchen unter a) bzw. c) in der Summenzeile auf. 7

Dieser Feststellungsbescheid führte zu einem geänderten Einkommensteuerbescheid für 1990 und zu einer erneut geänderten Feststellung des verbleibenden Verlustes auf den 31.12.1991 vom 02.04.1998. Hierin wurde entsprechend dem Feststellungsbescheid vom 10.02.1998 der Anteil am KG-Verlust mit 82.284,00 DM und der Anteil am Organeinkommen mit 1.016.992,00 DM berücksichtigt. 8

Gegen den Feststellungsbescheid vom 10.02.1998 legten die Feststellungsbeteiligten erneut Einspruch ein. Daraufhin hob der Beklagte ihn mit Bescheid vom 28.07.1998 auf. In dem Aufhebungsbescheid heißt es: 9

"Hiermit hebe ich den geänderten Feststellungsbescheid 1990 vom 10.02.1998 auf. Somit tritt der geänderte Feststellungsbescheid 1990 vom 28.08.1996 in Kraft. 10

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen: ./ 424.602,00 DM 11

Das Einkommen der Organgesellschaft beträgt: 1.718.794 DM 12

Verteilung: 13

Herr P: 14

anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ./ 82.274,00 DM 15

Anteil am Einkommen der Organgesellschaft: 893.773,00 DM 16

Frau S: 17

anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ./ 186.784,00 DM 18

Anteil am Einkommen der Organgesellschaft: 412.510,00 DM 19

Herr K:	20
anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ./ 160.903,00 DM	21
Anteil am Einkommen der Organgesellschaft: 412.510,00 DM	22
P-GmbH:	23
anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb 5.359,00 DM	24
Hiermit erledigt sich Ihr Einspruch vom 20.02.1998. Ihre Mandantin hat eine Ausfertigung dieses Schreibens erhalten."	25
Dies führte zur erneuten Änderung der Feststellung des verbleibenden Verlustes auf den 31.12.1991:	26
Dem Kläger wurde der anteilige KG-Verlust i. H. v. 82.274,00 DM und das anteilige Organeinkommen i. H. v. 893.773,00 DM zugerechnet. Die letzte Fassung dieses Bescheides datiert vom 13.09.1999. Auf den Einspruch der Feststellungsbeteiligten gegen den Feststellungsbescheid (betr. KG und GmbH) vom 28.07.1998 hob der Beklagte diesen am 22.07.1999 auf.	27
Den Einspruch gegen die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs vom 02.04.1998 in der Fassung des Bescheides vom 13.09.1999 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 27.11.2000 zurück. Er stellte sich auf den Standpunkt, der Feststellungsbescheid zum verbleibenden Verlustvortrag vom 02.04.1998 habe als Folgebescheid noch geändert werden dürfen, weil der Grundlagenbescheid, nämlich der Feststellungsbescheid vom 28.08.1996, noch nicht in zutreffender Weise umgesetzt worden sei. Keinesfalls dürfe der letztere dahin verstanden werden, dass <u>kein</u> Organeinkommen mehr hätte verteilt werden sollen. Vielmehr sei ja das Organeinkommen ausdrücklich mit 1.718.794,00 DM festgestellt worden. Darüber hinaus sei auch bei Ergehen der Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 1990 am 10.02.1998 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da dem Einspruch der Feststellungsbeteiligten insoweit noch nicht Rechnung getragen worden sei, als der Feststellungsbescheid vom 28.08.1996 über das Einspruchsbegehren hinausgegangen sei. Erst der Feststellungsbescheid vom 10.02.1998 habe dem Begehren des Einspruches präzise Rechnung getragen; er sei deshalb ohne Überschreiten der Verjährungsfrist ergangen.	28
Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage vom 20.12.2000. Nach Auffassung der Kläger durfte der Bescheid zur Feststellung des verbleibenden Verlustes auf den 31.12.1991 vom 28.10.1996 nicht mehr geändert werden. Dieser Bescheid sei bestandskräftig geworden. Am 31.12.1997 sei die Festsetzungsverjährung abgelaufen. Der Änderungsbescheid vom 02.04.1998 habe deshalb weder auf § 129 AO noch auf § 173 AO gestützt werden dürfen. Auch eine Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 171 Abs. 10 AO komme nicht in Betracht. Auf die Änderung des Grundlagenbescheides vom 10.02.1998 könne der Beklagte sich nicht beziehen, da dieser seinerseits erst nach Ablauf der Verjährungsfrist (am 31.12.1996) ergangen sei. Die Argumentation des Beklagten, zu diesem Zeitpunkt sei der Einspruch gegen den ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 17.05.1994 noch anhängig gewesen, sei abwegig, zumal der Feststellungsbescheid vom 28.08.1996 ausdrücklich festgestellt habe, die Einsprüche seien erledigt. Zudem habe der Beklagte den Feststellungsbescheid vom 10.02.1998 mit Bescheid vom 28.07.1998 in zutreffender Erkenntnis der Rechtslage selbst aufgehoben. Als Grundlagenbescheid für die Feststellung	29

des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1991 komme somit nur der Bescheid vom 28.08.1996 in Betracht. Dieser sei aber mit dem bestandskräftigen Feststellungsbescheid vom 28.10.1996 zutreffend und vollständig umgesetzt worden, da die Aufteilung des Gewinns bzw. Verlustes aus der KG in der "Anlage ESt 2 BM (85)" vollständig, wenn auch materiell irrig, übernommen worden sei. Zur weiterer Aufteilung – insbesondere des Organeinkommens – biete der Grundlagenbescheid keine Handhabe. Jeder denkbaren Korrektur des materiell-rechtlichen Irrtums stehe der Ablauf der Festsetzungsfrist entgegen.	
Die Kläger beantragen,	30
den Bescheid zum 31.12.1991 für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer vom 20.07.1993 unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Änderungsbescheide in der Ge-stalt des zuletzt ergangenen Bescheides vom 13.09.1999 dahingehend zu ändern, dass der Verlustrücktrag nach 1990 auf 388.953,00 DM herabgesetzt wird und dementsprechend der verbleibende Verlustabzug zum 31.12.1991 um 893.773,00 DM auf 1.530.564,00 DM erhöht wird.	31
Der Beklagte beantragt,	32
die Klage abzuweisen.	33
Er wiederholt und vertieft die Argumente seiner Einspruchsentscheidung.	34
<u>Entscheidungsgründe:</u>	35
Die Klage ist unbegründet.	36
Die angegriffene Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs vom 31.12.1991 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 13.09.1999 und der Einspruchsentscheidung vom 27.11.2000 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten. Der Bescheid zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs vom 28.10.1996, der keinen Anteil des Klägers am Organgewinn der B-GmbH & Co. KG berücksichtigte, durfte insoweit gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO noch geändert werden.	37
Maßgebend für diese Änderung war der am 28.08.1996 seinerseits geänderte Grundlagenbescheid, nämlich der Feststellungsbescheid betreffend die Gewinne und Verluste der genannten KG.	38
Der Änderung stand nicht die Bestandskraft des Feststellungsbescheides vom 28.10.1996 entgegen. Denn die Änderung eines Folgebescheides ist – ungeachtet seiner Bestandskraft – immer dann und in den für den Folgebescheid maßgeblichen Grenzen der Festsetzungsverjährung – so lange geboten, bis der Grundlagenbescheid zutreffend, d. h. in allen maßgeblichen Regelungspunkten umgesetzt ist.	39
Siehe Tipke/Kruse AO (Loseblatt-Kommentar) § 175 Rn 12 und 17 sowie Klein, AO-Kommentar, 8. Auflage 2003, § 175 Rn 21 jeweils mit den Nachweisen der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.	40
Dies war mit dem Feststellungsbescheid vom 28.10.1996 entgegen der Auffassung der Kläger noch nicht geschehen. Denn dieser Bescheid setzte die Feststellung des Grundlagenbescheides vom 28.08.1996 insoweit nicht um, als der Grundlagenbescheid ein Gesamt-Organeinkommen von 1.718.794,00 DM festgestellt hatte. Zwar enthielt der Grundlagenbescheid vom 28.08.1996 – für sich genommen – keinerlei Feststellungen über	41

die Verteilung dieses Gesamteinkommens auf die Beteiligten der Organgesellschaft, so dass allein aufgrund dieses Grundlagenbescheides die Zuschreibung eines Anteils am Organeinkommen nicht möglich gewesen wäre. Jedoch war der Verteilungsschlüssel des Organeinkommens als solcher schon mit dem Grundlagenbescheid vom 17.05.1994 bestandskräftig festgestellt worden. Der Grundlagenbescheid vom 17.05.1994 enthielt bezogen auf das Organeinkommen zwei Feststellungen. Erstens: Das Gesamt- Organeinkommen beträgt 1.955.754,00 DM. Zweitens: Die Aufteilung des Gesamtbetrags auf die drei Beteiligten erfolgt im Verhältnis 52 % : 24 % : 24 %. Zwar wurden diese Prozentsätze nicht ausdrücklich als solche genannt. Festgestellt wurden jedoch die absoluten Beträge (1.016.992,00 DM, 469.381,00 DM, 469.381,00 DM) im Verhältnis zu ihrer Summation (1.955.754,00 DM). Dies bedeutet, dass der Anteil des Klägers mit 1.016.992,00 DM : 1.955.754,00 DM, d. h. mit genau 52 %, und die Anteile der anderen Beteiligten mit je genau 24 % festgestellt wurden. Diese Verhältnissätze, die im übrigen den in den Feststellungserklärungen der Beteiligten genannten Sätzen entsprechen, sind die gem. §§ 179, 180 AO gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen, weil sie die für die Bemessung der Steuer maßgeblichen rechtlichen Verhältnisse (im Sinne der Legaldefinition des § 199 AO) darstellen.

Während der mit dem Grundlagenbescheid vom 17.05.1994 festgestellte Gesamtbetrag des Organeinkommens mit Änderungsbescheid vom 28.08.1996 von 1.955.754,00 DM auf 1.718.794,00 DM herabgesetzt wurde, blieb das mit dem ersten Bescheid festgestellte Verteilungsverhältnis von 52 % : 24 % : 24 % unberührt. Der Senat stellt sich insoweit auf den Standpunkt des BFH-Urteils vom 15.03.1994 IX R 45/91, BStBl II 1994, 840, wonach mehrere gesondert und einheitlich ergangene Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen selbständige Verwaltungsakte, zumindest Teilverwaltungsakte, darstellen, die gesondert angefochten und gesondert bestandskräftig werden können, soweit sie rechtlich selbständige Würdigungen enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind. Um solche gegeneinander selbständigen Feststellungen handelte es sich vorliegend, da die Feststellung des Gesamt- Organeinkommens und seine Verteilung auf die Beteiligten rechtlich unabhängig voneinander zu würdigen sind und die eine dieser Feststellungen geändert werden kann, ohne dass die andere hiervon berührt werden müsste. Danach hat die mit Bescheid vom 17.05.1994 erfolgte Feststellung des Verteilungsverhältnisses (52 % : 24 % : 24 %) Bestandskraft erlangt, weil sie weder mit dem Einspruch angefochten, noch vom Änderungsbescheid vom 28.08.1996 erfasst wurde.

Etwas anderes würde freilich gelten, wenn dieser Änderungsbescheid zum Verteilungsverhältnis des Organeinkommens in irgendeiner Form eine vom Bescheid vom 17.05.1994 abweichende Aussage träfe. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die "Anlage ESt 2 BM (85)" zum Änderungsbescheid vom 28.08.1996 enthält lediglich Aussagen zur Verteilung des KG-Verlustes. Dies ergibt sich eindeutig aus der Summationszeile, in der dieser (auf den Einspruch hin geänderte) Verlust aufgeführt wird, nicht aber das – ebenfalls geänderte – Organeinkommen. Danach muss es hinsichtlich der prozentualen Verteilung desselben bei der bestandskräftigen Feststellung des Bescheides vom 17.05.1994 (52 % : 24 % : 24 %) verbleiben.

Der Senat hat insoweit auch keine durchgreifenden Bedenken hinsichtlich der Klarheit und Eindeutigkeit des Bescheides vom 28.08.1996. Sicherlich wäre eine erneute Aufführung des Verteilungsverhältnisses sowie der absoluten Beträge in der "Anlage ESt 2 BM (85)" dieses Bescheides um der Klarheit willen wünschenswert gewesen. Daraus aber, dass dies – offenbar irrig – unterblieben ist, war von keinem verständigen Empfänger des Bescheides zu schließen, dass nun die Verteilung des Organeinkommens ganz unterbleiben und etwa dem

Kläger ein Anteil von 0 % zugerechnet werden sollte. Das Unterbleiben einer erneuten Regelung insoweit konnte sinnvoll nur dahin verstanden werden, dass es insoweit eben bei der nicht angefochtenen und deshalb bestandskräftigen Verteilungsfeststellung des Bescheides vom 17.05.1994 verbleiben sollte.

Lag nach alledem mit Erlass des ändernden Grundlagenbescheides vom 28.08.1996 eine fortgeltende Feststellung des Verteilungsverhältnisses sowie eine geänderte Gesamtsumme des Organeinkommens vor, so musste der Beklagte dem mit entsprechendem Feststellungsbescheid betreffend den verbleibenden Verlustvortrag zum 31.12.1991 Rechnung tragen. Da dies mit dem Feststellungsbescheid vom 28.10.1996 nicht geschehen war, konnte sich der Änderungsbescheid vom 02.04.1998 auf die Änderungsermächtigung des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO stützen. 45

Der Änderung stand auch nicht der Gesichtspunkt der Festsetzungsverjährung entgegen. Zwar war die regelmäßige Verjährungsfrist für die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.1991 gem. §§ 169, 170 AO am 31.12.1997 abgelaufen. Jedoch endet für Änderungen aufgrund geänderten Grundlagenbescheides die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 10 AO nicht vor Ablauf von 2 Jahren nach Bekanntgabe des maßgeblichen Grundlagenbescheides. Danach war die Festsetzungsfrist vorliegend am 02.04.1998 noch nicht abgelaufen, da der maßgebliche geänderte Grundlagenbescheid vom 28.08.1996 datierte. 46

War somit der Änderungsbescheid vom 02.04.1998 in formeller Hinsicht sowie materiell insoweit gerechtfertigt, als er im Gegensatz zum Feststellungsbescheid vom 28.10.1996 überhaupt einen Anteil des Klägers am Organeinkommen berücksichtigte, war er allerdings insoweit materiell fehlerhaft, als er diesen Anteil zu hoch (nämlich mit 52 % von 1.955.794,00 DM) ansetzte. Dieser Fehler wurde jedoch mit Änderungsbescheid vom 13.09.1999 korrigiert, indem nunmehr entsprechend dem maßgeblichen Grundlagenbescheid vom 28.08.1996 52 % nur von dem festgestellten Organeinkommen i. H. v. 1.718.797,00 DM, also 893.773,00 DM, zugrunde gelegt wurde. Dieser Ansatz ist nach alledem weder in formeller noch materieller Hinsicht zu beanstanden. 47

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 48