
Datum: 29.04.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 5262/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0429.5K5262.02.00

Tenor:

Der Feststellungsbescheid 1988 vom 01.02.2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Änderung des ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheids für 1988 im Jahre 2001 auf § 174 Abs. 4 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gestützt werden konnte und ob der Beklagte die Höhe des Gewinns zutreffend ermittelt hat.

2

Die Klägerin betrieb als Einzelunternehmerin bis Ende 1988 in L ein Reisebüro. In diesem Rahmen hatte sie mit der staatlichen ... Fluggesellschaft U einen Agenturvertrag für Arbeitnehmer-Charterflüge abgeschlossen. Die Fluggesellschaft kündigte diesen Vertrag im Herbst des Jahres 1988. Hieraus resultierte ein noch im Jahre 1988 begonnener Rechtsstreit, in dem die Klägerin wegen der Kündigung des Agenturvertrages Schadensersatz gegen die Fluggesellschaft geltend machte. Über die gegen das Urteil des Landgerichts G vom 19.09.1991 eingelegte Berufung entschied das Oberlandesgericht G mit Urteil vom 29.03.1995. Durch dieses Urteil wurde die Fluggesellschaft verurteilt, der Klägerin einen

3

Betrag in Höhe (i.H.) von 142.000 DM nebst 10% Zinsen zu zahlen. Gegen dieses Berufungsurteil legte die Fluggesellschaft Revision zum Bundesgerichtshof ein, die sie jedoch Anfang 1996 wieder zurücknahm, so dass das OLG-Urteil rechtskräftig wurde.	
Mit Schreiben vom 15.05.1998 reichte die Klägerin ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 beim Finanzamt Köln-Ost ein. Hierin erklärte sie u.a. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 153.448,27 DM, den sie wie folgt ermittelt hatte:	4
Entschädigung Fluggesellschaft: 142.000,00 DM	5
zuzügl. Zinsen hierzu: 73.023,01 DM abzügl. Aufrechnungsforderung: - 10.056,02 DM abzügl. Prozessführungskosten: - 52.586,12 DM zuzügl. Erstattungsanspruch: <u>1.067,40 DM</u>	6
Saldo: 153.448,27 DM	7
Das ehemals für den Betrieb der Klägerin zuständige Finanzamt Köln-Mitte erließ unter dem 18.06.1998 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns für das Jahr 1996, den die Klägerin nach ihren Angaben nicht erhalten hat. Daraufhin erließ das FA Köln-Mitte mit Datum vom 08.05.2000 erneut einen Feststellungsbescheid für 1996, der jedoch an die Anschrift des Nebenwohnsitzes des Ehemannes der Klägerin adressiert worden war und den die Klägerin nach ihren Angaben ebenfalls nicht erhalten hat (Zustellung durch Niederlegung). Schließlich wurde unter dem 24.05.2000 erneut ein Feststellungsbescheid für 1996 erlassen, dem ein Gewinn von 153.448 DM zugrunde lag. In diesem Bescheid, der dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin am 25.05.2000 förmlich zugestellt wurde, war die Entschädigungszahlung der Fluggesellschaft i.H. von 142.000 DM erklärungskgemäß erfasst.	8
Gegen diesen Bescheid vom 24.05.2000 legte die Klägerin mit Schreiben ihres Bevollmächtigten vom 30.05.2000 Einspruch ein, den sie damit begründete, dass die Entschädigung nach § 34 Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als begünstigter sonstiger Gewinn einzustufen sei. Es handele sich entweder um Einkünfte im Sinne (i.S.) des § 24 EStG oder um einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG. Mit Schreiben vom 14.07.2000 teilte der Beklagte der Klägerin unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10.02.1994 IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564, mit, dass die ausgeurteilte Entschädigung im Jahre 1988 und die ausgeurteilten Zinsen im Jahre des Zuflusses, also in 1996, zu berücksichtigen seien.	9
Für das Jahr 1996 erging mit Datum vom 01.02.2001 ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid über 55.136 DM gemäß folgender Berechnung:	10
Zinsen: 73.023,01 DM abzügl. Kosten für Besprechung: - 1.907,36 DM abzügl. Gerichtskosten: - 2.710,00 DM abzügl. Anwaltskosten: - 2.509,50 DM abzügl. Kostenfestsetzung: - 10.056,02 DM <u>abzügl. Hebegebühr: - 703,98 DM</u> Saldo: 55.136,15 DM	11
Korrespondierend erließ der Beklagte mit Datum ebenfalls vom 01.02.2001 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns für das Jahr 1988. Eine Rechtsgrundlage, auf die diese Änderung gestützt war, war zunächst nicht angegeben worden. Hierbei legte der Beklagte den mit ursprünglichem Bescheid vom 25.05.1990 festgestellten Verlust von 128.162 DM sowie die Entschädigungszahlung von 142.000 DM zugrunde und ermittelte so einen Gewinn von 13.838 DM. Im Bescheid stellte der Beklagte gleichzeitig fest, dass es sich bei den Einkünften von 142.000 DM um einen Veräußerungsgewinn handele.	12

Mit Schreiben vom 28.02.2001 erhob die Klägerin durch ihren steuerlichen Berater fristgerecht Einspruch gegen beide geänderten Feststellungsbescheide 1988 und 1996. Sie machte geltend, dass eine Änderung des Feststellungsbescheids 1988 wegen Ablaufs der Feststellungsfrist und Verjährung nicht möglich sei.

Mit Schreiben vom 02.04.2001 teilte der Beklagte dem steuerlichen Berater erläuternd mit, dass bei der Berechnung des Gewinns aus 1988 zu dem bisherigen Verlust i.H. von 128.162 DM der Aufgabegewinn i.H. von 142.000 DM hinzugerechnet worden sei. Die Änderung des Feststellungsbescheids 1988 sei nach § 174 Abs. 4 AO erfolgt, da aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts (zutreffendes Jahr der Erfassung der Schadensersatzzahlung) ein Steuerbescheid ergangen sei (Feststellungsbescheid 1996), der aufgrund eines Rechtsbehelfs durch die Finanzbehörde zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert worden sei. Aus dem Sachverhalt hätten nachträglich durch Änderung des Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden können. Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei unbeachtlich, da die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen worden seien. 14

Mit weiterem Erörterungsschreiben vom 28.05.2002 erläuterte der Beklagte den geänderten Feststellungsbescheid 1988 weiter wie folgt: 15

Eine Änderung des ursprünglichen Feststellungsbescheids 1988 vom 28.05.1990 durch den Bescheid vom 01.02.2001 sei nach § 174 Abs. 4 AO möglich gewesen. Die Entschädigungszahlung, die die Klägerin im Jahre 1996 erhalten habe, sei zunächst im Feststellungsbescheid für das Jahr 1996 berücksichtigt worden. Hierbei sei er, der Beklagte, irrigerweise davon ausgegangen, dass die Entschädigungszahlung im Zuflusszeitpunkt der Besteuerung zu unterwerfen sei. Eine Entschädigungszahlung stelle jedoch eine rückwirkende Änderung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes dar. Dementsprechend habe die Entschädigungszahlung richtigerweise im Feststellungsbescheid für das Jahr 1988 berücksichtigt werden müssen. Diese Folgerung habe der Beklagte durch Erlass der geänderten Feststellungsbescheide für die Jahre 1988 und 1996 vom 01.02.2001 gezogen, indem die Entschädigungszahlung nun nicht mehr im Feststellungsbescheid 1996, sondern in dem Feststellungsbescheid für das Jahr 1988 berücksichtigt worden sei. Soweit die Klägerin geltend gemacht habe, ein Rechtsirrtum könne nicht vorliegen, weil der Beklagte ihre Angaben nach Überprüfung übernommen habe, überzeuge dies nicht. Gerade bei der Überprüfung der Angaben der Klägerin in der Steuererklärung für 1996 habe der Beklagte den Sachverhalt irrig beurteilt. 16

Die Klägerin äußerte sich zu diesem Schreiben des Beklagten nicht mehr. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 26.8.2002 wies der Beklagte den Einspruch betreffend den Feststellungsbescheid 1988 aus den vorgenannten Gründen als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Einzelnen wie folgt aus: 18

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 10. Februar 1994 IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564) sei die ausgerichtete Schadensersatzzahlung im Jahr der Betriebsaufgabe, im Streitfall also im Jahre 1988, anzusetzen. Aufgrund irriger Beurteilung des Jahres, in dem diese Entschädigungszahlung der Besteuerung zu unterwerfen sei, sei der Feststellungsbescheid 1996 vom 24.05.2000 ergangen. Dieser Bescheid habe aufgrund eines Antrags der Klägerin geändert werden müssen. Denn sie habe gegen den Feststellungsbescheid 1996 Einspruch eingelegt. Zwar habe sie mit ihrem Einspruch begehrt, dass die Entschädigungszahlung als begünstigter sonstiger Gewinn gemäß § 34 Abs. 2 und 3 EStG einzustufen sei. Diesem Begehren habe er, der Beklagte, jedoch nicht entsprechen können. Denn zwischenzeitlich sei 19

er nach Kenntnisnahme des vorgenannten BFH-Urteils in BStBl. II 1994, 564, zu der Auffassung gelangt, dass die Entschädigungszahlung im Jahre der Betriebsaufgabe, also im Jahre 1988, zu berücksichtigen sei. Er habe daher in Erledigung des Einspruchs der Klägerin betreffend den Feststellungsbescheid 1996 nicht mehr die Feststellung treffen können, dass es sich bei der Entschädigungszahlung um einen sonstigen begünstigten Gewinn im Sinne des § 34 Abs. 2 und 3 EStG gehandelt habe. Dem Einspruchsbegehren habe er nur dadurch entsprechen können, indem er die Entschädigungszahlung im Feststellungsbescheid für 1996 nicht mehr berücksichtigt habe. Die steuerlichen Folgerungen seien durch Erlass des geänderten Feststellungsbescheids 1988 vom 01.02.2001 innerhalb eines Jahres nach Änderung des fehlerhaften Feststellungsbescheids 1996 gezogen worden. Der Ablauf der Festsetzungsfrist für den Feststellungsbescheid 1988 sei daher unerheblich.

Hiergegen richtet sich die vorliegende, am 23.09.2002 mittels Telefax übermittelte und fristgerecht bei Gericht eingegangene Klage, die sich gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 1988 richtet, und die die Klägerin mit weiterem Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom 05.12.2002 wie folgt begründet: 20

Die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung nach § 174 Abs. 4 AO seien nicht erfüllt. Die Klägerin habe bei Abgabe der Steuererklärung den gesamten Sachverhalt der Betriebsaufgabe, des Prozessablaufs (LG, OLG, BGH), der Einnahmen und auch der Kosten, die damit zusammenhingen, erklärt und somit dem Beklagten bewusst gemacht. In Kenntnis des gesamten Sachverhalts habe der Beklagte eine steuerliche Entscheidung getroffen. Auf diese Entscheidung (gemeint ist: Zuordnung der Entschädigungszahlung zum Jahr 1996 und nicht zum Jahr 1988) habe die Klägerin sich verlassen können. Ein Irrtum der Finanzbehörde solle nach der Korrekturvorschrift des § 174 AO nur dann richtig gestellt werden können, wenn dem Steuerpflichtigen kein Vertrauensschutz zu gewähren sei. Der Beklagte habe jedoch einen ihm bekannten Sachverhalt gewürdigt und entsprechend eine Entscheidung getroffen. Das Vertrauen der Klägerin auf diese Entscheidung sei schutzwürdig. 21

Soweit die begehrte Aufhebung des geänderten Feststellungsbescheids 1988 vom 01.02.2001 nicht möglich sein sollte, sei der angefochtene Bescheid dennoch fehlerhaft, weil die im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe angefallenen Betriebsausgaben noch nicht berücksichtigt seien. Unter Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben sei der Gewinn für 1988 wie folgt neu zu berechnen: 22

1. Reisekosten U 12.621,58 DM 23

2. Reisekosten I (Gutachter): 1.886,88 DM 24

3. Reisekosten wg. Gerichtsterminen in M: 1,747,20 DM 4. Besprechung mit Anwälten in M u. L: 1.907,36 DM 25

5. Telefonate in die U, nach M, I etc. 1988-1996 1.800,00 DM 26

6. vorgelegte Gerichtskosten BGH 2.710,00 DM 27

7. dito Anwaltskosten: 7.559,00 DM 28

8. Anwaltskosten Fügen: 703,90 DM 29

9. vereinbarte Honorare 20.496,70 DM 30

Summe: 51.432,62 DM 31

Entschädigungszahlung: 142.000,00 DM	32
<u>Abzügl. Betriebsausgaben wie vor: 51.432,62 DM</u>	33
Verbleibender Gewinn 1988: <u>90.567,38 DM</u>	34
Die Klägerin beantragt,	35
den geänderten Feststellungsbescheid 1988 vom 01.02.2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben,	36
hilfsweise, den Veräußerungsgewinn auf 90.567 DM festzusetzen.	37
Der Beklagte beantragt,	38
die Klage abzuweisen.	39
Hierzu führt er mit Schriftsatz vom 28.2.2003 (Bl. 24) wie folgt aus:	40
Die Änderung des ursprünglichen Feststellungsbescheids 1988 durch den Bescheid vom 01.02.2001 gemäß § 174 Abs. 4 AO sei rechtens. Eine dem Grunde und der Höhe nach ungewisse betriebliche Schadensersatzforderung könne nicht aus dem Betriebsvermögen entnommen werden; sie bleibe auch nach der Aufgabe des Betriebs Betriebsvermögen (so der BFH im Urteil vom 10. Februar 1994, IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564). Werde der Streit über die Schadensersatzforderung nach der Betriebsaufgabe durch Urteil oder Vergleich beigelegt, liege ein rückwirkendes Ereignis vor. Die Rücknahme der Revision durch die Fluggesellschaft im Jahre 1996 und die dadurch eingetretene Rechtskraft des Urteils des OLG Frankfurt/Main stelle ein solches rückwirkendes Ereignis dar.	41
Die seitens der Fluggesellschaft an die Klägerin gezahlte Entschädigung habe demnach im Jahre der Betriebsaufgabe (1988) berücksichtigt werden müssen. Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginne die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintrete. Die Festsetzungsfrist für die Änderung der einheitlichen und gesonderten Feststellung für das Jahr 1988 sei demnach bis zum Ablauf des Jahres 2000 gelaufen.	42
Aufgrund eines Rechtsirrtums habe er, der Beklagte, die Schadensersatzzahlung zunächst im Bescheid vom 8.5.2000 bei der Gewinnfeststellung für das Jahr 1996 berücksichtigt. Zu diesem Zeitpunkt sei die Festsetzungsfrist für das Jahr 1988 - soweit sie das rückwirkende Ereignis betreffe - noch nicht abgelaufen gewesen. Damit seien die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung nach § 174 Abs. 4 AO sämtlich erfüllt.	43
Soweit die Klägerin nunmehr hilfsweise beantrage, Betriebsausgaben bei der Festsetzung des Gewinns 1988 zu berücksichtigen, handele es sich um nachträgliche Betriebsausgaben, die nur im Jahre ihres Abflusses, nicht jedoch im Streitjahr 1988, zu berücksichtigen seien.	44
<u>Entscheidungsgründe:</u>	45
Die Klage ist begründet. 1. Die Änderung des Feststellungsbescheides 1988 durch den Bescheid vom 01.02.2001 konnte nicht auf § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gestützt werden; dem steht der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegen. Dieser Bescheid ist daher rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), weshalb er aufzuheben ist. a) Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können, wenn auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein	46

Steuerbescheid ergangen ist, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Nach Satz 3 dieser Vorschrift ist der Ablauf der Festsetzungsfrist (Feststellungsfrist) unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. § 174 Abs. 4 AO ist - auch im Verhältnis zu anderen Korrekturvorschriften der AO - eine eigenständige Änderungsnorm, die über die Regelungen des § 174 Abs. 1 bis 3 AO hinausgeht (std. Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteile vom 24. November 1987 IX R 158/83, BStBl. II 1988, 404; vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BStBl. II 1997, 647 und vom 2. Mai 2001 IV R 44/00, BStBl. II 2001, 562; ebenso Rüsen in Klein, 7. Aufl., § 174 AO Rz. 51; v. Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 174 AO Rdnr. 91 [April 2002]). Die Norm regelt den Fall, dass auf Veranlassung des Steuerpflichtigen ein Steuerbescheid zu seinen Gunsten geändert wird mit der Folge, dass ein bestimmter Sachverhalt dadurch nicht mehr oder nicht richtig in einem anderen Steuerbescheid steuerlich beurteilt ist. In derartigen Fällen ist es ausschließlich auf die Initiative des Steuerpflichtigen zurückzuführen, dass nunmehr ein negativer Widerstreit entstanden ist (v. Wedelstädt in Beermann a.a.O., Rdnr. 91).

Aus dem Charakter des § 174 Abs. 4 AO als eigenständige Änderungsnorm folgt nach Auffassung des erkennenden Senats, dass sich eine Verknüpfung mit Tatbestandsmerkmalen anderer Änderungsnormen der AO verbietet. Für die Rechtmäßigkeit einer auf § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gestützten Bescheidänderung ist somit - entgegen der Auffassung des Beklagten - nur maßgebend, ob sämtliche Voraussetzungen dieser Norm erfüllt sind. Im Verhältnis zu § 174 Abs. 4 AO regelt § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, den der Beklagte in die Tatbestandsprüfung des § 174 Abs. 4 AO einbeziehen will, andere Sachverhalte (Frotscher in Schwarz, § 174 AO Rz. 8 [Juni 2002]). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO behandelt nur die Änderung eines Bescheides, nicht das Verhältnis zweier Bescheide zueinander (Frotscher in Schwarz a.a.O.). § 174 Abs. 4 AO ist im Verhältnis zu § 175 Abs. 1 AO auch nicht subsidiär, weil der Gesetzeswortlaut für eine solche Einstufung keine Anhaltspunkte gibt und weil eine solche Unterordnung sachlich auch nicht gerechtfertigt ist (FG Köln, Urteil vom 26. August 1997, 2 K 5980/94, EFG 1998, 259). Daher ist der zeitliche Rahmen für die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheides, für den die Festsetzungsfrist/Feststellungsfrist bereits abgelaufen ist, ausschließlich durch § 174 Abs. 4 Satz 4 i.V. mit § 174 Abs. 3 Satz 1 AO bestimmt.

47

b) Nach diesen Rechtsgrundsätzen erweist sich der geänderte Feststellungsbescheid 1988 vom 01.02.2001 als rechtswidrig. Die Änderungsvoraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO liegen im Streitfall nicht vor. Zwar ist es nach der Rechtsprechung des BFH nicht erforderlich, dass der bestimmte, zunächst irrig beurteilte Sachverhalt vom Steuerpflichtigen ausdrücklich zum Gegenstand des letztlich erfolgreichen Antrags oder Rechtsbehelfs gemacht worden ist. Dies hat die Klägerin auch nicht getan, sondern nur Einspruch eingelegt zur Erlangung der Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 2, 3 EStG. Vielmehr soll es nach der Rechtsprechung des BFH genügen, dass die Richtigstellung letztlich auf einen Rechtsbehelf des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 1988 V B 148/87, BFH/NV 1990, 341 und BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373), also nicht auf einer Initiative der Finanzbehörde beruht. Der Senat kann jedoch dahingestellt lassen, ob er dieser Rechtsprechung folgen könnte, da eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO aus anderen Gründen scheitert. Nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist der Ablauf der Festsetzungsfrist - im Zeitpunkt der beabsichtigten Änderung - unbeachtlich, wenn diese als steuerliche Folgerung innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des

48

fehlerhaften Steuerbescheides erfolgt. Diese Unbeachtlichkeit des Ablaufs der Festsetzungsfrist gilt jedoch nicht unbeschränkt: War die Festsetzungsfrist bezüglich des zu ändernden Steuerbescheides bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, dann gilt die Unbeachtlichkeit des Ablaufs der Festsetzungsverjährung gemäß § 174 Abs.4 Satz 4 AO nur unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO. § 174 Abs. 4 AO ermöglicht somit eine Änderung grundsätzlich nur dann, wenn für den nunmehr zu ändernden Bescheid in dem Zeitpunkt, in dem der inzwischen angefochtene und aufgehobene oder geänderte Bescheid erging, die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war, dieser also - damals - noch hätte geändert werden dürfen. Die Vorschrift des § 174 Abs.4 AO soll nämlich nur sicherstellen, dass die Finanzverwaltung die richtige Entscheidung später so durchsetzen kann, wie dies möglich gewesen wäre, als sie die fehlerhafte Entscheidung getroffen hat (Frotscher in Schwarz, § 174 AO Rz. 74 [Juni 2002]). Dagegen soll die Regelung der Finanzverwaltung später keine Änderungsmöglichkeit eröffnen, die sie schon damals, im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen und später geänderten oder aufgehobenen Verwaltungsaktes, wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht gehabt hätte (Frotscher in Schwarz a.a.O.).

c) Der "später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid" im Sinne des § 174 Abs. 4 Satz 4 AO ist im Streitfall der Feststellungsbescheid 1996 vom 20.05.2000, in dem die Entschädigungszahlung noch erfasst war. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch die Feststellungsfrist für das Jahr 1988 bereits abgelaufen (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, § 170 Abs. 1 und 2 Satz 1 Nr. 1 AO und § 181 Abs. 1 Satz 2 AO). Denn der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1988 datiert bereits vom 25.05.1990 und war erkennbar aufgrund einer abgegebenen Feststellungserklärung (negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H. von 128.162 DM) ergangen. Der Ablauf der Feststellungsfrist wäre daher gemäß § 174 Abs. 4 Satz 4 i.V. mit Abs. 3 Satz 1 AO nur unter der Voraussetzung unbeachtlich, dass ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei und sich diese Annahme als unrichtig herausgestellt hat. Diese Fallkonstellation ist jedoch im Streitfalle ersichtlich nicht gegeben. Daher ist der Ablauf der Festsetzungsverjährung betreffend das Jahr 1988 beachtlich, mit der Folge, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid 1988 vom 25.05.1990 am 01.02.2001 nicht mehr geändert werden konnte. 49

2. Die Änderung des Feststellungsbescheides 1988 durch den Bescheid vom 01.02.2001 kann auch nicht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützt werden. Nach dieser Vorschrift kann ein Steuerbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert werden, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Die Festsetzungsfrist für die nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO von der Finanzbehörde zu treffende Entscheidung beginnt nach Satz 2 der Vorschrift mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt. Dementsprechend hätte der Beklagte, unabhängig davon, ob die zivilgerichtliche Entscheidung in dem Entschädigungsprozess der Klägerin im Jahre 1996 nach Rücknahme der Revision tatsächlich ein Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt und grundsätzlich in 1988 zu berücksichtigen gewesen wäre, seit 1996 gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre Zeit gehabt, die ursprüngliche Feststellung 1988 vom 25.05.1990 zu ändern. Dies ist jedoch nicht geschehen. Da die Änderung dieses Feststellungsbescheides erst am 01.02.2001 erfolgte, sind die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO nicht erfüllt. 50

3. Da der Feststellungsbescheid 1988 bereits aus den vorgenannten Gründen aufzuheben war, bedurfte es keiner Feststellungen zu der Frage, ob der Beklagte den Veräußerungsgewinn in zutreffender Höhe erfasst hatte. 51

