
Datum: 12.09.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 378/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0912.8K378.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

	1
Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre - 1978 bis 1981 – gemäß § 175 AO zu ändern sind.	2
Der Kläger war in den Streitjahren als Facharzt tätig und erzielte hieraus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Er wurde mit der Klägerin zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.	3
Der Kläger war an der L KG (folgend nur: L) beteiligt. Bei der Gesellschaft handelt es sich um eine Publikumsgesellschaft mit 529 Anlegern aus dem gesamten Bundesgebiet.	4
Der Kläger erzielte aus dieser Beteiligung ausweislich einer Bescheinigung der Gesellschaft vom 18. August 2003 in den Streitjahren folgende anteilige Verluste (ohne Sonderbetriebseinnahmen/ausgaben):	5
Jahr Inland Kanada USA Gesamt	6
1978 - 9.065,10 DM -25.992,15 DM 0,00 DM -35.057,22 DM	7
1979 - 1.089,00 DM - 21.112,00 DM -8.827,20 DM -31.028,21 DM	8
1980 - 1.088,15 DM -5.624,00 DM -134,55 DM -6.846,69 DM	9

1981 - 1.159,25 DM -7.225,20 DM -541,60 DM -8.926,02 DM	10
Der Kläger machte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 1978 und 1979 die Verluste wie folgt geltend:	11
1978:	12
Einkünfte als Mitunternehmer: - 11.565 DM	13
Ausgleichsbetrag nach § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 Auslandsinvestitionsgesetz: - 25.992 DM	14
1979:	15
Einkünfte als Mitunternehmer: - 4.022 DM	16
Ausgleichsbetrag nach § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 Auslandsinvestitionsgesetz: - 29.939 DM	17
In welcher Höhe Verluste für die Folgejahr geltend gemacht worden sind, ist aufgrund der Tatsache, dass die Steuerakten zu diesen Jahren laut Mitteilung des Beklagten nicht mehr auffindbar sind, dem Gericht nicht bekannt.	18
Am 16. Juli 1980 bzw. 21. Juli 1981 teilte das für die Besteuerung der L zuständige Finanzamt C mit, die Gewinnfeststellungserklärungen für 1978 bzw. 1979 lägen vor, diese müssten aber geprüft werden, wobei wegen des schwierigen Sachverhaltes der Abschluss der Prüfung nicht abzusehen sei. Weitere Nachricht erfolge nach Abschluss unaufgeordnet.	19
Hierauf erkannte der Beklagte die vom Kläger geltend gemachten Verluste im Einkommensteuerbescheid 1978 vom 11. Dezember 1980 und im Einkommensteuerbescheid 1979 vom 12. Mai 1982 an.	20
Im Dezember 1982 begann bei der L eine Betriebsprüfung. Dabei gelangten die Prüfer zu der Auffassung, dass die aufgrund von Tätigkeiten in ausländischen Unternehmen geltend gemachten Verluste wegen des Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht nicht als gewerbliche Einkünfte zu beurteilen seien. In Auswertung der Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt C am 6. November 1989 einen an die stille Gesellschaft in der L gerichteten Bescheid, in dem eine Feststellung für die stillen Gesellschafter abgelehnt wurde. Mit Feststellungsbescheid 1982 vom 27. Juni 1990 wurde für die stillen Gesellschafter Einkünfte von 0 DM festgestellt. Dabei hielt das Finanzamt seinerzeit die Durchführung eines zweistufigen Feststellungsverfahrens für notwendig. Nachdem in einem gerichtlichen Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung das Finanzgericht die Durchführung dieses zweistufigen Feststellungsverfahrens für unzutreffend hielt, stellte das Finanzamt C mit Bescheid vom 9. August 1991 für die Jahre 1978-1982 für die Beteiligten der L fest, dass den an dieser Gesellschaft als stille Gesellschafter Beteiligten kein Anteil am Gewinn/Verlust zuzurechnen sei. Laut Schreiben des Finanzamts C vom 25. März 2004 handelte es sich dabei nicht um einen Änderungsbescheid, sondern um einen neuen Bescheid, mit der Folge, dass der Bescheid vom 6. November 1989 aufgehoben war.	21
Am 15. Juni 1990 teilte das Finanzamt C den Beklagten mit, dass es mit Bescheid vom 6. November 1989 angelehnt habe, eine gesonderte und einheitliche Feststellung für die stille Gesellschaft durchzuführen. Hierauf änderte der Beklagte die Einkommensteuerbescheide 1978 und 1979 und berücksichtigte die Verluste aus der Beteiligung des Klägers an der L nicht mehr (Einkommensteuerbescheid 1978 vom 2. August 1990 und Einkommensteuerbescheid 1979 vom 24. Juli 1990).	22

- Nachdem der Beklagte von dem Feststellungsbescheid des Finanzamts C vom 9. August 1991 erfahren hatte, erließ er die geänderten Bescheide 1978 und 1979 unter dem 11. September 1991 mit gleichem Inhalt nochmals, wobei er lediglich die Fälligkeitsdaten zur Zahlungsaufforderung änderte. In der Anlage zu diesen Bescheiden führte der Beklagte aus, dass das Finanzamt C am 9. August 1991 mitgeteilt habe, dass der Nichtfeststellungsbescheid für die L aufgehoben und ein neuer Feststellungsbescheid mit Beteiligungseinkünften i.H.v. 0.- bekanntgegeben worden sei. Die effektive steuerliche Auswirkung sei = 0.- Es würden deshalb aus Verfahrensgründen nur die Bescheide mit vorgenanntem Datum neu zugestellt. 23
- Im Musterverfahren bei der L1 hat das Finanzgericht Berlin mit Urteil vom 11. April 2000 (Az.: 5 K 5256/96) rechtskräftig entschieden, dass für die Jahre 1978-1981 in 1991 bereits Feststellungsverjährung eingetreten sei und daher eine Einkünftefeststellung nicht mehr habe erfolgen können. Für das Folgejahr entschied es, dass das Finanzamt C zutreffend vom Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen sei. 24
- Weil das Finanzamt C dieses Urteil uneingeschränkt auch auf die L für übertragbar hielt, hob es am 20. August 2003 den Feststellungsbescheid vom 9. August 1991 ersatzlos auf. 25
- Mit Schreiben vom 15. September 2003 beantragte der Kläger die Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO und machte dazu geltend, mit der ersatzlosen Aufhebung des Feststellungsbescheids sei der vorherige Rechtszustand wieder herzustellen, was demnach die Wiederberücksichtigung der in den Ursprungsbescheiden enthaltenen Verluste bedeute. 26
- Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 21. November 2003 ab und führte hierzu aus, die Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 2. August 1991 (gemeint ist offenbar der Bescheid vom 9. August 1991) durch das Finanzgericht Berlin entfalte keine Bindungswirkung, weil die Einkommensteuerbescheide nicht aufgrund dieses Bescheids, sondern aufgrund des vorrangegangenen Feststellungsbescheids vom 15. Juni 1990 (gemeint ist der Bescheid vom 6. November 1989) geändert worden sei. 27
- Den hiergegen am 2. Dezember 2003 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2005, nachdem er hierzu der OFD Düsseldorf und diese wiederum dem Finanzministerium NW berichtet hatte, und letzteres gebeten hatte, Einsprüche wegen der Änderung der Einkommensteuerbescheide 1978-1981 bei den Gesellschaftern der L Gruppe zurückzuweisen, als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, hinsichtlich der Aufhebung der Feststellungsbescheide vom 6. November 1989 und 9. August 1991 trete eine Bindungswirkung für die Folgebescheide gemäß § 182 Abs. 1 AO insoweit ein, als die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung seien. Dies sei der Fall, soweit die festgestellten Besteuerungsgrundlagen von den Ansätzen im Folgebescheid abwichen. Hier erzeuge die Aufhebung des Feststellungsbescheids die negative Bindungswirkung, dass Besteuerungsgrundlagen, die in den Feststellungsbescheid hätten festgestellt werden müssen, in den Folgebescheiden endgültig nicht erfasst werden könnten. Ein erneuter Ansatz der Beträge laut ursprünglicher Veranlagung, in der diese Beträge gemäß § 155 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 3 AO (a.F.) berücksichtigt worden seien, komme nicht in Betracht. Dies sei seinerzeit wegen des erwarteten und noch zu erlassenden Grundlagenbescheids zulässig gewesen. Nach Erlass des Grundlagenbescheids sei ein vorläufiger Ansatz nach § 155 Abs. 2 AO aber nicht mehr zulässig gewesen. Dabei müsse es auch bleiben, wenn der Grundlagenbescheid wieder geändert oder aufgehoben würde. 28

Hierauf hat der Kläger am 1. Februar 2005 die vorliegende Klage erhoben.

Er macht geltend, im Streitfall verpflichte die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO den
Beklagten, die Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 vom 11. September 1991
aufzuheben, nachdem die Grundlagenbescheide, die diesen Bescheiden zugrundegelegen
hätten, ihrerseits aufgehoben worden seien. Soweit der Beklagte geltend mache, mit der
Aufhebung der Grundlagenbescheide entfalle die Bindungswirkung für den Folgebescheid mit
der Maßgabe, dass im Folgebescheid die Entscheidungen getroffen werden könnten, die
bisher im Grundlagenbescheid enthalten gewesen seien, verkenne er, dass nach § 175 Abs.
1 Nr. 1 AO zunächst die verfahrensrechtlichen Konsequenzen gezogen werden müssten.
Dies bedeute zunächst die Aufhebung der Folgebescheide; erst danach könne das
Finanzamt im Sinne der Ausführungen des Beklagten entscheiden. Tatsächlich liege eine
Entscheidung des Beklagten aber nicht vor. Seine Auffassung werde auch durch ein
Schreiben des Finanzamts C vom 9. Januar 2004 bestätigt. Danach seien für 1978-1981
keine Feststellungsbescheide existent. Deshalb sei von den Wohnsitzfinanzämtern der alte
Rechtszustand wiederherzustellen. Dies führe im Ergebnis dazu, dass bei denjenigen
Beteiligten, bei denen es zunächst zu einer Berücksichtigung der Verluste ohne
Grundlagenbescheid gekommen sei, diese Verluste wieder anzusetzen seien.

Die Kläger beantragen 31

die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1978 bis 1981 vom 11. September 1991 und
der Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2005

hilfsweise die Zulassung der Revision. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Er bezieht sich auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung und macht ergänzend geltend, im
Streitfall sei bindend festgestellt worden, dass der Feststellungsbescheid wegen des Ablaufs
der Feststellungsfrist nicht habe ergehen dürfen. Diese – unstreitig zulässige – Feststellung
entfalte Bindungswirkung und ermögliche die Anpassung der Einkommensteuerbescheide
gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 und § 171 Abs. 10 AO. 36

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der
mündlichen Verhandlung vom 12. September 2005 Bezug genommen. 37

Entscheidungsgründe 38

Die Klage ist unbegründet. 39

1. 40

Die Ablehnung der Änderung der Einkommensteuerbescheide 1978-1981 vom 21. November
2003 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die
Kläger nicht in ihren Rechten (vergl. § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 41

Zu Unrecht berufen sich die Kläger zur Begründung ihrer gegenteiligen Ansicht auf die
Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO -. Nach dieser Vorschrift
ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein
Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid 42

zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Hieraus folgt nicht, dass die Einkommensteuerbescheide, die nach dem Ergehen der Feststellungsbescheide die Verluste nicht mehr berücksichtigt hatten, wegen der inzwischen erfolgten ersatzlosen Aufhebung der Feststellungsbescheide ihrerseits aufgehoben werden müssten. Denn die Aufhebung des Grundlagenbescheids hat nicht die unbedingte Folge, dass die auf ihnen beruhenden Folgebescheide ihrerseits denkbare Rechtsfolge der Vorschrift. Maßgeblich für die Folgewirkung der Aufhebung eines Grundlagenbescheids ist deshalb der Inhalt der Bindungswirkung der Aufhebung.

Worin genau die Anpassungspflicht bei negativem Grundlagenbescheid besteht, hängt vom Erklärungswert einer solchen Einzelfallregelung ab. Bedeutet die verbindlich getroffene Regelung, dass bestimmte Besteuerungsgrundlagen nicht in den Regelungsbereich des Grundlagenbescheids fallen, sie also aus der bis dahin angenommenen Bindungswirkung entlassen sind, so kommt auch dieser Aussage Bindungswirkung zu. Für den Regelungsbereich des Folgebescheids besagt dies, dass das insoweit zuständige Finanzamt den aus dem Grundlagenbescheid ausgegliederten Sachverhaltskomplex nunmehr, anders als zuvor, was Aufklärung und rechtliche Würdigung angeht, in eigener Verantwortung zu regeln hat (von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Juni 2004, § 175 AO Rz 184 m.w.N. in Fußnote 4; vergl. auch BFH-Urteil 11. Mai 1993 IX R 27/90, BStBl II 1993, 820).

Dies zugrundegelegt geht der Beklagte zunächst zu Recht davon aus, dass die Berücksichtigung der in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden 1978-1981 enthaltenen Verluste vor Erlass des Grundlagenbescheids rechtmäßigerweise nur auf der Basis der Vorschrift des § 155 Abs. 2 AO erfolgen konnte. Danach ist der Erlass des Folgebescheids vor dem Grundlagenbescheid möglich, wenn sich – wie hier – der Erlass des Grundlagenbescheids aus sachlichen Gründen verzögert. Voraussetzung ist aber, dass der Erlass des Grundlagenbescheids noch beabsichtigt ist und die den Folgebescheid erlassende Behörde sich hierüber bewusst ist (Klein/Rüsken, AO, 8. Auflage, § 155 Rz 39 ff). . In diesem Fall kann sie die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 5 AO (§ 162 Abs. 3 AO a.F.) schätzen. Nach Ergehen des Grundlagenbescheids ist aber der Folgebescheid nachträglich an den Grundlagenbescheid anzupassen (Klein/Rüsken, AO, 8. Auflage, § 155 Rz 39 ff). Dies ist im Streitfall nach dem Ergehen der Grundlagenbescheide auch erfolgt.

Die nunmehr erfolgte ersatzlose Aufhebung der Grundlagenbescheide bedeutet daher bei dieser Sachlage, dass die Frage der Anerkennung der Verluste aus der Beteiligung des Klägers an der L KG nicht mehr Gegenstand eines Grundlagenbescheids sein kann und wird und somit diese Frage nunmehr endgültig, d.h. ohne dass es noch zu einem Grundlagenbescheid kommen wird, im Einkommensteuerbescheid als Folgebescheid zu beurteilen ist. Diese aus der ersatzlosen Aufhebung des Grundlagenbescheids resultierende Rechtsfolge ist für den Folgebescheid bindend, so dass die hieraus sich ergebenden Konsequenzen nunmehr im Folgebescheid zu ziehen sind. Dies kann nach Auffassung des Senats sowohl zu einer Aufhebung, zu einer Änderung oder aber auch in dem Bestehenlassen des Bescheids zum Ausdruck kommen. Deutlich wird dies etwa dann, wenn man eine dem Streitfall umgekehrte Fallkonstellation betrachtet. Hätte etwa der Beklagte die Verluste in den vor dem Grundlagenbescheid erlassenen Folgebescheide nicht oder nur teilweise berücksichtigt und wären mit dem nachfolgenden Grundlagenbescheiden die Verluste etwa vollständig berücksichtigt worden, so dass in entsprechend geänderten Folgebescheiden diese ebenfalls vollständig berücksichtigt wurden, leuchtet ein, dass die ersatzlose Aufhebung der Grundlagenbescheide nicht etwa dazu führt, dass nunmehr die

geänderten Folgebescheide ihrerseits notwendigerweise aufgehoben werden müssten mit dem Ergebnis, dass die Verluste nunmehr wieder niedriger zu berücksichtigen wären, als im Grundlagenbescheid angenommen. Ein solches Ergebnis würden die Kläger in einer solchen Situation wohl ihrerseits nicht vertreten. Vielmehr wird dann das für den Folgebescheid zuständige Finanzamt nunmehr nochmals zu prüfen haben, in welcher Höhe die Verluste nunmehr endgültig im Folgebescheid zu berücksichtigen sind. Dies kann ein Verlust in ursprünglich angenommener Höhe sein, so dass eine Änderung der auf der Basis der Grundlagenbescheide ergangenen geänderten Folgebescheide geboten ist. Dies kann aber auch der Höhe nach ein Verlust in der im – aufgehobenen - Grundlagenbescheid enthaltenen Höhe sein, weil das Wohnsitzfinanzamt die Beurteilung des Feststellungsfinanzamts in materieller Hinsicht für zutreffend hält, so dass - nach dem Wortlaut des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO - ein zum bestehenden Bescheid inhaltsgleicher Folgebescheid *zu erlassen* ist. Bei dieser Konstellation ist es nach Auffassung des Senats dann aber gerechtfertigt, dass die Finanzbehörde auf den nochmaligen Erlass verzichtet und die Festsetzung im Folgebescheid unberührt lässt. Aber selbst wenn man diese Auffassung nicht teilt, folgt hieraus, dass jedenfalls die Aufhebung des bestehenden Folgebescheids nicht die zutreffende Rechtsfolge ist und demzufolge vom Steuerpflichtigen auch nicht beansprucht werden kann.

Nichts anderes kann in der vorliegenden Fallkonstellation gelten: Mit der ersatzlosen Aufhebung der Grundlagenbescheide hatte der Beklagte nunmehr eigenständig in die Prüfung einzutreten, ob und ggf. in welcher Höhe die in den ursprünglichen Veranlagungen enthaltenen Verluste nunmehr anzuerkennen waren, ohne dass die Möglichkeit bestand, die so anerkannten Verluste nochmals mit einem Grundlagenbescheid Änderungen zu unterwerfen. Kommt er hierbei, wie hier vom Finanzgericht Berlin für das Folgejahr 1982 festgestellt und von den Klägern auch nicht angegriffen, zum Ergebnis, dass die Verluste mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen sind, so wären i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO allenfalls weitere Einkommensteuerbescheide zu erlassen, die die bereits in den Bescheiden vom 11. September 1991 enthaltenen Besteuerungsgrundlagen bestätigen. Weshalb dann die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in dem Fall – wie die Kläger geltend machen – zunächst die Aufhebung dieser Bescheide und sodann eine weitere Entscheidung des Beklagten bedingen soll, erschließt sich dem Senat nicht. Aus dem von der Klägerseite hierzu beanspruchten BFH-Urteil 11. Mai 1993 IX R 27/90, BStBl II 1993, 820 ergibt sich dies jedenfalls nicht. 46

Angesichts dessen bedarf es keiner Erörterung der Frage, ob dem Änderungsbegehren der Kläger der Ablauf der Festsetzungsfrist entgegenstand, oder ob insoweit eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO eingetreten war (vergl. dazu FG Hamburg, Urteil vom 4. Februar 2005 I 297/04, StE 2005, 280 und JURIS zu einer dem Streitfall ähnlichen Fallgestaltung) 47

2. 48

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 49

3. 50

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, weil höchstrichterlich ungeklärt ist, welche Rechtsfolgen aus der Aufhebung eines Grundlagenbescheids bei einer Sachlage der hier gegebenen Art zu ziehen sind und diese Frage angesichts der Vielzahl der Anleger bei der L KG über den entschiedenen Fall hinaus Bedeutung hat. 51
