
Datum: 27.08.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2676/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0827.5K2676.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines vom Beklagten erlassenen Änderungsbescheides. 1 2
- Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Einkommensteuererklärung 2001 reichten sie am 06.06.2002 und die Einkommensteuererklärung 2002 am 18.11.2003 beim Beklagten ein. Der Einkommensteuerbescheid 2001 wurde erklärungskgemäß mit Bescheid vom 30.07.2002 erlassen. Basierend auf einer gesonderten und einheitlichen Feststellung wurde dieser Bescheid am 22.11.2002 geändert. Weitere Änderungen erfolgten aufgrund eines Änderungsantrages am 21.02.2003. Der Einkommensteuerbescheid 2002 erging 26.02.2004. 3
- Der Kläger war u.a. an der A KG beteiligt, die beim Finanzamt B unter der St-Nr. ... geführt wurde. Im Rahmen einer dort durchgeführten Betriebsprüfung (BP) erstellte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C im Januar 2006 eine "Kontrollmitteilung zur Qualifizierung der Geschäftsführervergütungen", welche dem Beklagten am 10.02.2006 zuzuging. Der Prüfer teilte dem Beklagten zum Feststellungsverfahren mit, der Kläger habe Komplementär- bzw. Geschäftsführervergütungen erzielt, welche bisher als Anschaffungskosten des Fonds behandelt und als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien. Diese Leistungsvergütungen hätten im Jahr 2001 75.000,00 € und im Jahre 2002 50.000,00 € betragen und seien nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13.10.1998 VIII R 4/98, BStBl II 1999, 284, als 4

Sondereinnahmen bei der Einkommensteuerveranlagung zu behandeln. Die endgültige Qualifizierung der an den Steuerpflichtigen gezahlten Vergütungen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart sei bei der persönlichen Steuerfestsetzung des Steuerpflichtigen durch das Finanzamt vorzunehmen. Weiterhin teilte der Prüfer mit, die Vergütungen blieben im Feststellungsverfahren unberücksichtigt und seien daher in dem von ihm ermittelten Feststellungsergebnis nicht mehr enthalten. Auf der Kontrollmitteilung ist handschriftlich ein Vermerk darüber angebracht, dass unter der Telefonnummer ... dem Innendienst des Finanzamtes B auf Anrufbeantworter gesprochen worden sei. Von dieser Kontrollmitteilung erhielten die Kläger zunächst keine Kenntnis. Am 24.11.2006 ging dem Beklagten eine ESt4B-Feststellungsmitteilung des Finanzamts B vom 23.11.2006 über die geänderten Beteiligungseinkünfte des Klägers an der A KG für die Streitjahre 2001 und 2002 zu. Danach waren die Beteiligungseinkünfte des Klägers um 75.000,00 € in 2001 und 50.000,00 € in 2002 zu kürzen sowie erstmalig ein Verlust nach § 10d Einkommensteuergesetz (EStG) in Höhe von 27.329,00 € zu berücksichtigen. Der Beklagte wertete die Feststellungsmitteilung unverzüglich aus und erließ am 08.12.2006 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide. Die Änderungsbescheide vom 08.12.2006 enthielten auf Seite 3 jeweils folgende Erläuterung: "Die Änderung berücksichtigt die Mitteilung des Finanzamts B vom 23.11.2006 zu ihrer Beteiligung an A KG." Eine Auswertung der am 10.02.2006 zugegangenen Kontrollmitteilung unterblieb zunächst.

Mit Schreiben vom 24.04.2007 teilte der Beklagte den Klägern mit, dass er nunmehr beabsichtige, die sich aus der Kontrollmitteilung vom 10.02.2006 ergebenden Zahlungen von 75.000,00 € und 50.000,00 € in weiteren Änderungsbescheiden bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen und dass die Änderung nach § 129 Abgabenordnung (AO) erfolgen solle. Nach Abschluss der Erörterung ergingen am 30.08.2007 die hier streitbefangenen Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2001 und 2002, gestützt auf § 129 AO, mit denen die Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung erhöht wurden. Zur Erläuterung verwies der Beklagte auf sein Anhörungsschreiben vom 24.04.2007.

Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 04.07.2008 zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus, die Voraussetzungen des § 129 AO lägen vor. Dass die Kontrollmitteilung im Rahmen der Auswertung der aufgrund der Betriebsprüfung geänderten Feststellungsmitteilung nicht berücksichtigt worden sei, beruhe auf einer Flüchtigkeit des Bearbeiters bei der routinemäßigen Auswertung, die wie ein Verrechnen oder Verschreiben zu bewerten sei. Dass die Einkunftsart in der streitigen Kontrollmitteilung vom Januar 2006 noch nicht bestimmt sei, begründe keine rechtliche Unbestimmtheit der Kontrollmitteilung, da unabhängig von der Zuordnung der Einkünfte die materiell-rechtlich richtige Einkommensteuer festgesetzt werde. Zudem seien die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und die damit in Zusammenhang stehende Zuordnung von Einnahmen zu den jeweiligen Einkunftsarten unselbständiger Bestandteil des Steuerbescheides und daher gemäß § 157 Abs. 2 AO nicht gesondert anfechtbar.

Zudem sei für den Fall, dass die Voraussetzungen des § 129 AO nicht vorlägen, ein Austausch des Rechtsgrundes für die Änderung zulässig, wie sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.02.1989 IX R 67/84, BFH/NV 1989, 687, ergebe. Der Eingang der Kontrollmitteilung am 10.02.2006 stelle auch eine neue Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegenüber den Erstveranlagungen der Jahre 2001 und 2002 dar.

5

6

7

8

Darüber hinaus könnten die Änderungen auch auf § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt werden. Änderungen nach dieser Norm kämen in Betracht, wenn ein Sachverhalt zunächst Gegenstand eines Feststellungsverfahrens gewesen sei, dann aber abschließend festgestellt werde, dass er nicht im Grundlagenbescheid, sondern bei der Einkommensteuerveranlagung unmittelbar zu berücksichtigen oder zu prüfen sei, wie sich aus dem BFH-Urteil vom 11.04.1990 I R 82/86, BFH/NV 1991, 143, ergebe. Aus den Feststellungen der BP und den dazu erlassenen Kontrollmitteilungen gehe jedoch hervor, dass im Rahmen der bisherigen Feststellungen zu der Beteiligung der A KG Sondereinnahmen des Klägers berücksichtigt worden seien, welche zwingend bei der Einkommensteuerveranlagung Berücksichtigung finden müssten.

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage tragen die Kläger wie folgt vor:

9

Die Voraussetzungen einer Änderung nach § 129 AO lägen nicht vor. Die Nichtberücksichtigung der Kontrollmitteilung vom Januar 2006 beruhe weder auf einem Schreib- oder Rechenfehler noch einer ähnlichen Unrichtigkeit im Sinne dieser Norm. Vielmehr bestehe die Möglichkeit eines Sach- oder Rechtsirrtums, so dass § 129 AO nicht anwendbar sei. Die streitige Kontrollmitteilung enthalte Hinweise zu mehreren Steuerarten und zu ermittlungsbedürftigen Umständen im persönlichen Bereich des Steuerpflichtigen. Die Ermittlungsbedürftigkeit zeige sich schon darin, dass der Beklagte vor Auswertung der Kontrollmitteilung ein Erörterungsschreiben versandt habe. Zudem habe der Beklagte selbst erklärt, dass es einer Prüfung der Kontrollmitteilung bedurft habe, welche aufgrund der Arbeitsbelastung erst im April 2007 vorgenommen worden sei. Was jedoch noch aufgeklärt werden müsse, sei nicht offenbar (BFH-Urteil vom 29.01.2003 I R 20/02, BFH/NV 2003, 1139). Das vom Beklagten angeführte Urteil des sächsischen Finanzgerichts stütze die klägerische Auffassung, denn in diesem Fall sei eine Änderung nach § 129 AO abgelehnt worden, da eine nichtberücksichtigte Kontrollmitteilung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht nicht eindeutig gewesen sei.

10

Auch die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien nicht gegeben. Denn die Kontrollmitteilung vom Januar 2006 sei dem Beklagten bei Erlass der streitigen Änderungsbescheide vom 30.08.2007 bekannt gewesen und damit keine neue Tatsache.

11

Ebenso wenig sei eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich. Zwar müsse nach dem BFH-Urteil vom 11.04.1990 I R 82/86, BFH/NV 1991, 143, das Wohnsitzfinanzamt bei Aufhebung oder Änderung von Grundlagenbescheiden unter negativer Feststellung durch geringere oder gänzlich wegfallende Einkünfte den bekannten Lebenssachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht nunmehr in eigener Zuständigkeit neu würdigen. Anders als bei einer positiven Feststellung, die abschließend und für das Wohnsitzfinanzamt verbindlich sei, ergebe sich aus der negativen Feststellung darüber, dass, wie vorliegend, bestimmte Besteuerungsmerkmale nicht gesondert festzustellen seien, die uneingeschränkte Befugnis des Wohnsitzfinanzamts zur Überprüfung des betreffenden Lebenssachverhaltes. Demzufolge sei bei der Frage, welche Änderungsvorschrift zugunsten der Finanzbehörde greife, auf den Zeitpunkt der Umsetzung der geänderten Grundlagenbescheide bzw. der Feststellungsmitteilung abzustellen. Denn mit Vorlage der Feststellungsmitteilung, die dem Beklagten die aufgrund der Kontrollmitteilung vom Januar 2006 bereits bekannten Vergütungen als nicht mehr der Bindungswirkung des Feststellungsbescheides unterliegend qualifiziert habe, habe der Beklagte wieder in vollem Umfang die Würdigungs- und Beurteilungskompetenz erhalten. Eine Folgeänderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO bei einem geänderten Grundlagenbescheid mit negativer Feststellungswirkung in mehreren Schritten sei ebenso unzulässig wie bei einem positiven Grundlagenbescheid und verletze den

12

Grundsatz des Vorrangs der Rechtssicherheit vor der materiellen Gerechtigkeit. Diesem Grundsatz widerspreche es, wenn der Beklagte, obwohl ihm alle für die zutreffende Steuerfestsetzung relevanten Tatsachen bekannt seien, diese nicht bei Erlass eines Änderungsbescheides berücksichtige, sondern sich, aus welchen Gründen auch immer, eine Entscheidung für einen späteren Zeitpunkt vorbehalte, ohne dies z.B. über § 165 Abs. 1 AO gegenüber dem Bescheidadressaten deutlich zu machen. Entscheidend sei, dass die Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Berücksichtigung geänderter Feststellungsergebnisse mit negativem Inhalt bereits am 08.12.2006 erfolgt sei. Eine erneute Änderung sei nicht zulässig.

Der Beklagte verkenne auch, dass es vorliegend nicht um die Auswertung eines Grundlagenbescheides, sondern einer Kontrollmitteilung gehe. Der Verfasser der Kontrollmitteilungen habe den auszuwertenden Vorgang eben nicht mit dem Feststellungsvorgang verbunden und die auszuwertenden Tatsachen vom Feststellungsverfahren abgekoppelt und diesem entzogen. Vorliegend sei nicht die Auswertung negativer Feststellungselemente unterlassen, sondern die Auswertung eines mehrere Steuerarten umfassenden Tatsachenkomplexes vergessen worden, welcher von den beteiligten Finanzämtern mit einer Kontrollmitteilung zum Zwecke der selbständigen Würdigung durch den Beklagten abgekoppelt worden sei. 13

Die Kläger beantragen, 14
die geänderten Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 30.08.2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.07.2008, aufzuheben. 15

Der Beklagte beantragt, 16
die Klage abzuweisen. 17

Er verweist auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung. Bezüglich der Anwendung des § 129 AO verweist der Beklagte ergänzend auf den Beschluss des sächsischen Finanzgerichts vom 14.04.2005 5 V 161/05, juris. 18

Aufgrund der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheides sei das für den Erlass eines Folgebescheides zuständige Finanzamt verpflichtet, die Folgerung aus dem Grundlagenbescheid zu ziehen. Die Anpassung des Folgebescheides stehe somit nicht im Ermessen der Finanzbehörde. § 175 AO bezwecke vielmehr die Ermittlung der zutreffenden Steuer, wobei der materiellen Richtigkeit des Folgebescheides der Vorrang vor der Bestandskraft eines bereits ergangenen Folgebescheides eingeräumt werde. Die Verpflichtung zur zutreffenden Anpassung bleibe auch bestehen, wenn das Finanzamt bei Erlass des Folgebescheides die rechtliche Bedeutung des Grundlagenbescheides zunächst verkannt habe und deshalb den Inhalt des Grundlagenbescheides nicht oder in der nicht richtigen Weise in den Folgebescheid übernommen habe. Da für eine selbständige steuerrechtliche Würdigung der im Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung festgestellten Besteuerungsgrundlagen kein Raum sei, habe das für den Erlass des Folgebescheides zuständige Finanzamt die bei einer vorausgegangenen Auswertung des Grundlagenbescheides gemachten Anpassungsfehler durch entsprechende Änderungen zu berichtigen. Der Sinn und Zweck des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO spreche dafür, dass eine Änderung des inzwischen bestandskräftigen Folgebescheides selbst dann geboten sei, wenn sie der Richtigstellung von Fehlern diene, die bei der vorausgegangenen Auswertung des Grundlagenbescheides im Folgebescheid unterlaufen seien. Eine zeitliche Beschränkung für die Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ergebe sich lediglich aus den Vorschriften über 19

die Festsetzungs- und Feststellungsverjährung. Eine Verbindung der Kontrollmitteilung mit dem Feststellungsvorgang sei ebenso wenig erforderlich wie ein zeitliches Zusammentreffen von Kontrollmitteilung und Feststellungsbescheiden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nicht begründet. Die streitigen Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2001 und 2002 vom 30.08.2007 sind zu Recht ergangen. 20 21

Entgegen der Ansicht der Kläger liegen die Voraussetzungen des § 175 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 AO vor. 22

Unerheblich ist, dass der Beklagte den angefochtenen Bescheid zunächst auf die Berichtigungsvorschrift des § 129 AO gestützt hat. Für die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ist nicht die zu seiner Begründung herangezogene Vorschrift maßgebend. Es kommt allein darauf an, ob der angefochtene Bescheid zum Zeitpunkt seines Ergehens durch eine entsprechende Ermächtigungsnorm gedeckt war (vgl. BFH-Urteile vom 24.03.1981 VIII R 85/80, BStBl II 1981, 778 und vom 14.09.1993 VIII R 9/93, BStBl II 1995, 2). 23

Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für den Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Auch die Auswertung der Kontrollmitteilung vom Januar 2006 ist danach als Anpassung an den geänderten Grundlagenbescheid vom 23.11.2006 zu beurteilen. 24

Zwar reicht die Anpassung des Folgebescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nur so weit, wie es die Bindungswirkung des Grundlagenbescheides verlangt (BFH-Urteil vom 31.10.1991 X R 126/90, BFH/NV 1992, 363; BFH-Beschluss vom 11.04.1995 III B 74/92, BFH/NV 1995, 943), so dass eine Gesamtaufrollung des Folgebescheides nicht zulässig ist (BFH-Urteil vom 11.04.1990 I R 82/86, BFH/NV 1991, 143). Die Bindungswirkung des Grundlagenbescheides fordert jedoch, dass der Folgebescheid vollständig und zutreffend an den Regelungsgehalt des Grundlagenbescheides angepasst wird (BFH-Urteile vom 04.09.1996 XI R 50/96, BStBl II 1997, 261; vom 14.04.1988 IV R 219/85, BStBl II 1988, 711; vom 17.02.1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1). Die Anpassung des Folgebescheides besteht nicht nur in der Änderung von Zahlen, die dem geänderten Grundlagenbescheid zu entnehmen sind, sondern kann eine neue selbständige Würdigung eines für das Folgeverfahren (die Einkommensteuerveranlagung) relevanten Sachverhalts in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht einschließen (BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 143). Deshalb kann und muss (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14.04.1988 IV R 219/85, BStBl II 1988, 711) der Beklagte alle Folgerungen aus der geänderten Feststellung ziehen, selbst wenn sich diese auf andere Besteuerungsgrundlagen oder Einkunftsarten auswirken. Eine derartige Nachholung von Veranlagungsarbeiten bis hin zur Nachschiebung einer anderen Besteuerungsgrundlage kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Sachverhalt zunächst Gegenstand eines Feststellungsverfahrens war, dann aber in diesem Verfahren festgestellt wurde, dass er nicht im Grundlagenbescheid (bei der Gewinnfeststellung), sondern im Folgebescheidsverfahren (bei der Einkommensteuerveranlagung) unmittelbar zu berücksichtigen oder zu überprüfen ist (BFH-Urteil vom 14.07.1993 X R 34/90, BStBl II 1994, 77). Dazu gehört auch die zutreffende Zuordnung von Einkünften zu einer Einkunftsart (BFH-Beschluss vom 08.09.1998 IX B 71/98, BFH/NV 1999, 157). In derartigen Fällen ist das für den Folgebescheid zuständige Finanzamt durch die Bindung an den ursprünglichen Feststellungsbescheid an einer abschließenden eigenen Ermittlung und Wertung gehindert (BFH-Urteil vom 11.04.1990 I R 82/86, BFH/NV 25

1991,143 m.w.N.). Die Bindungswirkung steht somit jedem Ansatz der gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage im Folgebescheid entgegen, der dem Inhalt des Grundlagenbescheides widersprechen würde (BFH-Urteile vom 17.02.1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1; vom 10.06.1999 IV R 25/98, BStBl II 1999, 545, und vom 15.02.2001 IV R 9/00, BFH/NV 2001, 1007). Der Folgebescheid ist so oft und so lange anzupassen, bis er den Inhalt des Grundlagenbescheids richtig wiedergibt. Entscheidend ist, dass möglichst jeder materiell-rechtlich relevante Sachverhalt gemäß dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung einer Einzelfallregelung im Sinne des § 118 Satz 1 AO zugeführt wird. Anderenfalls kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein Sachverhalt nur deshalb ungeregelt bleibt, weil er fälschlicherweise zunächst dem Regelungsbereich eines Feststellungsbescheids zugeordnet wurde und die nach Entdeckung dieses Fehlers erforderliche Erfassung im (inzwischen bestandskräftigen) Einkommensteuerbescheid am Eintritt der Verjährung, an einengenden Tatbestandsvoraussetzungen scheitert, ohne dass dies im zuvor bestehenden Abhängigkeitsverhältnis zwischen Grundlagen- und Folgebescheid seine Rechtfertigung fände (BFH-Urteil vom 14.07.1993 X R 34/90, BStBl II 1994, 77).

- Nach diesen Grundsätzen konnte der Beklagte die streitigen Einkommensteueränderungsbescheide erlassen und dabei die Kontrollmitteilung vom Januar 2006 noch auswerten. Die Änderungsbefugnis des Beklagten war insoweit nicht beschränkt. Die streitigen Einkünfte des Klägers waren in dem geänderten Grundlagenbescheid vom 23.11.2006 nicht mehr enthalten, woraus sich für den Beklagten jedoch unmittelbar das Recht und die Pflicht ergab, diese Einkünfte nunmehr bei der Einkommensteuer des Klägers zu berücksichtigen. Die Anpassung an den Grundlagenbescheid im Sinne des § 175 Abs.1 Satz1 Nr. 1 AO war erst dann abgeschlossen, als die im Grundlagenbescheid nicht mehr berücksichtigten Einkünfte beim Kläger steuerliche Berücksichtigung fanden. 26
- Der Änderung steht auch nicht die Festsetzungsverjährung entgegen. Da der geänderte Grundlagenbescheid am 23.11.2006 erlassen wurde, endete die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2001 und 2002 gemäß § 171 Abs. 10 AO nicht vor dem 23.11.2008. Der hier streitige Änderungsbescheid erging jedoch am 30.08.2007 und damit innerhalb der Festsetzungsfrist. 27
- Da bereits die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vorliegen, kann dahinstehen, ob der Beklagte den Änderungsbescheid gegebenenfalls auch auf § 129 AO bzw. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hätten stützen können. 28
- Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 29