
Datum: 01.10.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3544/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1001.4K3544.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 47/15

Tenor:

Die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.10.2011 wird aufgehoben.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob ein nach rechtskräftiger finanzgerichtlicher Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 100 Abs. 2 S. 3, 2. HS FGO bekannt gegebener Steuerbescheid mit dem Ziel der Berücksichtigung der Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG für bislang nicht streitbefangene Einkünfte und des Absehens von dem antragsgemäß gemäß § 10d Abs. 1 S. 7 EStG a.F. vorgenommenen Verlustvortrag zulässigerweise mit dem Einspruch angegriffen werden kann.

2

Die Kläger sind zusammenveranlagte Eheleute. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nichtselbstständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung und privaten Veräußerungsgeschäften. Darüber hinaus bezogen beide Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen.

3

Mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 18.3.2003 unterwarf der Beklagte einen

4

Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung des Klägers an der A GmbH i.H.v. 1.492.500 DM nach §§ 17, 34 Abs. 1 EStG der Besteuerung. Dem hiergegen eingelegten Einspruch der Kläger entsprach er – nach antragsgemäßer Erhöhung des Verlustvortrages gemäß § 10d Abs. 1 S. 7 EStG a.F. um 56.131 DM durch den nach § 164 Abs. 3 AO geänderten Bescheid vom 27.11.2003 – mit Einspruchsentscheidung vom 1.3.2004 insoweit, als unter Anerkennung des Unterbeteiligungsvertrages mit der Klägerin dem Kläger nur noch ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 985.050 DM zugerechnet wurde. Im Zuge des hiergegen gerichteten Klageverfahrens vor dem Finanzgericht Köln unter dem Az: 1 K 1712/04 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung 2001 mit Bescheid vom 19.12.2007 wegen vorliegend nicht streitbefangener Besteuerungsgrundlagen. Sodann hob er auf den Antrag des Klägers vom 14.1.2008 den Vorbehalt der Nachprüfung für die Einkommensteuerfestsetzung 2001 mit Bescheid vom 21.1.2008 gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Nachdem der unter dem Az: 1 K 1712/04 anhängigen Klage mit Urteil des Finanzgerichts Köln vom 3.6.2008 nur in geringem Umfang stattgegeben worden war und im Zuge des Revisionsverfahrens am 27.10.2009 ein weiterer Änderungsbescheid ergangen war, mit dem neben der Änderung nicht streitbefangener Beteiligungseinkünfte der dem Kläger zugerechnete Veräußerungsgewinn auf 950.202 DM gemindert und der Verlustvortrag entsprechend dem geänderten Verlustfeststellungsbescheiden zum 31.12.2000 vom 29.10.2009 nur noch i.H.v. 167.566 DM berücksichtigt wurden, hob der BFH auf die Revision der Kläger das Urteil des Finanzgerichts und die Einspruchsentscheidung des Beklagten mit Urteil vom 26.1.2011 IX R 7/09 mit der Maßgabe auf, dass die Einkommensteuer 2001 ohne Ansatz des streitbefangenen Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG festzusetzen sei. Die Berechnung der Steuer wurde dem Beklagten übertragen.

Mit Schreiben vom 12.4. und 6.7.2011 beantragte der Kläger die Berücksichtigung der Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG für eine von ihm im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogene Abfindung in Höhe von 2.600.000 DM sowie den Rücktrag eines im Jahr 2001 gemäß § 10d Abs. 1 S. 7 EStG a.F. berücksichtigten Verlustvortrages aus dem Jahr 2000 i.H.v. 56.832 DM auf das Jahr 1999. Diesen Anträgen liegen folgende Sachverhalte zugrunde:

Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG:

In ihrer Einkommensteuererklärung 2001 vom 22.10.2002 hatten die Kläger keine Angaben zu einer ermäßigt zu steuernden Abfindung des Klägers bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gemacht, sondern einen Betrag von insgesamt 2.867.289 DM als laufenden Arbeitslohn erklärt. In der das Verfahren 1 K 1712/04 einleitenden Klageschrift vom 30.3.2004 hatte der damalige Bevollmächtigte der Kläger sodann ohne weitere Erläuterung ausgeführt, dass weiterhin beantragt werde, „für den Fall des Obsiegens die Steuer unter Berücksichtigung der Begünstigungsvorschriften des § 34 EStG festzusetzen“. Weitere Ausführungen zu diesem Antrag erfolgten bis zu dem Revisionsurteil des BFH vom 26.1.2011 nicht.

Änderung der Verlustverrechnung gemäß § 10d Abs. 1 S. 7 EStG a.F.:

Neben der Anfechtung der Einkommensteuerfestsetzung 2001 hatten die Kläger am 8.4.2003 auch Einsprüche gegen die Einkommensteuerfestsetzung 1999 und die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustabzugs zum 31.12.2000 erhoben, in denen sie sich gegen die Berücksichtigung eines im Jahre 2000 entstandenen Verlustes in Höhe von insgesamt 170.935 DM mit einem Teilbetrag i.H.v. 56.131 DM im Jahre 1999 und lediglich mit dem Restbetrag i.H.v. 114.804 DM im Jahr 2001 wandten und den Ansatz dieses Verlustes in voller Höhe im Jahr 2001 begehrten. Die entsprechenden gemäß § 164 Abs. 2 AO

geänderten Abhilfebescheide zur Einkommensteuer 1999 und 2001 sowie zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2000 und 31.12.2001, die das Bescheiddatum 28.11.2003 ausweisen, wurden den damaligen Bevollmächtigten der Kläger am 27.11.2003 anlässlich einer Besprechung an Amtsstelle übergeben. Zugleich setzte der Beklagte die Einkommensteuer 1999 nebst Zinsen und Solidaritätszuschlag in Höhe der auf die Minderung des Verlustrücktrags entfallenden Nachzahlung (13.321,08 €) bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch zur Einkommensteuer 2001 von der Vollziehung aus. Mit Schreiben vom 29.11.2003, das nach dem Inhalt der dem Senat vorliegenden Steuerakten per Fax am 8.1.2004 bei dem Beklagten einging, teilte der Kläger mit Bezug auf diese Vollziehungsaussetzung mit, dass im Falle einer Einspruchsstattgabe wegen der Besteuerung des Veräußerungsgewinns gemäß § 17 EStG für das Jahr 2001 aufgrund der dann verbleibenden Verluste aus Gewerbebetrieb die Möglichkeit bestehe, ausreichend negative Beträge auf das Jahr 1999 zurückzutragen, um den ausgesetzten Nachzahlungsbetrag auszugleichen. Mit dem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid vom 29.10.2009 stellte der Beklagte den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2000 in Bezug auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 167.566 DM fest. Zugleich hob er den Vorbehalt der Nachprüfung für diese Feststellung auf.

Mit dem ohne Rechtsbehelfsbelehrung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 22.7.2011 gab der Beklagte den Bevollmächtigten der Kläger gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO eine Einkommensteuerfestsetzung bekannt, mit der die Einkommensteuer 2001 entsprechend dem rechtskräftigen Urteil des BFH vom 26.1.2011 auf den Betrag festgesetzt wurde, der sich ohne Ansatz des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG ergab. Änderungen in Bezug auf den Steuersatz für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und die Höhe des Verlustvortrages aus dem Jahr 2000 (167.566 DM) nahm er hierbei nicht vor.

10

Hiergegen erhoben die Kläger am 27.7.2011 Einspruch. Zur Begründung trugen sie unter Vorlage der die Abfindungszahlung i.H.v. 2.600.000 DM beinhaltenden Aufhebungsvereinbarung vom 14.6.2001 vor, dass der in der Klageschrift enthaltene Antrag auf Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 34 EStG bis zur endgültigen Bestandskraft der Einkommensteuerfestsetzung 2001 zu berücksichtigen sei. Da der Widerruf des Absehens vom Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 S. 7 EStG a.F. bereits mit Schreiben vom 29.11.2003 und nochmals mit Schreiben vom 29.10.2008 beantragt worden sei, könne in Bezug auf den antragsgemäß geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 27.11.2003 ebenfalls noch keine Bestandskraft eingetreten sein. Dies bestätige auch die am 27.11.2003 verfügte Vollziehungsaussetzung der Einkommensteuer 1999 bis zur Entscheidung über den Einspruch zur Einkommensteuer 2001. Der Widerruf des Absehens vom Verlustrücktrag auf das Jahr 1999 i.H.v. 56.832 DM sei daher unter entsprechender Minderung des Verlustvortrages auf das Jahr 2001 zu berücksichtigen.

11

Mit Einspruchsentscheidung vom 17.10.2011 verwarf der Beklagte den Einspruch gegen den Umsetzungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO vom 22.7.2011 als unzulässig. Zur Begründung führte er aus, dass mit dem Einspruch gegen einen derartigen Bescheid nur geltend gemacht werden könne, dass die Steuerberechnung nicht dem rechtskräftigen Urteil entspreche. Im Übrigen fehle es an einer Beschwerde für einen derartigen Rechtsbehelf. Die Nichtberücksichtigung der Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG für die von dem Kläger vereinnahmte Abfindung hätte im Zuge des gerichtlichen Verfahrens von den Klägern gerügt werden müssen. Im Rahmen der Umsetzung des rechtskräftigen Urteils des BFH könne ein derartiges Begehren nicht mehr berücksichtigt werden. Auch ein Widerruf des Absehens vom Verlustrücktrag auf das Jahr 1999 mit einem Teilbetrag i.H.v. 56.832 DM unter

12

entsprechender Minderung des Verlustvortrags auf das Jahr 2001 komme nicht in Betracht, da dies nicht Gegenstand der Umsetzung des BFH-Urteils sei. Unabhängig davon könne der Antrag nach § 10d Abs. 1 S. 7 EStG a.F. nur bis zur Bestandskraft des aufgrund des Verlustrücktrags geänderten Steuerbescheids gestellt werden (R 10d Abs. 5 S. 1 EStR 2001). Der Antrag, vom Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 S. 1 EStG ganz abzusehen, könne nur bis zur Bestandskraft des den verbleibenden Verlustvortrag feststellenden Bescheides im Sinne des § 10d Abs. 4 EStG widerrufen werden (R 10d Abs. 5 S. 2 EStR 2001). Sowohl der das Absehen vom Verlustrücktrag berücksichtigende Einkommensteuerbescheid 1999 vom 27.11.2003 als auch der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.2000 vom gleichen Datum seien indessen vor Eingang eines solchen Antrags bestandskräftig geworden.

Mit der vorliegenden Klage rügen die Kläger, dass der Beklagte den Einspruch verfahrensrechtlich fehlerhaft als unzulässig verworfen habe. Dies stelle einen Verfahrensmangel dar, der zur isolierten Aufhebung der Einspruchsentscheidung führen müsse. Denn ihnen sei auf diese Art unzulässigerweise eine außergerichtliche Kontroll- und Tatsacheninstanz genommen worden. Die insoweit einschlägige BFH-Rechtsprechung gelte für alle Fälle, in denen sich die Finanzbehörde verfahrensfehlerhaft aus formellen Gründen dem Eintritt in eine sachliche Prüfung des Begehrens des Steuerpflichtigen versperre. Da der zulässige Einspruch zu Unrecht als unzulässig behandelt worden sei, bestehe ein echtes Wahlrecht der Kläger, entweder ihr Klageziel auf die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung zu beschränken oder die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 22.7.2011 unmittelbar zur Entscheidung des Gerichtes zu stellen. Für das Begehren auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung sei den Klägern auch ein Rechtsschutzbedürfnis zuzubilligen. Es gebe keinen rechtfertigenden Grund, die Kläger anstelle der begehrten Entscheidung über die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung in ein inhaltlich anderes Klageverfahren mit anderem Streitwert und größerem Kostenrisiko zu zwingen, dessen Erfolgsaussichten sie im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Einspruchsentscheidung überhaupt nicht beurteilen könnten, weil ihnen der Beklagte aus verfahrensrechtlichen Gründen seine materielle Auffassung zu dem geltend gemachten Begehren vorenthalten habe. Es sei auch nicht auszuschließen, dass die Kläger bei Erläuterung der Gründe für die Ablehnung ihres Begehrens auf der Grundlage einer materiell-rechtlichen Prüfung von einer Klageerhebung hiergegen absehen würden. Der Einspruchsentscheidung des Beklagten seien keine Ausführungen zur Sachverhaltsermittlung und zur materiellen Begründetheit des Einspruchsbegehrens zu entnehmen. Selbst wenn es solche Ausführungen gäbe, käme ihn nur der Stellenwert eines obiter dictum im Rahmen des auf Unzulässigkeit erkennenden Tenors der Einspruchsentscheidung zu.

13

Die Bekanntgabe der Neuberechnung gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO sei ein einspruchsfähiger Verwaltungsakt. Dass ein hiergegen gerichtete Einspruch nicht auf die Rüge unzutreffender rechnerischer Umsetzung beschränkt sei, ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 4.5.2011 I R 67/10, BFH/NV 2012, 6. Selbst wenn man dies aber anders beurteilen wollte, so liege darin doch nur eine Anfechtungsbeschränkung, die wie im Falle des § 351 Abs. 2 AO einen gleichwohl eingelegten Rechtsbehelf nur unbegründet, nicht aber unzulässig machen könnte. Die Frage, ob die materielle Rechtskraft des ergangenen Urteils einer Rechtsverletzung durch den Umsetzungsbescheid entgegenstehe, sei einer materiell-rechtlichen Prüfung vorbehalten. Der Hinweis auf die Rechtskraft des Urteils sei indessen nicht geeignet, dem Rechtsbehelf von vornherein die Beschwer zu nehmen.

14

15

Bei dem Begehren, die Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG für die von dem Kläger vereinnahmte Abfindung zu berücksichtigen, handele es sich um einen durch den positiven Klage- bzw. Revisionserfolg aufschiebend bedingten Hilfsantrag, der den Rechtsmittelerfolg bezüglich des im Klage- und Revisionsverfahren weiter verfolgten Ziels der Anerkennung eines Verlustes gemäß § 17 EStG und dessen Umsetzung gerade voraussetze und aus diesem Grunde durch den res-judicata-Einwand des Beklagten nicht ausgeschlossen sein könne.

Den Klägern könne auch nicht entgegengehalten werden, dass eine entsprechende Antragstellung spätestens in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht im Verfahren 1 K 1712/04 hätte erfolgen bzw. die Nichtberücksichtigung der Tarifiermäßigung an dieser Stelle hätte gerügt werden müssen. Denn wie das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 19.11.2013 13 K 3624/11 E, EFG 2014, 201, zutreffend entschieden habe, könne der Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung gestellt werden. Jeder neu erlassene Änderungsbescheid eröffne das Gestaltungsrecht neu. Da der Antrag nach § 34 Abs. 1 EStG nicht als Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen, sondern als Verpflichtungsbegehren zu verstehen sei, stehe eine materielle Bestands- bzw. Rechtskraft der Besteuerungsgrundlagen nach Maßgabe des § 351 Abs. 2 AO oder § 110 Abs. 1 FGO dem Änderungsbegehren nicht entgegen. Im Streitfall sei der Antrag auf Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 3 EStG von den Klägern mit Schreiben vom 12.4.2011 – also bereits vor Erlass des Umsetzungsbescheides vom 22.7.2011 – gestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung noch nicht eingetreten gewesen. Unanfechtbar sei eine Steuerfestsetzung, wenn sie nicht mehr mit ordentlichen Rechtsbehelfen des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens oder mit Rechtsbehelfen des Steuerprozesses angefochten werden könne. Solange ein ausstehender Umsetzungsbescheid nicht erlassen worden sei oder nach Erlass angefochten werde, liege eine unanfechtbare Steuerfestsetzung nicht vor.

Die Kläger beantragen,

die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.10.2011, Aktenzeichen: ..., Rb-Nr.: ... RBBZ ..., isoliert aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

- 1. die Klage abzuweisen,
- 2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Nach seiner Auffassung ist ein Umsetzungsbescheid gemäß § 110 Abs. 2 S. 3 FGO nur insoweit zulässigerweise anfechtbar, wie die Steuerberechnung nicht dem zu Grunde liegenden Urteil entspricht. Dies ergebe sich aus dem BFH-Beschluss vom 1.4.2008 X B 224/07, BFH/NV 2008, 1187. Die Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Einsprüchen gegen Folgebefehle sei auf den Streitfall nicht übertragbar.

Die Kläger beriefen sich zu Unrecht darauf, dass ihnen durch die Verwerfung des Einspruchs als unzulässig eine außergerichtliche Kontroll- und Tatsacheninstanz genommen worden sei. Denn der Beklagte habe den Sachverhalt vollständig ermittelt und im Rahmen der Einspruchsentscheidung auch zur Sache Stellung genommen. Eine Aufhebung der Einspruchsentscheidung sei auch unter Berücksichtigung der Belange der Beteiligten nicht

sachdienlich, weil die erneute Durchführung des Einspruchsverfahrens zu keinem anderen Ergebnis führen würde.

Nicht nachvollziehbar sei der Vortrag dass der Antrag auf Tarifiermäßigung für die den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzuordnende Abfindung zunächst eine gerichtliche Entscheidung und deren Umsetzung über die Anerkennung des geltend gemachten Verlustes gemäß § 17 EStG voraussetze. Vielmehr hätten die Kläger die Nichtberücksichtigung der Tarifiermäßigung im Klage- bzw. Revisionsverfahren rügen müssen. Im Rahmen der Umsetzung des rechtskräftigen Urteils des BFH könne ein derartiges Begehren nicht mehr berücksichtigt werden. 25

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem von den Klägern zitierten Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.11.2013. In Falle dieses Urteils habe es sich um eine antragsgebundene Steuervergünstigung für Veräußerungsgewinne gemäß § 34 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gehandelt. Die von dem Kläger begehrte Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG für die Gewährung einer Abfindung sei im Veranlagungszeitraum 2001 aufgrund des Steueränderungsgesetzes 2001 indessen nicht mehr antragsgebunden gewesen. Demnach handele sich auch nicht um die Ausübung eines Wahlrechts auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, das nach den Ausführungen des Finanzgerichts Düsseldorf nicht zu den nach § 351 Abs. 1 AO materiell-rechtlich bestandskräftig gewordenen Besteuerungsgrundlagen rechnen solle. Vielmehr sei ein solches Wahlrecht im Streitfall nicht gegeben. Des Weiteren sei im Fall des Finanzgerichts Düsseldorf ein geänderter Steuerbescheid durch Einspruch angefochten worden. Im Streitfall handele es sich hingegen um die Umsetzung eines rechtskräftigen letztinstanzlichen Urteils gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO. Mit dem Ergehen des zugrundeliegenden Urteils des BFH sei die Unanfechtbarkeit der Einkommensteuerfestsetzung 2001 eingetreten. Daher gehe auch der Hinweis des Klägers, dass die Tarifiermäßigung zwar nach diesem Zeitpunkt, aber noch vor Erlass des Umsetzungsbescheides beantragt worden sei, ins Leere. 26

Der Beklagte habe erst nach Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung von dem dem Antrag auf Tarifiermäßigung zu Grunde liegenden Sachverhalt Kenntnis erlangt. Zwar liege insoweit ein Rechtsfehler der Steuerfestsetzung vor. Dieser könne aber mangels anderer verfahrensrechtlicher Möglichkeiten nur noch im Rahmen einer Kompensation gemäß § 177 AO Berücksichtigung finden. 27

Im Zuge des vorliegenden Klageverfahrens hat der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung 2001 mit Bescheiden vom 25.2.2013 und 2.2.2015 gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 177 Abs. 1 AO bzw. gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geändert. Hierbei wurde die begehrte Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG zunächst im Wege der Rechtsfehlerkompensation gemäß § 177 Abs. 1 AO gewährt und diese Änderung sodann wieder rückgängig gemacht. 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist zulässig und begründet. 30

1. Für die Klage auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung ist den Klägern das erforderliche Rechtsschutzinteresse zuzubilligen. 31

Der BFH hat mit Urteil vom 7. Juli 1976 I R 66/75, BFHE 119, 368, BStBl II 1976, 680, für den Fall, dass das Finanzamt einen Einspruch zu Unrecht aus verfahrensrechtlichen Gründen abgewiesen hat, ohne in die Prüfung der vorliegenden Steuererklärung einzutreten, ein 32

solches Rechtsschutzinteresse mit der Begründung bejaht, dass der Steuerpflichtige ein berechtigtes Interesse an der Kassation einer verfahrensfehlerhaften Einspruchsentscheidung haben kann, damit der Weg für die begehrte sachliche Nachprüfung durch das FA wieder frei gemacht wird und er nicht infolge eines Verfahrensfehlers des FA eine außergerichtliche Tatsacheninstanz verliert (so auch BFH-Urteile vom 20. November 2008 III R 66/07 BFHE 223, 317, BStBl II 2009, 185, und vom 17. März 2009 VR 17/06 HFR 2009, 960). Ein besonderes Interesse an erneutem Tätigwerden des Finanzamts sei anzuerkennen, wenn das Veranlagungsverfahren insgesamt neu durchgeführt werden müsse.

Hieran könnten im Streitfall angesichts der für die Kläger bestehenden Möglichkeit, im vorliegenden Verfahren die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids vom 22.7.2011 unmittelbar zur Entscheidung zu stellen, Zweifel bestehen, weil die den Einspruch als unzulässig verwerfende Einspruchsentscheidung sowohl eine umfängliche Darstellung des streiterheblichen Sachverhalts als auch Ausführungen zur Begründetheit des Begehrens auf Änderung der Steuerfestsetzung in dem Umsetzungsbescheid enthält. Indessen haben die Kläger auf einen entsprechenden Hinweis des Berichterstatters darlegen können, warum aus ihrer Sicht ein Interesse an der erneuten Durchführung des Einspruchsverfahrens besteht. Hierzu haben sie in der Einspruchsentscheidung nicht behandelte rechtliche Gesichtspunkte dargestellt, die aus ihrer Sicht in Bezug auf die begehrte Tarifiermäßigung nach § 34 EStG zu einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft des dem Umsetzungsbescheid zu Grunde liegenden BFH-Urteils führen sollen. Weiterhin erscheint auch die Erwartung nachvollziehbar, dass die Kläger das mit einer Sachentscheidung verbundene Kostenrisiko besser abwägen können, wenn sich die Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung nicht auf obiter dicta beschränken, sondern der Beklagte sich gefordert sieht, die materielle Rechtmäßigkeit seiner Entscheidung überzeugend zu begründen. Inwieweit darüber hinaus einem im Anschluss an eine solche Einspruchsentscheidung gegebenenfalls noch zu formulierenden materiellen Begehren der Kläger tatsächlich Erfolgschancen einzuräumen sind, kann bei dieser Sachlage nicht Gegenstand einer Inzidentprüfung im Rahmen der Beurteilung des Rechtsschutzinteresses für die begehrte Kassation der Einspruchsentscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen sein.

2. Die Klage ist auch begründet. 34

Die Verwerfung des Einspruchs gegen den Umsetzungsbescheid vom 22.7.2011 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). 35

Die mögliche Beschwer durch einen Umsetzungsbescheid nach § 100 Abs. 2 S. 3 FGO ist nicht auf die Richtigkeit der Steuerberechnung beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf die Frage, ob seit Ergehen des Urteils Umstände eingetreten sind, die nach den insoweit einschlägigen Vorschriften (§ 110 FGO sowie die dort in Bezug genommenen Vorschriften der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze) eine Änderung des Verwaltungsakts gebieten. Der Einspruch hätte daher nicht mangels Beschwer als unzulässig verworfen werden dürfen. 36

Ein gemäß § 100 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbs. FGO bekannt gegebener Steuerbescheid ist nach einhelliger Auffassung ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 Satz 1 AO, der mit dem Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und ggf. mit einer nachfolgenden Klage (§ 40 Abs. 1 FGO) angefochten werden kann (vergleiche dazu BFH-Urteil vom 4. Mai 2011 I R 67/10, BFH/NV 2012, 6, m.w.N.). 37

Weiterhin führt der BFH in dem vorgenannten Urteil aus, dass ein nach Maßgabe des § 100 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz FGO erlassener Verwaltungsakt im Rechtsbehelfsverfahren zwar nur insoweit überprüft werden könne, als die Rechtskraft des vorangegangenen Urteils einer solchen Prüfung nicht entgegenstehe. Das bedeutete aber nicht, dass die Prüfung sich auf die Frage beschränken müsse, ob das Finanzamt die in jenem Urteil enthaltenen Vorgaben rechnerisch zutreffend umgesetzt habe. Vielmehr müsse sie sich auch auf die Frage erstrecken, ob seit Ergehen des Urteils Umstände eingetreten sind, die nach den insoweit einschlägigen Vorschriften – die dortige Klägerin hatte sich auf §§ 172 Abs. 1 Nr. 2a, 173 Abs. 1 Nr. 2, 174 Abs. 3, 174 Abs. 4 und 175 Abs. 1 Nr. 2 AO berufen – eine Änderung des Verwaltungsakts gebieten. Sei Letzteres der Fall, so sei die gebotene Änderung im Rahmen des Einspruchs- oder Klageverfahrens zu berücksichtigen, soweit dem nicht wiederum – wie in dem vom BFH entschiedenen Fall – besondere Gründe entgegenstünden. Der Steuerpflichtige könne nicht darauf verwiesen werden, diesen Einwand in einem weiteren Verfahren geltend zu machen und ggf. mit einer Verpflichtungsklage durchzusetzen.

Der erkennende Senat folgt dieser Rechtsprechung, da sie die Grenzen der materiellen Rechtskraft eines Urteils auf der Grundlage der gesetzlichen Regelung in § 110 FGO zutreffend bestimmt (zustimmend auch: Brandis in: Tipke/Kruse, 141. Lieferung, § 100 FGO Rn. 33). Denn danach binden rechtskräftige Urteile nur insoweit, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist (§ 110 Abs. 1 S. 1 FGO), und bleiben, soweit sich aus § 110 Abs. 1 S. 1 FGO nichts anderes ergibt, die Vorschriften der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze über die Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten sowie über die Nachforderung von Steuern unberührt (§ 110 Abs. 2 FGO). Im Hinblick auf die sich hieraus ergebenden Möglichkeiten zur Änderung einer auf einem rechtskräftigen Urteil basierenden Steuerfestsetzung kann mit einem Einspruch gegen einen Umsetzungsbescheid gemäß § 110 Abs. 2 S. 3 FGO auch eine über die Richtigkeit der Steuerberechnung hinausgehende Beschwer geltend gemacht werden.

39

Genau dies haben die Kläger mit ihrem gegen den Umsetzungsbescheid vom 22.7.2011 gerichteten Einspruch getan. Denn die Kläger haben sich mit diesem Einspruch innerhalb der erst mit der Unanfechtbarkeit des Umsetzungsbescheides endenden Festsetzungsfrist (§ 171 Abs. 3a S. 3 AO) auf nach dem Urteil des BFH ausgeübte Wahlrechte zur Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG und zum Widerruf des Absehens vom Verlustrücktrag gemäß § 10 Abs. 1 S. 7 EStG a.F. berufen. Zudem haben sie erstmals den Anspruch auf Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG zu Grunde liegenden, bislang weder dem Beklagten noch den angerufenen Gerichten bekannten Sachverhalt vorgetragen. Damit haben sie im Sinne des § 350 AO geltend gemacht, als Adressaten eines belastenden Verwaltungsakts durch die Nichtberücksichtigung dieser Wahlrechte bzw. des neuen Sachvortrags in dem Umsetzungsbescheid beschwert zu sein (vgl. zur sog. Adressatentheorie bei der Geltendmachung der Beschwer: Bartone in: Beermann/Gosch, 118. Lieferung, § 350 AO, Rn. 43; Seer in: Tipke/Kruse, 141. Lieferung, § 350 AO, Rn. 26, jeweils m.w.N.). Die schlüssige Darlegung einer Beschwer (vergleiche dazu zuletzt: BFH-Urteil vom 9. August 2007, VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9) erfordert hingegen nicht, dass auf der Grundlage des klägerischen Vortrags bereits im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung die behauptete Durchbrechung der materiellen Rechtskraft sowie die weiteren materiellen Voraussetzungen der begehrten Änderungen inzident festgestellt werden können. Ob die in Anspruch genommenen Wahlrechte tatsächlich bestehen bzw. eine Durchbrechung der materiellen Rechtskraft des BFH-Urteils aufgrund sonstiger Vorschriften der Abgabenordnung oder anderer Steuergesetze in Betracht kommt, ist vielmehr Gegenstand der Prüfung der Begründetheit, nicht aber der Zulässigkeit des Einspruchs.

40

Auch die weitere Voraussetzung, dass die begehrte Änderung des Umsetzungsbescheides auf nach Ergehen des zugrundeliegenden rechtskräftigen Urteils eingetretenen Umständen beruhen muss, liegt im Streitfall hinsichtlich der erstmaligen Berufung auf ein Wahlrecht zur Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG bzw. des Vortrages eines neuen Sachverhaltes zur Begründung dieses Begehrens vor. Gleiches gilt für den Widerruf des Absehens vom Verlustrücktrag gemäß § 10 Abs. 1 S. 7 EStG a.F., der mit Schreiben vom 29.11.2003 unter der Bedingung des Rechtsbehelfserfolgs in Bezug auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns gemäß § 17 EStG lediglich angekündigt wurde.

Dass die Kläger nicht darauf verwiesen werden können, ein solches Verpflichtungsbegehren in einem gesonderten Verwaltungsverfahren durchzusetzen, lässt sich aus der vergleichbaren Verfahrensrechtslage im Falle der Anfechtungsbeschränkung aufgrund der Bindungswirkung unanfechtbarer Verwaltungsakte in § 351 Abs. 1 AO ableiten. Denn auch diese Anfechtungsbeschränkung findet im Einspruchsverfahren keine Anwendung, wenn sich aus den Vorschriften über die Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt (§ 351 Abs. 1 2. HS AO). Dementsprechend ist anerkannt, dass der Steuerpflichtige auch bei der Änderung eines unanfechtbaren Verwaltungsakts zu seinen Gunsten mit dem Einspruch geltend machen kann, dass aufgrund der Anwendung von Berichtigungs- und Änderungsvorschriften eine weitere Steuerminderung zu berücksichtigen sei (Brockmeyer in: Klein, AO, 12. Aufl., Rn. 1 a. E. und Rn. 2 m.w.N.; Seer in: Tipke/Kruse, 141. Lieferung, § 351 AO, Rn. 20; AEAO zu § 351 Rn. 2). In vergleichbarer Regelungstechnik hat der Gesetzgeber in § 110 FGO die Bindungswirkung der materiellen Rechtskraft in der Weise eingegrenzt, dass die hieraus folgende Anfechtungsbeschränkung vorbehaltlich entgegenstehender Rechtskraftwirkungen die Vorschriften über die Änderung von Verwaltungsakten unberührt lässt (§ 110 Abs. 2 FGO). Dies spricht dafür, in die Entscheidung über den einen Umsetzungsbescheid nach § 100 Abs. 2 S. 3 FGO betreffenden Einspruch – in gleicher Weise wie bei einem Einspruch gegen einen Änderungsbescheid im Sinne des § 351 Abs. 1 AO – das Verpflichtungsbegehren einer weiteren Änderung der Steuerfestsetzung aufgrund der in § 110 Abs. 2 genannten Vorschriften über die Änderung von Verwaltungsakten einzubeziehen.

Inwieweit sich demgegenüber – wie der Beklagte meint – aus dem Beschluss des BFH vom 1. April 2008 X B 224/07, BFH/NV 2008, 1187, eine Beschränkung der möglichen Beschwer durch einen Umsetzungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO auf die Richtigkeit der Steuerberechnung ergeben soll, vermag der Senat nicht nachzuvollziehen. Soweit der BFH dort ausführt, dass nach § 110 Abs. 1 FGO rechtskräftige Entscheidungen die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger mit der Folge binden, dass sich jede neue Entscheidung (auch eine nur wiederholende, bestätigende) über die einmal rechtskräftig festgestellte Rechtsfolge verbietet, wird damit nur der Grundsatz des § 110 Abs. 1 S. 1 FGO wiederholt, nicht aber der weitere Inhalt dieser gesetzlichen Vorschrift für den Fall des Ergehens eines Umsetzungsbescheides gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO für nicht anwendbar erklärt. Vielmehr war ein derartiger Umsetzungsbescheid überhaupt nicht Gegenstand der dortigen Entscheidung des BFH.

Im Hinblick auf die Fragen, ob und unter welchen Voraussetzungen ein auf die Durchbrechung der materiellen Rechtskraft gemäß § 110 FGO gerichtetes Einspruchsbegehren zulässigerweise gegen einen Umsetzungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 S. 3 FGO erhoben werden kann, lässt der Senat Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.
