
Datum: 18.05.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 441/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0518.11K441.14.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2010 vorliegen.

2

Die Kläger sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte neben Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünften (Renten) – ebenso wie die Klägerin – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Gewerbebetrieb. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultierten aus Beteiligungen an Immobiliengesellschaften und wurden von den jeweils zuständigen Finanzämtern gesondert und einheitlich festgestellt.

3

Hinsichtlich der im vorliegenden Verfahren relevanten Einkünfte aus der Beteiligung an der „Firma A und A GmbH & Co. KG, H-Straße ..., ... M“ stellte das Finanzamt für Körperschaften, M, die Einkünfte mit Bescheid vom 23.8.2011 gesondert und einheitlich fest. Der Bescheid lautete unter der Rubrik „Besteuerungsgrundlagen“ wie folgt:

4

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		11.793,78 Euro
Die Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:		

5

Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)	-457,69 Euro	
Sonderwerbungskosten/pers. getragene Verluste	194,60 Euro	
Zwischensumme laufende Einkünfte		-652,29 Euro
Tarifbegünstigte Einkünfte iSd § 34 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 EStG		12.446,07 Euro
Sonstige Feststellungen [...betreffen Zinsabschlag und Solidaritätszuschlag...]		

Für nähere Einzelheiten wird auf den in der Steuerakte des Beklagten befindlichen Feststellungsbescheid vom 23.8.2011 Bezug genommen. 6

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfasste der Beklagte den Betrag von 11.793 Euro bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 16.4.2012 fest. Eine Tarifbegünstigung ließ er unberücksichtigt. Für nähere Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 16.4.2012 Bezug genommen. 7

Am 24.4.2012 wandte sich der Kläger zunächst telefonisch und sodann auch schriftlich an den Beklagten und teilte ausweislich eines in den Steuerakten befindlichen Vermerks der damaligen Bearbeiterin unter anderem mit, dass die Tarifbegünstigung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt sei. Der Beklagte änderte daraufhin die Steuerfestsetzung nach § 172 AO und erließ mit Datum vom 4.5.2012 einen Änderungsbescheid, in dem er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung weiterhin mit 11.793 Euro erfasste und hinsichtlich eines Betrags von 12.446 Euro eine Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG gewährte. Für nähere Einzelheiten wird auf den Steuerbescheid vom 4.5.2012 Bezug genommen. 8

Ausweislich eines weiteren Aktenvermerks vom 21.5.2012 legte der Kläger am 21.5.2012 persönlich beim Beklagten Einspruch gegen den Steuerbescheid vom 4.5.2012 ein. Der in den Steuerakten des Beklagten befindliche Vermerk, auf den für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird, hat folgenden Inhalt: 9

„Persönliche Vorsprache an Amtsstelle 10

Herr[n] S legt an Amtsstelle noch mal Einspruch ein, weil die Änderung vom 24.4. nicht zum gewünschten Erfolg geführt hat. Die KZ 1 i.H.v. 12.446 Euro wurde zwar angewiesen, die KZ 2 jedoch nicht rausgenommen. 11

- Fälligkeit heute! 12

- Probleme? [Telefonnummer]“ 13

Daraufhin erließ der Beklagte mit Datum vom 4.6.2012 einen Änderungsbescheid, in dem er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Klägers mit -652 Euro erfasste und einen Betrag von 12.446 Euro weiterhin der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG unterwarf. In 14

den Erläuterungen zum Bescheid wies der Beklagte auf folgendes hin:

„Ihrem Antrag vom 21.5.2012 wurden vollem Umfang entsprochen. Bitte entschuldigen Sie das Versehen.“ 15

Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Steuerakten des Beklagten befindlichen Steuerbescheid vom 4.6.2012 Bezug genommen. 16

Mit Datum vom 10.6.2013 erließ der Beklagte einen auf § 129 AO gestützten Änderungsbescheid und berücksichtigte nunmehr die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Kläger mit 11.793 Euro. Zudem gewährte er für einen Betrag von 12.446 Euro weiterhin die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG. In den Erläuterungen zum Bescheid wies er auf folgendes hin: 17

„Der Bescheid vom 4.6.2012 ist hinsichtlich der Beteiligungseinkünfte aus der Fa A und A GmbH & Co. KG laut Mitteilung vom 23.8.2011 fehlerhaft. Die Einkünfte von 11.793 Euro sind laut Mitteilung zu berücksichtigen, jedoch nach § 34 EStG i.H.v. 12.446 Euro begünstigt zu besteuern. Es handelt sich um eine offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO.“ 18

Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Steuerakten des Beklagten befindlichen Steuerbescheid vom 10.6.2013 Bezug genommen. 19

Die steuerlich vertretenen Kläger legten gegen den Änderungsbescheid vom 10.6.2013 Einspruch ein und führten zur Begründung aus, dass der Beklagte zur Vornahme der Änderungen nicht berechtigt gewesen sei. Da der Beklagte in seinem Ausgangsbescheid vom 16.4.2012 die Tarifbegünstigung nicht berücksichtigt habe, seien seinerzeit mehrere Gespräche und Telefonate sowohl zwischen den Klägern und dem Beklagten als auch dem Beklagten und dem für die Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamt geführt worden. Im Rahmen dieser Telefonate habe das Feststellungsfinanzamt verdeutlicht, dass der Beklagte an die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen gebunden sei und nach Auffassung des Feststellungsfinanzamts für die vorliegend relevanten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Antrag ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG analog zu gewähren sei. Ein solcher Antrag sei von ihnen - den Klägern - auch mündlich gestellt worden. Dementsprechend habe der Beklagte in seinem Änderungsbescheid vom 4.6.2012 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Ergebnis vollständig unberücksichtigt gelassen und im Rahmen der Erläuterung zum Steuerbescheid mitgeteilt, dass dem Antrag insoweit in vollem Umfang entsprochen worden sei. Die Voraussetzungen für eine Änderung dieses Steuerbescheids nach § 129 AO seien nicht gegeben. Der Beklagte sei bei dem Nichtansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von einer analogen Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG ausgegangen. Hierbei handele es sich nicht um eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO, sondern allenfalls um eine rechtlich unzutreffende Auslegung durch den Beklagten, die nicht nach § 129 AO korrigiert werden könne. Auch die Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sei verbraucht, da der Beklagte bereits die entsprechenden Folgerungen aus dem Feststellungsbescheid gezogen habe. Über die Nichtberücksichtigung der anteiligen Einkünfte sei bestandskräftig durch den Beklagten entschieden. Für nähere Einzelheiten wird auf die in den Steuerakten des Beklagten befindlichen Schreiben vom 17.6.2013 und vom 21.6.2013 Bezug genommen. 20

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 29.1.2014 zurück und führte zur Begründung aus, dass der Änderungsbescheid vom 10.6.2013 rechtmäßig sei. Die Anpassung des Einkommensteuerbescheids an die Feststellungen im Grundlagenbescheid sei nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vorzunehmen. Eine analoge Anwendung des § 16 21

Abs. 4 EStG komme bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung nicht in Betracht. Für nähere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 29.1.2014 Bezug genommen.

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr ursprüngliches Begehren weiter. Die Frage, ob ein Freibetrag analog § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren sei, sei nicht identisch mit der Frage, ob eine Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verbraucht sei. Der Beklagte habe hinsichtlich der Gewährung des Freibetrages eine eigenständige und bestandskräftige Entscheidung getroffen, die mit der Frage des Grundlagenbescheides überhaupt nichts zu tun habe. Diese Entscheidung könne das Finanzamt nicht unter Bezugnahme auf § 175 AO ändern, da ausschließlich das Veranlagungs- und nicht das Feststellungsfinanzamt darüber entscheide, ob ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren sei. Vor diesem Hintergrund sei es auch unerheblich, ob das Feststellungsfinanzamt tarifbegünstigte Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 2-4 oder nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG festgestellt habe. Für nähere Einzelheiten wird auf die Ausführungen in den Schriftsätzen vom 18.2.2014 und vom 13.5.2014 Bezug genommen.

Mit Bescheid vom 27.7.2015 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung für 2010 aus für das vorliegende Verfahren nicht relevanten Gründen.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

den Einkommensteuerbescheid vom 27.7.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 29.1.2014 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung um 12.446 Euro gemindert werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist zur Begründung auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

1. Der Beklagte durfte die Steuerfestsetzung vom 4.6.2012 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ändern und die Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung mit 11.793 Euro der Besteuerung unterwerfen.

2. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Grundlagenbescheide in diesem Sinne sind unter anderem Feststellungsbescheide nach Maßgabe des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO.

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO enthält eine Berechtigung und eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Änderung des Folgebescheids, soweit die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht. Der Umfang der vorzunehmenden Anpassung des Folgebescheids folgt der Reichweite der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids; eine "Gesamtaufrollung" des Folgebescheids ist unzulässig. Allerdings beschränkt sich die Bindungswirkung nicht auf die bloße mechanische Übernahme von Zahlen. Vielmehr hat die

Finanzbehörde den Folgebescheid vollständig und zutreffend an den Regelungsinhalt des Grundlagenbescheids anzupassen und dabei einen für das Folgeverfahren relevanten Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht erneut selbständig zu würdigen (vgl. nur BFH-Urteil vom 9.6.2015 – X R 6/13, BStBl. II 2016, 216).

Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, die Festsetzung der zutreffenden Steuer im Folgebescheid sicherzustellen, wobei der materiellen Richtigkeit des Folgebescheids der Vorrang vor der Bestandskraft eines bereits früher ergangenen Folgebescheids eingeräumt wird. Solange die im Grundlagenbescheid gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen von der Finanzbehörde im Folgebescheid nicht berücksichtigt sind, ist die dem Grundlagenbescheid zugedachte Aufgabe nicht erfüllt. Deshalb wird die Berechtigung und Verpflichtung der Finanzbehörde zur Anpassung des Folgebescheids nicht dadurch beseitigt, dass der Inhalt des Grundlagenbescheids nicht oder nicht richtig in den Folgebescheid übernommen wurde (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7.5.2008 – X R 21/05, BFH/NV 2008, 1436 und vom 14.4.1988 – IV R 219/85, BStBl. II 1988, 711). Nach dem Sinn und Zweck des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist die Änderung des Folgebescheids zur Herbeiführung eines materiell-rechtlich richtigen Ergebnisses selbst dann geboten, wenn damit eine zuvor versäumte Anpassung nachgeholt wird. Die Änderungsbefugnis und -verpflichtung wird durch den Regelungsinhalt des Grundlagenbescheids bestimmt. Ob der Finanzbehörde früher Auswertungsversäumnisse oder Anpassungsfehler unterlaufen sind, ist unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 7.5.2008 – X R 21/05, BFH/NV 2008, 1436 m.w.N.). Die Finanzbehörde ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO solange zur Änderung eines Folgebescheids berechtigt und verpflichtet, wie sich die darin enthaltenen Besteuerungsgrundlagen nicht mit den bindenden Feststellungen des entsprechenden Grundlagenbescheids decken (vgl. nur BFH-Urteil vom 10.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87). Das gilt selbst dann, wenn der Grundlagenbescheid zunächst bereits zutreffend ausgewertet worden war und diese Auswertung in einem später geänderten Folgebescheid wieder rückgängig gemacht wurde (vgl. BFH-Urteil vom 10.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87). Das Vertrauen des Steuerpflichtigen wird in den Fällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO alleine durch die Institute der Festsetzungsverjährung und – in Ausnahmefällen – der Verwirkung hinreichend geschützt (vgl. BFH-Urteil vom 10.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87).

34

b) Für die Frage, inwieweit ein Feststellungsbescheid für die nach § 16 Abs. 4 EStG zu gewährenden Freibeträge Bindungswirkung entfaltet, ist zwischen der Zurechnung des Veräußerungsgewinns und den für den Freibetrag maßgebenden persönlichen Verhältnissen zu differenzieren. Die sachlichen Voraussetzungen, ob ein Veräußerungsgewinn in bestimmter Höhe entstanden und wem dieser Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist, sind Gegenstand des Feststellungsverfahrens und damit für das Einkommensteuerverfahren bindend (vgl. nur BFH-Urteile vom 19.6.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878 und vom 10.4.2014 – III R 20/13, BFH/NV 2014, 1295). Das gilt nicht nur für die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn bei einem bestimmten Steuerpflichtigen überhaupt anzusetzen ist, sondern auch im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Für eine nur partielle Bindungswirkung in der Weise, dass die Höhe des dem Steuerpflichtigen zugerechneten Veräußerungsgewinns für den Ansatz dem Grunde nach bindend wäre, für die Berechnung eines etwaigen Freibetrags hingegen nicht, gibt es keinen Anlass und keine Rechtfertigung. Hingegen sind die persönlichen Voraussetzungen des Freibetrags (Alter, Berufsunfähigkeit, Objektbeschränkung) nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung. Hierüber ist im Folgeverfahren zu befinden. Dem entsprechend ist bei der Änderung eines Feststellungsbescheids der Folgebescheid soweit anzupassen, als Höhe und Zurechnung des Veräußerungsgewinns dies verlangen. Hingegen ermöglicht § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO keine Korrektur von Fehlern, die vom Regelungsinhalt des

35

Grundlagenbescheids nicht, auch nicht als Folgewirkung, berührt werden (vgl. dazu insgesamt nur BFH-Urteil vom 9.6.2015 – X R 6/13, BStBl. II 2016, 216). Zum notwendigen Inhalt eines Gewinnfeststellungsbescheids, der einen Veräußerungsgewinn ausweist, gehört auch die Entscheidung über die Frage des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Der Gewinnfeststellungsbescheid muss daher entweder Angaben über einen Anteil des Steuerpflichtigen an dem Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG enthalten oder es muss aus dem Bescheid erkennbar sein, dass kein Freibetrag in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteil vom 14.4.1988 – IV R 219/85, BStBl. II 1988, 711).

3. Unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zu eigen macht, war der Beklagte zur Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 4.6.2012 und zur Erfassung der Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 11.793 Euro berechtigt. 36

a) Der Feststellungsbescheid vom 23.8.2011 ist – wovon die Beteiligten zutreffend ausgehen – ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und weist Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 11.793 Euro aus. Diese Einkünfte waren im geänderten Bescheid vom 4.6.2012 nicht erfasst. Unerheblich ist, dass die Umsetzung der gesondert und einheitlich festgestellten Besteuerungsgrundlagen in dem Einkommensteuerbescheid vom 4.5.2012 zunächst zutreffend erfolgt war (vgl. BFH-Urteil vom 10.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87). Mit dem Änderungsbescheid vom 10.6.2013 und dem darauf folgenden Bescheid vom 27.7.2015 wurden die Feststellungen des Grundlagenbescheids vom 23.8.2011 (erneut) zutreffend umgesetzt. 37

b) Die Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG kommt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bereits deshalb nicht in Betracht, weil für den Kläger weder ein Veräußerungsgewinn im Sinne der §§ 34 Abs. 2 Nr. 1; 16 EStG noch – auf dieser Grundlage – ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG festgestellt wurde. 38

Unabhängig davon, ob hinsichtlich der in § 34 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 EStG genannten Einkünfte überhaupt eine analoge Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG in Betracht kommen kann – wogegen neben dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 4 EStG und der alleine auf die Besonderheit der gewerblichen Einkünfte abstellenden Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift auch das Fehlen einer planwidrigen Regelungslücke spricht (vgl. für Einkünfte aus selbständiger Arbeit z.B. die ausdrückliche Regelung in § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG) – wäre eine Entscheidung hierüber auch von dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständigen Finanzamt zu treffen gewesen. Der Grundlagenbescheid vom 23.8.2011 enthält jedoch gerade keine Feststellung dahingehend, dass dem Kläger ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG (analog) zu gewähren ist. 39

Der Beklagte ist hinsichtlich der Frage, ob die sachlichen Voraussetzungen für einen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG vorliegen, nicht zu einer eigenständigen Entscheidung befugt. Denn Gegenstand des für das Einkommensteuerverfahren bindenden Feststellungsverfahrens sind die sachlichen Voraussetzungen, ob ein Veräußerungsgewinn in bestimmter Höhe entstanden ist und wem dieser Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist. Hierzu zählt auch die Frage, ob die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 9.6.2015 – X R 6/13, BStBl. II 2016, 216). Vor diesem Hintergrund zählt die Entscheidung, ob mit Blick auf den Charakter des festgestellten Veräußerungsgewinns ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren ist – d.h. ob die festgestellten Einkünfte den Ansatz eines Freibetrags in sachlicher Hinsicht rechtfertigen – zu einer für die Einkommensteuerveranlagung bindenden Entscheidung des Feststellungsfinanzamts. Dies gilt sowohl für den positiven Fall (der Veräußerungsgewinn rechtfertigt den Ansatz des Freibetrags, weil Einkünfte im Sinne des § 40

34 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliegen) als auch für den negativen Fall (der Veräußerungsgewinn rechtfertigt nicht den Ansatz des Freibetrags, weil Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 2-4 EStG vorliegen) und umfasst auch die Entscheidung über eine potentielle analoge Anwendung des Freibetrags. Die Anpassungsbefugnis und -verpflichtung des Beklagten erstreckt sich mithin auch auf den Ansatz/Nichtansatz des Freibetrags auch sachlichen Gründen. Im Folgeverfahren wird nur über die persönlichen Voraussetzungen des Freibetrags (Alter, Berufsunfähigkeit, Objektbeschränkung) eigenständig entschieden. Über die persönlichen Voraussetzungen geht es vorliegend jedoch gerade nicht.

c) Die Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist auch nicht ausnahmsweise mit Blick auf die allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben (Verwirkung) ausgeschlossen. Die Verwirkung greift als Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Verhaltens ein, wenn ein Anspruchsberechtigter durch sein Verhalten beim Verpflichteten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung des Anspruchs als illoyale Rechtsausübung empfunden würde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.7.1988 – I R 81/84, BFH/NV 1989, 78). Voraussetzung einer Verwirkung sind daher ein Zeitmoment in Gestalt einer längeren Untätigkeit des Anspruchsberechtigten und ein Umstandsmoment, mithin ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten und einen hierdurch ausgelösten Vertrauenstatbestand beim Verpflichteten. Das Zeitmoment ist regelmäßig von untergeordneter Bedeutung, weil die zeitliche Begrenzung von Ansprüchen primär durch die Verjährung geregelt ist. Es reicht grundsätzlich nicht aus, dass der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden. Er muss vielmehr tatsächlich darauf vertraut und sich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs eingerichtet haben. Dabei ist im Rahmen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu beachten, dass ein Steuerpflichtiger nicht generell darauf vertrauen darf, dass die Finanzbehörde einen Folgebescheid nicht oder unzutreffend auswertet. Der erforderliche subjektive Vertrauenstatbestand ist im Rahmen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO mit Blick auf den Sinn und Zweck dieser Vorschrift nur ausnahmsweise erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 10.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87).

41

Die Voraussetzungen für eine Verwirkung sind vor diesem Hintergrund nicht gegeben. Alleine aus dem Umstand, dass der Beklagte den Grundlagenbescheid zunächst im Bescheid vom 4.5.2012 zutreffend ausgewertet hatte und sodann aufgrund eines Einspruchs des Klägers einen sachlich unzutreffenden Änderungsbescheid vom 4.6.2012 erließ, ergibt sich keine Verwirkung. Daran ändert der Zusatz im Änderungsbescheid vom 4.6.2012 („Ihrem Antrag vom 21.5.2012 wurde in vollem Umfang entsprochen. Bitte entschuldigen Sie das Versehen.“) nichts. Zum Einen konnten weder die Kläger noch der Beklagte in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar erläutern, welcher Antrag mit welchem Inhalt am 21.5.2012 tatsächlich gestellt worden war und welchem Antrag durch den Änderungsbescheid vom 4.6.2012 entsprochen worden sein soll. Auch aus den Steuerakten und den Aktenvermerken der Bearbeiterin des Beklagten ergeben sich in diesem Zusammenhang keine näheren Anhaltspunkte. Zum Anderen waren auch in dem Änderungsbescheid vom 4.6.2012 unter der Rubrik „Berechnung der Einkommen-steuer“ weiterhin die festgestellten Einkünfte in Höhe von 12.446 Euro aufgeführt, so dass auch für die Kläger erkennbar war, dass diese Einkünfte der Besteuerung unterworfen werden sollten. Das ergibt sich darüber hinaus auch aus dem Umstand, dass das „Einkommen/zu versteuernde Einkommen“ mit insgesamt 20.991 Euro ausgewiesen wurde und hiervon lediglich ein Betrag von 8.545 Euro nach dem Splittingtarif und der Restbetrag von 12.446 Euro nach § 34 Abs. 1 EStG versteuert wurde. Dadurch wird deutlich, dass die Einkünfte in Höhe von 12.446 Euro in dem zu versteuernden Einkommen enthalten sein sollten, was tatsächlich jedoch nicht der Fall war. Vor diesem Hintergrund wurde insgesamt kein

42

Vertrauenstatbestand geschaffen, der hinsichtlich einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO eine Verwirkung rechtfertigen könnte.

d) Unerheblich ist schließlich, dass der Änderungsbescheid vom 10.6.2013 auf § 129 AO gestützt wurde. Denn für die Rechtmäßigkeit eines Bescheides ist nicht die zur Begründung herangezogene Vorschrift maßgebend; es kommt allein darauf an, ob der Aufhebungsbescheid zum Zeitpunkt seines Ergehens durch eine entsprechende Ermächtigungsnorm gedeckt ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 14.9.1993 – VIII R 9/93, BStBl. II 1995, 2).

43

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

44