Urteil vom 17. März 2010, I R 86/06

Berichtigung von materiellen Fehlern und Feststellungsverfahren

BFH I. Senat

AO § 171 Abs 4, AO § 171 Abs 10, AO § 177

vorgehend FG Nürnberg, 20. Juli 2006, Az: VII 305/2002

Leitsätze

NV: Ein saldierungsfähiger materieller Fehler i.S. des § 177 Abs. 3 AO ist auch dann gegeben, wenn das FA einen Grundlagenbescheid nicht rechtzeitig ausgewertet hat und daher durch die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung an einer Auswertung gehindert ist. Eine Korrektur ist auch dann möglich, wenn der ursprüngliche Bescheid zum Zeitpunkt seines Erlasses rechtmäßig war, weil der Grundlagenbescheid noch nicht ergangen war.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Rechtsnachfolger nach X, verstorben, und Y, verstorben 2002. X und Y wurden in den Streitjahren 1980 und 1981 als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. X war u.a. an der ... GmbH und atypische Stille (USA) --A-- beteiligt.

2 Nach Abgabe der Steuererklärungen setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 29. Juli 1982 und am 23. November 1983 die Einkommensteuer für die Jahre 1980 und 1981 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

3 Am 24. Februar 1987 ergingen geänderte Feststellungsbescheide 1980 und 1981 für A, in denen inländische gewerbliche Gewinnanteile von bisher 969.564 DM (1980) bzw. 890.380 DM (1981) auf null DM und zugleich ausländische Gewinnanteile i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 des Auslandsinvestitionsgesetzes (AuslInvG) und § 32b des Einkommensteuergesetzes 1979/1981 von 994.120 DM (1980) bzw. 930.278 DM (1981) festgestellt wurden.

4 Nach einer Außenprüfung bei X und Y erließ das FA am 12. August 1988 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre und hob den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) auf. Für 1980 und 1981 ergaben sich Änderungen zu Gunsten des X in Höhe von 1.269.931 DM (1980) und 4.939.973 DM (1981) sowie Änderungen zu dessen Lasten in Höhe von 2.168.907 DM (1980) und 8.378.327 DM (1981). Die Einkünfte, die den geänderten Feststellungen für A zu Grunde lagen, wurden gemäß § 177 Abs. 2 AO im Wege der Fehlerberichtigung berücksichtigt.

5 Die Kläger erhoben gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide Klage, die das Finanzgericht (FG) Nürnberg mit Urteil vom 21. Juli 2006 VII 305/2002 hinsichtlich der hier streitigen Einkünfte des X aus der Beteiligung an A abwies.

6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 1980 und 1981 dahingehend zu ändern, keine Nachversteuerung gemäß § 2 AuslInvG durchzuführen für gewerbliche Einkünfte, soweit diese durch A erzielt und X unmittelbar steuerlich zugerechnet wurden.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Grundlagenbescheide für A vom 24. Februar 1987 wegen Ablaufs der Frist des § 171 Abs. 10 AO in der für die Streitjahre geltenden Fassung (AO a.F.) nicht mehr ausgewertet werden durften. Dem steht nicht entgegen, dass bei X und Y eine Außenprüfung durchgeführt wurde. Denn die Einkünfte des X aus Beteiligungen an Personengesellschaften waren nicht Gegenstand der Außenprüfung, weshalb die Festsetzungsfrist insoweit nicht gemäß § 171 Abs. 4 AO gehemmt war. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

10 2. Die nicht ausgewerteten Feststellungsbescheide konnten jedoch gemäß § 177 AO im Wege der Fehlersaldierung berücksichtigt werden.

11 a) Wie der Bundesfinanzhof (BFH) bereits wiederholt entschieden hat, ist die nicht rechtzeitige Auswertung eines Grundlagenbescheides ein "Rechtsfehler" i.S. des § 177 AO, soweit die in einem Folgebescheid angesetzten Besteuerungsgrundlagen von den Ansätzen im Grundlagenbescheid abweichen. Wird der Folgebescheid --wie hier-- aus anderen Gründen geändert, kann eine nicht mehr umsetzbare Besteuerungsgrundlage gemäß § 177 AO im Wege der Saldierung berücksichtigt werden (z.B. Senatsbeschluss vom 11. Juli 2007 I R 96/04, BFH/NV 2008, 6; BFH-Beschluss vom 19. Mai 2006 II B 79/05, BFH/NV 2006, 1622; BFH-Urteil vom 10. August 2006 II R 24/05, BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87; die (u.a.) gegen die letztgenannte Entscheidung des II. Senats eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 10. Juni 2009 1 BvR 571/07, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 1021, nicht zur Entscheidung angenommen). § 177 Abs. 3 AO stellt nicht auf die tatsächlich noch bestehende, sondern auf die ursprünglich kraft Gesetzes entstandene Steuer ab; diese wird durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht verändert. Daher ist eine Steuer, für die die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist, in die Berichtigung mit einzubeziehen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87; Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 6; BFH-Urteil vom 18. Dezember 1991 X R 38/90, BFHE 167, 1, BStBl II 1992, 504; Frotscher in Schwarz, AO, § 177 Rz 8).

12 b) Dies gilt entgegen der Auffassung der Kläger auch dann, wenn der Grundlagenbescheid zum Zeitpunkt des erstmaligen Erlasses des Einkommensteuerbescheides noch nicht ergangen war.

13 Dem Wortlaut des § 177 AO lässt sich an keiner Stelle entnehmen, dass eine Fehlerkorrektur nur möglich ist, wenn der ursprüngliche Bescheid den materiellen Fehler bereits enthält. Nach der Definition des "materiellen Fehlers" in § 177 Abs. 3 AO ist vielmehr nur erforderlich, dass der Fehler zur Festsetzung einer Steuer führen würde, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht. Dies ist jedoch auch dann der Fall, wenn der ursprüngliche Bescheid zum Zeitpunkt seines Erlasses rechtmäßig war, weil der Grundlagenbescheid noch nicht ergangen war. Denn auch in diesem Fall führte die Nichtberücksichtigung der im Grundlagenbescheid festgestellten Einkünfte zu einer von der kraft Gesetzes entstandenen abweichenden Steuer (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 6, m.w.N.).

14 Nach der Konzeption des § 177 AO sollen bei einer Änderung der Steuerfestsetzung zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen materielle Rechtsfehler der Steuerfestsetzung insoweit korrigiert werden, als die Änderung reicht. Das Gesetz räumt dem Prinzip der materiell richtigen Steuerfestsetzung insoweit Vorrang gegenüber der Rechtssicherheit ein (BRDrucks 612/93, S. 102 zu § 177 AO). Dieses Ziel umfasst auch solche Rechtsfehler, die im ursprünglichen Bescheid noch nicht enthalten waren, sondern erst danach eingetreten sind.

15 c) Damit bestand im Streitfall die Möglichkeit, im Wege der Fehlerkorrektur des § 177 Abs. 2 AO die im Grundlagenbescheid festgestellten Einkünfte mit den zu Gunsten der Kläger geänderten Besteuerungsgrundlagen zu verrechnen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de