Urteil vom 29. Februar 2012, IX R 21/10

Pflicht zur Anpassung eines Folgebescheids an den Grundlagenbescheid - Zeitpunkt des Eintritts und Umfang der Bindungswirkung des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO - Aufhebung einer Eigenheimzulagenfestsetzung

BFH IX. Senat

AO § 155 Abs 2, AO § 155 Abs 4, AO § 170 Abs 10 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 2, AO § 182 Abs 1 S 1, EigZulG § 11 Abs 4, EigZulG § 11 Abs 5, EigZulG § 17, AO1977§180Abs2V § 1 Abs 1 S 1 Nr 2, AO1977§180Abs2V § 1 Abs 1 S 2 Buchst b, AO § 124 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. März 2010, Az: 1 K 3609/09

Leitsätze

1. NV: Die Bindungswirkung gem. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt sich aus den "getroffenen Feststellungen" (Verfügungssätzen), also dem Regelungsteil des Feststellungsbescheids .

2. NV: Der Feststellungsbescheid kann --wie sich aus § 155 Abs. 2 AO ergibt-- zeitlich nach einem Steuerbescheid ergehen .

3. NV: Im Umfang der Bindungswirkung ("soweit") des Feststellungsbescheids (Grundlagenbescheids) folgt aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ("ist") eine absolute Pflicht zur entsprechenden Anpassung des Steuerbescheids als Folgebescheid .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), Vater zweier in den Jahren 1987 und 1988 geborener Kinder, trat 1997 als Mitglied der kurz zuvor errichteten "X Baugenossenschaft ..." (X) bei, die ihren Sitz in Y im Bezirk des Finanzamts Z hatte. In der im Juni 1997 durch die Mitgliederversammlung beschlossenen Satzung der X war lediglich bestimmt, dass "die Mitglieder, die eine Förderung gem. § 17 EigZulg erhalten, das Recht haben, die von ihnen genutzte Wohnung zu erwerben", ohne Regelung des unwiderruflichen Charakters dieses Rechts.

2 Im Jahr 1997 stellte der Kläger einen Antrag auf Gewährung von Eigenheimzulage ab dem Jahre 1997 für die von ihm bei Beitritt zur X übernommenen Geschäftsanteile in Höhe von insgesamt 10.000 DM. Nachdem der Kläger dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) weitere Unterlagen und auch die Satzung der X vorgelegt hatte, setzte das FA mit Bescheid vom Februar 1998 Eigenheimzulage für die Jahre 1997 bis 2004 zugunsten des Klägers --ohne Vorläufigkeit oder Vorbehalt der Nachprüfung-- fest; für 2000 und 2001 (Streitjahre) betrug die Eigenheimzulage nebst zweier Kinderzulagen jeweils 1.300 DM.

3 Im Jahre 2002 leitete das Finanzamt Z auf der Grundlage des mittlerweile geänderten § 1 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO-- (VO zu § 180 Abs. 2 AO) ein entsprechendes Feststellungsverfahren die Anschaffung von Genossenschaftsanteilen der X betreffend ein. Das Finanzamt Z gelangte zu der Ansicht, dass das Handeln der X nicht auf die Herstellung oder Anschaffung von Wohnraum zugunsten ihrer Mitglieder, sondern weit überwiegend auf die Verwaltung von Wertpapierbesitz sowie gewerblichen Zwecken dienender Gebäude ausgerichtet sei. Demzufolge erließ es einen Bescheid vom Dezember 2002, durch den es für die an der X beteiligten Genossen die Feststellung traf, "dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Eigenheimzulage bei der Anschaffung von Genossenschaftsanteilen i.S. des § 17 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) bisher nicht erfüllt" seien. Eine Ausfertigung dieses Bescheids erhielt auch der Kläger.

4 Daraufhin hob das FA mit Bescheid vom Februar 2003 unter Berufung auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Festsetzung der Eigenheimzulage u.a. für die Streitjahre gegenüber dem Kläger wieder auf. Eine Entscheidung über den hiergegen eingelegten Einspruch stellte das FA zunächst zurück, da es den Ausgang des vom Kläger gleichzeitig angestrengten Rechtsbehelfsverfahrens gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamts Z abwarten

wollte. In jenem Verfahren, das außer vom Kläger auch noch von einer Vielzahl weiterer Genossenschaftsmitglieder der X betrieben worden war, erließ das Finanzamt Z im Mai 2007 eine die Einsprüche zurückweisende Einspruchsentscheidung, gegen die der Kläger und weitere Genossenschaftsmitglieder beim Finanzgericht (FG) Klage (Az. 7 K 452/07) erhoben. Im Rahmen eines Erörterungstermins im November 2007 wies der Berichterstatter die Beteiligten u.a. darauf hin, dass "die zum Stichtag 30. Dezember 1999 bereits bestandskräftigen Eigenheimzulagebescheide aufgrund des ergangenen Feststellungsbescheids nach vorläufiger Prüfung der Sach- und Rechtslage nicht mehr geändert werden" dürften. Im Anschluss daran nahmen sämtliche klagenden Genossenschaftsmitglieder wie auch der Kläger ihre Klage gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamts Z zurück.

5 Der Einspruch gegen den (Aufhebungs-)Bescheid vom Februar 2003 --dem das FA zuvor für die Jahre 1997 bis 1999 abgeholfen hatte-- blieb für die Streitjahre ohne Erfolg. Die hiergegen gerichtete Klage wies das FG als unbegründet ab (Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1280).

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Zwar sei der Feststellungsbescheid des Finanzamts Z auch nach Ansicht des Klägers ein Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10 AO. Aus dieser Qualifizierung lasse sich aber keine "absolute Anpassungsverpflichtung" für das FA herleiten. Die --auf einer gesetzlich bestehenden Kompetenzabgrenzung beruhende-- Auslegung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO lasse sich auf den hier zu entscheidenden Fall jedoch nicht ohne Weiteres übertragen. Denn das FA habe vorliegend gerade nicht unter Missachtung gesetzlich abgegrenzter Kompetenzen, sondern als im Jahr 1998 allein zuständige Finanzbehörde den Bewilligungsbescheid erlassen. Die gesetzliche Grundlage für ein Feststellungsverfahren (und damit eine andere Kompetenzverteilung) sei erst 1999 geschaffen und 2002 umgesetzt worden. Für diesen Fall sei aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO eine eindeutige Handlungsanweisung gerade nicht abzuleiten, vielmehr würde eine absolute Anpassungsverpflichtung dem hohen Stellenwert der Bestandskraft im Steuerrecht widersprechen. Durch ein gesetzlich nachträglich begründetes Feststellungsverfahren, in das der Kläger schon nicht hätte einbezogen werden dürfen, würde sonst ein Eingriff in bestandskräftige Bescheide und damit in abgeschlossene Tatbestände ermöglicht, die unter vollständiger Beachtung bestehender gesetzlicher Vorschriften erlassen wurden. Das sei mit dem Zweck des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht zu vereinbaren. Wenn aber Gesetzesänderungen kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellten, dann könnten sie auch keine Bestandskraft durchbrechende Rückwirkung i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO entfalten. Daher gelte die "absolute Anpassungsverpflichtung" nicht für Fälle der vorliegenden Art.

7 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das FG-Urteil, den Aufhebungsbescheid vom 4. Februar 2003 und die Einspruchsentscheidung vom 27. Juli 2009 aufzuheben.

8 Das FA tritt der Auffassung des FG bei und beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA die Festsetzung der Eigenheimzulage für die Streitjahre aufheben durfte.

10 1. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid (Folgebescheid) zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Grundlagenbescheid ist nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO auch ein Feststellungsbescheid, soweit er für die Festsetzung einer Steuer bindend ist. Das gilt nach § 155 Abs. 4 AO sinngemäß auch für die Festsetzung einer Steuervergütung (Steuervergütungsbescheid), wie es z.B. die Eigenheimzulage ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Mai 2010 IX R 35/09, BFH/NV 2010, 1621).

11 Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) sind u.a. für Steuer(vergütungs)bescheide (Folgebescheide) bindend, soweit in ihnen getroffene Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Bindungswirkung ergibt sich nach Inhalt und Umfang aus den "getroffenen Feststellungen" (Verfügungssätze), also dem Regelungsteil des Feststellungsbescheids (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE

211, 277, BStBl II 2006, 253, und VIII R 21/01, BFH/NV 2006, 491: "Feststellungsbereich"). Sie tritt ein, sobald der Feststellungsbescheid wirksam nach § 124 Abs. 1 AO ergangen ist; Unanfechtbarkeit ist nicht erforderlich (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 182 AO Rz 6; Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 182 Rz 7). Der Feststellungsbescheid kann zeitlich auch erst --wie sich aus § 155 Abs. 2 AO ergibt (vgl. Koenig, a.a.O., § 182 Rz 11; s. auch BFH-Urteil vom 3. Dezember 2008 X R 3/07, BFH/NV 2009, 711)-- nach einem Steuerbescheid ergehen.

12 Im Umfang der in § 182 Abs. 1 Satz 1 AO festgelegten Bindungswirkung ("soweit") des Feststellungsbescheids (Grundlagenbescheids) folgt aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ("ist") eine absolute Anpassungspflicht (vgl. BFH-Urteile vom 13. Dezember 2000 X R 42/96, BFHE 194, 305, BStBl II 2001, 471; vom 28. November 2007 X R 11/07, BFHE 220, 3, BStBl II 2008, 335; vom 24. September 2009 III R 19/06, BFH/NV 2010, 164) in Bezug auf davon betroffene Steuerbescheide als Folgebescheide. Eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen eines dem Feststellungsverfahren nachgeschalteten Verfahrens scheidet in solchen Fällen aus.

13 2. Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung. Das FG hat die Aufhebung der Festsetzung der Eigenheimzulage für die Streitjahre zu Recht bestätigt.

14 a) Unstreitig sind die Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Eigenheimzulage für den Erwerb von Genossenschaftsanteilen gemäß § 17 EigZulG mangels Unwiderruflichkeit des Rechts auf Wohnungserwerb nicht gegeben. Daher hat das Finanzamt Z für die X mit Bescheid vom Dezember 2002 festgestellt, dass "die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Eigenheimzulage bei der Anschaffung von Genossenschaftsanteilen i.S. des § 17 EigZulG bisher nicht erfüllt" sind. Dieser Feststellungsbescheid, der auch gegenüber dem Kläger wirksam und bestandskräftig wurde, ist als Grundlagenbescheid bindend für die Festsetzung der Eigenheimzulage des Klägers. Danach war das FA verpflichtet, die ursprüngliche Festsetzung der Eigenheimzulage für die Streitjahre mit Bescheid vom Februar 2003 i.d.F. des Einspruchsbescheids vom Juli 2009 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO aufzuheben, was auch zutreffend geschehen ist.

15 b) Die dagegen gerichteten Einwände des Klägers greifen nicht durch. Soweit sie sich gegen die Beteiligung im Feststellungsverfahren und die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen richten, hätten diese im Einspruchs- und Klageverfahren gegen den Feststellungsbescheid (als Grundlagenbescheid) geltend gemacht werden müssen, nicht aber in diesem den Folgebescheid betreffenden Verfahren (s. § 42 FGO, § 351 Abs. 2 AO).

16 Das gilt ebenso für die vom Kläger behauptete unzulässige Rückwirkung des erst nachträglich auch für die Anschaffung von Genossenschaftsanteilen i.S. des § 17 EigZulG eingeführten Feststellungsverfahrens (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 Buchst. b VO zu § 180 Abs. 2 AO) in die Bestandskraft des ursprünglichen, die Eigenheimzulage gewährenden Bescheids, zumal sie nicht vorliegt. Denn die geänderte Fassung der VO zu § 180 Abs. 2 AO ist durch Art. 19 des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601 <2620, 2621>, BStBl I 2000, 13 <32, 33>) mit Wirkung zum 30. Dezember 1999 und damit vor Beginn der Streitjahre in Kraft getreten; sie knüpfte daher nicht an zurückliegende Sachverhalte mit belastenden Rechtsfolgen an.

17 Abgesehen davon wird durch eine antragsgemäße Festsetzung der Eigenheimzulage kein Vertrauenstatbestand geschaffen, der die Finanzbehörde nach Treu und Glauben an der Aufhebung oder Änderung des Bescheids hindern könnte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. September 2003 III B 144/02, BFH/NV 2004, 163; vom 26. Mai 2004 III B 89/03, BFH/NV 2004, 1221), wie auch die Aufhebungs- und Änderungsvorschriften des § 11 Abs. 4 und 5 EigZulG zeigen (vgl. BFH-Urteile vom 10. Mai 2007 IX R 42/06, BFH/NV 2007, 2078; in BFH/NV 2010, 1621).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de