

Urteil vom 21. Januar 2014, IX R 38/13

Umfang der Bindungswirkung eines geänderten Grundlagenbescheids

BFH IX. Senat

AO § 164 Abs 3 S 2 Halbs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 182 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 19. Juni 2013, Az: 6 K 2552/10

Leitsätze

Enthält ein geänderter Grundlagenbescheid zugleich eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung und ist er damit nach § 164 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO wie eine erstmalige Feststellung zu werten, dann ist sein Regelungsinhalt nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO in vollem Umfang und ohne Bindung an in der Vergangenheit bereits erfolgte Übernahmen aus vorangegangenen Feststellungsbescheiden in den Folgebescheid zu übernehmen .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Verlusten aus Spekulationsgeschäften.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 1992 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war u.a. Gesellschafterin einer vermögensverwaltenden Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR). Die GbR erzielte im Streitjahr Verluste aus Spekulationsgeschäften (nunmehr: privaten Veräußerungsgeschäften). Am 8. Dezember 1994 wurde ein Feststellungsbescheid für 1992 erlassen, in dem der Klägerin u.a. ein Verlust aus Spekulationsgeschäften in Höhe von 583.967 DM zugewiesen wurde. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig, stand jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im daraufhin ergangenen (erstmaligen) Einkommensteuerbescheid 1992 vom 20. März 1995 blieb der Verlust im Hinblick auf die Vorschrift des § 23 Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (EStG) unberücksichtigt. Auch dieser Bescheid wurde --ebenso wie nachfolgende Änderungsbescheide-- bestandskräftig, stand jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2000 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Dieser Bescheid wurde nicht mit dem Einspruch angefochten und damit bestandskräftig. Die Einkommensteuer wurde auf 681.380 DM festgesetzt.
- 3 Am 27. Oktober 2000 erließ das für die GbR zuständige Feststellungsfinanzamt einen geänderten Feststellungsbescheid für 1992, in dem für die Klägerin ein Verlust aus Spekulationsgeschäften in Höhe von 588.378 DM enthalten war. Die entsprechende Mitteilung ging am 6. November 2000 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Dieses wertete die Mitteilung dahingehend aus, dass es am 1. März 2001 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1992 erließ, den Spekulationsverlust aber weiterhin nicht berücksichtigte. Die Einkommensteuer wurde auf 617.928 DM (./. 63.452 DM) festgesetzt.
- 4 Die Kläger legten gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 1992 Einspruch ein. Sie machten geltend, dass die Einschränkung der Verrechnung von Verlusten aus Spekulationsgeschäften nach § 23 Abs. 4 Satz 3 EStG verfassungswidrig sei. Das Einspruchsverfahren ruhte zunächst. Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) in der Folgezeit entschieden hatte, dass Spekulationsverluste aus den Jahren vor 1999 grundsätzlich uneingeschränkt ausgleichsfähig sind (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juni 2004 IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl II 2005, 26), erließ das FA am 2. Juli 2010 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1992, in dem es einen Spekulationsverlust in Höhe von 4.413 DM berücksichtigte. Eine weitergehende Berücksichtigung des Spekulationsverlusts unterblieb. Die Einkommensteuer wurde auf 615.590 DM festgesetzt. Der Einspruch wurde anschließend mit Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2010 im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

- 5 Die dagegen erhobene Klage, mit der die Kläger den Ansatz der Spekulationsverluste in voller Höhe begehrt, blieb erfolglos.
- 6 Mit ihrer Revision berufen sich die Kläger auf die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids gegenüber dem Folgebescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Die Vorschrift begründe eine absolute und zwingende Anpassungsverpflichtung, die so weit reiche, wie es die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids verlange. Der geänderte Grundlagenbescheid habe den ursprünglichen Grundlagenbescheid in sich aufgenommen und diesen suspendiert. Die Pflicht zur Änderung richte sich daher allein nach dem geänderten Grundlagenbescheid.
- 7 Die Kläger beantragen,
- 8 das Urteil des Finanzgerichts (FG) Köln vom 20. Juni 2013 aufzuheben und unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 1992 von 1. März 2001, geändert durch Bescheid vom 2. Juli 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2010 die Einkommensteuer für 1992 unter Berücksichtigung von Spekulationsverlusten in Höhe von 588.378 DM festzusetzen.
- 9 Das FA beantragt,
- 10 die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FA weist darauf hin, dass die Spekulationsverluste im erstmaligen Einkommensteuerbescheid vollumfänglich vom Grundlagen- in den Folgebescheid übernommen worden seien und damit der Anpassungsverpflichtung nachgekommen worden sei. Die Verluste hätten sich im erstmaligen Einkommensteuerbescheid aufgrund der Verlustausgleichsbeschränkung nicht ausgewirkt. Die Frage des beschränkten oder unbeschränkten Verlustausgleichs sei nicht vom Regelungsgehalt des Grundlagenbescheids erfasst. Die Entscheidung des BFH über die uneingeschränkte Ausgleichsfähigkeit der Spekulationsverluste könne sich nur in den zum Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht bestandskräftigen Bescheiden auswirken. Zudem habe im Zeitpunkt der Auswertung des ersten Grundlagenbescheids die Versagung des Verlustausgleichs der geltenden Rechtslage entsprochen und der erstmalige Folgebescheid sei daher aus damaliger Sicht rechtmäßig gewesen. Auch wenn der erstmalige Folgebescheid nunmehr rückblickend fehlerhaft erscheine, sei er doch bestandskräftig und nicht mehr zu ändern.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung).
- 13 Das FG hat nicht weiter geprüft, ob der geänderte Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2000 zugleich eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung enthielt und damit nach § 164 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO wie eine erstmalige Feststellung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften zu werten ist. In diesem Fall sind die Besteuerungsgrundlagen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in vollem Umfang und ohne Bindung an in der Vergangenheit bereits erfolgte Übernahmen aus vorangegangenen Feststellungsbescheiden in den --mit dem Einspruch angefochtenen-- Folgebescheid vom 1. März 2001 und damit auch in den an seine Stelle tretenden Folgebescheid vom 2. Juli 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2010 zu übernehmen.
- 14 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. Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) sind u.a. für Steuerbescheide (Folgebescheide) bindend, soweit in ihnen getroffene Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 15 a) Die Bindungswirkung ergibt sich nach Inhalt und Umfang aus den "getroffenen Feststellungen" (Verfügungssätze), also dem Regelungsteil des Feststellungsbescheids. 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 in Bezug auf davon betroffene Steuerbescheide als Folgebescheide (vgl. BFH-Urteil vom 29. Februar 2012 IX R 21/10, BFH/NV 2012, 1297, unter II.1., m.w.N.).

- 16** b) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO lässt jedoch keine uneingeschränkte Aufhebung/Änderung des Folgebescheids zu, sondern nur eine der Bindungswirkung entsprechende Anpassung an den erlassenen, aufgehobenen oder geänderten Grundlagenbescheid. Die Aufgabe, den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid anzupassen, rechtfertigt keine Wiederauflösung der gesamten Steuerveranlagung; sie reicht nur so weit, wie es die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids verlangt (BFH-Urteil vom 7. Mai 2008 X R 21/05, BFH/NV 2008, 1436, unter II.1.b; Beschluss vom 24. September 2008 I B 28/08, BFH/NV 2009, 117, unter II.1.). Der Erlass, die Änderung oder die Aufhebung eines Grundlagenbescheids darf deshalb nicht zum Anlass genommen werden, für den Folgebescheid bedeutsame Besteuerungsgrundlagen zu ändern, wegzulassen oder erstmals aufzunehmen, die weder Gegenstand des Grundlagenbescheids sind noch durch seinen Regelungsinhalt beeinflusst werden. Ändert zudem ein Grundlagenbescheid einen bereits vollständig im Folgebescheid umgesetzten Grundlagenbescheid, so greift die Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nur ein, "soweit" der geänderte Feststellungsbescheid vom Regelungsgehalt über den bisherigen Grundlagenbescheid hinausgeht. Die Anpassungspflicht hinsichtlich des Folgebescheids reicht in diesem Fall auch nur so weit, wie der geänderte Grundlagenbescheid den bisherigen Grundlagenbescheid ändert. Denn nur insoweit wurde nach dem Wortlaut der Vorschrift der vorangegangene Grundlagenbescheid "aufgehoben oder geändert" (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 182 AO Rz 53; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 175 AO Rz 11; v. Wedelstädt in Beermann/ Gosch, AO § 175 AO Rz 28; BFH-Urteil vom 29. Juni 2005 X R 31/04, BFH/NV 2005, 1749, unter 1.b). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO kann eine Änderung des Folgebescheids somit nicht bewirken, soweit der (geänderte) Grundlagenbescheid bezogen auf seinen Inhalt für den Folgebescheid nur mehr als "Wiederholung" zu werten ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. Dezember 2000 X R 42/96, BFHE 194, 305, BStBl II 2001, 471, unter II.2.b, und BFH/NV 2008, 1436, unter II.1.b a.E.; Söhn in HHSp, § 182 AO Rz 50a; v. Groll in HHSp § 175 Rz 169, 172; Pahlke/Koenig/ Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 175 Rz 12).
- 17** c) Die Bindungswirkung ist jedoch unbeschränkt, wenn der geänderte Feststellungsbescheid zugleich eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz AO enthält. Nach dieser Vorschrift gilt der geänderte Feststellungsbescheid als erstmalige Feststellung und damit als erstmalige Einzelfallregelung, der kein bloß wiederholender Charakter zuzumessen ist. Die durch die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung entstandene Bindungswirkung umfasst folglich den gesamten Grundlagenbescheid. Das gilt auch dann, wenn der Vorbehalt der Nachprüfung des Grundlagenbescheids aufgehoben wird, ohne dass eine sachliche Änderung des Grundlagenbescheids erfolgt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 194, 305, BStBl II 2001, 471, unter II.2.b aa; BFH-Beschluss vom 11. April 1995 III B 74/92, BFH/NV 1995, 943; Pahlke/Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 175 Rz 14; a.A. v. Groll in HHSp, § 175 AO Rz 169). Auf die Frage, ob und in welchem Umfang Besteuerungsgrundlagen aus vorangegangenen (bestandskräftigen) Feststellungsbescheiden bereits in (bestandskräftigen) Folgebescheiden umgesetzt worden waren, kommt es in diesem Fall nicht an.
- 18** 2. An diesen Maßstäben gemessen kommt es somit entscheidungserheblich darauf an, ob mit dem geänderten Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2000 zugleich ein im Feststellungsverfahren noch geltender Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde oder nicht. Wäre mit dem geänderten Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2000 zugleich ein im Feststellungsverfahren noch geltender Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz, § 181 Abs. 1 AO aufgehoben worden, würde hinsichtlich des Folgebescheids vom 1. März 2001 und damit auch des an dessen Stelle getretenen Folgebescheids vom 2. Juli 2010 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO eine umfassende Anpassungsverpflichtung an dem gesamten, im geänderten Feststellungsbescheid enthaltenden Regelungsinhalt gelten. Wäre mit dem geänderten Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2000 hingegen nicht zugleich ein im Feststellungsverfahren noch geltender Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben worden, sondern war bereits der vorangegangene Feststellungsbescheid vom 8. Dezember 1994 endgültig, hätte das FG zu Recht eine weitergehende Änderung des Einkommensteuerbescheids für 1992 vom 2. Juli 2010 abgelehnt und zutreffend im angefochtenen Einkommensteuerbescheid lediglich Spekulationsverluste in Höhe von 4.413 DM --rechnerisch 4.411 DM-- zur Verrechnung zugelassen. Denn in diesem Fall wären aufgrund des erstmaligen Feststellungsbescheids vom 8. Dezember 1994 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1992 bereits Spekulationsverluste in Höhe von 583.967 DM nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO in die Einkommensteuerveranlagung der Kläger übernommen worden, hätten sich dort aber aufgrund der Anwendung des Verlustausgleichsverbots in § 23 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht ausgewirkt. Die Übernahme von --aufgrund der geänderten Rechtslage nunmehr ausgleichsfähigen-- Spekulationseinkünften in Höhe von 588.378 DM in der Folge des geänderten Feststellungsbescheids vom 27. Oktober 2000 könnte in diesem Fall daher nur in Höhe des Änderungsumfangs von 4.413 DM erfolgen. Denn soweit der geänderte Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2000 negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von 583.967 DM bindend feststellt, handelt es sich in diesem Fall nur um eine wiederholende Feststellung, die bereits im Bescheid vom 8. Dezember 1994 enthalten war

und die daher keine (erneute) Anpassungspflicht begründen kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 194, 305, BStBl II 2001, 471, unter II.2.b, und in BFH/NV 2008, 1436, unter II.1.b a.E.).

- 19** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob der geänderte Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2000 zugleich eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung enthielt und damit nach § 164 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO wie eine erstmalige Feststellung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften zu werten ist. Dies hat das FG durch eine Auswertung der Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und eine Beiziehung der Akten des Feststellungsverfahrens nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de