Urteil vom 27. Oktober 2020, IX R 16/19

Bekanntgabe der Prüfungsanordnung - vermögensverwaltende Personengesellschaft - Hemmung der Feststellungsfrist

ECLI:DE:BFH:2020:U.271020.IXR16.19.0

BFH IX. Senat

AO § 171 Abs 4, AO § 193 Abs 1, AO § 193 Abs 2 Nr 2, AO § 194 Abs 1, AO § 194 Abs 1 S 3, AO § 171 Abs 8 S 1, AO § 171 Abs 9, AO § 171 Abs 3, AO1977§180Abs2V § 7

vorgehend FG Köln, 04. Juli 2018, Az: 12 K 1003/17

Leitsätze

Führt das FA bei einer KG eine Außenprüfung durch, um u.a. zu prüfen, ob es sich bei den bisher festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um solche aus Gewerbebetrieb handelt, und ist das nicht der Fall, entfaltet die Prüfungsanordnung (für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffende Feststellungen) gegenüber den Kommanditisten keine den Ablauf der Feststellungsfrist hemmende Wirkung, wenn sie nur der KG (bzw. deren rechtlich identischer Rechtsnachfolgerin) bekannt gegeben und auf § 193 Abs. 1 AO gestützt worden ist.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 05.07.2018 - 12 K 1003/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren im Streitjahr (2008) als Kommanditisten an der ... GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG) beteiligt. Einzige Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung war die Beigeladene zu 1. Die KG ist 2013 in die ... GmbH (Beigeladene zu 2.) formwechselnd umgewandelt worden (eingetragen 2014).

2 Nach dem Gesellschaftsvertrag war Gegenstand der KG die Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere der Erwerb, die Vermietung und Veräußerung von Grundbesitz. Nachdem neben der Beigeladenen zu 1. auch den Klägern die Befugnis zur Geschäftsführungsbefugnis eingeräumt worden war, stellte das seinerzeit zuständige Finanzamt A (FA A) seit 2005 für die KG erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fest.

3 Die Feststellungserklärung für 2008 reichte die KG im Mai 2010 ein. Im Juni 2011 teilte die KG mit, die Einkünfte seien um 447.484,82 € höher anzusetzen. Außerdem sei die Haftungsvergütung der Komplementärin zu berücksichtigen. Insofern seien ihr Fehler unterlaufen.

4 Das seinerzeit zuständige FA A stellte die Besteuerungsgrundlagen zunächst erklärungsgemäß fest, ohne die Mitteilung der KG zu berücksichtigen. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung sowie vorläufig hinsichtlich der "Feststellung der Einkunftsart". Im Mai 2012 wies die KG noch einmal auf ihren Fehler hin und regte die Änderung an.

5 Mit Bescheid vom 22.04.2014 ordnete das nunmehr zuständige Finanzamt (Beklagte und Revisionsbeklagte --FA--) eine Außenprüfung an. Die Prüfungsanordnung war auf § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützt und an die Beigeladene zu 2. "als Gesamtrechtsnachfolgerin der ... GmbH & Co. KG" gerichtet. Prüfungsgegenstand war u.a. die

gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008. Die Prüfungsanordnung blieb unangefochten.

6 Im Zuge der 2014 begonnenen Außenprüfung wertete der Prüfer die Berichtigungsanzeige der KG aus und nahm weitere Änderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften vor. Gewerbliche Einkünfte wurden nicht festgestellt.

7 Am 05.02.2016 änderte das FA den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008, setzte die Prüfungsergebnisse um und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Einspruch und Klage, mit denen die Kläger vor allem den Ablauf der Feststellungsfrist rügten, hatten keinen Erfolg.

8 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie rügen u.a. die Verletzung von Bundesrecht (§ 171 Abs. 4 AO).

9 Die Kläger beantragen,
1. das Urteil des Finanzgerichts (FG) Köln vom 05.07.2018 - 12 K 1003/17, zugestellt am 17.07.2018, wird aufgehoben,
2. der geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 vom 05.02.2016 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13.03.2017 werden aufgehoben.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Der Senat hat die ... GmbH mit Beschluss vom 30.06.2020 anstelle der durch formwechselnde Umwandlung ohne Liquidation voll beendeten KG zum Verfahren notwendig beigeladen. Die Beigeladene zu 2. hat sich zur Sache nicht geäußert und auch keine Anträge gestellt.

12 Die Beteiligten haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung nicht zugestimmt.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung an das FG gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG hat zu Unrecht angenommen, der Ablauf der Feststellungsfrist sei gemäß § 171 Abs. 4 AO gehemmt gewesen (s. unten 1. und 2.). Die Sache ist nicht spruchreif (s. unten 3.). Im zweiten Rechtsgang wird das FG prüfen, ob der Ablauf der Feststellungsfrist aus anderen Gründen gehemmt war.

14 1. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine gesonderte (und einheitliche) Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist. Nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung, wenn die Festsetzungsfrist (Feststellungsfrist) abgelaufen ist. Die Feststellungsfrist beträgt vier Jahre (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie beginnt, wenn eine Feststellungserklärung abzugeben ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Feststellungserklärung eingereicht wird (hier: 2010). Danach wäre die Feststellungsfrist im Streitfall mit Ablauf des 31.12.2014 abgelaufen.

15 2. Der Ablauf der Feststellungsfrist war nicht nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt. Auch diese Vorschrift ist auf das Feststellungsverfahren sinngemäß anzuwenden.

16 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist der Eintritt der Hemmung nach § 171 Abs. 4 AO davon abhängig, dass die Außenprüfung aufgrund einer wirksamen Prüfungsanordnung (§ 196 AO) durchgeführt wird. Eine wirksame Prüfungsanordnung bildet den Rahmen für den Eintritt der Hemmungswirkung und bestimmt in persönlicher wie in sachlicher Hinsicht deren Reichweite. Eine unwirksame (nichtige) Prüfungsanordnung löst eine Hemmungswirkung nicht aus. Als Verwaltungsakt muss die Prüfungsanordnung inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§§ 197 Abs. 1 Satz 1, 119 Abs. 1 AO). Zu Ihrer Wirksamkeit bedarf sie der Bekanntgabe (§§ 122, 124 Abs. 1 AO).

17 aa) Die Prüfungsanordnung muss gegen die Person gerichtet sein, die als Steuerpflichtiger die Prüfung zu dulden verpflichtet ist. Wird sie dem richtigen Inhaltsadressaten wirksam bekannt gegeben, muss diese Person die

Hemmungswirkung --unter weiteren Voraussetzungen-- gegen sich gelten lassen. Findet die Prüfung bei mehreren Personen statt, tritt die Hemmungswirkung ungeachtet der gebotenen *einheitlichen* Feststellung grundsätzlich nur bei den Personen ein, denen die Prüfungsanordnung als Inhaltsadressat wirksam bekannt gegeben worden ist. Personen, an die (zu Recht oder zu Unrecht) eine Prüfungsanordnung nicht gerichtet war, werden nicht erfasst (vgl. nur BFH-Urteil vom 25.04.2006 - X R 42/05, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220). Ihnen gegenüber ist die Prüfungsanordnung nicht wirksam geworden. Aus dem Senatsurteil vom 16.06.2015 - IX R 51/14 (BFHE 251, 98, BStBl II 2016, 13), das zu einem Gesamtobjekt i.S. von § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung vom 19.12.1986 (BGBl I 1986, 2663) --V zu § 180 Abs. 2 AO-- ergangen ist und auf Besonderheiten des § 7 V zu § 180 Abs. 2 AO beruht, ergibt sich insofern nichts anderes. Die dortigen Grundsätze sind über die besondere Konstellation hinaus nicht verallgemeinerbar.

18 bb) Die Prüfungsanordnung muss außerdem den Gegenstand der Prüfung klar und eindeutig bezeichnen (§§ 196, 194 Abs. 1 Satz 2 AO). In sachlicher Hinsicht erstreckt sich die Hemmungswirkung grundsätzlich nur auf die in der Prüfungsanordnung bestimmten Prüfungsgegenstände (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO: "Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt"; vgl. zuletzt etwa BFH-Urteil vom 18.05.2017 - III R 20/14, BFHE 259, 188, BStBl II 2017, 1167). Mögliche Gegenstände einer Außenprüfung sind nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO vor allem bestimmte Steuerarten, Besteuerungszeiträume oder bestimmte Sachverhalte. Danach kann eine Außenprüfung z.B. auch auf die Frage beschränkt werden, ob der Steuerpflichtige einen Gewerbebetrieb unterhält oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (BFH-Urteil vom 23.10.1990 - VIII R 45/88, BFHE 163, 98, BStBl II 1991, 278). Dann tritt auch nur insoweit Ablaufhemmung ein (vgl. BFH-Beschluss vom 03.02.2003 - VIII B 39/02, BFH/NV 2003, 1028). Bei sinngemäßer Anwendung dieser Vorschriften auf das Feststellungsverfahren kommt eine Außenprüfung vor allem wegen bestimmter Besteuerungsgrundlagen in Betracht (vgl. § 194 Abs. 1 Satz 3 AO: "die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen"; BFH-Urteil vom 04.04.1989 - VIII R 265/84, BFHE 156, 371, BStBl II 1989, 593). Wird die Außenprüfung (ohne sachliche Einschränkung) wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für einen bestimmten Feststellungszeitraum angeordnet, erstreckt sie sich auf alle Besteuerungsgrundlagen, die Inhalt des Feststellungsbescheids sein können. Nach ständiger Rechtsprechung kann etwa ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (BFH-Urteil vom 02.10.2018 - IV R 24/15, BFH/NV 2019, 516). Zwar hat die Rechtsprechung die rechtliche Selbständigkeit der jeweiligen Besteuerungsgrundlagen bisher in erster Linie in Bezug auf die Bestandskraft bejaht. Für die Teilverjährung kann jedoch nichts anderes gelten (vgl. auch BFH-Urteile vom 12.12.2013 - IV R 33/10, BFH/NV 2014, 665, Rz 38, und vom 12.04.2016 - VIII R 24/13, BFH/NV 2016, 1537, Rz 23). Voraussetzung dafür ist dann jedoch, dass die Prüfung von vornherein auf bestimmte Besteuerungsgrundlagen beschränkt worden ist.

19 cc) Der in der Prüfungsanordnung bestimmte Inhaltsadressat und der jeweilige Prüfungsgegenstand müssen außerdem in der Weise zusammenpassen, dass der Inhaltsadressat die Prüfung gerade wegen der in der Prüfungsanordnung bezeichneten Gegenstände zu dulden verpflichtet ist (§ 194 Abs. 1 AO: "Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen"). Eine durch Bekanntgabe an den (unrichtigen) Inhaltsadressaten zunächst wirksam gewordene Prüfungsanordnung entfaltet allerdings diesem gegenüber Hemmungswirkung, soweit sie nicht von ihm erfolgreich angefochten worden ist (vgl. Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 171 AO Rz 84, m.w.N.; Paetsch in Gosch, AO § 171 Rz 62; BeckOK AO/Fink, 14. Ed. [01.10.2020], AO § 171 Rz 172; Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 35). Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall (richtiger Inhaltsadressat, falscher Gegenstand).

20 b) Nach § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung u.a. zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten. Sie ist auch zulässig, wenn erst festgestellt werden soll, ob der Steuerpflichtige einen gewerblichen Betrieb unterhält (BFH-Urteile in BFHE 163, 98, BStBl II 1991, 278, und BFH-Beschluss vom 02.03.1999 - I B 132/98, BFH/NV 1999, 1183). Unterhält eine Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb, ist sie selbst Prüfungssubjekt und damit Inhaltsadressatin der Prüfungsanordnung nicht nur für die Steuern, die sie persönlich schuldet (Umsatzsteuer, Gewerbesteuer), sondern auch für die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ihrer Gesellschafter (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 12.02.2015 - IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832). Die Prüfungsanordnung ist dann (nur) der Gesellschaft bzw. ihrem Bevollmächtigten bekannt zu geben (BFH-Urteil vom

08.06.2017 - IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053). Einer Bekanntgabe an die Gesellschafter bedarf es nicht. Deren Verhältnisse sind kraft Gesetzes Gegenstand der Prüfung (bei der Gesellschaft), soweit sie für die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen von Bedeutung sind (§ 194 Abs. 1 Satz 3 AO). Erfasst werden davon insbesondere Einlagen und Entnahmen, das Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie Veräußerungsvorgänge. Nicht erfasst werden z.B. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, da für diese die Gesellschaft nicht Prüfungssubjekt sein kann (s. unten und Schallmoser in HHSp, § 194 AO Rz 71). Darüber hinaus kann die Prüfung auf die (sonstigen) steuerlichen Verhältnisse der (oder einzelner) Gesellschafter erstreckt werden, sofern dies zweckmäßig ist (§ 194 Abs. 2 AO). Dabei handelt es sich aber um eine eigenständige Außenprüfung, die lediglich aus Gründen der Verfahrensökonomie mit der Prüfung der Gesellschaft verbunden werden darf (BFH-Beschluss vom 12.01.2006 - XI B 43/05, juris). In diesem Fall bedarf es einer ausdrücklichen Anordnung auch gegenüber dem Gesellschafter und der Bekanntgabe an diesen (§ 197 Abs. 1 Satz 3 AO).

21 c) Bei anderen als den in § 193 Abs. 1 AO bezeichneten Steuerpflichtigen ist eine Außenprüfung u.a. zulässig, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist (§ 193 Abs. 2 Nr. 2 AO). Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats kann eine Personengesellschaft, soweit sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, nicht Subjekt einer Außenprüfung sein (BFH-Urteile vom 25.09.1990 - IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120, und vom 18.10.1994 - IX R 128/92, BFHE 176, 298, BStBl II 1995, 291: Vermögensteuer). Die Außenprüfung ist insoweit bei den Gesellschaftern durchzuführen, auch wenn die Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt werden. Richtige Inhaltsadressaten der Prüfungsanordnung sind in diesem Fall die Gesellschafter, die an den gemeinschaftlich erzielten Einkünften beteiligt sind. Ihnen ist die Prüfungsanordnung auch bekannt zu geben (so auch Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 197 5.2.2).

22 d) Nach diesen Maßstäben war die Feststellungsverjährung aufgrund der an die KG adressierten und nur dieser bekannt gegebenen Prüfungsanordnung gegenüber den Klägern nicht gehemmt.

23 aa) Zwar war die auf § 193 Abs. 1 AO gestützte Prüfungsanordnung vom 22.04.2014, soweit sie sich u.a. auf die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2008 bezog, in sachlicher Hinsicht nicht beschränkt. Das FA konnte deshalb unstreitig nicht nur die Einkünftequalifikation (Feststellung, ob die KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte), sondern auch die Höhe der Einkünfte und andere Besteuerungsgrundlagen einer Prüfung unterziehen, soweit sie Gegenstand des Gewinnfeststellungsbescheids sein konnten.

24 bb) In persönlicher Hinsicht war die Hemmungswirkung jedoch auf die KG bzw. deren rechtlich identische Nachfolgerin beschränkt. Den Klägern gegenüber trat dagegen die Hemmungswirkung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nicht ein, da ihnen die Prüfungsanordnung nicht als Inhaltsadressaten bekannt gegeben worden ist. Ihnen gegenüber entfaltet die Prüfungsanordnung mithin von vornherein keine Wirkung. Sie konnte deshalb für die Kläger auch nicht den Lauf der Verjährungsfrist hemmen.

25 cc) Anders wäre dies nur, wenn und soweit die Außenprüfung ergeben hätte, dass die KG im Streitjahr gewerbliche Einkünfte erzielte. Insoweit wäre die Verjährung auch bei den Gesellschaftern gehemmt gewesen und hätte das FA die Prüfungsergebnisse mit Wirkung für und gegen die Gesellschafter umsetzen können. Auf die fehlende Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bei den Klägern wäre es dann nicht angekommen, denn insoweit hätte die Bekanntgabe gegenüber der Gesellschaft als (alleinigem) Prüfungssubjekt genügt. In sachlicher Hinsicht hätten die Kläger (als Dritte) dann auch hinnehmen müssen, dass sich die Prüfung (im Rahmen der gewerblichen Einkünfte) auf ihre persönlichen Verhältnisse erstreckt, soweit sie für die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen von Bedeutung sind (§ 194 Abs. 1 Satz 3 AO).

26 dd) Der Streitfall liegt jedoch anders. Die Prüfung von Vermietungseinkünften war von dem durch die Prüfungsanordnung vorgegebenen Rahmen (Anordnung gemäß § 193 Abs. 1 AO, Bekanntgabe nur an die Gesellschaft) nicht (mehr) gedeckt. § 194 Abs. 1 Satz 3 AO sieht dies nicht vor (vgl. Schallmoser in HHSp, § 194 AO Rz 71), und eine andere Rechtsgrundlage ist nicht ersichtlich. In dem der Prüfung zugrunde liegenden Feststellungsbescheid hatte das FA erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt. Das FA hätte deshalb die Prüfung von vornherein auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO stützen und die Prüfungsanordnung den Gesellschaftern bekannt geben müssen (ebenso: BeckOK AO/Fink, 14. Ed. [01.10.2020], AO § 171 Rz 170). Zwar war auch die Frage der Einkunftsart offen. Dies hätte das FA dazu veranlassen können und, wenn sich die Hinweise verdichtet hätten, auch veranlassen müssen, die Prüfung darüber hinaus auf die KG zu erstrecken (vgl. AEAO zu § 197 5.3) und die Prüfungsanordnung auch der KG bekannt zu geben (vgl. auch AEAO zu § 197 5.2.2 am Ende). Das ist jedoch nicht geschehen.

27 e) Das FG ist teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.

28 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat ausdrücklich offengelassen, ob der Ablauf der Feststellungsfrist möglicherweise auch nach § 171 Abs. 8 AO oder wegen eines Änderungsantrags nach § 171 Abs. 3 AO gehemmt war.

29 Für die Beseitigung der Ungewissheit i.S. von § 171 Abs. 8 Satz 1 AO kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das FA davon positive Kenntnis hat (vgl. BFH-Urteil vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335). Welche Hilfstatsachen im Streitfall zur abschließenden Beurteilung der Einkünftequalifikation unsicher waren und der Feststellung durch die Außenprüfung bedurften, wird das FG ebenso bestimmen müssen wie den Zeitpunkt, zu dem sie für das FA erkennbar feststanden. Insofern wird es eher nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Außenprüfung (Datum des Prüfungsberichts) ankommen. Das Gesetz stellt auf die Kenntnis von Tatsachen ab. Das FG wird deshalb anhand der Akten und ggf. weiterer Beweismittel aufklären und beurteilen müssen, an welchem Tag während der noch nicht abgeschlossenen Außenprüfung aufgrund welcher auf diesen Tag zu datierender tatsächlicher Feststellungen, von denen das FA Kenntnis hatte, gewiss war, dass die KG im Streitjahr keine gewerblichen Einkünfte erzielt hatte. Sollte sich dabei herausstellen, dass die Jahresfrist gemäß § 171 Abs. 8 Satz 1 AO durch den geänderten Feststellungsbescheid nicht gehalten worden ist, wäre der Klage stattzugeben.

30 Eine Hemmung nach § 172 AO i.V.m. § 171 Abs. 3 AO kann nicht darin gesehen werden, dass die KG frühzeitig ihre Feststellungserklärung berichtigt und auf einen Fehler zu ihren Gunsten aufmerksam gemacht hat. Dieser Sachverhalt unterfällt vorrangig § 171 Abs. 9 AO (Berichtigung nach § 153 AO) und hätte nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG den Eintritt der Feststellungsverjährung nicht gehemmt.

31 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de