Urteil vom 18. November 2020, I R 25/18

Besteuerung des Einbringungsgewinns II

ECLI:DE:BFH:2020:U.181120.IR25.18.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 21 Abs 1 S 2, UmwStG 2006 § 22 Abs 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2007 , UmwG § 190

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. Juli 2018, Az: 2 K 406/16

Leitsätze

1. Nach § 22 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 gilt zwar die Veräußerung der im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs erhaltenen Anteile als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Rückwirkungsfiktion). Die Korrektur eines bereits bestandskräftig gewordenen Steuerbescheids zur Erfassung eines durch die Veräußerung ausgelösten Einbringungsgewinns II gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setzt aber des Weiteren voraus, dass der Veräußerungstatbestand nach Erlass des zu ändernden Bescheids verwirklicht worden ist.

2. Wird die übernehmende Kapitalgesellschaft innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, führt dies zu einer Veräußerung des eingebrachten Anteils i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10.07.2018 - 2 K 406/16 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die einem qualifizierten Anteilstausch nachfolgende formwechselnde Umwandlung der übernehmenden Gesellschaft einen Einbringungsgewinn II auslöst.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Alleingesellschafterin der C GmbH, D Alleingesellschafter einer spanischen Kapitalgesellschaft (B SLU). Die genannten Personen kamen überein, ihre jeweiligen Beteiligungen in einer gemeinsamen Holdinggesellschaft zusammenzuführen. Zu diesem Zweck brachten sie ihre Geschäftsanteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum ...09.2007 in die B GmbH ein (qualifizierter Anteilstausch). Steuerlich setzte diese die eingebrachten Geschäftsanteile gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr (2007) geltenden Fassung (UmwStG 2006) mit einem Wert an, der unterhalb des gemeinen Werts lag.

3 Zum ...08.2008 wurde die B GmbH gemäß § 190 des Umwandlungsgesetzes in die B OHG formwechselnd umgewandelt. Die Eintragung des Formwechsels im Handelsregister erfolgte am ...09.2008. Steuerlich wurde der Formwechsel gemäß § 9 i.V.m. §§ 3 ff. UmwStG 2006 zu Buchwerten vollzogen.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erblickte im Formwechsel eine innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist vollzogene Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006, änderte deshalb den

gegenüber der Klägerin für das Jahr 2007 ergangenen Einkommensteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) und erfasste auf diese Weise einen Einbringungsgewinn II. Den Einspruch gegen den Bescheid wies das FA ebenso zurück wie den von der Klägerin gestellten Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen.

5 Die Klage blieb erfolglos. Das Hessische Finanzgericht (FG) beanstandete weder die geänderte Steuerfestsetzung noch die Entscheidung des FA zur beantragten Billigkeitsmaßnahme (Urteil vom 10.07.2018 - 2 K 406/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 941).

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung sachlichen Rechts.

7 Sie beantragt,
unter Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und der Einspruchsentscheidung vom 03.02.2016 den Bescheid für 2007 über Einkommensteuer vom 18.07.2014 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2007 ohne Ansatz eines Einbringungsgewinns II festgesetzt wird;

hilfsweise unter Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und der Einspruchsentscheidung vom 03.02.2016 das FA zu verpflichten, die Einkommensteuer für 2007 aus Billigkeitsgründen ohne Berücksichtigung eines Einbringungsgewinns II festzusetzen.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Das angegriffene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass der gegenüber der Klägerin ergangene bestandskräftige Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16.04.2010 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden durfte, um einen Einbringungsgewinn II zu erfassen. Ob die Änderung dieses Bescheids auf der Grundlage einer anderen Korrekturnorm zulässig ist, kann der Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht entscheiden.

10 1. Soweit im Rahmen eines Anteilstauschs i.S. des § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft veräußert werden und der Einbringende keine durch § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) begünstigte Person ist, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen gemäß § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu versteuern (Einbringungsgewinn II). Aus der in § 22 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 angeordneten entsprechenden Anwendung des § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 folgt, dass die Veräußerung der erhaltenen Anteile insoweit als rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gilt.

11 2. Das FG ist davon ausgegangen, dass der Formwechsel der B GmbH in die B OHG eine den Einbringungsgewinn II auslösende Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 darstelle und das FA verfahrensrechtlich ermächtigt gewesen sei, den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 16.04.2010 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Dies hat die Vorinstanz damit begründet, dass aufgrund der in § 22 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 angeordneten Fiktion unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses stets eine Änderungsmöglichkeit bestehe und zwar ohne Rücksicht darauf, ob das die Besteuerung des Einbringungsgewinns II auslösende Ereignis vor oder nach dem Erlass des erstmaligen Steuerbescheids liege.

12 Dem ist nicht zu folgen. Die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen fingieren lediglich, dass die Veräußerung der erhaltenen Anteile ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt. Sie entbinden nicht von der Prüfung der weiteren Voraussetzungen dieser Korrekturnorm.

13 a) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setzt nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung voraus, dass das Ereignis, dem steuerliche Rückwirkung zukommt, nachträglich eingetreten ist. Konnte das Ereignis bereits bei Erlass des zu ändernden Bescheids berücksichtigt werden, greift die Änderungsnorm nicht ein (vgl. Senatsurteil vom 10.07.2002 - I R 69/00, BFH/NV 2002, 1545; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.07.2008 - IX R 79/06, BFHE 222, 464,

BStBl II 2009, 227; vom 25.02.2009 - IX R 95/07, BFH/NV 2009, 1393, und BFH-Beschluss vom 13.05.2005 - VIII B 205/03, BFH/NV 2005, 1741). War das fragliche Ereignis den Finanzbehörden bei Erlass des Bescheids nicht bekannt, kommt eine Korrektur gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Danach schließen sich die Anwendungsbereiche der genannten Änderungstatbestände wechselseitig grundsätzlich aus (BFH-Urteil vom 19.04.2005 - VIII R 68/04, BFHE 209, 476, BStBl II 2005, 762).

14 Im Streitfall ist der vom FG als Anteilsveräußerung qualifizierte Formwechsel im September 2008 im Handelsregister eingetragen worden und hätte somit bei Erlass des Einkommensteuerbescheids vom 16.04.2010 berücksichtigt werden können. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist danach im Streitfall nicht einschlägig.

15 Hätte das FA bei Erlass dieses Bescheids allerdings keine Kenntnis vom Formwechsel gehabt, dann wäre grundsätzlich der Anwendungsbereich des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO eröffnet.

16 b) Die umwandlungssteuerrechtlichen Normen führen zu keinem anderen Ergebnis. Nach ihrem Wortlaut ordnen sie allein an, dass eine Veräußerung als rückwirkendes Ereignis gilt. Durch diese Fiktion ist der Rechtsanwender von der im Einzelfall schwierigen Prüfung entbunden, ob einem Ereignis steuerliche Rückwirkung zukommt, da bei Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung die etwaige steuerliche Rückwirkung aus dem Sinn der jeweiligen materiellen Einzelsteuernorm abgeleitet werden muss (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 28.03.2018 - I R 90/15, BFH/NV 2018, 1094, m.w.N.). Eine darüber hinausgehende Wirkung vermag der Senat der gesetzlichen Fiktion in § 22 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 nicht zu entnehmen. Die vom FG zitierten Literaturstimmen stützen dessen Rechtsauffassung nicht. Auch sonst sprechen keine Sachgründe für das Regelungsverständnis des FG. So kommt es insbesondere zu keiner Lücke im gesetzlichen Korrektursystem, die eine extensive Interpretation des § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 rechtfertigen könnte. Denn bei fehlender Kenntnis des für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen Finanzamts von einem zur Zeit der Veranlagung bereits erfolgten Veräußerungsvorgang ist eine Änderung des Steuerbescheids gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich zulässig. Soweit das FA ausführt, dass es sich bei der Bezugnahme auf § 175 AO um einen bloßen Rechtsfolgenverweis handele, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Denn das von der ständigen BFH-Rechtsprechung geforderte Merkmal der Nachträglichkeit des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses dient der systematischen Abgrenzung der Änderungsnormen --§ 173 AO einerseits, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO andererseits-- und bezieht hieraus seine sachliche Rechtfertigung.

17 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Formwechsel ist entgegen der Auffassung der Klägerin als Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu qualifizieren, so dass eine Klagestattgabe ausscheidet (nachfolgend unter a). Der Senat kann aber auch nicht durch Klageabweisung selbst in der Sache entscheiden. Denn dies würde das Eingreifen einer Korrekturnorm voraussetzen, was der Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht prüfen kann (nachfolgend unter b).

18 a) Der Formwechsel stellt eine Veräußerung des eingebrachten Anteils an der C GmbH durch die B GmbH dar.

19 aa) Unter einer Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 ist --jedenfalls soweit unmittelbare Veräußerungen betroffen sind-- grundsätzlich die Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen. Zudem folgt aus dem Umstand, dass durch die --wenn auch negative-- Bezugnahme auf § 8b Abs. 2 KStG dessen Definition des Veräußerungsgewinns --und damit auch der Begriff des Veräußerungspreises-- für die Anwendung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 vorausgesetzt wird und zugleich in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 die entsprechende Anwendung des § 22 Abs. 2 Sätze 1 bis 5 UmwStG 2006 für die unentgeltliche Übertragung durch die übernehmende Gesellschaft angeordnet wird, dass die Veräußerung entgeltlich --d.h. gegen eine Gegenleistung-- erfolgen muss. Tauschähnliche Vorgänge sind einer Veräußerung des von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 angesprochenen eingebrachten Anteils gleichzustellen (vgl. Senatsurteil vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45, m.w.N.).

20 Aus diesem Grund hat der Senat die Aufwärtsverschmelzung einer Tochter- auf die Muttergesellschaft aus Sicht der Muttergesellschaft als Veräußerung qualifiziert, obgleich diese im Gegenzug für das erhaltene Vermögen (der Tochtergesellschaft) keine unmittelbare Gegenleistung an die "untergehende" Tochtergesellschaft gewährt, aber in einer dem Tausch ähnlichen Weise mit dem Untergang ihrer bisherigen Beteiligung an der Tochtergesellschaft einen "Preis" gezahlt hat (Senatsurteil in BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45). Die Qualifikation einer Sacheinbringung gegen Gewährung von Rechten an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft als tauschähnlicher Vorgang beruht auf ähnlichen Wertungen. Auch hier tritt an die Stelle einer im Gegenzug für das erhaltene Vermögen "vollwertigen" Gegenleistung durch die Kapitalgesellschaft die "bloße" Einräumung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, deren Vermögen durch den Wert der eingebrachten Gegenstände erhöht wurde (BFH-Urteil

vom 23.01.1986 - IV R 335/84, BFHE 146, 236, BStBl II 1986, 623; Senatsurteil vom 16.02.1996 - I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342). Vielfach hat der BFH auch sonstige Umwandlungen, insbesondere den Formwechsel, als tauschähnlich und damit als Veräußerungsvorgänge qualifiziert (BFH-Urteil vom 23.01.2002 - XI R 48/99, BFHE 198, 124, BStBl II 2002, 875; Senatsurteile vom 19.10.2005 - I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568; vom 25.11.2014 - I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, jeweils zum Formwechsel).

21 bb) Nach diesen Maßgaben ist auch der streitgegenständliche Formwechsel als tauschähnlicher Vorgang hinsichtlich des eingebrachten Anteils an der C GmbH zu werten. Denn dieser Anteil geht aus steuerrechtlicher Sicht zusammen mit dem sonstigen Vermögen der B GmbH auf die B OHG, mittelbar auf deren Gesellschafter, und damit auf andere Rechtsträger über. Als "Gegenleistung" verlieren dessen Gesellschafter zugleich ihre bisherige Beteiligung an der B GmbH (gleicher Auffassung z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 22.07 i.V.m. Rz 00.02; Pung, GmbH-Rundschau 2012, 158; vgl. auch BTDrucks 16/2710, S. 47; a.A. z.B. Hageböke, Der Konzern 2020, 6; Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 22 Rz 140; Blümich/Nitzschke, § 22 UmwStG 2006 Rz 38c; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 22 UmwStG Rz 41). Die geforderte, aber auch ausreichende "Ähnlichkeit" mit einem Tausch bedingt, dass die Transaktion nicht sämtliche Merkmale eines "vollwertigen" Austauschs von Leistung und Gegenleistung bei beiden Transaktionsbeteiligten aufweisen muss. Ansonsten würde es sich ohnehin um einen Tausch --und nicht um einen tauschähnlichen Vorgang-- handeln. Deshalb ist es im Streitfall für die Annahme eines tauschähnlichen Geschäfts nicht schädlich, dass der Formwechsel aus Sicht der B GmbH "lediglich" zu einer Übertragung von Vermögen (auf die B OHG und mittelbar deren Gesellschafter) und aus Sicht des Empfängers dieses Vermögens zu einem Vermögenserwerb und zugleich zu einer "Gegenleistung" in Gestalt des Verlusts der bisherigen Kapitalgesellschaftsbeteiligung kommt.

22 cc) Entgegen der Auffassung der Revision kommt im Streitfall eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 nicht in Betracht.

23 aaa) Mit § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 will der Gesetzgeber sicherstellen, dass die im Zeitpunkt des Anteilstauschs in den eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteilen ruhenden stillen Reserven, die in der Hand des Einbringenden nach Maßgabe des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) steuerverstrickt waren, bei einer binnen sieben Jahren erfolgten Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft der Besteuerung unterliegen (vgl. Senatsurteil vom 11.07.2019 - I R 13/18, BFHE 266, 272). Zu einer solchen Besteuerung der nämlichen stillen Reserven könnte es ohne die Regelung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 nicht kommen. Denn bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft hätte der Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile gemäß § 8b Abs. 2 KStG grundsätzlich außer Ansatz zu bleiben. Der Revision ist zwar zuzugeben, dass es hinsichtlich der steuerlichen Verstrickung der stillen Reserven durch den streitgegenständlichen Formwechsel zu keiner Verbesserung des steuerlichen Status gekommen ist (zum Verständnis der Statusverbesserung vgl. z.B. Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 22 Rz 169). Denn die stillen Reserven im Anteil an der C GmbH unterlagen vor dem Anteilstausch dem Besteuerungsregime des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 EStG. Durch den Anteilstausch kam es zur sperrfristbegründenden Statusverbesserung im Hinblick auf die in die B GmbH eingebrachten Anteile, die jetzt im Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG lagen. Nach dem zu Buchwerten vollzogenen Formwechsel befand sich in der Hand der Klägerin aber wieder ein Anteil, der dem Teileinkünfteverfahren unterworfen ist. Die eingebrachten Anteile sind daher, um mit den Worten der Revision zu sprechen, "schlicht in den steuerlichen Status vor der sperrfristauslösenden Einbringung zurück" gefallen.

24 bbb) Im Streitfall kommt es aber im Zuge des Formwechsels zu einem Transfer stiller Reserven zwischen der Klägerin und dem Mitgesellschafter D. Denn zunächst standen die stillen Reserven in den Anteilen an der B SLU und der C GmbH den jeweiligen Anteilsinhabern jeweils "exklusiv" zu. Es handelte sich also um bestimmte stille Reserven, die von einem Steuersubjekt leistungsfähigkeitserhöhend erwirtschaftet worden und diesem steuerlich persönlich zuzurechnen waren (zu dieser Subjektbindung der stillen Reserven vgl. Senatsurteil vom 30.05.2018 - I R 31/16, BFHE 262, 45, BStBl II 2019, 136). Diese nämlichen stillen Reserven eines bestimmten Steuerrechtssubjekts hat der Gesetzgeber im Blick, wenn er nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 deren rückwirkende Besteuerung zum Einbringungszeitpunkt anordnet. Nach dem Anteilstausch waren die Klägerin und der Mitgesellschafter D an der B GmbH beteiligt und damit wechselseitig auch an den stillen Reserven der nunmehr zum Betriebsvermögen dieser GmbH gehörenden Anteile an der B SLU und der C GmbH. Nach Vollzug des Formwechsels blieb diese wechselseitige "Beteiligung" an den stillen Reserven des jeweils anderen Gesellschafters erhalten. Der Senat könnte einer teleologischen Reduktion des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 jedoch nur unter der Prämisse nähertreten, dass es zu keinem solchen interpersonellen Transfer von stillen Reserven kommt. Das ist bei Einpersonengesellschaften denkbar, in der Konstellation des Streitfalls aber nicht.

25 dd) § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG 2006, wonach die Regelungen über die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nicht anzuwenden sind, wenn der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat, ist im Streitfall nicht anzuwenden. Der Senat folgt insoweit der Auffassung des FG im angegriffenen Urteil. Danach geht aus dem Gesetzeswortlaut "veräußert hat" klar hervor, dass § 22 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 1 UmwStG 2006 nur eingreift, wenn der Einbringende (hier: die Klägerin) den erhaltenen Anteil (hier: an der B GmbH) zeitlich vor der sperrfristverletzenden Veräußerung des eingebrachten Anteils (hier: an der C GmbH) durch die übernehmende Kapitalgesellschaft (hier: die B GmbH) veräußert hat (Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 22 Rz 482). Auch wenn der Formwechsel, wofür einiges spricht, aus Sicht der Klägerin als Veräußerung des erhaltenen Anteils an der B GmbH zu qualifizieren wäre, ist im Streitfall zu konstatieren, dass diese Veräußerung zeitlich nicht vor der durch den Formwechsel bewirkten Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die B GmbH erfolgt ist. Auch im Übrigen hat die Klägerin nicht über den erhaltenen Anteil an der B GmbH verfügt.

26 b) Obgleich hiernach der Formwechsel als Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu qualifizieren ist, kann der Senat nicht durcherkennen und die Klage abweisen.

27 Zwar ist materiell-rechtlich vom Vorliegen eines Einbringungsgewinns II auszugehen. Dieser Gewinn könnte jedoch nur dann im Einkommensteuerbescheid 2007 erfasst werden, wenn die Voraussetzungen einer Korrekturnorm erfüllt wären. Wie oben ausgeführt, scheidet § 175 Abs. 1 AO als Rechtsgrundlage aus. Es kommt aber im Streitfall die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Ob sämtliche Voraussetzungen dieser Regelung erfüllt sind und ob, wie von der Klägerin bereits vorgerichtlich geltend gemacht, das FA seine Amtsermittlungspflicht verletzt hat, sind Fragen, die wiederum zuvörderst vom FG im zweiten Rechtsgang in rechtlicher wie tatsächlicher Hinsicht zu prüfen sein werden.

28 4. Auch hinsichtlich des Billigkeitsantrages besteht keine Spruchreife. Die Klägerin hat diesbezüglich lediglich hilfsweise einen Revisionsantrag gestellt. Da die Revision aber bereits im Hauptantrag Erfolg hat, dies zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache führt und der Haupt- und der Hilfsantrag auf einem einheitlichen Sachverhalt beruhen, musste der Senat über den Hilfsantrag nicht entscheiden (vgl. Senatsurteil vom 26.02.2014 - I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544; BFH-Urteil vom 24.08.1972 - VIII R 21/69, BFHE 107, 202, BStBl II 1973, 55).

29 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de