

# Urteil vom 25. März 2021, VIII R 47/18

## Zur Annahme von Sonderbetriebseinnahmen bei Stipendiengewährung an die Mitunternehmer einer GbR

ECLI:DE:BFH:2021:U.250321.VIIIR47.18.0

BFH VIII. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 18 Abs 4 S 2, AO § 173 Abs 1, AO § 179 Abs 3, EStG VZ 2010 , EStG § 3 Nr 44

vorgehend FG Münster, 12. April 2018, Az: 14 K 3906/14 F

## Leitsätze

1. Das einem Mitunternehmer gewährte Stipendium ist als Sonderbetriebseinnahme i.S. des. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG zu erfassen, wenn die durch das Stipendium geförderte Tätigkeit des Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerschaft mit deren Mitteln betrieben wird.
2. Der Grundsatz von Treu und Glauben hindert das FA nicht daran, Stipendienzahlungen, die es bei der Einkommensteuerveranlagung eines Mitunternehmers (rechtsirrig) als steuerfreie Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 44 EStG angesehen hat, später in einem gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 173 Abs. 1 AO geänderten Feststellungsbescheid als Sonderbetriebseinnahmen des Mitunternehmers zu erfassen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.04.2018 - 14 K 3906/14 F aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zu 1. und zu 2. waren jeweils zur Hälfte an einer GbR beteiligt. Die GbR, die im Jahr 2008 gegründet worden war und sich mit Softwareentwicklung befasste, ermittelte ihren Gewinn im Jahr 2010 (Streitjahr) durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Sie wurde --wie sich aus dem vom Finanzgericht (FG) ausdrücklich in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht vom 15.03.2013 ergibt-- mit notariellem Vertrag vom ...2012 rückwirkend zum 01.01.2012 in die 2011 neu gegründete B-GmbH eingebracht.
- 2 Die Kläger hatten am 30.03.2010 mit der Universität C (Universität) jeweils Stipendiatenverträge geschlossen, nach denen sie als Teil des Programms "Existenzgründungen aus der Wissenschaft (EXIST)" für die Zeit vom 01.04.2010 bis zum 31.03.2011 ein Stipendium erhielten. Die Stipendien sollten der Entwicklung und Realisierung eines Gründungsvorhabens dienen, in dessen Fokus die Entwicklung einer ...Software ... stand. Dazu sollte --wie es in den jeweiligen Stipendiatenverträgen hieß-- ein Forschungsprototyp der Universität von den Gründern --den Klägern-- basierend auf aktueller Internet-Technologie zu einem marktreifen Produkt ausgearbeitet werden.
- 3 Die Stipendien sollten den Existenzgründern ermöglichen, sich ganz der Verfolgung und Realisierung der Gründungsidee zu widmen. Die Stipendien stellten --so die Stipendiatenverträge-- weder Vergütungen i.S. des § 611 des Bürgerlichen Gesetzbuchs noch Arbeitsentgelt i.S. des § 14 des Vierten Buchs Sozialgesetzbuch dar, sondern dienten lediglich der Sicherung des Lebensunterhalts und einer angemessenen Absicherung gegen das finanzielle Risiko von Krankheit des Existenzgründers während der Phase der Weiterverfolgung und Realisierung der

Gründungsidee (§ 2 der Verträge). Gemäß § 3 der Stipendiatenverträge oblagen den Existenzgründern verschiedene Pflichten, deren Erfüllung Voraussetzung für die Auszahlung der Stipendien war (§ 5 der Verträge). Die Gründung und Aufnahme der geplanten Geschäftstätigkeit während der Förderung war zulässig, allerdings durfte diese bei Beginn des Stipendiums noch nicht erfolgt sein.

- 4 Die den Klägern gewährten Stipendien kamen im Streitjahr (Kläger zu 1.: 18.000 €/Kläger zu 2.: 16.800 €) sowie im Jahr 2011 (je 6.000 €) zur Auszahlung.
- 5 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für das Streitjahr, die die GbR im Oktober 2011 einreichte, wurden die an die Kläger erfolgten Stipendienzahlungen nicht angegeben. Dementsprechend waren die Zahlungen in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid) für das Streitjahr vom 18.11.2011, den das Finanzamt A (FA A) erlassen hatte, nicht berücksichtigt worden. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. Allerdings erklärten die Kläger die Einkünfte aus den Stipendien in ihren Einkommensteuererklärungen für das Streitjahr. Das zuständige FA A behandelte die Stipendienzahlungen in den Einkommensteuerbescheiden 2010 vom 15.02.2012 bzw. 08.03.2012 als steuerfreie Einnahme.
- 6 In einer aus Anlass der Betriebsaufgabe bei der GbR durch das FA A durchgeführten Außenprüfung gelangte die Prüferin zu der Auffassung, die Stipendien seien als Sonderbetriebseinnahmen der Kläger zu erfassen. Der bestandskräftige Feststellungsbescheid 2010 sei gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zu ändern. Das FA A folgte dieser Auffassung und erließ am 17.05.2013 einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem es dem Kläger zu 1. Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 18.000 € und dem Kläger zu 2. Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 16.800 € zurechnete. Das FA A gab den Bescheid vom 17.05.2013 an den Kläger zu 2. als Empfangsbevollmächtigten für "Firma ... GbR" bekannt.
- 7 Hiergegen legte der Steuerberater der GbR mit Schreiben vom 17.06.2013, in dessen Betreffzeile er die "Firma ... GbR" nennt, "im Auftrag meiner Mandantin" Einspruch ein. Nach Abgabe an den hierfür zuständigen Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) wies dieser den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 03.11.2014).
- 8 Die hiergegen gerichtete Klage erhob der damalige Prozessbevollmächtigte der Kläger unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung vom 03.11.2014 "aufgrund nachzureichender Vollmacht des Herrn [Kläger zu 1.] ... und des Herrn [Kläger zu 2.] ... - Kläger -". Zur Begründung verwies er darauf, dass die Einbeziehung der Stipendien gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße. Das FA A habe die Stipendien im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Kläger als steuerfreie Einnahmen beurteilt. Daher sei es unzulässig, die Stipendien nachträglich, über den Umweg der Erfassung als Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der gesonderten Feststellung, nun doch der Einkommensteuer zu unterwerfen.
- 9 Das FG, das davon ausging, dass neben den Klägern auch die GbR Klage erhoben hat, gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1089 veröffentlichtem Urteil statt, weil es an einer Veranlassung der Stipendienzahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis fehle. Grundlage der Zahlungen seien die Stipendiatenverträge, die die Kläger unabhängig von ihrer Gesellschafterstellung mit der Universität geschlossen hätten.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, das die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils. Das FG ist bei der Prüfung der Frage, ob die streitigen Stipendienzahlungen Sonderbetriebseinnahmen der Kläger darstellen, von einem unzutreffenden rechtlichen Maßstab ausgegangen. Da der Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht abschließend

beurteilen kann, ob die Stipendienzahlungen Sonderbetriebseinnahmen darstellen, war die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

### III.

- 14** Der Senat legt die Klage dahin aus, dass sie allein von den Klägern, nicht aber auch --wie das FG angenommen hat-- von der GbR erhoben worden ist. Das Rubrum des vorinstanzlichen Urteils ist gemäß § 107 FGO entsprechend zu berichtigen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.09.2015 - IV R 39/12, BFH/NV 2016, 30). Ebenso sind allein die Kläger im vorliegenden Revisionsverfahren als Revisionsbeklagte anzusehen.
- 15** Mit Schriftsatz vom 03.12.2014 haben allein die Kläger Klage erhoben. Eine rechtsschutzgewährende Auslegung der Klageschrift dahin, dass auch die GbR Klage erhoben hat, kommt nicht in Betracht, denn eine Klage der bereits vollbeendeten GbR wäre unzulässig (vgl. zur rechtsschutzgewährenden Auslegung z.B. BFH-Urteil vom 27.05.2004 - IV R 48/02, BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964; BFH-Beschluss vom 19.07.2005 - XI B 206/04, BFH/NV 2006, 68). Die GbR ist mit notariellem Vertrag vom ...2012 rückwirkend zum 01.01.2012 in die B-GmbH eingebracht worden. Sie war im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Änderungsbescheides vom 17.05.2013 vollbeendet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, m.w.N.) und konnte folglich nicht als Prozessstandschafterin für die Kläger Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 17.05.2013 einlegen bzw. nachfolgend Klage erheben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705; vom 16.05.2013 - IV R 21/10, BFH/NV 2013, 1586; vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285; vom 10.09.2020 - IV R 6/18, BFHE 270, 87, BStBl II 2021, 197; BFH-Beschluss vom 08.10.1998 - VIII B 61/98, BFH/NV 1999, 291).

### IV.

- 16** Die Revision des FA ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Das FG ist bei der Prüfung der Frage, ob die streitigen Stipendienzahlungen Sonderbetriebseinnahmen der Kläger darstellen, von einem unzutreffenden rechtlichen Maßstab ausgegangen. Da die Sache nicht spruchreif ist, war sie an das FG zurückzuverweisen.
- 17** 1. Die Klage der Kläger ist zulässig.
- 18** a) Gegenstand des Verfahrens sind die selbständig anfechtbaren Feststellungen der Sonderbetriebseinnahmen der Kläger in dem Feststellungsbescheid für das Streitjahr vom 17.05.2013 (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587). Nur insoweit haben sie als gemäß § 48 Abs. 1 Nrn. 5 und 2 FGO Klagebefugte diesen Änderungsbescheid angefochten (vgl. zur Klagebefugnis z.B. BFH-Urteil vom 04.05.2000 - IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171).
- 19** b) Die Zulässigkeit der Klage scheitert nicht daran, dass es an einem erfolglosen außergerichtlichen Rechtsbehelf i.S. des § 44 Abs. 1 FGO fehlt. Denn die Kläger haben --bei rechtsschutzgewährender Auslegung des Einspruchsschreibens-- selbst erfolglos Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 17.05.2013 eingelegt.
- 20** aa) Wird namens einer vollbeendeten Personengesellschaft Einspruch gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid eingelegt, ist zu prüfen, ob dieser nicht im Wege der Auslegung als Rechtsmittel der einzelnen Gesellschafter anzusehen ist (z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162; BFH-Beschluss vom 17.07.2012 - IV B 55/11, BFH/NV 2012, 1871, m.w.N.). Eine entsprechende Klage kann ausnahmsweise dann im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung als eine solche der ehemaligen Gesellschafter angesehen werden, wenn das Rubrum der Klage spiegelbildlich dem insoweit unzutreffenden Rubrum der Einspruchsentscheidung entspricht und dem Finanzamt die Vollbeendigung der Personengesellschaft bei Erlass der Einspruchsentscheidung bereits bekannt war (z.B. BFH-Urteile vom 10.09.2015 - IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046; in BFH/NV 2005, 162; vom 23.04.2009 - IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650; in BFHE 270, 87, BStBl II 2021, 197). Gleiches gilt für einen namens der vollbeendeten Personengesellschaft eingelegten Einspruch, wenn das Finanzamt den Feststellungsbescheid trotz Kenntnis von der Vollbeendigung an die Gesellschaft bekanntgegeben hat (vgl. Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 352 AO Rz 284 ff.).
- 21** bb) Die danach gebotene rechtsschutzgewährende Auslegung des Einspruchsschreibens vom 17.06.2013, die das FG unterlassen hat, kann der Senat --weil der Sachverhalt insoweit vollständig festgestellt ist-- nachholen (z.B. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 24, m.w.N.). Sie führt zu dem Ergebnis, dass die Kläger Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 17.05.2013 eingelegt haben. Das FA A hat --wie sich aus den

Ausführungen des Betriebsprüfungsberichts ergibt-- den Feststellungsbescheid vom 17.05.2013 an die GbR gerichtet (vgl. zur gleichwohl wirksamen Benennung des Inhaltsadressaten z.B. BFH-Beschluss vom 01.09.2008 - IV B 12/08, BFH/NV 2008, 2039), obwohl ihm deren Vollbeendigung bekannt war. Hierdurch hat es die Einspruchseinlegung im Namen der GbR verursacht.

- 22** cc) Das Einspruchsverfahren der Kläger ist auch --wie von § 44 Abs. 1 FGO vorausgesetzt-- ohne Erfolg geblieben, denn das FA hat den Einspruch mit der Einspruchsentscheidung vom 03.11.2014 als unbegründet zurückgewiesen. Dass die Kläger in der Einspruchsentscheidung nicht ausdrücklich als Einspruchsführer bezeichnet worden sind, steht dem nicht entgegen. Ist das Einspruchsschreiben dahin auszulegen, dass die Kläger Einspruch eingelegt haben, ist es folgerichtig, die Beteiligtenbezeichnung des FA in demselben Sinne zu verstehen. Die Auslegung des Einspruchsschreibens schlägt auf die Bestimmung des Adressaten der Einspruchsentscheidung durch (vgl. BFH-Beschluss vom 07.03.2007 - I R 98/05, BFHE 217, 430, BStBl II 2008, 186).
- 23** 2. Soweit das FG die Erfassung von Sonderbetriebseinnahmen der Kläger in dem Änderungsbescheid vom 17.05.2013 als rechtswidrig angesehen hat, erweist sich seine Entscheidung als rechtsfehlerhaft.
- 24** a) Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, die Stipendienzahlen seien nicht als Sonderbetriebseinnahmen i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehen.
- 25** b) Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass die streitigen Stipendienzahlen keine Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen, weil die Universität als Stipendienggeberin nicht im Sinne der Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteile vom 14.02.2006 - VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182; vom 07.12.2004 - VIII R 58/02, BFHE 208, 541, BStBl II 2005, 390; vom 14.03.2012 - X R 24/10, BFHE 236, 528, BStBl II 2012, 498) in einen Leistungsaustausch zwischen den Klägern einerseits und der GbR andererseits eingeschaltet war. Es hat jedoch unter Anwendung eines unzutreffenden rechtlichen Maßstabes angenommen, die Stipendienzahlen könnten mangels Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch keine (sonstigen) Sonderbetriebseinnahmen i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein.
- 26** aa) Zu den mitunternehmerischen Einkünften des Gesellschafters einer Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören alle Einnahmen und Betriebsausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der unternehmerisch tätigen Personengesellschaft haben (z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2006 - IV R 56/04, BFHE 214, 226, BStBl II 2006, 838, m.w.N.; vgl. auch Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 565; Bodden in Korn, § 15 EStG Rz 709; Krumm in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 15 Rz 340). Als Sonderbetriebseinnahmen in diesem Sinne sind auch Einnahmen zu qualifizieren, die ein Mitunternehmer zwar im eigenen Namen, aber mit Unterstützung der Mitunternehmerschaft erzielt (vgl. z.B. HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 565, und Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 530, jeweils unter Verweis auf BFH-Urteil vom 11.07.1985 - IV R 61/83, BFHE 144, 151, BStBl II 1985, 577).
- 27** Dementsprechend ist auch das einem Mitunternehmer gewährte Stipendium als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen, wenn die durch das Stipendium geförderte Tätigkeit des Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerschaft mit deren Mitteln betrieben wird. Stipendien dienen regelmäßig dazu, den Geförderten bei der Umsetzung eines bestimmten Forschungs-, Ausbildungs- oder Gründungsvorhabens finanziell zu unterstützen. Sie steigern --auch soweit hiervon der Lebensunterhalt bestritten wird-- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stipendiaten. Bedient sich der so Geförderte als Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft, um das geförderte Vorhaben voranzutreiben, ist die Stipendienzahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.
- 28** bb) Das FG ist bei seiner Entscheidung von anderen Grundsätzen ausgegangen. Es hat maßgeblich darauf abgestellt, dass die GbR nicht selbst Partei der Stipendiatenverträge war und sich die Kläger nicht (förderschädlich) als Mitunternehmer der GbR verpflichtet hatten, das Projekt in der bei Stipendienbeginn bereits bestehenden GbR weiterzuentwickeln und zur Marktreife zu bringen. Hieraus folgt indes nicht, dass keine Sonderbetriebseinnahmen gegeben sein könnten. Denn die Stipendienzahlen wären als Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizieren, wenn die Kläger die Entwicklung des geförderten Projektes zwar in eigenem Namen, jedoch mit Mitteln --insbesondere der technischen Ausstattung-- der GbR betrieben hätten (im Ergebnis Sonderbetriebseinnahmen bejahend: Krumm in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 340; Schmidt/Wacker, EStG, 39. Aufl., § 15 Rz 648; anderer Ansicht Bodden in Korn, § 15 EStG Rz 713; Riedel, Deutsche Steuer-Zeitung 2018, 628). Dass dies der Fall war, kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG nicht ausgeschlossen werden. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sich die Kläger vertraglich verpflichtet hatten, den Forschungsprototypen der Universität gemeinsam zu einem marktreifen Produkt auszuarbeiten, waren sie alleinige Gesellschafter der bereits erfolgreich im Bereich der Softwareentwicklung tätigen GbR. Vor diesem Hintergrund erscheint es --ungeachtet einer etwaigen Förderschädlichkeit-- keinesfalls

ausgeschlossen, dass sie das geförderte Projekt in der GbR weiterentwickelt und sich hierzu der Ressourcen der GbR bedient haben.

- 29** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob die Stipendienzahlungen als Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizieren sind.
- 30** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang die tatsächlichen Umstände der Umsetzung des geförderten Gründungsvorhabens durch die Kläger näher aufzuklären haben.
- 31** b) Zudem weist der Senat darauf hin, dass die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom 17.05.2013 nicht schon aus verfahrensrechtlichen Gründen geboten ist.
- 32** aa) Die Erfassung von Sonderbetriebseinnahmen der Kläger war nicht in einem Ergänzungsbescheid gemäß § 179 Abs. 3 AO nachzuholen, denn in dem Feststellungsbescheid vom 18.11.2011 ist keine notwendige Feststellung von Sonderbetriebseinnahmen unterblieben. Aus der insoweit maßgeblichen Sicht der Kläger, die keine entsprechenden Sonderbetriebseinnahmen erklärt hatten, war der in diesem Punkt erklärungs-gemäße Bescheid nicht lückenhaft (vgl. im Einzelnen z.B. BFH-Urteile vom 03.03.2011 - IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649; vom 23.08.2011 - IX R 8/11, BFH/NV 2012, 2; vgl. zum Fall der Nichterklärung und Nichterfassung von Sonderbetriebsausgaben bzw. -werbungskosten BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 2; vom 26.04.2012 - IV R 19/09, BFH/NV 2012, 1569; vom 25.02.2009 - IX R 43/07, BFH/NV 2009, 1235; vgl. auch Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 179 Rz 2 für zu Unrecht unterbliebene Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben; unklar insoweit AEAO zu § 180 Rz 1; vgl. auch v. Wedelstädt, Der AO-Steuer-Berater 2012, 83, 85; anderer Ansicht wohl Kunz in Gosch, § 179 AO Rz 61).
- 33** bb) Die Voraussetzungen für die Änderung des Feststellungsbescheides vom 18.11.2011 gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lagen vor.
- 34** (1) Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. § 173 Abs. 1 AO gilt nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO sinngemäß auch für Feststellungsbescheide. Für die Frage, ob eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache zu einer höheren (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder niedrigeren (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) "Steuer" führt, kommt es bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von ertragsteuerrechtlichen Besteuerungsgrundlagen einer Personengesellschaft nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Gewinnfeststellung) darauf an, ob und wie sich die Besteuerungsgrundlagen für jeden einzelnen Feststellungsbeteiligten erhöhen oder verringern. Die steuerlichen Auswirkungen in den Folgebescheiden sind demgegenüber für eine Änderung der Gewinnfeststellung (Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO) nach § 173 Abs. 1 AO nicht maßgeblich. Danach ist nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ein Gewinnfeststellungsbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen bei jedenfalls einem Feststellungsbeteiligten führen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 270, 87, BStBl II 2021, 197, m.w.N.).
- 35** (2) Diese Voraussetzungen sind --stellten die Stipendienzahlungen Sonderbetriebseinnahmen dar-- erfüllt. Dem FA A ist erstmals mit der Abgabe der Einkommensteuererklärungen 2010 durch die Kläger im Februar 2012 --und damit nach dem Erlass des Feststellungsbescheides vom 18.11.2011-- bekannt geworden, dass die Kläger Stipendien bezogen haben. Diese nachträglich bekannt gewordene Tatsache führt zu einer Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen, denn die Stipendien sind nicht als steuerfreie Einnahmen zu qualifizieren. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG greift nicht ein, da der Zweck eines EXIST-Gründerstipendiums nicht unter die dort genannten begünstigten Förderungszwecke fällt. Der Senat schließt sich insoweit der Auffassung des III. Senats des BFH an (Beschluss vom 01.10.2012 - III B 128/11, BFH/NV 2013, 29) und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf dessen Ausführungen.
- 36** cc) Die Änderung des Feststellungsbescheides vom 18.11.2011 ist entgegen der Auffassung der Kläger nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ausgeschlossen.
- 37** (1) Wird dem Finanzamt eine Tatsache nachträglich bekannt, so ist eine Änderung eines bestandskräftigen Bescheides gemäß § 173 Abs. 1 AO nach Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn die Tatsache dem Finanzamt bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht (§ 88 AO) nicht verborgen geblieben wäre. Eindeutigen Steuererklärungen muss das Finanzamt allerdings nicht mit Misstrauen begegnen; es kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Nur wenn sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufdrängen, ist das



Finanzamt zu Ermittlungen verpflichtet. Andererseits muss auch der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten (§ 90 AO) erfüllt haben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 05.12.2002 - IV R 58/01, BFH/NV 2003, 588, m.w.N.; vom 12.07.2001 - VII R 68/00, BFHE 196, 317, BStBl II 2002, 44).

- 38** (2) Eine derartige Verletzung der Ermittlungspflicht des FA A liegt nicht vor. Für das FA A bestand aufgrund der von der GbR eingereichten Feststellungserklärung für das Streitjahr, die keine Angaben zu den Stipendien enthielt, kein Anlass, den Sachverhalt in Bezug auf etwaige Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter weiter aufzuklären.
- 39** (3) Der Umstand, dass die Stipendien bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger (rechtsirrig) als steuerfreie Einnahmen beurteilt worden sind, steht der Änderung des Feststellungsbescheides vom 18.11.2011 ebenfalls nicht entgegen.
- 40** (a) Der Grundsatz von Treu und Glauben kann ein bestehendes konkretes Steuerrechtsverhältnis dahingehend modifizieren, dass eine Forderung nicht mehr geltend gemacht bzw. ein Recht nicht mehr ausgeübt werden kann (z.B. BFH-Urteil vom 01.12.2015 - VII R 44/14, BFH/NV 2016, 881, m.w.N.). Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kommt allerdings nur in besonders gelagerten Fällen in Betracht, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach dem allgemeinen Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (vgl. hierzu im Einzelnen z.B. BFH-Urteile vom 06.07.2016 - X R 57/13, BFHE 256, 1, BStBl II 2017, 334; vom 25.06.2014 - X R 16/13, BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889).
- 41** (b) Hieran fehlt es im Streitfall. Die Behandlung der Stipendienzahlungen im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagungen durch das FA A ist nicht geeignet, bei den Klägern ein derartiges, besonders schützenswertes Vertrauen zu begründen, welches es rechtfertigt, die Zahlungen auch im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der GbR außer Acht zu lassen.
- 42** Dies folgt bereits aus dem gesetzlichen Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid. In dem Feststellungsbescheid (als Grundlagenbescheid) sind (u.a.) die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte mit Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid (als Folgebescheid) festzustellen (vgl. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 182 Abs. 1 AO). Auch über die Frage, ob die streitigen Stipendienzahlungen als Sonderbetriebseinnahmen der Kläger zu qualifizieren sind, ist allein im Feststellungsbescheid zu entscheiden, und zwar mit bindender Wirkung für den Einkommensteuerbescheid. Die (rechtsirrig) Einordnung der Stipendien als steuerfreie Einnahmen der Kläger im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung kann hieran auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben nichts ändern, zumal im Streitfall im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung allein die Frage einer etwaigen Steuerfreiheit der Stipendien, nicht hingegen eine Zuordnung der Zahlungen zu den Sonderbetriebseinnahmen der Kläger geprüft wurde.

V.

- 43** Die Entscheidung über die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)