

Beschluss vom 28. November 2025, X B 84/24

Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden; Anfechtungsbeschränkung

ECLI:DE:BFH:2025:B.281125.XB84.24.0

BFH X. Senat

AO § 171 Abs 10, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 351 Abs 2, AO § 155 Abs 2, AO § 162 Abs 5, FGO § 42, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 10. April 2024, Az: 7 K 764/23

Leitsätze

NV: Die Anfechtungsbeschränkung des § 42 der Finanzgerichtsordnung i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung, der zufolge Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden können, tritt nur dann ein, wenn auch tatsächlich ein Grundlagenbescheid erlassen wurde.

Tenor

Auf die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10.04.2024 - 7 K 764/23 hinsichtlich der Streitjahre 2015, 2018 und 2019 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen, hinsichtlich der Streitjahre 2016 und 2017, wird die Beschwerde als unzulässig verworfen.

Die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens wird dem Finanzgericht übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind verheiratet und wurden in den Streitjahren zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger erzielte als Arzt Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die Klägerin ist medizinisch-technische Assistentin. Darüber hinaus hatten die Kläger zahlreiche bebaute Grundstücke angeschafft, vermietet und wieder veräußert.
- 2 Für das Streitjahr 2015 machten die Kläger (unter anderem) Verluste aus einem gemeinsam betriebenen gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von jeweils ... € geltend. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) erkannte diese Verluste zunächst an und setzte die Einkommensteuer 2015 mit Bescheid vom 03.05.2018 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 3 Für das Streitjahr 2016 legten die Kläger neben ihrer Einkommensteuererklärung eine Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vor, mit der sie Verluste aus gewerblichem Grundstückshandel in Höhe von insgesamt ... € geltend machten. Das FA erkannte auch diese Verluste mit Einkommensteuerbescheid vom 27.07.2018 vorerst an und erließ am 03.09.2018 einen entsprechenden Feststellungsbescheid, mit dem der Verlust festgestellt und den Klägern jeweils hälftig zugerechnet wurde. Beide Bescheide ergingen ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO).
- 4 Für das Streitjahr 2017 machten die Kläger mit ihrer Einkommensteuererklärung (unter anderem) Verluste aus einem gemeinsam betriebenen gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von jeweils ... € geltend. Das FA folgte

dem und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 27.07.2018 entsprechend fest. Mit Bescheid vom 03.09.2018 stellte es zudem die Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von insgesamt ... € gesondert und einheitlich fest und rechnete diese den Klägern jeweils hälftig zu. Auch diese Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO).

- 5 Das FA führte aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 09.12.2019 eine Außenprüfung durch, die zu einem zwischen den Beteiligten streitigen Zeitpunkt im Jahre 2020 begann, und kam zu dem Ergebnis, dass in Bezug auf die Einkünfte aus dem behaupteten gewerblichen Grundstückshandel keine Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen habe. Die Kläger hätten in den Jahren 2008 bis 2017 aus den Grundstücksgeschäften einen Gesamtverlust von knapp ... € erlitten. Dass ursprünglich zu erwarten gewesen wäre, mit den insgesamt mehr als 30 Objekten Renditen zu erzielen, sei nicht belegt worden. Vielmehr gehe aus den vorliegenden Unterlagen hervor, dass die angeschafften Objekte danach ausgewählt worden seien, ob und inwieweit sich damit steuerliche Verluste erzielen ließen.
- 6 Mit geänderten Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2016 und 2017 vom 21.12.2021 stellte das FA Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel in Höhe von 0 € fest. Am 26.01.2022 erließ es entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für 2016 und 2017. Ebenso lehnte das FA mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 26.01.2022 für dieses Streitjahr eine Berücksichtigung der Verluste aus den Grundstücksgeschäften ab.
- 7 Für die Streitjahre 2018 und 2019 hatten die Kläger zunächst keine Einkommensteuererklärungen vorgelegt. Daher erließ das FA (ebenfalls) am 26.01.2022 Schätzungsbescheide, ohne jedoch dabei Verluste aus einem gewerblichen Grundstückshandel zu berücksichtigen. Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ergingen für die Streitjahre 2018 und 2019 nicht.
- 8 Die Kläger legten gegen die Einkommensteuerbescheide für 2015 bis 2019 vom 26.01.2022 Einsprüche ein und machten mit nachgereichten Erklärungen für 2018 und 2019 wiederum Verluste aus einem gemeinsam betriebenen gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von jeweils ... € für 2018 und jeweils ... € für 2019 geltend. Das FA änderte daraufhin die Einkommensteuerbescheide für 2018 und 2019, lehnte aber eine Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste aus den Grundstücksgeschäften weiterhin ab.
- 9 Mit Entscheidungen vom 10.03.2023 wies das FA die Einsprüche der Kläger zurück. Hinsichtlich der Streitjahre 2015, 2018 und 2019 begründete das FA dies damit, dass es an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht der Kläger gefehlt habe. Hinsichtlich der Streitjahre 2016 und 2017 verwies das FA auf die Bindungswirkung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung gemäß § 351 Abs. 2 AO i.V.m. § 171 Abs. 10 AO.
- 10 Die dagegen gerichtete Klage hat das Finanzgericht (FG) in Bezug auf die hier noch streitigen Verluste aus dem von den Klägern behaupteten gewerblichen Grundstückshandel abgewiesen.
- 11 Für keines der Streitjahre sei bei Erlass der Einkommensteuerbescheide Festsetzungsverjährung eingetreten. Für das älteste Streitjahr 2015 hätten die Kläger die Einkommensteuererklärung am 22.04.2017 eingereicht, sodass die Verjährungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des 31.12.2017 zu laufen begonnen habe. Die reguläre Verjährungsfrist von vier Jahren hätte folglich gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO mit Ablauf des 31.12.2021 geendet. Zu diesem Zeitpunkt habe das FA längst mit der Außenprüfung begonnen, sodass gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO die Umsetzung der Prüfungsfeststellungen im Prüfungsbericht vom 16.11.2021 durch Erlass des Einkommensteuerbescheides 2015 am 26.01.2022 zulässig gewesen sei. Anders als die Kläger meinten, sei es auch nicht unmittelbar nach Prüfungsbeginn zu einer Unterbrechung von mehr als sechs Monaten im Sinne von § 171 Abs. 4 Satz 2 AO gekommen, die das FA zu vertreten gehabt hätte (wird ausgeführt).
- 12 Zutreffend habe das FA die streitigen Verluste aus dem Grundstückshandel der Kläger nicht berücksichtigt. Denn gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO könnten Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides und nicht --wie hier geschehen-- durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden. Die Kläger hätten die streitigen Einkünfte gemeinschaftlich erzielt, sodass diese § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO unterfielen. Demgemäß habe das FA die streitigen Verluste für 2016 und 2017 auf jeweils 0 € gesondert und einheitlich festgestellt. Aufgrund der daraus resultierenden verfahrensrechtlichen Bindung sei das FA davon in den streitgegenständlichen Einkommensteuerfestsetzungen für 2016 und 2017 zu Recht nicht abgewichen. Da es für die übrigen Streitjahre an entsprechenden Feststellungsbescheiden mangle, in dem die von den Klägern begehrten negativen Einkünfte festgestellt worden wären, hätten solche der betreffenden Einkommensteuerfestsetzung auch nicht zugrunde gelegt werden können. Sämtliche Anträge, die der Prozessbevollmächtigte der Kläger im Termin der mündlichen Verhandlung am 10.04.2024 ausdrücklich gestellt

und unter Einbeziehung seines bisherigen Vorbringens explizit aufrechterhalten habe, würden daher abgelehnt. Die Anträge betreffen allesamt die materielle Frage der gemeinschaftlichen Erfüllung eines Einkunftstatbestands durch die Kläger nach Grund und Höhe, einschließlich der spezifischen Frage nach einem (Fort-)Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht in den Streitjahren, und wären deshalb im Feststellungsverfahren, nicht aber im nachgelagerten Verfahren der Einkommensteuerfestsetzung relevant gewesen.

- 13** Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Beschwerde, mit der sie die Zulassung der Revision begehren.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** 1. Die Beschwerde ist in Bezug auf die Streitjahre 2015, 2018 und 2019 begründet.
- 15** Das angefochtene Urteil beruht insoweit auf einem Verfahrensmangel im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Denn das FG hat § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO verletzt.
- 16** Dies stellt einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar, der im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde auch ohne Rüge von Amts wegen zu berücksichtigen ist und unter Anwendung des § 116 Abs. 6 FGO hinsichtlich der Streitjahre 2015, 2018 und 2019 zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung führt.
- 17** a) Zwar trifft es zu, dass gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden können und dass somit Einwendungen, die sich gegen einen Grundlagenbescheid richten, in dem Verfahren gegen den Folgebescheid unberücksichtigt bleiben müssen (vgl. auch Senatsbeschluss vom 22.03.2023 - X B 135/21, BFH/NV 2023, 731, Rz 37).
- 18** Allerdings greifen diese Regelungen nur dann ein, wenn auch tatsächlich ein Grundlagenbescheid erlassen wurde. § 351 Abs. 2 AO zieht für das Einspruchsverfahren die notwendige Folgerung aus § 182 Abs. 1 Satz 1 AO (s. Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 351 AO Rz 7). Nach dieser Regelung sind Feststellungsbescheide, auch wenn sie noch nicht unanfechtbar sind, (unter anderem) für Steuerbescheide bindend, allerdings --ausdrücklich-- nur insoweit, als "die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind". Die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheides erstreckt sich folglich nur auf die tatsächlich in diesem getroffenen Feststellungen (so auch Brandl in HHSp, § 182 AO Rz 39).
- 19** Wenn aber kein Grundlagenbescheid erlassen worden ist, dann gibt es auch keine tatsächlich getroffenen Feststellungen, sodass keine Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO eintreten kann. Folglich ergeben sich in einem solchen Fall auch keine verfahrensrechtlichen Konsequenzen aus § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO (vgl. auch Senatsurteil vom 26.02.1997 - X R 111/95, BFH/NV 1997, 734, unter II.1.).
- 20** Nimmt das FG gleichwohl eine Bindung an einen --nicht erlassenen-- Grundlagenbescheid an, begründet dies einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (vgl. auch Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.01.2020 - IX B 73/19, BFH/NV 2020, 562, Rz 2 ff.).
- 21** b) Im Streitfall hat das FG eine Bindungswirkung nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO angenommen, obwohl das FA für die Streitjahre 2015, 2018 und 2019 keine Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen getroffen hat. In der Folge hat es das FG versäumt zu prüfen, ob und in welcher Höhe die betreffenden Besteuerungsgrundlagen gegebenenfalls im Schätzungswege nach § 162 Abs. 5 AO i.V.m. § 155 Abs. 2 AO anzusetzen sein könnten (vgl. etwa Senatsurteil vom 01.06.2016 - X R 66/14, BFH/NV 2016, 1668, Rz 31). Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachholen müssen.
- 22** c) Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zu den einzelnen Punkten der Beschwerdebegründung, soweit diese die Streitjahre 2015, 2018 und 2019 betreffen. Das gilt insbesondere auch für die Ausführungen zu § 171 Abs. 4 Satz 2 AO.
- 23** d) Zur Förderung des weiteren Verfahrens weist der beschließende Senat ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:

- 24 aa) Der beschließende Senat hegt keine Zweifel an der Wirksamkeit der Prüfungsanordnung vom 09.12.2019. Der Inhalt einer Prüfungsanordnung ist durch Auslegung zu ermitteln (vgl. auch BFH-Urteil vom 11.11.2020 - XI R 11/18, BFHE 271, 41, BStBl II 2021, 415, Rz 27). Sie hat jedenfalls die Einkommensteuer 2015 zum Gegenstand. Insoweit enthält sie keinerlei Unklarheiten. Ob sie sich auch auf die gesonderte Feststellung bezieht, ist unerheblich. Solange für die Einkommensteuer, die Gegenstand des vorliegenden Streits ist, die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, könnte nach § 181 Abs. 5 AO ungeachtet des Eintritts der Feststellungsverjährung ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung ergehen. Ungeachtet dessen läge es allerdings aus Sicht des Senats nahe, die Prüfungsanordnung so auszulegen, dass auch für das Jahr 2015 die Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung geprüft werden sollten.
- 25 bb) In Bezug auf das Streitjahr 2015 wird das FG zu prüfen haben, ob es nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den damaligen Steuerberater der Kläger, Herrn X, und die zuständige Außenprüferin, Frau Y, zu dem etwaigen Hinausschieben und dem Beginn der Prüfung betreffend die Einkommensteuer 2015 als Zeugen zu vernehmen hat. Näher zu erörtern wäre auch, welche "Prüfungen" die Außenprüferin in ihrer E-Mail vom 15.06.2020 an den damaligen Steuerberater der Kläger meinte, in der sie schrieb, "die Bearbeitung der o.g. Prüfungen" werde sich "noch etwas ziehen", da sie durch ihre Tätigkeit als Auslandsfachprüferin "derzeit stark in die Prüfungen anderer Betriebe eingebunden" sei. Der E-Mail selbst ist dies nicht zu entnehmen.
- 26 2. In Bezug auf die Streitjahre 2016 und 2017 ist die Beschwerde dagegen unzulässig.
- 27 a) Die Kläger haben nicht dargelegt, dass beziehungsweise inwieweit das angefochtene Urteil auf den geltend gemachten Verfahrensmängeln im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO "beruhen" kann.
- 28 aa) Dies wäre aber erforderlich gewesen, weil nicht ersichtlich ist, wie das FG angesichts der verfahrensrechtlichen Bindungswirkung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung für 2016 und 2017, mit denen die streitigen Verluste der Kläger in Höhe von 0 € festgesetzt worden sind, hinsichtlich dieser Jahre überhaupt zu einer klagestattgebenden Entscheidung hätte kommen können (vgl. auch BFH-Beschluss vom 13.01.2005 - II B 171/03, BFH/NV 2005, 997, unter II.3.; zur analogen Anwendung von § 126 Abs. 4 FGO im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde s. im Übrigen auch Senatsbeschlüsse vom 15.12.2004 - X B 116/04, BFH/NV 2005, 715, unter 2., und vom 18.06.2015 - X B 20/15, BFH/NV 2015, 1418, Rz 10, m.w.N.).
- 29 bb) Das gilt auch in Bezug auf den von den Klägern gerügten Verstoß gegen § 74 FGO und den Vortrag, das Verfahren hätte (unter anderem deshalb) ausgesetzt werden müssen, weil für die Jahre 2016 und 2017 "die Bestandskraft der Bescheide respektive die fristgemäße Einlegung eines Einspruchs durch den damaligen Steuerberater streitig und unaufgeklärt" gewesen sei.
- 30 Nach dem Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 10.04.2024, auf das sich auch die Kläger in ihrer Beschwerdebegründung berufen, hatte das FA vorgetragen, dass die Feststellungsbescheide für 2016 und 2017 bestandskräftig geworden seien. Die Behauptung des Prozessbevollmächtigten der Kläger, gegen die Feststellungsbescheide seien Einsprüche eingelegt worden, hatte das FA bestritten. Das FG hat in dem angefochtenen Urteil (auf S. 23) festgestellt, aus den Akten sei nicht ersichtlich, dass die Feststellungsbescheide vom 21.12.2021 wirksam angefochten worden seien.
- 31 In Anbetracht dieser Umstände hätten die Kläger mit ihrer Beschwerde vortragen müssen, dass und auch wann sie gegen die Feststellungsbescheide für 2016 und 2017 tatsächlich Einsprüche eingelegt haben, und sie hätten diese Einsprüche zur Substantiierung ihres Vortrags vorlegen müssen. Das haben die Kläger jedoch nicht getan.
- 32 b) In Bezug auf die von den Klägern behauptete grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache fehlt es gleichermaßen an dem Vortrag, inwieweit die aufgeworfenen Rechtsfragen unter Berücksichtigung der verfahrensrechtlichen Bindungswirkung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung für 2016 und 2017 für den vorliegenden Rechtsstreit entscheidungserheblich gewesen sein sollten.
- 33 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung hat der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.
- 34 4. Die Sache wird hinsichtlich der Streitjahre 2015, 2018 und 2019 nicht an einen anderen Senat zurückverwiesen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung). Von dieser Möglichkeit wird zu Recht nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen Gebrauch gemacht. Um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten, sind besondere sachliche Gründe erforderlich. Allein der Umstand, dass eine vorinstanzliche Entscheidung wegen

eines --auch gravierenden-- Verfahrensfehlers aufgehoben werden muss, reicht dazu grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen (s. auch Senatsbeschluss vom 28.02.2020 - X B 100/19, BFH/NV 2020, 914, Rz 46). Das ist hier nicht der Fall.

- 35** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung auch über die Kosten des durch Beschluss rechtskräftig abgeschlossenen Teils des Verfahrens zu entscheiden (s. Senatsbeschluss vom 25.08.2022 - X B 96/21, BFH/NV 2022, 1187, Rz 43, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de