

Titel:

Einkommensfeststellung - Einnahmen aus Gewerbebetrieb

Normenketten:

EStG § 13a

AO § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 181 Abs. 1 S.1 u 2

FGO § 100 Abs. 1 S. 1

Leitsätze:

1. Das Finanzamt kann - im zeitlichen Rahmen der Feststellungsverjährung - nach Ergehen von Bescheiden nach § 180 I Nr. 2 b AO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit der Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb weitere Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit der Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erlassen, da es sich hierbei um voneinander selbständige Feststellungen handelt.

2. Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann 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. Dies gilt gleichermaßen für die einheitlich und gesonderte Feststellung nach § 180 I 1 Nr. 2a AO wie für die gesonderte Feststellung nach § 180 I 1 Nr. 2b AO.

Schlagwort:

Gesonderte Feststellung

Fundstellen:

LSK 2020, 8467

BeckRS 2020, 8467

DStRE 2020, 1134

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob das Finanzamt nach Ergehen von Bescheiden nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 b) Abgabenordnung (AO) über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit der Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb weitere Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit der Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erlassen kann.

2

Der Kläger ist Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Bezirk des beklagten Finanzamts und betreibt dort zudem eine Photovoltaikanlage. Er wohnt im Bezirk des Finanzamts T.

3

Er gab für die Streitjahre Erklärungen zur gesonderten Feststellung ab, in denen er Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Photovoltaik-Anlage und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die er nach Durchschnittssätzen (§ 13a Einkommensteuergesetz - EStG) berechnete, erklärte.

4

Die Feststellungserklärungen übermittelte er am 16.09.2015 (für 2013), 22.03.2016 (für 2014) und 19.09.2017 (für 2015) elektronisch an das beklagte Finanzamt. Ein Ausdruck hiervon befindet sich in den Akten des Finanzamts.

5

Nach Angaben des Finanzamts wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der vorgesehenen Kennziffer der Erklärung übermittelt; für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei die Eingabe des im jeweiligen Kalenderjahr zu versteuernden Gewinns in einer Kennziffer der elektronischen Feststellungserklärung nicht erfolgt; nur die Anlage L und die Gewinnermittlung nach § 13a EStG seien beigelegt gewesen.

6

Das Finanzamt stellte unter der Steuernummer des Klägers (nur) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Bescheiden vom 02.10.2015 (2013), 12.04.2016 (2004) und 07.11.2017 (2015) gesondert fest.

7

Am 24.05.2019 erließ es nach § 129 AO berichtigte Feststellungsbescheide, in denen es neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft feststellte. Auf den Einspruch des Klägers hob es diese Bescheide wieder auf.

8

Das Finanzamt erteilte dem Kläger für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eine neue Steuernummer und erließ unter dieser die streitgegenständlichen Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit der Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft vom 02.12.2019.

9

Der Kläger legte Einspruch ein und trug vor, er sei seinen Erklärungspflichten nachgekommen und habe stets Einkünfte aus beiden Betrieben erklärt. Zusätzlich zu den vom Finanzamt erlassenen Bescheiden habe das Finanzamt im Jahr 2017 eine Überprüfung der Pachteinnahmen für die Jahre 2012 bis 2015 durchgeführt, worauf ihm vom Kläger die Höhe der Pachteinnahmen, die Gewinnermittlungsart für den landwirtschaftlichen Betrieb und dessen Betriebsvermögen erläutert worden seien. Dies habe jedoch zu keiner Änderung der Feststellungsbescheide geführt. Er halte es nicht für zulässig, die unrichtigen Veranlagungen für die Jahre 2013 bis 2015 durch Erteilung einer zusätzlichen Steuernummer und den Erlass neuer Bescheide zu korrigieren. Der Steuerfall sei bereits unter der bisherigen Steuernummer erklärt, veranlagt und nochmals geprüft worden.

10

Der Einspruch blieb erfolglos und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 30.12.2019 als unbegründet zurückgewiesen. Auf die Einspruchsentscheidung wird verwiesen.

11

Der Kläger hat Klage erhoben und trägt vor, während er seinen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten nachgekommen sei, sei die streitgegenständliche Frage offensichtlich durch die Verletzung des Amtsermittlungsgrundsatzes entstanden. Das Vorgehen des Finanzamts, über die Vergabe einer neuen Steuernummer die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nachholen zu können, verletze geschütztes Vertrauen und verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Nachträgliche Änderungen von Steuerfeststellungen seien im Rahmen der Feststellungsverjährung nur nach §§ 169 AO eröffnet. Mit der Vergabe einer neuen Steuernummer würde der Schutzzweck ad absurdum geführt.

12

Aufgrund der Tatsache, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zunächst außer Acht geblieben seien, seien die unternehmerischen und persönlichen Planungen des Klägers anders ausgefallen, als dies bei einer steuerlichen Berücksichtigung der Fall gewesen wäre.

13

Der Kläger beantragt, die Bescheide für 2013 bis 2015 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 02.12.2019 und die Einspruchsentscheidung hierzu vom 30.12.2019 aufzuheben.

14

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

15

Es trägt vor, der Kläger erkenne, dass es sich bei dem Gewerbebetrieb (Photovoltaikanlage) und dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft um zwei eigenständige Steuerobjekte handle, deren Einkünfte auch

jeweils eigenständig gesondert festzustellen seien. Gem. § 181 Abs. 1 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO beginne die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht werde. Die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist betrage 4 Jahre. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vom 02.12.2019 seien damit innerhalb der Feststellungsfrist ergangen.

16

Der Hinweis, dass wegen der Tatsache, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zunächst außer Acht geblieben seien, die unternehmerischen und persönlichen Planungen anders ausgefallen seien, rechtfertige keinen Vertrauensschutz. Dem Kläger sei klar gewesen, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Besteuerung unterlägen. Gem. § 155 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 5 AO könnten die in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geschätzt und der Besteuerung unterworfen werden. Im Veranlagungsverfahren würden üblicherweise die vom Steuerpflichtigen erklärten und gesondert festzustellenden Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen und ggf. nach dem Eingang der Mitteilung des Feststellungsfinanzamts korrigiert.

17

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung durch den Berichterstatter ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt (§§ 79a Abs. 3 und 4, 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO).

Entscheidungsgründe

18

Die Klage ist unbegründet.

19

Die Feststellungsbescheide vom 02.12.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.12.2019 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

20

Das Finanzamt konnte die Bescheide für 2013 bis 2015 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit Feststellungen hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vom 02.12.2019 erlassen.

21

1. Abweichend von § 157 Abs. 2 AO werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist (§ 179 Abs. 1 AO).

22

Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b) AO werden gesondert festgestellt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist.

23

Ein Fall der gesonderten Feststellung ist hiernach gegeben, da der Kläger im Bezirk des beklagten Finanzamts seinen Gewerbebetrieb sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, jedoch im Bezirk des Finanzamts wohnt und somit das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt T nicht auch für die Einkommensteuer zuständig ist.

24

2. Die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist ein vom Steuerfestsetzungsverfahren verselbständigter, selbständig anfechtbarer und bestandskräftiger finanzbehördlicher Ausspruch und Verwaltungsakt über das Bestehen oder Nichtbestehen einer bestimmten Besteuerungsgrundlage (vgl. Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 AO, Rz. 13). Sie bildet eine in § 157 Abs. 2 AO ausdrücklich geregelte Ausnahme vom Grundsatz der verfahrensrechtlichen Einheit des Steuerfestsetzungsverfahrens, wonach die Feststellung der Besteuerungs Voraussetzungen grundsätzlich im Steuerfestsetzungsverfahren durchgeführt werden muss (vgl. Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 AO, Rz. 7).

25

Nach ständiger Rechtsprechung kann 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 Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, in den Fällen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a) AO das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. BFH-Urteile vom 06.02.2014 IV R 19/10, BStBl II 2014, 522; vom 16.04.2015 IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085; vom 27.09.2015 IV R 39/12, BFH/NV 2016, 30; vom 09.11.2017 IV R 37/14, BStBl II 2018, 227; vom 16.03.2017 IV R 31/14, BStBl II 2019, 24, BFH-Beschluss vom 19.03.2018 VI B 97/17, BFH/NV 2018, 733).

26

Ein Feststellungsbescheid, der eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthält, fasst diese einzelnen Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen (lediglich) zusammen. Durch die o.g. Rechtsprechung wird der Einkünftefeststellungsbescheid als Zusammenfassung einzelner Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen angesehen, so dass es zu einer Teilbarkeit des Bescheids („Atomisierung“) kommt (vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 180 AO, Rz. 11).

27

Soweit Besteuerungsgrundlagen eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind, können sie angefochten werden und sind einer Teilbestandskraft fähig.

28

Diese Grundsätze gelten für die einheitlich und gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a) AO ebenso wie für die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b) AO (vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 180, Rz. 73).

29

Die Bindungswirkung der Regelungen eines Feststellungsbescheids wird durch den Feststellungsbereich begrenzt (BFH-Beschluss vom 19.03.2018 VI B 97/17, BFH/NV 2018, 733).

30

3. Im Streitfall erklärte der Kläger in seinen Feststellungserklärungen sowohl die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch aus Land- und Forstwirtschaft.

31

Die Zuordnung von Einkünften zu einer Einkunftsart und die Höhe der Einkünfte stellen selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlagen dar. Daher hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert festzustellen.

32

Das Finanzamt traf mit Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 02.10.2015 (2013), 12.04.2016 (2004) und 07.11.2017 (2015) lediglich Feststellungen zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb.

33

Die vom Finanzamt hierfür angeführten Gründe - kein Eintrag in die Kennziffer der elektronischen Feststellungserklärung - lassen sich aus der dem Gericht vorliegenden Papierakte des Finanzamts nicht nachvollziehen, sind aber im Ergebnis ohne Belang.

34

Die Bestandskraft dieser gesonderten Feststellungen steht dem Erlass von Feststellungsbescheiden über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht entgegen. Der Umfang der Feststellungen in den Bescheiden vom 02.10.2015 (2013), 12.04.2016 (2004) und 07.11.2017 (2015) erschöpft sich in der Feststellung von (laufenden) Einkünften aus Gewerbebetrieb und deren Höhe. Bei den Besteuerungsgrundlagen in Bezug auf das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und der Höhe der laufenden Einkünfte handelt es sich um andere Besteuerungsgrundlagen, für die die bereits ergangenen Feststellungsbescheide keine Regelung treffen.

35

Aus der oben dargestellten Systematik der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen folgt, dass jede gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ein eigenständiger Verwaltungsakt ist, der einer (eigenen) Bestandskraft fähig ist.

36

Eine Notwendigkeit, die gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen verschiedener Einkunftsarten in einem Feststellungsbescheid zusammenzufassen - wie dies üblicherweise erfolgt -, besteht nicht. Das Finanzamt kann daher - in den Grenzen der Feststellungsverjährung - die zunächst unterbliebene Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wegen der Eigenständigkeit der Feststellung dieser Besteuerungsgrundlagen noch treffen.

37

4. Bei Erlass der Feststellungsbescheide am 02.12.2019 war noch keine Feststellungsverjährung eingetreten.

38

Nach §§ 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2, 169 Abs. 2 Nr. 2 AO beträgt die Feststellungsfrist 4 Jahre. Sie beginnt nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Erklärung zur gesonderten Feststellung eingereicht wird.

39

Für das 2013 beginnt die Feststellungsfrist mit Ablauf des 31.12.2015 und endet mit Ablauf des 31.12.2019; für 2014 bzw. 2015 beginnt sie mit Ablauf des 31.12.2016 bzw. 2017 und endet mit Ablauf des 31.12.2020 bzw. 2010.

40

5. Die Vergabe einer neuen Steuernummer (vgl. § 8 Buchungsordnung für die Finanzämter (BuchO)) für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. der Bescheiderlass unter der neuen Steuernummer stellt die Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide vom 02.12.2019 nicht infrage.

41

6. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben durch den Erlass der Bescheide ist nicht ersichtlich.

42

Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liegt vor, wenn der Bescheiderlass in Widerspruch zu einem vorangegangenen nachhaltigen Verhalten oder einer nachdrücklichen Willensäußerung der Verwaltung steht - Vertrauenstatbestand - und wenn der Steuerpflichtige deswegen auf ein entsprechendes künftiges Verhalten berechtigterweise vertraut und sich darauf eingerichtet hat, dass der Bescheid nicht erlassen wird - Vertrauensfolge -.

43

Ein nachhaltiges Verhalten oder eine nachdrückliche Willensäußerung der Verwaltung, die ein Vertrauen darin begründet, die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werde nicht erfolgen, ist nicht ersichtlich. Das Finanzamt ist diesbezüglich zunächst gar nicht tätig geworden.

44

Auch in den Rückfragen des Finanzamts in den Jahren 2017 und 2018 und der weiteren (einstweiligen) Untätigkeit des Finanzamts nach deren Beantwortung ist kein nachhaltiges Verhalten zu sehen, das geeignet ist, ein Vertrauen dahingehend zu begründen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft würden nicht festgestellt.

45

Der Kläger hat im Übrigen auch eine geschützte Disposition seinerseits nicht substantiiert vorgetragen.

46

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.