

▼ **Abgabenordnung**

- ▶ Aussetzung der Vollziehung
- ▶ Einspruchsverfahren

Grundlagen- und Folgebescheide – Der richtige Rechtsbehelf in Ein- spruchs- und AdV-Verfahren

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops, MDS Möhrle u. Partner, Hamburg / RiFG Dr. Birger Brandt, Kiel

steuer-journal Nr.



sj 0409 0011

Mehr zum Thema:

- ▶ BFH, Beschluss v. 2.12.2003 – II B 76/03
- ▶ Bericht zum BFH-Beschluss v. 2. 12. 2003 – II B 76/03

Die finanziellen Auswirkungen eines erstmaligen oder geänderten Grundlagenbescheids (z. B. Gewinnfeststellungsbescheids) werden zumeist erst im Folgebescheid (z. B. Est.-Bescheid) spürbar, so dass nicht selten bereits deshalb versäumt wird, den Grundlagenbescheid anzufechten.

I. Einleitung

Sofern Bescheide in der Form von Grundlagen- und Folgebescheiden ergehen bzw. einer der beiden Bescheide noch zukünftig ergehen soll, stellt sich für den Berater (auch im Kosteninteresse seines Mandanten) häufig die Frage, welcher Bescheid mit Erfolg angefochten werden kann und hinsichtlich welchen Bescheids zulässigerweise um vorläufigen Rechtsschutz nachzusehen ist. Die finanzgerichtliche Praxis zeigt immer wieder, dass dieser Problemkreis sehr fehlerträchtig ist und u. U. weit reichende haftungsrechtliche Folgen für den Berater nach sich zieht.

II. Grundlagenbescheide

Grundlagenbescheide sind Bescheide, die mit verbindlicher Wirkung für einen Folgebescheid Besteuerungsgrundlagen feststellen (§ 171 Abs. 10 AO). Die Bindungswirkung der Grundlagenbescheide besteht darin, dass sie als selbstständig anfechtbare und eigener Bestandskraft fähige Verwaltungsakte über bestimmte Besteuerungsgrundlagen Vorentscheidungen treffen. Jede Änderung oder Aufhebung des Grundlagenbescheids führt nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zwingend zur Änderung des Folgebescheids. Dementsprechend regelt § 351 Abs. 2 AO folgerichtig, dass Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht aber auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden können. Die Bindungswirkung tritt nur dann nicht ein, wenn der Grundlagenbescheid unwirksam oder nichtig ist (vgl. BFH, Beschluss v. 25. 3. 1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986 S. 477 = DB 1986 S. 1906).

III. Praktische Probleme

So einfach und einleuchtend die gesetzlichen Regelungen auch erscheinen mögen, in der Praxis ergibt sich im Einzelfall eine Vielzahl von Fragen und Problemen:

1. Liegt überhaupt ein Grundlagenbescheid vor, und was ist in diesem Bescheid verbindlich festgestellt worden?
2. Wie ist die Rechtslage, wenn die Finanzbehörde unzulässigerweise einen Grundlagenbescheid erlassen hat?
3. Wie ist die Rechtslage, wenn in einem Feststellungsbescheid eine notwendige Feststellung unterblieben ist?
4. Wie ist die Rechtslage, wenn das FA irrtümlicherweise auf den Erlass eines Grundlagenbescheids verzichtet hat?
5. Wie ist die Rechtslage, wenn die Finanzbehörde einen Folgebescheid erlassen hat, unstrittig aber noch ein Grundlagenbescheid ergehen muss?

zu 1.): Grundlagenbescheide sind Feststellungsbescheide (§§ 179 – 183 AO), Steuermessbescheide (§ 184 AO) und andere Verwaltungsakte, die Entscheidungen treffen, die für die Festsetzung einer Steuer verbindlich sind, wobei die letzteren Verwaltungsakte in der Praxis des Beraters kaum eine Rolle spielen dürften (hierunter fallen z. B. Feststellungen der Versorgungsämter nach § 4 SchwBG, Feststellungen der Zulassungsbehörden über die emissionsrechtliche Einordnung von Kfz).

Inhalt und Umfang der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids für den Folgebescheid richten sich nach dem Inhalt der Regelungen im

Grundlagenbescheid (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit §§ 182 Abs. 1, 184 Abs. 1 AO). Dabei wird der Grundlagenbescheid mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben worden ist (§ 124 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 AO). Der Inhalt des Grundlagenbescheids ist durch Auslegung zu ermitteln (vgl. BFH, Urteil v. 31.10.1991 – X R 126/90, BFH/NV 1992 S. 363). Dabei kommt es nicht darauf an, was die Finanzbehörde gewollt hat, sondern darauf, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt des Bescheids unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte (z. B. BFH, Beschluss v. 8.2. 2001 – VII B 82/00, BFH/NV 2001 S. 1003).

Eine Bindung besteht auch an einen sog. negativen Feststellungsbescheid, mit dem das für die gesonderte Feststellung zuständige FA die Durchführung einer gesonderten Feststellung ablehnt (z. B. BFH, Urteil v. 11.5.1993 – IX R 27/90, BStBl. II 1993 S. 820).

Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid (also i. d. R. den Feststellungsbescheid oder den Steuermessbescheid) müssen in jedem Fall gegen diesen vorgebracht werden (§ 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO)! Eine Bindungswirkung des Grundlagenbescheids ist nämlich auch dann gegeben, wenn er inhaltlich unzutreffende Feststellungen enthält. Der Folgebescheid kann nicht mit der Begründung angegriffen werden, der Inhalt des Grundlagenbescheids sei fehlerhaft. Es ist die Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheids zu beantragen. Einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheids fehlt das Rechtsschutzbedürfnis, weil das FA die Vollziehung des Folgebescheids von Amts wegen auszusetzen hat, wenn die Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheids gewährt bzw. angeordnet wird (§ 361 Abs. 3 Satz 1 AO, § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO). Eine isolierte Anfechtung bzw. Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheids kommt ausnahmsweise nur dann in Betracht,

- wenn die Finanzbehörde sich weigert, die zwingende Änderung des Folgebescheids nach § 175 AO vorzunehmen bzw. die Vollziehung des Folgebescheids auszusetzen, obwohl die Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheids angeordnet ist,
- wenn im Verfahren gegen den Folgebescheid die Nichtigkeit des Grundlagenbescheids geltend gemacht wird,
- wenn das FA irrtümlicherweise auf den Erlass eines Grundlagenbescheids verzichtet hat (s. zu 4.)),
- wenn die Finanzbehörde die noch gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen schätzt und den Folgebescheid nach § 155 Abs. 2 AO erlässt, bevor der Grundlagenbescheid ergangen ist (s. zu 5.)),

– oder wenn im Verfahren gegen den Folgebescheid Einwendungen gegen Besteuerungsgrundlagen erhoben werden, die nicht mit bindender Wirkung im Grundlagenbescheid festgestellt worden sind (vgl. insgesamt Gräber/Koch, FGO, § 69 Rdn. 55 m. w. N.).

zu 2.): Hat das FA – unter Verletzung der in der Abgrenzung von Grundlagen- und Folgebescheid liegenden Kompetenzverteilung – zu Unrecht einen Sachverhalt durch Grundlagenbescheid festgestellt oder trifft die Behörde in einem Grundlagenbescheid unzulässigerweise eine weitergehende Regelung, ist dennoch die nach §§ 175 Abs. 1 Nr. 1, 182 Abs. 1 AO angeordnete Bindungswirkung eingetreten (vgl. BFH, Urteil v. 31.10.1991 – X R 126/90, a.a.O.). Der Grundlagenbescheid ist anzufechten (wenn die Feststellungen falsch sind). Es ist ggf. die Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheids zu beantragen.

zu 3.): Enthält der Feststellungsbescheid fehlerhafte Feststellungen oder hat das FA auf die Aufnahme einer bestimmten Feststellung in dem Bewusstsein verzichtet, diese Feststellung sei nicht Gegenstand des Verfahrens, kann gegen den Feststellungsbescheid (nur) Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist eingelegt werden oder eine Korrektur des Bescheids nach den allgemeinen Korrekturvorschriften der §§ 129, 164, 172 ff. AO begehrt werden.

Hat das FA dagegen **unbewusst** in einem Feststellungsbescheid eine **notwendige Feststellung nicht getroffen**, kann unabhängig von der Bestandskraft dieses Feststellungsbescheids ein **Ergänzungsbescheid** nach § 179 Abs. 3 AO beantragt werden. Der Ergänzungsbescheid ist ein eigenständiger, selbstständig anfechtbarer Feststellungsbescheid. Der Erlass eines Ergänzungsbescheids ist in der für Feststellungsbescheide geltenden Feststellungsfrist (§ 181 AO) zulässig (weitergehend zur Feststellungsfrist beim Ergänzungsbescheid vgl. BFH, Urteil v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999 S. 747 = DB 1999 S. 2248).

zu 4.): Geht das FA irrtümlicherweise davon aus, dass ein Grundlagenbescheid nicht erforderlich ist, und erlässt es infolgedessen einen endgültigen „Folgebescheid“, so ist dieser Bescheid allein deswegen rechtswidrig. Der Bescheid kann mit Erfolg angefochten werden und hinsichtlich dieses Bescheids ist zutreffenderweise die Aussetzung der Vollziehung zu beantragen. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Bescheids i. S. der §§ 361 AO, 69 FGO bestehen bereits dann, wenn lediglich zweifelhaft ist, ob einzelne Besteuerungsgrundlagen gesondert hätten festgestellt werden müssen (vgl. BFH, Beschluss v. 2.12.2003 – II B 76/03, sj 0401 1004).

zu 5.): Nach §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO kann das FA – ohne vorherigen Grundlagenbescheid – einen Folgebescheid erlassen und dabei die an sich in einem Grundlagenbescheid gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen schätzen. Die Finanzbehörde, die den Folgebescheid erlässt, muss sich aber bewusst sein, dass noch ein Grundlagenbescheid zu ergehen hat (anderenfalls s. zu 4.)). Der Folgebescheid ist im Übrigen nur dann rechtmäßig, wenn für den Adressaten des Folgebescheids aus diesem Bescheid selbst oder den Umständen eindeutig erkennbar ist, dass eine bestimmte Besteuerungs- bzw. Festsetzungsgrundlage von der Regelung in einem Grundlagenbescheid abhängig ist (BFH, Urteil v. 19. 4. 1989 – X R 19/88, BFH/NV 1990 S. 73). Erlässt das FA nach § 155 Abs. 2 AO einen Folgebescheid vor dem Grundlagenbescheid, muss es sich zunächst an der Erklärung des Steuerpflichtigen orientieren. Zwar kann es nach § 162 Abs. 5 AO die Besteuerungsgrundlagen, die durch den Grundlagenbescheid festzustellen sind, in dem vorher ergehenden Folgebescheid abweichend von der Erklärung des Steuerpflichtigen schätzen. Entsteht daraufhin Streit über diese Schätzung, und kommt es zum Klageverfahren, hat das FG aber

das Klageverfahren bis zum Ergehen des Grundlagenbescheids und seiner Bestandskraft auszusetzen (BFH, Beschluss v. 3. 8. 2000 – III B 179/96, BStBl. II 2001 S. 33).

Die Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheids ist allerdings bis zum Erlass des Grundlagenbescheids in diesen Fällen auch aus Gründen zulässig und ggf. begründet, die eigentlich gegen den noch nicht erlassenen Feststellungsbescheid geltend zu machen sind (BFH, Beschluss v. 1. 2. 2000 – IV B 138/98, BFH/NV 2000 S. 713).

▶ Hinweis

Weitere Quellen:

BFH, Urteil v. 13. 7. 1999 -VIII R 76/97, DB 1999 S. 2248

▶ Beratungskonsequenzen:

Grundsätzlich ist immer der Grundlagenbescheid anzufechten und Aussetzung der Vollziehung des Grundlagenbescheids zu beantragen. Lediglich in wenigen Ausnahmefällen kommt überhaupt eine isolierte Anfechtung bzw. ein isolierter Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheids in Betracht. Soweit fraglich ist, ob ein Ausnahmefall vorliegt, sollte sicherheits halber bis zur Klärung der Rechtslage auch der Grundlagenbescheid (sofern vorhanden) angefochten werden.

**Wer diese Beiden versteht,
ist wirklich ein Finanzexperte:**



Probehefte gratis: Hotline 0 180 2 . 782 782*