

Beschluss vom 02. September 2026, X B 3/26

Pflicht zur Anpassung des Folgebescheids an einen Grundlagenbescheid bleibt trotz Nichtauswertung des Grundlagenbescheids in einem früheren Folgebescheid bestehen

ECLI:DE:BFH:2026:B.020926.XB3.26.0

BFH X. Senat

EStG § 34a Abs 3, EStG § 34a Abs 4, EStG § 34a Abs 11, AO § 171 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 10, FGO § 40 Abs 2, EStG VZ 2017

vorgehend FG Köln, 10. Dezember 2025, Az: 3 K 1825/24

Leitsätze

1. NV: Die Änderung eines Folgebescheids kann auch dann auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützt werden, wenn beim Erlass des zu ändernden Folgebescheids der damals bereits vorliegende Grundlagenbescheid nicht berücksichtigt worden ist. Dies gilt auch dann, wenn die in § 171 Abs. 10 AO genannte Zwei-Jahres-Frist seit dem Erlass des Grundlagenbescheids bereits verstrichen ist, aber die reguläre Festsetzungsfrist für den Folgebescheid noch nicht abgelaufen ist. Im Anwendungsbereich der in § 34a des Einkommensteuergesetzes vorgesehenen gesonderten Feststellungen gelten keine abweichenden Grundsätze.
2. NV: Eine Klage, mit der die Verschlechterung der steuerlichen Position des Klägers begehrt wird, ist --vorbehaltlich sich ergebender Fernwirkungen-- wegen fehlender Beschwer (Klagebefugnis) grundsätzlich unzulässig.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.12.2025 - 3 K 1825/24 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) erzielte im Streitjahr 2017 unter anderem gewerbliche Einkünfte als Kommanditistin einer KG. Für die KG erging am 28.02.2019 ein Gewinnfeststellungsbescheid 2017. Die Klägerin hat vorgetragen, die Feststellungserklärung sei bereits im Jahr 2018 eingereicht worden.
- 2 Das Finanzgericht (FG) hat im Tatbestand des angegriffenen Urteils ausgeführt: "In diesem Grundlagenbescheid wurden Feststellungen zum Zwecke der Anwendung des § 34a EStG getroffen und für die Klägerin zum 31.12.2016 ein noch zu versteuernder Betrag i.H.v. 56.369 € festgestellt." Tatsächlich wurden in diesem Bescheid für Zwecke der Anwendung des § 34a des Einkommensteuergesetzes (EStG) die folgenden Feststellungen getroffen:
 - Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne der Gesellschafter aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen: 19.725,92 €;
 - anteiliger Steuerbilanzgewinn des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne des Gesellschafters aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen: 9.669,64 €;
 - prozentualer Anteil des Gesellschafters am Gesamtgewinn: 49,02 %;

- Entnahmen aus der Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz sowie Zugänge zur negativen Ergänzungsbilanz:
67.996,48 €.
- 3 Die vom FG erwähnte Feststellung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags zum 31.12.2016 in Höhe von 56.369 € findet sich allerdings nicht in diesem im Besteuerungsverfahren der KG ergangenen Bescheid, sondern in einem an die Klägerin und ihren Ehemann gerichteten Bescheid, der bereits am 08.02.2018 erlassen worden ist.
- 4 Am 08.05.2019 reichte die Klägerin ihre Einkommensteuererklärung 2017 ein. Im erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 01.12.2021 führte der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) keine Nachversteuerung (§ 34a Abs. 4 EStG) durch. Er holte dies vielmehr erst im angefochtenen, nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid 2017 vom 09.06.2023 in Bezug auf einen Betrag von 56.369 € nach. Am selben Tage erließ er einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG für 2017, in dem dieser zum 31.12.2017 auf 0 € festgestellt wurde.
- 5 Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen wurde zunächst gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ausgesetzt. Am 30.04.2024 setzte das FA die Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2017 auf 955 € fest.
- 6 Die Klägerin legte gegen alle drei genannten Bescheide Einsprüche ein, die sie mit dem Eintritt von Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2017 begründete. Da die Gewinnfeststellungserklärung für die KG bereits 2018 abgegeben worden sei, habe die Feststellungsfrist für die KG mit Ablauf des 31.12.2022 geendet. Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2017 vom 09.06.2023 sei erst nach diesem Fristablauf ergangen. § 171 Abs. 10 AO sei nicht anwendbar, da der Einkommensteuerbescheid 2017 nicht innerhalb von zwei Jahren nach Erlass des Feststellungsbescheids vom 28.02.2019 geändert worden sei.
- 7 In dem nach Zurückweisung der Einsprüche eingeleiteten Klageverfahren erfasste das FG lediglich den Einkommensteuer- und Zinsbescheid als Streitgegenstände, nicht aber den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags.
- 8 Das FG wies die Klage ab. Da die Einkommensteuererklärung 2017 erst im Jahr 2019 eingereicht worden sei, habe die vierjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2019 begonnen und mit Ablauf des 31.12.2023 geendet. Der angefochtene Änderungsbescheid habe diese Frist gewahrt. Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer werde nicht durch den (früheren) Ablauf der Feststellungsfrist für die Gewinnfeststellung begrenzt. Im Gegenteil ermögliche § 181 Abs. 5 AO ausdrücklich den Erlass eines Grundlagenbescheids trotz Ablaufs der Feststellungsfrist, sofern die Festsetzungsfrist für einen Folgebescheid noch nicht abgelaufen sei. Der Umstand, dass der Feststellungsbescheid nicht schon im erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2017 ausgewertet worden sei, führe nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht zum Verbrauch der Anpassungsverpflichtung. Für den Zinsbescheid habe mit dem Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheids eine neue zweijährige Festsetzungsfrist begonnen (§ 239 AO), die ebenfalls gewahrt sei.
- 9 Die Klägerin begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts und wegen eines Verfahrensmangels.
- 10 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Beschwerde ist --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.
- 12 1. Der Senat darf dieser Entscheidung den Bescheid vom 08.02.2018 über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum 31.12.2016 zugrunde legen, auch wenn die Ausführungen des FG zur Bescheidlage im Tatbestand des angegriffenen Urteils unzureichend sind. Das FG hat ausgeführt, für die Klägerin sei zum 31.12.2016 ein "noch zu versteuernder Betrag" in Höhe von 56.369 € festgestellt worden. Dies ist in der Sache zutreffend, auch wenn das FG davon ausgeht, diese Feststellung sei in einem anderen Grundlagenbescheid getroffen worden, als dies tatsächlich der Fall war. Auch angesichts des Umstands, dass die Beteiligten keine

Einwendungen gegen die Sachverhaltsdarstellung des FG erhoben haben, geht der Senat nachfolgend von der tatsächlichen Bescheidlage aus.

- 13 2. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 14 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 05.11.2020 - X B 50/20, BFH/NV 2021, 290, Rz 7, m.w.N.).
- 15 Eine Rechtsfrage ist nur dann klärungsfähig, wenn sie in einem künftigen Revisionsverfahren für die Entscheidung des Streitfalls rechtserheblich ist (Senatsbeschluss vom 09.05.2018 - X B 143/17, BFH/NV 2018, 973, Rz 47, m.w.N.). Die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit erfordert ein konkretes und substantiiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (Senatsbeschluss vom 12.02.2019 - X B 90/18, BFH/NV 2019, 513, Rz 19, m.w.N.). Insbesondere ist auch eine Auseinandersetzung mit der bereits vorhandenen höchstrichterlichen Rechtsprechung erforderlich (BFH-Beschluss vom 22.01.2015 - X B 118/14, BFH/NV 2015, 676, Rz 29).
- 16 b) Die Klägerin formuliert zunächst die Rechtsfrage, ob § 34a Abs. 11 Satz 3 EStG in einer mehrstufigen Feststellungs- und Folgebekscheidskonstellation dahin auszulegen ist, dass die dort geregelte Fristbeziehung ausschließlich an die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheids anknüpft oder ob die Vorschrift dahin zu verstehen ist, dass die Feststellungsebene ihre eigenen zeitlichen Grenzen behält.
- 17 Diese Frage wäre in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall schon nicht klärungsfähig, da sie sich allein auf die Feststellungsfrist für den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum 31.12.2017 bezieht. Hierfür kann dahinstehen, ob dieser Bescheid --den die Klägerin im Rubrum ihrer im Beschwerdeverfahren eingereichten Schriftsätze nicht erwähnt und den auch das FG im Rubrum seines Urteils nicht erwähnt hat-- überhaupt Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist.
- 18 Selbst wenn die Klageschrift --wofür vieles spricht-- so auszulegen sein sollte, dass der Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum 31.12.2017 von der Klägerin zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht worden sein sollte und das FG hierüber --was trotz fehlender Aufnahme ins Rubrum angesichts der insoweit unklaren Entscheidungsgründe möglich erscheint-- entschieden haben sollte, so dass man auch die Beschwerdeschrift wohlwollend dahingehend auslegen könnte, dass der genannte Bescheid zum Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gemacht worden wäre, könnte eine Beschwerde in Bezug auf diesen Bescheid keinen Erfolg haben. Denn die Klägerin ist durch diesen Bescheid nicht beschwert. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist zum 31.12.2017 auf 0 € festgestellt worden. Die Klägerin begehrt der Sache nach die Feststellung eines höheren Betrags, also eine Verschlechterung ihrer steuerlichen Position. Einer solchen Klage fehlt die nach § 40 Abs. 2 FGO erforderliche Klagebefugnis (Senatsbeschluss vom 13.02.2017 - X B 72/16, BFH/NV 2017, 765, Rz 11 ff.).
- 19 c) Darüber hinaus formuliert die Klägerin die Rechtsfrage, ob § 181 Abs. 5 AO die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auch dann tragen kann, wenn zwar die Festsetzungsfrist des Folgebekschids noch offen ist, die Feststellung selbst aber Teil eines spezialgesetzlich geordneten Feststellungsmechanismus ist, der sich nicht in der Funktion eines gewöhnlichen Vorfragebescheids erschöpft.
- 20 Auch diese Rechtsfrage bezieht sich allein auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG, der entweder schon gar nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist oder in Bezug auf den die Klage jedenfalls unzulässig war.
- 21 d) Zuletzt wirft die Klägerin die Frage auf, wie § 171 Abs. 10 AO im Zusammenwirken mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzuwenden ist, wenn ein Grundlagenbescheid zwar bereits existiert, seine Auswertung im Folgebekscheid jedoch zunächst unterbleibt und erst später nachgeholt werden soll.
- 22 Insoweit haben FA und FG auf die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung verwiesen, wonach die Änderung eines Folgebekschids auch dann auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt werden kann, wenn der seinerzeit bereits vorliegende Grundlagenbescheid beim Erlass des vorangehenden Folgebekschids nicht berücksichtigt worden ist (BFH-Urteile vom 09.08.1983 - VIII R 55/82, BFHE 139, 341, BStBl II 1984, 86; vom 09.10.1985 - I R 193/84, BFHE

144, 565, BStBl II 1986, 93, unter 3.; vom 06.11.1985 - II R 255/83, BFHE 145, 117, BStBl II 1986, 168, unter 3.a; vom 04.07.1989 - VIII R 217/84, BFHE 157, 427, BStBl II 1989, 792, unter 2., und vom 09.08.2016 - VIII R 27/14, BFHE 255, 51, BStBl II 2017, 821, Rz 16). Gleiches gilt, wenn ein Grundlagenbescheid beim Erlass des vorangehenden Folgebescheids fehlerhaft ausgewertet worden war (BFH-Urteil vom 04.09.1996 - XI R 50/96, BFHE 181, 388, BStBl II 1997, 261).

- 23** In keiner dieser Entscheidungen hat der BFH auch nur angedeutet, dass diese Frage gegenteilig zu beantworten sein könnte, wenn --wie im Streitfall-- zwar die reguläre Festsetzungsfrist für den Folgebescheid noch offen ist, die in § 171 Abs. 10 AO genannte Zwei-Jahres-Frist (bis 1996: Ein-Jahres-Frist) seit dem Erlass des Grundlagenbescheids aber verstrichen ist. Insbesondere das BFH-Urteil vom 04.07.1989 - VIII R 217/84 (BFHE 157, 427, BStBl II 1989, 792) ist in dieser Beziehung mit dem Streitfall vollständig vergleichbar: Dort waren bei Erlass des angefochtenen Einkommensteuerbescheids bereits mehr als zwei Jahre seit dem Erlass des zunächst übersehenen Grundlagenbescheids vergangen; gleichwohl hat der BFH nicht nur eine Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bejaht, sondern hinsichtlich der Festsetzungsverjährung ausdrücklich die reguläre vierjährige Feststellungsfrist herangezogen. Auch im BFH-Urteil vom 04.09.1996 - XI R 50/96 (BFHE 181, 388, BStBl II 1997, 261) wurde die Berechnung der Festsetzungsfrist in einem mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt ausdrücklich auf "§ 169 Abs. 2 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO" gestützt, also auf die Regelvorschriften zur Festsetzungsverjährung und nicht etwa auf § 171 Abs. 10 AO.
- 24** Die Klägerin hätte daher darlegen müssen, inwieweit die von ihr formulierte Rechtsfrage in Rechtsprechung und Literatur überhaupt umstritten ist. Dazu fehlen in der Beschwerdebegründung jegliche Ausführungen. Auch erläutert sie nicht, weshalb im Anwendungsbereich des § 34a EStG andere Grundsätze gelten sollen als in den vom BFH bereits zahlreich entschiedenen Fällen.
- 25** 3. Bei dem Zulassungsgrund der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) handelt es sich um einen speziellen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache. Für seine Darlegung gelten daher regelmäßig dieselben Anforderungen, die an eine auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützte Beschwerdebegründung zu stellen sind (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 10.03.2023 - X B 70/22, BFH/NV 2023, 719, Rz 20, m.w.N.). Da das Vorbringen der Klägerin insoweit über ihren Vortrag zur grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nicht hinausgeht, kann eine Zulassung im Streitfall auch nicht auf das Erfordernis einer Rechtsfortbildung gestützt werden.
- 26** 4. Schließlich sieht die Klägerin einen Verfahrensmangel (Verletzung ihres Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs sowie der Pflicht des FG, das Urteil aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu finden) darin, dass das FG ihr Vorbringen zu § 181 Abs. 5 Satz 2 AO nicht berücksichtigt habe.
- 27** Insoweit weist aber schon das FA in seiner Beschwerdeerwiderung zutreffend darauf hin, dass solches Vorbringen nicht aktenkundig ist. Der Einzelrichter des FG hatte erstmals in der mündlichen Verhandlung am 04.07.2025 auf die Vorschrift des § 181 Abs. 5 Satz 1 AO hingewiesen. Eine inhaltliche Stellungnahme der Klägerin ist in der Folgezeit beim FG bis zum Ergehen des Urteils vom 10.12.2025 nicht mehr eingegangen.
- 28** Im Übrigen kommt es auf die Regelung des § 181 Abs. 5 Satz 2 AO für die Entscheidung des vorliegenden Verfahrens nicht an, da diese nur für die Feststellungsfrist des Feststellungsbescheids von Bedeutung sein könnte, insoweit aber jedenfalls keine zulässige Klage erhoben worden ist (vgl. oben 2.b).
- 29** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 30** 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de