Downloaded from Blogs on 08.10.2026 02:10h

By PwC Deutschland | 14. August 2019

Zulässigkeit einer Änderung nach § 174 Abs. 4 Abgabenordnung (AO)

Nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg kann eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO auch in den Fällen zulässig sein, in denen das Finanzamt die im Gesetz vorgesehene zeitliche Änderungsreihenfolge umkehrt. Dies soll aber nur dann gelten, wenn die Aufhebung oder Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen vor Erlass der Einspruchsentscheidung über den Einspruch gegen den nach § 174 Abs. 4 AO geänderten Steuerbescheid erfolgt ist.

Downloaded from Blogs on 08.10.2026 02:10h

Sachverhalt

Die Klägerin veräußerte im Jahr 2007 verpachtete Grundstücke, die vom Pächter landwirtschaftlich genutzt wurden. Da die Grundstücke nach Auffassung des Finanzamtes bis zur Veräußerung zu einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Klägerin gehört hatten, sollte die Veräußerung in vollem Umfang der sog. Bodengewinnbesteuerung unterworfen werden.

In einem Aussetzungsverfahren entschied das Finanzgericht, dass der Veräußerungsgewinn je hälftig in den Jahren 2007 und 2008 zu versteuern sei. Das Finanzamt kam dem nach, indem es die Einkommensteuer 2007 mit Bescheid vom 17.9.2014 zu Gunsten und die Einkommensteuer 2008 mit Bescheid vom 15.9.2014 zu Lasten der Klägerin änderte.

Da die Klägerin weiterhin die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ablehnt, erhob sie auch Klage gegen die Änderungsbescheide. Das Klageverfahren betreffend den Änderungsbescheid für das Jahr 2007 wurde unter dem Az. 13 K 3773/16 geführt und mit Urteil des Senats vom 9.2.2018 entschieden.

In ihrer Klage gegen den Änderungsbescheid 2008 bestritt die Klägerin eine Änderungsbefugnis des Finanzamtes nach § 174 Abs. 4 AO und berief sich auf Festsetzungsverjährung.

Richterliche Entscheidung

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat die Klage als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2008 durfte zwar mit Ablauf des Jahres 2013 grundsätzlich nicht mehr geändert werden, da die Steuerklärung im November 2009 eingereicht wurde und die regelmäßige Festsetzungsfrist daher mit Ablauf des Jahres 2013 endete, §§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO.

Nach Auffassung des Finanzgerichts war das Finanzamt aber befugt, den Bescheid nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO zu ändern. Sei aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies liege aufgrund der Änderung des Bescheides für 2007 vor.

Es ist nach Ansicht des Finanzgerichtes also zulässig, zuerst den zweiten Bescheid zu ändern oder zu erlassen, und erst dann den ersten Bescheid aufgrund des Rechtsbehelfs oder Antrags des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern, vorausgesetzt, dass diese Aufhebung oder Änderung des ersten Bescheids –wie im Streitfall– vor Erlass der Einspruchsentscheidung über den Einspruch gegen den zweiten Bescheid erfolgt ist.

Das Finanzamt sei bei Erlass des geänderten Steuerbescheids für 2007 vom 11. Dezember 2013 zwar zutreffend davon ausgegangen, dass der streitbefangene Veräußerungsgewinn der Bodenbesteuerung unterliege. Das FA habe aber nicht berücksichtigt, dass der Veräußerungsgewinn gemäß § 4a EStG den

Downloaded from Blogs on 08.10.2026 02:10h

Veranlagungszeiträumen 2007 und 2008 jeweils hälftig zuzuordnen gewesen sei. Das Finanzamt habe den Sachverhalt insoweit i.S.d. § 174 Abs. 4 Satz 1 AO „irrig" beurteilt.

Der Umstand, dass das Finanzamt in der Folge bei Erlass der Steueränderungsbescheide für 2007 vom 17. September 2014 und für 2008 vom 15. September 2014 abweichend von der im Gesetz angelegten Reihenfolge den Änderungsbescheid für 2008 schon vor der Änderung des Bescheids für 2007 erlassen hat, sei nach Rechtsprechung des BFH unschädlich. Denn für die Rechtmäßigkeit des aufgrund § 174 Abs. 4 AO geänderten Steuerbescheids für 2008 reiche es aus, dass zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung über den Steuerbescheid für 2008 am 13. Dezember 2016 die Änderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids für 2007 erfolgt war.

Es ist nach Auffassung des Finanzgerichts also insoweit zulässig, zuerst den zweiten Bescheid zu ändern oder zu erlassen, und erst dann den ersten Bescheid aufgrund des Rechtsbehelfs oder Antrags des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern, vorausgesetzt, dass diese Aufhebung oder Änderung des ersten Bescheids, wie im Streitfall, vor Erlass der Einspruchsentscheidung über den Einspruch gegen den zweiten Bescheid erfolgt ist.

Der reguläre Ablauf der Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2013 stand der Änderung des Steuerbescheids für 2008 nicht entgegen. Denn nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. Entsprechendes muss nach Ansicht des Finanzgerichts gelten, wenn, wie im Streitfall, die steuerlichen Folgerungen sogar schon zwei Tage vor der Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen worden seien.

Eine Durchbrechung der Festsetzungsfrist sei im Streitfall auch nicht etwa dadurch ausgeschlossen, dass zu dem Zeitpunkt, zu dem der später im Einspruchsverfahren geänderte Einkommensteuerbescheid für 2007 erging, die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung für 2008, bei der der Sachverhalt richtigerweise hätte berücksichtigt werden müssen, bereits abgelaufen war. Denn der im Anschluss an die Außenprüfung geänderte Steuerbescheid für 2007, bei dem der Veräußerungsgewinn zu Unrecht in vollem Umfang angesetzt worden war, wurde am 11. Dezember 2013 erlassen und zu diesem Zeitpunkt sei die Festsetzungsfrist für den Steuerbescheid für 2008 noch nicht abgelaufen gewesen.

Nach Auffassung des Finanzgerichts durfte die Behörde daher die zutreffende Entscheidung später noch so durchsetzen, wie es ihr bei Erlass des angefochtenen Bescheids für 2007 möglich gewesen wäre, hätte sie die richtige Entscheidung bereits in diesem Zeitpunkt getroffen.

Fundstelle

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 9. Februar 2018 (13 K 89/17); die Revision wurde nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde (VI B 32/18) zugelassen, sie ist beim BFH unter dem Az. VI R 20/19 anhängig.

Downloaded from Blogs on 08.10.2026 02:10h

Schlagwörter

Abgabenordnung (AO), Einkommensteuerrecht, Änderungsvorschriften