

## BFH: Finanzgerichtliches Verbesserungsverbot

Das finanzgerichtliche Verbesserungsverbot begründet kein allgemeines Änderungsverbot. Es besagt lediglich, dass eine Schlechterstellung des Klägers bezogen auf die mit der Klage angegriffene Steuerfestsetzung durch das FG verboten ist. Eine erneute Änderung eines zuvor bereits durch Gerichtsentscheidung geänderten Steuerbescheids ist nur dann nicht zulässig, wenn es sich um denselben Streitgegenstand handelt.

### Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielte seit 1997 als Prokuristin der A GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Nachdem der zuständige Sozialversicherungsträger eine pflichtversicherungsfreie Beschäftigung der Klägerin erkannt hatte, wurden die von der GmbH für die Klägerin seit 1997 abgeführten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile zur Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung im Jahr 2002 in freiwillige Beiträge umgewandelt. Das Finanzamt änderte daher die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2002, indem es die in freiwillige Beiträge umgewandelten Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung als steuerbaren Arbeitslohn erfasste (Wegfall der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 S. 1 EStG).

Die nach erfolglosen Einsprüchen erhobene Klage war weitgehend erfolgreich. Das FG (Urteil vom 13.09.2007) hob die geänderten Einkommensteuerfestsetzungen 1997 bis 2001 auf, da der aufgrund der Umwandlung der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung in freiwillige Beiträge angesetzte Arbeitslohn nicht in den Jahren 1997 bis 2001, sondern erst - mit der Umwandlung der Beiträge - im Jahre 2002 zugeflossen sei. Gleichwohl seien die Besteuerungsgrundlagen im Veranlagungszeitraum 2002 wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren zu beachtenden Verbesserungsverbotes nicht zu ändern. Anschließend änderte das Finanzamt jedoch den - nunmehr streitgegenständlichen - Einkommensteuerbescheid für 2002 erneut. Es erhöhte die Einkünfte der Klägerin um die im Jahr 2002 in freiwillige Beiträge umgewandelten Arbeitgeberanteile am Gesamtsozialversicherungsbeitrag der Jahre 1997 bis 2001. Das FG gab der Klage statt.

### Entscheidung

Das Finanzamt hat den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 zu Lasten der Klägerin ändern dürfen (§ 174 Abs. 4 AO).

Aus einem Sachverhalt können nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird (§ 174 Abs. 4 S. 1 AO). Dies gilt auch dann, wenn die Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids durch das Gericht erfolgt (§ 174 Abs. 4 S. 2 AO).

Dadurch soll die Finanzbehörde die Möglichkeit erhalten, in bestimmten Fällen der materiellen Richtigkeit Vorrang einzuräumen, indem vermieden wird, dass Steuerfestsetzungen bestehen bleiben, die inhaltlich zueinander im Widerspruch stehen (BFH-Urteil vom 28.01.2009). Die Vorschrift setzt hinsichtlich der verfahrensmäßigen Abfolge voraus, dass ein angefochtener Bescheid als irrig erkannt und deswegen auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Dies löst sodann - "nachträglich" - die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, nämlich, dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann. Eine Befugnis des Finanzamtes zur Änderung ein und desselben bereits durch Gerichtsentscheidung modifizierten Steuerbescheids zu Ungunsten des Steuerpflichtigen eröffnet der Tatbestand des § 174 Abs. 4 AO hingegen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 08.07.1992).

Nach diesen Grundsätzen war das Finanzamt berechtigt, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 zu Lasten der Klägerin zu ändern. Das

Finanzamt hat mit der Änderung des Einkommensteuerbescheids 2002 keinen gerichtlich modifizierten Steuerbescheid nochmals geändert. Denn durch das insoweit klageabweisende Ersturteil des FG vom 13.09.2007 hat der Einkommensteuerbescheid 2002 keine Änderung erfahren. Es hat vielmehr in dem Einkommensteueränderungsbescheid 2002 und damit in einem "anderen" Bescheid die zutreffenden steuerlichen Folgen aus dem die Einkommensteuerfestsetzungen 1997 bis 2001 ändernden FG-Urteil vom 13.09.2007 gezogen.

Auch das finanzgerichtliche Verböserungsverbot steht - entgegen der Auffassung des FG - der Änderung des Einkommensteuerbescheids 2002 nicht entgegen. Denn das finanzgerichtliche Verböserungsverbot verwehrt dem FG lediglich, den Kläger bezogen auf die mit der Klage angegriffene Steuerfestsetzung schlechter zu stellen (BFH-Urteil vom 01.12.2010). Deshalb war zwar das FG gehindert, die streitige Änderung des Einkommensteuerbescheids 2002 selbst vorzunehmen. Ein allgemeines "Änderungsverbot" im Hinblick auf § 174 Abs. 4 AO begründet das finanzgerichtliche Verböserungsverbot jedoch nicht (vgl. BFH-Urteil vom 08.06.2000).

Nur soweit über den Streitgegenstand (genauer: Entscheidungsgegenstand) entschieden worden ist, darf das Finanzamt nach einem rechtskräftigen Sachurteil nicht (mehr) korrigieren. Im Streitfall waren aber die Sozialversicherungsbeiträge der Jahre 1997 bis 2001 nicht Streitgegenstand des Klageverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2002. Daher steht die FG-Entscheidung vom 13.09.2007 einer Änderung des Einkommensteuerbescheids 2002 nicht entgegen.

Betroffene Norm  
§ 174 Abs. 4 AO  
Streitjahr 2002

Vorinstanz  
[Finanzgericht Rheinland-Pfalz](#), Urteil vom 10.11.2010, 1 K 1914/08, EFG 2011, S. 689

Fundstelle  
BFH, Urteil vom 13.06.2012, [VI R 92/10](#), BStBl II 2013, S. 139

Weitere Fundstellen  
Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13.09.2007, 1 K 2180/06  
BFH, Urteil vom 28.01.2009, X R 27/07, BStBl II 2009, S. 620  
BFH, Urteil vom 08.07.1992, XI R 54/89, BStBl II 1992, S. 867  
BFH, Urteil vom 01.12.2010, [XI R 46/08](#), BFHE 232, S. 232  
BFH, Urteil vom 08.06.2000, IV R 65/99, BStBl II 2001, S. 89

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.