

# Urteil vom 20. November 2012, IX R 7/11

## Abgrenzung der Änderungsbefugnisse nach § 165 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO - Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Vorläufigkeit - Reichweite eines Vorläufigkeitsvermerks - Rechtmäßigkeit eines Bescheids

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 7 S 1, EStG § 2 Abs 7 S 2, EStG § 21, AO § 165 Abs 1 S 1, AO § 165 Abs 1 S 3, AO § 165 Abs 2 S 1, AO § 165 Abs 2 S 2, AO § 177, AO § 171 Abs 8, AO § 173, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 351 Abs 1, EStG § 21, EStG § 2 Abs 7

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. Dezember 2010, Az: 10 K 10283/08

## Leitsätze

1. Umfasst ein Vorläufigkeitsvermerk ungewisse Tatsachen, sind die Bescheide nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO zu ändern, sobald die Ungewissheit beseitigt ist. Dabei können auch für andere Veranlagungszeiträume geklärte Tatsachen --erstmalig oder erneut-- (un)gewiss werden.
2. Nach § 165 Abs. 2 AO verwertbare Tatsachen müssen nicht neu sein, sondern (un)gewiss.
3. Änderungen nach § 165 Abs. 2 AO sind nach Art und Umfang nur in dem durch die Vorläufigkeit wirksam gesteckten Rahmen zulässig.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein geschlossener Immobilienfonds, der in den Streitjahren (2000 bis 2006) ein im Jahr 1990 fertig gestelltes Mehrfamilienhaus in B vermietete.
- 2 Zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. von § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erstellte die Klägerin jährlich einen mit einer gewerblichen Gewinnermittlung vergleichbaren Vermögensstatus. Das Gebäude setzte sie nach § 14a Abs. 1 des Berlinförderungsgesetzes mit erhöhten Sätzen ab. Im Rahmen einer im Jahr 1991 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) verständigte sich die Klägerin mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) auf Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von jeweils 10 % der Herstellungskosten im Jahr der Fertigstellung und dem darauffolgenden Jahr, jeweils 3 % in den folgenden zehn Jahren und anschließend ab dem Jahr 2002 jährlich 2,5 %, bemessen auf den Restwert.
- 3 Noch im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes (1990) erwarben die Beigeladenen zu 1 bis 4 von einem anderen Beteiligten jeweils Gesellschaftsanteile an der Klägerin. In Bezug auf die den Beigeladenen entstandenen, über die anteiligen Buchwerte hinausgehenden zusätzlichen Anschaffungskosten setzte die Klägerin in den Streitjahren --neben der anteiligen AfA des Gebäudes-- zusätzliche AfA nach dem Berlinförderungsgesetz in Höhe von 3 % jährlich an.
- 4 Mit Wirkung zum 1. Januar 1995 kaufte der Beigeladene zu 5 einen Gesellschaftsanteil von nominal 30.000 DM von einem weiteren Beteiligten. Unter Erhöhung des Kaufpreises um die anteilig übernommenen und um den Buchwert des Umlaufvermögens bereinigten Verbindlichkeiten ermittelte die Klägerin Anschaffungskosten für diese Beteiligung in Höhe von insgesamt 86.711 DM. Durch Abzug des anteiligen, auf den Grund und Boden entfallenden Buchwerts laut Vermögensstatus der GbR errechnete sie daraus einen auf das Gebäude entfallenden Anteil von 72.005 DM (= 83 %), den sie in den Streitjahren nach der verbleibenden Restnutzungsdauer des Gebäudes mit jährlich 1.608 DM (= 2,23 %) absetzte. Nach Verrechnung mit der anteilig auf den Beigeladenen zu 5 entfallenden AfA des Gebäudes nach dem Berlinförderungsgesetz ergaben sich für ihn Minder-AfA-Beträge in Höhe von 338 DM bzw. 173 € jährlich.

- 5 Das FA erließ die Feststellungsbescheide für die Streitjahre erklärungsgemäß, aber vorläufig und erläuterte das im Einzelnen wie folgt: *"Der Bescheid ist nach § 165 Abs. 1 Abgabenordnung teilweise vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, und zwar soweit es die vorzunehmende Aufteilung des Mehrpreises auf Grund und Boden und Gebäude im Falle eines Gesellschafterwechsels bei geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betrifft, hinsichtlich der aufgrund der Anteilserwerbe erklärten Sonderwerbungskosten (Mehr-/Minder-AfA). Insoweit besteht Übereinstimmung, dass der Ausgang des hierzu beim Finanzgericht Berlin anhängigen Musterverfahrens zunächst abgewartet werden soll. ..."* Der Zusatz, dass das Musterverfahren *"beim Finanzgericht Berlin"* anhängig sei, fehlt in den Erläuterungen zu den 2002 ergangenen Festsetzungsbescheiden für die Jahre 2000 und 2001.
- 6 Geführt wurde dieses Musterverfahren von einem anderen Immobilienfonds, der treuhänderisch durch dieselbe GmbH vertreten wurde wie die Klägerin und vergleichbar strukturiert war. Gegenstand dieses Verfahrens waren zum einen Fragen zur Ermittlung der (zusätzlichen) Anschaffungskosten neu eingetretener Gesellschafter. Zum anderen ging es um die Aufteilung dieser Kosten auf Grund und Boden sowie Gebäude. Nachdem das FA den darauf gerichteten Einspruch aus dem Jahr 2001 zurückgewiesen hatte, erhob der Immobilienfonds im Jahr 2004 Klage. Sie wurde mit Urteil vom 11. Oktober 2007 10 K 5086/04 B als unbegründet zurückgewiesen. Nach der Urteilsbegründung waren bei der Berechnung der Anschaffungskosten die übernommenen Verbindlichkeiten --neben dem Buchwert des Umlaufvermögens-- auch um die Buchwerte von Rechnungsabgrenzungsposten und Außenanlagen zu bereinigen.
- 7 Im Anschluss daran erließ das FA am 10. April 2008 nach § 165 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide für die Streitjahre und erklärte die Feststellungen nunmehr für endgültig: In Bezug auf die Beigeladenen zu 1 bis 4 senkte das FA die zusätzlichen AfA-Beträge auf die überschießenden Anschaffungskosten --entsprechend der Übereinkunft mit der BP-- für die Jahre 2002 bis 2006 von 3 % auf 2,5 % der verbliebenen Restwerte. Bezüglich des Beigeladenen zu 5 minderte das FA zunächst die anteilig übernommenen Verbindlichkeiten entsprechend der Entscheidung im Musterverfahren zusätzlich um die anteiligen Buchwerte von Rechnungsabgrenzungsposten und Außenanlagen und reduzierte damit die Anschaffungskosten auf nunmehr 83.084 DM. Den auf das Gebäude entfallenden Anteil berechnete das FA auf der Grundlage einer entsprechenden Auskunft des zuständigen Lagefinanzamts aus dem Jahr 2001 im sog. vereinfachten Verfahren --wie schon für die Vorjahre-- mit 69,89 % (= 58.068 DM) und senkte die AfA dafür auf 2 % (= 1.161 DM) jährlich. Gegenüber der im Jahr 2000 anteilig auf den Beigeladenen zu 5 entfallenden Gebäude-AfA nach dem Berlinförderungsgesetz in Höhe von (264.533 DM x 30.000 DM/ 4.270.000 DM =) 1.858 DM errechnete das FA eine jährliche Minder-AfA in Höhe von nunmehr (1.161 DM ./ 1.858 DM =) 697 DM bzw. 357 €, die --anstelle der bisher berücksichtigten Beträge von 338 DM bzw. 173 €-- in allen Änderungsbescheiden zum Ansatz kam.
- 8 Einsprüche und Klage blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1122 veröffentlichten Urteil führte das Finanzgericht (FG) zur Begründung aus, das FA sei zwar nicht befugt gewesen, die (ursprünglichen) Feststellungsbescheide allein wegen der ausschließlich steuerrechtlichen Frage nach der Ermittlung der AfA beim Gesellschafterwechsel eines geschlossenen Immobilienfonds mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorläufig zu erlassen. Da die Vorläufigkeitsvermerke indes bestandskräftig geworden seien, stehe deren Rechtswidrigkeit --entgegen anderslautender Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)-- einer auf § 165 Abs. 2 Satz 1 AO gestützten Änderung jedoch nicht entgegen. Dabei habe die Vorläufigkeit objektiv nur im Sinne des Offenhaltens der abschließenden Beurteilung der erklärten Mehr- oder Minder-AfA der beigetretenen Gesellschafter verstanden werden können. Die durchgeführten Änderungen seien durch die Vorläufigkeitsvermerke gedeckt, nachrangige Ermittlungen und Nachprüfungen seien zu Recht nachgeholt worden. Wegen der Bestandskraft der Vorläufigkeitsvermerke sei auch die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO eingetreten.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 165 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 1 AO). Zur Begründung trägt sie vor, dass die Ursprungsbescheide nicht nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO hätten geändert werden dürfen, weil sich die Vorläufigkeit nicht auf ungewisse Tatsachen, sondern ausschließlich auf eine Ungewissheit in der rechtlichen Würdigung von Tatsachen beziehe. Mit den angefochtenen Änderungsbescheiden seien keine neuen Tatsachen verwertet worden. Überdies seien Grund und Umfang der Vorläufigkeiten für die Jahre 2000 und 2001 ohne nähere Bezeichnung des Musterverfahrens --entgegen § 165 Abs. 1 Satz 3 AO-- nicht angegeben worden und die Vermerke damit nichtig. Im Übrigen sollten durch die Vorläufigkeitsvermerke nur Änderungen zugunsten des Beigeladenen zu 5 offengehalten werden. Eine Korrektur der Anschaffungskosten habe das FA erkennbar nicht beabsichtigt. Jedenfalls seien die Änderungsbescheide feststellungsverjährt, da auch die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO eine tatsächliche Ungewissheit voraussetze, an der es hier aber fehle.

- 10** Die Klägerin beantragt,  
das angefochtene Urteil des FG sowie die geänderten Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2006 vom 10. April 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2008 aufzuheben und die ursprünglichen Bescheide für endgültig zu erklären.
- 11** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zu Recht von einer Änderungsbefugnis des FA nach § 165 Abs. 2 AO ausgegangen (s. zu 2.). Die Vorentscheidung ist aber aufzuheben, weil die durchgeführten Änderungen nicht von den Vorläufigkeitsvermerken gedeckt sind (zu 3.).
- 13** 1. Nach § 165 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde eine Feststellung aufheben oder ändern, soweit sie die Besteuerungsgrundlagen vorläufig festgestellt hat. Dies kann gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO geschehen, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für deren Entstehung eingetreten sind. Dabei können auch für andere Veranlagungszeiträume geklärte Tatsachen --erstmalig oder erneut-- ungewiss werden. Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Die (materielle) Bestandskraft des Steuerbescheids bleibt in diesem Umfang (zunächst) offen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Beschluss vom 24. Februar 2009 IX B 176/08, BFH/NV 2009, 889, unter II., m.w.N.).
- 14** Dagegen ist eine vorläufige Feststellung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Wie die Ungewissheit in § 165 Abs. 1 Satz 1 AO, so muss sich dabei auch die Gewissheit, die gewonnen wird, auf Tatsachen beziehen, die den gesetzlichen Steuertatbestand verwirklichen (vgl. BFH-Urteil vom 12. März 1991 IX R 282/87, BFH/NV 1991, 506, unter 3.). Anders als in § 173 AO müssen nach § 165 Abs. 2 AO verwertbare Tatsachen nicht neu sein, sondern (un)gewiss.
- 15** Bezieht sich die tatsächliche Ungewissheit ausschließlich auf eine Vorrangfrage und stellt das FA im Hinblick hierauf die Prüfung aller nachrangigen und von der Beantwortung der Vorrangfrage rechtlich abhängigen Folgefragen zurück, kann die Änderung des vorläufigen Steuerbescheids insoweit nicht auf Satz 2 des § 165 Abs. 2 AO gestützt werden, sondern allein auf Satz 1 der vorbezeichneten Vorschrift. Dies führt zu einer kumulativen Anwendung der Sätze 1 und 2 des § 165 Abs. 2 AO bei Erlass des endgültigen Bescheids (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 1987 IV B 174/86, BFHE 152, 43, BStBl II 1988, 234, unter 3.c).
- 16** 2. Nach diesen Grundsätzen war das FA --entgegen der Auffassung des FG-- nicht nur berechtigt (§ 165 Abs. 2 Satz 1 AO), sondern vielmehr verpflichtet (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO), geänderte Feststellungsbescheide zu erlassen. Die ursprünglichen Feststellungen ergingen vorläufig und wurden mangels Anfechtung formell bestandskräftig und wirksam. Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Vorläufigkeit können im Verfahren gegen die endgültigen Änderungsbescheide nicht mehr geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juli 2000 IX R 93/97, BFHE 192, 241, BStBl II 2001, 9, unter II.3.a a.E.; vom 7. Februar 1995 IX R 68/92, BFH/NV 1995, 939, unter 1., und in BFH/NV 1991, 506, unter 1.).
- 17** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin verstoßen die Vorläufigkeitsvermerke für die Jahre 2000 und 2001 trotz unvollständiger Bezeichnung des Musterverfahrens nicht gegen das Begründungsgebot des § 165 Abs. 1 Satz 3 AO und sind daher wirksam (§ 124 AO). Die Reichweite eines Vorläufigkeitsvermerks kann sich aus seiner Begründung oder aus anderen Umständen durch Auslegung ergeben (vgl. BFH-Urteile vom 12. Juli 2007 X R 22/05, BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2, unter II.3. und 4.; vom 29. August 2001 VIII R 1/01, BFH/NV 2002, 465, unter 1.b, und in BFH/NV 1991, 506, unter 2.). Entscheidend ist, wie der Adressat den materiellen Regelungsinhalt nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 22. August 2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, unter II.B.2.a cc (1), und vom 19. Oktober 1999 IX R 23/98, BFHE 190, 44, BStBl II 2000, 282, jeweils m.w.N.).

- 18** Zwar weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass das in den Vermerken für die Jahre 2000 und 2001 nicht näher bezeichnete "Musterverfahren" bei Erlass der Erstbescheide im Jahr 2002 noch nicht beim FG anhängig war. Weil sie aufgrund verschiedener Treuhandverhältnisse rechtlich durch dieselben Personen vertreten wird wie der das Musterverfahren führende Immobilienfonds, wusste die Klägerin allerdings ebenso wie das FA, dass zu diesem Zeitpunkt im Musterfall bereits das außergerichtliche Vorverfahren anhängig war. Aus der engen zeitlichen und sachlichen Verflechtung beider Feststellungsverfahren war für die Klägerin daher zweifelsfrei erkennbar, auf welches "Musterverfahren" sich das FA in den Anlagen zu den Bescheiden 2000 und 2001 bezog.
- 19** b) Entgegen der Auslegung des FG umfassten die Vorläufigkeitsvermerke nicht nur Rechtsfragen, sondern --mit dem Verweis auf Gesellschafterwechsel und Musterverfahren-- jedenfalls auch Tatsachen im Zusammenhang mit der Ermittlung der Sonderwerbungskosten, die (erneut) ungewiss waren. Auch wenn in komplexen Fallgestaltungen wie der vorliegenden im Einzelnen kaum trennscharf zwischen rechnerischer und rechtlicher Bewertung einzelner Tatsachen unterschieden werden kann, so sind Berechnungsgrundlagen als solche regelmäßig dem tatsächlichen Bereich zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juli 2001 VI R 82/96, BFH/NV 2001, 1533, unter 1.). Zwar ist der Revision beizupflichten, dass ein schätzungsweise ermittelter Maßstab für die Aufteilung von Anschaffungskosten auf Grund und Boden sowie Gebäude selbst keine Tatsache ist, sondern als Schlussfolgerung auf Tatsachen beruht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 506, unter 3.). Im Streitfall hatte das FA nach Maßgabe der Vorläufigkeitsvermerke jedoch nicht lediglich den Aufteilungsmaßstab zu ändern, sondern --entsprechend der Entscheidung im Musterverfahren-- zunächst die Anschaffungskosten neu zu berechnen und somit Tatsachen zu verwerten. Diese mussten --entgegen der Auffassung der Klägerin und anders als in § 173 AO-- nicht neu sein, sondern lediglich (un)gewiss. Auf eine bereits erreichte Klärung für Vorjahre oder andere Fondsgesellschaften kommt es nicht an.
- 20** c) Die tatsächliche Ungewissheit wurde im Streitfall durch das Musterverfahren begründet und mit dessen (rechtskräftigem) Abschluss am 11. Oktober 2007 beseitigt. Die Feststellungen waren nach § 165 Abs. 2 Satz 1 und 2 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO innerhalb der Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 165 Abs. 1 Satz 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO zu ändern und für endgültig zu erklären. Diese Frist hat das FA mit den Änderungsbescheiden vom 10. April 2008 eingehalten.
- 21** d) Dass FA und FG die Änderungsbescheide ausschließlich auf § 165 Abs. 2 Satz 1 AO stützten, ist insofern unbeachtlich, als für die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids nicht die zu seiner Begründung herangezogene Vorschrift maßgebend ist. Es kommt allein darauf an, ob der angefochtene Bescheid zum Zeitpunkt seines Ergehens (im Übrigen) durch eine entsprechende Ermächtigungsnorm --hier § 165 Abs. 2 Satz 2 AO-- gedeckt war (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 2004 X R 22/01, BFH/NV 2005, 322, unter B.II.1.b bb).
- 22** 3. Das Urteil ist aufzuheben, da die durchgeführten Änderungen nicht dem durch die Vorläufigkeitsvermerke gesteckten Änderungsrahmen entsprechen: Weil die abweichenden AfA-Beträge für den Beigeladenen zu 5 unzutreffend ermittelt (s. zu a) und die Änderungen zulasten der Beigeladenen zu 1 bis 4 rechtsfehlerhaft in den Umfang der Vorläufigkeitsvermerke einbezogen wurden (zu b), verletzt das Urteil die Vorschrift des § 165 Abs. 2 AO.
- 23** a) Dem Grunde nach zu Recht ging das FG davon aus, dass die Änderungen in Bezug auf den Beigeladenen zu 5 von den Vorläufigkeitsvermerken gedeckt waren; mit der Beendigung des Musterverfahrens trat Gewissheit ein. Anders als die Klägerin meint, ergeben sich weder aus dem Wortlaut oder den Erläuterungen zu den Vorläufigkeitsvermerken noch aus den sonstigen Umständen Hinweise darauf, dass die Vorläufigkeit nur Änderungen zu dessen Gunsten erfassen oder eine Korrektur der Anschaffungskosten ausschließen sollte. So nahm das FA beim Beigeladenen zu 5 --entsprechend den Vorgaben in Vermerken und Musterverfahren-- zunächst eine (in dieser Form erstmalige) Neuberechnung der Anschaffungskosten vor. Die Ermittlung und Anwendung des Aufteilungsmaßstabs waren danach ebenso wie die Bestimmung des maßgeblichen AfA-Satzes lediglich nachrangige Rechtsfragen, die das FA innerhalb des durch Grund und Umfang der Vorläufigkeit abgegrenzten Änderungsrahmens bei der endgültigen Feststellung abweichend beantworten durfte (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 889, unter II., m.w.N.).
- 24** Demgegenüber ist das FG der Höhe nach unzutreffend dem Ansatz des FA gefolgt. Unberücksichtigt blieb, dass die AfA des Gebäudes ab dem Jahr 2002 nicht länger mit 3 % der Herstellungskosten, sondern nunmehr mit 2,5 % des verbliebenen Restwerts ermittelt wurde. Daraus ergab sich laut Feststellungserklärungen ein Betrag von 59.334 € (vgl. Einkommensteuerakten Bd. VIII Bl. 44, 126), von dem auf den Beigeladenen zu 5 nur noch  $(30.000/4.270.000 =) 417$  € entfallen. Statt der berücksichtigten Minder-AfA hätte ihm daher ab 2002 eine jährliche Mehr-AfA in Höhe von  $(1.161 \text{ DM} = 594 \text{ €} \cdot 417 \text{ €} =) 177$  € zugerechnet werden müssen.
- 25** b) Entgegen dem FG sind die Änderungen in Bezug auf die Beigeladenen zu 1 bis 4 nicht durch die

Vorläufigkeitsvermerke gedeckt. Änderungen nach § 165 Abs. 2 AO sind nach Art und Umfang nur in dem durch die Vorläufigkeit wirksam gesteckten Rahmen zulässig. Mit der (isolierten) Minderung der zusätzlichen AfA dieser Gesellschafter von 3 % der Herstellungskosten auf 2,5 % der Restwerte ab dem Jahr 2002 hat das FA ausschließlich den AfA-Satz korrigiert. Damit hat es lediglich das Recht abweichend angewandt, wobei eine solche Änderung im Vorläufigkeitsvermerk nicht angelegt war. Da anhand des Musterverfahrens kein vorrangiger Gesichtspunkt überprüft und ggf. geändert wurde, handelt es sich --anders als beim Beigeladenen zu 5-- nicht um die Klärung einer nur nachrangigen Rechtsfrage. Soweit die Klägerin daraus den Schluss ziehen will, dass das FA selbst die Anschaffungskosten nicht mit in den Umfang der Vorläufigkeit einbezogen sah, widerspricht dem die durchgeführte Neuberechnung beim Beigeladenen zu 5.

- 26** c) Weil die Vorläufigkeitsvermerke auch Tatsachen umfassen, bedarf es keiner Entscheidung, ob eine bestandskräftige vorläufige Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nur im Hinblick auf Erkenntnisse über tatsächliche Verhältnisse oder auch lediglich wegen einer veränderten rechtlichen Beurteilung geändert werden darf (ebenfalls offengelassen durch BFH-Urteile vom 28. November 1995 IX R 16/93, BFHE 179, 8, BStBl II 1996, 142, unter 2.b, und vom 30. Juni 1994 V R 106/91, BFH/NV 1995, 466, unter 1.c).
- 27** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen getroffen, anhand derer abschließend überprüft werden könnte, ob die Änderungen durch die Vorläufigkeitsvermerke gedeckt sind. Das FG wird im zweiten Rechtsgang über die Rechtmäßigkeit der Änderungsbescheide erneut zu entscheiden haben. Anders als bei einer reinen Ermessensentscheidung nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO unterliegt die richterliche Prüfungscompetenz bei Änderungen nach Satz 2 dieser Vorschrift nicht den Einschränkungen des § 102 Satz 1 FGO. Sie wird --abgesehen von dem durch die Vorläufigkeit gesteckten Rahmen-- nur durch den Umfang der durchgeführten Änderungen beschränkt (vgl. § 351 Abs. 1 AO, § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 28** a) Aufgrund anderer Rechtsauffassung ließ das FG unbeachtet, dass auch die Beigeladenen zu 1 bis 4 der Klägerin erst nachträglich --und wie der Beigeladene zu 5 deutlich vor Beginn der Streitjahre-- durch Gesellschafterwechsel beigetreten und insoweit ebenfalls --auch für die Jahre 2000 und 2001-- von den Vorläufigkeitsvermerken und der darin verankerten tatsächlichen Ungewissheit umfasst sind. Das FG wird daher zunächst die Ermittlung der Anschaffungskosten für diese Beteiligten im Jahr 1990 nach den Vorgaben im Musterverfahren und deren Aufteilung auf Grund und Boden sowie das Gebäude zu überprüfen haben (vgl. Einkommensteuerakten Bd. I, Bl. 62). Die Bestätigung der Ermittlung dieser Anschaffungskosten durch die BP im Jahr 1991 begründet wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Satz 1 und 2 EStG) keinen Vertrauens- oder Bestandsschutz für die Streitjahre.
- 29** Überdies hat das FG die Ermittlung der Restwerte nicht überprüft und somit --wie das FA-- nicht berücksichtigt, dass bei den Beigeladenen zu 1 bis 4 in den Jahren 1993 und 1994 gar keine Mehr-AfA zum Ansatz kam (vgl. Einkommensteuerakten Bd. III, Bl. 65, 68, 144, 147; Bd. V, Bl. 167). Gleiches gilt im Jahr 1995 für den Beigeladenen zu 3, während der Beigeladenen zu 1 ein gegenüber den Folgejahren geringerer Betrag gewährt wurde (vgl. Einkommensteuerakten Bd. VI, Bl. 163).
- 30** b) Im Rahmen der Kompensation wird das FG ferner den zulasten des Beigeladenen zu 5 unterlaufenen Rechenfehler (s. oben zu 3.a) --ggf. nach § 177 AO-- einzubeziehen haben (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2009 X B 55/09, BFH/NV 2010, 168, unter 2., sowie BFH-Urteil vom 2. März 2000 VI R 48/97, BFHE 191, 223, BStBl II 2000, 332).
- 31** c) Darüber hinaus wird das FG erneut darüber entscheiden, ob die Bescheide für endgültig zu erklären sind.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)