

# Urteil vom 14. September 2017, IV R 28/14

## Umfang eines Vorläufigkeitsvermerks - Berücksichtigung gegenläufiger Steuerauswirkungen bei Erlass eines Änderungsbescheids - Ausübung eines Wahlrechts

ECLI:DE:BFH:2017:U.140917.IVR28.14.0

BFH IV. Senat

AO § 120 Abs 1, AO § 124 Abs 2, AO § 165 Abs 1, AO § 165 Abs 2, AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 351 Abs 1, EStG § 7g, FGO § 42, FGO § 48 Abs 1, FGO § 68 S 1, FGO § 118 Abs 2

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 26. November 2013, Az: 3 K 291/13

## Leitsätze

NV: Für die Reichweite eines Vorläufigkeitsvermerks kommt es darauf an, wie der Adressat den materiellen Regelungsgehalt nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 27. November 2013 3 K 291/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR. Sie ermittelte ihren Gewinn im Streitjahr durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) 2008, die sie bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) einreichte, zog die Klägerin einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG für die künftige Anschaffung eines betrieblich genutzten PKW in Höhe von 23.500 € ab. Die Klägerin erwarb den PKW am 8. Juni 2009. Das FA erließ am 18. Februar 2010 einen Gewinnfeststellungsbescheid 2008 für die Klägerin entsprechend ihren Angaben in der eingereichten Feststellungserklärung und stellte u.a. unter Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € fest. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 3 und 4 der Abgabenordnung (AO) wegen verfassungsrechtlicher Aspekte betreffend steuerliche Regelungen zu Arbeitszimmern, die Aufwandsentschädigung von Parlamentariern und das Zustandekommen des Haushaltsbegleitgesetzes (HBeglG) 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) teilweise vorläufig.
- 2** Im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens für das Folgejahr 2009 forderte das FA --zunächst erfolglos-- Nachweise von der Klägerin dafür an, dass dieser PKW (fast) ausschließlich betrieblich genutzt werde. Am 15. April 2011 änderte das FA die Gewinnfeststellungsbescheide 2008 und 2009 dahingehend, dass der Investitionsabzugsbetrag nun nicht mehr anerkannt wurde.
- 3** Der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2008 vom 15. April 2011 lautete auszugsweise:  
"Art der Feststellung  
Der Bescheid ist nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG geändert.

Er ist nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG geändert.

Er ist nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO teilweise vorläufig.

Er ist nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO mit Ausnahme der im Abschnitt 'Erläuterungen' genannten Punkte endgültig.

*[...Es folgt die Feststellung einzelner Besteuerungsgrundlagen; die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden auf ... € erhöht]*

#### Erläuterungen

Die Bildung des Investitionsabzugsbetrags i.H.v. 23.500 € für den in 2009 angeschafften Pkw wurde rückgängig gemacht, da trotz mehrmaliger Aufforderung im Rahmen der Veranlagung 2009 die erforderliche fast AUSSCHLIEßLICH BETRIEBLICHE NUTZUNG gem. § 7g Abs. 1 Nr. 2b EStG nicht nachgewiesen wurde. Diese fast ausschließliche Nutzung eines ... mit Anschaffungskosten über 70.000 Euro brutto in einem ...-betrieb erscheint auch nicht glaubhaft.

*[...Es folgt die Begründung, warum für das Jahr 2008 gebildete Investitionsabzugsbeträge für zwei weitere Wirtschaftsgüter ebenfalls rückgängig gemacht werden.]*

Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 18.02.2010.

[...Es folgen Hinweise, dass das FA innerhalb der Einspruchsfrist zu informieren sei, wenn weitere abzugsfähige Aufwendungen wie für den Weg zu dem Betrieb oder für ein Arbeitszimmer angefallen sein sollten. Das FA werde dann eine Änderung des Bescheids prüfen]

Der Bescheid ist gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 AO vorläufig hinsichtlich  
- des verfassungsmäßigen Zustandekommens des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (...)

*[...Es folgen Ausführungen zu Voraussetzungen und Folgen eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO]*

Der Bescheid ist gem. § 165 Abs. 2 Satz 2 AO endgültig hinsichtlich

- der Nichtberücksichtigung pauschaler Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe der steuerfreien Aufwandsentschädigung nach § 12 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages.

Die Feststellung von Einkünften ist endgültig hinsichtlich der Anwendung der Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (...)."

- 4 Gegen diesen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 legte die Klägerin keinen Einspruch ein.
- 5 In dem gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2009 durchgeführten Einspruchsverfahren brachte die Klägerin nunmehr Unterlagen bei, die eine (fast) ausschließlich betriebliche Nutzung des PKW belegten. Durch Einspruchsentscheidung vom 15. März 2013 wurde der Gewinnfeststellungsbescheid 2009 entsprechend abgeändert.
- 6 Mit Schreiben vom 16. Juli 2011, eingegangen bei dem FA am 18. Juli 2011, beantragte die Klägerin bei dem FA

auch die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheides für 2008 und berief sich auf die Korrektornorm des § 174 Abs. 4 AO. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 26. Juli 2011 ab. Auch der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ausweislich der Einspruchsentscheidung vom 15. März 2013 erfolglos.

- 7** Innerhalb des vor dem Thüringer Finanzgericht (FG) geführten Klageverfahrens änderte das FA mit Bescheid vom 2. Mai 2013 den Gewinnfeststellungsbescheid 2008 und erhöhte die laufenden Einkünfte auf ... €. Diese --den hiesigen Verfahrensgegenstand nicht betreffende-- Änderung erging auf Grundlage einer berichtigten Feststellungserklärung, in der die Klägerin einen um 243,70 € höheren Gewinn wegen bisher nicht erklärter Einnahmen erklärt hatte. Das FG wies die Klage mit Urteil vom 27. November 2013 3 K 291/13 als unbegründet ab.
- 8** Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts wie auch das Vorliegen von Verfahrensfehlern.
- 9** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG vom 27. November 2013 3 K 291/13 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für 2008 vom 2. Mai 2013 dahingehend zu ändern, dass ein Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 23.500 € berücksichtigt wird.
- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben und die nicht spruchreife Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 12** Das angegriffene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde liegt (1.). Zwar hat das FG zutreffend eine Korrekturmöglichkeit für den von ihm geprüften Bescheid vom 15. April 2011 verneint (2.). Allerdings hat es nicht geprüft und keine Feststellungen dazu getroffen, ob im Umfang der durch den letzten Änderungsbescheid vom 2. Mai 2013 erfolgten Korrektur zuungunsten der Klägerin die Voraussetzungen eines gegenläufig wirkenden Investitionsabzugsbetrags gegeben sind (3.).
- 13** 1. Die Vorentscheidung ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat in seinem Urteil über einen Bescheid entschieden, der in der Zwischenzeit durch einen weiteren Änderungsbescheid ersetzt worden und damit nicht mehr existent war.
- 14** a) Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens. Der Zweck des § 68 FGO, dem Kläger nach Möglichkeit ein weiteres Rechtsbehelfsverfahren zu ersparen und zu verhindern, dass das FA den Steuerpflichtigen gegen seinen Willen aus einem Klageverfahren drängt, greift bei Verpflichtungsklagen und Anfechtungsklagen gleichermaßen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2011 IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, Rz 13). Die Regelung greift auch, wenn die Ablehnung des Erlasses eines ändernden Verwaltungsakts mit einer Verpflichtungsklage angefochten wird und sodann ein Änderungsbescheid ergeht (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2016 VIII R 27/14, BFHE 255, 51, BStBl II 2017, 821, Rz 13). Greift § 68 Satz 1 FGO ein, so darf das FG nur über den Änderungsbescheid entscheiden, anderenfalls kann sein Urteil keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 2006 II R 32/04, BFH/NV 2006, 2232, unter II.1.; vom 16. Mai 2013 IV R 15/10, BFHE 241, 323, BStBl II 2013, 858, Rz 21).
- 15** b) Das Urteil des FG ist aufzuheben, da es einen vor dem Urteil ergangenen Änderungsbescheid übergangen hat.
- 16** Das FG hat ausweislich des Urteils und des Sitzungsprotokolls über den Antrag der Klägerin, den Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 15. April 2011 zu ändern, entschieden. Am 2. Mai 2013, noch vor Ergehen des FG-Urteils, hatte das FA jedoch einen Änderungsbescheid für diesen Gewinnfeststellungsbescheid erlassen, der diesen ersetzte. Nach § 68 Satz 1 FGO ist der letzte Änderungsbescheid damit zum Gegenstand des auf Änderung eines Feststellungsbescheides gerichteten Verfahrens geworden.

- 17** Das FG hat in seinem Urteil vom 27. November 2013 jedoch nicht über diesen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid entschieden. Das Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.
- 18** c) Wegen der Aufhebung des Urteils des FG bedarf es keiner Berichtigung seines Rubrums mehr. Das FG hat --entgegen der Bezeichnung durch die Klägerin-- nicht die GbR als Klägerin gegen den Gewinnfeststellungsbescheid erachtet, sondern deren Gesellschafter. Die Klagebefugnis der GbR folgt jedoch aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, wonach zur Vertretung berufene Geschäftsführer Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erheben können. Den Gesellschaftern selbst steht eine eigene Klagebefugnis nur zu, soweit in ihrer Person die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 3, 4 oder 5 FGO erfüllt sind (BFH-Urteil vom 27. Mai 2004 IV R 48/02, BFHE 206, 211, BStBl II 2004, 964, unter 1.a). Die allgemeine Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter gegen den Gewinnfeststellungsbescheid lebt erst dann wieder auf, wenn die Personengesellschaft vollbeendet ist (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12, m.w.N.). Da die Voraussetzungen einer eigenen Klagebefugnis der Gesellschafter nicht von dem FG festgestellt wurden, kommt die durch das FG vorgenommene Auslegung einer Klage der Gesellschafter schon deshalb nicht in Betracht, weil sie zur Unzulässigkeit der Klagen führen würde.
- 19** 2. Das FG hat dem Grunde nach zutreffend entschieden, dass der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 15. April 2011 mangels Einlegung eines Einspruchs bestandskräftig geworden ist (a) und keine Korrektornorm eingreift, insbesondere keine Änderung wegen vorläufiger Feststellung (b) oder Vorliegens neuer Tatsachen (c) in Betracht kommt.
- 20** a) Der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 15. April 2011 ist bestandskräftig geworden.
- 21** Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin --anders als bei dem am selben Tag geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2009-- gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 15. April 2011 keinen Einspruch eingelegt. Mit dem Vorbringen, ein gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2009 eingelegter Einspruch habe sich auch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2008 gerichtet, kann die Klägerin im Revisionsverfahren nicht gehört werden. Denn diese Behauptung hat sie --wie das FA zutreffend einwendet-- erstmals im Revisionsverfahren vorgebracht. Der Beurteilung des Revisionsgerichts unterliegen gemäß § 118 Abs. 2 FGO jedoch nur die Tatsachen, die sich aus dem Urteil der Tatsacheninstanz, hier also aus dem Urteil des FG, ergeben (z.B. BFH-Urteil vom 29. Juni 2011 X R 39/07, Rz 28).
- 22** b) Das FG hat zu Recht die Änderbarkeit des Gewinnfeststellungsbescheides für 2008 vom 15. April 2011 nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO verneint.
- 23** aa) Nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde eine Steuerfestsetzung aufheben oder ändern, soweit sie die Steuer vorläufig festgesetzt hat. Bei einem Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO handelt es sich um eine unselbständige Nebenbestimmung zu einem Verwaltungsakt nach § 120 Abs. 1 AO (vgl. BFH-Urteile vom 30. Oktober 1980 IV R 168-170/79, BFHE 132, 5, BStBl II 1981, 150, unter 2.; vom 10. August 1994 II R 103/93, BFHE 175, 288, BStBl II 1994, 951, unter II.3., und vom 2. April 1997 X R 21/94, BFH/NV 1997, 547, unter II.2.b). Die Voraussetzungen einer vorläufigen Steuerfestsetzung sind in § 165 Abs. 1 AO geregelt. Danach kommt eine vorläufige Steuerfestsetzung in Betracht, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO), oder wenn einer der in § 165 Abs. 1 Satz 2 AO geregelten Tatbestände gegeben ist. Die Möglichkeit, einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO zu setzen, besteht gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch für das Verfahren der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (BFH-Urteile vom 12. Juli 2007 X R 22/05, BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2, unter II.1., und vom 20. November 2012 IX R 7/11, BFHE 239, 302, BStBl II 2013, 359, Rz 13).
- 24** bb) § 165 Abs. 1 Satz 3 AO verlangt in formeller Hinsicht für die Begründung des Vorläufigkeitsvermerks, dass dessen Umfang und Grund anzugeben sind. Diese Angaben dienen dem Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen. Er soll wissen, welche Umstände der endgültigen Festsetzung bzw. Feststellung entgegenstehen und hinsichtlich welcher als ungewiss betrachteter Tatsachen (bei § 165 Abs. 1 Satz 1 AO) sich das FA eine weitere Überprüfung vorbehält. Diese Angaben zeigen auch die Grenzen für die endgültige Festsetzung bzw. Feststellung auf (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2, unter II.1.).
- 25** Die Reichweite eines Vorläufigkeitsvermerks ergibt sich aus seiner Begründung oder ist aus anderen Umständen durch Auslegung zu bestimmen. Entscheidend ist --wie generell bei Verwaltungsakten--, wie der Adressat den materiellen Regelungsgehalt nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteil in BFHE 239, 302, BStBl II 2013, 359, Rz 17).

- 26** Sind die Formulierung des Vorläufigkeitsvermerks und die Erläuterungen in dem Bescheid nicht hinreichend klar, so kann sich die Wirksamkeit des Vermerks auch durch Würdigung der Umstände des Einzelfalls ergeben. Zu prüfen ist dabei, ob der Umfang des Vorläufigkeitsvermerks aus Sicht eines objektiven Empfängers hinreichend erkennbar war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2, unter II.3., m.w.N.).
- 27** cc) Bei der Frage, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt hat, ist der Senat nicht nach § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung durch das FG gebunden. Diese Frage beantwortet das Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit und kann ggf. die Auslegung durch das FG korrigieren (BFH-Urteile vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 38, und vom 13. Oktober 2016 IV R 20/14, Rz 50). Diese Befugnis zur vollständigen eigenen Prüfung durch das Revisionsgericht gilt auch für den Vorläufigkeitsvermerk als unselbständige Nebenbestimmung des Verwaltungsakts.
- 28** dd) Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 15. April 2011 wegen des Vorliegens der Voraussetzungen eines Investitionsabzugsbetrags für die Anschaffung eines PKW nicht vorläufig war.
- 29** Die Klägerin als die Empfängerin des Bescheides konnte aus dem Inhalt des Änderungsbescheides zur Gewinnfeststellung 2008 vom 15. April 2011 nicht die Schlussfolgerung ziehen, dass die Feststellung hinsichtlich der Frage der (fast) ausschließlichen Nutzung des PKW zu betrieblichen Zwecken i.S. von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG nur vorläufig sein sollte.
- 30** Aus dem Bescheid ergibt sich, dass das FA vorgenommene Änderungen auf zwei rechtliche Grundlagen gestützt hat. Zum Ersten wurden Änderungen nach § 7g Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 EStG bei der Gewinnermittlung vorgenommen, zum Zweiten galt ein Vorläufigkeitsvermerk und wurde eine vorläufige Regelung für endgültig erklärt. Diese beiden im Kopf des Bescheides zitierten Rechtsgrundlagen für vorgenommene Änderungen finden sich auch in den Erläuterungen wieder. Die Zuordnung der Erläuterungen zu diesen Grundlagen der Änderungen ist auch hinreichend klar und verständlich. So greifen die Erläuterungen den Aufbau der beiden genannten Rechtsgrundlagen auf. Es wird zunächst erläutert, weshalb Änderungen bei bisher gewährten Investitionsabzugsbeträgen vorgenommen werden. Darauf folgt --auch optisch durch einen eigenen Absatz abgesetzt und unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Regelungen über die vorläufige Festsetzung-- die Erläuterung des Vorläufigkeitsvermerks – hier wegen des verfassungsgemäßen Zustandekommens des HBeglG 2004. Weiterhin wird erläutert, dass bisher vorläufige Regelungen wegen der Aufwandsentschädigung für Parlamentarier und der Regelungen über Arbeitszimmer nunmehr endgültig sind.
- 31** Wenn die Klägerin annimmt, die Regelung, wonach der Bescheid mit Ausnahme der in den Erläuterungen genannten Punkte endgültig sei, bedeute, dass die Ablehnung eines Investitionsabzugsbetrags mangels Nachweises der (fast) ausschließlich betrieblichen Nutzung nunmehr unter einen Vorläufigkeitsvermerk gestellt werde, folgt der Senat dem nicht. Denn dieses Verständnis vermengt die erkennbar voneinander zu trennenden Regelungsabschnitte des Verwaltungsakt, nämlich einerseits die vorgenommene Rückgängigmachung des bisher gewährten Investitionsabzugsbetrags mangels erforderlicher Nachweisführung durch den Steuerpflichtigen, andererseits die Anpassung von Vorläufigkeitsvermerken an geänderte Bedingungen.
- 32** Der Verwaltungsakt wäre bei Zugrundelegung des Verständnisses der Klägerin auch nicht mehr verständlich. Denn hätte das FA tatsächlich alle in den Erläuterungen genannten Punkte für vorläufig erklären wollen, die es nicht ausdrücklich für endgültig erklärte, so hätte es in den Erläuterungen keiner ausdrücklichen Begründung der Vorläufigkeit hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Zustandekommens des HBeglG 2004 mehr bedurft.
- 33** Weiterhin zeigt die Begründung des FA zur Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags, dass das FA dort gerade keinen Grund für einen Vorläufigkeitsvermerk sah, sondern eine abschließende Entscheidung als Ergebnis einer Beweiswürdigung treffen wollte.
- 34** Die Annahme der Klägerin, die teilweise Endgültigerklärung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO in dem Bescheid vom 15. April 2011 könnte eine Vorläufigkeit hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO begründet haben, ist ausgeschlossen. Dies hätte zumindest eine Erwähnung des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO als Rechtsgrundlage für die Vorläufigkeit erfordert. Außerdem kann eine (teilweise) Endgültigerklärung eines Vorläufigkeitsvermerks denklogisch nur dort erfolgen, wo zuvor eine entsprechend vorläufige Regelung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO bestand. Daran fehlt es jedoch im Streitfall.
- 35** c) Das FG hat zutreffend eine Änderung des Gewinnfeststellungsbescheides 2008 wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel abgelehnt.

- 36** aa) Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.
- 37** Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat. Nach der Rechtsprechung hat der Steuerpflichtige auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters, dessen er sich zur Ausarbeitung der Steuererklärung bedient, bei der Anfertigung der Steuererklärung zu vertreten; dabei werden an einen solchen Berater erhöhte Sorgfaltsanforderungen hinsichtlich der von ihm zu erwartenden Kenntnis und sachgemäßen Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften gestellt (z.B. BFH-Urteile vom 3. Februar 1983 IV R 153/80, BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324; vom 28. Juni 1983 VIII R 37/81, BFHE 139, 8, BStBl II 1984, 2; vom 9. Mai 2012 I R 73/10, BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, und vom 10. Februar 2015 IX R 18/14, BFHE 249, 195, BStBl II 2017, 7).
- 38** bb) Ob ein Beteiligter grob fahrlässig gehandelt hat, ist im Wesentlichen Tatfrage. Die hierzu getroffenen Feststellungen dürfen --abgesehen von zulässigen und begründeten Verfahrensrügen-- von dem BFH nur daraufhin überprüft werden, ob der Rechtsbegriff der groben Fahrlässigkeit und die aus ihm abzuleitenden Sorgfaltspflichten richtig erkannt worden sind und ob die Würdigung der Umstände hinsichtlich des individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen entspricht. Bei Vorliegen ausreichender tatsächlicher Feststellungen ist auch das Revisionsgericht nicht gehindert, selbst zur Annahme eines groben Verschuldens zu gelangen (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2008 III R 107/06, BFH/NV 2009, 545).
- 39** cc) Bei Anwendung dieser Grundsätze hat das FG in nicht zu beanstandender Weise eine grobe Fahrlässigkeit angenommen. Denn aus dem Gewinnfeststellungsbescheid vom 15. April 2011 ergibt sich hinreichend klar, dass das FA den geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag mangels Nachweises einer fast ausschließlich betrieblichen Nutzung des betreffenden PKW ablehnte. Der Eintritt der Bestandskraft hätte durch Einlegung eines Einspruchs verhindert werden müssen. Entgegen der Ansicht der Klägerin bestand auch keine Veranlassung, wegen eines aus diesem Grund bestehenden Vorläufigkeitsvermerks auf die Einlegung eines Einspruchs zu verzichten. Der Gewinnfeststellungsbescheid war insoweit auch nicht unklar. Jedenfalls für einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe musste klar sein, dass die Bildung des Investitionsabzugsbetrags rückgängig gemacht wurde und die maßgebliche Frage der Voraussetzungen eines Investitionsabzugsbetrags nicht zu den Gründen gehörte, deretwegen der Bescheid für vorläufig erklärt wurde.
- 40** Da die Begründung der Rückgängigmachung des bisher gewährten Investitionsabzugsbetrags einerseits und die Begründung der in dem Bescheid enthaltenen Vorläufigkeitsvermerke andererseits hinreichend klar erkennbar und nicht missverständlich waren, kann das Verschulden der Klägerin bzw. ihres Vertreters an der Fristversäumnis auch nicht wegen einer eigenen Pflichtverletzung des FA unbeachtlich sein.
- 41** d) Zu den noch im Klageverfahren streitigen Änderungsnormen des § 174 Abs. 4 AO sowie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, deren Anwendbarkeit das FG zu Recht abgelehnt hat, hat die Revisionsbegründung keine Stellung mehr genommen. Der Senat sieht deshalb von einer weiteren Begründung ab.
- 42** 3. Das Verfahren ist mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen, da das FG keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob im Rahmen der durch den Änderungsbescheid vom 2. Mai 2013 geänderten Feststellung, die nach § 68 FGO zum Gegenstand des laufenden Verfahrens (s. oben unter II.1.) und deshalb nicht bestandskräftig geworden ist, gegenläufige steuerliche Wirkungen aus der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags zu berücksichtigen sind.
- 43** a) Nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Dies gilt dann nicht, wenn sich aus den Regelungen über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt. Die Reichweite der Prüfung wird damit durch die bereits bestandskräftige Regelung in dem Ursprungsbescheid begrenzt und --bei zahlenmäßigen Feststellungen-- auf den Differenzbetrag zu dem Änderungsbescheid beschränkt.
- 44** b) Innerhalb dieser durch § 42 FGO, § 351 Abs. 1 AO gezogenen Grenze ist die Berücksichtigung gegenläufiger Steuerauswirkungen auch möglich, soweit diese aus der Ausübung eines Wahlrechts resultieren. Denn insoweit ist die Bestandskraft durch die vorgenommene Änderung bereits durchbrochen und kann deshalb ein Wahlrecht mit gegenläufiger steuerlicher Wirkung ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2015 X R 44/13, BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 25 ff.).



- 45** c) Im Streitfall fehlt es allerdings an den erforderlichen tatsächlichen Feststellungen des FG dazu, ob alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG vorliegen. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Wegen der eingeschränkten Reichweite der Prüfung kann der Ansatz eines Investitionsabzugsbetrags dann allerdings nicht zu niedrigeren Feststellungsbeträgen führen als in dem Bescheid vom 15. April 2011.
- 46** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

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