
Datum: 04.03.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 53/18 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0304.14K53.18F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen, welche dieser selbst trägt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig sind die Wirksamkeit der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 und 2011 sowie der Umfang der Änderungsbefugnis nach § 165 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). 2

Der Kläger und H. ... , der Beigeladene, waren an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts „... GbR“ (im Folgenden: GbR) je zur Hälfte beteiligt. Die GbR wurde am 01.01.2010 gegründet und mit dem Austritt des vorletzten Gesellschafters, des Beigeladenen, zum 31.03.2015 und Anwachsung des Anteils am Gesamthandsvermögen bei dem übernehmenden Gesellschafter, dem Kläger, beendet. Die GbR erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG). 3

Die GbR reichte die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2010 am 05.12.2011 beim Finanzamt *X-Stadt* ein. In der Gewerbesteuererklärung für 2010 wurde ein Gewinn i.H.v. 556.144,00 € angegeben, in der Feststellungserklärung ein um die Gewerbesteuer für 2010 (81.866,00 €) reduzierter Gewinn i.H.v. 474.278,07 €. Infolge des Sitzwechsels der GbR wurde das beklagte Finanzamt zuständig. Dieses stellte den Gewinn aus Gewerbebetrieb für 2010 im Wesentlichen erklärungsgemäß (472.843,44 €) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO fest (Bescheid vom 09.08.2012). In der 4

Folgezeit wurde der Feststellungsbescheid antragsgemäß mit Bescheid vom 24.08.2012 geändert. Der Gewinn wurde auf 473.752,51 € erhöht. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2011 ging am 05.09.2012 beim Beklagten ein. Hierin wurde ein Gewinn i.H.v. 726.758,92 € erklärt, in der Gewerbesteuererklärung ein Gewinn i.H.v. 855.860,00 €. Die Abweichung (129.101,08 €) fiel i.H.v. 128.018,00 € auf die Gewerbesteuer für 2011. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2011 vom 01.03.2013 erging ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und enthielt den folgenden Vorläufigkeitsvermerk:

„Der Bescheid ist gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer und der darauf entfallenen Nebenleistungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5b EStG).“

Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften mit höherrangigem Recht vereinbar sind, als auch den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht oder der Bundesfinanzhof die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschriften entscheidet“.

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied mit Urteil vom 16.01.2014 I R 21/12 (Bundessteuerblatt -BStBl- II 2014, 531), dass sich die durch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG 2002 i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 bewirkte Beeinträchtigung des objektiven Nettoprinzips sachlich hinreichend begründen lässt und nicht gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit verstößt. Gegen dieses Urteil wurde Verfassungsbeschwerde erhoben.

Mit Schreiben vom 06.05.2015 teilte die Prozessbevollmächtigte „namens und im Auftrag (der) o. g. Mandanten“ („... GbR“) dem Beklagten mit, dass der Gesellschafter H zum 31.03.2015 aus der GbR ausgeschieden sei. Sein Anteil sei dem Kläger angewachsen, der das Einzelunternehmen seit dem 01.04.2015 fortführe. Kopien der Gewerbean- und -abmeldungen waren beigelegt.

Mit Bescheiden vom 17.06.2015, die an die Prozessbevollmächtigte als Empfangsbevollmächtigte für die GbR bekannt gegeben wurden, hob der Beklagte für 2010 und 2011 den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Für 2010 wurde zusätzlich der folgende Vorläufigkeitsvermerk aufgenommen:

„Der Bescheid ist gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer und der darauf entfallenen Nebenleistungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5b EStG)“.

Für 2011 blieb der bisherige Vorläufigkeitsvermerk bestehen. Die Bescheide enthielten den Zusatz, dass sie an die Prozess- und Empfangsbevollmächtigte mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten ergingen.

Die gegen das BFH-Urteil vom 16.01.2014 I R 21/12 gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (Bundesverfassungsgericht -BVerfG-, Kammerbeschluss ohne Begründung vom 12.07.2016 2 BvR 1559/14, BStBl II 2016, 812).

Der Beklagte änderte mit Bescheiden vom 13.10.2016 gemäß § 165 Abs. 2 AO die festgestellten gewerblichen Gewinne und rechnete die bisher als Betriebsausgabe berücksichtigte Gewerbesteuer dem Gewinn nach § 4 Abs. 5b EStG hinzu. Zur Begründung führte er aus, dass die Änderung erfolge, da die Gewerbesteuer außerbilanziell hinzugerechnet werden müsse und der Bescheid diesbezüglich vorläufig sei. Alle Bescheide wurden der Prozessbevollmächtigten als der Empfangsbevollmächtigten für die GbR mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligte bekannt gegeben.

Hiergegen legte der Kläger (unter dem Namen der GbR) Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass der Vorläufigkeitsvermerk sich lediglich auf mögliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der in Bezug genommenen gesetzlichen Regelung, hier des § 4 Abs. 5b EStG, beziehe, nicht aber auf die Anwendung und Auslegung dieser Rechtsnorm. Eine außerbilanzielle Hinzurechnung der Gewerbesteuer in den geänderten Feststellungsbescheiden sei durch den Vorläufigkeitsvermerk nicht erfasst. 15

Aufgrund der Vollbeendigung der GbR hätten ihr die Bescheide vom 17.06.2015 und 13.10.2016 nicht mehr wirksam bekanntgegeben werden können. Außerdem sei eine wirksame Bekanntgabe i. S. des § 122 AO an den ausgeschiedenen Gesellschafter bislang nicht erfolgt. 16

Der Beklagte war der Auffassung, dass die Bescheide wirksam bekanntgegeben worden seien. Ein Widerruf der Empfangsvollmacht sei nicht erfolgt. Letztlich wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 06.12.2017 den Einspruch als unbegründet zurück. Er war der Ansicht, eine erteilte Empfangsvollmacht nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO gelte auch bei Ausscheiden eines Beteiligten aus der Gesellschaft oder bei ernstlichen Meinungsverschiedenheiten fort, bis sie gegenüber dem Finanzamt widerrufen werde (§ 183 Abs. 3 AO). Der Widerruf werde dem Finanzamt gegenüber erst mit seinem Zugang wirksam. 17

Bei der Bekanntgabe an einen Empfangsbevollmächtigten sei nach § 183 Abs. 1 Satz 5 AO in dem Feststellungsbescheid stets darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolge. Werde eine Personengesellschaft durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters und Anwachsung des Anteils am Gesamthandsvermögen bei dem übernehmenden Gesellschafter beendet, gingen in der Gesellschaft entstandene Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z. B. Umsatzsteuer, Gewerbesteuer) auf den Gesamtrechtsnachfolger über. In Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen trete jedoch keine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO ein. Eine Unwirksamkeit wegen inhaltlicher Mängel sei somit nicht gegeben. 18

Ferner hätten die Bescheide geändert werden dürfen. Sie beinhalteten den Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer und der darauf entfallenen Nebenleistungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5b EStG). Die Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung habe zur Folge, dass der Steuerpflichtige auf den Bestand des Steuerbescheids nicht vertrauen könne. Soweit der Vermerk reiche, müsse er mit Änderungen rechnen. Die Änderungsbefugnis auf der Grundlage von § 165 Abs. 2 AO sei nicht an die allgemeinen Korrekturvoraussetzungen gebunden. Der Steuerbescheid werde also partiell nicht materiell bestandskräftig. In § 165 Abs. 2 Sätze 2 und 4 würden die Entscheidungspflicht und die Entscheidungsmodalitäten nach Beseitigung der den Vorläufigkeitsvermerk rechtfertigenden Ungewissheit geregelt. Die außerbilanzielle Hinzurechnung der Gewerbesteuer zum erklärten Gewinn sei somit in beiden Fällen durch § 165 Abs. 2 AO gedeckt. 19

Hiergegen richtet sich die Klage, mit welcher der Kläger geltend macht, die Nichthinzurechnung der nicht abzugsfähigen Gewerbesteuer in den Feststellungsbescheiden 2010 und 2011 stelle eine offenbare Unrichtigkeit i. S. des § 129 AO dar. Sie sei auf einen Fehler bei der Anwendung der DATEV-Software „gesonderte und einheitliche Feststellung“ zurückzuführen. Die Gewerbesteuer hätte nicht nur in das Feld „tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer“, sondern zusätzlich auch in das Feld „weitere Erhöhungen/Minderungen der laufenden Einkünfte“ eingetragen werden müssen, um eine Hinzurechnung der nichtabzugsfähigen Gewerbesteuer zu erreichen. Es liege daher ein Eingabefehler vor. Das Finanzamt habe offenbar fehlerhafte Angaben als eigene übernommen.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass bei einem Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO die Finanzbehörde in mehrfacher Hinsicht einen Ermessensspielraum habe. Sie könne sich dafür entscheiden, die in den tatsächlichen Voraussetzungen ungeklärte Tätigkeit aus der Besteuerung gänzlich auszuklammern oder gemäß der abgegebenen Steuererklärung in die Steuerfestsetzung einzubeziehen. Sei für eine bestimmte Betätigung deren steuerliche Beurteilung vorrangig von einer Hauptfrage, z. B. dem Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht, abhängig, könne das Finanzamt die Nachprüfung aller nachrangigen Fragen zurückstellen. Die Feststellungsbescheide für 2010 und 2011 seien nicht nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig gewesen. 21

Werde die Vorläufigkeit – wie hier – auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 AO gestützt, so dürfe der auf dieser Grundlage ergangene Bescheid nicht aus anderen Gründen geändert werden. Der BFH habe in seinen Urteilen vom 31.05.2006 X R 9/05 und vom 27.11.1996 X R 20/95 entschieden, dass sich ein solcher Vorläufigkeitsvermerk, wie er in den angefochtenen Feststellungsbescheiden enthalten sei, nur auf mögliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der in Bezug genommenen Regelung beziehe, nicht aber auf die Anwendung und Auslegung des Gesetzesrechts. Das Finanzamt habe nicht berücksichtigt, dass die teilweise vorläufige Steuerfestsetzung nach ihrem Sinn und Zweck nur insoweit offen bleiben solle, als die Vereinbarkeit der ihr zugrunde liegenden Rechtsnorm mit höherrangigem Recht Gegenstand gerichtlicher Überprüfung sei. Im Übrigen solle die Steuerfestsetzung bestandskräftig werden. 22

Bei einem Vorläufigkeitsvermerk i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO existierten nur zwei Alternativen: Entweder sei die zugrundeliegende Rechtsnorm mit höherrangigem Recht vereinbar, dann würden der Vorläufigkeitsvermerk aufgehoben und die Steuerfestsetzung bestandskräftig, oder die Rechtsnorm sei nicht mit höherrangigem Recht vereinbar und die Steuerfestsetzung würde von Amts wegen geändert oder aufgehoben. Eine Änderung der Steuerfestsetzung wegen offener Unrichtigkeit könne jedoch nicht wegen eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erfolgen. 23

Über die Tatsache des Vorhandenseins einer Gewerbesteuer habe bei der Anbringung des Vorläufigkeitsvermerks keine Ungewissheit bestanden. Ganz im Gegenteil, dem beklagten Finanzamt sei die Tatsache des Vorhandenseins einer Gewerbesteuer, die als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe hinzurechnen sei, bekannt gewesen. Die steuerrechtliche Würdigung der Tatsache, nämlich die Hinzurechnung der Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 5b EStG, sei selbst keine Tatsache und damit keine Voraussetzung, von der die Steuerfestsetzung abhängig gemacht werden könne; eine Steuer könne deswegen nicht als vorläufig bis zu einer abschließenden rechtlichen Würdigung durch die Finanzbehörde festgesetzt werden. 24

Der Beklagte versuche, das bei der Veranlagung der Feststellungsbescheide 2010 und 2011 unterlaufene Versehen durch eine unzulässige Erweiterung des Umfangs des 25

Vorläufigkeitsvermerks i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zu reparieren. Die zutreffenden Berichtigungsvorschriften zur Beseitigung des bei der Veranlagung unterlaufenen Versehens seien § 164 AO und/oder § 129 AO, nicht aber § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. § 165 Abs. 2 AO.	
Der Vorläufigkeitsvermerk, der mit den Feststellungsbescheiden verbunden worden sei, sei zudem nichtig. Denn ein solcher Vermerk hätte die Festsetzung bzw. die Aussetzung der Festsetzung der Steuer im Hinblick auf die (Nicht-) Berücksichtigung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe darlegen müssen. In dem Vermerk sei von der „Nicht-abziehbarkeit der Gewerbesteuer“ die Rede. Die Gewerbesteuer sei aber in den Feststellungsbescheiden abgezogen worden. Deshalb könne dieser Vermerk den vorliegenden Fall nicht betreffen und auch nicht eine spätere Änderung der Bescheide rechtfertigen.	26
Der Kläger beantragt,	27
die Bescheide für 2010 und 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, jeweils vom 13.10.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.12.2017 aufzuheben, mit der Maßgabe, dass es bei den vorhergehenden Feststellungsbescheiden bleibt;	28
hilfsweise:	29
die Revision zuzulassen.	30
Der Beklagte beantragt,	31
die Klage abzuweisen.	32
Zur Begründung seines Antrags verweist er im Wesentlichen auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung.	33
Der Beigeladene stellt keinen Antrag.	34
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	35
<u>Entscheidungsgründe</u>	36
I. Die Klage ist zulässig.	37
1. Der Kläger ist als vormaliger Gesellschafter klagebefugt.	38
Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, endet mit Vollbeendigung der Gesellschaft. Dies hat zur Folge, dass die bis dahin überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auflebt. Der Gewinnfeststellungsbescheid kann anschließend von jedem vormaligen Gesellschafter selbst angefochten werden, dessen Mitgliedschaft die Zeit berührt, auf die sich der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid bezieht. Eine zweigliedrige Personengesellschaft wird durch Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Liquidation vollbeendet (BFH-Urteil vom 15.04.2010 IV R 67/07, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2010, 1606). Der verbleibende Gesellschafter wird dadurch Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft (Urteil des Bundesgerichtshofs -BGH- vom 13.07.1967 II ZR 268/64, Entscheidungen des BGH in	39

Zivilsachen –BGHZ- 48, 203). Die Klagebefugnis der Personengesellschaft geht jedoch nicht auf ihn über. Vielmehr lebt auch in diesem Fall die Klagebefugnis der vormaligen Gesellschafter wieder auf (BFH-Beschluss vom 23.10.2013 IV B 104/13, BFH/NV 2014, 70).

Der vorletzte Gesellschafter H. wurde vorliegend zum Verfahren notwendig beigeladen, da er von dem Rechtsstreit auch betroffen ist (vgl. BFH in BFH/NV 2014, 70). 40

2. Der Kläger hat das nach § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erforderliche Vorverfahren durchgeführt. Auch wenn der Kläger unter dem Namen der GbR Einspruch eingelegt hat, kann als Einspruchsführer (jedenfalls) der Kläger angesehen werden. Eine solche Auslegung entspricht dem Gebot effektiven Rechtsschutzes (vgl. Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes -GG-). Nur ein Gesellschafter konnte einen zulässigen Rechtsbehelf einlegen. Sein Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückgewiesen. 41

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. 42

Die angefochtenen Feststellungsbescheide für 2010 und 2011 sind wirksam und rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 43

1. Die Feststellungsbescheide sind wirksam. 44

a. Die Gewinnfeststellungsbescheide für 2010 vom 17.06.2015 und vom 13.10.2016 sowie für 2011 vom 13.10.2016 sind hinreichend bestimmt und zutreffend adressiert. Sie richten sich an den Kläger und den Beigeladenen als Feststellungsbeteiligte (§ 179 Abs. 2 Satz 1, § 33 Abs. 1 AO). Es genügt, dass die Adressaten aus dem Gesamtinhalt des Bescheids hervorgehen. Es ist nicht schädlich, dass die nicht mehr existierende Gesellschaft genannt ist; dadurch wird zum Ausdruck gebracht, welche Gewinnanteile festgestellt worden sind (vgl. BFH-Urteile vom 12.08.1976 IV R 105/75, BStBl II 1977, 221; vom 20.06.1989 VIII R 366/83, BFH/NV 1990, 208). Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen richten sich nicht an die Personengesellschaft als solche, sondern an die einzelnen Gesellschafter, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist und die diesen anteilig zu versteuern haben (vgl. §§ 179 Abs. 2 Satz 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO). 45

b. Die o. g. Bescheide sind gegenüber dem Kläger nach dem Ausscheiden des Beigeladenen auch wirksam bekannt gegeben worden. Die Prozessbevollmächtigte hat als (Empfangs-) Bevollmächtigte für den Kläger die Bescheide erhalten. Nach § 183 Abs. 1 Satz 5 AO ist darauf hingewiesen worden, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen die Feststellungsbeteiligten erfolgt. 46

Die ggf. nicht erfolgte Bekanntgabe an den Beigeladenen führt – bei einem Feststellungsbescheid – nicht dazu, dass die an sich fehlerlose Bekanntgabe an den Kläger unwirksam ist (z. B. BFH-Urteil vom 16.10.1986 IV R 23/86, BFH/NV 1987, 686). 47

Im Verfahren des Klägers kann daher offen bleiben, ob auch gegenüber dem Beigeladenen die Feststellungsbescheide durch Bekanntgabe an die Prozessbevollmächtigte wirksam bekannt gegeben worden sind. 48

2. Der Beklagte war nach § 165 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz AO befugt, für die Streitjahre die Gewerbesteuer dem Gewinn hinzuzurechnen. 49

Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO aufheben oder ändern. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, 50

ist eine vorläufige Steuerfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären; eine ausgesetzte Steuerfestsetzung ist nachzuholen (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO). Eine vorläufige Steuerfestsetzung kommt in Betracht, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO). Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO). Unter den Voraussetzungen der Sätze 1 oder 2 kann die Steuerfestsetzung auch gegen oder ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt werden (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO). § 165 AO gilt sinngemäß auch für Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO).

Diese Voraussetzungen des § 165 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz AO sind hier erfüllt. Die Feststellung, dass der Gewinn nicht um die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zu kürzen ist (vgl. § 4 Abs. 5b EStG), war nach der Entscheidung des BVerfG und Beseitigung der Ungewissheit für beide Streitjahre nachzuholen. Die ursprünglichen Feststellungen für 2010 und 2011 ergingen vorläufig (unter a.). Die Vorläufigkeitsvermerke sind wirksam und zulässig, formell bestandskräftig und tragen die vorgenommenen Änderungen (unter b.). § 129 AO steht diesem Ergebnis nicht entgegen (unter c.). 51

a. Die Feststellungsbescheide für 2010 vom 17.06.2015 und für 2011 vom 01.03.2013 und vom 17.06.2015 ergingen vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG) mit höherrangigem Recht vereinbar ist. 52

Zum Zeitpunkt der Aufnahme des ersten Vorläufigkeitsvermerks für 2011 in den Bescheid vom 01.03.2013 war zu dieser Frage beim BFH das Revisionsverfahren I R 21/12 anhängig. Zum Zeitpunkt der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks für 2010 und Beibehaltung der Vorläufigkeit für 2011 (Bescheide vom 17.06.2015) hatte das BVerfG noch nicht über die gegen das BFH-Urteil erhobene Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1559/14 entschieden (erst mit Kammerbeschluss vom 12.07.2016). 53

Der Umstand, dass der entsprechende Vorläufigkeitsvermerk für 2010 erst mit Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit Bescheid vom 17.06.2015 aufgenommen wurde, ist unschädlich. Das nachträgliche Beifügen eines Vorläufigkeitsvermerks ist nach § 164 Abs. 2 AO zulässig (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler -HHSp-, Kommentar zur AO und FGO, § 165 AO Rz. 91, mit Rechtsprechungshinweisen). 54

b. Die Vorläufigkeitsvermerke i. S. des § 165 Abs. 1 Abs. 2 Nr. 3 AO sind wirksam, formell bestandskräftig und berechtigen zur Änderung nach § 165 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz AO. 55

aa. Sie sind nicht nach § 125 Abs. 1 AO nichtig. 56

Ein Verwaltungsakt ist nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Dies ist z. B. bei Bestimmtheitsmängeln und Widersprüchlichkeit von Anordnungen der Fall (Ratschow in Klein, Kommentar zur AO, 15. Aufl. 2020, § 125 Rz. 8). Ein etwaiger Verstoß gegen die Begründungsvorgaben nach §§ 121, 157 Abs. 1 Satz 2 AO hat nur dann die Nichtigkeit des Bescheides zur Folge, wenn ohne die Begründung der Regelungsgehalt des Bescheides im Unklaren bleibt (FG Münster, Urteil vom 15.10.2019 12 K 2532/16 E, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2020, 161). Hiervon abgesehen wird 57

bei der Prüfung der formellen Rechtswidrigkeit weder durch § 121 AO noch durch § 157 Abs. 1 Satz 2 AO eine lückenlose Begründung der Festsetzung gefordert. Erforderlich ist lediglich eine solche Begründungstiefe, die es dem Betroffenen ermöglicht, die Rechtmäßigkeit der Entscheidung zu überprüfen (FG Münster in EFG 2020, 161).

Hiernach hat der Beklagte gemäß § 165 Abs. 1 Satz 3 AO Grund und Umfang der Vorläufigkeit für den Kläger ausreichend deutlich angegeben. Die Feststellungen erfolgten vorläufig hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5b EStG war ein Musterverfahren anhängig. 58

Entgegen der Ansicht des Klägers wird die Wirksamkeit der Vermerke nicht dadurch berührt, dass in dem jeweiligen Vorläufigkeitsvermerk von der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer und nicht von der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer – die im Streitfall vom Beklagten zugelassen wurde – die Rede ist. Die verwendete Formulierung „Der Bescheid ist gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer“ ist vielmehr zutreffend. Die Ungewissheit bestand bis zur Entscheidung des BVerfG darin, ob § 4 Abs. 5b EStG, der die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe regelt (und nicht die Abziehbarkeit), mit höherrangigem Recht vereinbar ist. 59

Soweit der Kläger geltend macht, ein wirksamer Vermerk hätte die Aussetzung der Festsetzung der Steuer – hier: Feststellung – im Hinblick auf die Berücksichtigung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe darlegen müssen, begründet dieses Vorbringen keine Nichtigkeit. Selbst wenn ein entsprechender Hinweis auf die Aussetzung in den Erläuterungen der Bescheide angebracht gewesen wäre, stellt ein fehlender Hinweis keinen schwerwiegenden Fehler i. S. des § 125 Abs. 1 AO dar, der zur Nichtigkeit der klar formulierten Vorläufigkeitsvermerke führt. Der Beklagte ist zudem den Angaben des Klägers in den Feststellungserklärungen gefolgt. Der Abzug der Gewerbesteuer vom Gewinn war auch durch Vergleich der Werte in den Feststellungs- und Gewerbesteuererklärungen ersichtlich. 60

bb. Die Vorläufigkeitsvermerke sind formell bestandskräftig. Der Kläger legte gegen die Bescheide, die erstmalig vorläufig ergingen, keinen Einspruch ein. Dies führt dazu, dass er Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Vorläufigkeit im Verfahren gegen die endgültigen Änderungsbescheide, also im Streitfall, nicht mehr geltend machen kann (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 20.11.2012 IX R 7/11, BStBl II 2013, 359, m.w.N.). 61

cc. Die Vorläufigkeitsvermerke gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO durften mit einer Aussetzung i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ergehen und tragen die durchgeführten Änderungen. 62

Liegen die Voraussetzungen für eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 oder 2 AO vor, hat das Finanzamt auch die Wahl, ob es die Steuerfestsetzung aussetzt (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO) und ob es die Aussetzung der Steuerfestsetzung von einer Sicherheitsleistung abhängig macht oder nicht. Von welcher dieser Möglichkeiten es Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Dementsprechend kann auch eine Feststellung, die steuererhöhend wirkt, ausgesetzt werden (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 165 Abs. 1 Satz 4 AO). 63

Voraussetzung für eine Aussetzung der Steuerfestsetzung (bzw. Feststellung) ist dabei nicht, dass sich die Ungewissheit auf sämtliche Besteuerungsgrundlagen bezieht. § 165 Abs. 1 Satz 4 AO knüpft an die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 an, die grundsätzlich von einer partiellen Vorläufigkeit ausgehen („soweit“). Dies entspricht allgemeiner Ansicht (z. B. BFH- 64

Urteil vom 23.01.2013, X R 32/08, BStBl II 2013, 423; Rüsken in Klein, Kommentar zur AO, 15. Aufl., § 165 Rz. 45; Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 165 AO Rz. 23).

Ungeklärt ist demgegenüber die Frage, ob eine Aussetzung der Steuerfestsetzung (bzw. Feststellung) an weitere Voraussetzungen geknüpft ist. 65

Der BFH (Urteil vom 23.01.2013, X R 32/08, BStBl II 2013, 423) und das Hessische FG (Beschluss vom 07.10.2016 6 V 1587/16, zitiert nach juris) vergleichen die vorläufige Aussetzung der Steuerfestsetzung mit einer Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO und erwägen ein (besonderes) berechtigtes Aussetzungsinteresse als Erfordernis für eine Aussetzung der Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO. Nach Seer (in Tipke/Kruse, § 165 AO Rz. 23) kommt eine Aussetzung i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 4 AO in Betracht, wenn der Steuerpflichtige ansonsten gegen die vorläufige Steuerfestsetzung Rechtsbehelf einlegen würde, um anschließend eine Aussetzung der Vollziehung der Steuerfestsetzung im Hinblick auf ein in der Sache aussichtsreiches Musterverfahren zu beantragen. In einer solchen Situation entspreche es der Verwaltungsökonomie, die Aussetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO bereits im Festsetzungsverfahren auszusprechen. 66

Heuermann (in HHSp § 165 AO Rz. 80 f.) vertritt die Ansicht, dass eine Steuer nur ausgesetzt werden kann, wenn erhebliche tatsächliche Ungewissheiten bestehen. Bei ernsthaften verfassungsrechtlichen Zweifeln werde die Steuer vorläufig festgesetzt werden müssen, weil das Gesetz vor der Verwerfung durch das BVerfG gültig sei und die Verwaltung binde (Art. 20 Abs. 3 GG). Insoweit könne die Steuer also nicht teilweise ausgesetzt werden. Sollte sie gleichwohl ausgesetzt werden, nimmt Heuermann an, dass die Änderungsbefugnis des Finanzamts eingeschränkt werde. Auch wenn der Vorläufigkeitsvermerk nur rechtswidrig sei, dürfe in einem solchen Fall der bestandskräftige Steuerbescheid wegen einer veränderten rechtlichen Beurteilung nicht mehr geändert werden (HHSp § 165 AO Rz. 136). 67

Nach Auffassung des Senats sind für eine Aussetzung der Steuerfestsetzung bzw. der Feststellung (§ 165 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) vom Finanzamt keine besonderen Voraussetzungen zu beachten. Dies folgt aus dem klaren Wortlaut des § 165 AO. Dass der Gesetzgeber auf der Rechtsfolgenseite differenzieren oder besondere Kriterien für eine Aussetzung aufstellen wollte, kann dem Gesetz nicht entnommen werden (vgl. auch Oellerich in Gosch, Kommentar zur AO und FGO, § 165 Rz. 111). Die Möglichkeit der Aussetzung ist für sämtliche Vorläufigkeitsgründe des § 165 Abs. 1 AO vorgesehen. Diese Vorschrift enthält keine Einschränkung für Vorläufigkeitsvermerke i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 AO. Das Finanzamt kann auch im Hinblick auf ein Musterverfahren, in dem die Frage der Vereinbarkeit einer Vorschrift mit höherrangigem Recht geklärt wird, gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO mit oder ohne Sicherheitsleistung die Steuerfestsetzung (bzw. Feststellung) nach seinem Ermessen aussetzen. Es handelt sich nur um eine vorläufige Regelung; im Fall der Klärung der Rechtsfrage zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist das Finanzamt zur Nachholung der Steuerfestsetzung (bzw. Feststellung) verpflichtet. Darüber hinaus erfordert der Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO – neben der Klärung der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht – ein Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht, sodass sich bereits aus diesen Tatbestandsmerkmalen besondere Anforderungen für eine Aussetzung ergeben. Im Übrigen ist bei der Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO äußerst umstritten, ob das Kriterium eines (besonderen) berechtigten Interesses gelten soll (z. B. Rätke in Klein, § 361 AO Rz. 19 ff. m.w.N.). 68

dd. Der Beklagte war verpflichtet, den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe rückgängig zu machen und damit die Feststellung zu ändern (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 69

165 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz AO). Mit Kammerbeschluss des BVerfG vom 12.07.2016 2 BvR 1559/14, mit welchem die Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil nicht zur Entscheidung angenommen wurde, wurde die Ungewissheit betreffend die Frage nach der Vereinbarkeit des § 4 Abs. 5b EStG mit höherrangigem Recht und damit die Frage nach einer endgültigen Steuerentstehung beseitigt.

c. Die Berichtigungsvorschrift des § 129 AO steht einer Änderung nach § 165 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz AO nicht entgegen. Die Vorschriften der §§ 129 und 165 Abs. 2 AO schließen sich gegenseitig nicht aus (Oellerich in Gosch, § 165 AO Rz. 23, 26). 70

Abgesehen davon sind die Vorläufigkeitsvermerke im Hinblick auf die Nichthinzurechnung der Gewerbesteuer nicht versehentlich, sondern bewusst aufgenommen worden. Eine offenbare Unrichtigkeit i. S. des § 129 AO kann nicht festgestellt werden. Gegen ein Übersehen spricht bereits, dass der Beklagte für 2010 mit der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung – wie schon für 2011 – den Vorläufigkeitsvermerk betreffend § 4 Abs. 5b EStG aufgenommen hat. Mit der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks hat der Beklagte deutlich gemacht, dass er sich der Ungewissheit über die Vereinbarkeit des § 4 Abs. 5b EStG mit höherrangigem Recht bewusst war. Im Anschluss an die Entscheidung des BVerfG vom 12.07.2016 2 BvR 1559/14 hat der Beklagte die entsprechenden Feststellungen zeitnah, und zwar mit Bescheiden vom 13.10.2016, geändert und die Gewerbesteuer dem Gewinn hinzugerechnet. 71

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 72

Die Kosten des Beigeladenen waren nicht erstattungsfähig; sie waren nicht aus Billigkeit dem Kläger oder der Staatskasse aufzuerlegen (vgl. § 139 Abs. 4 FGO). Der Beigeladene hat keinen Sachantrag gestellt und damit nicht das Risiko getragen, zu unterliegen und mit Kosten belastet zu werden (vgl. Stapperfend in Gräber, Kommentar zur FGO, 9. Aufl., §139 Rz. 158). 73

IV. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 74