
Datum: 27.05.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 7444/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0527.8K7444.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beklagte mit einem Umsatzsteueränderungsbescheid für das Streitjahr - 1990 - zurecht vom vorher mitgeteilten Ergebnis der Neuberechnung gemäß § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO abgewichen ist. 1 2
- Der Kläger betrieb im Streitjahr einen ..., im Rahmen dessen er ...geschäfte vermittelte. 3
- Der Kläger hatte gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für das Streitjahr nach erfolglosem Einspruch Klage vor dem Finanzgericht Köln, Aktenzeichen : 5 K 2923/95 (Umsatzsteuer 1990) und 5 K 2963/95 (Einkommensteuer 1990) erhoben: 4
- Bei der Einkommensteuer machte er dabei - soweit hier von Belang - geltend, der Beklagte habe Fahrtkosten in Höhe von Netto 25.573,69 DM und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von Netto 9.303,37 DM entsprechend seiner Gewinn- und Verlustrechnung nicht der Besteuerung zugrundegelegt, sondern lediglich Fahrtkosten in Höhe von Brutto 12.600 und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von Brutto 1.824 DM anerkannt. Hinsichtlich dieser Punkte hatte die Klage keinen Erfolg. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Urteil vom 30. Oktober 1997 (Bl. 70-77 d. A. 5 K 2963/95) Bezug genommen. 5
- Die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer für das Streitjahr hatte der Beklagte wegen Nichtabgabe der Steuererklärung zunächst im Bescheid vom 10. Juli 1992 geschätzt und mit 323,70 DM festgesetzt. Nach Eingang der Steuererklärung im Einspruchsverfahren 6

änderte der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 21. April 1995 die Steuer und setzte Umsatzsteuer in Höhe von 3.570 DM fest. Unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 1990 berücksichtigte er bei den Vorsteuern dabei Reisekosten in Höhe von 14.424 DM, aus der er gemäß § 37 Abs. 1 UStDV eine Vorsteuer in Höhe von 1.327 DM herausrechnete. Aus den übrigen Betriebsausgaben ergab sich eine Vorsteuer in Höhe von 523,18 DM (3.737 DM netto). Die Vorsteuern hielt der Beklagte lediglich zu 52,8 v.H. für abzugsfähig. Um diese Frage wurde vornehmlich im anschließenden Klageverfahren wegen der Umsatzsteuer 1990 gestritten. Dem lag ein Vertrag zugrunde, mit dem der Kläger gegen Zahlung von 35.000 DM auf Rechte aus einem Grundstückskaufvertrag verzichtete. Nach Auffassung des Klägers war dieser Umsatz bei der Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuer dergestalt zu berücksichtigen, dass die Vorsteuer zu 95 v.H. abzugsfähig ist. Der Beklagte betrachtete diesen Umsatz dagegen als Hilfsumsatz, berücksichtigte ihn daher nicht und ermittelte abziehbare Vorsteuer lediglich in Höhe von 52,8 v.H..

Zusätzlich hatte der Kläger bis zur mündlichen Verhandlung geltend gemacht, der Beklagte habe pauschale Vorsteuern aus Kfz-Kosten und aus Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend seiner - des Beklagten - Rechtsansicht zur Einkommensteuer 1990 nicht zutreffend berücksichtigt. Bei - unstreitiger - Umsatzsteuer in Höhe von 4.548,90 DM seien deshalb 3.381,35 DM Vorsteuern zu berücksichtigen, so dass sich eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 1.167,55 DM ergebe. In der mündlichen Verhandlung hat er - vertreten durch seinen Prozessbevollmächtigten - folgenden Antrag gestellt:

"Die Besteuerung dergestalt zu ändern, dass das Verhältnis nichtabzugsfähiger/abzugsfähiger Vorsteuern mit 5% zu 95% bemessen wird."

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung (Bl. 49, 49R der Verfahrensakte 5 K 2963/95) Bezug genommen.

Das Finanzgericht gab der Klage in der Fassung dieses Antrags mit Urteil vom 30. Oktober 1997 statt. Das Urteil enthält folgenden Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid für 1990 vom 10.7.1992 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. April 1995 wird dergestalt abgeändert, dass ein Verhältnis zwischen abzugsfähiger und nichtabzugsfähiger Vorsteuer von 95 v.H. (abzugsfähig) zu 5 v.H. (nichtabzugsfähig) zugrundegelegt wird.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der klagenden Partei das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben. (...)

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Urteil (Bl. 54-60 d.A. 5 K 2923/95) Bezug genommen.

Der Kläger hatte gegen beide Urteile Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die der Bundesfinanzhof - BFH - mit Beschlüssen vom 25. Februar 1999 (Einkommensteuer 1990) und 30. Juni 1998 (Umsatzsteuer 1990) als unzulässig verwarf. In den Gründen des Beschlusses zur Umsatzsteuer 1990 heißt es hierzu, der Kläger habe die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nicht hinreichend dargelegt, weil er sich zur Begründung der Beschwerde auf den Vortrag beschränkt habe, das FG habe Reisekosten unzutreffend beurteilt.

Mit Schreiben vom 19. Januar 1998 teilte der Beklagte dem Kläger u.a. die geänderte Berechnung der Umsatzsteuer 1990 entsprechend der Auflage des FG wie folgt mit:	15
Umsatzsteuer: DM 4.548,90	16
./. abzugsfähige Vorsteuer 95%: DM 3.381,35	17
Zahllast: DM: 1.167,55	18
In diesem Schreiben heißt es u.a.:	19
"das Finanzgericht hat zur Auflage gemacht, Ihnen das Ergebnis der geänderten Berechnungen vor Erlass von Änderungsbescheiden mitzuteilen. Ich komme der Aufforderung hiermit nach: (...). Falls bis zum o.a. Termin keine Beanstandung erfolgt, werde ich entsprechende Änderungsbescheide erlassen (...)"	20
Einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid 1990 vom 16. Dezember 1999 hat der Beklagte nicht bekanntgegeben. Statt dessen berücksichtigte er in dem an den jetzigen Verfahrensbevollmächtigten des Klägers adressierten Änderungsbescheid vom 14. Februar 2000 Umsatzsteuer in Höhe von 4.548,90 DM und Vorsteuern in Höhe von 1.757,67 DM. Nachdem die Bekanntgabe dieses Bescheides zunächst wegen einer Änderung der Adresse des Beraters scheiterte, gab der Beklagte den Bescheid erneut am 15. Mai 2000 zur Post.	21
Gegen diesen Bescheid legte der Kläger am 16. Juni 2000 Einspruch ein, mit dem er geltend machte, er habe sein Verhalten im weiteren Verlauf seiner Handlungen in der Finanzstreitsache von der Mitteilung des Beklagten vom 19. Januar 1998 abhängig gemacht. Selbst wenn sich die Frage nach der Unterbrechung der Festsetzungsfrist nicht stellen würde, stelle sich die Frage, ob das Finanzamt nicht nach Treu und Glauben gehalten sei, über den mitgeteilten Betrag hinaus nicht festzusetzen, zumal zwischen Mitteilung und Festsetzung mehr als zwei Jahre verstrichen seien.	22
Mit Schreiben vom 28. Juni 2000 teilte der Beklagte hierauf mit, das Finanzgericht habe in seinem Urteil vom 30. Oktober 1997 dem Finanzamt zur Auflage gemacht, die Steuerfestsetzung nach Maßgabe des Urteils vorzunehmen und das Ergebnis unverzüglich mitzuteilen. Leider sei ihm bei der mit Schreiben vom 19. Januar 1998 vorgenommenen Berechnung ein Fehler hinsichtlich des angesetzten Vorsteuerbetrags unterlaufen. Es sei lediglich der sich nach dem Urteil ergebende abzugsfähige Vorsteueranteil in Höhe von 95 %, der sich nach Einbeziehung des bislang als steuerfrei behandelten Grundstücksumsatzes ergab, auf die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer angewendet worden. Dabei habe er aber übersehen, dass sich aufgrund der Kürzung der ursprünglich angesetzten Fahrzeug- und Reisekosten - laut Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 1990 und bestätigt durch das Finanzgericht - insgesamt geringere Vorsteuern für 1990 ergeben hätten. Die Beteiligten seien gemäß § 110 FGO an das rechtskräftige Urteil des FG Köln vom 30. Oktober 1997 gebunden. Mit dem Einspruch gegen den das Urteil auswertenden Umsatzsteuerbescheid könne nur eingewandt werden, dass die Betragsberechnung nicht dem Urteil entspreche. Dies habe der Kläger aber nicht vorgebracht, sondern lediglich eingewandt, der Steuerbescheid entspreche nicht der vorigen Mitteilung vom 19. Januar 1998; bei der letzteren handele es sich aber nicht um einen Verwaltungsakt.	23
Auf der Grundlage dieser Auffassung wies der Beklagte den Einspruch des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2000 als unbegründet zurück.	24

Der Kläger hat am 27. November 2000 Klage erhoben.

Er macht geltend, der Beklagte habe ihm in der Mitteilung vom 19. Januar 1998 mitgeteilt, dass sich die Umsatzsteuerzahllast 1990 auf 1.167,55 DM belaufen werde. Hierauf habe er vertraut und sich im anschließenden Verfahren in seiner Argumentation verlassen. Für eine Abweichung hiervon gemäß dem Bescheid vom 15. Mai 2000 sei kein Raum, weil eine offenbare Unrichtigkeit nicht erkennbar sei und die eingetretene Festsetzungsverjährung dem entgegenstehe.

Der Kläger beantragt,

unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für das Kalenderjahr 1990 vom 15. Mai 2000 und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2000 die Umsatzsteuer 1990 auf 1.167,55 DM festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er nimmt zur Begründung auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug. Zur Frage der Festsetzungsverjährung macht er geltend, eine solche sei gemäß § 171 Abs. 3 a AO nicht eingetreten.

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Gerichts- und Steuerakten Bezug genommen. Das Gericht hat die Gerichtsakten zu den Verfahren 5 K 2923/95 und 5 K 2963/95 beigezogen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

1.

Der Umsatzsteuerbescheid des Beklagten vom 15. Mai 2000 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2000 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

a.

Zurecht hat der Beklagte in dem angefochtenen Bescheid Vorsteuern lediglich in Höhe von 1.757,67 DM berücksichtigt. Dieser Bescheid beruht auf dem Urteil des Finanzgerichts - FG - Köln vom 30. Oktober 1997 entsprechend der Regelung des § 100 Abs. 2 Satz 2 und 3 FGO. Danach kann das Gericht die Änderung des Verwaltungsakts durch Angabe der zu Unrecht berücksichtigten oder nicht berücksichtigten tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse so bestimmen, dass die Behörde den Betrag auf Grund der Entscheidung berechnen kann. Nach Satz 3 der Vorschrift teilt die Behörde den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung ist der Verwaltungsakt mit dem geänderten Inhalt neu bekanntzugeben.

Bei dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 1990 vom 15. Mai 2000 handelt es sich um einen derartigen Verwaltungsakt mit geändertem Inhalt nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO. Mit dem hiergegen gerichteten Rechtsmittel kann nur geltend gemacht werden, die Berechnung entspreche nicht den Vorgaben des Gerichts oder sie enthalte Rechenfehler. Die der

Berechnung zugrundelegenden Vorgaben des Gerichts können hingegen nur mit der Revision oder einem anderen gegebenen Rechtsmittel angefochten werden (Tipke/Kruse, AO/FGO, 16. Aufl., § 100 FGO Tz. 34; im Ergebnis ebenso; Gräber/von Groll, FGO, 5 Aufl., § 100 Rz. 38 ff).

Dies zugrundegelegt entspricht der angefochtene Umsatzsteuer-Änderungsbescheid den 40
Vorgaben des Gerichts laut Urteil vom 30. Oktober 1997, das nach Verwerfung der hiergegen gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig rechtskräftig geworden ist. Denn der Urteilstenor enthält lediglich eine Änderung des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheids 1990 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend, dass das Verhältnis von abzugsfähiger zu nicht abzugsfähiger Vorsteuer zugunsten des Klägers korrigiert wird. Eine Aussage zu dem Begehren des Klägers, die Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug entsprechend seiner Auffassung zur Höhe der Kfz-Kosten und Verpflegungsmehraufwendungen zu erhöhen, enthält das Urteil nicht. Da der Beklagte die Bemessungsgrundlage der Vorsteuern in der seinerzeitigen Einspruchsentscheidung aus niedrigeren Reisekosten zugrundegelegt hat, die der Höhe nach denen laut dem angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid entsprechen, hätte - um dem jetzigen Klagebegehren des Klägers zu entsprechen - mit dem Urteil anderenfalls neben der erfolgten Tenorierung eine Aussage zur Höhe der zu berücksichtigenden Reisekosten erfolgen müssen.

Dass dies tatsächlich nicht geschehen ist, obschon dies - ausweislich der Prozessakte zum 41
Verfahren 5 K 2923/95 - Teil des ursprünglichen Klagebegehrens des Klägers war, rechtfertigt zugunsten des Klägers kein anderes Ergebnis. Zwar darf das Finanzgericht bei Anwendung des § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO nur die Berechnung der Steuer dem Finanzamt übertragen; es darf keine Rechtsfrage offenlassen. Verstößt es hiergegen und lässt eine Rechtsfrage offen, so ist dieser Verfahrensfehler im Revisionsverfahren von Amts wegen zu berücksichtigen und die Vorentscheidung aufzuheben (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 34/94, BFH/NV 2001, 757). So liegt der Fall hier - was sich auch aus der Bestätigung des Urteils durch den Bundesfinanzhof - BFH - mit der Verwerfung der Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig ergibt - indes nicht. Denn ausweislich des Protokolls zur mündlichen Verhandlung hatte der Kläger - vertreten durch seinen seinerzeitigen Prozessbevollmächtigten - bei der Umsatzsteuer lediglich den Antrag gestellt, "die Besteuerung dergestalt zu ändern, dass das Verhältnis nichtabzugsfähiger/abzugsfähiger Vorsteuern mit 5% zu 95 % bemessen wird". Über diesen Antrag konnte das Gericht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht hinausgehen, so dass das Gericht in dem Urteil das Klagebegehren erschöpfend behandelt hat und eine Sachentscheidung zur Frage der zutreffenden Höhe der Reisekosten bei der Umsatzsteuer nicht zu treffen hatte.

b. 42

Etwas anderes ergibt sich zugunsten des Klägers auch nicht daraus, dass der Beklagte in der 43
Mitteilung vom 19. Januar 1998 die Berechnung der Steuer abweichend vorgenommen hat. Dies wäre nur der Fall, wenn diese Mitteilung Bindungswirkung für den nachfolgenden Verwaltungsakt mit geändertem Inhalt nach Rechtskraft des Urteils inne hätte. Das ist nach Auffassung des Senats indes nicht der Fall.

Hinsichtlich der Rechtsnatur der formlosen Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung 44
bestehen unterschiedliche Ansichten. Teilweise wird vertreten, es handele sich um einen Verwaltungsakt sui generis, dessen Änderung lediglich im Rahmen der Vorschriften der §§ 130 ff der Abgabenordnung - AO - möglich sei (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.

September 1992 5 K 2160/92, EFG 1993, 119). Eine andere Ansicht sieht hierin einen "Akt verfahrensrechtlicher Fürsorgepflicht", der von der Betragsberechnung durch das Finanzamt durch einen Verwaltungsakt abzugrenzen sei (Tipke/Kruse, a.a.O.). Teilweise wird vertreten, dass sowohl der Mitteilung des Rechenergebnisses als auch der späteren förmlichen Bekanntgabe des Verwaltungsaktes der Charakter eines Verwaltungsaktes fehle, weil dem Verwaltungshandeln das Merkmal einer eigenständigen Einzelfallregelung fehle; die Mitteilung des Rechenergebnisses und die förmliche Bekanntgabe betreffe nämlich den durch das Gericht abgeänderten Verwaltungsakt (Gräber/von Groll, a.a.O.). Eine andere Ansicht verneint die Verwaltungsaktsqualität der Mitteilung, sieht indes in dem Erlass des geänderten Verwaltungsakts nach Rechtskraft der Entscheidung einen eigenständigen Verwaltungsakt des Beklagten (Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrechts, § 100 FGO, Rz 77).

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH ist - soweit ersichtlich - kein Fall der vorliegenden Art entschieden worden, in dem der Inhalt der Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung von dem Inhalt des später bekanntgegebenen Verwaltungsakts mit geändertem Inhalt abweicht, weil es einer offenbar weitreichenden Praxis der Finanzämter entspricht, die Neuberechnung in Gestalt eines Steuerbescheides zu kleiden. 45

In einem solchen Fall hat der BFH im Urteil vom 25. Januar 1989 I R 289/83 (BStBl II 1989, 620) zur Rechtslage nach Art. 3 § 4 VGFGEntlG entschieden, es handele sich um einen Steuerbescheid i.S.d § 155 Abs. 1 AO. 46

In einem weiteren Fall, in dem das Finanzamt seiner Verpflichtung nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO durch den Erlass geänderter Bescheide mit dem Hinweis nachkam, die Berechnung erfolge aufgrund und in Vollzug des FG-Urteils, wobei die Rechtsbehelfsbelehrung nicht für die Betragsberechnung gelte, hat er entschieden, dabei handele es sich lediglich um die Mitteilung des Ergebnisses der jeweiligen Neuberechnung i.S.d. § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens gemäß § 68 FGO (a.F.) gemacht werden müsse (BFH-Urteil vom 4. März 1998 X R 142/94, BFH/NV 1998, 965). 47

In einem weiteren Fall, in dem das Finanzamt in Erfüllung der Umsetzung des FG-Urteils nach § 100 Abs.2 Satz 3 FGO durch den Erlass von geänderten Bescheiden bereits vor Abschluss des Beschwerdeverfahrens gegen das FG-Urteil nachkam, hat er ausgeführt, Zweifel an der Verwaltungsaktsqualität des Handelns einer Verwaltungsbehörde zur Umsetzung der ihr durch Urteil übertragenen Berechnung seien unangebracht (BFH-Beschluss vom 9 Oktober 2000 I B 51/00, BFH/NV 2001, 461). Hierzu hat er ausgeführt: 48

Solche Zweifel sind jedoch schon deshalb unangebracht, weil in § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO~~49~~ und abweichend von Art. 3 § 4 VGFGEntlG- ausdrücklich zwischen der bloßen formlosen Mitteilung und dem nachfolgenden Bescheid unterschieden wird, obwohl sich der Regelungsgehalt dieses nachfolgenden Bescheides üblicherweise auf die im Urteil tenorierte Neufestsetzung der Steuer beschränkt. Das Gesetz geht also davon aus, dass die Umsetzung des FG-Urteils in Gestalt eines eigenständigen Verwaltungsaktes erfolgt. Dass es sich im konkreten Streitfall um Änderungsbescheide und nicht lediglich um die Mitteilung der Rechenergebnisse handelt, ist im Übrigen eindeutig: Die Bescheide sind als solche bezeichnet, ihnen sind Rechtsmittelbelehrungen beigelegt

Dies zugrundegelegt ist der Senat der Auffassung, dass der bloßen Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO, die - wie hier eindeutig - getrennt von der Bekanntgabe des Verwaltungsakts mit geändertem Inhalt erfolgt und nicht in der Form eines Steuerbescheides ergeht, keine Verwaltungsaktsqualität zukommt. Gemäß § 50

118 Satz 1 AO ist Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf eine unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Der bloßen Mitteilung der Neuberechnung fehlt nach Auffassung des Senats die danach vorausgesetzte Regelungswirkung im Einzelfall. Dies ergibt sich daraus, dass in dem zweistufigen Verfahren nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO zunächst eine formlose Mitteilung ergeht, dem ein bekanntzugebender weiterer Teilakt folgen soll. Aus der zunächst vorgesehenen formlosen Mitteilung ist zu schließen, dass mit ihr keine Regelung erfolgen soll. Anderenfalls läge es entsprechend der Systematik der AO nahe, dass umgekehrt die Mitteilung der Neuberechnung bekanntzugeben ist und der nachfolgende Verwaltungsakt formlos ergeht, wenn bereits der Mitteilung Bindungswirkung in Form einer verbindlichen Regelung zukommen soll. Denn § 124 Abs. 1 Satz 1 AO setzt für die Wirksamkeit eines Verwaltungsakts dessen Bekanntgabe voraus. Hiermit ist nicht vereinbar, dass nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO die Mitteilung lediglich formlos ergehen kann, wenn mit ihr bereits eine Regelung verbunden sein soll, in derselben Vorschrift der zweite Teilakt hingegen mit der Bekanntgabe eines Verwaltungsakts mit geändertem Inhalt vorgesehen ist (ebenso, Schmidt-Troje in Beermann, a.a.O.). Angesichts dessen vermag sich der Senat auch nicht der Ansicht anschließen, bei der Mitteilung handele es sich um einen Verwaltungsakt sui generis (FG-Rheinland-Pfalz, a.a.O.). Soweit dies damit begründet wird, dass etwas bezüglich der Steuerberechnung geregelt werde, steht dies mit den obigen Ausführungen nicht in Einklang.

Der Senat sieht sich in seiner Auffassung im übrigen durch die genannte Rechtsprechung des BFH bestätigt, die zwischen dem Änderungsbescheid und der bloßen Mitteilung des Rechenergebnisses gemäß § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO unterscheidet und der Mitteilung damit offensichtlich eine andere Rechtsqualität beimisst, als dem Änderungsbescheid als Verwaltungsakt.

51

c.

52

Der Senat kann dahingestellt bleiben lassen, ob der Inhalt der Mitteilung der Neuberechnung nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO wegen der fehlenden Verwaltungsaktsqualität ohne weiteres in jedem Fall durch den nachfolgenden Verwaltungsakt mit geändertem Inhalt abgeändert werden kann oder ob der Beklagte nicht möglicherweise nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an den Inhalt der Mitteilung gebunden ist (vergl. hierzu Neumann in Beermann, a.a.O., § 4 AO Rz 52 ff.). Denn eine Bindung der Verwaltung nach Treu und Glauben setzt voraus, dass der Steuerpflichtige aufgrund eines gesetzten Vertrauenstatbestandes entsprechend disponiert hat und es ihm nicht zuzumuten ist, derartige Dispositionen - regelmäßig vermögensmäßiger Art - rückgängig zu machen (Neumann in Beermann, a.a.O., Rz. 63). Solche Vermögensdispositionen vermag der Senat nicht zu erkennen. Zwar hat der Kläger geltend gemacht, er habe auf die Richtigkeit des Ergebnisses der Mitteilung vertraut und sich hierauf im anschließenden Verfahren in seiner Argumentation verlassen. Dieses Vorbringen ist aber unsubstantiiert. Denn die Mitteilung vom 19. Januar 1998 hat den Kläger jedenfalls nicht veranlasst, das Verfahren hinsichtlich der Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil für erledigt zu erklären. Dass er mit Rücksicht auf die Mitteilung in dem Beschwerdeverfahren anders argumentiert hat, ist aus den Gründen des verwerfenden Beschlusses des BFH vom 30. Juni 1998 jedenfalls nicht ersichtlich. Denn ausweislich des Beschlusses hat der Kläger die Nichtzulassungsbeschwerde gerade damit begründet, dass das FG die Reisekosten unzutreffend beurteilt hatte und damit Umstände aufgeführt, die in der Mitteilung vom 19. Januar 1998 fehlerhaft zu seinen Gunsten berücksichtigt worden waren. Der Fall liegt also nicht etwa so, dass der Kläger mit dem Erhalt der Mitteilung von der Weiterverfolgung seines Begehrens im Beschwerdeverfahren Abstand genommen hat, weil

53

das Ergebnis der Mitteilung seinem Begehren voll entsprach. Ob in einem solchen Fall eine Bindungswirkung zu Lasten des Beklagten nach Treu und Glauben eingetreten wäre, bedarf daher keiner Entscheidung.

d. 54

Soweit der Kläger geltend macht, für Änderungen und Berichtigungen sei schon im Hinblick auf die eingetretene Festsetzungsverjährung kein Raum, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Denn gemäß § 171 Abs. 3 Satz 1 und 3 AO tritt eine Festsetzungsverjährung in den Fällen des § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO - dem hier vorliegenden Fall - nicht ein, bevor ein aufgrund dieser Vorschrift erlassener Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist (vergl. dazu Hartmann in Beermann, a.a.O., § 171 AO Rz. 27 a.E.) 55

2. 56

Die Kostenentscheidung beruht auf 135 Abs. 1 FGO. 57

3. 58

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen, weil die Frage der Bindungswirkung der Mitteilung des Ergebnisses der Neuberechnung nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO einer höchstrichterlichen Klärung bedarf. 59