

Beschluss vom 23. Juni 2017, X B 152/16

Vorläufigkeitsvermerk - Teil-Einspruchsentscheidung und Zwangsruhe

ECLI:DE:BFH:2017:B.230617.XB152.16.0

BFH X. Senat

AO § 165 Abs 1 S 2 Nr 3, AO § 165 Abs 1 S 2 Nr 4, AO § 363 Abs 2 S 2, AO § 363 Abs 2 S 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Halbs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 119 Nr 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 28. Juni 2016, Az: 7 K 124/16

Leitsätze

1. NV: Bezieht sich eine Verletzung rechtlichen Gehörs nicht auf das gesamte Verfahren, sondern nur auf einzelne Feststellungen oder rechtliche Gesichtspunkte, liegt nur dann ein relevanter Verfahrensmangel vor, wenn er zum einen auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG, zum anderen aus der Sicht des Revisionsgerichts für die Entscheidung erheblich ist .
2. NV: Das Zusammentreffen von Vorläufigkeitsfestsetzung und Teil-Einspruchsentscheidung beruht auf der gesetzgeberischen Konzeption, die ausgedehnte Zwangsruhe des Einspruchsverfahrens zwecks Teilhabe an allen künftigen vorteilhaften steuerrechtlichen Entwicklungen zu verhindern. Die Zulässigkeit dieses Konzepts ist grundsätzlich geklärt .
3. NV: Eine Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO ist eine Ermessensentscheidung und bedarf einer entsprechenden Begründung .
4. NV: Eine Fortsetzungsmitteilung ist für die Fortsetzung des Verfahrens nur konstitutiv, wenn zunächst durch Berufung auf ein Musterverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 AO Zwangsruhe eingetreten war. Das setzt voraus, dass dieses Verfahren tatsächlich Mustercharakter hat .
5. NV: Zur Wirksamkeit und Rechtmäßigkeit von Vorläufigkeitsvermerken:
 - Die verfassungskonforme Auslegung ist auch nach Einfügung der Nr. 4 Gegenstand des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO .
 - Ein Vorläufigkeitsvermerk muss die Musterverfahren nicht benennen, auf die er sich bezieht .
 - Einspruch und Aussetzung der Vollziehung bleiben auch bei vorläufiger Festsetzung möglich, wenn dafür entsprechende Gründe vorgetragen werden .
 - Gegen eine für endgültig erklärte Steuerfestsetzung ist der Einspruch statthaft .

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29. Juni 2016 7 K 124/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Gegenüber den als Eheleute zusammen veranlagten Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) erging nach Einspruch am 17. Dezember 2007 ein Bescheid zur Einkommensteuer 2006, der mit einem auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) gestützten Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich verschiedener Punkte versehen war.

- 2 Hiergegen legten die Kläger erneut Einspruch ein, den sie auf diejenigen Verfahren stützten, um derentwillen der Vorläufigkeitsvermerk aufgenommen worden sei. Das Einspruchsverfahren ruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bis zur Klärung dieser Rechtsfragen. Der Vorläufigkeitsvermerk hindere den Einspruch nicht, da er ausweislich des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 12. Dezember 2007 7 K 249/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1082) wegen Unklarheit rechtswidrig oder unwirksam sei. Selbst wenn er rechtmäßig wäre, sei der Einspruch gerechtfertigt, weil er die einfachgesetzliche Auslegung durch die obersten Gerichte nicht erfasse. Vorerst ruhe das Einspruchsverfahren aber auch bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) in dem dem Urteil des Niedersächsischen FG 7 K 249/07 nachgehenden Revisionsverfahren III R 39/08 über die Frage, ob die Unwirksamkeit des Vorläufigkeitsvermerks zur Nichtigkeit oder Rechtswidrigkeit des ganzen Einkommensteuerbescheids führe.
- 3 Mit Schreiben vom 9. Oktober 2008 lehnte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) das Ruhen des Verfahrens ab, da die in dem Revisionsverfahren III R 39/08 zu klärende Rechtsfrage wegen divergierender Fassungen der Vorläufigkeitsvermerke im Einspruchsverfahren nicht erheblich sei. Vorsorglich erklärte er die Fortsetzung des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO. Es sei Zweck des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, Massenrechtsbehelfsverfahren zu vermeiden, was dieser auch umfassend leiste, ohne die konkreten Gerichtsverfahren zu benennen. Die einfachgesetzlichen Rechtsfragen in Verbindung mit den dem Vorläufigkeitsvermerk zugrunde liegenden Verfahren werde der Nichtentscheidungsteil der zu erlassenden Teil-Einspruchsentscheidung enthalten.
- 4 Mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 17. November 2008 wies das FA unter Fortbestand des bisherigen Vorläufigkeitsvermerks den Einspruch zurück, soweit über ihn entschieden wird. Nicht entschieden wurde über: "Einfachgesetzliche Auslegung der Punkte/ Normen, hinsichtlich derer der Bescheid wegen verfassungsrechtlicher Fragestellungen teilweise für vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erklärt worden ist."
- 5 Während des folgenden Klageverfahrens erließ das FA am 6. August 2009 einen Änderungsbescheid, mit dem nunmehr der Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich verschiedener Punkte gleichermaßen auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO und auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO gestützt war. In einem weiteren Änderungsbescheid vom 2. März 2012 wurde die Steuerfestsetzung wiederum hinsichtlich verschiedener Punkte nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO für vorläufig erklärt, dies mit dem Zusatz, dass die Vorläufigkeitserklärung sowohl die Frage erfasse, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften mit höherrangigem Recht vereinbar seien, als auch (unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 30. September 2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11) den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) oder der BFH die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschriften entscheide. In einem Punkt wurde der Vorläufigkeitsvermerk auch auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO gestützt, in einigen Punkten des früheren Vorläufigkeitskatalogs die Steuerfestsetzung für endgültig erklärt. Die Kläger vertraten die Auffassung, die Entscheidung des BFH in dem Verfahren III R 39/08 sei vorliegend nicht maßgebend und möglicherweise auch nicht mehr richtig. Der BFH habe ausschließlich über einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zu entscheiden gehabt, während die Vorschrift wie auch der nunmehr vorliegende Bescheid um die Nr. 4 erweitert worden sei. Sie beantragten in erster Linie die Feststellung der Nichtigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids in der Fassung der Teil-Einspruchsentscheidung, hilfsweise dessen Aufhebung.
- 6 Nachdem das FG das Verfahren zwischenzeitlich wegen der gegen das Urteil des BFH anhängigen Verfassungsbeschwerde ausgesetzt hatte, wies es die Klage ab. Der Vorläufigkeitsvermerk sei inhaltlich hinreichend bestimmt und schränke den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen nicht unzumutbar ein. Die Teil-Einspruchsentscheidung sei rechtmäßig, insbesondere ermessensfehlerfrei ergangen.
- 7 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger in Bezug auf die Teil-Einspruchsentscheidung Verfahrensmängel in Gestalt der Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO sowie eine Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 FGO, in Bezug auf den Vorläufigkeitsvermerk grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO sowie wiederum die Verletzung rechtlichen Gehörs nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO geltend. Das FG habe sich nicht mit ihrem Vortrag befasst, dass die Teil-Einspruchsentscheidung in ihrer Begründung die Frage der Bestimmtheit des Vorläufigkeitsvermerks nicht für entscheidungsreif erachte, im Widerspruch dazu aber darüber tatsächlich entschieden habe, was nicht sachdienlich sein könne (dazu II.1.a aa). Es habe sich auch nicht mit dem Einwand der Kläger auseinandergesetzt, dass das FA im Rahmen seiner Ermessensausübung keine individuelle Interessenabwägung vorgenommen, sondern eine formularmäßige Fortsetzungsmitteilung verschickt habe (dazu II.1.a bb). Weiter liege eine Divergenz vor, da das FG im Gegensatz zu dem Senatsurteil vom 26. September 2006

X R 39/05 (BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222) davon ausgehe, dass das Interesse des Einspruchsführers überwiegende Interesse des FA an der Fortsetzung des Einspruchsverfahrens müsse nicht begründet werden (dazu II.1.b). Soweit es den Vorläufigkeitsvermerk betreffe, sei unter verschiedenen Aspekten die Grundsatzfrage zu beantworten, ob der in dem Bescheid vom 2. März 2012 enthaltene Vorläufigkeitsvermerk wirksam bzw. rechtmäßig ist und eine etwaige Unwirksamkeit oder Rechtswidrigkeit den Einkommensteuerbescheid ergreife. Die Kritikpunkte bezögen sich auf Umfang und Grund der Vorläufigkeit (dazu II.2.a aa), die Möglichkeit des Steuerpflichtigen festzustellen, ob der Vorläufigkeitsvermerk wirksam ist (dazu II.2.a bb) und die Einschränkungen des Rechtsschutzes für den Steuerpflichtigen (dazu II.2.a cc). Im Hinblick auf alle drei Einwände habe das FG außerdem das rechtliche Gehör verletzt, als es auf den entsprechenden Vortrag der Kläger nicht eingegangen sei (dazu II.2.b).

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Beschwerde ist teils unzulässig, als sie nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht, im Übrigen unbegründet. Im Kern wenden sich die Kläger gegen die durch Zusammentreffen von Vorläufigkeitsvermerk und Teil-Einspruchsentscheidung gekennzeichnete gesetzgeberische Konzeption zum Umgang mit Musterverfahren. Ziel dieser Konzeption ist es gerade zu unterbinden, dass Steuerpflichtige wie vormals durch Berufung auf solche Musterverfahren eine nahezu infinite Verfahrenruhe im Einspruchsverfahren erzwingen und damit den Eintritt der Bestandskraft für die gesamte Steuerfestsetzung verhindern, um an allen künftigen vorteilhaften steuerrechtlichen Entwicklungen teilhaben zu können. Der BFH hat diese Konzeption mit seinem Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 bestätigt. Der Senat hat sich dem in seinen Urteilen vom 14. März 2012 X R 50/09 (BFHE 237, 14, BStBl II 2012, 536) und vom 23. Januar 2013 X R 32/08 (BFHE 240, 202, BStBl II 2013, 423) angeschlossen. Es gibt keinen Anlass, diese Fragen neu aufzurollen.
- 9** 1. Soweit sie sich mit der Teil-Einspruchsentscheidung befasst, ist die Beschwerde teils unzulässig, teils unbegründet.
- 10** a) Die gerügten Verletzungen rechtlichen Gehörs verhelfen der Beschwerde nicht zum Erfolg.
- 11** aa) Soweit es die vermeintliche Widersprüchlichkeit und mögliche Unbestimmtheit der Teil-Einspruchsentscheidung betrifft (hinsichtlich der Frage, ob eine Entscheidung über einen seitens des FA für nicht entscheidungsreif erachteten Teil sachdienlich sein könne), ist die Beschwerde zumindest unbegründet.
- 12** aaa) Der Senat kann offenlassen, ob aus der Bemerkung des FG, hinsichtlich der gerügten Nichtigkeit/Rechtswidrigkeit der Vorläufigkeitsvermerke sei der Einspruch entscheidungsreif gewesen (S. 12 Abs. 3 des Urteils), zu folgern ist, dass es den entsprechenden Vortrag der Kläger (nicht) zur Kenntnis genommen habe. Zwar ging es in dem klägerischen Vortrag nicht in erster Linie um die Frage, ob der Einspruch in diesem Punkt tatsächlich entscheidungsreif war, sondern ob die Teil-Einspruchsentscheidung in sich konsistent war, wenn sie auf der einen Seite fehlende Entscheidungsreife behauptet habe, auf der anderen Seite jedenfalls der Tenorierung nach doch entschieden habe. Dazu hat sich das FG nicht geäußert. Es ist jedoch auch nicht verpflichtet, sich mit jedem Vorbringen ausdrücklich auseinanderzusetzen. Das rechtliche Gehör ist erst verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalles deutlich ergibt, dass das Gericht ein tatsächliches Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (vgl. Senatsbeschluss vom 4. März 2015 X B 39/14, BFH/NV 2015, 805, unter II.4.a). Dies ist zumindest nicht offenkundig.
- 13** bbb) Sollte das FG tatsächlich den entsprechenden Vortrag übersehen haben, käme es hierauf jedoch im Ergebnis nicht an, da der Mangel auf das Ergebnis der Entscheidung keinen Einfluss haben kann. Zwar ist bei einem absoluten Revisionsgrund, zu dem auch die Verletzung rechtlichen Gehörs zählt, nach § 119 Nr. 3 FGO das Urteil als auf diesem Fehler beruhend anzusehen. Das gilt allerdings dann nicht, wenn der Verfahrensfehler nicht etwa das gesamte Verfahren, sondern nur einzelne Feststellungen oder rechtliche Gesichtspunkte betrifft. Dann müssen diese bzw. die diesbezüglichen Mängel zum einen auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG kausal für die Entscheidung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sein (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, unter II.2.b cc; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 119 Rz 22), zum anderen in entsprechender Anwendung von § 126 Abs. 4 FGO auch aus der Sicht des Revisionsgerichts für die Entscheidung erheblich sein (vgl. Senatsbeschluss vom 16. Juni 2016 X B 110/15, BFH/NV 2016, 1481; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 119 Rz 19).
- 14** An Letzterem fehlt es, weil die Teil-Einspruchsentscheidung den Widerspruch, den die Kläger sehen, in Wahrheit nicht enthält. Sie beanstanden, dass das FA die Frage der Bestimmtheit des Vorläufigkeitsvermerks nicht in den

Nichtentscheidungsteil aufgenommen, folglich jedenfalls dem Tenor nach darüber entschieden habe, während es in der Begründung behauptet habe, diese Frage sei nicht entscheidungsreif. Die seitens der Kläger beanstandete Passage unter der Rz 2.1 der Teil-Einspruchsentscheidung lautet wörtlich:

- 15 "Sachdienlichkeit ist im Streitfall deshalb anzunehmen, weil der Einspruch mit Ausnahme eines klar und eindeutig abgrenzbaren Teils - hier: hinsichtlich der Frage der Bestimmtheit des Vorläufigkeitsvermerks - entscheidungsreif ist und über den übrigen Teil - hier: die einfachgesetzliche Auslegung der Punkte/Normen, hinsichtlich derer der Bescheid wegen verfassungsrechtlicher Fragestellungen teilweise für vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erklärt worden ist - noch nicht entschieden werden soll."
- 16 Der Senat lässt dahingestellt, ob der vermeintliche Widerspruch zwischen Tenor und Begründung überhaupt die Bestimmtheit des Tenors in Frage stellen könnte, oder nicht vielmehr nur die Begründung mangelhaft erscheinen ließe, denn er ist nicht vorhanden. Die Kläger gehen davon aus, dass sich der in den ersten Spiegelstrichen enthaltene Einschub ("hier: hinsichtlich der Frage der Bestimmtheit des Vorläufigkeitsvermerks") sprachlich auf die "Ausnahme" bezieht und so den/einen Teil des Einspruchs bezeichnen soll, der nicht entscheidungsreif ist. Das trifft syntaktisch und inhaltlich nicht zu.
- 17 Dieser Einschub bezieht sich nicht auf die "Ausnahme", sondern auf den vorgeschalteten Begriff "Einspruch" und definiert folglich gerade den Teil des Einspruchs, der entscheidungsreif ist. Die beiden in Spiegelstriche eingerückten Einschübe wollen nach dem Aufbau des Satzes erkennbar zum einen den entscheidungsreifen, zum anderen den nicht entscheidungsreifen Teil des Einspruchs umschreiben. Ein Verständnis der Art, dass beide Einschübe jeweils einen anderen nicht entscheidungsreifen Teil meinen, wäre mit dem verbleibenden Teil der Aussage und der Teil-Einspruchsentscheidung insgesamt nicht vereinbar. Bereits die Gegenüberstellung von "entscheidungsreif" und "noch nicht entschieden werden soll" bringt dies zum Ausdruck. Das gilt aber auch für die den zweiten Teil des Satzes einleitende Wortwahl "über den übrigen Teil". Diese Klausel macht nur Sinn, wenn sich der vorangestellte Satzteil mit dem zu entscheidenden und entscheidungsreifen Teil des Einspruchs befasst.
- 18 Dass die Bestimmtheit des Vorläufigkeitsvermerks zu dem entscheidungsreifen und auch entschiedenen Teil gehören soll, die Auslegung der Kläger daher nicht richtig sein kann, ist schließlich auch dem Kontext zu entnehmen. Die Teil-Einspruchsentscheidung hat gerade über diesen Punkt eine Entscheidung getroffen. In Rz 1.2.3 ist ausdrücklich ausgeführt, dass und warum der Vorläufigkeitsvermerk dem Grunde und dem Umfang nach hinreichend bestimmt sei. Es wäre unverständlich, wenn das FA in derselben Entscheidung die Frage der Bestimmtheit als nicht entscheidungsreif bezeichnen wollte.
- 19 Wenn aber der behauptete Widerspruch innerhalb der Teil-Einspruchsentscheidung zwischen Tenor und Gründen schon nicht existiert, können etwaige diesbezügliche Gehörsverletzungen keine Auswirkung auf das Entscheidungsergebnis haben.
- 20 bb) Soweit die Kläger beanstanden, das FG habe sich hinsichtlich der Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO nicht mit dem Fehlen der individuellen Interessenabwägung im Gegensatz zu einer formularmäßigen Fortsetzungsmitteilung befasst, ist die Beschwerde unzulässig, da sie den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht genügt. Der Senat kann auch hier offenlassen, ob nach den Maßstäben des Senatsbeschlusses in BFH/NV 2015, 805 davon auszugehen ist, dass das FG den Vortrag der Kläger sehr wohl gesehen und bedacht, lediglich nicht im Einzelnen erörtert hat (dies trotz der pauschalen Bemerkung, Ermessensfehler seien nicht zu erkennen, auf S. 12 Abs. 4 des Urteils). Da auch diese Gehörsrüge nur einen einzelnen Gesichtspunkt des Rechtsstreits und nicht das gesamte Verfahren betrifft, hätten die Kläger im Rahmen ihrer Beschwerdebegründung grundsätzlich sowohl die Kausalität einer etwaigen Gehörsverletzung aus der Sicht des FG als auch die Entscheidungserheblichkeit dieses Gesichtspunkts aus Sicht des BFH erörtern müssen.
- 21 Daran fehlt es. Ausführungen wären aber im Hinblick auf die sich aufdrängende Frage geboten gewesen, ob die Fortsetzungsmitteilung für die Fortsetzung des Verfahrens überhaupt konstitutiv war. Andernfalls wäre die Mitteilung ins Leere gegangen, so dass etwaige Ermessensfehler unmaßgeblich wären. Verfahrensrechtliche Bedeutung hätte die Fortsetzungsmitteilung nur dann haben können, wenn das Revisionsverfahren III R 39/08 für den vorliegenden Streit die Qualität eines Musterverfahrens hatte und die Berufung auf dieses Verfahren zunächst die sog. Zwangsrufe des Einspruchsverfahrens hat eintreten lassen. Das FA hatte dies mit der Überlegung verneint, die Fassung des streitigen Vorläufigkeitsvermerk sei mit der in dem Verfahren III R 39/08 zu behandelnden Fassung nicht identisch. Damit hatte die Fortsetzungsmitteilung für das FA nur noch den Charakter einer Hilfsbegründung. Das FG hat die Frage des Mustercharakters des Verfahrens III R 39/08 ausdrücklich offengelassen. Im Revisionsverfahren hingegen wäre diese Frage zu beantworten gewesen. Ausführungen dazu waren auch nicht etwa

deshalb entbehrlich, weil sie offenkundig zu bejahen gewesen wäre. Nachdem der BFH in dem Verfahren III R 39/08 entschieden hatte, haben die Kläger im Laufe des vorliegenden Streits selbst in den Schriftsätzen vom 13. Oktober 2011 und vom 29. November 2011 die Auffassung vertreten, diese Entscheidung sei im vorliegenden Verfahren nicht erheblich, weil der streitige Vorläufigkeitsvermerk anders gestaltet gewesen sei. Es wären daher im Rahmen der Beschwerdebegründung Ausführungen dazu erforderlich gewesen, warum diese Einschätzung doch fehlerhaft gewesen und es sich um dieselbe Rechtsfrage gehandelt haben sollte.

- 22** b) Die Divergenzrüge ist ebenfalls unzulässig. Eine Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 FGO setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist. Dies bedingt zum einen, dass in dem angefochtenen FG-Urteil dieselbe Rechtsfrage wie in der angeblichen Divergenzentscheidung entschieden wurde und die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind. Zum anderen muss die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren klärbar und auch für beide Entscheidungen rechtserheblich gewesen sein. Außerdem muss eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich sein (vgl. Senatsbeschluss vom 13. September 2016 X B 146/15, BFH/NV 2016, 1747, unter II.2.). Dies alles hat der Beschwerdeführer nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO darzulegen.
- 23** Hieran fehlt es bereits in Bezug auf die Klärbarkeit der abweichend beantworteten Rechtsfrage. Die Frage der Ermessensfehlerhaftigkeit der Fortsetzungsmittelteilung kann im Revisionsverfahren nur klärbar sein, wenn durch die Berufung auf das Verfahren III R 39/08 im Einspruchsverfahren tatsächlich die sog. Zwangsruhe eingetreten, dieses Verfahren mithin Musterverfahren für den Streitfall war (s.o. unter II.1.a bb). Dazu haben die Kläger nichts vorgetragen.
- 24** 2. Im Hinblick auf den Vorläufigkeitsvermerk ist die Beschwerde unbegründet.
- 25** a) Die Frage nach der Wirksamkeit bzw. Rechtmäßigkeit des in dem Bescheid vom 2. März 2012 enthaltenen Vorläufigkeitsvermerks ist nicht klärungsbedürftig. Dies gilt folgerichtig auch für die darauf aufbauende Frage, ob eine etwaige Unwirksamkeit oder Rechtswidrigkeit den gesamten Einkommensteuerbescheid ergreife. Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung setzt voraus, dass die betreffende Frage klärungsbedürftig ist und in einem Revisionsverfahren klärungsfähig wäre. Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsfähig, wenn sie nicht entscheidungserheblich ist, nicht klärungsbedürftig, wenn sie offensichtlich so zu beantworten ist wie es das FG getan hat (vgl. Senatsbeschluss vom 8. Februar 2017 X B 80/16, BFH/NV 2017, 760, unter II.1.a). Sie ist auch nicht klärungsbedürftig, wenn sie vom BFH bereits geklärt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2011 XI B 21/11, BFH/NV 2012, 813, unter II.1.a), es sei denn, es würden neue Gesichtspunkte geltend gemacht, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen. Aspekte, die der BFH bereits berücksichtigt und erwogen hat, denen er jedoch im Ergebnis nicht gefolgt ist, genügen nicht (vgl. Senatsbeschluss vom 27. November 2013 X B 192/12, BFH/NV 2014, 337, unter II.1.).
- 26** Sämtliche Einwände, die die Kläger im Streitfall gegen die Rechtmäßigkeit des Vorläufigkeitsvermerks vorbringen, hat entweder der BFH in seinem Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 bereits berücksichtigt oder sie sind offensichtlich im Sinne des FG-Urteils zu beantworten.
- 27** aa) Mit dem Aspekt "Umfang und Grund der Vorläufigkeit" bringen die Kläger Überlegungen vor, die sie auf die Neufassung des Vorläufigkeitsvermerks (nach Aufnahme von § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO in das Gesetz und nach Erlass des Urteils in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11) stützen und mit denen sich der BFH in seiner vorgenannten Entscheidung noch nicht befasst hat, die jedoch offensichtlich nicht zu einer abweichenden Beurteilung führen können.
- 28** aaa) So haben die Kläger gefordert, es müsse stets klar erkennbar sein, wann eine Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, wann nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO vorliege. Dieser Anforderung kommt der letzte Änderungsbescheid vom 2. März 2012 aber nach. Der weitere Einwand, der Vorläufigkeitsvermerk müsse seine Grundlage im Gesetzestext und nicht in einem BFH-Urteil haben, geht ins Leere. Das Urteil des BFH in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 ist in dem Vorläufigkeitsvermerk nicht als Rechtsgrundlage, sondern als Erläuterung zur Reichweite erwähnt, dass nämlich auch die verfassungskonforme Auslegung der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO unterfalle.
- 29** bbb) Soweit die Kläger meinen, dass die Zuordnung der verfassungskonformen Auslegung zu Nr. 3 oder Nr. 4 seit Einfügung der Nr. 4 wieder zweifelhaft geworden sei, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Der III. Senat des BFH hat in seinem Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 zu Recht erkannt, dass die verfassungskonforme Auslegung keine einfachgesetzliche Auslegung eines Steuergesetzes ist, sondern das Ergebnis einer Prüfung, ob das

betreffende Steuergesetz mit höherrangigem Recht vereinbar ist (unter B.II.2.a). Damit gehört sie originär in die Nr. 3. Daran kann sich bereits denklogisch nicht dadurch etwas geändert haben, dass nunmehr nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO auch die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Vorläufigkeitsvermerks sein kann.

- 30** Die Kläger haben zwar insoweit recht, als die Erläuterungen zur Vorläufigkeitserklärung nach Nr. 3 in dem angefochtenen Bescheid so abgefasst sind, als ob die verfassungskonforme Auslegung zwar nicht zu der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zähle, trotzdem aber in den Anwendungsbereich der Nr. 3 falle. Ebenso ist die Klausel "Soweit die Vorläufigkeitserklärung die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer Norm betrifft, ..." so formuliert, als ob die Reichweite der Vorläufigkeit nach Nr. 3 über die Verfassungsmäßigkeit der Norm hinausginge. Es handelt sich jedoch offenkundig nur um missverständliche Formulierungen. Das gilt schon wegen der Bezugnahme auf das Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, das die verfassungskonforme Auslegung seinerseits unmissverständlich als Teil der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht versteht. Zudem wäre es eine sachwidrige Auslegung des Gesetzes, wenn zur Vermeidung von Rechtsschutzlücken jeder Vorläufigkeitsvermerk, der Verfassungsfragen zum Gegenstand hat, auf Nr. 3 und Nr. 4 gestützt werden müsste. Es ist nie auszuschließen, dass ein Gericht ein Problem durch verfassungskonforme Auslegung ggf. auch gegen den Wortlaut des Gesetzes löst. Es wäre aber ein systematisch unverständliches Ergebnis, wenn § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO keinen selbständigen, nämlich von § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO unabhängigen Anwendungsbereich mehr hätte.
- 31** bb) Die Kläger beanstanden weiter, der Steuerpflichtige könne nicht leicht feststellen, ob der Vorläufigkeitsvermerk wirksam ist, da er die entsprechenden Musterverfahren nicht kenne und auch nicht ohne Weiteres ermitteln könne.
- 32** aaa) Mit diesem Punkt hat sich das Urteil des BFH in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 (unter B.II.1.b) dem Grunde nach bereits auseinandergesetzt. Der BFH hatte ebenfalls zu einem Vorläufigkeitsvermerk Stellung zu beziehen, der sich nicht nur auf bereits anhängige, sondern auch auf künftig anhängig werdende Verfahren bezog. Er hat sinngemäß ausgeführt, es liege bei einer derartigen Vorläufigkeit in der Natur der Sache, dass die dem Vorläufigkeitsvermerk zugrundeliegenden Verfahren sowie die daraus folgende Dauer der Vorläufigkeit nicht genau bestimmt werden könnten, solange der Vorläufigkeitsvermerk besteht. Damit ist bereits höchstrichterlich geklärt, dass es der Wirksamkeit eines Vorläufigkeitsvermerks nicht entgegensteht, wenn zu einem gegebenen Zeitpunkt niemand die potentiellen Musterverfahren exakt benennen kann. Wenn die Kläger in der Beschwerdeschrift unter Wiederholung ihres erstinstanzlichen Vorbringens wie selbstverständlich davon ausgehen, dass ein derartiger Bescheid nichtig sei, wenden sie sich lediglich gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit dieser Rechtsauffassung.
- 33** bbb) Die Kläger rügen in diesem Zusammenhang zusätzlich, dass sie noch nicht einmal feststellen könnten, ob dem Vorläufigkeitsvermerk zum Zeitpunkt seines erstmaligen Erlasses überhaupt ein Musterverfahren zugrunde lag. Mangelte es daran, bestehe nur eine formale Vorläufigkeit, die mangels Rechtsgrundlage keine Wirkung entfalte. Stellten die Steuerpflichtigen dies später fest, sei die Einspruchsfrist abgelaufen.
- 34** Diese Überlegungen rechtfertigen offensichtlich keine andere Entscheidung als sie das FG sowie der BFH bereits getroffen haben. Es gibt keinen Grund, die von dem BFH erörterte und für unschädlich erachtete Ungewissheit über die der Vorläufigkeit zugrundeliegenden Verfahren je nach Beurteilungszeitpunkt unterschiedlich zu behandeln. Sollten tatsächlich keine Musterverfahren (mehr) anhängig sein, bleibt die Festsetzung, wie die Kläger selbst zu Recht festgestellt haben, formal vorläufig. Die Vorläufigkeit kann durch ein später anhängig werdendes entsprechendes Verfahren wieder ausgefüllt werden. Der Steuerpflichtige kann aber auch beantragen, die Steuerfestsetzung für endgültig zu erklären, und ggf. dagegen im Einspruch- bzw. Klagewege vorgehen. Beide Möglichkeiten hängen aber nicht davon ab, ob ein Musterverfahren erst zu einem späteren Zeitpunkt entfällt oder von Beginn an nicht vorhanden ist. Wenn der Vorläufigkeitsvermerk von Beginn an keine Rechtsgrundlage gehabt haben sollte, ist er zwar möglicherweise rechtswidrig, aber wirksam. Es steht dem Steuerpflichtigen in solchen Fällen frei, einen Rechtsbehelf zwecks Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks einzulegen, sofern er durch einen derartigen Vorläufigkeitsvermerk überhaupt beschwert wird.
- 35** cc) Schließlich ermöglichen auch die Überlegungen der Kläger zu den vermeintlichen Einschränkungen des Rechtsschutzes für den Steuerpflichtigen die Zulassung der Revision nicht.
- 36** aaa) Die Kläger halten den Fall für unregelt, dass das BVerfG eine verfassungsrechtliche Frage durch Anwendung oder Auslegung des einfachen Rechts entscheide. Der Senat vermag diesen Einwand nicht nachzuvollziehen. Abgesehen davon, dass die Auslegung des einfachen Rechts grundsätzlich Sache der Fachgerichte ist, nennt § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO auch das BVerfG und erfasst auch die verfassungskonforme Auslegung. Eine von der bisherigen Rechtsprechung abweichende Entscheidung kommt vor diesem Hintergrund offensichtlich nicht in Betracht.

- 37** bbb) Dasselbe gilt für den Einwand der Kläger, die Steuerpflichtigen könnten nicht feststellen, wann der Zeitpunkt für den Antrag auf eine Endgültigkeitserklärung gekommen sei. Da die Steuerpflichtigen nicht verpflichtet sind, einen solchen Antrag zu stellen, handelt es sich um ein Scheinproblem. Der Zeitpunkt ist dann gekommen, wenn sie den Antrag stellen möchten, weil sie gegen die für endgültig erklärte Steuerfestsetzung vorgehen möchten. Ob die Voraussetzungen der endgültigen Festsetzung vorliegen, ist in dem betreffenden Antragsverfahren zu entscheiden.
- 38** ccc) Die Kläger wenden sich weiter gegen das Konzept, dass gegen die für endgültig erklärte Steuerfestsetzung der Einspruch möglich ist. Diesen Aspekt hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 (unter B.II.2.d) ausdrücklich behandelt und geklärt. Die Kläger machen im Rahmen ihrer Beschwerdebegründung wiederum nur geltend, dies sei fehlerhaft. Damit können sie die erneute Zulassung der Revision nicht erreichen. Im Hinblick auf den Vorhalt, die Rechtsauffassung des BFH sei gesetzwidrig, merkt der Senat an, dass die Änderung einer vorläufigen Steuerfestsetzung in eine endgültige Steuerfestsetzung jedenfalls im Hinblick auf die künftige Änderbarkeit dieser Festsetzung eine Verschlechterung der verfahrensrechtlichen Position des Steuerpflichtigen und damit eine Beschwer darstellt. Diese muss mit Einspruch und ggf. Klage angefochten werden können.
- 39** ddd) Ebenso beanstanden die Kläger die aus ihrer Sicht unzureichenden Möglichkeiten, bei einer Vorläufigkeitsfestsetzung die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu beantragen. Damit hat sich der BFH in seinem Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 (unter B.II.2.c) ebenfalls bereits befasst. Der Einwand, man könne nicht wissen, welche besonderen Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art der Finanzverwaltung ausreichen werden, um ein Einspruchsrecht zu bejahen, wendet sich in der Sache wiederum gegen die Rechtsauffassung des BFH und ist außerdem offenkundig nicht tragfähig, weil auch die Entscheidungen des FA in einem trotz Vorläufigkeitsvermerk angestrebten Einspruchsverfahren der gerichtlichen Kontrolle unterliegen. Im Übrigen verkennen die Kläger, dass ein Einspruch nicht von selbst einen Anspruch auf AdV vermittelt. Soweit sie rügen, dass die Finanzverwaltung die AdV in Vorläufigkeitsfällen typisierend auf Fälle begrenzt, in denen entsprechende Schreiben oder Erlasse des Bundesministeriums der Finanzen vorliegen, ist das FG, stellt der Steuerpflichtige einen AdV-Antrag bei Gericht, hieran ebenfalls nicht gebunden, der Rechtsschutz deshalb nicht eingeschränkt.
- 40** eee) Das seitens der Kläger außerdem postulierte und ihnen vermeintlich genommene Recht, das Verfahren ruhen zu lassen, existiert nach § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 AO im Falle eines Vorläufigkeitsvermerks gerade nicht.
- 41** b) Soweit die Kläger im Hinblick auf die im Zusammenhang mit dem Vorläufigkeitsvermerk angesprochenen Rechtsfragen die Verletzung rechtlichen Gehörs rügen, ist die Beschwerde ebenfalls unbegründet. Der Senat kann an dieser Stelle wiederum dahinstehen lassen, inwieweit anzunehmen ist, ob das FG die Einwände der Kläger nicht zur Kenntnis genommen und nicht in Erwägung gezogen hat. Selbst wenn ein entsprechender Mangel vorliegen sollte, könnte der klägerische Vortrag aus den soeben unter II.2.a dargestellten Erwägungen der Rechtsverfolgung keinesfalls zum Erfolg verhelfen (zu den Voraussetzungen der Revisionszulassung wegen Verletzung rechtlichen Gehörs s.o. unter II.1.a aa aaa, bbb).
- 42** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 43** 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de