

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 4 K 599/21

nicht rechtskräftig

Az. BFH X R 1/23

Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen Finanzamt

- Beklagter -

wegen gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2016

Gewerbesteuermessbetrag 2016

hat der IV. Senat des Thüringer Finanzgerichts auf Grund mündlicher Verhandlung am
31. August 2022 für Recht erkannt:

1. Die Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.11.2017 bzw. vom 02.11.2017 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 21.03.2019, diese in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2021, werden dahingehend geändert, dass der Feststellung bzw. der Festsetzung entsprechend der eingereichten Gewinnermittlung

nach § 4 Abs. 3 EStG jeweils ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 € zugrunde gelegt wird. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Feststellung bzw. Festsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
3. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren wird für notwendig erklärt.
4. Das Urteil ist wegen der vom Beklagten zu tragenden Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der festzusetzenden Kosten abwenden, wenn nicht der Kläger vorher Sicherheit in der gleichen Höhe leistet.
5. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob der Kläger einen Anspruch darauf hat, dass der gesonderten Gewinnfeststellung 2016 bzw. der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2016 entsprechend der eingereichten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG jeweils ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 € zugrunde gelegt wird.

Der Kläger erzielt als Einzelhändler Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er betreibt einen Onlinehandel sowie verschiedene Filialen. Er ist gesetzlich nicht buchführungspflichtig. Bis zum Jahr 2011 ermittelte der Kläger seinen Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ab dem Jahr 2012 ermittelt er seinen Gewinn gem. § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich.

Die Steuererklärungen und die Bilanz für das Jahr 2016 gingen am 06.09.2017 im Finanzamt ein. Die Veranlagung erfolgte antragsgemäß. Die mit entsprechenden Erläuterungen versehenen Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag ergingen am 01.11.2017 bzw. am 02.11.2017. Darin wird ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.828 € zugrunde gelegt.

Im Zeitraum vom 15.01.2019 bis zum 21.02.2019 fand beim Kläger eine steuerliche Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 statt. Die Prüfungsfeststellungen wurden dem Kläger im Bericht vom 07.03.2019 mitgeteilt und ergaben für das Jahr 2016 eine Gewinnerhöhung von 12.645 €.

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung ergingen am 21.03.2019 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuerermessbetrag. Darin wurde ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 33.472 € zugrunde gelegt.

Im Rahmen seiner hiergegen gerichteten Einsprüche beantragte der Kläger nunmehr den Wechsel der Gewinnermittlungsart zur Einnahme-Überschuss-Rechnung. Er legte am 29.05.2019 eine Übergangsgewinnermittlung zum 01.01.2016 sowie eine Einnahme-Überschuss-Rechnung für das Jahr 2016 vor. Die Einnahme-Überschuss-Rechnung für das Jahr 2016 wurde zusätzlich am 08.09.2019 elektronisch an das Finanzamt übermittelt.

Es sei zwar zutreffend, dass er bereits in vorangegangenen Jahren sein Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgeübt habe. Da er jedoch gesetzlich nicht zur Buchführung verpflichtet sei und ihm durch die Feststellungen der Betriebsprüfung erhebliche Nachteile entstanden seien, könne er nun sein Wahlrecht dahingehend ausüben, den Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

Nach erfolglosen Einsprüchen verfolgt der Kläger sein Begehren mit der Klage weiter und macht geltend:

Die vom Beklagten angeführte Rechtsprechung sei im Streitfall nicht einschlägig. Nach der Rechtsprechung sei vielmehr nach wirksam ausgeübter Wahl ein wiederholter Wechsel der Gewinnermittlungsart für das gleiche Wirtschaftsjahr auch vor Eintritt der Bestandskraft nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes zulässig. Dazu zähle nicht der bloße Irrtum über die steuerlichen Folgen dieser Wahl.

Im Streitfall liege „ein besonderer Grund“ vor, nach Durchführung der Betriebsprüfung und der Umsetzung der geänderten Festsetzung seien dem Kläger enorme steuerliche Nachteile entstanden.

Weder Art noch Umfang noch Größe des Unternehmens des Klägers rechtfertigten den Aufwand einer Bilanz, diese sei lediglich wie in den Vorjahren fortgeführt und entsprechend veranlagt worden. Durch die Änderung der Bescheides zu Ungunsten des Klägers müsse ihm zu gebilligt werden, die Nachteile, die diese freiwillige Abgabe von Bilanzen nach sich ziehe, zu korrigieren, zumal ausschließlich durch Abgabe einer Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 EStG die Nachteile entstünden und zu einem absolut ungerechtfertigten Besteuerungsergebnis führe.

Der Kläger habe auch nicht zum 01.01.2016 das Wahlrecht auf freiwillige Abgabe einer Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 EStG ausgeübt. Er habe diese in der Form so abgeben müssen, da er das Wahlrecht bereits Jahre zuvor ausgeübt habe. Hier werde nun erstmalig die Gewinnermittlungsart gewechselt. Mit der erstmaligen Abgabe der Gewinnermittlung sei durch den Kläger kein aktives Wahlrecht ausgeübt worden, sondern nur im Rahmen der Stetigkeit die früher gewählte Gewinnermittlungsart fortgeführt worden. Genau hier liege der Unterschied. Das Wahlrecht sei vor einigen Jahren bereits ausgeübt worden. Nicht jedes Jahr wieder neu.

Der Kläger beantragt,

die Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.11.2017 bzw. vom 02.11.2017 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 21.03.2019, diese in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2021, dahingehend zu ändern, dass der Feststellung bzw. der Festsetzung entsprechend der eingereichten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG jeweils ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 € zugrunde gelegt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er macht geltend: Vorliegend habe der Kläger am 06.09.2019 eine Bilanz für das Jahr 2016 im Finanzamt eingereicht. Die Veranlagung sei antragsgemäß und nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt. Mit Eintritt der Bestandskraft der Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.11.2017 bzw. vom 02.11.2017 am 06.12.2017 könne der Kläger keine andere Gewinnermittlungsart mehr wählen.

Nach der so wirksam getroffenen Wahl habe der Kläger für das Kalenderjahr 2016 folglich nicht mehr zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückkehren können. Der vom Kläger nach Eintritt der Bestandskraft und nach erfolgter Betriebsprüfung beantragte Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sei nach wirksamer Ausübung der Wahl zugunsten einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht mehr möglich. Sei das Wahlrecht - wie im Streitfall für das Kalenderjahr 2016 vor Eintritt der Bestandskraft - bereits wirksam ausgeübt worden, so sei diese Wahl der Gewinnermittlungsart nachträglich nicht mehr abzuändern (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.08.1985 IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158).

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Die Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.11.2017 bzw. vom 02.11.2017 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 21.03.2019, diese in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2021, sind insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, als er einen Anspruch darauf hat, dass der Feststellung bzw. der Festsetzung entsprechend der eingereichten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG jeweils ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 € zugrunde gelegt wird.

1. Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Trifft sie eine solche Verpflichtung nicht und führen sie keine Bücher

und machen sie keine Abschlüsse, können sie nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.11.2000 IV R 18/00, BFHE 193, 436, BStBl II 2001, 102; vom 02.03.2006 IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457; vom 19.03.2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659 und vom 05.11.2015 III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468). Das bedeutet, dass ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich - wie in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich angesprochen - erst dann wirksam ausgeübt hat, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659).

Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen für die Ausübung des nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG eingeräumten Wahlrechts gehört weder die Kenntnis aller steuerlichen Folgen der einmal getroffenen Wahl noch das Bewusstsein, überhaupt eine Wahl zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.1985 IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158).

2. Nach dieser Rechtslage hat ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger ein - prinzipiell unbefristetes – Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG, das formal allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung begrenzt ist (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509; vom 19.03.2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659; vom 21.07.2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186). Während einer Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung kann ein Steuerpflichtiger Wahlrechte, die an keine Frist gebunden sind, noch ausüben und auch eine bereits ausgeübte Wahl noch ändern (vgl. BFH-Urteil vom 03.02.1987 IX R 255/84, BFH/NV 1987, 751; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 26.01.2021 3 K 1388/19, EFG 2021, 935). Das bedeutet allerdings nicht, dass der Steuerpflichtige die Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten solange treffen darf, wie sich ihr Ergebnis steuerlich auswirken kann (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509; vom

19.03.2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659; vom 21.07.2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186).

3. Ist das Wahlrecht bereits wirksam ausgeübt worden, so ist diese Wahl der Gewinnermittlungsart nachträglich nicht mehr abzuändern (vgl. BFH-Urteile vom 29.08.1985 IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158; vom 19.10.2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509; vom 02.03.2006 IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457; vom 08.10.2008 VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, und vom 05.11.2015 III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468). Auch eine nachträglich erstellte Buchführung oder Bilanz vermag eine zunächst getroffene Wahl nicht mehr zu ändern (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509.).

4. Nach der BFH-Rechtsprechung bleibt der Steuerpflichtige - aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung - nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden. Dagegen ist nach wirksam ausgeübter Wahl - auch vor dieser Frist - ein (wiederholter) Wechsel der Gewinnermittlungsart für das gleiche Wirtschaftsjahr auch vor Eintritt der Bestandskraft nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 02.06.2016 IV R 39/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 17). Dazu zählt nicht der bloße Irrtum über die steuerlichen Folgen dieser Wahl.

5. Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze hat der Kläger nach Auffassung des Gerichts einen Anspruch darauf, dass der Feststellung bzw. der Festsetzung entsprechend der eingereichten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG jeweils ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 € zugrunde gelegt wird.

a.) Im Streitfall liegt kein mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart vor. Der Kläger ermittelte ab dem Jahr 2012 freiwillig seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich und hat seitdem seine Bilanz nur fortgeführt. Es kann deshalb letztlich dahinstehen, ob die Vermeidung von steuerlichen Nachteilen infolge der Feststellungen der bei ihm durchgeführten Außenprüfung einen „besonderen sachlichen Grund“ darstellt, der nach der BFH-Rechtsprechung einen wiederholten Wechsel der Gewinnermittlungsart für das gleiche Wirtschaftsjahr rechtfertigen könnte.

b.) Jedenfalls hat es die BFH-Rechtsprechung (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 28.04.2016 I R 31/15, BFHE 254, 13, BStBl II 2017, 306) zugelassen, dass z.B. ein Steuerpflichtiger sein Wahlrecht nach § 7g Abs. 1 EStG 2002 i.d.F. des UntStRefG 2008 nachträglich, d.h. nach Abgabe der betreffenden Steuererklärung und Festsetzung der Steuer im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen einen geänderten Steuerbescheid, zur Kompensation eines durch die Betriebsprüfung veranlassten Mehrergebnisses geltend macht.

c.) Im Streitfall waren die Bescheide für 2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.11.2017 bzw. vom 02.11.2017 am 06.12.2017 zwar bereits formell bestandskräftig und standen auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Da der Beklagte die angefochtenen Bescheide aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung trotz eingetretener formeller Bestandskraft nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Lasten des Klägers geändert und damit zulässigerweise insoweit die formelle Bestandskraft der Steuerfestsetzungen durchbrochen hat, muss es dem Kläger nach Auffassung des Gerichts auch rechtlich möglich sein, nach dem Rechtsgedanken des § 177 AO im gleichen Umfang die Bp-Mehrergebnisse durch Änderung des Gewinnermittlungswahlrechts zu glätten.

aa.) Zwar hat z.B. das Finanzgericht München im Urteil vom 29.10.2009 (15 K 298/07, juris) entschieden, dass in Fällen wie dem vorliegenden die Voraussetzungen des § 177 Abs. 1 AO nicht gegeben seien, weil es sich bei der Ausübung eines Wahlrechts z.B. aus § 4 FördGG nicht um einen materiellen Fehler handele, der nach § 177 Abs. 1 AO zu korrigieren wäre.

Nach der Rechtsprechung wird durch die Änderungsvorschrift des § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO auch nicht die Möglichkeit eröffnet, die steuerrechtliche Wirkung von Wahlrechten, die nur bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden könnten, nach Eintritt dieses Zeitpunkts zu beseitigen (vgl. BFH-Urteile vom 13.02.1997 IV R 59/95, BFH/NV 1997, 635; vom 09.12.2015 X R 56/13, BFHE 252, 241 BStBl II 2016, 967; BFH-Beschluss vom 10.05.2010 IX B 220/09 BFH/NV 2010, 1415). Nach bestandskräftiger Veranlagung, im Rahmen derer ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht

ausgeübt habe, sei er an das einmal ausgeübte Wahlrecht gebunden ist. Dieses lebe auch nicht dadurch wieder auf, dass z.B. ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO infolge des Erlasses eines Grundlagenbescheides geändert werde (vgl. BFH-Urteile vom 09.12.2015 X R 56/13, BFHE 252, 241 BStBl II 2016, 967; vom 4.11.2004 III R 73/03, BStBl II 2005, 290).

bb.) Die vorzitierte Rechtsprechung berücksichtigt jedoch nach Auffassung des Gerichts im Ergebnis nicht hinreichend den Umstand, dass im Streitfall der Kläger überhaupt keinen Anlass hatte, den Eintritt der Bestandskraft durch Einlegung eines Einspruchs zu verhindern, um sich ggf. die Wahl der Gewinnermittlungsmethode offen zu halten, weil er seinerzeit nicht mit der Durchführung einer Außenprüfung in seinem Unternehmen rechnete, zumal es dem Kläger mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart lediglich um die Glättung der Bp-Mehrergebnisse geht.

Im Vergleich zu den Steuerpflichtigen, bei denen das Finanzamt im Hinblick auf die Durchführung einer Außenprüfung die Steuerfestsetzungen regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlässt und die folglich regelmäßig Wahlrechte zur Glättung von Bp-Mehrergebnissen noch ausüben könnten bzw. auch eine bereits ausgeübte Wahl noch ändern könnten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.02.1987 IX R 255/84, BFH/NV 1987, 751; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 26.01.2021 3 K 1388/19, EFG 2021, 935), wird der Kläger im Ergebnis gleichheitswidrig verfahrensrechtlich schlechter gestellt.

Der Kläger hat auch keinen Einfluss darauf, ob die ihn betreffenden Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen, so dass die Frage, ob ein Steuerpflichtiger z.B. zur Glättung von Bp-Mehrergebnissen noch Wahlrechte anders ausüben kann, von reinen Zufälligkeiten abhängt, die außerhalb seines Einflussbereichs liegen.

Das erkennende Gericht folgt der BFH-Rechtsprechung zwar dahingehend, dass nicht jede spätere Änderung einer bestandskräftigen Veranlagung, im Rahmen derer ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht ausgeübt hat, zum Wiederaufleben des Wahlrechts führt. Deshalb ist ein Steuerpflichtiger auch grundsätzlich an ein einmal ausgeübtes Wahlrecht gebunden.

Der Senat nimmt aber – auch aus den oben erörterten Gleichheitsgründen - eine Ausnahme für den vorliegenden Fall an, in dem das Finanzamt zulässigerweise auf Grundlage der Feststellungen einer Außenprüfung nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändert. Aus Gleichheitsgründen und aus Gründen der „Waffengleichheit“ mit dem Finanzamt, welches aufgrund des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auch nach Eintritt der formellen Bestandskraft zum Erlass von Änderungsbescheiden befugt ist, muss es einem Steuerpflichtigen nach dem Rechtsgedanken des § 177 AO rechtlich möglich sein, auch nach Bestandskraft der Ursprungsveranlagung im Rahmen der gegen die Änderungsbescheide gerichteten Einsprüche sein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart zwecks Glättung der Bp-Mehrergebnisse neu auszuüben.

Dieser Auffassung liegen folgende Erwägungen zugrunde:

Ausgangspunkt ist, dass nach der BFH-Rechtsprechung das Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsmethode in materiell-rechtlicher Hinsicht unbefristet ausgeübt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509; vom 19.03.2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659; vom 21.07.2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186). Das materiell-rechtlich somit auch später wirksam ausgeübte Wahlrecht kann aber wie im Streitfall aufgrund der Bestandskraft der Steuerfestsetzung in verfahrensrechtlicher Hinsicht nicht umgesetzt werden. Diese fehlende verfahrensrechtliche Umsetzung der materiell-rechtlich wirksamen Wahlrechtsausübung begründet - entgegen der Rechtsauffassung des Finanzgericht München im Urteil vom 29.10.2009 (15 K 298/07, juris) - eine materielle Rechtswidrigkeit der bisherigen Steuerfestsetzung und führt damit zu einem materiellen Fehler i.S.d. § 177 AO (vgl. auch *Heinen*, DStR 2020, 361).

Rechtswidrig ist nämlich ein Steuerbescheid, der nicht die Rechtsfolge enthält, die sich aufgrund des erfüllten gesetzlichen Tatbestands nach § 38 AO eigentlich ergeben müsste. An den Maßstäben dieser Ansicht gemessen, führt die Wahlrechtsausübung zur Rechtswidrigkeit der bisherigen Steuerfestsetzung. Für die maßgebliche Wirksamkeit der Wahlrechtsausübung muss nämlich nicht auf die verfahrensrechtliche, sondern vielmehr auf die materiell-rechtliche Wirksamkeit der Ausübung abgestellt wer-

den. Hierfür spricht vor allem das Wesen der Korrekturvorschriften als verfahrensrechtliches Mittel zur Herstellung materieller Rechtsrichtigkeit auf Kosten der Rechtssicherheit (vgl. BFH-Urteil vom 30.01.1969 V 149/64, BFHE 95, 236, BStBl II 1969, 409). Würde man die verfahrensrechtliche Wirksamkeit der Wahlrechtsausübung verlangen, würden die Korrekturvorschriften als Mittel zur verfahrensrechtlichen Umsetzung materiell-rechtlicher Vorgänge ins Leere laufen. Entscheidend ist damit, dass nach ständiger Rechtsprechung gesetzlich unbefristete Wahlrechte materiell-rechtlich unbegrenzt ausgeübt werden dürfen. Die fehlende verfahrensrechtliche Umsetzung der hierdurch ausgelösten Änderungen führt zur Rechtswidrigkeit des bereits bestandskräftigen Bescheides, so dass wegen dessen materiellen Fehlerhaftigkeit § 177 Abs. 1 AO Anwendung finden kann.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung - ZPO - (vgl. zur Anwendung des § 708 Nr. 10 zutreffend das Urteil des FG München vom 20. Januar 2005, 3 K 4519/01, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2005, 969). Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO), zumal das Urteil von der zitierten BFH-Rechtsprechung abweicht.