

Kein Vorbehalt der Nachprüfung für eigenständigen Billigkeitserweis

Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 12. 7. 2012

Professor Dr. Roman Seer · Diana Klesen*

Von der Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid (§ 155 AO) ist die Billigkeitsentscheidung i. S. des § 163 AO als eigenständiger Verwaltungsakt zu unterscheiden. Aufgrund dieser Trennung hat der I. Senat des BFH es verneint, die Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) auf eine der Steuerfestsetzung konkludent zugrunde liegende Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung zu erstrecken.

BFH, Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11
[HAAAE-17176]

W⁹ Arbeitshilfe: In der NWB Datenbank (Login über www.nwb.de) kann unter der NWB DokID [XAAAB-04684] die Checkliste „Korrektur von Steuerbescheiden: Nachprüfungsvorbehalt und Vorläufigkeit von Steuerbescheiden“ und unter der NWB DokID [YAAAA-88459] der infoCenter-Beitrag „Vorbehalt der Nachprüfung“ aufgerufen werden.

Inhaltsübersicht

- I. Streitfall
- II. Grundsätze zur abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen
- III. Verhältnis von Billigkeitsentscheidung und Steuerfestsetzung
- IV. Prozessuale Besonderheiten
- V. Billigkeitserweis und Vorbehalt der Nachprüfung

I. Streitfall

Im entschiedenen Fall hatte der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Steuererklärung eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen (hier: Verzicht auf eine Bilanzierung von Feldinventar nach Maßgabe von R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001, R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005) beantragt. Das Finanzamt hatte erklärungsgemäß, aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), veranlagt, ohne über eine abweichende Steuerfestsetzung ausdrücklich zu befinden. Bei einer späteren Betriebsprüfung kam die Finanzverwaltung zu der Auffassung, dass das Feldinventar zu bilanzieren, also keine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen zu gewähren sei. Die Steuerfestsetzung wurde daraufhin insoweit gem. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO geändert.

Gemäß Betriebsprüfung ist Billigkeitserlass nicht zu gewähren

II. Grundsätze zur abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen

Der BFH zeigt in seinem Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [HAAAE-17176] auf, dass nach § 164 AO der Vorbehalt der Nachprüfung auf den Steuerbescheid beschränkt ist, die

BFH: Vorbehalt der Nachprüfung ist auf Steuerbescheid beschränkt

* Professor Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum; Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH) Diana Klesen ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Materielle Bestandskraft von Steuerbescheid und Billigkeitserlass läuft ggf. unterschiedlich

Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO nicht darunter fällt. Daran ändert sich auch nichts durch den Umstand, dass die abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 Satz 3 AO mit dem Steuerbescheid verbunden werden kann. Dies führt dazu, dass sich die materielle Bestandskraft – ggf. ungewollt – unterschiedlich entwickeln kann.

Der Billigkeitserlass im Festsetzungsverfahren ist in § 163 AO als Ermessensvorschrift geregelt. Die Steuer kann gem. § 163 Satz 1 erste Alternative AO abweichend festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Unbilligkeit kann aus sachlichen und aus persönlichen Gründen gegeben sein (BFH, Urteil vom 26. 5. 1994 - IV R 51/93, BStBl 1994 II S. 833). Die Billigkeitsprüfung verlangt dabei eine Gesamtbetrachtung aller für die Entstehung des Steueranspruchs im konkreten Fall maßgeblichen Normen (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 163 AO, 127. Lief. [10/2011], Tz. 9). Erst dadurch kann die Vereinbarkeit des Ergebnisses des allgemeinen Gesetzesvollzugs mit der Einzelfallgerechtigkeit geprüft und festgestellt werden (BFH, Urteil vom 26. 10. 1994 - X R 104/92, BStBl 1995 II S. 297, 299).

Konkludente Entscheidung über Billigkeit durch antragsgemäße (abweichende) Steuerfestsetzung reicht aus

Im Streitfall war der Antrag auf Billigkeitserlass wegen Verzichts auf eine Bilanzierung von Feldinventar auf R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001, R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 i. V. mit R 34 Satz 2 KStR 2004 gestützt worden. Die EStR und KStR geben als Verwaltungsvorschriften nur Richtlinien für die Ausübung des Ermessens und können nicht ohne Prüfung des konkreten Einzelfalls angewendet werden (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. 10. 1994 - 5 K 128/94, EFG 1995 S. 570). Ob die Voraussetzungen für den Billigkeitserlass im Streitfall gegeben waren oder dieser ggf. rechtswidrig war, konnte der BFH wegen der jedenfalls bestehenden Bindungswirkung des wirksamen Billigkeitserweises offenlassen. Dem BFH reichte die bloß konkludente Entscheidung aus, die in der antragsgemäßen (abweichenden) Steuerfestsetzung zum Ausdruck gelangt sei.

III. Verhältnis von Billigkeitsentscheidung und Steuerfestsetzung

Entscheidung über Billigkeitsmaßnahme ist eine gesonderte Entscheidung

Die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme ergeht in einem von der Steuerfestsetzung verschiedenen, besonderen Verwaltungsakt, in dem die abweichende Steuerfestsetzung zugelassen wird (BFH, Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [↪HAAA-17176] Rn. 15). Äußerlich kann dieser Verwaltungsakt mit der Steuerfestsetzung gem. § 163 Satz 3 AO verbunden werden, auch indem er in die Erläuterungen des Festsetzungsbescheids aufgenommen wird (BFH, Urteil vom 21. 1. 1992 - VIII R 51/88, BStBl 1993 II S. 3, 5; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 163 AO, 127. Lief. [10/2011], Tz. 25). Der Verwaltungsakt muss aber hinreichend bestimmt sein (§ 119 AO). Jedenfalls muss im Wege der Auslegung zu ermitteln sein, ob und in welchem Umfang von der gesetzlich vorgesehenen Festsetzung abgewichen wird. Die Rechtswirkungen müssen danach klar, eindeutig und widerspruchsfrei erkennbar sein.

Ausdrücklicher Hinweis auf Billigkeitserlass war nicht erforderlich

Bei erklärungsgemäßer Veranlagung soll nach dem Beschluss des BFH die erklärungsgemäße Billigkeitsentscheidung nach dem Empfängerhorizont (in entsprechender Anwendung des § 133 BGB und gem. § 124 Abs. 1 Satz 2 AO) auch ohne ausdrücklichen Hinweis auf den Billigkeitserweis als solche erkennbar gewesen sein. Sie braucht nach Ansicht des BFH nicht ausdrücklich als solche benannt worden zu sein. Maßgeblich ist danach, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH, Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [↪HAAA-17176], Rn. 17). Der BFH hat damit seine Rechtsprechung bestätigt (BFH, Urteil vom 27. 7. 1988 - I R 159/84 [↪UAAAB-29627]), nach der es ohne Belang ist, ob das Finanzamt die beantragte Billigkeitsmaßnahme tatsächlich gewähren wollte. Dies ist vor dem Hintergrund bedeutsam, dass die Finanzverwaltung in vorgesehenen Betriebsprüfungen die

Steuer regelmäßig erklärungsgemäß ohne umfassende Prüfung durch „automatische Veranlagung“ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festsetzt.

Der Billigkeitserweis ist Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für die Steuerfestsetzung (zuletzt BFH-Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [↪HAAAE-17176] Rn. 15). Er führt daher – unabhängig von der Bestandskraft des Steuerbescheids – zu einer entsprechend abweichenden Steuerfestsetzung im Folgebescheid. Erfolgt die Billigkeitsentscheidung zeitlich nach der Steuerfestsetzung, muss Letztere gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden.

Billigkeitserweis ist Grundlagenbescheid und ...

IV. Prozessuale Besonderheiten

Der BFH hat klargestellt, dass im Anfechtungsverfahren gegen die Steuerfestsetzung grds. nicht über einen Billigkeitsantrag entschieden werden kann. Der Billigkeitserlass ist ein eigenständiger Verwaltungsakt und daher Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens (BFH, Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [↪HAAAE-17176], Rn. 11). Es sind daher zwei Rechtsbehelfe statthaft,

... Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens

- ▶ zum einen gegen die Steuerfestsetzung,
- ▶ zum anderen gegen die (konkludente Änderung der) Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 163 AO, 127. Lief. [10/2011], Tz. 28).

Der BFH hat entschieden, dass von einer Verbindung beider Verfahren im Wege einer objektiven Klagehäufung (§ 43 FGO) auszugehen ist, wenn der Kläger im Einspruchs- und im Klageverfahren ausdrücklich auch einen Anspruch auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen geltend macht und das Finanzamt darüber entschieden hat (BFH, Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [↪HAAAE-17176] Rn. 11).

Praxishinweis ▶ Für die Praxis empfiehlt sich daher eine Anfechtung auch der (konkludenten Änderung der) Entscheidung über die abweichende Festsetzung (Billigkeitsmaßnahme).

V. Billigkeitserweis und Vorbehalt der Nachprüfung

Die Nebenbestimmung in Form des Vorbehalts der Nachprüfung gem. § 164 AO suspendiert nur die materielle Bestandskraft des Steuerbescheids, ohne den von der Steuerfestsetzung abzugrenzenden Gegenstand der Billigkeitsentscheidung zu berühren oder sich darauf mittelbar oder unmittelbar zu erstrecken (BFH, Beschluss vom 12. 7. 2012 - I R 32/11 [↪HAAAE-17176] Rn. 18). Der Vorbehalt der Nachprüfung erstreckt sich nach der Entscheidung des BFH nur auf sämtliche andere Besteuerungsgrundlagen der Festsetzung.

Keine Erstreckung des Vorbehalts der Nachprüfung auf Billigkeitsentscheidung

Die Vorschrift des § 164 AO ist für den sonstigen Verwaltungsakt des Billigkeitserlasses nicht anwendbar. Der BFH hält vielmehr die Rücknahme und den Widerruf des Billigkeitserweises grds. gem. § 130 Abs. 2, § 131 Abs. 2 AO für möglich. Mangels tatrichterlich getroffener Feststellungen über die Rücknahme oder den Widerruf hat der BFH den Billigkeitserweis im Streitfall als verbindlich angesehen.

Bei unbefangener Betrachtung des Geschehens überrascht diese Wertung. Wenn man mit dem BFH auch eine mit dem Steuerbescheid verbundene, konkludente Entscheidung i. S. des § 163 AO für hinreichend bestimmt und wirksam hält, konnte diese aber doch ebenfalls einen Vorbehalt der Nachprüfung enthalten. Zwar ist § 164 AO im Bereich des § 163 AO nicht anwendbar. Jedoch ist daraus kein Umkehrschluss zu ziehen. Vielmehr war u. E. zu erwägen, ob der konkludente Verwaltungsakt mit der Nebenbestimmung eines Widerrufsvorbehalts i. S. des § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO behaftet war. Dafür spricht, dass die Urkunde des Steuerbescheids keinerlei Anhaltspunkte enthielt,

Warum kein konkludenter Widerrufsvorbehalt i. S. des § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO?

Konkludente Rücknahme analog § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO?

aus denen der Empfänger eine unwiderrufliche Entscheidung (analog §§ 133, 157 BGB) hätte entnehmen und darauf aufbauend ein Vertrauen hätte bilden können. Ganz im Gegenteil, der Adressat musste angesichts des ausdrücklichen Vorbehalts der Nachprüfung davon ausgehen, dass die Finanzbehörde gerade keine endgültige Entscheidung über den Billigkeitserweis hatte treffen wollen.

Aus dem Umstand, dass im Streitfall weder der Finanzbehörde noch dem Steuerpflichtigen die Unterscheidung zwischen den beiden unterschiedlichen Verwaltungsebenen bewusst war, sollte der Steuerpflichtige nun nicht einseitig einen „windfall profit“ ziehen. Zumindest hätte der BFH die Frage der Anwendbarkeit des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i. V. mit § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO in den Gründen sichtbar behandeln müssen. § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist über seinen Wortlaut hinaus auch auf rechtswidrige Verwaltungsakte anwendbar (BFH, Urteil vom 30. 11. 1982 - VIII R 9/80, BStBl 1983 II S. 187; vom 21. 4. 2009 - VII R 25/07 [→ZAAAD-26981]). Bedenken gegen die Annahme eines konkludenten Widerrufsvorbehalts könnten allenfalls aus dem Umstand abgeleitet werden, dass der Widerrufsvorbehalt als ermessensabhängige Nebenentscheidung nicht pauschal oder formularmäßig von der Finanzbehörde angebracht werden darf (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 120 AO, 124. Lief. (10/2010), Tz. 17). Mit diesem Argument hätte dann aber schon der konkludente Billigkeitserweis nach § 163 AO, der nicht minder eine ermessensgeleitete Gesamtwürdigung des Falls erfordert, infrage gestellt werden müssen.

Der Senat hat seine Entscheidung einstimmig im vereinfachten Beschlussverfahren nach § 126a FGO ohne mündliche Verhandlung getroffen. Es darf nicht unterstellt werden, dass darunter die Sorgfalt gelitten haben könnte. Gleichwohl hätte eine mündliche Verhandlung zur Sicherheit der Entscheidungsfindung auch in dem vorliegenden Fall beitragen können; dies umso mehr, als der Senat seine Entscheidung als Präjudiz versteht und zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung (BFHE 237 S. 307) freigegeben hat.

FAZIT

Die verfahrensrechtliche Selbständigkeit des Billigkeitserweises führt in der Entscheidung zu überraschenden Auswirkungen: Den konkludenten selbständigen Verwaltungsakt trifft ein eigenes Schicksal bezüglich der Bestandskraft. Die Finanzverwaltung wird künftig darauf achten, die materielle Bestandskraft der Billigkeitsentscheidung ggf. durch einen eigenständigen Widerrufsvorbehalt zu verhindern. Ein solch „vorläufiger“ Billigkeitserweis wäre ggf. mit dem Ziel anzufechten, eine endgültige (materiell bestandskräftige) Billigkeitsentscheidung zu erhalten.

AUTOR



Professor Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum. Kommentator in Tipke/Kruse, AO/FGO, und Autor von mehr als 200 wissenschaftlichen Beiträgen zum Steuerrecht.



Diana Klesen ist Diplom-Juristin, Diplom-Finanzwirtin (FH) und als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht von Professor Dr. Roman Seer an der Ruhr-Universität Bochum tätig.