Urteil vom 22. November 2011, VIII R 11/09

Einkommensteuer-Vorauszahlungen - gleichmäßige Verteilung - Fortsetzungsfeststellungsinteresse

BFH VIII. Senat

EStG § 37 Abs 1 S 1, EStG § 37 Abs 3 S 2, EStG § 37 Abs 3 S 3, AO § 124 Abs 2, FGO § 100 Abs 1 S 4

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. Juli 2008, Az: 5 K 1521/08

Leitsätze

1. Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer sind grundsätzlich in vier gleich großen Teilbeträgen zu leisten. Eine Ausnahme hiervon kommt insbesondere nicht in Betracht, soweit der Steuerpflichtige geltend macht, der Gewinn des laufenden Veranlagungszeitraums entstehe nicht gleichmäßig.

2. Das geltende Vorauszahlungssystem ist verfassungsgemäß.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) begehrt, die vierteljährlichen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer u.a. in unterschiedlicher (ansteigender) Höhe festzusetzen.

2 Der Kläger erzielte als Gesellschafter einer Sozietät von Rechtsanwälten Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Von 2002 bis 2007 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer-Vorauszahlungen gegen den Kläger in der Weise fest, dass der Kläger am 10. Juni, 10. September und 10. Dezember jeweils 20 % sowie Ende Januar des Folgejahres eine nachträgliche Vorauszahlung von 40 % zu zahlen hatte; die Vorauszahlung für das jeweils erste Quartal wurde auf 0 € festgesetzt. Dem war ein Gespräch zwischen dem Kläger und dem FA vorausgegangen. An diese Verfahrensweise sah sich das FA ab dem Veranlagungszeitraum 2007 nicht mehr gebunden; für den Veranlagungszeitraum 2007 kam es jedoch im Einspruchsverfahren noch einmal zu einer einvernehmlichen Lösung.

3 Für 2008 setzte das FA gegen den Kläger (erstmals) vier gleich hohe Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer fest. Im Einspruchsverfahren änderte das FA die Höhe der Vorauszahlungen und wies den Einspruch im Übrigen zurück.

4 Der Kläger hat behauptet, seine Kanzlei erziele regelmäßig (Vergleichszeitraum 2005, 2006, 2007) nur etwa 30 % ihres Gewinns im ersten Halbjahr. Er könne deshalb nicht verpflichtet sein, bis zum 10. Juni 50 % der Steuern auf den voraussichtlichen Jahresgewinn zu entrichten. Ebenso könne er nicht verpflichtet sein, am 10. März mehr Steuern zu zahlen, als anteilig auf die ersten beiden Monate des Jahres entfielen. Das FA ist der Tatsachenbehauptung des Klägers entgegengetreten. Mangels Vorlage geeigneter Gewinnermittlungen könne nicht nachvollzogen werden, ob die Angaben des Klägers zuträfen. Die Tatsachen könnten indes dahinstehen, weil eine Festsetzung der Vorauszahlungen in ungleichmäßiger Höhe aus Rechtsgründen ausgeschlossen sei.

5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1389), ohne die tatsächlichen Verhältnisse aufzuklären. Die Auslegung von § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ergebe, dass die vier Vorauszahlungen grundsätzlich in gleicher Höhe festzusetzen seien. Eine Verknüpfung mit dem im laufenden Jahr bis zum jeweiligen Fälligkeitstermin tatsächlich erzielten Gewinn bestehe nur insoweit, als eine Anpassung nach § 37 Abs. 3 EStG beantragt werden könne. Individuelle Schwankungen bei den tatsächlichen Gewinnzuflüssen müssten durch Rücklagen ausgeglichen werden und könnten im Übrigen nur im Erhebungsverfahren berücksichtigt werden.

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von Bundesrecht (§ 37 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Der Wortlaut der Vorschrift sei unvollständig; zur Höhe der einzelnen Vorauszahlungen enthalte sie keine Aussage. Die Festsetzung gleich hoher Vorauszahlungen beruhe auf einer Regelungspraxis, die der Gesetzgeber 1941 ausdrücklich aufgegeben habe. Es sei widersinnig zu behaupten, dass sich dadurch nichts habe ändern sollen. Die Vorauszahlungen seien zu entrichten auf die Einkommensteuer, die der Steuerpflichtige "für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird". Die Formulierung deute darauf hin, dass die Vorauszahlungen in Abhängigkeit von der Gewinnentwicklung des laufenden Veranlagungszeitraums festzusetzen seien. § 37 Abs. 1 EStG müsse im Übrigen verfassungskonform ausgelegt werden unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, des Gleichbehandlungsgebots sowie des Zufluss- und des Leistungsfähigkeitsprinzips. Zu berücksichtigen sei nur die temporäre Leistungsfähigkeit. Nach allem müssten die Vorauszahlungen so festgesetzt werden, dass sie dem individuell typischen kalendermäßigen Verlauf des Gewinnzuflusses entsprechen. Die gegenteilige Auffassung des FG verstoße gegen das Zufluss-, das Leistungsfähigkeitsprinzip und den verfassungsrechtlich garantierten Eigentumsschutz. In seinem Fall führe die Festsetzung gleich hoher Raten dazu, dass die Vorauszahlungen teilweise höher seien als der bis dahin im laufenden Veranlagungszeitraum bereits realisierte Gewinn. Er müsse deshalb Rücklagen aus bereits versteuertem Einkommen bilden. Dazu sei er nicht verpflichtet. Die Vereinfachung der Verwaltungsabläufe und das öffentliche Interesse an einer Verstetigung des Steueraufkommens könnten einen derart schweren Eingriff nicht rechtfertigen.

7 Mit Schreiben vom 17. Juni 2011 hat der Vorsitzende des Senats dem Kläger rechtliche Hinweise erteilt. Die Beteiligten haben daraufhin übereinstimmend mitgeteilt, dass nach Zulassung der Revision der Jahreseinkommensteuerbescheid für 2008 ergangen sei. Der Kläger hat mitgeteilt, dass er an seiner Rechtsauffassung festhalte. Insbesondere bestehe in seinem Fall keine Differenz zwischen dem anteilig auf ihn entfallenden von der Sozietät verdienten und dem unterjährig von ihm entnommenen Gewinn.

8 Der Kläger beantragt,

festzustellen, dass der angefochtene Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2008 vom 16. Juli 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. März 2008 rechtswidrig war, weil das Begehren, vier unterschiedlich hohe Vorauszahlungen festzusetzen, abgelehnt worden ist.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Es hält die Fortsetzungsfeststellungsklage für unzulässig, weil der Kläger das besondere Feststellungsinteresse nicht ausreichend dargelegt habe.

11 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

12 1. Die Revision ist zulässig. Zwar hat sich der ursprünglich streitgegenständliche Vorauszahlungsbescheid für 2008 durch den Erlass des nachfolgenden Jahressteuerbescheids gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. März 2011 VII R 42/10, BFHE 233, 10, BStBl II 2011, 607). Dadurch ist zugleich in Bezug auf den Gegenstand der ursprünglichen Anfechtungsklage die Erledigung der Hauptsache eingetreten. Die Klage ist jedoch als Fortsetzungsfeststellungsklage weiterhin zulässig. Dass die Erledigung im Revisionsverfahren eingetreten ist, steht dem Übergang zur Fortsetzungsfeststellungsklage nicht entgegen (vgl. nur Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 100 Rz 59). Der Kläger hat seinen Antrag entsprechend geändert (§ 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger hat auch ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, ob der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist. Unstreitig wird der Kläger auch in Zukunft vierteljährliche Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer leisten müssen. Die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob die Vorauszahlungen grundsätzlich in gleicher Höhe festgesetzt werden müssen, wird sich dabei nach seinem Vortrag jährlich wiederkehrend in gleicher Weise stellen. Die Frage kann nur im Verfahren gegen einen Vorauszahlungsbescheid geklärt werden. Der Kläger kann nicht darauf verwiesen werden, einen nachfolgenden Vorauszahlungsbescheid anzugreifen, um die Frage dort klären zu lassen (vgl. Albert, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 205, 209).

13 2. Die Revision ist nicht begründet. Sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Der Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2008 war rechtmäßig. Das FA hat es zu Recht abgelehnt, die Vorauszahlungen gegen den Kläger deshalb in unterschiedlicher Höhe festzusetzen, weil der Gewinn der Sozietät im laufenden Veranlagungszeitraum und allgemein nicht stetig anwachse.

14 a) Nach § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Steuerpflichtige am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich (...) bei der letzten Veranlagung ergeben hat (§ 37 Abs. 3 Satz 2 EStG). Das FA kann (...) die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird (§ 37 Abs. 3 Satz 3 EStG). Die beiden in § 37 EStG vorgesehenen Bemessungsgrundlagen bestimmen nur die für den jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt zu entrichtende Summe der Vorauszahlungen. Die Vorschrift enthält indes keine ausdrückliche Bestimmung, nach welchem Maßstab die insgesamt zu entrichtenden Vorauszahlungen auf die einzelnen Termine zu verteilen sind. Etwas anderes ergibt sich nicht aus § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG. Dass die Vorauszahlungen danach auf die Einkommensteuer zu entrichten sind, die der Steuerpflichtige "für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird", spricht --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht dafür, die Höhe der einzelnen Zahlungen nach der unterjährigen Gewinnentstehung zu bemessen. Die Formulierung verweist auf die Anpassungsmöglichkeit in Abs. 3 Satz 3 und spricht im Übrigen etwas Selbstverständliches aus. Da sich die Einkommensteuer nach dem Einkommen des Veranlagungszeitraums bemisst, sind hierauf auch die Vorauszahlungen zu leisten. Entgegen der Ansicht des FA spricht auch das Fehlen einer besonderen Vorschrift für die Bemessung der einzelnen Teilvorauszahlungen nicht für ihre Festsetzung in gleicher Höhe. Denn das Fehlen einer solchen Regelung lässt die Frage nach dem richtigen Aufteilungsmaßstab gerade offen. Trotz ihres insoweit unvollständigen Wortlauts ist die Vorschrift aber der ergänzenden Auslegung zugänglich und bedürftig.

15 b) Die Auslegung ergibt, dass die insgesamt zu entrichtenden Vorauszahlungen grundsätzlich in gleich hohen Teilbeträgen festzusetzen sind. Eine Ausnahme hiervon kommt insbesondere nicht in Betracht, soweit der Steuerpflichtige geltend macht, der Gewinn des laufenden Veranlagungszeitraums entstehe nicht gleichmäßig.

16 aa) Für die Festsetzung von jeweils gleich hohen Teilbeträgen spricht die historische Rechtsentwicklung. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 lautete: "Jede Vorauszahlung beträgt ein Viertel der zuletzt veranlagten Einkommensteuer." Eine entsprechende Regelung war bereits in § 95 Satz 1 EStG 1925 enthalten. Durch die Verordnung über die Änderung von Steuergesetzen vom 20. August 1941 (RGBl I 1941, 510) ist erstmals die Möglichkeit zur Anpassung der Vorauszahlungen an die sich voraussichtlich für den laufenden Veranlagungszeitraum ergebende Einkommensteuer in das Gesetz eingefügt worden. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 wurde im gleichen Zug ersatzlos gestrichen. Dafür gab es allerdings keinen erkennbaren Grund (vgl. Stolterfoth, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37 Rz A 63). Die neu eingeführte Anpassungsmöglichkeit konnte zwar zu im Ergebnis ungleich hohen Vorauszahlungen führen, da nur die noch offenen Vorauszahlungen angepasst wurden. Das hätte die Aussage von § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 in ihrer grundsätzlichen Bedeutung aber nicht in Frage gestellt. Diese Überlegung verdeutlicht, dass die Rechtsänderung von 1941 nicht für die vom Kläger in Anspruch genommene Auslegung der Vorschrift angeführt werden kann. Auch im zeitgenössischen Schrifttum wurde nach der Streichung von § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 nicht in Frage gestellt, dass die Vorauszahlungen grundsätzlich in vier gleich hohen Teilbeträgen zu leisten seien (vgl. Blümich, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl. 1943, § 35 Anm. 3).

17 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den Umständen bei der Wiedereinführung des Vorauszahlungssystems nach dem Zweiten Weltkrieg. Durch das Kontrollratsgesetz Nr. 12 vom 11. Februar 1946 (Steuer- und Zollblatt 1946, 2) war das Vorauszahlungssystem grundlegend geändert und auf ein Voranmeldungssystem umgestellt worden. Einkommensteuer-Vorauszahlungen waren danach auf das im jeweils vorangegangenen Quartal erzielte Einkommen zu entrichten. Jeder Steuerpflichtige hatte entsprechende Anmeldungen abzugeben und die Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlungen laufend selbst zu ermitteln. Dieses System galt --mit Modifikationen-- bis 1950. Mit dem Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 29. April 1950 (BGBl 1950, 95) ist der Gesetzgeber jedoch zum früheren System zurückgekehrt. Zur Begründung führte die Bundesregierung u.a. aus, das System der vierteljährlichen Vorauszahlungserklärungen habe zu begründeten Klagen geführt. Insbesondere für Gewerbebetriebe bedeute die zusätzliche Erklärung eine erhebliche Mehrbelastung. Das gelte auch für die Finanzverwaltung. Hingegen habe sich das frühere System bestens bewährt (BTDrucks 1/317, S. 22). Zwar ist bei der Wiedereinführung des alten Systems versäumt worden, die nicht notwendige Streichung von § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 rückgängig zu machen. Die insoweit bestehende Regelungslücke ist auch danach vom Gesetzgeber nicht mehr geschlossen worden. Eine inhaltliche Änderung war damit aber ebenfalls nicht beabsichtigt. Vielmehr sollte das 1950 wieder eingeführte

Vorauszahlungssystem dem bis 1946 geltenden System entsprechen, für das der Grundsatz gleich hoher Vorauszahlungen nicht entfallen war.

18 bb) Wie die historische Entwicklung zeigt, hat sich der Gesetzgeber bewusst für ein Vorauszahlungssystem entschieden, das aus Vereinfachungsgründen ohne unterjährige Ermittlungen des Einkommens auskommt. Das schließt aus systematischen Gründen die Anwendung eines materiellen Maßstabs für die Bemessung der einzelnen Vorauszahlungen aus. Systemkonform ist allein ein rechnerischer Aufteilungsmaßstab, der ohne tatsächliche Ermittlungen im Einzelfall angewandt werden kann. Auch die vom Kläger für richtig gehaltene "Auslegung" der Vorschrift lässt sich in das bestehende Vorauszahlungssystem nicht ohne erhebliche Eingriffe einfügen. Sie würde eine Umgestaltung des geltenden Systems erfordern, die im Wege einer ergänzenden Gesetzesauslegung von der Rechtsprechung nicht vorgenommen werden darf, weil ein Systemwechsel stets dem Gesetzgeber vorbehalten ist. Die Bemessung der Vorauszahlungen nach materiellen Kriterien, z.B. des zeitanteilig bis zum Vorauszahlungstermin verwirklichten Zuwachses an finanzieller Leistungsfähigkeit, würde nicht nur von der Finanzverwaltung, sondern auch vom Steuerpflichtigen einen erheblichen Mehraufwand erfordern. Selbst wenn eine abweichende Festsetzung nur in Ausnahmefällen und auf begründeten Antrag hin vorzunehmen wäre, müssten konkrete Maßstäbe für die unterjährige Einkommensermittlung, die Anforderungen an die Dokumentation und die Verifikation des Erklärten geschaffen werden, um auch in diesem Fall den gleichmäßigen Vollzug des Gesetzes zu gewährleisten. Eine ungleichmäßige Festsetzung der Vorauszahlungen ohne objektivierte Tatsachenbasis --wie im Streitfall-- käme jedenfalls nicht in Betracht.

19 cc) Das geltende Vorauszahlungssystem ist auch nicht verfassungswidrig. Es greift weder unverhältnismäßig in grundrechtlich geschützte Positionen ein noch verstößt es gegen das Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Das gilt zunächst für die im System angelegte und vom Gesetzgeber gewollte Nichtberücksichtigung der unterjährigen Leistungsfähigkeit. Ihr steht zum einen der Vorteil erheblicher Verwaltungsvereinfachung und Entlastung der Steuerpflichtigen gegenüber. Unverhältnismäßig hohe Vorauszahlungen werden außerdem durch die Möglichkeit der Anpassung in § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG grundsätzlich vermieden. Diese vom Gesetzgeber bewusst gewählte Typisierung erachtet der Senat nicht zuletzt unter Berücksichtigung des berechtigten öffentlichen Interesses an einer Verstetigung der Steuereinnahmen für gerechtfertigt.

20 Entsprechendes gilt im Ergebnis für die im Gesetz bestimmten Entrichtungstermine. Dem Kläger ist zuzugeben, dass eine Vorauszahlung "für das erste Quartal" nicht am 10. März erhoben werden dürfte, weil nicht typisierend angenommen werden kann, dass der zu besteuernde finanzielle Zuwachs an Leistungsfähigkeit bis zu diesem Datum bereits vollständig erzielt worden ist. Zu berücksichtigen ist aber, dass die Vorauszahlungen im geltenden System gerade nicht für die Einnahmen eines bestimmten Quartals zu leisten sind, sondern dass es sich um einen Bruchteil der für das gesamte Jahr zu entrichtenden Vorauszahlungen handelt. Im Übrigen konnte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass jedenfalls die zur Erfüllung der Vorauszahlungspflicht erforderliche Liquidität bis zu den im Gesetz bestimmten Terminen typischerweise bereits verdient und vorhanden ist. Dafür spricht nicht zuletzt, dass die geltende Regelung von der ganz überwältigenden Mehrheit der Steuerpflichtigen offenbar widerspruchslos hingenommen wird (vgl. aber Niedersächsisches FG, Urteil vom 1. März 1982 VII 184/81, EFG 1982, 571; FG Berlin, Urteil vom 4. September 2001 5 K 5105/01, EFG 2001, 1614). Auch im Schrifttum sind verfassungsrechtliche Bedenken gegen die im Gesetz bestimmten Entrichtungstermine --soweit ersichtlich-- noch nicht vorgebracht worden. Die frühen Vorauszahlungstermine weisen zur Überzeugung des Senats eine noch hinreichende Anbindung an den beim Steuerpflichtigen typischerweise zu unterstellenden stetigen Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit auf. Ob die vom Kläger bevorzugte Verschiebung der Entrichtungstermine um einen Monat nach hinten die Steuerpflichtigen spürbar entlasten würde, ohne die Sicherung des Steueraufkommens zu gefährden, bedarf keiner Entscheidung, weil sie jedenfalls verfassungsrechtlich nicht geboten ist. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass individuellen Zahlungsschwierigkeiten im Rahmen des Erhebungsverfahrens, z.B. durch Stundung, Rechnung getragen werden kann und unter Umständen auch muss (vgl. Schmidt/ Drenseck, EStG, 30. Aufl., § 37 Rz 3).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de