Beschluss vom 12. Juli 2012, I R 32/11

Billigkeitserweis: Abgrenzung zur Steuerfestsetzung, kein Vorbehalt der Nachprüfung, Bindungswirkung

BFH I. Senat

AO § 130 Abs 2, AO § 131 Abs 2, AO § 163, AO § 164, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 119 Abs 1, FGO § 43

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. März 2011, Az: 2 K 1833/10

Leitsätze

Beantragt 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) und veranlagt das FA erklärungsgemäß, aber unter Vorbehalt der Nachprüfung, erstreckt sich der Vorbehalt nicht auf den gewährten Billigkeitserweis . Die abweichende Festsetzung der Steuer ist deshalb für die Steuerfestsetzung regelmäßig verbindlich .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist eine einkommensmindernde Ausbuchung des Werts eines bisher als Umlaufvermögen aktivierten Feldinventars.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH mit kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr, betrieb im Streitjahr 2007 die Erzeugung und Vermarktung von landwirtschaftlichen Produkten aller Art, insbesondere von Getreide und Kartoffeln, sowie alle damit in Zusammenhang stehenden Aktivitäten. Bis zum Streitjahr hatte sie ihr Feldinventar (d.h. die aufgrund der Feldbestellung auf den Feldern vorhandenen Pflanzenbestände) bilanziert.

3 Mit Bescheid vom 13. Februar 2008 (verbunden mit dem Bescheid zur Körperschaftsteuer 2006) setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2007 auf 18.778 € fest. Die Klägerin teilte daraufhin dem FA mit, dass sie eine Anpassung der Steuervorauszahlungen nicht als sachgerecht ansehe. Ab dem Streitjahr nehme sie die steuerliche Billigkeitsregelung gemäß R 14 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2005 i.V.m. R 34 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 in Anspruch und verzichte auf die Bilanzierung des Feldinventars; dies führe zu einer Ergebnisminderung von rd. 220.000 €. Der verbleibende Gewinn sei vollständig durch die bestehenden Verlustvorträge abgedeckt. Das FA änderte die festgesetzten Vorauszahlungen nicht.

4 In der Bilanz zum 31. Dezember 2007, die sie mit der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr am 17. Dezember 2008 einreichte, setzte die Klägerin den Wert des Feldinventars mit 0 € an. Sie fügte dazu als Erläuterung folgenden Hinweis bei: "Im Berichtsjahr wird erstmalig gemäß R 131 Abs. 2 EStR vom Wahlrecht der Nichtaktivierung des Feldinventars Gebrauch gemacht. Das Feldinventar ist ausgebucht worden. Der nach den durchschnittlichen Standardherstellungskosten des Bundesministeriums für Landwirtschaft bewertete Bestand zum Bilanzstichtag beträgt EUR 223.538,63." Das FA veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß (Bescheid vom 11. März 2009) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). In dem Bescheid setzte es außerdem die Vorauszahlungen für die Kalenderjahre 2008 bis 2010 fest. Die Erläuterungen des Bescheides befassen sich mit der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2008.

5 Nach einer Außenprüfung vertrat das FA in einem auf § 164 Abs. 2 Satz 1 AO gestützten Änderungsbescheid vom 24. November 2009 die Auffassung, dass das Feldinventar bilanziert werden müsse, weil ein Landwirt aufgrund der Bilanzstetigkeit an eine einmal erfolgte Bilanzierung des Feldinventars gebunden sei. Mit diesem Bescheid, der keine Ausführungen zur Billigkeitsregelung enthält, hob das FA zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Das Sächsische Finanzgericht (FG) gab der gegen diesen Bescheid erhobenen Klage statt (Urteil vom 16. März

2011 2 K 1833/10, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1758). Das FA habe im Bescheid vom 11. März 2009 von einer Aktivierung des Feldinventars aus Billigkeitsgründen abgesehen.

6 Das FA macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

9 Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass der Änderungsbescheid nicht auf § 164 Abs. 2 Satz 1 AO gestützt werden konnte; vielmehr hatte das FA im Ursprungsbescheid vom 11. März 2009 eine verbindliche Entscheidung des Inhalts getroffen, der Klägerin im Wege der Billigkeit einen einkommensmindernden Abzug des bisherigen Werts des Umlaufvermögens (Feldinventar) zu gewähren.

10 1. Das FG hat das Rechtsschutzbegehren der Klägerin dahin verstanden, dass es sowohl gegen die Steuerfestsetzung als auch gegen die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO i.V.m. R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 gerichtet ist. Gegenstand der angefochtenen Entscheidung ist damit sowohl die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides (Festsetzung der Körperschaftsteuer) vom 24. November 2009 als auch die zugleich (konkludent) ausgesprochene Ablehnung der von der Klägerin beantragten abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen. Dem ist beizupflichten.

11 a) Die Entscheidung über eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden (§ 163 Satz 3 AO). Zwar kann der Bundesfinanzhof (BFH) nach ständiger Rechtsprechung im Anfechtungsverfahren gegen die Steuerfestsetzung grundsätzlich nicht über einen Billigkeitsantrag entscheiden, weil dieser Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens ist. Von einer Verbindung beider Verfahren im Wege einer objektiven Klagehäufung (§ 43 FGO) ist jedoch auszugehen, wenn der Kläger im Einspruchs- und im Klageverfahren ausdrücklich auch einen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen geltend gemacht und das FA darüber entschieden hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 2010 IV R 23/07, BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, m.w.N.).

12 b) So verhält es sich im Streitfall. Die Klägerin hat sich im Einspruchs- und im Klageverfahren nicht nur gegen die Steuerfestsetzung gewandt, sondern sich ausdrücklich auch auf die Billigkeitsregelung in R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001 bzw. R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 berufen und eine abweichende Steuerfestsetzung beantragt.

13 2. Der Änderungsbescheid vom 24. November 2009 konnte nicht auf § 164 Abs. 2 Satz 1 AO gestützt werden. Dem stand eine bindende Entscheidung des FA entgegen, im Streitjahr eine Einkommensminderung von 223.538 € im Wege einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen zu gewähren.

14 a) Die ursprüngliche Veranlagung des Streitjahres (Bescheid vom 11. März 2009) erging rechtswirksam unter Nachprüfungsvorbehalt. Da dieser Vorbehalt in der Zwischenzeit nicht aufgehoben worden war, konnte das FA einen Änderungsbescheid grundsätzlich auf § 164 Abs. 2 Satz 1 AO stützen. Dies ist in seiner Grundlage unter den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner näheren Ausführungen.

15 b) Eine Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme (§ 163 AO) wird durch Verwaltungsakt getroffen. Auch wenn dieser Verwaltungsakt gemäß § 163 Satz 3 AO mit der Steuerfestsetzung verbunden wird, ändert das nichts daran, dass es sich hierbei um eine gesonderte Entscheidung handelt. Mit Blick auf die Steuerfestsetzung ist dieser Verwaltungsakt Grundlagenbescheid, der eine Bindungswirkung auslöst, die gegebenenfalls nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO umzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1992 VIII R 51/88, BFHE 168, 500, BStBl II 1993, 3; Senatsurteil vom 8. August 2001 I R 25/00, BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923; BFH-Urteile vom 16. März 2004 VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927; vom 14. April 2011 IV R 15/09, BFHE 233, 206, BStBl II 2011, 706). Im Streitfall ist eine die Billigkeitsmaßnahme gewährende Entscheidung des FA mit dem Festsetzungsbescheid vom

11. März 2009 getroffen worden. Das ergibt die sachgerechte Auslegung des gegenüber der Klägerin ergangenen Bescheides.

16 aa) Der Ausspruch eines Verwaltungsakts muss --den Vorgaben des Rechtsstaatsprinzips entsprechend-- inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Dies schließt zwar nicht aus, dass sein Inhalt durch Auslegung ermittelt wird. Das erfordert jedoch, dass der Verwaltungsakt klar, eindeutig und widerspruchslos erkennen lässt, welche Rechtswirkungen er entfalten soll. Einer Billigkeitsentscheidung des FA muss danach zu entnehmen sein, ob und in welchem Umfang von der an sich gesetzlich vorgesehenen Steuerfestsetzung abgewichen worden ist (z.B. Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rz 25; s. auch von Groll in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 163 AO Rz 134 ["Quantifizierung"]). Dazu muss in der Situation des § 163 Satz 3 AO nicht die Steuer vor und nach der Billigkeitsmaßnahme angegeben werden (so aber --jedenfalls als Sollerfordernis-- Loose in Tipke/Kruse, ebenda); es kann genügen, dass sich die abweichende Steuerfestsetzung aus der Höhe der festgesetzten Steuer ermitteln lässt.

17 bb) Von dieser Maßgabe ist das FG nicht abgewichen. Es hat in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs bzw. in Anwendung des § 124 Abs. 1 Satz 2 AO zutreffend darauf abgestellt, wie die Klägerin nach den ihr bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (s. allgemein BFH-Urteile vom 11. November 1987 X R 54/82, BFHE 152, 166, BStBl II 1988, 307; vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980; vom 9. April 2008 II R 31/06, BFH/NV 2008, 1435), und ist deshalb zu Recht davon ausgegangen, die Klägerin habe aus dem Steuerbescheid vom 11. März 2009 ableiten können und dürfen, dass das FA dem Billigkeitsantrag vollen Umfangs stattgegeben hat. Denn die Klägerin hatte mit der Steuererklärung (wie zuvor schon mit dem Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen angekündigt) ausdrücklich einen Antrag auf Gewährung der Billigkeitsmaßnahme gestellt und das FA hat die Steuer erklärungsgemäß (in Kenntnis des erläuternden Hinweises zur Inanspruchnahme eines Bilanzierungswahlrechts in Höhe von 223.538 €) festgesetzt; bei Ansatz des Feldinventars wäre die Bemessungsgrundlage insoweit zu erhöhen und ein höherer Steuerbetrag festzusetzen gewesen. Für den Steuerpflichtigen war also ersichtlich, dass die Steuer, wie von ihm beantragt, aus Billigkeitsgründen abweichend festgesetzt worden ist. Eines ausdrücklichen Hinweises auf den Billigkeitserweis bedurfte es in Anbetracht dessen nicht (anders Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 163 AO Rz 25). Gleichermaßen ist es ohne Belang, ob das FA die beantragte Billigkeitsmaßnahme tatsächlich gewähren wollte (s. auch Senatsurteil vom 27. Juli 1988 I R 159/84, BFH/NV 1990, 8).

18 Dem steht nicht entgegen, dass das FA die (erklärungsgemäße) Festsetzung mit der Nebenbestimmung des § 164 Abs. 1 Satz 1 AO versehen hat. Denn die mit dem Vorbehaltsvermerk verbundene Suspendierung der materiellen Bestandskraft des Steuerbescheides (s. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 164 AO Rz 2) berührt den von der eigentlichen Steuerfestsetzung abzugrenzenden Gegenstand der Billigkeitsentscheidung nicht. Der Vorbehaltsvermerk des § 164 Abs. 1 AO erstreckt sich darauf weder unmittelbar noch mittelbar. Die Vorbehaltsfestsetzung ist dadurch auch nicht ihres Sinns --nämlich den Bescheid in der Sache "offen" zu belassen-- beraubt, da der Nachprüfungsvorbehalt sich auf sämtliche (anderen) Besteuerungsgrundlagen der Festsetzung des Streitjahres bezieht und lediglich der Billigkeitserweis davon ausgespart wird. Die Klägerin musste damit aus der Existenz der Nebenbestimmung nicht darauf schließen, dass die Billigkeitsentscheidung noch ausstehe.

19 3. Die tatrichterlich getroffenen Feststellungen geben nichts dafür her, dass der auf dieser Grundlage in dem Bescheid vom 11. März 2009 erteilte Billigkeitserweis aus den Gründen der §§ 130 Abs. 2, 131 Abs. 2 AO hätte zurückgenommen oder widerrufen werden können. Der Erweis ist damit verbindlich; der ursprüngliche Steuerbescheid konnte nicht nach § 164 Abs. 2 AO unter Hinweis auf eine Ablehnung des Billigkeitsantrags geändert werden. Ob die zusprechende Entscheidung nach den Maßgaben der einschlägigen Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654; s. auch Urteil des FG Münster vom 1. Juli 2010 6 K 2727/09 E, EFG 2010, 1873; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a Rz 221) eventuell rechtswidrig war, da der die Billigkeitsregelung tragende Vereinfachungszweck (Verzicht auf eine unter Umständen aufwendige Bewertung) in der im Streitfall vorliegenden Konstellation der bisherigen Bilanzierung des Feldinventars nicht erfüllt sei und zugleich ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 des Handelsgesetzbuchs, hier i.V.m. § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes, § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes) vorliegen könnte, kann angesichts dessen offenbleiben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de