Urteil vom 22. Mai 2012, VII R 46/11

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 22.5.2012 VII R 47/11 - Kein Wiederaufleben der Vorauszahlungsfestsetzung nach Aufhebung der Jahresfestsetzung mangels Steuerschuldnerschaft

BFH VII. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 124 Abs 2, AO § 228, AO § 229

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. Juni 2011, Az: 5 K 42/09

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb in den Jahren 1986 bis 1991 --ebenso wie ihr Ehemann-- ein ...geschäft. Ob es sich dabei um zwei selbständige Unternehmen handelte oder eine verdeckte Mitunternehmerschaft vorlag, die umsatzsteuerrechtlich eine gemeinsame Erfassung der beiden Betriebe erforderte, ist von dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im Lauf der Zeit unterschiedlich beurteilt worden. Die gegen die Klägerin wie gegen ihren Ehemann zunächst erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1986 bis 1989 sind 1991 vom FA aufgehoben worden. Es erließ stattdessen für diese Jahre und die Jahre 1990 und 1991 Umsatzsteuerbescheide, die gegen eine nach dem Nachnamen der Eheleute benannte Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gerichtet wurden. Dagegen haben die Eheleute Einspruch eingelegt. Der Umbuchung der von den Ehegatten geleisteten Steuerzahlungen auf das Konto der GbR haben diese nicht widersprochen. Auch die Bescheide gegen die GbR wurden später (1999) wieder aufgehoben und 2000 durch erneut gegen die Klägerin und ihren Ehemann als Einzelunternehmer gerichtete Umsatzsteuerbescheide 1986 bis 1991 ersetzt.

2 Gegen diese Bescheide wurde Klage mit der Begründung erhoben, Festsetzungsverjährung sei eingetreten. Die Klage erledigte sich dadurch, dass das FA 2006 die angefochtenen Bescheide von 2000 aufhob. Als die Klägerin daraufhin die Erstattung der von ihr für die betreffenden Jahre geleisteten, 1991 auf das Steuerkonto der angeblich bestehenden GbR gebuchten Vorauszahlungen beantragte, hat das FA den in diesem Verfahren angefochtenen Abrechnungsbescheid erlassen, wonach von der vorausentrichteten Umsatzsteuer in Höhe von (umgerechnet) ... € nur ein Betrag von ... € zu erstatten sei. Auf die deswegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, mit der die Klägerin die Erstattung eines weiteren Betrages von ... € begehrt, hat das Finanzgericht (FG) den Abrechnungsbescheid aufgehoben und das FA verpflichtet, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden. Es urteilte, die Klägerin habe Anspruch auf Erstattung sämtlicher von ihr für die vorgenannten Jahre gezahlter Umsatzsteuerbeträge.

3 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) blieben zwar Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide bzw. anderweitige Festsetzungen von Vorauszahlungsansprüchen von dem Erlass eines Jahressteuerbescheides insoweit unberührt, als der Bescheid keine Feststellungen darüber enthalte, dass die Voranmeldung bzw. Festsetzung materiell fehlerhaft sei. Im Streitfall habe jedoch das FA 1991 nicht nur die gegen die Klägerin ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheide 1986 bis 1989 aufgehoben, sondern auch die von ihr geleisteten Vorauszahlungen auf die GbR umgebucht. Das FA habe damit deutlich zu erkennen gegeben, dass es die Unternehmereigenschaft der Klägerin nicht anerkenne und die Steuerfestsetzungen gegen sie als Einzelunternehmerin nicht aufrechterhalten wolle. Dadurch sei auch erkennbar geworden, dass es an den Vorauszahlungen nicht mehr festhalten wolle. Für die Jahre 1990 und 1991 gelte Entsprechendes.

4 Die spätere Korrektur dahin, dass die Klägerin doch Steuerschuldnerin sei, habe wegen Festsetzungsverjährung weder in einem Jahressteuerbescheid vorgenommen werden können noch hätten diese Bescheide die Umsatzsteuervorauszahlungsschulden der Klägerin wieder aufleben lassen.

5 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des FA. Es hebt die in der Rechtsprechung des BFH durch das Urteil des Senats vom 24. Januar 1995 VII R 144/92 (BFHE 177, 8, BStBl II 1995, 862) anerkannte Eigenständigkeit des Umsatzsteuervoranmeldungsverfahrens gegenüber der Festsetzung der Jahressteuer hervor und macht geltend, die durch die Voranmeldungen der Klägerin bewirkten Steuerfestsetzungen seien vom FA nicht aufgehoben worden, da

sie materiell-rechtlich nicht fehlerhaft gewesen seien. Sie hätten weiterhin Bestand, da ihnen eine Jahresfestsetzung nicht nachgefolgt sei.

6 Im Übrigen sei der Anspruch auf Erstattung zahlungsverjährt. Die Aufhebung der gegen die Klägerin ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungen durch Bescheid von 1991 hätte --wenn man daraus die Wirkungslosigkeit der Vorauszahlungsfestsetzungen folgere-- bewirkt, dass die Rückzahlungsansprüche der Klägerin mit Ablauf des 31. Dezember 1996 erloschen wären. Das Gleiche gelte für die Umsatzsteuerfestsetzungen 1990 und 1991. Sollte aber der BFH zu der Auffassung gelangen, dass keine Zahlungsverjährung eingetreten sei, so sei gemäß § 171 Abs. 14 der Abgabenordnung (AO) auch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den angefochtenen Abrechnungsbescheid dahin zu bestätigen, dass Umsatzsteuerbeträge 1986 bis 1991 nicht in Höhe von ... € zu erstatten sind.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen. Sie meint, die Vorauszahlungsbescheide seien nach § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigt. Die auf sie entrichteten Steuern seien 1991 auf die GbR umgebucht worden, sodass seit diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr auf die Voranmeldungen entrichtet gewesen seien. Mit der ersatzlosen Aufhebung der gegen die Klägerin ergangenen Jahressteuerbescheide sei eine Feststellung darüber getroffen worden, dass die Vorauszahlungsfestsetzungen fehlerhaft gewesen seien.

9 Gehe man hingegen davon aus, dass die Vorauszahlungsfestsetzungen noch eigenständig fortbestanden hätten, wären die daraus resultierenden Steueransprüche 1995 durch Zahlungsverjährung erloschen und könnten folglich nicht mit Erstattungsansprüchen aus der Aufhebung der Steuerbescheide im Jahre 2006 verrechnet werden.

10 Es sei auch keine Zahlungsverjährung des Erstattungsanspruchs eingetreten. Dieser Anspruch der Klägerin ergebe sich aus der Aufhebung der gegen die GbR ergangenen Bescheide, auf welche die ursprünglichen Steuern umgebucht worden seien.

11 Der Hinweis des FA auf § 171 Abs. 14 AO gehe ins Leere, da das FA durch die Aufhebung der Steuerbescheide im Jahre 2006 endgültig über die Steueransprüche entschieden habe.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).

13 1. Das FA ist in dem angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass der Klägerin ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 2 AO nicht zusteht, weil der rechtliche Grund für die von ihr geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen nicht weggefallen sei. Das trifft, wie das FG mit Recht erkannt hat, nicht zu.

14 Die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen durch entsprechenden Bescheid oder Steueranmeldung erledigt sich gemäß § 124 Abs. 2 AO durch die Festsetzung der Jahresumsatzsteuer, sofern nicht die Vorauszahlungsfestsetzungen von der Rechtswirkung der Jahresfestsetzung unabhängige Rechtswirkungen entfalten, die insoweit bestehen bleiben. Die zunächst gegen die Klägerin ergangenen Festsetzungen von Jahresumsatzsteuern haben, soweit es hier interessiert, die durch die Anmeldungen der Klägerin bewirkten Vorauszahlungsfestsetzungen erledigt, d.h. ihre Rechtswirksamkeit beendet. Denn nach der Festsetzung der Jahressteuer gingen von den Vorauszahlungsfestsetzungen im Streitfall keine Rechtswirkungen mehr aus. Alleiniger Rechtsgrund dafür, dass das FA die geleisteten Vorauszahlungen behalten durfte, war der Jahresbescheid nach dessen Erlass.

15 Die Jahressteuerbescheide gegen die Klägerin sind indes 1991 vom FA aufgehoben worden; der vorgenannte Rechtsgrund ist damit weggefallen. Die Aufhebung der Jahressteuerbescheide hat auch nicht die Erledigung bzw. Aufhebung der Vorauszahlungsfestsetzungen gleichsam rückgängig gemacht, diese Festsetzungen also nicht etwa wieder aufleben lassen und ihnen erneut Rechtswirkung verliehen.

16 Wird ein Verwaltungsakt aufgehoben, so hat er zwar keine Wirkung mehr (§ 124 Abs. 2 AO), wobei die Aufhebung in der Regel dessen Wirkung von Anfang an (rückwirkend) beseitigt. Dementsprechend hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 9. Dezember 2004 VII R 16/03 (BFHE 208, 37, BStBl II 2006, 346) entschieden, die Festsetzung einer Steuer werde wieder in Kraft gesetzt, wenn das Finanzamt einen Bescheid aufhebt, mit dem es den ursprünglich

erlassenen Steuerbescheid aufgehoben hatte. Entsprechendes gilt in dem hier gegebenen Fall, dass ein Bescheid aufgehoben wird, durch dessen Erlass sich anderweit getroffene Steuerfestsetzungen in anderer Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt hatten. Andernfalls müssten z.B. Steuervorauszahlungen nach Aufhebung der Jahresfestsetzung stets erstattet werden, auch wenn die Aufhebung nicht auf Gründen beruht, die zugleich auf das Fehlen einer Vorauszahlungsschuld schließen lassen.

17 Mit Recht hat allerdings das FG als im Streitfall entscheidend angesehen, dass das FA die gegen die Klägerin gerichteten Jahressteuerbescheide aufgehoben hat, weil die Klägerin nicht Schuldnerin der Umsatzsteuern sei. Dies zeigt, dass der Regelungswille des FA gerade nicht darauf gerichtet war, die Vorauszahlungsfestsetzungen wieder zum Leben zu erwecken, diese vielmehr vom FA stillschweigend aufgehoben worden sind.

18 Es kann auf sich beruhen, ob diese Wirkung der erneuten Steuerfestsetzung gegen die Klägerin im Jahre 2000 zugemessen werden könnte, wenn zu diesem Zeitpunkt --entgegen der späteren Ansicht des FA-- Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten gewesen wäre, sodass, worauf der Senat bereits in seinem Beschluss in BFHE 208, 37, BStBl II 2006, 346 hingewiesen hat, dieselbe auch einer Aufhebung des 1991 ergangenen Aufhebungsbescheides mit dem Ziel entgegenstünde, die in unverjährter Zeit erfolgte Festsetzung von Vorauszahlungen erneut wirksam werden zu lassen. Denn das FA hat die Steuerbescheide von 2000 inzwischen wieder aufgehoben.

19 Um Umsatzsteuer gegen die Klägerin noch geltend machen und die als Vorauszahlungen geleisteten Zahlungen behalten zu können, hätte es also erneuter (Jahres-)Festsetzungen bedurft, an denen es fehlt. Es kann offenbleiben, ob der im Schrifttum verbreiteten Auffassung zu folgen ist, dass die Vorauszahlungsfestsetzung zur endgültigen Steuerfestsetzung werde, wenn kein Umsatzsteuerjahresbescheid mehr ergehen könne (vgl. u.a. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 37 AO Rz 49, m.N.) und die bedingte (Vorauszahlungs-)Festsetzung somit zu einer unbedingten Steuerfestsetzung erstarke. Denn wirksame Vorauszahlungsfestsetzungen gab es, wie ausgeführt, seit Aufhebung der gegen die Klägerin gerichteten Jahressteuerbescheide und Erlass gegen die vermeintlich existierende Gesellschaft gerichteter Bescheide nicht mehr.

20 Die Umsatzsteuervorauszahlungen der Klägerin sind mithin ohne Rechtsgrund, weil der ursprünglich vorhandene Rechtsgrund weggefallen ist.

21 2. Der infolge der Erledigung bzw. Aufhebung der Vorauszahlungsfestsetzungen gemäß § 37 Abs. 2 AO entstandene Erstattungsanspruch der Klägerin kann auch noch geltend gemacht werden und ist nicht durch Zahlungsverjährung (§§ 228, 231 AO) erloschen.

22 Durch die Aufhebung der gegen die Klägerin gerichteten Jahressteuerbescheide im Jahr 1991 ist noch kein Erstattungsanspruch der Klägerin entstanden, sondern nur der Rechtsgrund der geleisteten Zahlungen ausgetauscht worden. Denn an die Stelle der Steuerfestsetzungen gegen die Klägerin waren jetzt die Steuerfestsetzungen gegen die (angeblich bestehende) GbR getreten, für deren Steuerschulden die Klägerin als deren Gesellschafterin (gesamtschuldnerisch und mithin allemal mit dem ihren tatsächlich erbrachten Zahlungen entsprechenden Teilbetrag) haftete. Die Voraussetzungen für eine Verrechnung dieses (sonst der Klägerin zu erstattenden) Betrages mit der wirksam festgesetzten Steuerschuld der angeblich bestehenden Gesellschaft lagen vor, ohne dass es etwa zuvor des Erlasses eines förmlichen, nach § 191 Abs. 1 AO in das --hier freilich intendierte-- Ermessen des FA gestellten Haftungsbescheides bedurft hätte. Es kann deshalb dahinstehen, ob überdies in der widerspruchslosen Hinnahme der Einbehaltung und Verbuchung der geleisteten Steuerzahlungen ein stillschweigender Abschluss eines Verrechnungsvertrages (vgl. § 151 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) zu sehen ist, nachdem die Klägerin, hätte sie damals die geleisteten Vorauszahlungen herauszuverlangen versucht, mit der sofortigen Rückforderung der betreffenden Beträge aufgrund ihrer Haftung als angebliche Gesellschafterin rechnen musste.

23 Auch die Aufhebung der gegen die GbR gerichteten Bescheide hat keinen Erstattungsanspruch der Klägerin zur Folge gehabt, weil den von ihr (eben gerade mit der Zweckbestimmung, eine künftige (Jahres-)Steuerschuld zu tilgen) geleisteten (und unter der auflösenden Bedingung einer diesbezüglichen Festsetzung stehenden) Vorauszahlungen nunmehr wieder gegen sie als Einzelunternehmerin gerichtete Steuerbescheide zur Seite standen, welche zwar rechtswidrig gewesen sein mögen (weil nach später geläuterter Rechtsansicht des FA Festsetzungsverjährung eingetreten war oder weil die Klägerin möglicherweise doch nicht als Einzelunternehmerin Umsatzsteuerschuldnerin war), die aber, solange sie Bestand hatten, einen wirksamen formellen Rechtsgrund für das Behaltendürfen des FA darstellten und jedenfalls der Fälligkeit eines rein materiell-rechtlich definierten Erstattungsanspruchs entgegenstanden (BFH-Urteile vom 18. März 1976 V R 127/71, BFHE 118, 163, BStBl II 1976,

438, und vom 3. Mai 1961 VII 134/59 U, BFHE 73, 78, BStBl III 1961, 296), sodass gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO die Frist für die Zahlungsverjährung des Erstattungsanspruchs nicht zu laufen begann.

24 Ob nach einer solchen erneuten Aufhebung eines Steuerbescheides eine erneute Zahlungsverjährungsfrist zu laufen beginnt oder der durch die Aufhebung begründete Erstattungsanspruch dann als zahlungsverjährt anzusehen ist, wenn die auf den Steuerbescheid zwecks Tilgung der darin festgesetzten Steuerforderung vom Finanzamt gebuchten (aufgrund der Aufhebung der zuvor ergangenen Steuerfestsetzung --hier: der Vorauszahlungsfestsetzungen bzw. die Jahressteuerbescheide von 1991-- rechtsgrundlosen) Zahlungen wegen Verjährung des Erstattungsanspruchs von dem Steuerschuldner nicht mehr hätten herausgefordert werden können --ein solchermaßen neu begründeter Erstattungsanspruch also gleichsam in die für den früheren Erstattungsanspruch laufende Zahlungsverjährungsfrist zurückfällt--, bedarf keiner Erörterung, weil der vormalige Erstattungsanspruch der Klägerin, wie ausgeführt, nicht vor seiner erneuten Begründung durch die Aufhebung der Steuerbescheide im Jahr 2006 zahlungsverjährt, sondern aufgrund Verrechnung mit der Steuerschuld der vermeintlich bestehenden Gesellschaft erloschen war.

25 Rechtsgrundlos bzw. Gegenstand eines fälligen Erstattungsanspruchs der Klägerin sind die geleisteten Zahlungen also erstmals mit der Aufhebung jener Umsatzsteuerbescheide im Jahre 2006 geworden, mit dessen Ablauf die Verjährungsfrist des § 228 AO überhaupt erst zu laufen begonnen hat, welche mithin dem mit dieser Klage verfolgten, von der Klägerin noch 2006 geltend gemachten Erstattungsanspruch nicht entgegensteht.

26 3. Die Revision des FA erweist sich danach als unbegründet. Der Entscheidungsausspruch des angefochtenen Urteils ist jedoch zu berichtigen; denn das FG wollte das FA ersichtlich nicht zu einer erneuten Bescheidung des von der Klägerin sinngemäß gestellten Abrechnungsantrages i.S. des § 101 Satz 2 FGO verpflichten, wozu mangels eines diesbezüglichen Ermessensspielraums auch offenkundig kein Anlass bestand, sondern es hat erkannt, dass der vom FA erteilte Abrechnungsbescheid rechtswidrig und deshalb gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO der Erstattungsbetrag in der dem Gesetz entsprechenden Höhe abweichend festzusetzen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de