

Urteil vom 01. Oktober 2015, X R 32/13

Verteilung eines Übergangsgewinns - § 163 AO - Korrekturen bei Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich - Billigkeitsentscheidung als sonstiger Verwaltungsakt - keine Bindung an Tatsachengericht bei Prüfung der Frage, ob der Inhalt einer behördlichen Erklärung einen Verwaltungsakt darstellt

BFH X. Senat

AO § 85 S 1, AO § 157 Abs 1, AO § 157 Abs 2, AO § 163 S 2, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 2 S 3, AO § 184 Abs 2 S 2, FGO § 118 Abs 2, BGB § 133, AO § 118, AO § 119 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2008, AO § 163 S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 29. April 2013, Az: 9 K 9114/13

Leitsätze

1. Eine Billigkeitsentscheidung über die Verteilung eines Übergangsgewinns bindet auch hinsichtlich dessen Höhe.
2. Die Billigkeitsentscheidung kann in dem Steuerbescheid des Übergangsjahres enthalten sein.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 30. April 2013 9 K 9114/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr mit einem Handelsunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelte bis 2006 seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung, seit 2007 durch Betriebsvermögensvergleich.
- 2** Im Jahre 2007 reichte er die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007 ein und erklärte einen Übergangsgewinn von 86.568,79 €, den er auf die nächsten Veranlagungsjahre, beginnend mit 2007, verteilen wolle. Auf seine Steuererklärung setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2007 bei laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 65.751 € mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden vom 17. März 2009 antragsgemäß fest.
- 3** Kurz darauf führte das FA eine Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 durch. In dem Prüfungsbericht vom 4. Mai 2009 errechnete der Prüfer unter Tz. 13 einen Übergangsgewinn von 95.568,79 € (" +9.000 € §7g-Rücklage") und vermerkte dazu "Ansatz mit $1/3 = 31.856,26$ €/Jahr 2007-2009". Unter Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts erging am 9. Juni 2009 ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2007, in dessen Erläuterungen es heißt: "Der Festsetzung/Feststellung liegen die Ergebnisse der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung zu Grunde (siehe Prüfungsbericht vom 4.05.2009)."
- 4** Mit wiederum unter Nachprüfungsvorbehalt stehenden Bescheiden vom 14. September 2010 bzw. vom 10. September 2010 setzte das FA die Einkommensteuer bzw. den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres 2008 in der Weise fest, dass es den erklärten Gewinn um 31.856 € ($1/3$ des Übergangsgewinns) erhöhte. Seinen

Einspruch, mit dem er eine Erhöhung um nur 28.856 € begehrte (dem ursprünglich erklärten Übergangsgewinn entsprechend) nahm der Kläger mit Eingang 1. Februar 2011 zurück.

- 5 Mit am 1. April 2011 eingegangenen Schriftsätzen beantragte der nunmehr anderweit vertretene Kläger die Änderung der Einkommensteuer- und der Gewerbesteuermessbescheide für 2007 und 2008 und legte eine geänderte Übergangsgewinnberechnung vor. Die Eröffnungsbilanz und der ermittelte Übergangsgewinn zum 1. Januar 2007 seien unzutreffend. Zutreffend sei ein Übergangsverlust in Höhe von 12.374,90 €. Das FA lehnte alle Anträge mit Bescheid vom 7. April 2011 und für das Jahr 2007 mit Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2011 ab, da eine Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) nicht bestehe. Im Übrigen sei wegen der fehlenden Änderungsmöglichkeit für 2007 der ermittelte Übergangsgewinn auch für 2008 und 2009 maßgeblich. Mit seinem Einspruch hinsichtlich des Jahres 2008 machte der Kläger geltend, mangels gesonderter Feststellung über die Ermittlung und Verteilung des Übergangsgewinns gebe es keine Bindungswirkung für die Jahre 2008 und 2009. Mit Einspruchsentscheidung vom 20. September 2011 wies das FA den Einspruch in diesem Punkte ebenfalls zurück.
- 6 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Es existiere keine Rechtsgrundlage, den Gewinn des Jahres 2008 um einen anteiligen Übergangsgewinn aus dem Jahre 2007 zu erhöhen. Ein Grundlagenbescheid über eine abweichende Festsetzung nach § 163 AO sei auch im Rahmen des Einkommensteuerbescheids für das Übergangsjahr 2007 nicht ergangen. Allein die nur anteilige Berücksichtigung des Übergangsgewinns genüge nicht, da die Berechnung kein regelnder Ausspruch sei. Dies sei in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bereits mehrfach entschieden worden. Ebenso wenig sei der allgemeine Hinweis auf die Ergebnisse der Außenprüfung ausreichend, da dieser Hinweis generell Bescheiden nach Außenprüfung beigefügt werde. Unerheblich sei, ob ein konkreter Hinweis auf Tz. 13 des Prüfungsberichts genügt hätte, da ein solcher fehle. Dies werde durch den Vortrag des FA, bereits der Prüfungsbericht habe ggf. den Grundlagenbescheid enthalten, bestätigt, denn der erforderliche konkrete regelnde Ausspruch könne nicht wahlweise im Prüfungsbericht oder im Bescheid nach Außenprüfung ergangen sein. Der Prüfungsbericht enthalte aber wie üblich nur die der nachfolgenden Veranlagung zugrunde zu legenden Werte und lasse selbst keinen entsprechenden Regelungswillen erkennen. Die Übereinstimmung der Beteiligten über die Prüfungsfeststellungen ersetze den Grundlagenbescheid nicht. Es verstoße auch nicht gegen Treu und Glauben, wenn der Kläger sich nunmehr auf den fehlenden Grundlagenbescheid berufe.
- 7 Mit der Revision macht das FA geltend, die Bestandskraft der Veranlagung des Übergangsjahres 2007 binde hinsichtlich Höhe und Verteilung des Übergangsgewinns für die Folgejahre 2008 und 2009, selbst wenn dieser fehlerhaft ermittelt worden sei (grundlegend Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Oktober 1973 VIII R 20/68, BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303). Zudem könne der Bescheid des Übergangsjahres auch ohne ausdrücklichen Hinweis auf eine Billigkeitsmaßnahme eine solche enthalten (dazu BFH-Beschluss nach § 126a der Finanzgerichtsordnung --FGO-- vom 12. Juli 2012 I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2012, 175). Während das FG alle Aspekte jeweils isoliert betrachtet habe, könne tatsächlich der bestandskräftige Bescheid 2007 bei der gebotenen Gesamtschau aller Umstände nur so ausgelegt werden, dass er auch den die Verteilung des Übergangsgewinns regelnden Grundlagenbescheid nach § 163 AO enthalte.
- 8 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das FG habe bei der Auslegung des Bescheids 2007 die dazu in der BFH-Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zutreffend angewandt und die Existenz eines Grundlagenbescheids verneint. Allein die Möglichkeit, aus der Höhe der Steuerfestsetzung auf die anteilige Berücksichtigung des Übergangsgewinns zu schließen, genüge nicht, da dies nicht erkennen lasse, inwieweit auch in den Folgejahren von der gesetzlichen Steuer abgewichen werden solle. Der Verweis auf die Ergebnisse der Außenprüfung sei in allen Steuerbescheiden nach Außenprüfung enthalten. Nachdem das FA selbst vorgetragen habe, schon der Prüfungsbericht enthalte die Billigkeitsentscheidung, fehle dem Bescheid 2007 auch der Regelungswille, da die Regelung nach Auffassung des FA bereits getroffen war. Das BFH-Urteil in BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303 betreffe noch den Geltungsbereich der Reichsabgabenordnung (RAO), nach der die Billigkeitsentscheidung keinen selbständigen Verwaltungsakt darstellte. Daraus lasse sich nichts herleiten.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Auf die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das FA hat zu Recht im Streitjahr 2008 ein Drittel des Übergangsgewinns angesetzt, der bereits der Veranlagung 2007 zugrunde lag.
- 12** Durch den Wechsel von der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist im Jahre 2007 ein Übergangsgewinn entstanden, der grundsätzlich in diesem Jahr zu versteuern wäre (dazu 1.). Ist jedoch eine Billigkeitsentscheidung darüber getroffen worden, dass der Übergangsgewinn in bestimmter Höhe auf mehrere Jahre verteilt wird, so bindet diese auch für die Folgejahre und ist in deren Veranlagungen zu übernehmen (dazu 2.). Diese Entscheidung kann nach § 163 Satz 3 AO mit der Steuerfestsetzung des Übergangsjahres verbunden und zudem konkludent ausgesprochen werden (dazu 3.). Im Streitfall hat das FA im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2007 eine solche Entscheidung getroffen, die für das Streitjahr 2008 zu berücksichtigen ist (dazu 4.), ohne dass etwa vorzunehmende Bilanzberichtigungen des Jahres 2008 hieran etwas ändern könnten (dazu 5.).
- 13** 1. Wechselt der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart, ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln, der auch ein Übergangsverlust sein kann. Da die verschiedenen Gewinnermittlungsarten wegen des Zufluss-Abfluss-Prinzips auf der einen Seite und des Realisationsprinzips auf der anderen Seite zu unterschiedlichen Periodengewinnen führen können, sind Zu- und Abrechnungen vorzunehmen, damit sich Geschäftsvorfälle weder doppelt noch überhaupt nicht auswirken (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteil vom 13. September 2001 IV R 13/01, BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, m.w.N.).
- 14** Bei dem Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich sind die Korrekturen im Jahr des Übergangs vorzunehmen. Fällt der Wechsel mit dem Wechsel des Wirtschaftsjahres zusammen, so ist der Übergangsgewinn in dem neuen Wirtschaftsjahr zu erfassen, da es sich bereits um einen Teil des durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinns handelt (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 1970 IV 340/65, BFHE 99, 531, BStBl II 1970, 755, und vom 1. Juli 1981 I R 134/78, BFHE 134, 20, BStBl II 1981, 780, sowie der dem BFH-Urteil in BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303 zugrunde liegende Sachverhalt), und zwar um einen Teil des laufenden Gewerbeertrags (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 1972 VIII R 32/67, BFHE 108, 39, BStBl II 1973, 233). Mithin war bei dem Kläger im Jahr 2007 ein Übergangsgewinn zu ermitteln und in diesem Jahr grundsätzlich auch zu versteuern. Dies steht prinzipiell zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 15** 2. Eine Entscheidung der Finanzbehörde nach § 163 Satz 2 AO über Höhe und Verteilung des Übergangsgewinns auf mehrere Jahre ist in die Veranlagungen aller betroffenen Jahre zu übernehmen.
- 16** a) Nach § 163 Satz 2 AO kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit berücksichtigt werden. Eine solche Maßnahme wirkt gemäß § 184 Abs. 2 Satz 2 AO, soweit sie die gewerblichen Einkünfte als Grundlage für die Festsetzung der Steuer vom Einkommen beeinflusst, auch für den Gewerbeertrag als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags. Nach § 163 Satz 3 AO kann die Entscheidung über die abweichende Festsetzung mit der Steuerfestsetzung verbunden werden.
- 17** Die Finanzverwaltung hat diese Regelungen für Übergangsgewinne im Rahmen der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) ausgefüllt. Nach der heutigen R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR 2014 (insoweit wortgleich mit der in den Jahren 2007 bis 2009 geltenden R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR) kann bei dem Übergang zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Vermeidung von Härten auf Antrag des Steuerpflichtigen der Übergangsgewinn (Saldo aus Zu- und Abrechnungen) gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden.
- 18** b) Die Entscheidung über die in der abweichenden Verteilung liegende Billigkeitsmaßnahme ist nach der AO auch dann Gegenstand eines gesonderten Verwaltungsverfahrens und damit eines gesonderten Bescheids, wenn äußerlich beide Entscheidungen in einem Bescheid zusammengefasst werden. § 163 Satz 3 AO regelt dies zwar nicht unmittelbar, setzt es aber voraus. Der Bescheid betreffend die Billigkeitsmaßnahme ist seinerseits ein für die Festsetzung einer Steuer bindender Verwaltungsakt und damit Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung i.S. des § 171 Abs. 10 AO, die folglich nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen ist (ständige Rechtsprechung, vgl.

u.a. BFH-Urteile vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178; vom 16. März 2004 VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927, m.w.N.; von Groll in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 163 AO Rz 136 ff.; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 163 Rz 218; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rz 20 f.; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 163 Rz 37, 38; Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 163 Rz 2, 125).

- 19** c) Die Bindungswirkung einer Billigkeitsentscheidung, die den Übergangsgewinn auf mehrere Jahre verteilt, bezieht sich nicht nur auf die Verteilung, sondern erstreckt sich auch auf die Höhe dieses Gewinns.
- 20** aa) Der BFH ist während des Geltungsbereichs der RAO davon ausgegangen, dass der Übergangsgewinn ausschließlich im Rahmen der Veranlagung des Übergangsjahres zu ermitteln war. Wenn er dort berücksichtigt wurde und diese Veranlagung in Bestandskraft erwuchs, so war die Berichtigung des Übergangsgewinns nur im Rahmen der verfahrensrechtlichen Änderungsvorschriften möglich. Nichts anderes galt, wenn der Übergangsgewinn aus Billigkeitsgründen auf mehrere Jahre verteilt wurde. Mit der Veranlagung des Übergangsjahres wurde bindend auch über die Höhe des Übergangsgewinns und damit über die Höhe des in den Folgejahren zu berücksichtigenden Übergangsgewinnanteils entschieden. War die Veranlagung des Übergangsjahres bestandskräftig, so war folglich in den Steuerfestsetzungen der Folgejahre eine berichtigte Ermittlung des Übergangsgewinns nicht mehr möglich (im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303).
- 21** Indes betrachtete der BFH, worauf der Kläger zu Recht hinweist, in der Zeit vor Inkrafttreten der AO die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nicht als selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt. Die Billigkeitsprüfung war in das Veranlagungsverfahren integriert und so Bestandteil eines insgesamt eingeleiteten Verfahrens (vgl. BFH-Urteile vom 6. Mai 1971 IV R 59/69, BFHE 102, 493, BStBl II 1971, 664, sowie in BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303). Es wäre bei diesem Verständnis nicht erforderlich und nur schwer möglich gewesen, hinsichtlich Reichweite und Bindungswirkung zwischen der Billigkeitsentscheidung auf der einen Seite und der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung auf der anderen Seite zu differenzieren. Die entsprechende Frage stellte sich schon nicht.
- 22** bb) Nach Auffassung des Senats gelten die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303 auch nach Einführung des zweigleisigen Verfahrens durch die AO mit der Maßgabe fort, dass eine Billigkeitsentscheidung, die den Übergangsgewinn auf zwei oder drei Jahre verteilt, sowohl über die Verteilung als auch über die Höhe des Übergangsgewinns eine --bindende-- Entscheidung trifft. Soweit es die Verteilung betrifft, folgt dies unmittelbar und unproblematisch aus § 163 Satz 2 AO. Die Zuordnung von Teilen des Übergangsgewinns auf ein oder zwei spätere Jahre ist die teilweise Berücksichtigung des --die Steuer erhöhenden-- Übergangsgewinns zu einer späteren Zeit im Sinne dieser Vorschrift. Damit ist die Verteilung notwendiger Regelungsgegenstand einer entsprechenden Billigkeitsentscheidung. Mit ihr ist aber die Entscheidung über die Höhe des zu verteilenden Übergangsgewinns untrennbar verbunden.
- 23** (1) Zwar ändert eine Verteilung im Billigkeitswege nach § 163 Satz 2 AO bzw. R 4.6 Abs. 1 Satz 2 bzw. 4 EStR die Höhe des insgesamt zu berücksichtigenden Übergangsgewinns nicht. Es handelt sich um eine Besteuerungsgrundlage, die ihrerseits den gesetzlichen Vorschriften entsprechend ermittelt und angesetzt wird. Dies spräche grundsätzlich dafür, die Höhe des Übergangsgewinns nicht als Teil des regelnden Inhalts einer Billigkeitsentscheidung anzusehen und folglich auch nicht an deren Bindungswirkung teilhaben zu lassen.
- 24** (2) Die Verteilung einer Besteuerungsgrundlage setzt aber denotwendig diese Besteuerungsgrundlage voraus und folgt ihr nach. Die Höhe des zu verteilenden Gewinns ist erst Grundlage für eine Entscheidung, insbesondere eine ermessensgerechte Entscheidung über die Verteilung. "Höhe und Verteilung" eines Übergangsgewinns sind zwei untrennbare Bestandteile ein und derselben Entscheidung. Wie aus § 163 Satz 2 AO als maßgebender gesetzlicher Grundlage deutlich wird, ist Gegenstand der Billigkeitsmaßnahme nicht die "Verteilung" von Gewinnen oder Besteuerungsgrundlagen, sondern die Berücksichtigung einer einzelnen Besteuerungsgrundlage zu einem späteren Zeitpunkt. Im Falle eines nach Maßgabe von R 4.6 EStR verteilten Übergangsgewinns enthält also eine Billigkeitsmaßnahme die Entscheidung, dass die Hälfte bzw. zwei Drittel dieses Gewinns in dem dem Übergangsjahr folgenden bzw. jeweils zur Hälfte in den beiden dem Übergangsjahr folgenden Jahren zu berücksichtigen ist. Eine Entscheidung über die Berücksichtigung einer Besteuerungsgrundlage, hier eines anteiligen Übergangsgewinns, in einem späteren Zeitpunkt schließt aber die Entscheidung über diese Besteuerungsgrundlage selbst ein.
- 25** Das zeigt sich bereits daran, dass über die Verteilung eines Übergangsverlusts nach anderen Kriterien zu entscheiden wäre als über die Verteilung eines Übergangsgewinns. Nach § 163 Satz 2 AO dürfte ein Übergangsverlust, da er die Steuer mindert, nicht zu einem späteren, sondern nur zu einem früheren Zeitpunkt

berücksichtigt werden (so auch ausdrücklich Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 163 AO Rz 17). Nach Verwaltungsauffassung gilt nichts anderes (vgl. H 4.6 "Keine Verteilung des Übergangungsverlusts"; gebilligt durch BFH-Urteil vom 23. Juli 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820). Wenn sich etwa im Rahmen des Veranlagungsverfahrens in einem der Verteilungsjahre herausstellte, dass statt eines Übergangsgewinns ein Übergangsverlust eingetreten ist und die Billigkeitsentscheidung hinsichtlich der Verteilung, nicht aber hinsichtlich der Höhe Bindungswirkung entfaltet, so entstünden verfahrensrechtliche Wertungswidersprüche. Es wäre entweder entgegen § 163 Satz 2 AO ein Verlust auf Folgejahre zu verteilen oder der zu verteilende Übergangsgewinn zur Vermeidung von Konflikten mit § 163 Satz 2 AO mit mindestens Null anzusetzen oder aber die Billigkeitsentscheidung über die Verteilung aufzuheben. Aber auch im Falle eines positiven Übergangsgewinns kann eine sinnvolle Entscheidung darüber, ob die Verteilung zur Vermeidung von Härten erforderlich ist, nur bei Kenntnis der Höhe dieses Gewinns getroffen werden.

- 26** (3) Jede anderweitige Lösung wäre verfahrensrechtlich mit erheblichen Schwierigkeiten behaftet.
- 27** (a) Das gilt zunächst für die denkbare Möglichkeit, dass im Rahmen der Steuerfestsetzung oder Feststellung des Übergangsjahres --und nicht im Rahmen der Billigkeitsentscheidung-- bindend auch für die Folgejahre der Verteilung über die Höhe des Übergangsgewinns entschieden wird. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet nach § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Das bedeutet gleichzeitig, dass die einzelne Besteuerungsgrundlage nicht mit dem Steuerbescheid in Bestandskraft erwächst. Wenn dem Steuerbescheid des Übergangsjahres hinsichtlich der Höhe des Übergangsgewinns isolierte Bindungswirkung beigemessen würde, so wäre dies in der Sache eine solche gesonderte Feststellung. Dafür bedürfte es aber nach § 179 Abs. 1 AO einer Rechtsgrundlage. Als solche käme allein § 163 Satz 2 AO in Betracht. § 180 Abs. 2 Satz 3 AO enthält zwar eine Verordnungsermächtigung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die sich erst später auswirken. Darunter wäre auch ein zu verteilender Übergangsgewinn zu verstehen. Die Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO enthält aber eine entsprechende Vorschrift nicht.
- 28** (b) Das gilt aber auch für die weitere denkbare Möglichkeit, dass überhaupt keine jahresübergreifend bindende Entscheidung über die Höhe des Übergangsgewinns getroffen, vielmehr in allen Verteilungsjahren selbständig und ohne Bindung an die Beurteilung des/der anderen Jahre(s) über die Höhe des (anteiligen) Übergangsgewinns entschieden wird. Mit diesem Ergebnis wäre eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO mit Folgen verbunden, die ihr nicht zukommen und von dem Gesetz nicht gedeckt sind, und zwar auch und gerade dann, wenn die Billigkeitsentscheidung auf die Verteilung des Übergangsgewinns und nicht dessen Höhe abzielt (s.o. unter (1)). Wenn die Verteilung materiell-rechtlich oder verfahrensrechtlich dazu führte, dass ein Übergangsgewinn in anderer Höhe zugrunde gelegt würde als ohne Verteilung, so reichte dies über die mit der Billigkeitsmaßnahme verfolgten Zwecke hinaus. Dazu kann es aber kommen, wenn in zwei bis drei aufeinanderfolgenden Jahren in selbständigen Verfahren wiederholt, ggf. auch im Rechtsmittelverfahren, über die Höhe des Übergangsgewinns zu befinden wäre. Insofern öffnete gerade die Beschränkung der Bindungswirkung der Billigkeitsentscheidung auf die Verteilung ein Tor für Streitigkeiten über die Höhe des Übergangsgewinns, die nicht möglich wären, gäbe es die Billigkeitsentscheidung nicht. Dies ist nur vermeidbar, wenn sie auch die Höhe des Übergangsgewinns fixiert.
- 29** 3. Auch wenn Steuerfestsetzung und Billigkeitsmaßnahme unter dem Geltungsbereich des § 163 AO zwei voneinander zu unterscheidende Verwaltungsakte sind, die folglich Gegenstand zweier unterschiedlicher Verfahren sein können (s.o. 2.b), so dürfen beide Verfahren doch miteinander verbunden werden.
- 30** a) § 163 Satz 3 AO gestattet ausdrücklich die Verbindung der Entscheidung über die abweichende Festsetzung mit der Steuerfestsetzung. Zur abweichenden Festsetzung im Sinne dieser Vorschrift gehören die Billigkeitsmaßnahmen sowohl nach § 163 Satz 1 AO als auch nach § 163 Satz 2 AO. Im Falle eines Übergangsgewinns bedeutet das insbesondere, dass die Billigkeitsmaßnahme auch mit der Steuerfestsetzung des Übergangsjahres verbunden sein kann, in der der Übergangsgewinn zu berücksichtigen wäre, gäbe es die Billigkeitsmaßnahme nicht.
- 31** b) Da die Billigkeitsentscheidung kein Steuerbescheid, sondern ein sonstiger Verwaltungsakt ist, gelten lediglich die Formvorschriften der §§ 118 ff. AO, nicht die des § 157 Abs. 1 AO. Die Billigkeitsentscheidung kann daher auch konkludent im Rahmen einer Steuerfestsetzung oder Feststellung getroffen werden (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 163 Rz 219; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 163 AO Rz 25, 25a; Koenig/Cöster, a.a.O., § 163 Rz 42; Klein/Rüsken, a.a.O., § 163 Rz 110, 112), muss aber als Verwaltungsakt nach § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Dies schließt zwar nicht aus, dass ihr

Inhalt durch Auslegung ermittelt werden muss; erforderlich ist aber, dass sie klar, eindeutig und widerspruchslös erkennen lässt, welche Rechtswirkungen sie entfalten soll. Einer Billigkeitsentscheidung muss danach zu entnehmen sein, ob und in welchem Umfang von der an sich gesetzlich vorgesehenen Steuerfestsetzung abgewichen worden ist. Dazu muss nicht die Steuer vor und nach der Billigkeitsmaßnahme angegeben werden. Es kann genügen, dass sich die abweichende Steuerfestsetzung aus der Höhe der festgesetzten Steuer ermitteln lässt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175).

- 32** 4. Nach diesen Maßstäben ist im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2007 eine Entscheidung nach § 163 Satz 2 AO des Inhalts getroffen worden, dass ein im Jahre 2007 entstandener Übergangsgewinn in Höhe von 95.568,79 € zu jeweils einem Drittel (31.856 €) in den Jahren 2007, 2008 und 2009 zu berücksichtigen ist. Dieser anteilige Übergangsgewinn ist nach § 171 Abs. 10 AO i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in dem Einkommensteuerbescheid 2008 und über § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auch in dem streitgegenständlichen Gewerbesteuermessbescheid 2008 anzusetzen. Für die Anpassungsverpflichtung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO kommt es auf die Rechtmäßigkeit der Billigkeitsentscheidung als Grundlagenbescheid nicht an. Ob der Übergangsgewinn zutreffend berechnet wurde, ist daher unerheblich. Für eine Nichtigkeit nach § 125 Abs. 1 AO bestehen keine Anhaltspunkte.
- 33** a) Der Senat ist selbst zur Auslegung des Einkommensteuerbescheids 2007 berechtigt und verpflichtet. Bei der Prüfung der Frage, ob der Inhalt einer behördlichen Erklärung einen Verwaltungsakt darstellt, ist das Revisionsgericht nicht an eine Wertung durch das Tatsachengericht gebunden. Es handelt sich nicht um eine Tat-, sondern um eine Rechtsfrage (vgl. BFH-Urteile vom 4. Juni 2008 I R 72/07, BFH/NV 2008, 1977, und vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99, BFH/NV 2015, 1037). Dasselbe gilt für die Frage, welchen Inhalt der Verwaltungsakt hat (vgl. BFH-Urteile vom 16. November 2000 XI R 28/99, BFHE 193, 494, BStBl II 2001, 303, unter II.3.b, und vom 14. Januar 2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl II 2004, 711, unter II.3.c).
- 34** b) Mit dem Einkommensteuerbescheid 2007 war eine Billigkeitsentscheidung des vorgenannten Inhalts verknüpft.
- 35** aa) Bei der Frage, ob ein Bescheid eine weitere --konkludente-- Entscheidung in Gestalt einer Billigkeitsmaßnahme enthält, können dessen Einzelaspekte nicht isoliert, sondern nur als Gesamtheit betrachtet werden. Nur so kann der nach § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs maßgebende wirkliche Wille ermittelt werden. Im Streitfall handelt es sich zum einen um die tatsächliche Berücksichtigung des Übergangsgewinns zu lediglich einem Drittel, mit der das FA zu verstehen gab, dem Antrag des Klägers auf entsprechende Verteilung zu folgen. Dazu ist es dem Grunde nach nur befugt, wenn ein entsprechender Bescheid nach § 163 AO ergangen ist. Andernfalls fehlte der Grundlagenbescheid, der eine Steuerfestsetzung, die entgegen § 85 Satz 1 AO von der gesetzlich entstandenen Steuer abweicht, überhaupt erst rechtfertigt.
- 36** Zum anderen wurde in dem Bescheid auf die Ergebnisse der Außenprüfung Bezug genommen. Dabei ist unerheblich, dass dieser Hinweis bei Bescheiden nach Außenprüfung üblich ist, da es von den Umständen des Einzelfalls abhängt, wie er zu verstehen ist. Welchen Inhalt der Hinweis hat, ob hierin lediglich eine Begründung des Bescheids zu sehen ist oder ob er ausnahmsweise eine weiterreichende Bedeutung hat, ist nur angesichts des konkreten in Bezug genommenen Prüfungsberichts zu beurteilen. Ebenfalls unerheblich ist es, dass der Hinweis sich nicht allein auf Tz. 13 des Berichts bezog, der sich mit der Verteilung befasste. Wenn der Bescheid Bezug auf den gesamten Prüfungsbericht nimmt, ist die Verweisung auf Tz. 13 darin enthalten.
- 37** bb) Dieser Wertung steht nicht entgegen, dass das FA im Prozess zweigleisig vorgetragen hat, indem es entweder in dem Prüfungsbericht selbst oder in dem Einkommensteuerbescheid die fragliche Entscheidung erblicken wollte. Es ist ein prozessual üblicher und zulässiger Vorgang, in rechtlicher Hinsicht zwei Alternativen zu eigenen Gunsten vorzutragen, die nicht beide gleichzeitig zutreffen können, um so das Gericht zumindest auf diese Optionen aufmerksam zu machen. Die im Gerichtsverfahren vorgetragene Begründung führt auch nicht dazu, dem FA einen in dem Einkommensteuerbescheid 2007 enthaltenen und auf die Billigkeitsmaßnahme bezogenen Regelungswillen absprechen zu müssen. Abgesehen davon, dass es sich lediglich um eine Alternativüberlegung handelt, besteht der von dem Kläger gesehene denklogische Widerspruch nicht, da es durchaus möglich ist, eine bereits getroffene Entscheidung ein zweites Mal vorsorglich für den Fall entscheiden zu wollen, dass die erste Entscheidung aus welchem Grunde auch immer nicht wirksam geworden ist.
- 38** Im Übrigen könnte auch eine nachträgliche ggf. fehlerhafte Einschätzung im Prozess einen früheren Regelungswillen weder begründen noch rückgängig machen.
- 39** c) Eine andere Wertung vermag der Senat auch nicht mit Hilfe der seitens des FG herangezogenen

finanzgerichtlichen Entscheidungen vorzunehmen, die ihn nicht nur nicht binden, sondern auch signifikant abweichende Gestaltungen betreffen.

- 40** Das FG Nürnberg ist in seinem Urteil vom 2. August 2000 V 166/98 (nicht veröffentlicht) in einem noch nicht einmal tragenden Teil der Entscheidung davon ausgegangen, die Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO sei nach der Formvorschrift des § 157 AO und nicht des § 119 Abs. 2 AO zu beurteilen --was der Senat für unzutreffend hält--, und hatte überdies im Unterschied zum Streitfall einen Sachverhalt zu beurteilen, in dem neben dem Ansatz der Höhe nach keine Hinweise auf die durch Billigkeit motivierte Abweichung vorlagen. Letzteres lag auch dem Urteil des FG Münster vom 16. März 2001 11 K 1500/99 AO (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2001, 764) zugrunde. Das FG Berlin-Brandenburg schließlich hatte sich in seinem Urteil vom 26. Juni 2007 6 K 6413/03 B (EFG 2007, 1714) mit der sehr speziellen Frage auseinanderzusetzen, ob eine konkludente Billigkeitsmaßnahme auch für den Fall abweichender rechtlicher Beurteilung einer nach seiner Auffassung (anders das nachgehende Revisionsurteil des BFH vom 16. Dezember 2009 IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945) vorgreiflichen Rechtsfrage vorliegt, und dies verneint. Erkenntnisse hieraus sind für den Streitfall nicht zu ziehen.
- 41** Stattdessen verweist der Senat auf das Urteil des FG Münster vom 31. Mai 2001 6 K 5014/98 G,F (EFG 2001, 1342), in dem dieses in einem schlicht erklärungsgemäß ergangenen Bescheid eine Billigkeitsmaßnahme erblickte, nachdem in der Erklärung eine solche in Anspruch genommen wurde.
- 42** 5. Eine weitere gegenläufige Gewinnänderung aufgrund einer etwa vorzunehmenden Bilanzkorrektur im Jahre 2008 findet nicht statt. Sollte die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007 tatsächlich unzutreffend gewesen sein und dies in das Jahr 2008 fortwirken, so wären Fehler zwar, sollte die Veranlagung des Jahres 2007 nicht mehr änderbar sein, im Jahre 2008 zu berichtigen. Dies könnte aber nicht durch eine erfolgswirksame Korrektur der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2008, sondern nur unter Durchbrechung des formellen Bilanzenzusammenhangs durch erfolgsneutrale Korrektur der Anfangsbilanz zum 1. Januar 2008 stattfinden. Die Korrektur an der Fehlerquelle im Jahre 2007 wäre nur in Bezug auf die Ermittlung des Übergangsgewinns, nicht aber in Bezug auf den laufenden Gewinn erfolgswirksam. Die Korrektur der der Übergangsrechnung gedanklich erst nachfolgenden Eröffnungsbilanz 2007 wäre daher erfolgsneutral, so dass die Korrektur 2008 ebenfalls erfolgsneutral sein muss. Im Übrigen würde andernfalls der Geltungsanspruch der Entscheidung nach § 163 AO, der sich auf Höhe und Verteilung des Übergangsgewinns erstreckt, zunichte gemacht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303; im Ergebnis ebenso Urteil des FG München vom 30. September 2009 9 K 1693/07, EFG 2010, 1678).
- 43** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de