Urteil vom 20. April 2016, XI R 6/14

Zur Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist bei ressortfremden Grundlagenbescheiden vor Inkrafttreten von § 171 Abs. 10 Satz 2 AO

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst b, AO § 171 Abs 10, AO § 175, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 31. Juli 2013, Az: 3 K 572/13

Leitsätze

1. Eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG der zuständigen Landesbehörde, dass bestimmte Leistungen einer privaten Schule oder anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten, ist ein Grundlagenbescheid i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, dem Rückwirkung zukommen kann .

2. Ein solcher Grundlagenbescheid einer ressortfremden Behörde bewirkt nur dann nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO eine Ablaufhemmung, wenn er vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer erlassen wurde .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 1. August 2013 3 K 572/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb seit 1991 eine Musikschule und erklärte für die Besteuerungszeiträume 1992 bis 1998 (Streitjahre) steuerpflichtige Umsätze. Die Erklärungen für 1992 sowie für 1994 bis 1998 reichte die Klägerin jeweils im Folgejahr ein; die Erklärung für 1993 im Jahr 1995.

2 Auf Antrag der Klägerin vom 18. Februar 2010 bescheinigte ihr das Landesverwaltungsamt X mit Bescheid vom 5. März 2010, dass die von ihr durchgeführte musikalische Früherziehung sowie der von ihr durchgeführte Instrumental-Unterricht in der Zeit vom 19. Oktober 1991 bis zum 31. Dezember 2013 i.S. des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck der beruflichen Bildung dienten, indem sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiteten. Später deutete das Landesverwaltungsamt X die Bescheinigung vom 5. März 2010 dahin um, dass sie neben der musikalischen Früherziehung auch Notenlehre und Grundkenntnisse der Tasteninstrumente, Erlernen von Tasteninstrumenten, Solo- und Orchesterspiel (soweit nicht nach § 4 Nr. 20 UStG), Ensemble-Fächer, Vorbereitung Schülerorchester sowie Gesang- und Musiktheorie erfasste.

3 Im Hinblick auf die Bescheinigung vom 5. März 2010 beantragte die Klägerin am 1. April 2010 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--), die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 175 der Abgabenordnung (AO) dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer jeweils auf 0 € herabgesetzt wird. Diesen Antrag lehnte das FA wegen Verwirkung ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 19. Januar 2011).

4 Das Finanzgericht (FG) entschied mit Zwischenurteil (§ 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), dass die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1998 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden könnten. Die Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO) stehe einer Änderung nicht entgegen, denn der Ablauf der Festsetzungsfrist sei gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO durch die Bescheinigung vom 5. März 2010, die als Grundlagenbescheid i.S. dieser Vorschrift anzusehen sei, gehemmt worden.

5 Auch wenn Bedenken gegen die uneingeschränkte Anwendung von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO bestünden, sei diese Vorschrift auf außersteuerliche Grundlagenbescheide ohne teleologische Reduktion anzuwenden. Eine hierfür erforderliche Regelungslücke sei zu verneinen, denn die Einbeziehung außersteuerlicher Grundlagenbescheide in den Anwendungsbereich von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO sei --anders als der Bundesfinanzhof (BFH) dies im Urteil vom 21. Februar 2013 V R 27/11 (BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529) entschieden habe-- Teil des vom Gesetzgeber geschaffenen Regelungssystems der AO.

6 Dass die Klägerin die Bescheinigung erst beantragt habe, nachdem die Festsetzungsfrist --ohne Anwendung von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO-- bereits abgelaufen war, stehe der Änderung der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide nicht entgegen.

7 Der Anspruch auf Änderung der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide sei auch nicht verwirkt.

8 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1081 veröffentlicht.

9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 171 Abs. 10 AO. Das FG weiche vom BFH-Urteil in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529 ab, dem ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liege.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Sie führt aus, die Revision sei unzulässig, da die Revisionsbegründung des FA nicht den gesetzlichen Anforderungen entspreche. Sie sei jedenfalls unbegründet; das FG habe der Klage zu Recht stattgegeben. Eine Regelungslücke sei insbesondere deshalb nicht anzunehmen, weil der Gesetzgeber zwar § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 3 UStG a.F. zum 1. Januar 2011 entsprechend geändert habe, nicht aber auch § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG.

Entscheidungsgründe

II.

13 1. Die Revision ist zulässig. Entgegen der Auffassung der Klägerin entspricht die Revisionsbegründung des FA den gesetzlichen Anforderungen.

14 a) Ergibt sich aus den Entscheidungsgründen des FG-Urteils, dass das Gericht von einer bestimmten höchstrichterlichen Rechtsprechung abgewichen ist und will der Revisionskläger diese Abweichung rügen, so reicht es als Revisionsbegründung i.S. von § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO aus, wenn die Abweichung dargestellt und darauf hingewiesen wird, dass der Revisionskläger sich der höchstrichterlichen Rechtsprechung anschließt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8. Mai 1985 I R 108/81, BFHE 144, 40, BStBl II 1985, 523, unter II.A., Rz 10; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 196).

15 b) So liegt der Fall hier. Das FA hat in der Revisionsbegründung ausgeführt, dass nach seiner Rechtsauffassung die Änderung der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide für 1992 bis 1998 ausgeschlossen sei, da der Ablauf der Festsetzungsfrist im Streitfall nicht nach § 171 Abs. 10 AO gehemmt werde. Es beruft sich zur Begründung auf das BFH-Urteil in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, von dem das FG in seinem Urteil ausdrücklich abweicht, und setzt sich zudem mit einzelnen Aspekten der Begründung des FG auseinander. Damit sind die gesetzlichen Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO an eine Revisionsbegründung erfüllt.

16 2. Die zulässige Revision des FA ist auch begründet. Das Zwischenurteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

17 Einer Änderung der bestandskräftigen Umsatzsteuerfestsetzungen für 1992 bis 1998 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO steht der Ablauf der Festsetzungsfrist entgegen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer der Streitjahre wird --entgegen der Auffassung des FG und der Klägerin-- im Streitfall nicht nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO gehemmt.

18 a) Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die regelmäßige Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer beträgt gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juli 2015 XI B 41/15, BFH/NV 2015, 1445, Rz 8, m.w.N.). Diese Frist begann, da die Klägerin jährliche Umsatzsteuererklärungen abzugeben hatte (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG), gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Steuererklärungen eingereicht wurden, d.h. für die Streitjahre 1992 und 1994 bis 1998 mit Ablauf des jeweiligen Folgejahres; für 1993 mit Ablauf des Jahres 1995. Die zuletzt ablaufende Festsetzungsfrist betreffend die Umsatzsteuer für 1998 endete daher mit Ablauf des 31. Dezember 2003.

19 b) Nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO endet die Festsetzungsfrist, soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.

20 aa) Nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG a.F.; jetzt: § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG) sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

21 bb) Die für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG a.F. erforderliche Bescheinigung der zuständigen Behörde --hier die Bescheinigung des Landesverwaltungsamts X vom 5. März 2010-- ist ein für die betroffene Umsatzsteuerfestsetzung bindender Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10 AO, dem Rückwirkung zukommen kann und der Grundlage für eine Änderung bestandskräftiger Bescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sein kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. August 2009 V R 25/08, BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15, Leitsätze 1 und 2; in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, Rz 16; vom 28. Mai 2013 XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 50).

22 c) Mit Urteil in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529 (die hiergegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16. August 2015 1 BvR 1787/13, nicht veröffentlicht) hat der BFH entschieden, dass Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden, die nicht dem Anwendungsbereich der §§ 179 ff. AO unterliegen, eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO nur bewirken, wenn sie vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die betroffene Steuer erlassen worden sind (Leitsatz).

23 Der AO liege ein Regelungssystem zugrunde, wonach Grundlagenbescheide, soweit eine ausdrückliche von der Festsetzungsfrist des betreffenden Steuerbescheides (Folgebescheids) abweichende Regelung zur Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid fehlt, steuerrechtlich nur zu berücksichtigen sind, wenn sie innerhalb der Festsetzungsfrist für den betreffenden (Folge-) Steuerbescheid erlassen worden sind (Rz 27). Bei Grundlagenbescheiden ressortfremder Behörden sei § 171 Abs. 10 AO lückenhaft und deshalb aufgrund einer teleologischen Reduktion einschränkend dahingehend auszulegen, dass die von dieser Vorschrift angeordnete Ablaufhemmung voraussetze, dass der Grundlagenbescheid noch vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuer, für die der Grundlagenbescheid bindend ist, bekanntgegeben wird (Rz 28 ff.).

24 d) Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung aus den dort genannten Gründen, auf die er Bezug nimmt, an. Der vom FG, von der Klägerin und in der Literatur erhobenen Kritik folgt der Senat nicht.

25 aa) Soweit in der Literatur hiergegen eingewendet wird, § 171 Abs. 10 Satz 1 AO enthalte in Hinblick auf Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden keine Regelungslücke, sondern sei lediglich rechtspolitisch verfehlt (Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 171 Rz 151) bzw. der Regelungsbefehl solcher Bescheide werde durch die teleologische Reduktion aus außerhalb ihres Zweckes liegenden Gründen relativiert (Klein/ Rüsken, AO, 13. Aufl., § 171 Rz 104a), vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen.

26 Diese Kritik berücksichtigt nicht hinreichend, dass die §§ 169 ff. AO nach ihrem Grundgedanken und System dazu dienen, Rechtssicherheit und Rechtsfrieden dadurch herzustellen, dass Steueransprüche nur innerhalb bestimmter Fristen geltend gemacht werden können und dieser Zweck im Hinblick auf Grundlagenbescheide ressortfremder

Behörden in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO nicht verwirklicht wird (BFH-Urteil in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, Rz 31 f., m.w.N.). Dieser Zweck gilt auch für ressortfremde Bescheide und ist daher ihnen auch immanent.

27 bb) Soweit in der Literatur die Annahme einer Regelungslücke deshalb abgelehnt wird, weil bereits das Rechtsinstitut der Verwirkung die Fälle allzu weit zurückreichender ressortfremder Bescheide erfasse (Koenig/Cöster, a.a.O., § 171 Rz 151, m.w.N.), folgt der Senat dem nicht.

28 Das Rechtsinstitut der Verwirkung gilt zwar als Ausfluss der die gesamte Rechtsordnung beherrschenden Grundsätze von Treu und Glauben auch im Steuerrecht (vgl. BFH-Urteile vom 14. September 1978 IV R 89/74, BFHE 126, 130, BStBl II 1979, 121, unter 3.a, Rz 42; vom 21. Januar 2015 X R 16/12, BFH/NV 2015, 815, Rz 54). Ein Vorrang der Anwendung des Rechtsinstituts der Verwirkung vor einer teleologischen Reduktion einer Vorschrift nach ihrem Normzweck besteht aber nicht (s. dazu Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1960, 299 f.; Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1995, 215). Im Übrigen entspricht die vom V. Senat vorgenommene Rechtsfortbildung im Kern der späteren Änderung des Gesetzes durch Einfügung von § 171 Abs. 10 Satz 2 AO (s. dazu BFH-Urteile vom 21. Februar 1964 IV 26/62 S, BFHE 78, 490, BStBl III 1964, 188, unter II.1., Rz 11; vom 24. Februar 1976 VII R 102/74, BFHE 119, 1, BStBl II 1976, 601, Rz 19).

29 cc) Der Senat folgt auch nicht dem Argument des FG und der Klägerin, die Ergänzung von § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG um einen Satz 3 (der die entsprechende Geltung von § 181 Abs. 1 und 5 AO für die Erteilung einer Bescheinigung anordnet) durch das Jahressteuergesetz 2010 (BGBl I 2010, 1768) zeige, dass keine Regelungslücke bestehe, da § 4 Nr. 21 UStG nicht entsprechend geändert worden sei, obwohl dem Gesetzgeber diese Abweichung bewusst gewesen sei.

30 Zwar befürchtete der Gesetzgeber eine Rechtsunsicherheit dadurch, dass infolge der Rückwirkung der von den Landesbehörden ausgestellten Bescheinigungen Vorsteuerbeträge in nicht unerheblicher Höhe zurückzufordern wären bzw. Umsatzsteuern für einen sehr langen Zeitraum von den Finanzämtern zurückzuzahlen wären (vgl. Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 3 UStG a.F., BTDrucks 17/2249, S. 75). Anders als das FG und die Klägerin meinen, bedeutet dies aber nicht, dass der Gesetzgeber die unbegrenzte Änderungsmöglichkeit für Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden an anderer Stelle bewusst in Kauf genommen habe.

31 Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Einführung einer vergleichbaren Verjährungsregelung in § 4 Nr. 21 UStG --trotz Anregung des Bundesrates (vgl. BTDrucks 17/2823, S. 26 f.)-- von der Bundesregierung abgelehnt wurde. Denn diese Ablehnung erfolgte lediglich deshalb, weil die Ergebnisse einer mit der Änderung dieser Vorschrift betrauten Arbeitsgruppe abgewartet und kurz hintereinander folgende Änderungen vermieden werden sollten (vgl. BTDrucks 17/2823, S. 40).

32 dd) Die Regelungslücke wurde für antragsgebundene Bescheinigungen erst durch die Einfügung von § 171 Abs. 10 Satz 2 AO beseitigt. Nach dieser Vorschrift gilt § 171 Abs. 10 Satz 1 AO für einen Grundlagenbescheid, auf den § 181 AO nicht anzuwenden ist, nur, sofern dieser Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist (für den Folgebescheid) bei der zuständigen Behörde beantragt worden ist (Art. 1 Nr. 6 des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014, BGBl I 2014, 2417). Diese Vorschrift gilt für alle am 31. Dezember 2014 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen (Art. 97 § 10 Abs. 12 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung; ebenso schon Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31. Januar 2014, BStBl I 2014, 159, zur Anwendung des BFH-Urteils in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529) und damit nicht im Streitfall.

33 3. Die Sache ist spruchreif i.S. der Abweisung der Klage. Eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 1992 bis 1998 scheidet aus.

34 Die Bescheinigung des Landesverwaltungsamts X ist am 5. März 2010 und damit nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die streitgegenständlichen Umsatzsteuern für 1992 bis 1998 erteilt worden. Es ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass eine Ablaufhemmung aufgrund einer anderen Vorschrift im Streitfall einschlägig wäre.

35 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de