Urteil vom 28. Oktober 2021, IV R 12/19

Keine Korrekturmöglichkeit für Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer, wenn Gewerbesteuerfestsetzung unterbleibt

ECLI:DE:BFH:2021:U.281021.IVR12.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 35, AO § 38, AO § 120 Abs 2, AO § 155 Abs 2, AO § 162 Abs 5, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst d, AO § 175 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 47, GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG § 35

vorgehend FG München, 20. Februar 2019, Az: 15 K 1181/18

Leitsätze

NV: Ist bei der Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 EStG die festzusetzende Gewerbesteuer nach § 155 Abs. 2, § 162 Abs. 5 AO geschätzt worden, kann diese Feststellung weder gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (Anpassung an einen Grundlagenbescheid) noch gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) geändert werden, wenn die zuständige Behörde die Festsetzung der betreffenden Gewerbesteuer versäumt und deshalb Festsetzungsverjährung eintritt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg vom 21.02.2019 - 15 K 1181/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR. Sie betreibt die Generalvertretung einer Versicherung. In den Streitjahren (2008 bis 2010) waren an der Klägerin Y und der zwischenzeitlich ausgeschiedene, vom Finanzgericht (FG) beigeladene X beteiligt.

2 In den Feststellungsbescheiden für die Klägerin betreffend die Jahre 2008 bis 2010 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie nach § 35 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG) den Gewerbesteuermessbetrag und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer fest und verteilte diese Beträge auf die beiden Feststellungsbeteiligten.

3 Mit Schreiben vom 11.06.2015 und vom 11.05.2016 teilte die Verwaltungsgemeinschaft Z dem FA mit, es sei für die Streitjahre keine Gewerbesteuer für die Klägerin festgesetzt worden. Mittlerweile sei Festsetzungsverjährung eingetreten.

4 Daraufhin änderte das FA mit Bescheid vom 24.06.2015 den Feststellungsbescheid 2008 und mit weiteren Bescheiden vom 15.11.2016 auch die Feststellungsbescheide 2009 und 2010 insoweit, als die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer für die Klägerin nun auf 0 € vermindert wurde.

5 Das Einspruchsverfahren der Klägerin blieb erfolglos. Das FA nahm an, dass es die Ausgangsbescheide sowohl

wegen eines rückwirkenden Ereignisses als auch zur Anpassung an einen Grundlagenbescheid habe korrigieren dürfen.

6 Mit Urteil vom 21.02.2019 - 15 K 1181/18 hob das FG die Änderungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 auf. Es bestehe keine Rechtsgrundlage für die vorgenommene Änderung der Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer.

7 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO). Entgegen der Annahme des FG habe ein rückwirkendes Ereignis vorgelegen, das zur Korrektur berechtige. Der maßgebliche Sachverhalt habe sich mit Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Gewerbesteuer geändert. Die Steuerschuld sei dadurch erloschen und die "tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer" habe ab diesem Zeitpunkt 0 € betragen. Eine vergleichbare Korrekturmöglichkeit wegen nachträglicher Änderung bestehe dann, wenn die Gewerbesteuer wegen einer Billigkeitsmaßnahme geändert werde. Die erfolgte Korrektur entspreche dem Regelungszweck des § 35 EStG, der eine Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer vermeiden wolle. Nach der Entscheidung des FG bekämen die Gesellschafter der Klägerin eine Gewerbesteuer auf ihre Einkommensteuer angerechnet, obwohl die Klägerin diese nicht gezahlt habe und auch nicht mehr zahlen müsse. Das Interesse der Klägerin an der Bestandskraft der Bescheide überwiege nicht das Interesse an der materiellen Richtigkeit der Besteuerung. Die Klägerin habe schließlich zu jeder Zeit gewusst, dass sie zur Zahlung von Gewerbesteuer verpflichtet sei.

8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 21.02.2019 - 15 K 1181/18 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

10 Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

11 Die Klägerin, der Beigeladene und das FA haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzhof (BFH) verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

13 Gegenstand des Verfahrens ist die gesonderte und einheitliche Feststellung der von der Klägerin tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG (dazu unter 1.). Das FA war nicht befugt, diese Feststellung zu ändern. Es lagen weder die Voraussetzungen einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vor (dazu 2.), noch die einer Änderung nach Nr. 2 der Vorschrift (dazu 3.). Eine Korrektur musste deshalb mangels Rechtsgrundlage unterbleiben (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO).

14 1. Gegenstand des Verfahrens ist ausschließlich die gesonderte und einheitliche Feststellung der von der Klägerin tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer.

15 Nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist bei einer Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Gewerbesteuermessbetrag, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. Dieser Feststellungsbescheid nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist ein eigenständiger, von den Feststellungen nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Gewinnfeststellungsbescheid) zu unterscheidender Verwaltungsakt, auch wenn beide Bescheide --wie im Streitfall-- in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden können (BFH-Urteile vom 22.09.2011 - IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, Rz 21, und vom 28.05.2015 - IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 24).

16 Das vorliegende Verfahren betrifft allein die gesonderte und einheitliche Feststellung der von der Klägerin tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG. Das FA hatte die in den Ausgangsbescheiden nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG hierzu festgestellten Beträge in den angefochtenen Änderungsbescheiden auf 0 € vermindert. Die Klägerin hat diese Korrekturen des FA angefochten.

17 2. Die für die Streitjahre jeweils erfolgte Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG durfte nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden.

18 a) Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Bescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Diese Korrekturnorm gilt nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch für Feststellungsbescheide als Folgebescheide.

19 b) Im Streitfall ist jedoch kein Grundlagenbescheid ergangen, an dessen Erlass, Aufhebung oder Änderung der Feststellungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen ist.

20 aa) Für die Feststellung der von der Klägerin tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer ist der Gewerbesteuerbescheid der Gemeinde zwar Grundlagenbescheid (§ 35 Abs. 4, Abs. 3 Satz 3 EStG; Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 35 Rz 61; vgl. auch BRDrucks 220/07, S. 105). Ein solcher Gewerbesteuerbescheid ist im Streitfall jedoch gerade nicht ergangen.

21 bb) Auch die formlose Mitteilung der hebeberechtigten Gemeinde an das FA, dass ein Gewerbesteuerbescheid nicht mehr ergehen könne, stellt keinen Grundlagenbescheid dar.

22 cc) Das Unterlassen der Festsetzung von Gewerbesteuer kann auch nicht der abweichenden Festsetzung der Gewerbesteuer aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO gleichgestellt werden. Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO ist ein für die Festsetzung einer Steuer bindender Verwaltungsakt und damit Grundlagenbescheid für diese Steuerfestsetzung i.S. des § 171 Abs. 10 AO, die folglich nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 21.07.2016 - X R 11/14, BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22). Wird die bereits festgesetzte Gewerbesteuer aus Billigkeitsgründen im Festsetzungsverfahren geändert, ist diese Billigkeitsentscheidung Grundlagenbescheid für den daran anzupassenden Gewerbesteuerbescheid als Folgebescheid, der wiederum Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid nach § 35 Abs. 2 EStG ist. Diese Situation ist jedoch nicht mit der vergleichbar, dass fehlerhaft versäumt wird, Gewerbesteuer festzusetzen, es also an einer regelnden Entscheidung gerade fehlt (vgl. auch II.3.e). Das Unterlassen der Festsetzung von Gewerbesteuer ist deshalb der anderweitigen Festsetzung der Gewerbesteuer aus Billigkeitsgründen nicht gleichzustellen.

23 3. Die für die Streitjahre jeweils erfolgte Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 EStG durfte --anders als das FA meint-- auch nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Ein rückwirkendes Ereignis liegt nicht vor.

24 a) Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Das Ereignis muss nachträglich, d.h. nach Erlass des Steuerbescheids eingetreten sein und darf deshalb --anders als bei § 173 AO-- zur Zeit des Ergehens des Steuerbescheids noch nicht stattgefunden haben. Das Ereignis muss ferner den Sachverhalt verändern und dabei derart in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein Bedürfnis besteht, eine schon endgültige, bestandskräftig getroffene Regelung i.S. von § 118, § 157 AO an die Sachverhaltsänderung anzupassen. Nach dem materiellen Recht ist zu beurteilen, ob eine Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob der bereits entstandene (§ 38 AO) materielle Steueranspruch mit steuerlicher Rückwirkung noch geändert werden kann (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1. [Rz 57 ff.]; BFH-Urteil vom 06.03.2007 - IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456, unter II.1. [Rz 18 ff.], m.w.N.). Diese Regelung gilt nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch für die gesonderte Feststellung.

25 b) Weder der Eintritt der Festsetzungsverjährung noch das Unterlassen, bis zu ihrem Eintritt Gewerbesteuer festzusetzen, stellen ein solches rückwirkendes Ereignis dar. Denn sie führen nicht dazu, dass der für die Besteuerung maßgebliche Sachverhalt sich rückwirkend ändert. Die Verjährung führt dazu, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen (§ 47 AO), aber nicht zu einer nachträglichen Veränderung des steuerlich maßgeblichen Sachverhalts. Unterlässt es die zuständige Behörde, die Gewerbesteuer bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist festzusetzen, gilt Gleiches. Das Erlöschen der Gewerbesteuerschuld mit Ablauf der Festsetzungsfrist wirkt nur für die Zukunft, nicht aber auch für die Vergangenheit (vgl. BFH-Urteile vom 08.11.2006 - II R 13/05, BFH/NV 2007, 641, unter II.2. [Rz 19 ff.], und vom 16.10.2007 - VIII R 8/05, juris, unter II.2. [Rz 17]).

26 c) Aus § 155 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 5 AO ergibt sich nichts Anderes.

27 Ist bei Vornahme der Feststellungen nach § 35 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 EStG noch kein Gewerbesteuerbescheid

ergangen, so fehlt es zwar an einem Grundlagenbescheid für die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer. Verfahrensrechtlich kann jedoch nach § 155 Abs. 2 AO ein Steuerbescheid ergehen, auch wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde ("Vorab-Folgebescheid"). Diese Regelung ist gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch dann anzuwenden, wenn kein Steuerbescheid, sondern ein Feststellungsbescheid nach § 35 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 EStG als "Vorab-Folgebescheid" ergeht.

28 Nach § 162 Abs. 5 AO kann in diesen Fällen in dem "Vorab-Folgebescheid" eine Schätzung der erst in dem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen erfolgen. Diese Regelung erlaubt es, im Folgebescheid eine erkennbar einstweilige Regelung zu treffen, die einem noch zu erlassenden Grundlagenbescheid vorgreift (BFH-Urteil vom 25.11.2020 - II R 3/18, BFHE 272, 1, Rz 25). Ergeht in der Folgezeit der Grundlagenbescheid, so ergibt sich die Anpassungsverpflichtung für den "Vorab-Folgebescheid" aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Davon ist der Gesetzgeber auch für § 35 EStG ausdrücklich ausgegangen (vgl. BRDrucks 220/07, S. 105).

29 Sind die gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen indes nach § 155 Abs. 2 AO angesetzt worden und kommt es in der Folgezeit nicht zum Erlass eines Grundlagenbescheids --auch nicht zum Erlass eines negativen Feststellungsbescheids--, so verbleibt es bei der auf Grundlage des § 155 Abs. 2 AO durchgeführten Steuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 03.12.2008 - X R 3/07, BFH/NV 2009, 711). Denn auch wenn die festgestellten Besteuerungsgrundlagen in dem "Vorab-Folgebescheid" auf einer Schätzung beruhen, so ist der regelnde Charakter dieses Verwaltungsakts vorbehaltslos und kann nicht ohne ausdrückliche Anordnung als auflösend bedingt (vgl. § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO) oder befristet (§ 120 Abs. 2 Nr. 1 AO) betrachtet werden.

30 d) Schließlich ergibt sich die vom FA begehrte materielle Rückwirkung auch nicht aus Sinn und Zweck des § 35 EStG. Diese Norm bezweckt im Wesentlichen die Vermeidung oder zumindest Verminderung einer Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte mit sowohl Gewerbe- als auch Einkommensteuer. Im Streitfall geht es aber nicht um eine Doppelbelastung, sondern um den umgekehrten Fall, dass eine Entlastung bei der Einkommensteuer erfolgt, ohne dass überhaupt eine Belastung durch Gewerbesteuer erfolgt ist. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall aber nicht von anderen gesetzlich vorgesehenen Grundlagen-/Folgebescheidkonstellationen. In diesen Konstellationen nimmt der Gesetzgeber in Kauf, dass die nach § 155 Abs. 2 AO an sich nur vorläufige Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen eines noch nicht ergangenen Grundlagenbescheids in einem "Vorab-Folgebescheid" zu einer endgültigen Berücksichtigung wird, wenn der Grundlagenbescheid in der Folgezeit nicht mehr ergeht. Dies kann sich je nach Sachverhalt für den Steuerpflichtigen bzw. das FA günstig oder ungünstig auswirken, rechtfertigt aber nicht die vom FA begehrte Rückwirkung.

31 e) Dahinstehen kann, ob bei einer Billigkeitsmaßnahme im Erhebungsverfahren gemäß § 227 AO die Möglichkeit einer Änderung des Einkommensteuerbescheids gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO besteht (so Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.11.2016 - IV C 6-S 2296-a/08/10002:003, BStBl I 2016, 1187, Rz 6), obwohl der Erlass, ebenso wie die Verjährung (dazu oben unter II.2.a), nicht zu einem Erlöschen der Steuerschuld für die Vergangenheit führt (vgl. § 47 AO). Jedenfalls kann das schlichte Unterlassen der Festsetzung von Gewerbesteuer nicht einer regelnden Entscheidung im Erlassverfahren gleichgesetzt werden.

32 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de