

# Urteil vom 17. June 2020, I R 7/18

## Billigkeitserlass nach § 34c Abs. 5 EStG bis zur Festsetzungsverjährung

ECLI:DE:BFH:2020:U.170620.IR7.18.0

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 5, AO § 163, AO § 227, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 04. December 2017, Az: 1 K 501/16

## Leitsätze

Der Antrag auf Steuererlass nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. den Regelungen des Auslandstätigkeitserlasses (BMF-Schreiben vom 31.10.1983, BStBl I 1983, 470) wird zeitlich durch die Festsetzungsverjährung und nicht bereits durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung begrenzt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 05.12.2017 - 1 K 501/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Jahr 2010 (Streitjahr) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger erzielte als Fluggerätemechaniker Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Arbeitgeber des Klägers war die A. Gemäß Abordnungsvertrag vom 08.07.2009 war der Kläger im Streitjahr auf dem Flughafen in X (Nigeria) eingesetzt und dort mit der Wartung und Störbehebung von Flugzeugen der Fluggesellschaft B befasst.
- 2** Während der Arbeitgeber für die Veranlagungszeiträume vor dem Streitjahr die Regelungen des Auslandstätigkeitserlasses --ATE-- (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 31.10.1983, BStBl I 1983, 470) bereits im Rahmen des Lohnsteuerabzugs berücksichtigte, unterwarf er den im Streitjahr erzielten Arbeitslohn der Lohnsteuer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). In der von den Klägern für das Streitjahr eingereichten Einkommensteuererklärung erklärten sie den vom Kläger bezogenen Arbeitslohn als in Deutschland steuerpflichtig. In der Anlage N beantragten sie Kosten für Familienheimfahrten zwischen X und der Familienwohnung in Deutschland als Werbungskosten, welche vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) antragsgemäß berücksichtigt wurden.
- 3** Mit Bescheid vom 19.10.2011 setzte das FA die Einkommensteuer auf ... € fest. Der Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurde bestandskräftig.
- 4** Mit beim FA am 16.01.2015 eingegangenem Schreiben beantragten die Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) dahingehend, dass der ATE zur Anwendung komme. Nach Ablehnung dieses Antrags durch das FA beantragten die Kläger mit Schreiben vom 27.04.2015 die Anwendung des Erlasses nach § 34c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung gemäß § 163 AO. Mit Verfügung vom 20.05.2015 lehnte das FA diesen Antrag ab, weil unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks der allgemeinen Billigkeitsregelungen der AO eine zeitliche Begrenzung der Zulässigkeit eines Antrags nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE vorzunehmen sei.

- 5 Nach erfolglosem Einspruch erhoben die Kläger dagegen Klage vor dem Hessischen Finanzgericht (FG), welches dieser durch in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 732 veröffentlichtes Urteil vom 05.12.2017 - 1 K 501/16 stattgab.
- 6 Dagegen richtet sich die Revision des FA, welches diese auf die Verletzung materiellen Rechts stützt und mit der es beantragt, das Urteil des Hessischen FG vom 05.12.2017 - 1 K 501/16 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Kläger haben Anspruch auf Erlass von Einkommensteuer in der von ihnen beantragten Höhe nach § 34c Abs. 5 EStG.
- 9 1. Nach § 34c Abs. 5 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 der Vorschrift besonders schwierig ist. Die Norm räumt insoweit den Finanzbehörden in verfassungskonformer Weise einen Ermessensspielraum ein und stellt einen Auffangtatbestand für diejenigen Fälle dar, in denen die Regelungen in den vorhergehenden Normabsätzen im konkreten Einzelfall nicht zu sachgerechten, außenwirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19.04.1978 - 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, BStBl II 1978, 548; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.1987 - VIII R 297/82, BFHE 151, 25, BStBl II 1988, 139; vom 14.06.1991 - VI R 185/87, BFHE 165, 208, BStBl II 1991, 926). Die nach § 34c Abs. 5 EStG erforderliche "volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit" liegt danach nur dann vor, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient. Vor diesem Hintergrund dient der ATE, soweit er gestützt auf § 34c Abs. 5 EStG die Möglichkeit eines Erlasses von Einkommensteuer durch die Finanzverwaltung schafft, in erster Linie der Förderung der deutschen Exportwirtschaft (Senatsbeschluss vom 08.12.2010 - I B 98/10, BFH/NV 2011, 596).
- 10 2. Soweit die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer nach dem ATE ganz oder zum Teil erlassen werden soll, ist darüber verfahrensrechtlich nicht im Steuerfestsetzungsverfahren oder im Rahmen der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, sondern durch einen eigenständigen Bescheid zu entscheiden (Senatsurteil vom 25.04.2001 - I R 80/97, BFH/NV 2001, 1541). Auch wenn dieser Verwaltungsakt regelmäßig mit der Steuerfestsetzung verbunden wird, ändert das nichts daran, dass es sich hierbei um eine gesonderte Entscheidung handelt. Mit Blick auf die Steuerfestsetzung handelt es sich um einen Grundlagenbescheid, der eine Bindungswirkung auslöst, die ggf. nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO umzusetzen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 12.07.2012 - I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175 zum Antrag nach R 14 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 2005).
- 11 3. Im Gesetz bzw. im ATE ist insoweit allerdings nicht geregelt, innerhalb welcher zeitlicher Grenzen ein Antrag auf Steuererlass nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. den Regelungen des ATE gestellt werden kann.
- 12 a) Teilweise wird dazu die Auffassung vertreten, schon aus der Natur der Entscheidung nach § 34c Abs. 5 EStG als Grundlagenbescheid folge, dass der Erlass der Entscheidung zeitlich durch die Festsetzungsverjährung und nicht bereits durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung begrenzt werde (so etwa Weinschütz in Lademann, EStG, § 34c EStG Rz 137; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rz E 13; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 171; Blümich/Wagner, § 34c EStG Rz 115).
- 13 b) Demgegenüber wird aber geltend gemacht, Anträge auf Durchführung eines Erlassverfahrens nach § 34c Abs. 5 EStG könnten nicht mehr gestellt werden, wenn die Steuerfestsetzung bestandskräftig sei und nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe (Gosch, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1988, 136, 140; derselbe in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 34c Rz 35).
- 14 c) Der Senat schließt sich im Ergebnis der erstgenannten Auffassung an.
- 15 aa) Er geht hierbei davon aus, dass es sich bei § 34c Abs. 5 EStG um eine gegenüber den allgemeinen

Erlassregelungen in §§ 163 und 227 AO speziellere Regelung handelt (ebenso Gosch, DStZ 1988, 136, 137 ff.; Kuhn, a.a.O.; a.A. Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34c Rz E 3), die allerdings ggf. unter Rückgriff auf die genannten allgemeinen Regelungen auszufüllen ist.

- 16** bb) Äußert sich eine Verwaltungsvorschrift (hier: der ATE) zu einem nach allgemeinen Grundsätzen als Ermessenskriterium dienenden Punkt (hier: zum Zeitfaktor) nicht, so kann dies bedeuten, dass sie die Berücksichtigung des zeitlichen Elements generell ausschließen will. Sie kann aber auch so zu begreifen sein, dass sie sich auf die Nichtregelung beschränkt und die Lücke mit Hilfe der allgemeinen Grundsätze aufzufüllen ist (BFH-Urteil vom 21.07.2016 - X R 11/14, BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22). Die Gerichte dürfen dabei Verwaltungsanweisungen nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 13.01.2011 - V R 43/09, BFHE 233, 58, BStBl II 2011, 610; in BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22).
- 17** cc) Das FA versteht den ATE so, dass ein Antrag nur bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung gestellt werden kann. Dass das nicht zutreffend ist, ergibt sich aber bereits daraus, dass die Finanzverwaltung das Zeitmoment im ebenfalls auf § 34c Abs. 5 EStG gestützten Pauschalierungserlass (BMF-Schreiben vom 10.04.1984, BStBl I 1984, 252, Tz. 2) positiv dahingehend geregelt hat, dass der dortige Antrag gestellt werden kann, "solange die Steuerfestsetzung noch nicht unanfechtbar ist oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht". Daraus, dass der ATE eine entsprechende Regelung nicht enthält, lässt sich nur schließen, dass der Erlassgeber eine zeitliche Beschränkung der Antragstellung dort gerade nicht hat vornehmen wollen.
- 18** dd) Selbst wenn man aber den ATE als lückenhaft auffassen und ihn nach allgemeinen Grundsätzen ergänzen wollte, ergäbe sich nichts anderes: Nach hergebrachter Rechtsprechung zu § 163 AO ist ein Erlass nämlich auch dann möglich, wenn die Steuerfestsetzung bereits bestandskräftig ist (vgl. BFH-Urteile vom 17.06.2004 - IV R 9/02, BFH/NV 2004, 1505; in BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22). Dies gilt jedenfalls, soweit die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig ist und es dem Steuerpflichtigen nicht möglich oder nicht zumutbar war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit rechtzeitig zu wehren (BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1505, m.w.N.). Im Streitfall handelt es sich indessen nicht um eine fehlerhafte, sondern um eine zutreffende Steuerfestsetzung, weil die Begünstigungen nach dem ATE ausschließlich über das Billigkeitsverfahren, nicht aber isoliert im Rahmen des Festsetzungsverfahrens geltend gemacht werden können.
- 19** ee) Zwar kann im Rahmen der Ermessensentscheidung über die Billigkeitsmaßnahme der Zeitablauf auch als solcher berücksichtigt werden und er bildet insoweit einen selbständigen Grund für den Rechtsverlust, der neben die Verwirkung tritt und von dieser zu trennen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22, m.w.N.). Indessen tritt ein solcher Rechtsverlust aber nicht bereits vor dem Ablauf der Festsetzungsverjährung ein. Hierfür spricht, dass das Festsetzungsverfahren einerseits und das Billigkeitsverfahren andererseits zwei getrennte Verfahren sind und ein nach Eintritt der Bestandskraft ergangener Billigkeitserweis nach § 34c Abs. 5 EStG im Rahmen der Festsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nachträglich zu berücksichtigen ist.
- 20** 4. Das FG ist im Ergebnis von den vorstehenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat auch zutreffend einen Anspruch der Kläger auf die Gewährung des begehrten Billigkeitserlasses bejaht.
- 21** a) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen der Ziffern I bis IV des ATE vorliegen. Auch unter zeitlichen Gesichtspunkten war im Streitfall die Antragstellung nicht zu beanstanden, da bei Antragstellung noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.
- 22** b) Das FG hat auch zutreffend einen Anspruch der Kläger auf die begehrte Billigkeitsmaßnahme nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE bejaht, weil das Ermessen des FA im Streitfall auf Null reduziert ist. Sind sämtliche Voraussetzungen für den Ausspruch der begehrten Billigkeitsmaßnahme erfüllt, hat das FG die Finanzbehörde nach § 101 Satz 1 FGO zu verpflichten, die allein rechtmäßige Ermessensentscheidung vorzunehmen. Der ATE erzeugt insoweit als ermessensleitende Verwaltungsvorschrift unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes eine Selbstbindung der Finanzverwaltung dahingehend, dass sie in gleichgelagerten Fällen an die die Ermessensausübung regelnden Verwaltungsvorschriften gebunden ist. Im Streitfall sind mit dem FG keine Umstände ersichtlich, die es rechtfertigen würden, trotz des Vorliegens der Voraussetzungen des ATE diesen in der Sache nicht anzuwenden.
- 23** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.