

beurteilen, bei anderen Gemeinden dagegen die Einziehung der Gewerbesteuer noch mit den Grundsätzen der Billigkeit in Einklang zu bringen. Eine derartige Differenzierung kann nicht mehr als sachgerecht anerkannt werden. Auch im Rahmen eines durch § 131 Abs. 1 Satz 1 AO der Behörde eingeräumten Ermessensspielraumes muß aber die Ermessensentscheidung eine sachgerechte sein. Zwischengemeindliche Ungleichheiten bei der Gewerbesteuer sind zwar möglich und durch Art. 28 Abs. 2 GG gedeckt (vgl. BVerwGE 12, 140 [158]). Dabei kann es sich aber grundsätzlich nicht um das "ob", sondern allenfalls um das "wie" der Besteuerung handeln, wie dies z.B. bei der unterschiedlichen Höhe von Hebesätzen zutage tritt. Auch unterschiedliche Haushaltslagen der Gemeinden konnten in den Fällen der hier vorliegenden Art für eine ermessensgerechte Beurteilung dessen, was im Rahmen von Billigkeit und Gerechtigkeit liegt, nicht von Bedeutung sein, da alle Gemeinden gleichermaßen mit der dann eingetretenen Änderung der Rechtsprechung zu ihren Gunsten nicht hatten rechnen können.

In den Fällen wie denen des Ausgangsverfahrens konnte somit das den Gemeindebehörden für Entscheidungen über den Erlaß von Gewerbesteuer nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen im Sinne einer Ermessenseinengung (vgl. die Rechtsprechungshinweise bei Tipke-Kruse, aaO, § 2 StAnpG Anm. 4) nur in der Weise ermessensfehlerfrei

**GEMEINSAMER SENAT
DER OBERSTEN GERICHTSHÖFE DES BUNDES**

BESCHLUSS

GmS-OGB 4/70

in dem Rechtsstreit

der Stadt M[REDACTED]/L[REDACTED], vertreten durch den Magistrat,

Beklagten, Berufungsklägerin, Revisionsklägerin
und Anschlußrevisionsbeklagten,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt [REDACTED] in
[REDACTED], [REDACTED] -

g e g e n

den Bezirksdirektor Wolfgang L [REDACTED] in
M[REDACTED]/L[REDACTED], S[REDACTED]straße [REDACTED],

Kläger, Berufungsbeklagten, Revisionsbeklagten
und Anschlußrevisionskläger,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte [REDACTED] in [REDACTED]-
[REDACTED], [REDACTED] [REDACTED] und
Dr. [REDACTED] in [REDACTED], [REDACTED]-
[REDACTED] -

w e g e n Erlasses von Gewerbesteuer aus Billigkeitsgründen,

Beteiligter: Der Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht.

- 2 -

Der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe
des Bundes hat in der Sitzung vom 19. Oktober 1971
unter Mitwirkung

des Präsidenten des Bundesgerichtshofs Dr. Fischer
-als Vorsitzenden-,
des Präsidenten des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. v. Wallis,
des Präsidenten des Bundessozialgerichts
Prof. Dr. Wannagat,
des Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts
Dr. Zeidler,
des Vizepräsidenten des Bundesarbeitsgerichts
Dr. König,
des Senatspräsidenten beim Bundesverwaltungsgericht
Prof. Dr. Sendler,
des Bundesrichters beim Bundesfinanzhof Dr. Gräber,
des Bundesrichters beim Bundesverwaltungsgericht
Dr. Zehner,
des Bundesrichters beim Bundesfinanzhof Dr. Grimm,

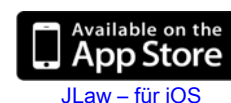
-mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche
Verhandlung-

beschlossen:

1. Die Entscheidung der Behörde gemäß § 131 Abs. 1 Satz 1 der Reichsabgabenordnung darüber, ob die Einziehung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre, ist von den Gerichten nach den für die Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen geltenden Grundsätzen zu prüfen. Der Maßstab der Billigkeit bestimmt Inhalt und Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens.
2. Es liegt nicht innerhalb des der Behörde zustehenden Ermessensspielraums, die Heranziehung eines Versicherungsgeneralagenten mit gemischter Tätigkeit zur Gewerbesteuer mit den aus verwaltender Tätigkeit erwirtschafteten Erträgen für die Jahre vor 1962 nicht als unbillig im Sinne des § 131 Abs. 1 Satz 1 der Reichsabgabenordnung anzusehen.



[JLaw – Gesetze und Urteile](#)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
[\(mobile App\)](#)



G r ü n d e

I.

Der Kläger (Steuerpflichtige) begehrt den Erlass von Gewerbesteuer 1960 und 1961. Er ist Bezirksdirektor zweier Versicherungsgesellschaften und wurde entsprechend der früheren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und Bundesfinanzhofs (BFH), von der auch noch die Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) 1958 ausgehen (Abschn. 11 Abs. 3), bis einschließlich 1959 nur mit etwaigen Umsätzen und Einkünften aus einer der Vermittlung von Versicherungsverträgen dienenden Tätigkeit zur Umsatzsteuer und Gewerbesteuer herangezogen, nicht dagegen mit seinen Umsätzen und Einkünften aus der sich mit der Verwaltung bestehender Verträge befassenden Tätigkeit. Nachdem der BFH durch das Urteil I 200/59 S vom 3. Oktober 1961 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Bd. 73 S. 827 --BFH 73, 827--, BStBl III 1961, 567) für die Gewerbesteuer und durch das Urteil V 133/59 U vom 12. April 1962 (BFH 74, 699, BStBl III 1962, 259) für die Umsatzsteuer unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung entschieden hatte, daß für die Frage der Selbständigkeit und damit der Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerpflicht eines Versicherungsvertreters die Art der entfalteten Tätigkeit nicht von entscheidender Bedeutung sei, setzte das Finanzamt (FA) für 1960 und 1961 die Gewerbesteuer-Meßbeträge auch unter Einbeziehung der Erträge aus der Verwaltungstätigkeit fest. Die Beklagte (Stadt) erließ daraufhin im Juli 1962 für 1960 und im Juni 1963 für 1961 entsprechende Gewerbesteuerbescheide.

Im Hinblick darauf, daß der Bundesminister der Finanzen (BdF) durch Erlass vom 5. April 1963 IV A/3-S 4235 A-22/63

für die Umsatzsteuer eine Billigkeitsregelung nach § 131 der Reichsabgabenordnung (AO) getroffen hatte, die dahin ging, zur Vermeidung unbilliger Härten die Grundsätze der geänderten BFH-Rechtsprechung erst für die Zeit ab 1. Januar 1962 anzuwenden (vgl. Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe B --Eildienst-- 1963 S. 189; Deutsches Steuerrecht 1962/63 S. 386), beantragte der Steuerpflichtige bei der Stadt, ihm die Gewerbesteuer für 1960 und 1961 nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO zu erlassen, da die Einziehung unbillig sei. Er brachte vor, wenn der BdF die Anwendung der Grundsätze der geänderten Rechtsprechung für die Zeit vor deren Bekanntwerden hinsichtlich der Umsatzsteuer für unbillig erachte, dann dürfe die Stadt hinsichtlich der Gewerbesteuer keinen anderen Standpunkt einnehmen.

Die Stadt lehnte einen Erlaß bzw. eine Erstattung der inzwischen bezahlten Gewerbesteuer ab. Auf die Klage hob das Verwaltungsgericht (VG) die einen Steuererlaß ablehnenden Bescheide der Stadt auf. Der Hessische Verwaltungsgerichtshof (VGH) wies durch das Urteil vom 4. November 1965 (Deutsche Gemeindesteuerzeitung 1966 S. 132 = Kommunale Steuerzeitung 1966 S. 185) die Berufung der Stadt zurück und verpflichtete diese, dem Kläger einen Bescheid nach § 131 AO unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu erteilen. Der VGH sah in dem Begriff "unbillig" in § 131 Abs. 1 Satz 1 AO einen unbestimmten Rechtsbegriff, der in vollem Umfang der Nachprüfung durch die Gerichte unterliege, und bejahte das Vorliegen einer unbilligen Härte. Zur Begründung führte er aus, der Steuerpflichtige habe damit rechnen können, daß bei gleichbleibenden gesetzlichen Vorschriften keine Änderung der

Rechtsanwendung für solche Erhebungszeiträume eintreten könne, die bereits in der Vergangenheit lägen. Erst durch das als Grundsatzentscheidung bezeichnete Urteil des BFH vom 3. Oktober 1961 sei festgestellt worden, daß der Generalvertreter mit seiner gesamten Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des Gewerbesteuerrechts anzusehen sei. Bei Veröffentlichung dieses Urteils im Dezember 1961 seien die steuerrechtlich erheblichen Fakten bereits abgeschlossen gewesen. Nach einem allgemeinen Rechtsgrundsatz sei aber ein abgeschlossenes Ereignis nach dem Recht zu beurteilen, das zur Zeit des Ereignisses maßgebend gewesen sei. Die Rückwirkung belastender Gesetze sei aus rechtsstaatlichen Erwägungen grundsätzlich nicht zulässig. Dieser in der Rechtsprechung entwickelte Rechtsgedanke müsse auch für den Fall gelten, daß eine auf der Auslegung gesetzlicher Vorschriften durch die höchsten Gerichte beruhende Verwaltungspraxis durch eine Änderung der Rechtsprechung für bereits abgeschlossene Tatbestände zu Belastungen führe, die der Staatsbürger nicht habe voraussehen und auf die er sich nicht mehr habe einrichten können. Dies sei bei dem Steuerpflichtigen infolge der Berechnung des Gewerbeertrags auch aus der verwaltenden Tätigkeit der Fall.

In dem Verfahren über die wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision der Beklagten möchte der VII. Senat des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) mit dem Berufungsgericht davon ausgehen, daß "unbillig" in § 131 Abs. 1 Satz 1 AO ein von den Gerichten voll nachprüfbarer unbestimmter Rechtsbegriff sei, und er möchte, wenn das zuträfe, im Rahmen seines Rechtes und seiner Pflicht zur vollen Nachprüfung im Streitfall das Vorliegen

einer Unbilligkeit bejahen. Hieran, so führt der Senat aus, sehe er sich jedoch durch das Urteil des IV. Senats des BFH IV 139/65 U vom 7. Oktober 1965 (BFH 83, 555, BStBl III 1965, 700) gehindert, das in einem gleichgelagerten Fall ausdrücklich auf das Urteil des VII. Senats des BFH VII 51/61 S vom 8. Mai 1962 (BFH 75, 59, BStBl III 1962, 290) Bezug genommen habe und davon ausgegangen sei, daß die Behörde bei der Beurteilung des in § 131 AO verwendeten Begriffs "unbillig" einen Spielraum habe, so daß die Gerichte nur prüfen könnten, ob die Auslegung der Verwaltung sich innerhalb dieses Spielraumes halte und damit rechtlich vertretbar sei. Hiervon wolle er, der VII. Senat des BVerwG, bei der von ihm beabsichtigten, aus der vollen gerichtlichen Nachprüfbarkeit des Begriffes "unbillig" sich ergebenden Entscheidung abweichen, so daß eine Entscheidung des gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes (GmS) nach § 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes (Rechtsprechungseinheitgesetz --RsprEinhG--) vom 19. Juni 1968 (Bundesgesetzblatt I S. 661 --BGBl I, 661--) veranlaßt sei. Entscheide der gemeinsame Senat im Sinne des VII. Senats des BVerwG, so könne dieser das Vorliegen einer Unbilligkeit bejahen, ohne daß es noch darauf ankäme, ob die im BFH-Urteil IV 139/65 U des weiteren vertretene Auffassung zutreffe, daß die Behörde mit der Ablehnung eines Gewerbesteuererlasses in einem gleichgelagerten Fall sich noch innerhalb des ihr nach der Meinung des BFH eingeräumten Spielraumes halte. Von dieser Auffassung würde allerdings der VII. Senat des BVerwG ebenfalls abweichen wollen, wenn er auf Grund der Entscheidung des Gemeinsamen Senats davon ausgehen müsse, daß ein solcher Beurteilungsspielraum der Behörde bestehe. Dann sei auch

insoweit eine Entscheidung des Gemeinsamen Senats nach § 2 Abs. 1 RsprEinhG veranlaßt.

Der VII. Senat des BVerwG setzte daher das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus und legte dem Gemeinsamen Senat gemäß § 11 Abs. 1 RsprEinhG die Rechtsfragen zur Entscheidung vor,

1. ob die Auslegung des Begriffs "unbillig" in § 131 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung durch die Behörde in vollem Umfange gerichtlich nachprüfbar ist,
2. falls die Frage zu 1. verneint werden sollte, ob es innerhalb eines der Behörde zukommenden Beurteilungsspielraumes liegt, die Heranziehung eines Versicherungsgeneralagenten mit gemischter Tätigkeit zur Gewerbesteuer mit den aus verwaltender Tätigkeit erwirtschafteten Erträgen für die Jahre vor 1962 nicht als unbillig im Sinne des § 131 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung anzusehen.

II.

1. Der Gemeinsame Senat hatte zunächst über die Frage seiner Besetzung zu entscheiden. Nach § 3 RsprEinhG gehören dem Gemeinsamen Senat neben den Präsidenten der obersten Gerichtshöfe des Bundes die Präsidenten und je ein weiterer Richter der beteiligten Senate an. Es ergab sich die Frage, welcher Senat des BFH als beteiligter Senat (§ 4 RsprEinhG) anzusehen sei, da der Gemeinsame Senat die Bezeichnung der

abweichenden Entscheidung im Vorlagebeschluß nicht für maßgeblich hielt. Hinsichtlich der Vorlegungsfrage 2 konnte eindeutig nur der IV. Senat des BFH beteiligter Senat sein, da nur er über diese Frage bislang entschieden hatte, und zwar in dem vom vorlegenden Senat angeführten Urteil IV 139/65 U. Über die Vorlegungsfrage 1 haben dagegen sämtliche Senate des BFH ständig zu entscheiden und auch entschieden, und es stand fest, daß die zeitlich letzte abweichende Entscheidung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 RsprEinhG), wie immer man diesen Begriff auch verstehen will (letzte Entscheidung vor Erlaß des Vorlegungsbeschlusses, letzte Entscheidung vor Eingang des Vorlegungsbeschlusses beim Gemeinsamen Senat oder letzte Entscheidung vor der Entscheidung des Gemeinsamen Senats), jedenfalls nicht vom IV. Senat des BFH gefällt worden war. Der Gemeinsame Senat hält es nicht für zulässig, von einer Beteiligung des IV. Senats des BFH deshalb auszugehen, weil dieser bei einer Umkehrung der Reihenfolge der Vorlegungsfragen allein als beteiligter Senat in Betracht kommen könnte. Auch hält es der Gemeinsame Senat für möglich, daß bei der Vorlage mehrerer Rechtsfragen, auch wenn es sich hierbei um Haupt- und Eventualfragen handelt, die Beteiligung verschiedener Senate desselben obersten Gerichtshofes --nach verfahrensmäßiger Trennung der einzelnen Fragen-- in Betracht kommt, wie das in den Fällen zwingend erscheint, in denen mehrere vorgelegte Fragen Abweichungen von verschiedenen obersten Gerichtshöfen betreffen. Der Gemeinsame Senat sieht gleichwohl den IV. Senat des BFH als beteiligten Senat deshalb an, weil dieser Senat als einziger im Urteil IV 139/65 U über beide Vorlegungsfragen entschieden hat und diese Fragen in einem derart engen sachlichen Zusammenhang

stehen, daß der Umstand, daß über die Vorlegungsfrage 1 später noch andere Senate des BFH im gleichen Sinne entschieden haben, demgegenüber zurücktreten muß. Eine Beteiligung des IV. Senats des BFH scheidet auch nicht etwa deshalb aus, weil er seine Entscheidung vom 7. Oktober 1965 noch als Senat eines "oberen Bundesgerichtes" erlassen hat (vgl. die folgende Ziffer 2.).

2. Die Vorlage ist auch hinsichtlich der Frage 2, bei der nur eine Abweichung vom BFH-Urteil IV 139/65 U in Betracht kommt, zulässig. Entgegen Mattern (Der Betriebs-Berater 1969 S. 1338) und in Übereinstimmung mit der im Vorlagebeschluß und auch vom Bundessozialgericht --BSG-- (vgl. Beschluß vom 28. August 1970 --3 RK 55/67, Monatsschrift für Deutsches Recht 1971 S. 79--) vertretenen Auffassung hält der Gemeinsame Senat eine Vorlage an ihn nach § 2 Abs. 1, § 11 Abs. 1 RsprEinhG auch dann für zulässig und damit für erforderlich, wenn ein oberster Gerichtshof des Bundes von einer Entscheidung eines anderen obersten Gerichtshofes des Bundes aus einer Zeit abweichen will, in der dieser noch die Bezeichnung "oberes Bundesgericht" trug (vor Inkrafttreten des Sechzehnten Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 18. Juni 1968, BGBl I, 657). Die Umbenennung durch dieses Gesetz hatte keine Neuerrichtung der obersten Gerichtshöfe zur Folge. Bei einer anderen Auslegung würde das mit dem RsprEinhG verfolgte Ziel der Wahrung einer einheitlichen Rechtsprechung für eine geraume Übergangszeit nicht erfüllt werden können, was, wie der vorlegende Senat mit Recht betont, dem Willen des Gesetzgebers nicht entspricht.

Die Vorlage wegen Abweichung vom BFH-Urteil IV 139/65 U ist auch nicht deshalb unzulässig, weil diese Entscheidung

vor dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung (FGO) als sog. "U-Urteil" ergangen, also nicht nach § 64 AO a.F. veröffentlicht worden ist, so daß nach der Übergangsregelung in § 184 Abs. 2 Nr. 5 FGO ein anderer Senat des BFH, ohne den Großen Senat des BFH anrufen zu müssen, abweichend hätte entscheiden können. Die Voraussetzungen für die Anrufung des Gemeinsamen Senats sind in § 2 RsprEinhG abschließend geregelt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so muß die umstrittene Rechtsfrage dem Gemeinsamen Senat zur Entscheidung vorgelegt werden, ohne daß es darauf ankommen kann, inwieweit innerhalb des obersten Gerichtshofes, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, ein Divergenzverbot besteht.

III.

Der Gemeinsame Senat bejaht die Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Fragen und anerkennt im vorliegenden Falle die Dispositionsbefugnis des vorlegenden Senats, die Reihenfolge der gestellten Fragen zu bestimmen, zumal die Frage 1 die umfassendere und in der Rechtsprechung häufiger vorkommende Frage ist, die einer Entscheidung bedarf, während das hinsichtlich der auf einen Einzelfall abstellenden Frage 2 nicht in diesem Maße der Fall ist.

Der Gemeinsame Senat beantwortet daher zunächst die Vorlegungsfrage 1, die er verneint.

1. § 131 Abs. 1 Satz 1 AO in der Fassung des Art. 17 Nr. 5 des Steueränderungsgesetzes 1961 (StÄndG 1961) vom 13. Juli 1961 (BGBl I, 981, BStBl I, 444) lautet:

Im Einzelfall können Steuern und sonstige Geldleistungen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre; unter der gleichen Voraussetzung können bereits entrichtete Steuern und sonstige Geldleistungen erstattet oder angerechnet werden.

In der vorhergehenden, auf dem Gesetz zur Änderung von einzelnen Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 11. Juli 1953 (BGBl I, 511, BStBl I, 262) beruhenden Fassung lautete § 131 Abs. 1 Satz 1 AO:

Im Einzelfall können Steuern ganz oder zum Teil erlassen, erstattet oder angerechnet werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

Die Vorschrift geht zurück auf § 108 Abs. 1 Satz 1 AO 1919, der folgenden Wortlaut hatte:

Der Reichsminister der Finanzen kann für einzelne Fälle Steuern, deren Einziehung nach Lage der Sache unbillig wäre, ganz oder zum Teil erlassen oder in solchen Fällen die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern verfügen.

§ 131 AO gilt nach § 3 Abs. 3 Nr. 2 AO auch für Realsteuern, somit auch für die hier in Frage stehende Gewerbesteuer.

2. Wie der Regelungsinhalt des § 131 Abs. 1 Satz 1 AO rechtlich zu qualifizieren ist, hat heute, da sich die Anfechtung von Verwaltungsakten nicht mehr nach dem Enumerationsprinzip, sondern auf Grund von Generalklauseln vollzieht, vornehmlich Bedeutung für die Frage der gerichtlichen

Nachprüfung. Das zeigt die Entscheidungserheblichkeit der Vorlegungsfrage 1. § 131 AO ist eine Ausnahmegesetzvorschrift, die die Behörde dazu ermächtigt, zur Erreichung eines den Umständen des Einzelfalles gerecht werdenden Ergebnisses auf die Einziehung von Geldleistungen (im folgenden "Steuern" genannt) zu verzichten, die ohne diese Ermächtigung gemäß dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland --GG--) eingezogen werden müßten. Die Ermächtigung in § 131 Abs. 1 Satz 1 AO enthält eine Voraussetzung, nämlich die Unbilligkeit im Einzelfall, und eine Folge, nämlich die Möglichkeit, Steuern zu erlassen. Der Gemeinsame Senat geht davon aus, daß der Inhalt der Vorschrift nur im Zusammenhang beurteilt werden kann. Der Begriff "unbillig" kann somit nicht losgelöst davon gewürdigt werden, daß er ein "Können" der Behörde zur Folge hat. Es handelt sich hier um eine der sog. Koppelungsvorschriften, die insbesondere Anlaß gaben für die kaum noch überschaubaren Erörterungen in Schrifttum und Rechtsprechung über die Abgrenzung von Verwaltungsermessen und unbestimmtem Rechtsbegriff (vgl. statt vieler Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 9. Aufl. § 5; Bachof, Juristenzeitung 1955 S. 97 ff; Ule in Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, Gedächtnisschrift für Jellinek, S. 309 ff; Walter Schmidt, Gesetzesvollziehung durch Rechtsetzung, S. 149 ff; Meßmer, Steuer und Wirtschaft 1960 S. 171 ff, alle mit zahlreichen Hinweisen auf Schrifttum und Rechtsprechung). Auch im Zusammenhang mit der hier zu beurteilenden Vorschrift des § 131 AO reichen die Auffassungen von der sich an der "Kann"-Ermächtigung orientierenden reinen Ermessensentscheidung über die Annahme eines Mischtatbestandes mit Rechtsent-

scheidung und sog. Folgeermessen bis zur reinen Rechtsentscheidung, zu deren Abmilderung dann allerdings wieder die Lehre vom rechtlichen Beurteilungsspielraum oder von der rechtlichen Vertretbarkeit eingreift (vgl. z. B. Bachof und Ule, aaO). Hierdurch schließt sich, von dogmatischen Überlegungen abgesehen, nahezu wieder der Kreis zur reinen Ermessensentscheidung, da vom Ergebnis her, d. h. vom Grade der richterlichen Nachprüfbarkeit aus, zwischen dem sich in den gesetzlichen Grenzen haltenden Ermessensspielraum und dem sich bis zur Grenze des Vertretbaren ausdehnenden Beurteilungsspielraum ein für die gerichtliche Nachprüfbarkeit der Entscheidung bedeutsamer Unterschied kaum noch erkennbar ist (vgl. Geitmann, Bundesverfassungsgericht und "offene" Normen, Schriften zum Öffentlichen Recht Bd. 154 S. 56, mit weiteren Schrifttumsangaben, vgl. ferner noch das BVerwG selbst in Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts Bd. 4 S. 89 [92] --BVerwGE 4, 89 [92]--).

3. Der RFH und der BFH haben, von wenigen Entscheidungen abgesehen, § 131 Abs. 1 Satz 1 AO in ständiger Rechtsprechung als Ermessensvorschrift beurteilt und dementsprechend die auf dieser Vorschrift beruhenden Verwaltungsakte nur auf Ermessensfehler hin überprüft. Diese Rechtsprechung fand ihren vorläufigen Abschluß in den S-Urteilen des VII. Senats VII 51/61 S vom 8. Mai 1962 (aaO), und VII 22/62 S vom 19. Januar 1965 (BFH 81, 572, BStBl III 1965, 206), in denen der BFH sich mit der Kritik an seiner Rechtsprechung auseinandergesetzt und gleichwohl an ihr festgehalten hat. Daran ändert es nichts, daß im Urteil vom 8. Mai 1962 im Zusammenhang mit dem Begriff "unbillig" von einem

unbestimmten Rechtsbegriff und daß in beiden Entscheidungen von einem "Beurteilungsspielraum" die Rede ist. Beide Entscheidungen folgern aus der unlösbaren Verknüpfung der Auslegung des Begriffs "unbillig" mit der Ermessensausübung, daß zu § 131 AO ergangene Verwaltungsakte nur auf Ermessensfehler hin zu überprüfen sind.

In der Rechtsprechung der VG hat sich demgegenüber in zunehmendem Maße die jetzt vom vorlegenden Senat vertretene Auffassung durchgesetzt (vgl. den Vorlagebeschluß des BVerwG vom 13. Februar 1970, BVerwGE 35, 69 = Deutsches Verwaltungsblatt 1970 S. 543 --DVB1 1970, 543--), wonach der wertende Begriff "unbillig" als unbestimmter Rechtsbegriff zu beurteilen ist, hinsichtlich dessen Auslegung es nur eine richtige und damit gerichtlich voll nachprüfbare Entscheidung geben kann, so daß für einen Ermessensbereich nur noch das sog. Folgeermessen übrig bleibt.

4. Der Gemeinsame Senat verkennt nicht, daß der Begriff "unbillig" --für sich und dogmatisch betrachtet-- in die Kategorie der unbestimmten Rechtsbegriffe eingeordnet werden kann; von dieser rechtstheoretischen Möglichkeit ist auch der BFH mehrfach ausgegangen (vgl. die genannte Entscheidung VII 51/62 S. vom 8. Mai 1962, ferner den Beschluß Gr.S. 4/67 vom 4. Dezember 1967, BFH 90, 461, BStBl II 1968, 199 [202] betreffend "unbillige Härte" in § 69 FGO). Der Gemeinsame Senat ist jedoch der Auffassung, daß nicht für alle Vorschriften, in denen eine Verbindung zwischen einem unbestimmten, einer unmittelbaren Subsumtion nicht zugänglichen Begriff und einem "Können" der Behörde hergestellt ist, von vornherein auf Grund dogmatischer Überlegungen bestimmt und festgelegt werden kann, ob

es sich um eine Koppelung zwischen unbestimmtem Rechts-begriff und (sich daran anschließender) Ermessensausübung, oder ob es sich um die Ermächtigung zu einer Ermessensausübung handelt, die sich an dem unbestimmten Begriff zu orientieren hat. Der Gemeinsame Senat ist der Überzeugung, daß nur nach dem Sinn und Zweck der jeweiligen Vorschrift entschieden werden kann, ob sie in den Bereich der Ermessensbetätigung oder der Rechtsanwendung führt (ebenso Forsthoff, aaO, S. 89; vgl. auch Engisch, Einführung in das juristische Denken, 3. Aufl. S. 118).

5. Bei der Beurteilung des § 131 Abs. 1 Satz 1 AO geht der Gemeinsame Senat von folgenden Überlegungen aus: Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift zeigt, daß sie vom Gesetzgeber als Ermessensvorschrift konzipiert worden ist (vgl. auch die Materialien zu § 108 AO, 1919, Drucksache Nr. 1460 der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung --Nr. 759 der Drucksache--). Dementsprechend war auch bis zum Inkrafttreten des GG und der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 (vgl. hierzu Gutachten des BFH Gr.S. D 1/51 S vom 17. April 1951, BFH 55, 277, BStBl III 1951, 107) gegen die Ablehnung von Erlassanträgen gemäß § 131 AO kein gerichtlicher Rechtsschutz gegeben (vgl. Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs Bd. 19 S. 247 --RFH 19, 247--; Crisolli, Juristische Wochenschrift 1937 S. 2811). Es fragt sich, ob nach Einführung dieses gerichtlichen Rechtsschutzes auch gegenüber Ermessensentscheidungen (vgl. § 114 der Verwaltungsgerichtsordnung --VwGO--, § 102 FGO) darüber hinaus ein Strukturwandel dahingehend angenommen werden kann, daß aus dem ursprünglich als Ermessensbegriff

gemeinten Wort "unbillig" auch bei Beachtung des Zusammenhanges dieses Wortes mit dem übrigen Text des § 131 Abs. 1 Satz 1 AO ein Rechtsbegriff geworden ist (vgl. hierzu auch Forsthoff, aaO, S. 79 Fußnote 3). Der Gemeinsame Senat würde diese Folgerung nur für möglich halten, wenn dann auch tatsächlich noch Raum für ein Verwaltungsermessen verbleiben würde; denn ein völliger Wegfall des Ermessenselements in dieser als typische Ermessensvorschrift geschaffenen Bestimmung könnte mit dem Sinn und Zweck derselben nicht mehr in Übereinstimmung gebracht werden. Es ist im Schrifttum mehrfach darauf hingewiesen worden, daß die Verlagerung des Begriffes "unbillig" in den Tatbestand der Norm praktisch einer Ermessensbetätigung keinen Spielraum mehr lassen, also zu einer nahezu vollständigen Ermessensschrumpfung führen würde (vgl. Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 2. bis 4. Aufl., § 2 StAnpG Anm. 2, 26, mit weiteren Nachweisen). Der Gemeinsame Senat hält diesen Hinweis für zutreffend. Wäre jede auf Grund des § 131 Abs. 1 Satz 1 AO ergangene Verwaltungsentscheidung in bezug auf einen unbestimmten Rechtsbegriff "unbillig" gerichtlich voll überprüfbar, so gäbe es in der Tat nur eine einzige richtige Entscheidung, nämlich die der Billigkeit entsprechende. Jede andere Entscheidung wäre unbillig. Für eine Ermessensbetätigung wäre kein Raum mehr. Dabei könnte nicht zwischen einer Unbilligkeit dem Grunde und der Höhe nach unterschieden werden. Denn zu befinden wäre nicht nur über einen Erlaß an sich, sondern auch, wenn ein vollständiger Erlaß nicht in Betracht kommt, über einen Teilerlaß und dann naturgemäß auch darüber, welcher Teil der Steuerforderung erlassen werden soll. Hätte z. B. das FA hinsichtlich der Einziehung der vollen gesetzlichen Steuer eine Unbilligkeit bereits anerkannt und deshalb die Hälfte der Steuer

erlassen, so müßte das Gericht auch bei Anfechtung dieses Verwaltungsaktes wiederum prüfen und entscheiden, ob auch der Erlaß der Hälfte noch unbillig ist (und so fort). Der Gemeinsame Senat hält es bei dieser Auslegung nicht für möglich, daß die Verwaltung, wenn das Gericht die Unbilligkeit feststellt, gleichwohl noch nach ihrem freien Ermessen über die Gewährung eines Erlasses entscheiden kann (so offenbar die Entscheidungen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 5. Juli 1957 Z.2474/54 und Z.2607/55 Slg. Nr. 1680 [F] und 1681 [F], auf dessen Rechtsprechung Meßner, aaO, im Zusammenhang mit der hier zu entscheidenden Frage hingewiesen hat; vgl. auch Reeger-Stoll, Kommentar zur Österreichischen Bundesabgabenordnung, § 236 Anm. 6). Der Gemeinsame Senat sieht für die Frage eines etwa verbleibenden Ermessensspielraumes auch keinen Unterschied zwischen den Fällen einer sachlichen und denen einer persönlichen Unbilligkeit. Mag in den letztgenannten Fällen die Feststellung dessen, was billig und gerecht ist, schwieriger sein, das Verlangen nach Rechtsschutz ist hier deshalb keineswegs geringer, sondern vielfach dringlicher. Es könnte daher, wenn man "unbillig" als unbestimmten Rechtsbegriff nimmt, auch in den Fällen der persönlichen Unbilligkeit ein für eine Ermessensbetätigung der Behörde verbleibender Raum nicht mehr anerkannt werden.

6. Der Gemeinsame Senat geht mit dem BFH (vgl. die genannten S-Urteile des VII. Senats) davon aus, daß in § 131 Abs. 1 Satz 1 AO zwischen dem Begriff "unbillig" und der Folge "können" eine unlösbare Verbindung besteht. Eine solche Vorschrift kann nicht zum Zwecke der Auslegung in ihre Bestandteile zerrissen werden (vgl. auch Ehmke,

"Ermessen" und "unbestimmter Rechtsbegriff" im Verwaltungsrecht, Recht und Staat 1960, Heft 230/231 S. 28). Da aber bei der Unterstellung, daß der Begriff "unbillig" ein unbestimmter Rechtsbegriff sei, auch das "können" voll justitiabel wäre, und da dieses Ergebnis mit dem Sinn und Zweck der als Ermessensvorschrift konzipierten Bestimmung nicht zu vereinbaren ist, gelangt der Gemeinsame Senat zu dem Schluß, daß bei der Besonderheit der hier zu beurteilenden und in ihrem textlichen Zusammenhang zu würdigenden Norm der Begriff "unbillig" in den Ermessensbereich hineinragt und damit zugleich Inhalt und Grenzen der pflichtgemäßen Ermessensausübung bestimmt.

a) Die Besonderheit der Vorschrift sieht der Gemeinsame Senat einmal darin, daß sie sich an die Eingriffsverwaltung richtet, die jedoch hierdurch nicht zum Eingriff, sondern zum Gegenteil, nämlich zur Unterlassung des Eingriffs ermächtigt wird. Das bedeutet zunächst, daß dann, wenn die Behörde von der Ermächtigung keinen Gebrauch macht, die vom Steuergesetzgeber gewollte Folge eintritt, nämlich die Einziehung der Steuer entsprechend dem verwirklichten Steuertatbestand. Beurteilt man die Vorschrift von dieser Seite, so handelt es sich darum, ob es der Behörde erlaubt sein kann, nach ihrem Ermessen den Steuertatbestand zu korrigieren, was nach § 131 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO sogar schon bei der Steuerfestsetzung geschehen kann. Diese Frage bedarf jedoch unter dem bei der Beantwortung der Vorlegungsfrage allein entscheidenden Gesichtspunkt der gerichtlichen Nachprüfung der Verwaltungsentscheidung keiner Erörterung, da Verwaltungsakte, mit denen die Behörde unbefugt Steuern erlassen hat, in der Regel entweder mangels Beschwer nicht zur gerichtlichen

Entscheidung gelangen, oder aber jedenfalls nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden können (wegen der ausnahmsweise gegebenen Überprüfungsmöglichkeit bei sog. Anpassungsregelungen vgl. unten IV Nr. 2). Bei den hier in Betracht kommenden Fällen kann es sich somit grundsätzlich immer nur darum handeln, ob der Behörde zum Vorwurf gemacht werden kann, daß sie am gesetzlichen Steuertatbestand und seinen Folgen festgehalten hat. Es ist aber nach rechtsstaatlichen Grundsätzen ein Unterschied, ob der Verwaltung nach ihrem Ermessen ein Eingriff gestattet wird oder ob sie nach pflichtgemäßem Ermessen von einem gesetzlich vorgesehenen Eingriff Abstand nehmen kann (vgl. hierzu Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts Bd. 9 S. 137 --BVerfGE 9, 137--).

b) Eine weitere Besonderheit der zu beurteilenden Vorschrift liegt darin, daß sie mit dem Wort "unbillig" den Begriff der Billigkeit anspricht, dem --im Steuerrecht sogar nach einer ausdrücklichen Anweisung des Gesetzgebers (§ 2 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes --StAnpG--)-- gerade im Bereich der Ermessensentscheidungen überragende Bedeutung zukommt. Der Gemeinsame Senat hält es nicht für richtig, von zwei verschiedenen Begriffen der Billigkeit auszugehen, je nachdem, ob man den Anlaß oder den Inhalt der auf Grund von § 131 Abs. 1 Satz 1 AO ergangenen Verwaltungsentscheidung am Maßstab der Billigkeit mißt. Sind Gesichtspunkte der Billigkeit sowohl für das "ob" als auch für das "wie" des Verwaltungsaktes maßgeblich, so ist die theoretisch mögliche Unterscheidung zwischen einer die äußeren Grenzen absteckenden und einer die innere Grenze der Entscheidung bildenden Billigkeit nicht zwingend. Da ein und demselben Begriff nicht ohne

Zwang verschiedene Bedeutungen beizumessen sind, geht der Gemeinsame Senat von einem einheitlichen Begriff der Billigkeit aus. Aus diesem einheitlichen Begriff der Billigkeit folgt eine unlösbare Verzahnung zwischen Voraussetzung und Inhalt des nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO ergehenden Verwaltungsaktes (vgl. auch Ehmke, aaO, S. 46), der sich als eine einheitliche Ermessensentscheidung darstellt, wie sie die gesetzliche Regelung in anderen Fällen durch den Begriff des billigen Ermessens (vgl. etwa § 315 BGB und dazu BAG NJW 1962, 268, 269/70; BGH, Betriebsberater 1971, 1175/1176; ferner § 640 Abs. 2 RVO, dazu BGHZ 57, 96, 99) zum Ausdruck bringt.

7. Der Gegensatz zwischen der Auffassung des vorliegenden Senats, der eine Aufspaltung der zu beurteilenden Vorschrift in den unbestimmten Rechtsbegriff (unbillig) und das Folgeermessen (können) vornimmt, und der Auffassung des BFH, der von einer einheitlichen Ermessensvorschrift ausgeht, bemißt sich nach dem Grade der gerichtlichen Nachprüfbarkeit. Für den Steuerbürger, auf dessen Rechtsschutz es hier allein ankommt, spielt es jedoch im Ergebnis keine entscheidende Rolle, ob sich der gerichtliche Rechtsschutz stufenweise vollzieht, indem zunächst die Voraussetzungen und dann ggfl. der Inhalt der Verwaltungsentscheidung an den Grundsätzen der Billigkeit gemessen werden, oder ob einheitlich geprüft wird, ob der Verwaltungsakt insgesamt diesen Grundsätzen entspricht. Da jedoch jedes Verwaltungsermessen in der Regel an der Grenze der Unbilligkeit endet --auch die allgemeine Verwaltungsrechtslehre bedient sich hier der gesetzlichen Vorschrift des § 2 Abs. 2 StAnpG (vgl. Fritz Werner, Zum Verhältnis von gesetzlichen Generalklauseln und Richterrecht, 1966 S. 11; Merk, Deutsches Verwaltungsrecht, S. 797)--, ergibt sich

auch bei Qualifizierung des § 131 AO als Ermessensvorschrift eine weitgehende Nachprüfbarkeit. Diese ist möglich anhand der von der Behörde für ihr Handeln gegebenen Begründung, die erforderlich ist (vgl. Eyermann-Fröhler, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 5. Aufl., § 114 Anm. 6; Tipke-Kruse, aaO, § 131 AO Anm. 33) und die sich, worauf für das Abgabenrecht § 2 Abs. 2 StAnpG wieder besonders hinweist, mit der Frage der Billigkeit auseinanderzusetzen hat. Hiervon ausgehend macht es dann vom Ergebnis her keinen bedeutsamen Unterschied, ob der Rechtsschutz dadurch erlangt wird, daß die VG zwar von einer Ermessensentscheidung ausgehen, diese aber auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundsätzen der Billigkeit überprüfen, oder dadurch, daß die Gerichte zwar von einer Rechtsentscheidung ausgehen, zur Vermeidung einer "uferlosen" Kontrolle der Verwaltung sich aber auf eine "taktvolle und behutsame Rechtskontrolle" beschränken (so Rupp, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, S. 212; ähnlich Franssen in seiner Anmerkung zum Vorlagebeschluß des BVerwG in Juristenzeitung 1971, S. 226; ferner Schmidt-Salzer, Der Beurteilungsspielraum der Verwaltungsbehörden, S. 76, 92). Berühren sich somit im Ergebnis die verschiedenen Auffassungen, so verdient doch die in der reinen Ermessensentscheidung den Vorzug, weil sie die Gerichte nicht dazu zwingt, im Rahmen des § 131 AO, der einen der Verwaltung eigenen Funktionsbereich bestimmt, an die Stelle der Exekutive zu treten und statt ihrer zu entscheiden.

8. Das Ergebnis, daß die Bestimmung des § 131 Abs. 1 Satz 1 AO eine einheitliche Ermessensvorschrift darstellt, erscheint dem Gemeinsamen Senat auch verfassungsrechtlich unbedenklich. Davon, daß der Exekutive ein nicht bis zum

letzten gerichtlich nachprüfbarer Ermessensbereich zugewiesen werden kann, ist der Gesetzgeber auch im Geltungsbereich des GG ausgegangen. Andernfalls wären die Vorschriften der §§ 114 VwGO, 102 FGO nicht verständlich. Gerade da, wo nicht logische Subsumtion, sondern das an den Umständen des Einzelfalles orientierte Billigkeitsempfinden für die Entscheidung maßgeblich ist, zeigt das Ermessen, das nicht stets nur vom Zerrbild seines Mißbrauchs her gesehen werden darf, seine "großartige Seite" (vgl. Maunz-Dürig, Grundgesetz, Art. 20 Rdnr. 91), indem es den Einzug der Einzelfallgerechtigkeit in das zwingende Recht ermöglicht. Ein Verstoß gegen die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG (so Paulick, Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A 1968 S. 240 [243]) kann hierin nicht erblickt werden. Der Rechtsschutz ist auch bei Ermessensentscheidungen dadurch garantiert, daß diese auf Verlangen des Betroffenen von den Gerichten auf Ermessensfehler und damit auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüft werden können und müssen (vgl. das genannte Urteil des BFH VII 22/62 S vom 19. Januar 1965; ferner auch, soweit das BVerwG einen Spielraum der Verwaltung anerkennt, das Urteil des vorlegenden Senats BVerwGE 8, 272 [274]).

Das BVerfG hat in mehreren Entscheidungen auf § 131 AO und die durch diese Vorschrift gegebene Möglichkeit eines Billigkeitserlasses hingewiesen, ohne gegen die Rechtsprechung des BFH zu dieser Vorschrift verfassungsrechtliche Bedenken zu erheben (vgl. die bei Weber-Fas, Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht, im Gesetzesregister zu § 131 AO bezeichneten Entscheidungsstellen). In der Entscheidung vom 21. Februar 1961 --1 BvR 314/60-- (BVerfGE 12, 180) hatte sich das BVerfG mit der Frage

eines Billigkeitserlasses auf Grund einer im Regelungsbereich des § 131 AO gelegenen Verwaltungsanordnung zu befassen und hierbei ausgeführt (aaO, S. 194), bei der Billigkeitsmaßnahme sei "für die Regelung der objektiven Erlaßvoraussetzungen und Erlaßmaßstäbe ein verhältnismäßig weiter Ermessensspielraum gegeben" (Hervorhebung nur hier). Auch in der Entscheidung vom 12. November 1958 (BVerfGE 8, 274 [326]) hat das BVerfG es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen für vereinbar gehalten, den Verwaltungsbehörden einen gewissen Ermessensspielraum einzuräumen (vgl. auch BVerfGE 9, 137 [149], und Müller, Die Öffentliche Verwaltung 1969 S. 119 ff).

IV.

Die für den Fall der Verneinung der Vorlegungsfrage 1 gestellte Vorlegungsfrage 2 wird vom Gemeinsamen Senat verneint.

1. Das BFH-Urteil I 200/59 S vom 3. Oktober 1961 (aaO) hatte dadurch, daß es unter Abkehr von der früheren Auffassung die Versicherungsgeneralvertreter mit gemischter Tätigkeit nunmehr mit ihren gesamten Einkünften aus dieser Tätigkeit zur Gewerbesteuer heranzog, eine steuerliche Mehrbelastung dieser Berufsgruppe zur Folge, mit der jedenfalls nach den GewStR bis zur Änderung des Abschn. 11 Abs. 3 durch die Verwaltungsvorschrift vom 20. Juni 1962 --Gewerbesteuer-Ergänzungsrichtlinien 1961-- (Bundesanzeiger Nr. 119 vom 28. Juni 1962, BStBl I 1962, 874) nicht gerechnet zu werden brauchte. Die Frage, ob diese Mehrbelastung, wie dies auch im vorliegenden Aus-

gangsverfahren geschehen ist, dem Steuerpflichtigen schon für Veranlagungszeiträume auferlegt werden konnte, die bei Bekanntgabe des Urteils vom 3. Oktober 1961 vollständig oder nahezu vollständig abgeschlossen waren, ist im Schrifttum zum Teil unter dem Gesichtspunkt der Problematik rückwirkend belastender Gesetze gesehen worden (vgl. Kloepfer, Steuer und Wirtschaft 1971 S. 277 [282]; Söhn, Finanz-Rundschau 1971 S. 222 [224]; s. ferner die Hinweise im Vorlagebeschluß BVerwGE 35, 69 [79]). Einer Gleichstellung der "rückwirkenden" Anwendung einer verschärften Rechtsprechung mit der Rückwirkung belastender Gesetze wird mit dem Einwand begegnet, daß nur im letztgenannten Falle die Rechtsposition des Bürgers nachträglich zu dessen Nachteil geändert werde, während bei der Änderung der Rechtsprechung die Rechtslage lediglich auf Grund geläuterter Erkenntnis klargestellt werde (vgl. hierzu auch BVerfGE 18, 224 [240]), die Anwendung der Grundsätze dieser Rechtsprechung durch die Verwaltung auf noch nicht endgültig abgeschlossene Verfahren also lediglich aus der Gesetzesgebundenheit der Verwaltung folge.

Mit dem vorliegenden Senat geht auch der Gemeinsame Senat davon aus, daß es einer abschließenden Beantwortung dieser grundsätzlichen Fragen hier nicht bedarf. Sie betreffen primär die Rechtmäßigkeit der der streitigen Gewerbesteuerforderung zugrundeliegenden Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages, über die der vorlegende Senat nicht zu befinden hat. Sie spielen für die Entscheidung, ob die Ablehnung eines Erlasses der auf Grund der geänderten Rechtsprechung erhobenen Gewerbesteuer noch ermessensgerecht war, dann keine Rolle, wenn die Besonderheiten

des Falles zu dem Ergebnis führen, daß nur ein Erlaß dieser Steuern den Grundsätzen der Billigkeit entspricht, und jede andere Entscheidung nicht mehr als ermessensgerecht angesehen werden kann. Der Gemeinsame Senat ist insoweit mit dem vorlegenden Senat der Auffassung, daß hier entgegen dem BFH-Urteil IV 139/65 U, von dem der vorlegende Senat abweichen will, eine Ermessenseinengung dieser Art vorliegt.

2. Es ist zu beachten, daß das Ergebnis einer im Sinne einer Verschärfung geänderten Rechtsprechung sich in der Regel auch als eine Abweichung von einer bisherigen Verwaltungsübung darstellt, wie sich dies auch im vorliegenden Fall anhand der z. Z. der Rechtsprechungsänderung noch bestehenden Fassung des Abschn. 11 Abs. 3 GewStR zeigt. Unter diesem Blickwinkel hatte sich der BFH selbst schon mehrfach mit der Frage zu befassen, inwieweit hier Billigkeit Gesichtspunkte dazu führen können, für eine Übergangszeit die Folgen einer im Sinne einer Verschärfung geänderten Rechtsauffassung in Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung aufzufangen. Es handelt sich um die Rechtsprechung des BFH zu den sog. Anpassungs- oder Übergangsregelungen (vgl. z. B. die Entscheidungen I 39/57 U vom 14. August 1958, BFH 67, 354, BStBl III 1958, 409; VI 134/58 U vom 1. April 1960, BFH 70, 621, BStBl III 1960, 231; VI 241/64 vom 9. November 1966, BFH 87, 277, BStBl III 1967, 128; VI R 267/67 vom 23. Februar 1968, BFH 91, 538, BStBl II 1968, 409; IV R 170/67 vom 3. Dezember 1970, BFH 101, 373, BStBl II 1971, 321; vgl. z. B. auch die im Anschluß an das Organschaftsurteil I 280/63 vom 17. November 1966, BFH 87, 253, BStBl III 1967, 118 ergangenen Übergangsregelungen im

BStBl II 1967, 169 und 256). Derartige, von der Verwaltungsspitze auf Grund des § 131 Abs. 2 AO getroffene Regelungen dienen der Anpassung der Verwaltungspraxis an die geänderte Rechtsauffassung. Es soll im wesentlichen hierdurch erreicht werden, daß ein einzelner nicht deshalb anders (schlechter) gestellt wird, weil sein Fall z. B. erst nach Bekanntwerden einer geänderten Rechtsprechung entschieden wird, während u. U. die große Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen noch nach der bisherigen (günstigeren) Verwaltungspraxis behandelt wurde. Dazu kommen noch die Fälle, in denen zwar die Veranlagungen noch nicht durchgeführt sind, in denen aber die Mehrzahl der Steuerpflichtigen auf Grund der bisher als zutreffend angenommenen Rechtslage bereits disponiert hat. Die Rechtsprechung geht hier davon aus, daß solche Verwaltungsanordnungen in der Regel von der Ermächtigung des § 131 AO gedeckt und daher auch von den Steuergerichten zu beachten sind. In der Entscheidung VI 170/65 vom 16. August 1967 (BFH 89, 447, BStBl III 1967, 700), mit der die Rechtsprechung über die steuerliche Behandlung der Aussteuer geändert wurde, hat der BFH sogar selbst auf die Notwendigkeit einer aus Billigkeitsgründen nach § 131 AO zu treffenden Anpassungsregelung der Verwaltung hingewiesen (vgl. auch die noch weitergehenden Folgerungen, die der BFH für einen Sonderfall im Urteil IV 11/64 S vom 5. November 1964, BFH 80, 356, BStBl III 1964, 602, unter Abschn. VII Ziff. 2 der Entscheidung gezogen hat, mit der allerdings eine Verordnung für ungültig erklärt worden war). Der BFH hat indessen nicht automatisch jede als Anpassungsregelung auf § 131 AO gestützte Verwaltungsanordnung als auch für die Gerichte verbindlich anerkannt. Da er § 131 AO als eine Ermessensvorschrift

verstanden, hatte er folgerichtig hier ausnahmsweise auch einmal bei einer gewährten Billigkeitsmaßnahme zu prüfen, ob sie sich im Rahmen des vom Gesetz eingeräumten Ermessensspielraumes hielt, also zur Vermeidung einer sonst eintretenden Unbilligkeit getroffen worden war (vgl. die Urteile IV 56/63 vom 30. März 1966, BFH 86, 98, BStBl III 1966, 407, und IV R 110/68 vom 5. Dezember 1968, BFH 94, 246, BStBl II 1969, 136).

Hinsichtlich der steuerlichen Heranziehung der Versicherungsgeneralvertreter auch mit ihren Einnahmen aus verwaltender Tätigkeit hat für das Gebiet der Umsatzsteuer der BdF in dem eingangs genannten Erlaß vom 5. April 1963 eine derartige Übergangsregelung getroffen, wodurch die erweiterte steuerliche Heranziehung für die Zeit vor 1962 vermieden und, soweit die Heranziehung bereits rechtskräftig geschehen war, die Steuer nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO erlassen werden sollte. Es besteht kein Zweifel, daß für diese Regelung Billigkeitsgründe gegeben waren und daß dieselben Billigkeitsgründe auch eine gleichartige Übergangsregelung für das Gebiet der Gewerbesteuer getragen hätten. Eine solche wäre ermessensgerecht gewesen, konnte jedoch wegen der alleinigen Zuständigkeit der Gemeinden (vgl. Urteil des BFH I 101/60 S vom 9. Januar 1962, BFH 74, 641, BStBl III 1962, 238) von den Finanzministerien (mit Ausnahme der Finanzsenatoren) nicht getroffen werden (vgl. den gescheiterten Versuch des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen, Erlasse vom 18. Mai und 26. Juli 1962, Der Betriebs-Berater 1962 S. 753 und 993). Nachdem es aber im Rahmen billigen Ermessens lag, die Umsatzsteuer zu

erlassen, ist zu fragen, ob es bei im wesentlichen gleicher Sachlage noch ermessensgerecht sein konnte, einen Erlaß der Gewerbesteuer abzulehnen. Das muß hier verneint werden.

3. Der Gemeinsame Senat stimmt der Entscheidung des BFH IV 139/65 U, von der der vorlegende Senat abweichen will, insofern zu, als nicht jede Rechtsprechungsänderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen eine allgemeine Verpflichtung für die Verwaltungsbehörden auslöst, die Anwendung der geänderten Rechtsprechung für eine bestimmte Übergangszeit auszusetzen. Der hier zu beurteilende Fall weist jedoch erhebliche Besonderheiten auf. Die geänderte Rechtsprechung hatte eine große Breitenwirkung, indem sie eine ganze Berufsgruppe, nämlich alle Versicherungsgeneralagenten mit gemischter Tätigkeit, betraf. Sie wirkte sich gleichermaßen für die Umsatzsteuer wie für die Gewerbesteuer aus. Für die Umsatzsteuer wurde die Anwendung der geänderten Rechtsprechung für die Zeit vor 1962 nach pflichtgemäßem Ermessen als unbillig angesehen. Dieser Auffassung sind z. T. die kommunalen Spitzenverbände und auch eine Anzahl der Gemeinden selbst gefolgt. Unter diesen Umständen kann es nicht mehr in dem von den Grundsätzen der Billigkeit gleichermaßen bestimmten wie ausgefüllten Rahmen des nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO auszuübenden Ermessens liegen, wenn einzelne Gemeinden einen Gewerbesteuererlaß für die Zeit vor 1962 ablehnen. Denn die Freiheit der Ermessensentscheidung findet ihre Grenze an den übergeordneten Grundsätzen der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es kann bei einer Entscheidung nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO keinen an den

Grundsätzen der Billigkeit orientierten Ermessensspielraum im Sinne der Ausführungen dieser Entscheidung des Gemeinsamen Senats geben, der es zuließe, bei sachlich gleichen Tatbeständen die Einziehung der Umsatzsteuer und bei einem Teil der Gemeinden auch der Gewerbesteuer als unbillig zu beurteilen, bei anderen Gemeinden dagegen die Einziehung der Gewerbesteuer noch mit den Grundsätzen der Billigkeit in Einklang zu bringen. Eine derartige Differenzierung kann nicht mehr als sachgerecht anerkannt werden. Auch im Rahmen eines durch § 131 Abs. 1 Satz 1 AO der Behörde eingeräumten Ermessensspielraumes muß aber die Ermessensentscheidung eine sachgerechte sein. Zwischengemeindliche Ungleichheiten bei der Gewerbesteuer sind zwar möglich und durch Art. 28 Abs. 2 GG gedeckt (vgl. BVerwGE 12, 140 [158]). Dabei kann es sich aber grundsätzlich nicht um das "ob", sondern allenfalls um das "wie" der Besteuerung handeln, wie dies z. B. bei der unterschiedlichen Höhe von Hebesätzen zutage tritt. Auch unterschiedliche Haushaltslagen der Gemeinden konnten in den Fällen der hier vorliegenden Art für eine ermessensgerechte Beurteilung dessen, was im Rahmen von Billigkeit und Gerechtigkeit liegt, nicht von Bedeutung sein, da alle Gemeinden gleichermaßen mit der dann eingetretenen Änderung der Rechtsprechung zu ihren Gunsten nicht hatten rechnen können.

In den Fällen wie denen des Ausgangsverfahrens konnte somit das den Gemeindebehörden für Entscheidungen über den Erlaß von Gewerbesteuer nach § 131 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen im Sinne einer Ermessenseinengung (vgl. die Rechtsprechungshinweise bei Tipke-Kruse, aaO, § 2 StAnpG Anm. 4) nur in der Weise ermessensfehlerfrei ausgeübt werden,

daß die bei Versicherungsgeneralagenten auf die Erträge aus verwaltender Tätigkeit entfallende Gewerbesteuer für die Zeit vor 1962 erlassen wurde.

Dr. Fischer	Dr. v. Wallis	Dr. Wannagat
Dr. Zeidler	Dr. König	Dr. Sandler
		Dr. Gräber
Dr. Zehner	Dr. Grimm	