

# Beschluss vom 11. März 2011, V B 45/10

## Darlegungserfordernisse bei schwerwiegendem Rechtsfehler - Erlass bestandskräftig festgesetzter Steuern

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 116 Abs 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, AO § 162, AO § 227

vorgehend FG München, 08. Dezember 2009, Az: 3 K 1332/07

## Leitsätze

1. NV: Die bloße Behauptung eines erheblichen Rechtsfehlers reicht nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung darzulegen.
2. NV: Bestandskräftig festgesetzte Steuern sind nur dann im Billigkeitsverfahren zu erlassen, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig ist und es dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war, sich hiergegen in dem dafür vorgesehenen Festsetzungsverfahren zu wehren.
3. NV: Für die Feststellung einer offensichtlich und eindeutig unrichtigen Steuerfestsetzung kommt es auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung an.
4. NV: Im Rahmen eines Billigkeitserlasses nach § 227 AO entspricht es bei unanfechtbar gewordenen Steuerbescheiden der Entscheidung des Gesetzgebers, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit grundsätzlich den Vorrang haben soll vor dem Grundsatz der materiellen Gerechtigkeit im Einzelfall.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist unzulässig und durch Beschluss zu verwerfen (§ 116 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 2 Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO ist die Beschwerde zuzulassen, wenn die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert. Die Nichtzulassung kann mit der Beschwerde angefochten werden (§ 116 Abs. 1 FGO). In der Beschwerdebegründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO "dargelegt" werden (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Dies setzt voraus, dass der Beschwerdeführer das Vorliegen eines der Zulassungsgründe substantiiert und schlüssig vorträgt.
- 3 1. Die Revision ist nicht wegen eines schwerwiegenden Rechtsfehlers zuzulassen.
- 4 a) Eine Entscheidung des BFH ist zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich, wenn ein Rechtsfehler des Finanzgerichts (FG) zu einer "greifbar gesetzeswidrigen" Entscheidung geführt hat. Voraussetzung hierfür ist, dass die Entscheidung des FG derart fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Mai 2008 V B 160/07, BFH/NV 2008, 1544, m.w.N.). Davon ist nach ständiger Rechtsprechung insbesondere dann auszugehen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 8. Februar 2006 III B 128/04, BFH/NV 2006, 1116; vom 7. Juli 2005 IX B 13/05, BFH/NV 2005, 2031; vom 28. Juli 2003 V B 72/02, BFH/NV 2003, 1597). Unterhalb dieser Grenze liegende erhebliche Rechtsfehler reichen indes nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 2031).
- 5 b) Das Vorliegen eines derart schwerwiegenden (qualifizierten) Rechtsfehlers haben die Kläger nicht hinreichend dargelegt.

- 6** aa) Das FG ist in seiner Entscheidung von der ständigen Rechtsprechung des BFH ausgegangen, wonach bestandskräftig festgesetzte Steuern nur dann im Billigkeitsverfahren zu erlassen sind, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig ist und es dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war, sich hiergegen in dem dafür vorgesehenen Festsetzungsverfahren zu wehren (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 4. November 2009 VI B 60/08, BFH/NV 2010, 468, sowie BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 V R 45/06, BFH/NV 2008, 1889).
- 7** Ausgehend von dieser Rechtsprechung ist das FG zu dem rechtlich vertretbaren Ergebnis gelangt, dass diese Voraussetzungen nicht vorliegen, da die Steuerfestsetzungen weder offensichtlich und eindeutig falsch waren noch ersichtlich sei, dass es den Klägern unmöglich oder unzumutbar war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit der Steuerfestsetzungen rechtzeitig zu wehren. Soweit die Kläger dagegen vorbringen, die Rechtsbehelfsfristen seien nicht "schuldhaft" versäumt worden, wenden sie sich im Stile einer Revisionsbegründung lediglich gegen die vom FG vertretene Rechtsauffassung. Mit diesem Vorbringen können sie jedoch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren nicht gehört werden.
- 8** bb) Ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler wird auch nicht mit der Behauptung eines Verstoßes gegen Schätzgrundsätze und dem Vorliegen einer Strafschätzung dargelegt.
- 9** Da Streitgegenstand des FG-Urteils nicht eine im Schätzungswege ergangene Steuerfestsetzung nach § 162 der Abgabenordnung (AO), sondern ein Billigkeitserlass bei bestandskräftiger Steuerfestsetzung nach § 227 AO ist, kam es u.a. darauf an, ob die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig ist. Dies hat das FG in vertretbarer Weise verneint, weil die Steuerfestsetzungen auf einer im Wesentlichen korrekten Schätzung durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung anhand eines "inneren Betriebsvergleichs" beruhten. Dabei hat das FG die höchstrichterliche Rechtsprechung beachtet, wonach es für die Feststellung einer offensichtlich und eindeutig unrichtigen Steuerfestsetzung auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung und nicht auf einen späteren Zeitpunkt ankommt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1889). Ob die Steuerfestsetzung allein nach den mehrere Jahre später eingereichten Steuererklärungen als "Strafschätzung" erscheinen könnte, war daher schon nicht entscheidungserheblich.
- 10** cc) Ein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG ergibt sich auch nicht aus dem behaupteten Verstoß gegen ein bei Schätzungen zu beachtendes höchstrichterliches "Vernünftigkeit- und Verhältnismäßigkeitsgebot", wonach Fristenstrenge und überspannter Verschuldensbegriff nicht über der Rechtsrichtigkeit im Einzelfall stehen dürften. Im Rahmen eines Billigkeitserlasses nach § 227 AO entspricht es vielmehr der Entscheidung des Gesetzgebers, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit grundsätzlich den Vorrang haben soll vor dem Grundsatz der materiellen Gerechtigkeit im Einzelfall, wenn ein Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist. Diese Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers ist bei der Auslegung des § 227 AO zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, unter II.2.b cc).
- 11** 2. Die Revision kann auch nicht wegen der von den Klägern geltend gemachten Divergenz zugelassen werden.
- 12** a) Rügt der Beschwerdeführer eine Abweichung des angefochtenen FG-Urteils von Entscheidungen des BFH, so muss er tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen des BFH andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so eine Abweichung zu verdeutlichen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. Mai 2005 X B 149/04, BFH/NV 2005, 1618; vom 12. Juli 2002 XI B 152/01, BFH/NV 2002, 1484).
- 13** b) Soweit die Kläger zur Begründung einer Divergenz vortragen, das FG stütze seine Entscheidung auf den Rechtssatz, "dass es grundsätzlich im Wesen einer Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO liege, dass die durch eine Schätzung ermittelten Größen von den tatsächlichen Verhältnissen mehr oder weniger abweichen", handelt es sich um keine tragende (divergenzbegründende) Urteilserwägung, sondern um ein obiter dictum (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juli 1997 VII B 140/97, BFH/NV 1998, 60). Ausweislich der Urteilsgründe auf Seite 9 unter b) hat das FG die Ablehnung eines Erlasses der streitigen Steuern aus sachlichen Billigkeitsgründen deshalb als ermessensfehlerfrei erachtet, weil die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2001 weder offenkundig unrichtig noch die Kläger verhindert gewesen seien, gegen diese Bescheide mit dem Einspruch vorzugehen oder rechtzeitig den in ihren Steuererklärungen behaupteten tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Steuererklärungen abzugeben.
- 14** c) Darüber hinaus haben die Kläger auch nicht dargelegt, dass der dem Urteil des FG entnommene Rechtssatz im Widerspruch zu dem Rechtssatz aus dem BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 VI R 11/07 (BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933) und dem Urteil des FG München vom 26. März 2009 14 K 4667/06 steht, wonach die durch eine Schätzung gewonnenen Ergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein müssten. Es liegt vielmehr auf der

Hand, dass auch eine diese Grundsätze beachtende Schätzung bei Fehlen überprüfbarer Angaben mehr oder weniger von den tatsächlichen Verhältnissen abweichen kann.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)