

# Urteil vom 24. August 2011, I R 87/10

## Unbilligkeit wegen behördlichen Fehlverhaltens

BFH I. Senat

AO § 163, AO § 227, DBA USA Art 19 Abs 1 Buchst a

vorgehend FG München, 03. März 2010, Az: 5 K 3273/08

## Leitsätze

NV: Eine abweichende Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit kann auch in Betracht kommen, wenn der Steuerpflichtige durch eine objektiv unzutreffende Auskunft einer nicht steuerverwaltenden Behörde davon abgehalten wird, von einer gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit der Steuerfreiheit Gebrauch zu machen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit der Ablehnung einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren (1998 und 1999) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Klägerin, die seit 1981 als Angestellte des US-amerikanischen Konsulats in der Stadt X beschäftigt ist, ist gebürtige Deutsche. Nach der Eheschließung mit dem Kläger --einem italienischen Staatsangehörigen-- erwarb die Klägerin im Jahr 1991 auf ihren Antrag hin die italienische Staatsbürgerschaft. Ihrem Vorbringen zufolge hat sie danach von der Verwaltungsbehörde der Stadt X stets die Auskunft erhalten, mit dem Erwerb der italienischen Staatsbürgerschaft habe sie automatisch die deutsche Staatsangehörigkeit verloren. Entsprechendes sei auch in den Merkblättern des Bundesverwaltungsamts ausgeführt und vom Bayerischen Innenministerium noch im Januar 2000 vertreten worden. Nachdem die Klägerin nach ihren Angaben im Mai 2001 von dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) vom 29. September 1998 1 C 20/96 (BVerwGE 107, 223) erfahren hatte, wonach diese Rechtsauffassung unzutreffend ist, gab sie eine Verzichtserklärung ab und verlor die deutsche Staatsbürgerschaft durch Aushändigung der Verzichtsurkunde am 13. November 2001.
- 3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärte die Klägerin den vom amerikanischen Konsulat gezahlten Arbeitslohn --wie vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für die Veranlagungszeiträume bis 1997 akzeptiert-- unter Berufung auf das sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 19 Abs. 1 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) in der Fassung vor dem Änderungsprotokoll vom 1. Juni 2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) --DBA-USA 1989 a.F.-- nicht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, sondern gab diesen nur zum Zweck der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts an. Das FA hingegen bezog den Arbeitslohn für die Streitjahre in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ein, weil die Klägerin in diesem Zeitraum noch deutsche Staatsangehörige und deshalb das Kassenstaatsprinzip nach der Ausnahmeregelung in Art. 19 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. nicht anwendbar gewesen sei. Die beim Finanzgericht (FG) München gegen die Festsetzungsbescheide erhobenen Klageverfahren ruhen derzeit.
- 4 Die Kläger haben beim FA die abweichende Festsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre und für die Jahre 2000 und 2001 aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO) beantragt und berufen sich auf den Schutz ihres durch die Auskünfte mehrerer Behörden erzeugten Vertrauens in den Verlust der deutschen Staatsbürgerschaft der Klägerin bereits mit dem Erwerb der italienischen Staatsbürgerschaft im Jahr 1991. Das FA hat die Anträge abgelehnt. Die deswegen erhobene Klage hat das FG mit Urteil vom 4. März 2010 5 K 3273/08 abgewiesen. In Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 ist das FG-Urteil nach Zurückweisung der diesbezüglichen Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger durch den Senat in Rechtskraft erwachsen.

- 5 Soweit es die Streitjahre betrifft, ist das FG-Urteil Gegenstand der Revision, mit der die Kläger die Verletzung materiellen Rechts rügen.
- 6 Die Kläger beantragen, das FG-Urteil sowie den Bescheid des FA vom 7. November 2006 und die Einspruchsentscheidung vom 8. September 2008 aufzuheben und das FA zu verpflichten,
- 7 im Wege der Billigkeit die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in den Veranlagungszeiträumen 1998 und 1999 lediglich hinsichtlich des Progressionsvorbehalts in die Berechnung der Einkommensteuer einzubeziehen sowie diese nicht dem Solidaritätszuschlag zu unterwerfen,
- 8 hilfsweise das FA zu verpflichten, über den Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung vom 25. September 2006 unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des erkennenden Senats erneut zu entscheiden,
- 9 höchst hilfsweise, die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und der angefochtenen Bescheide, soweit die Streitjahre betroffen sind; das FA wird verpflichtet, insoweit unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut über die Anträge auf abweichende Steuerfestsetzungen zu entscheiden. Die Ablehnung der Anträge ist rechtswidrig, weil das FA nicht erschöpfend geprüft hat, ob die Einziehung der Einkommensteuer für die Streitjahre i.S. des § 163 AO unbillig ist.
- 12 1. Zu Recht haben FA und FG im Ausgangspunkt angenommen, dass die in den Streitjahren für die Tätigkeit im US-amerikanischen Konsulat bezogene Vergütung der Klägerin gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. der deutschen Besteuerung unterfiel, weil die Klägerin im Inland ansässig war und die Tätigkeit dort ausgeübt hat. Eine Steuerfreiheit in Deutschland nach dem abkommensrechtlichen Kassenstaatsprinzip war nicht gegeben, weil der diesbezügliche Tatbestand des Art. 19 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. deutsche Staatsangehörige ausdrücklich ausnimmt. Und die Klägerin war in den Streitjahren noch deutsche Staatsangehörige. Zwar hatte sie im Jahr 1991 die italienische Staatsangehörigkeit durch Antrag erworben; da sie aber ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland beibehalten hatte, hat sie dadurch nach der seinerzeitigen Rechtslage nicht "automatisch", d.h. ohne ausdrücklichen Verzicht, die deutsche Staatsangehörigkeit verloren (vgl. BVerwG-Urteil in BVerwGE 107, 223).
- 13 2. Die Ablehnung der Anträge auf abweichende Steuerfestsetzungen durch das FA ist ermessensfehlerhaft erfolgt.
- 14 a) Gemäß § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Vorschrift bezweckt, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. März 2000 IV R 3/99, BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372).
- 15 Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung, die von den Gerichten nur in den von § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603 --zur Vorgängerregelung des § 131 der Reichsabgabenordnung [RAO]--; BFH-Urteil vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; kritisch z.B. Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rz 10 i.V.m. § 227 AO Rz 24 f.). Nach dieser Vorschrift ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass des begehrten Verwaltungsakts aussprechen (§ 101 Satz 1 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Juli 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916, m.w.N.).

- 16** b) Im Streitfall liegt ein Ermessensmangel vor, weil das FA den Begriff der Unbilligkeit gemäß § 163 AO unzutreffend ausgelegt hat und sich infolgedessen des ihm ggf. zustehenden Ermessens nicht bewusst gewesen ist und ein Ermessen nicht ausgeübt hat (sog. Ermessensunterschreitung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372; vom 11. März 2004 VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579; Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 5 AO Rz 40). FG und FA haben zu Unrecht angenommen, die von den Klägern behaupteten unzutreffenden behördlichen Auskünfte über den vermeintlich "automatischen" Verlust der deutschen Staatsangehörigkeit mit dem Erwerb der italienischen Staatsangehörigkeit könnten grundsätzlich nicht i.S. des § 163 AO zu einer sachlichen Unbilligkeit der Steuerfestsetzung für die Streitjahre führen.
- 17** aa) Eine Unbilligkeit i.S. von § 163 AO kann in der Sache liegen oder ihren Grund in der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen haben (Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606). Die Kriterien hierfür sind im Regelungsbereich des § 163 AO die gleichen wie im Rahmen des § 227 AO, weil sich diese beiden Billigkeitsvorschriften im Wesentlichen nur in der Rechtsfolgenanordnung, nicht aber in den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen unterscheiden (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297).
- 18** In der wirtschaftlichen Situation der Kläger liegende (persönliche) Billigkeitsgründe sind im Streitfall nicht geltend gemacht und auch nicht erkennbar, so dass allein sachliche Unbilligkeit in Betracht kommt. Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --hätte er sie geregelt-- im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte oder wenn angenommen werden kann, dass die Festsetzung der Steuer den Wertungen des Gesetzgebers widerspricht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 26. Oktober 1972 I R 125/70, BFHE 108, 146, BStBl II 1973, 271, und in BFH/NV 2010, 606; BFH-Urteil vom 26. Mai 1994 IV R 51/93, BFHE 174, 482, BStBl II 1994, 833). Dies wiederum kann seinen Grund entweder in Gerechtigkeitsgesichtspunkten oder in einem Widerspruch zu dem der gesetzlichen Regelung zu Grunde liegenden Zweck haben. Zu den Gerechtigkeitspostulaten zählen u.a. die Grundsätze des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben (vgl. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 227 AO Rz 41, 42; Stöcker in Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 227 AO Rz 76, jeweils m.w.N.).
- 19** bb) FA und FG sind davon ausgegangen, ein etwaiges Vertrauen des Steuerpflichtigen auf Auskünfte nicht steuerverwaltender Behörden könnte prinzipiell nicht zu einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO führen (ebenso FG Berlin vom 5. August 1971 V 50/71, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1972, 74), weshalb eine Ermessensabwägung hier von vornherein ausscheidet. Dem ist nicht zu folgen.
- 20** Die Billigkeitsprüfung verlangt eine umfassende Berücksichtigung aller für den Einzelfall relevanten Normen und Umstände (vgl. BFH-Urteil in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297). Dazu kann ein für die Besteuerung ursächliches Fehlverhalten einer öffentlichen Stelle unabhängig davon gehören, ob es sich um eine mit der Verwaltung von Steuern befasste oder um eine anderweitig tätige Behörde handelt. So hat der BFH zu § 131 Abs. 1 Satz 1 RAO entschieden, dass zwar die Berufung auf Treu und Glauben nur im Hinblick auf ein Verhalten der Finanzbehörden möglich ist, dass aber ein schützenswertes Vertrauen auf die Richtigkeit einer behördlichen Auskunft auch dann zu einer in der Sache liegenden unbilligen Härte führen kann, wenn die Auskunft von einer nicht steuerverwaltenden Stelle erteilt wurde (BFH-Urteil vom 23. Februar 1966 II 60/63, BFHE 85, 521, BStBl III 1966, 438; ebenso FG Düsseldorf vom 31. Oktober 1966 VI 16/64 A, EFG 1967, 262). Das gleiche gilt für die Nachfolgeregelungen in § 163 und § 227 AO (Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 227 AO Rz 70; Stöcker in Beermann/Gosch, a.a.O., § 227 AO Rz 83; Fritsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 227 Rz 21).
- 21** Aus den von FA und FG für ihre gegenteilige Sichtweise herangezogenen BFH-Urteilen vom 13. Mai 1987 VII R 37/84 (BFHE 150, 108, BStBl II 1987, 606) und vom 5. Juni 2003 III R 26/00 (BFH/NV 2003, 1529) ergibt sich schon deshalb nichts anderes, weil diese keine Billigkeitsverfahren zum Gegenstand haben. Das FA hätte mithin dem Vorbringen der Kläger über die behaupteten objektiv falschen Auskünfte der Behörden nachgehen und diese ggf. in die nach § 163 AO vorzunehmenden Ermessenserwägungen einbeziehen müssen.
- 22** 3. Eine Entscheidung über die Erlasanträge können weder der Senat noch das FG treffen. Das Ermessen ist der Verwaltungsbehörde vorbehalten und kann nicht durch die Gerichte ausgeübt werden. Etwas anderes gilt im Streitfall nicht nach den Grundsätzen der Ermessensreduzierung auf Null.
- 23** a) Die Ablehnung der Anträge auf abweichende Steuerfestsetzungen erweist sich nicht deshalb als im Ergebnis zutreffend, weil selbst dann, wenn die Klägerin tatsächlich in der behaupteten Art und Weise aufgrund von objektiv fehlerhaften behördlichen Auskünften davon abgehalten worden wäre, zu einem früheren Zeitpunkt auf die deutsche Staatsangehörigkeit zu verzichten, nur eine Ablehnung der Anträge in Betracht käme.

- 24** Soweit das FG sein Urteil auch damit begründet hat, die Klägerin habe die streitbefangene Tätigkeitsvergütung im Ausland nicht versteuern müssen, kann daraus eine Ermessensreduzierung auf Null nicht abgeleitet werden. Der Erlass deutscher Einkommensteuern aus sachlichen Billigkeitsgründen ist auch möglich, wenn er im Ergebnis dazu führt, dass die Einkünfte steuerfrei bleiben. Denn der Maßstab für die Billigkeitsprüfung ist im Streitfall das deutsche Steuerrecht. Und dieses sieht in Art. 19 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. --unabhängig von einer etwaigen Besteuerung im Ausland-- die Steuerfreiheit der dort geregelten Tätigkeitsvergütungen vor, wenn sie an andere als deutsche Staatsangehörige gezahlt werden. Wird ein Steuerpflichtiger durch ein Fehlverhalten deutscher Behörden davon abgehalten, von dieser gesetzlich vorgesehenen Steuerfreiheit Gebrauch machen zu können, kann ein deswegen gestellter Antrag auf Billigkeitserlass folglich nicht allein mit dem Verweis auf die ansonsten gegebene Steuerfreiheit abgelehnt werden.
- 25** b) Entgegen dem Hauptbegehren der Kläger kann der Senat auch nicht wegen einer Ermessensreduzierung auf Null im umgekehrten Sinne den Erlassanträgen stattgeben. FA und FG haben keine näheren Feststellungen dazu getroffen, ob, wann und auf welche Weise die Klägerin die behaupteten falschen Auskünfte erhalten hat. Im angefochtenen Urteil werden die diesbezüglichen Ausführungen der Kläger lediglich ganz allgemein und im Rahmen des streitigen Beteiligtenvorbringens wiedergegeben. Für die Beurteilung des Ausmaßes und der Intensität etwaiger behördlicher Falschauskünfte und der damit korrespondierenden Anforderungen an die Sorgfaltsobliegenheiten der Klägerin sind nähere Feststellungen hierzu indes unerlässlich. Diese sind vom FA nachzuholen.
- 26** 4. Die Vorinstanz ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil und die angefochtenen Bescheide des FA sind deshalb aufzuheben; das FA wird verpflichtet, die Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, § 121 Satz 1, § 101 Satz 2 FGO).

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