

## Urteil vom 20. März 2013, X R 15/11

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Pflegevereinbarung und Grundstücksübergabevertrag - Mindestanforderungen an die Ausübung des Wahlrechts zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung als Gewinnermittlungsart - Gewinnverwirklichung bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich - Bindung des Finanzamts an eine von ihm abgegebene Erklärung - Antrag auf Erlass eines Anerkenntnisurteils ist keine Hauptsacheerledigungserklärung**

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 15 Abs 2, BGB § 242, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. Februar 2011, Az: 10 K 258/10

### Leitsätze

1. NV: Wer aufgrund eines gegenseitigen Vertrags für einen anderen auf dessen Lebenszeit --wenn auch begrenzt auf eine Höchstdauer, die dessen mittlere statistische Lebenserwartung deutlich übersteigt-- hauswirtschaftliche und pflegerische Leistungen erbringt, ohne dabei weisungsgebunden zu sein, und als Gegenleistung ein Hausgrundstück übertragen erhält, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
2. NV: Das Wahlrecht, den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu ermitteln, kann bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausgeübt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass der Steuerpflichtige dem FA tatsächlich eine (zumindest kursorische) Einnahmen-Überschuss-Rechnung vorlegt (Anschluss an BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659). Dies erfordert jedenfalls bei nicht von vornherein klar überschaubaren Verhältnissen ein Mindestmaß an Aufzeichnungen bzw. Belegsammlungen.
3. NV: Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist der Gewinn nicht bereits mit dem rechtlichen Entstehen des Anspruchs auf die Gegenleistung realisiert, sondern erst dann, wenn der zur Sachleistung oder Dienstleistung Verpflichtete den Vertrag wirtschaftlich erfüllt hat.
4. NV: Außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 204 ff. AO bzw. des Instituts der tatsächlichen Verständigung setzt eine auf die Grundsätze von Treu und Glauben gestützte Bindung des FA an eine von ihm abgegebene Erklärung grundsätzlich eine Disposition beider Verfahrensbeteiligten voraus.

### Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2004 bis 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.
- 2 Die Klägerin schloss im Januar 2002 mit einem im Zeitpunkt des Vertragsschlusses 80 Jahre alten Nachbarn (N), der nicht mit ihr verwandt war, einen notariell beurkundeten "Übergabevertrag nebst Pflegevereinbarung". In der Präambel heißt es, die Klägerin habe N seit Mitte 1997 versorgt und dafür bisher kein Entgelt erhalten. Die Parteien seien sich darüber einig, dass der Wert der von der Klägerin erbrachten Leistungen mindestens 500 DM monatlich betrage, für die vergangenen 4 ½ Jahre also 27.000 DM. Die Klägerin habe N versprochen, ihn auch weiterhin zu versorgen, so dass er erst in ein Pflegeheim aufgenommen werden müsse, wenn dies nach ärztlicher Beurteilung unerlässlich sei. Mit Rücksicht auf diese Zusage und die bisherige Pflege habe N sich entschlossen, sein mit einer Doppelhaushälfte bebautes Grundstück, dessen Verkehrswert er auf 90.000 DM schätze, der Klägerin unter Nießbrauchsvorbehalt zu übertragen. Nach § 1 des Vertrags sollte die Übertragung Gegenleistung für die bisher erbrachten und die künftig zu erbringenden --von den Parteien mit durchschnittlich 900 DM monatlich bewerteten-- Versorgungs- und Pflegeleistungen sein. N behielt sich ein lebenslanges Nießbrauchsrecht vor, das allerdings ersatzlos enden sollte, wenn er auf Dauer in ein Alten- oder Pflegeheim aufgenommen werden müsse (§ 3 des Vertrags). Mit Beendigung des Nießbrauchs sollten der unmittelbare Besitz sowie die Nutzungen und Lasten des Grundstücks auf die Klägerin übergehen, wobei der mittelbare Besitz bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2001 auf die Klägerin übergegangen sein sollte (§ 2 des Vertrags). Die Klägerin verpflichtete sich, N in dem Gebäude in

kranken und alten Tagen zu pflegen und zu versorgen, längstens allerdings für die anderthalbfache Dauer der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses gegebenen mittleren statistischen Lebenserwartung des N, d.h. für höchstens 6 ½ Jahre (§ 4 des Vertrags). Für den Fall, dass die Klägerin ihre Verpflichtung nicht erfüllen sollte, war sie zur Rückübertragung des Grundbesitzes verpflichtet.

- 3 Die Klägerin erbrachte in der Folgezeit die vereinbarten hauswirtschaftlichen und pflegerischen Leistungen für N. Nach dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) --das dem vorinstanzlichen Urteil zugrunde liegt-- erlitt sie im Mai 2008 einen Unfall, so dass sie N nicht mehr versorgen konnte. Zunächst übernahm ihre Tochter "das Nötigste", danach wurde ein Pflegedienst beauftragt. Etwa zur gleichen Zeit verschlechterte sich der Zustand des N, so dass die Pflegeversicherung ihn als pflegebedürftig einstuft und seine Tochter (T) zu seiner Betreuerin bestellt wurde. T erfuhr in diesem Zusammenhang erstmals von dem Übertragungsvertrag und hat die Klägerin nach deren Vorbringen daraufhin "praktisch entlassen". Im November 2008 wurde N dauerhaft in ein Pflegeheim aufgenommen; am 27. Dezember 2008 händigte T der Klägerin die Löschungsbewilligung für das Nießbrauchsrecht aus.
- 4 Nachdem dieser Sachverhalt dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) bekannt geworden war, erließ er gegen die Kläger geänderte Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2006 und einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 2007. Darin setzte das FA bei der Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von jährlich 5.521 € an (je 900 DM monatlich).
- 5 Im Einspruchs- und Klageverfahren vertrat die Klägerin die Auffassung, sie sei nicht als Gewerbetreibende anzusehen, weil sie weisungsgebunden gewesen sei, nur einen einzigen Auftraggeber gehabt habe und nicht am Markt aufgetreten sei. Vielmehr sei sie bei N im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses angestellt gewesen. Der Zeitaufwand habe weniger als 15 Wochenstunden betragen; der Lohn habe unter den seinerzeit geltenden Geringfügigkeitsgrenzen (bis 31. März 2003 325 €, danach 400 €) gelegen. Daher sei die Vergütung nach § 3 Nr. 39 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei gewesen. Dies müsse auch nach Aufhebung des § 3 Nr. 39 EStG zum 1. April 2003 gelten.
- 6 Am 18. Januar 2011 --kurz nach Ergehen der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem FG-- richtete das FA ein Schreiben mit dem folgenden Inhalt an das FG: "In dem Rechtsstreit ... wegen Einkommensteuer 2004 - 2008 Az. ... verpflichte ich mich dahingehend, dass ich hinsichtlich Einkommensteuer 2004 - 2007 geänderte Steuerbescheide erlasse und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit jeweils 0,- Euro berücksichtige. Ich erkläre den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt." Noch am selben Tag beantragten die --schon damals anwaltlich vertretenen-- Kläger schriftsätzlich, das FA für die Jahre 2004 bis 2007 durch "Anerkenntnisurteil" zu verurteilen. Im weiteren Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens gingen weder die Beteiligten noch das FG auf diese Prozessklärungen ein.
- 7 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragte die Klägerin hilfsweise --für den Fall, dass sie als Gewerbetreibende anzusehen sei--, ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln zu können.
- 8 Das FG gab der Klage für die Streitjahre statt. Es folgte dem FA zwar darin, dass die Klägerin eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe. Jedoch habe sie wirksam ihr Wahlrecht ausgeübt, den Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Danach seien ihr in den Streitjahren keine Einnahmen zugeflossen. Denn ein Betrag in Höhe des Wertes des übertragenen Grundbesitzes abzüglich des Wertes des vorbehaltenen Nießbrauchs sei der Klägerin bereits vor den Streitjahren --im Jahr 2002-- zugeflossen. Der Wert des weggefallenen Nießbrauchs sei demgegenüber erst in dem Zeitpunkt anzusetzen, als T die Klägerin im September 2008 --zeitlich nach den Streitjahren-- aus ihrer Verpflichtung entlassen habe. Darin sei die Aufgabe des Gewerbebetriebs der Klägerin zu sehen, die in diesem Zeitpunkt gemäß § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich habe übergehen müssen.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA, das FG hätte den Gewinn auch in den Streitjahren durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln müssen; ein Recht zur Wahl der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung habe der Klägerin im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung nicht mehr zugestanden. § 4 Abs. 3 EStG finde nur Anwendung, wenn diese Gewinnermittlungsart bewusst gewählt werde und die Mindestanforderungen an eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung durch Führung von Aufzeichnungen oder zumindest das Sammeln von Belegen erfüllt seien. Einem Steuerpflichtigen, der bestreite, ein Gewerbe auszuüben oder irrtümlich davon ausgehe, keinen Gewerbebetrieb zu unterhalten, fehle das für die Ausübung eines Wahlrechts notwendige Bewusstsein, eine Wahl zu treffen. Dementsprechend habe der Bundesfinanzhof (BFH) bereits mehrfach entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, dem das Bewusstsein fehle, betriebliche Einkünfte zu erzielen und einen

Gewinn zu ermitteln, keine Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten treffen könne und der Gewinn zwingend nach der Grundform des § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln sei.

- 10 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 betrifft, und die Klage in diesem Umfang abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Darüber hinaus haben sie sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit es die Einkommensteuer 2004 bis 2007 betrifft und auch insoweit zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Zwar hat das FG die Tätigkeit der Klägerin zu Recht als gewerblich angesehen (dazu unten 1.). Einer wirksamen Ausübung des --im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG grundsätzlich noch bestehenden-- Wahlrechts, den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu ermitteln, steht aber entgegen, dass die Klägerin keine entsprechenden Aufzeichnungen vorgelegt hat (unten 2.). Die Höhe des vom FA danach zu Recht nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs geschätzten Gewinns lässt keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Kläger erkennen (unten 3.). An der danach vorzunehmenden Klageabweisung ist der Senat auch durch die Erklärung des FA vom 18. Januar 2011 nicht gehindert (unter 4.).
- 15 1. Die Klägerin hat durch ihre hauswirtschaftliche und pflegerische Tätigkeit für N Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 und 2 EStG erzielt.
- 16 a) Insbesondere war die Klägerin selbständig tätig.
- 17 Das FG hat zur Begründung seiner Würdigung, die Klägerin habe mit Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko gehandelt (vgl. zu den hierfür geltenden Grundsätzen ausführlich Senatsurteil vom 22. Februar 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, m.w.N.), zutreffend darauf abgestellt, dass der maßgebende Vertrag vom Januar 2002 keinen Hinweis auf eine Weisungsgebundenheit der Klägerin enthält. Auch hat das FG aus dem Vorbringen der Klägerin zu ihrer Vertretung im Krankheitsfall, die durch ihre Tochter sowie einen Pflegedienst vorgenommen worden ist, zu Recht gefolgert, dass sie einen Erfolg und nicht lediglich ihre Arbeitsleistung schuldet. Die Ungewissheit über den im Laufe der Entwicklung des Gesundheitszustands des N möglicherweise noch erforderlich werdenden zeitlichen Aufwand für dessen Pflege und Versorgung begründete zudem ein erhebliches Unternehmerrisiko auf Seiten der Klägerin.
- 18 b) Auch hat die Klägerin sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.
- 19 Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung wird die Eigenschaft als Marktteilnehmer nicht in Frage gestellt, wenn --in atypischen Fällen-- die Leistungen an nur einen einzigen Abnehmer erbracht werden (vgl. Senatsurteile vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter B.III.4., mit zahlreichen weiteren Nachweisen, und in BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, unter II.3.). Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dient dazu, solche Betätigungen aus dem Gewerbebegriff auszugrenzen, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, aber nicht auf einen Güter- und Leistungsaustausch gerichtet sind (Senatsurteil in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter B.III.4.a).
- 20 Vorliegend ist die Klägerin tatsächlich zwar nur für einen einzigen Auftraggeber tätig geworden. Es ist aber weder vom FG festgestellt noch von den Klägern vorgetragen, dass sie nicht bereit gewesen wäre, zu vergleichbaren Bedingungen auch für andere Auftraggeber tätig zu werden. Das Verhalten der Klägerin war seit dem Abschluss des "Übergabevertrags nebst Pflegevereinbarung" erkennbar auf einen Leistungsaustausch gerichtet.
- 21 c) Da diese rechtliche Beurteilung von den Klägern nicht mehr in Zweifel gezogen wird, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.

- 22** 2. Die hilfsweise in der mündlichen Verhandlung vor dem FG abgegebene Erklärung der Klägerin, den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln zu wollen, war --entgegen der rechtlichen Beurteilung durch das FG-- unwirksam.
- 23** a) Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG "ist" Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Davon abweichend "können" Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch tatsächlich keine Bücher führen und Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG). Wortlaut und Systematik dieser gesetzlichen Regelungen zeigen, dass die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Grundregel ist, zumal die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nur bei Erfüllung der im Gesetz bestimmten Voraussetzungen zulässig ist (BFH-Urteile vom 9. Februar 1999 VIII R 49/97, BFH/NV 1999, 1195, unter 2. vor a; vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.a, und vom 21. Juli 2009 X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979, unter II.5.a).
- 24** b) Zwar hat das FG im Ausgangspunkt zu Recht erkannt, dass die Klägerin ihr Wahlrecht auch im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG grundsätzlich noch hätte ausüben können. Die frühere Rechtsprechung, wonach das Wahlrecht bereits zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums ausgeübt werden müsse und nur die Mitteilung bzw. Offenlegung einer bereits getroffenen Wahl im Klageverfahren noch nachgeholt werden könne (so BFH-Urteile vom 1. Oktober 1996 VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403, unter II.2.b, und in BFH/NV 1999, 1195) hat der IV. Senat im Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659 mit Zustimmung des VIII. Senats --anders als das FA möglicherweise meint-- aufgegeben.
- 25** c) Allerdings genügt für die wirksame Ausübung des Wahlrechts eine bloße Erklärung des Steuerpflichtigen nicht. Denn die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfordert, dass die zur Wahl berechtigten Steuerpflichtigen als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben "ansetzen". Soll dieses "Ansetzen" nicht lediglich ein "Schätzen" sein, müssen die Steuerpflichtigen für die Wahl der Einnahmen-Überschuss-Rechnung jedenfalls gewisse Mindestanforderungen erfüllen. Zwar darf die Frage der Wahl der Gewinnermittlungsart nicht mit derjenigen nach der Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung gleichgesetzt werden. Daher wird für eine wirksame Wahlrechtsausübung nicht in jedem Falle die Vorlage von Aufzeichnungen verlangt werden können. Zumindest das Erstellen und Sammeln von Einnahmen- und Ausgabenbelegen bleibt aber erforderlich. Fehlt es auch daran, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige eine Wahl zugunsten der Einnahmen-Überschuss-Rechnung getroffen hat. Das FA muss daher, nachdem der Steuerpflichtige erklärt hat, den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln zu wollen, eine solche (zumindest kursorische) Rechnung auch tatsächlich erhalten (zum Ganzen grundlegend BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b bb; im Anschluss daran Senatsurteil vom 21. Juli 2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186, unter II.2.b bb, 3.b).
- 26** d) Diese Mindestanforderungen an die Ausübung des Wahlrechts sind vorliegend nicht erfüllt. Die Klägerin hat weder Aufzeichnungen noch Belege über Einnahmen und Ausgaben vorgelegt.
- 27** Die Erfüllung dieser Mindestanforderungen war im Streitfall auch nicht deshalb entbehrlich, weil der Vertrag vom Januar 2002 vorliegt und dieser als ausreichende belegmäßige Grundlage angesehen werden könnte. Denn angesichts der Ungewissheit, ob der Klägerin neben der in diesem Vertrag für ihre hauswirtschaftlichen und pflegerischen Leistungen vereinbarten Gegenleistung (Übereignung des Hausgrundstücks) weitere Vergütungen durch N gewährt worden sind, wäre ein Mindestmaß an Aufzeichnungen bzw. Belegsammlungen unverzichtbar gewesen. Insbesondere die Zuwendung zusätzlicher Barbeträge durch N ist in der vom FG in Bezug genommenen Anzeige der T behauptet und von der Klägerin --jedenfalls dem Grunde nach-- in der mündlichen Verhandlung vor dem FG eingeräumt worden ("Ich habe aus diesem Grunde ab August [2008] nichts mehr von N an Geld bekommen."). Ausweislich der von T eingereichten Anlagen zu ihrer Anzeige hat die Klägerin zudem eingeräumt, von N im Streitjahr 2006 zusätzlich zu der vertraglich vereinbarten Gegenleistung einen PKW übereignet bekommen zu haben, für den N auch in der Folgezeit weiterhin die Steuern und Versicherungsbeiträge gezahlt hat.
- 28** 3. Der somit nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG zu ermittelnde Gewinn ist vom FA jedenfalls nicht zu hoch geschätzt worden.
- 29** a) Bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist der Gewinn nicht bereits mit dem rechtlichen Entstehen der Forderung auf die Gegenleistung realisiert --dies wäre schon mit dem Abschluss des entsprechenden schuldrechtlichen Vertrags der Fall--, sondern erst, wenn der zur Sach- oder Dienstleistung Verpflichtete den

Vertrag wirtschaftlich erfüllt hat (BFH-Urteil vom 26. April 1989 I R 147/84, BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213, unter 2.). Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, so dass dem Schuldner der Gegenleistung die Einrede des nicht erfüllten Vertrags (§ 320 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) nicht mehr zusteht (BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, unter II.2.).

- 30** b) Danach war im Zeitpunkt des Vertragsschlusses im Jahr 2002 --bzw. in dem hiermit in zeitlichem Zusammenhang stehenden Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem Hausgrundstück-- der Gewinn nur insoweit realisiert, als er auf die von der Klägerin bereits vor dem Vertragsschluss erbrachten und von den Vertragsparteien einvernehmlich mit 27.000 DM bewerteten Leistungen entfiel.
- 31** Die weitere Gewinnrealisierung trat dann jeweils anteilig zu den Zeitpunkten ein, zu denen die Klägerin ihre geschuldeten Leistungen erbrachte, die von den Parteien im Vertrag mit 900 DM monatlich bewertet worden sind. Diesen Betrag hat das FA seinen angefochtenen Steuerfestsetzungen für die Streitjahre --in rechtlich zutreffender Weise-- zugrunde gelegt.
- 32** c) Der Senat kann die Gewinnschätzung des FA selbst bestätigen, ohne die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurückverweisen zu müssen. Denn das FG hat alle maßgebenden Tatsachen --insbesondere den Inhalt des Vertrags vom Januar 2002-- festgestellt. Alle Feststellungen, die noch ergänzend zu treffen sein könnten, könnten --aus den vorstehend unter 2.d genannten Gründen-- allenfalls zu einer Erhöhung der Gewinnschätzung führen und wären daher wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots (dazu BFH-Urteil vom 16. Dezember 2004 III R 38/00, BFHE 209, 62, BStBl II 2005, 554, unter II.5.) nicht entscheidungserheblich.
- 33** 4. An der danach vorzunehmenden Abweisung der Klage ist der Senat nicht durch die Erklärung des FA vom 18. Januar 2011 --zu deren Hintergrund weder das FG Feststellungen getroffen hat noch die Beteiligten vorgetragen haben-- gehindert.
- 34** a) Zwar hat sich das FA darin verpflichtet, für die Streitjahre Abhilfebescheide zu erlassen, und zugleich den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt. Diese Erklärung --zu deren Auslegung der erkennende Senat befugt ist, da es sich um eine prozessuale Willenserklärung handelt (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 1985 IV R 180/83, BFH/NV 1986, 171, unter 1.b, m.w.N.)-- ist jedoch nicht als verbindliche Zusage anzusehen. Es liegen weder die Voraussetzungen der §§ 204 ff. der Abgabenordnung vor noch ist zwischen den Beteiligten eine tatsächliche Verständigung zustande gekommen (vgl. zu einer ähnlichen Fallgestaltung auch Senatsbeschluss vom 19. September 2012 X B 138/11, BFH/NV 2013, 63, unter II.3.b).
- 35** b) Auch eine --in Ausnahmefällen anzunehmende-- Bindungswirkung des FA nach den allgemeinen Grundsätzen von Treu und Glauben ist nicht eingetreten. Denn dies hätte eine Disposition *beider* Beteiligten vorausgesetzt, die im Regelfall darin zu sehen sein wird, dass diese unter Aufgabe ihrer unterschiedlichen Ausgangspositionen einvernehmlich auf weitere Ermittlungen in Bezug auf einen durch eine tatsächliche Verständigung festgelegten Sachverhalt verzichten (BFH-Urteil vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625). Dies ist vorliegend --wovon stillschweigend auch beide Beteiligten sowie das FG auszugehen scheinen, die sich zu der Erklärung des FA im weiteren Verlauf des Verfahrens nicht mehr geäußert haben-- nicht der Fall.
- 36** Zwar haben die Kläger noch am Tage des Ergehens der Erklärung des FA beantragt, dieses durch "Anerkenntnisurteil" zu verurteilen. Eine Bindung der zunächst einseitigen Erklärung des FA nach den Grundsätzen von Treu und Glauben konnte dieser Antrag mangels Disposition der Kläger aber ebenfalls nicht auslösen. Auch kann der Antrag auf Erlass eines Anerkenntnisurteils --jedenfalls im Fall der Vertretung des Beteiligten durch einen Rechtsanwalt-- nicht als Hauptsacheerledigungserklärung ausgelegt werden, da das Begehren, einen Rechtsstreit durch Urteil --wenn auch in Form eines Anerkenntnisurteils-- zu entscheiden, von der Erklärung, einen erledigten Rechtsstreit ohne Urteil beenden zu wollen, wesensverschieden ist.

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