

Beschluss vom 08. Februar 2017, X B 80/16

Billigkeitsmaßnahme bei verfrühter Klagerücknahme

ECLI:DE:BFH:2017:B.080217.XB80.16.0

BFH X. Senat

AO § 163, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 227, FGO § 115 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, ZPO § 85 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. Mai 2016, Az: 2 K 178/15

Leitsätze

NV: Die gutgläubige, aber zu vertretende Rücknahme einer Klage rechtfertigt keine sachliche Billigkeitsmaßnahme .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11. Mai 2016 2 K 178/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. In dem Klageverfahren bei dem Finanzgericht (FG) 2 K 77/15 waren die Steuern, deren Erlass der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) im vorliegenden Prozess begehrt, streitig gewesen. Im Rahmen eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) gab der Prozessbevollmächtigte am 21. Mai 2015 persönlich Unterlagen beim Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) ab. Am 1. Juni 2015 nahm der Kläger die Klage 2 K 77/15 zurück. Nach Darstellung des Klägers habe der Sachbearbeiter im FA Prüfung der Unterlagen zugesichert und AdV gewährt. Darauf habe er in gutem Glauben die Klage zurückgenommen, da er den Zweck der Klage durch Zusage der Prüfung als erfüllt angesehen habe. Das FA änderte die Bescheide nicht.
- 2 Einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 der Abgabenordnung (AO) lehnte das FA mit Bescheid vom 22. Juli 2015 sowie Einspruchsentscheidung vom 2. September 2015 ab. Es habe kein Vertrauen des Klägers dahin geschaffen, die Bescheide würden auch noch geändert, wenn kein Rechtsbehelf mehr anhängig sei.
- 3 Am 17. August 2015 hat der Kläger außerdem die Klagerücknahme angefochten. Diesbezüglich ist beim FG das Verfahren 2 K 154/15 anhängig. In dem vorliegenden Verfahren verfolgt der Kläger sein Begehren nach § 163 AO weiter. Das FG hat die Klage abgewiesen. Eine abweichende Festsetzung könne zwar aus sachlichen Billigkeitsgründen geboten sein, wenn ein Fehlverhalten der Behörde ohne hinzutretendes Fehlverhalten des Steuerpflichtigen zu einer überhöhten Steuerfestsetzung geführt habe. Das FA habe aber im Streitfall nur die Prüfung der Unterlagen zugesagt und nicht geraten, die Klage zurückzunehmen. Damit habe es keinen Vertrauenstatbestand geschaffen.
- 4 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision trägt der Kläger vor, er habe nach dem Gespräch mit dem Bearbeiter im FA darauf vertraut, dass das FA die besprochenen Änderungen auch tatsächlich umsetzen werde. Andernfalls hätte er die Klage nicht zurückgenommen. Stattdessen sei nunmehr eine eindeutig fehlerhafte Steuerfestsetzung im Raum.
- 5 Der Kläger begehrt in erster Linie die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), dies unter der Voraussetzung, dass, der Auffassung des FG folgend, die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. April 1987 X R 14/81 (BFH/NV 1988, 214), vom 4. August 2009 V B 26/08 (BFH/NV 2009, 1784) und vom 4. November

2004 I B 43/04 (BFH/NV 2005, 707) (irrtümlich bereits im FG-Urteil und weiter in der Beschwerdebegründungsschrift als I B 42/04 angegeben) nicht einschlägig sind.

- 6 Es bedürfe einer grundlegenden Entscheidung, ob bei offensichtlicher Unrichtigkeit und rechtzeitig geführtem Rechtsbehelf dessen zu frühe Rücknahme in bestem Treu und Glauben einer geänderten Festsetzung nach § 163 AO oder einem Erlass nach § 227 AO entgegenstehe. Zu dieser Frage gebe es keine Rechtsprechung. Das FG berufe sich auf Entscheidungen, in denen ein Fehlverhalten des FA zu beurteilen gewesen sei. Zudem habe der BFH entschieden, dass die beiden Vorschriften nicht dazu dienten, versäumte Rechtsbehelfe zu heilen, es sei denn, dem Steuerpflichtigen sei ein Rechtsbehelf unzumutbar gewesen (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1997 III R 8/94, BFH/NV 1998, 935). Zu der Konstellation des Streitfalls, in der eine im Vertrauen auf das Verhalten des FA getroffene Entscheidung nach Einlegung des Rechtsbehelfs zu beurteilen sei, fehle eine höchstrichterliche Rechtsprechung.
- 7 Die Zulassung der Revision sei außerdem zur Fortbildung des Rechts dahin erforderlich, dass nicht nur bei Fehlern der Finanzverwaltung, sondern auch wegen schlüssigen Verhaltens der Finanzverwaltung im Einzelfall der Gesichtspunkt von Treu und Glauben eine Maßnahme nach §§ 163, 227 AO rechtfertigen könne. Nachdem das FG sich ausschließlich auf die Frage konzentriert habe, ob ein Fehlverhalten des FA vorliege, habe es sich nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob auch gutgläubige Schlüsse des Steuerpflichtigen zur Anwendung von §§ 163, 227 AO führen könnten. Wenn nach dem BFH-Urteil vom 18. April 1991 V R 67/86 (BFH/NV 1992, 217) (in der Beschwerdebegründung irrtümlich als V R 6/86 angegeben) die Finanzbehörden nur ausnahmsweise, in Einzelfällen aber eben doch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gehindert sein können, einen nach dem Gesetz entstandenen Steueranspruch geltend zu machen oder Besteuerungsgrundlagen in der dem Gesetz entsprechenden Höhe festzustellen, müsse dies erst recht für einen Anspruch gelten, der nach dem Gesetz nicht bestehe. Mit Urteil vom 10. Juni 1975 VIII R 50/72 (BFHE 116, 103, BStBl II 1975, 789) (in der Beschwerdebegründung zunächst irrtümlich als VII R 50/72 angegeben) habe der BFH ausdrücklich entschieden, dass Verletzungen von Treu und Glauben auch im Billigkeitsverfahren geltend gemacht werden könnten.
- 8 Hilfsweise, falls nämlich die Entscheidungen des BFH in BFH/NV 1988, 214, in BFH/NV 2009, 1784 und in BFH/NV 2005, 707 auf den Sachverhalt Anwendung finden sollten, macht der Kläger den Zulassungsgrund der Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geltend. Das FG habe die Rechtsprechung des BFH auf das Kriterium des Fehlverhaltens der Finanzverwaltung reduziert und außer Acht gelassen, dass die Rechtsprechung darauf abstelle, ob es dem Steuerpflichtigen zumutbar gewesen sei, sich rechtzeitig zu wehren. Das habe er im Streitfall getan. Der BFH habe außerdem in seinen Entscheidungen in BFHE 116, 103, BStBl II 1975, 789 sowie vom 31. Januar 2006 III B 57/05 (BFH/NV 2006, 1047) und vom 14. Januar 2010 VIII B 104/09 (BFH/NV 2010, 605) die Einbeziehung von Treu und Glauben grundsätzlich zugelassen und nicht auf ein Fehlverhalten der Finanzverwaltung beschränkt. In der Entscheidung in BFH/NV 2006, 1047 habe er vielmehr sogar eigenes Verschulden des Steuerpflichtigen für unbeachtlich gehalten, wenn das FA aufgrund nachhaltigen Verhaltens einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe. Damit sei die Reduzierung auf ein Fehlverhalten der Finanzverwaltung nicht vereinbar.
- 9 Wenn das FG schließlich ausführe, dieses (die fehlerhafte Klagerücknahme) könne nicht zu Lasten des FA berücksichtigt werden, sei dies im Zusammenhang mit einer der Einzelfallgerechtigkeit dienenden Billigkeitsmaßnahme nicht vereinbar. Wenn die Steuer materiell-rechtlich nicht gerechtfertigt sei, gehe nichts zu Lasten des FA.
- 10 Das FA tritt der Beschwerde entgegen. Alle Revisionsgründe unterstellten, dass das FA durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe. Ob dies der Fall sei, sei eine Frage des Einzelfalls ohne grundsätzliche Bedeutung und Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung. Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG fehle es daran.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Zwar trifft es nicht zu, dass die vorgebrachten Revisionsgründe den Feststellungen des FG entgegen sämtlich von einem durch das FA geschaffenen Vertrauenstatbestand ausgingen. Ein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO liegt dennoch nicht vor.
- 12 1. Die aufgeworfene Rechtsfrage, ob eine zu frühe gutgläubige Rücknahme eines Rechtsbehelfs ohne vorausgegangenes Fehlverhalten des FA einer Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO entgegensteht, ist entweder nicht klärungsbedürftig oder nicht klärungsfähig, was davon abhängt, wie die Frage zu verstehen ist.

- 13** a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung setzt voraus, dass die betreffende Frage klärungsbedürftig ist und in einem Revisionsverfahren klärungsfähig wäre (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 28, 30). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsfähig, wenn sie auf Grundlage der nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen nicht entscheidungserheblich ist (vgl. Senatsbeschluss vom 9. März 2016 X B 142/15, BFH/NV 2016, 1030, unter II.1.a, m.w.N.). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie offensichtlich so zu beantworten ist wie es das FG getan hat (Senatsbeschluss vom 1. Dezember 2015 X B 111/15, BFH/NV 2016, 199).
- 14** Der Senat lässt offen, ob der Kläger mit seiner Formulierung über eine Rücknahme in bestem Treu und Glauben ein fehlendes Verschulden an einer der Prozesssituation nicht entsprechenden Rücknahme zum Ausdruck bringen will oder dies zumindest offen lässt. Im ersten Fall wäre die Rechtsfrage nicht klärungsfähig, im zweiten nicht klärungsbedürftig.
- 15** b) Im Streitfall ist nicht klärungsfähig, ob eine Rücknahme, die nicht auf ein Fehlverhalten der Finanzbehörde zurückzuführen ist, die der Steuerpflichtige gleichwohl ohne jegliches Verschulden erklärt und die sich als prozessualer Fehler erweist, eine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigen könnte. Der Senat kann deshalb auch offenlassen, unter welchen Bedingungen eine solche Konstellation denkbar ist. Im Streitfall liegt sie jedenfalls nicht vor. Der Kläger hat die Rücknahme zu vertreten.
- 16** Nach den auf dem Vortrag des Klägers beruhenden Feststellungen des FG, an die der Senat mangels diesbezüglicher Zulassungsrügen nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, hatte der Kläger nach dem Gespräch im FA aus eigenem Antrieb und aus selbst angestellten Erwägungen heraus die Klage zurückgenommen. Diese Überlegungen mögen auf Rücksichtnahme auf den anderen Prozessbeteiligten sowie das FG beruhen. Gleichwohl waren sie rechtsfehlerhaft, weil der Kläger durch die Rücknahme und den dadurch bewirkten Eintritt der Bestandskraft zumindest die Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO verlor. Eine Änderung kam nur noch aufgrund anderer Korrekturvorschriften in Betracht. Der Kläger war fachkundig vertreten. Der Senat vermag nicht zu erkennen, inwiefern ein Rechtsirrtum über die Rechtsfolgen der Klagerücknahme das dem Kläger nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) zuzurechnende Vertreterverschulden ausschließen sollte.
- 17** c) Soll sich hingegen die formulierte Rechtsfrage auch auf eine zwar gutgläubige, aber verschuldete Rücknahme des Rechtsbehelfs beziehen, ist sie nicht klärungsbedürftig. Sie ist offenkundig dahin zu beantworten, dass dies für sich genommen eine sachliche Billigkeitsmaßnahme nicht rechtfertigt.
- 18** Der Kläger hat zu Recht darauf hingewiesen, dass der BFH in seinem Urteil in BFH/NV 1998, 935 im Anschluss an die ständige Rechtsprechung einen Billigkeitserlass wegen falscher Steuerfestsetzung nur dann für gerechtfertigt erachtet hat, wenn die Fehlerhaftigkeit offensichtlich und eindeutig ist und wenn es dem Steuerpflichtigen nicht möglich und [gemeint wohl: oder] nicht zumutbar war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit rechtzeitig zu wehren. Unmöglichkeit und Unzumutbarkeit sind Fälle fehlenden Verschuldens. Es wäre ein grober Wertungswiderspruch, zwar bei schuldhafter Versäumung eines Rechtsbehelfs eine Billigkeitsmaßnahme auszuschließen, diese aber bei ebenso schuldhafter Rücknahme eines Rechtsbehelfs zu eröffnen. Das in der Rücknahme liegende Verschulden geht sogar noch über das in der Versäumung einer Rechtsbehelfsfrist liegende Verschulden hinaus, denn es ist ein aktives Tun, die Versäumung des Rechtsbehelfs nur ein Unterlassen.
- 19** Der Senat kann vor diesem Hintergrund offenlassen, ob der Kläger zur Darlegung der Klärungsbedürftigkeit zusätzlich hätte vortragen müssen, ob die angefochtenen Bescheide offensichtlich und eindeutig fehlerhaft sind, wie es ausweislich des Urteils in BFH/NV 1998, 935 auch bei Versäumung des Rechtsbehelfs Voraussetzung einer Billigkeitsmaßnahme ist. Allein der Umstand, dass das FA AdV gewährt hat, genügt hierfür jedenfalls nicht, ebenso wenig die Zusage, Unterlagen und Bescheide demnächst zu prüfen.
- 20** 2. Die Revision ist auch nicht zur Rechtsfortbildung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen.
- 21** a) Soweit der Kläger die Frage aufwirft, ob eine Billigkeitsmaßnahme auch dann in Betracht kommt, wenn der Finanzverwaltung zwar kein Fehler anzulasten ist, der Steuerpflichtige jedoch angesichts deren Verhalten nach Treu und Glauben gutgläubige Schlüsse zieht, findet die Zulassung der Revision aus den bereits unter II.1. genannten Gründen nicht statt. Die Rechtsfortbildungsrevision ist ein Spezialfall der Grundsatzrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, an den daher dieselben Anforderungen zu stellen sind (vgl. Senatsbeschluss vom 10. September 2015 X B 5/15, BFH/NV 2016, 8).

- 22** Die aufgeworfene Frage ähnelt der unter II.1. erörterten Grundsatzfrage. Wenn der Kläger mit seinen Überlegungen zum schlüssigen Verhalten der Finanzbehörde eine Gestaltung meint, in der der Steuerpflichtige gerade durch dieses Verhalten zu seiner Reaktion veranlasst wurde, ist die Frage nicht klärungsfähig, weil diese Konstellation nicht vorliegt. Den Vortrag des Klägers selbst zugrunde gelegt, hat er zwar die Klagerücknahme aufgrund eines Gesprächs mit dem Mitarbeiter des FA erklärt. Dieses Gespräch lässt sich jedoch nicht als schlüssiges Verhalten des FA bewerten. Selbst der Kläger hat nicht behauptet, der Mitarbeiter habe für den Fall der Bestandskraft der Bescheide eine Änderung bei entsprechender materiell-rechtlicher Rechtslage angedeutet. Nur dann wäre das Auftreten des FA schlüssig in dem Sinne, dass die Rücknahme adäquat verursacht wäre. Vielmehr war die Reaktion des Klägers auf dieses Gespräch unschlüssig. Fehlt es hingegen am Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten des FA und der Klagerücknahme, ist für die Möglichkeiten zur Billigkeitsmaßnahme auf II.1.c zu verweisen.
- 23** b) Der Kläger sieht weiter ein Bedürfnis nach Rechtsfortbildung in einem "Erst-Recht-Schluss" der Art, dass der Grundsatz von Treu und Glauben erst recht eine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigen müsse, wenn die festgesetzte Steuer oder festgestellte Besteuerungsgrundlage nicht nur nach dem Gesetz entstanden sei, sondern nach dem Gesetz schon gar nicht bestehe. Mit diesem Ansatz verkennt er jedoch das Wesen der Bestandskraft, das Billigkeitsmaßnahmen allein wegen der Rechtswidrigkeit einer Festsetzung oder Feststellung grundsätzlich ausschließt. Die von dem Kläger angestrebte Folgerung wäre ein Widerspruch zu den in dem BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 935 niedergelegten Grundsätzen.
- 24** c) Soweit der Kläger schließlich das BFH-Urteil in BFHE 116, 103, BStBl II 1975, 789, betreffend den Grundsatz von Treu und Glauben im Billigkeitsverfahren fortentwickeln möchte, steht auch dem die bereits erörterte Rechtsprechung zu Billigkeitsmaßnahmen wegen Versäumung von Rechtsbehelfen oder, wie im Streitfall, Versäumnissen im Rahmen von Rechtsbehelfen entgegen. Diese hat den allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben für Pannen im Rechtsbehelfsverfahren bereits speziell ausgeformt.
- 25** 3. Abgesehen davon, dass es für eine zulässige Divergenzrüge nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO einer Gegenüberstellung der abstrakten Rechtssätze des angefochtenen FG-Urteils und der behaupteten Divergenzentscheidung bedurft hätte (vgl. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 116 Rz 42), bestehen die geltend gemachten Abweichungen nicht.
- 26** a) Hinsichtlich des BFH-Urteils in BFHE 116, 103, BStBl II 1975, 789 nimmt der Senat auf II.2.c Bezug.
- 27** b) Der BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1047 befasste sich, wie der Kläger zu Recht ausführt, mit einem einen Vertrauenstatbestand schaffenden nachhaltigen Verhalten der Finanzbehörde, woran es im Streitfall aus den unter II.2.a genannten Gründen fehlt. Dasselbe gilt auch für die beiden BFH-Entscheidungen in BFH/NV 1988, 214 sowie in BFH/NV 2009, 1784, in denen ein erhebliches Mitverschulden des FA in Rede stand.
- 28** c) Der BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 605 behandelt, soweit er materiell-rechtliche Aussagen trifft, die Anwendung von Treu und Glauben zu Gunsten der Finanzverwaltung bei erheblicher Mitverursachung eines Fehlers (Erlass einer Ermessensentscheidung durch das örtlich unzuständige Finanzamt) durch den Steuerpflichtigen. Soweit diese Entscheidung, die im Übrigen gerade bei Berufung auf Treu und Glauben auf die tatsächlichen Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls abhebt und Verallgemeinerungen ablehnt, dennoch eine verallgemeinerungsfähige Aussage auch für den umgekehrten Fall treffen sollte, dann in dem Sinne, dass selbst bei erheblicher Mitverantwortung des anderen Beteiligten an der gesetzlich vorgesehenen verfahrensrechtlichen Rechtsfolge festzuhalten ist. Das ist das Gegenteil des klägerischen Ziels.
- 29** 4. Wenn der Kläger die Aussage des FG rügt, eine fehlerhafte prozessuale Handlung des Klägers könne nicht zu Lasten des FA gehen, weil die Steuer schon materiell-rechtlich nicht gerechtfertigt sei, kann dies allenfalls als Rüge eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO verstanden werden. Dieser liegt aber nicht vor. Die Frage, welches Ergebnis zu Gunsten oder zu Lasten eines Beteiligten geht, kann nicht auf die materiell-rechtliche Rechtslage beschränkt werden. Das Verfahrensrecht ist gleichermaßen Bestandteil des geltenden Rechts, so dass auch eine zwar dem materiellen Recht entsprechende, aber dem Verfahrensrecht widersprechende Festsetzung oder Feststellung rechtswidrig wäre. Die Formulierung, diese Entscheidung gehe zu Lasten des betreffenden Beteiligten, ist daher mit der Rechtsordnung systemkonform.
- 30** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 31** 6. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de