

# Beschluss vom 28. März 2018, I R 10/17

Arglistige Täuschung i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO

ECLI:DE:BFH:2018:B.280318.IR10.17.0

BFH I. Senat

AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst c

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. Januar 2017, Az: 3 K 1670/15

## Leitsätze

NV: Arglistige Täuschung i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO ist die bewusste und vorsätzliche Irreführung, durch die die Willensbildung der Behörde unzulässig beeinflusst wird. Dazu gehört auch das pflichtwidrige Verschweigen entscheidungserheblicher Tatsachen .

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 12. Januar 2017 3 K 1670/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit von Änderungsbescheiden zur Einkommensteuer der Streitjahre 2008 bis 2010.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten, hatten in den Streitjahren einen inländischen Wohnsitz. Der Kläger, ein Richter, war vom 20. September 2008 bis zum 5. November 2011 als sog. Experte bzw. Sekundierter in der --auf der Grundlage der Resolution Nr. 1244 des Sicherheitsrats der Vereinten Nationen im Auftrag der Interimsverwaltung der Vereinten Nationen im Kosovo handelnden-- Rechtsstaatlichkeitsmission der Europäischen Union (European Union Rule of Law Mission in Kosovo, Council Joint Action 2008/124/CFSP vom 4. Februar 2008 --EULEX Kosovo--) als "Civil Judge at District Court Level" im Kosovo tätig. Nach seiner Ernennung durch den Special Representative of the Secretary General der Vereinten Nationen war er zunächst an dem Bezirksgericht von ..., ab April 2010 an dem Bezirksgericht von ... als Richter und sog. "Focal Point" (Präsident und Verwaltungsleiter) des gemischt nationalen Teams beschäftigt. Er unterstand der Dienstaufsicht der EULEX Kosovo.
- 3 Für seine Tätigkeit wurde er vom Auswärtigen Amt (AA) sekundiert. In der hierüber am 3. September 2008 vom Kläger und der Bundesrepublik Deutschland (vertreten durch das AA) geschlossenen Vereinbarung heißt es u.a., dass der "Experte" den Weisungen des Leiters von EULEX Kosovo unterliege (§ 1 Abs. 2). Das AA zahle einen "pauschalierten Aufwendersatz" in Höhe von monatlich 6.625 €. Darüber hinaus erhalte der Experte ein von der Europäischen Union (EU) zu gewährendes Tagegeld, das nicht auf den vereinbarten Aufwendersatz angerechnet werde (§ 2 Abs. 1). Für die ordnungsgemäße Besteuerung sei der Experte selbst verantwortlich. Das (Wohnort-)Finanzamt werde eine Vergleichsmittelteilung über die geleisteten Zahlungen erhalten (§ 2 Abs. 4). Die Vereinbarung wurde am 1. Dezember 2008 bis zum 31. Dezember 2009 verlängert. Nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Regelung von Sekundierungen im Rahmen von Einsätzen der zivilen Krisenprävention (Sekundierungsgesetz) vom 17. Juli 2009 (BGBl I 2009, 1974) schloss der Kläger am 17. Dezember 2009 für den Zeitraum bis zum 30. Juni 2010 einen Sekundierungsvertrag ab, dessen Inhalt im Wesentlichen der zuvor geschlossenen Vereinbarung

entspricht. Der Vertrag wurde mehrfach (zuletzt bis zum 31. Dezember 2011) verlängert. Von seinem Amt als Richter war der Kläger in der Zeit seines Einsatzes im Kosovo unter Wegfall der Bezüge beurlaubt.

- 4 Nach den Mitteilungen des AA an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) wurden aufgrund der Experten- bzw. Sekundierungsverträge Zahlungen des AA an den Kläger geleistet (2008: 22.083 €; 2009: 79.500 €; 2010: 80.325 €; 2011: 70.380 €). Die Mitteilungen des AA für 2008 bis 2010 wurden nach Eingang für die seit dem Veranlagungszeitraum 2007 als Arbeitnehmer im aktenlosen Verfahren veranlagten Kläger in den "allgemeinen Akten" des zuständigen Veranlagungsbezirks abgelegt. Im sog. internen Vermerk zur Steuernummer der Kläger wurden Hinweise auf das Kontrollmaterial des AA für 2009 und 2010 angebracht ("Kontrollmitteilungen des AA 2009 und 2010 (Aufwendungsersatz im Rahmen der Tätigkeit der EU-Rechtsstaatlichkeitskommission EULEX Kosovo) 16.03.11 vo" und "Kontrollmitteilungen Zuordnung: Steuerpflichtiger. Herkunft der KM Auswärtiges Amt VZ 2009, Betrag 79.500, Steuerart ESt, Einkunftsart § 19 EStG Bemerkungen: Zusätzliche Angaben zur Kontrollmitteilung: Beschreibung: Eu Gelder"). Einkommensteuerakten für die Kläger führte das FA erst wieder seit Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2009 im April 2012.
- 5 In der am 8. Dezember 2010 eingereichten Einkommensteuererklärung 2008 erklärten die Kläger jeweils den Arbeitslohn lt. Lohnsteuerbescheinigung. Anhaltspunkte für eine Tätigkeit des Klägers im Kosovo ergeben sich aus der Erklärung nicht. Die Veranlagung wurde entsprechend der Erklärung im aktenlosen Verfahren (Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22. Dezember 2010) durchgeführt. Im Anschluss an die Nacherklärung einer Berufsunfähigkeitsrente im März 2012 erließ das FA unter dem 27. April 2012 einen Einkommensteueränderungsbescheid für 2008 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 6 In der am 13. Januar 2012 eingereichten Einkommensteuererklärung 2009 erklärten die Kläger Einkommensersatzleistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, in Höhe von 38.325 €. In einer Anlage werden diese unter Beifügung einer Abrechnung ("daily allowance statement") der EULEX Kosovo für April 2009 mit "Civil Judge at District Court Level (EULEX Kosovo)" bezeichnet. Angaben zu dem darüber hinaus entsprechend der Vereinbarung mit dem AA erhaltenen pauschalierten Aufwendungsersatz in Höhe von 6.625 €/Monat finden sich in der Erklärung nicht. Das FA nahm u.a. die Abrechnung der EULEX Kosovo für April 2009 zu den Akten; dort ist auch die Kopie eines Schreibens des Klägers vom 2. August 2008 abgelegt, in dem er die Erstellung der Einkommensteuererklärung 2006 ankündigt sowie unter Hinweis auf seinen bevorstehenden Einsatz im Kosovo (spätestens zum November 2008) um Verlängerung der Frist für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2009 um zwei Jahre ersucht und dem FA mitteilt, dass er "für die Teilnahme an der EU-Mission vom Justizministerium ohne Bezüge beurlaubt werde und vom Auswärtigen Amt und von der EU eine Aufwandsentschädigung erhalte". Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 30. April 2012 setzte das FA Einkommensteuer in Höhe von 294 € fest. Die Leistungen der EULEX Kosovo wurden nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (wie erklärt) im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 7 In gleicher Weise erklärten die Kläger die Einkünfte des Klägers in der am 6. August 2012 eingereichten Einkommensteuererklärung 2010. Das FA nahm u.a. die Abrechnung der EULEX Kosovo für Januar 2010 zu den Akten. Den Angaben in der Erklärung folgend, setzte das FA mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 25. September 2012 die Einkommensteuer auf 0 € fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 8 Die in den Mitteilungen des AA ausgewiesenen Zahlungen wurden vom FA in den Einkommensteuerveranlagungen 2008 bis 2010 nicht berücksichtigt. Die Einkommensteuerveranlagungen 2008 bis 2010 wurden nicht im automatisierten Verfahren, sondern nach Aktenlage (vgl. Eingabeprotokolle und Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010) jeweils von Mitarbeitern des Veranlagungsbezirks des FA durchgeführt.
- 9 Auch in der am 28. November 2012 eingereichten Einkommensteuererklärung 2011 erklärten die Kläger die von der EULEX Kosovo für den Zeitraum 1. Januar 2011 bis 5. November 2011 erhaltenen Leistungen in Höhe von 32.445 € als Einkommensersatzleistungen. In der Anlage N gaben sie die in der Lohnsteuerbescheinigung des Landesamts für Besoldung und Versorgung Baden-Württemberg ausgewiesenen Bezüge des Klägers an. Infolge der in den (bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2009 angelegten) Einkommensteuerakten abgelegten Mitteilung des AA über im Kalenderjahr 2011 geleistete Zahlungen in Höhe von 70.380 € leitete der Veranlagungsbezirk die Erklärung am 11. Dezember 2012 vor Durchführung der Veranlagung an die Sachbearbeiterin für Internationales Steuerrecht weiter. Diese forderte am Tag des Eingangs der Anfrage (am 17. Dezember 2012) die Arbeitsverträge, "die Ihre Tätigkeit als Civil Judge ermöglichten", an. Am 9. Januar 2013 legte der Kläger den für den Zeitraum 1. Oktober 2010 bis 31. Dezember 2010 geltenden Sekundierungsvertrag vor. In seinem Anschreiben wies er unter

Vorlage einer "Kommentierung aus dem Internet" darauf hin, dass er davon ausgehe, dass die Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 12 des Einkommensteuergesetzes steuerfrei sei.

- 10** Mit Einkommensteueränderungsbescheiden vom 16. Dezember 2014 (2008) und 10. Dezember 2014 (2009 und 2010) unterwarf das FA unter Hinweis auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO die Leistungen des AA aus dem Sekundierungsvertrag als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung. Später (unter dem 11. Juni 2015) ergingen Teilabhilfebescheide (einkünftermindernder Ansatz von Werbungskosten). Die gegen diese Steuerfestsetzungen 2008 bis 2011 gerichtete Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 12. Januar 2017 3 K 1670/15, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 889). Das FG zog als Änderungsvorschrift für die Streitjahre 2008 bis 2010 § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO heran und ließ die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu, da den sich bei Anwendung dieser Änderungsvorschrift stellenden Rechtsfragen grundsätzliche Bedeutung zukomme.
- 11** Mit der Revision machen die Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts geltend. Sie beantragen, das angefochtene Urteil sowie die Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2008 bis 2010, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2015, aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Der erkennende Senat hat einen im Revisionsverfahren von den Klägern gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt (Senatsbeschluss vom 4. September 2017 I S 9/17).

## Entscheidungsgründe

### B.

- 14** I. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO) und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter dem 31. Januar 2018 durch den Senatsvorsitzenden unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Von dieser Möglichkeit wurde kein Gebrauch gemacht.
- 15** II. Die Kläger haben ausweislich des Revisionsantrags das FG-Urteil nur bezüglich der Streitjahre 2008 bis 2010 angefochten. Insoweit haben sie --wie auch das FA in der Revisionserwiderng ausgeführt hat-- die materielle Steuerpflicht der Aufwandsentschädigung des AA, die ausschließlich Gegenstand des Rechtsstreits zum Veranlagungszeitraum 2011 war, nicht in Streit gestellt. Demnach haben die Kläger in ihrer Revisionsbegründung ausschließlich die fehlerhafte Anwendung des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO gerügt. Im Übrigen teilt der erkennende Senat die Rechtsausführungen des FG im angefochtenen Urteil zur Anwendung des materiellen Einkommensteuerrechts dem Grunde und der Höhe nach (s. zu II.4. der dortigen Entscheidungsgründe), ohne dass dies hier weiter zu begründen wäre. Ebenfalls enthalten die Ausführungen des FG im angefochtenen Urteil zur Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO betreffend die Tagegelder der EULEX Kosovo (Streitjahr 2008) keine Rechtsfehler. Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 16** III. Das FG hat im angefochtenen Urteil ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass das FA auf der Grundlage des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO berechtigt war, die Festsetzungen 2008 bis 2010 im Hinblick auf die Zahlungen des AA (Aufwendungsersatz bzw. Aufwandsentschädigung) zum Nachteil der Kläger zu ändern.
- 17** 1. Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO darf ein Steuerbescheid geändert werden, soweit er durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist.
- 18** 2. In diesem Zusammenhang hat das FG im angefochtenen Urteil zunächst auf die Verpflichtung der Kläger verwiesen, die Zahlungen des AA im Rahmen der Deklaration offenzulegen (§ 90 Abs. 1, § 150 Abs. 2 AO), wobei diese Pflicht unabhängig davon besteht, ob man die Zahlungen als steuerfrei ansehen konnte. Denn die Erklärungspflicht gemäß Anlage N des Steuererklärungsvordrucks bezieht sich ausdrücklich auch auf steuerfreien Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen bzw. steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen/Einnahmen. Insoweit hat das FG "nach Würdigung aller Umstände des Streitfalles" entschieden, "dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit den Einkommensteuererklärungen 2008, 2009 und 2010 keine Verträge beigelegt waren" (zu II.2.a cc der Entscheidungsgründe). Schließlich hat das FG festgestellt, "dass der Kläger bezogen auf die Irreführung des FA vorsätzlich unlauter gehandelt hat" (zu II.2.b der Entscheidungsgründe).

- 19** 3. Soweit die Kläger vortragen, die Feststellung des FG, der Kläger habe im Streitjahr 2008 den Vertrag mit dem AA nicht beigelegt, sei nicht nachvollziehbar begründet und somit im Revisionsverfahren nicht i.S. des § 118 Abs. 2 FGO bindend, ist dem nicht zu folgen. Entgegen der Ansicht der Kläger ist mit dem Schreiben des FA vom 17. Dezember 2010, mit dem im Zusammenhang mit der Steuererklärung 2008 auf eine "Rückgabe von Belegen" verwiesen wird, wegen der fehlenden Spezifizierung nicht schlüssig dargelegt, dass es sich dabei (auch) um den streiterheblichen Vertrag mit dem AA gehandelt hat.
- 20** Darüber hinaus liegt ein Verfahrensfehler des FG, der einer Bindung i.S. des § 118 Abs. 2 FGO entgegenstehen könnte, nicht vor. Die Feststellung des FA gründet nicht auf einer Unterstellung, wie die Kläger vortragen, sondern (insbesondere) auf der nachvollziehbaren "Würdigung des Inhalts der Akten" (zu II.2.a cc aaa der Entscheidungsgründe). Insoweit hat das FG zum Streitjahr 2008 insbesondere darauf abgestellt, dass die Kläger "in der Erklärung 2008 ... gar keine Angaben zu der Tätigkeit des Klägers im Kosovo ... gemacht (haben)" (keine Deklaration der Zahlungen des AA und der Tagegelder der EULEX Kosovo) und dass eine Weitergabe der Steuersache zur abschließenden Bearbeitung durch die Sachbearbeiterin für internationales Steuerrecht (wegen des grenzüberschreitenden Sachverhalts) nicht erfolgt war.
- 21** 4. Das FG hat auf dieser Grundlage (pflichtwidrig unterlassene Darlegung eines steuererheblichen Sachverhalts) ebenfalls ohne Rechtsfehler darauf geschlossen, dass die subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen der Änderungsnorm erfüllt sind. In den Tatbestand der Norm sind auch Sachverhalte "bedingten Vorsatzes" einzubeziehen (s. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Juli 2015 VI R 51/14, BFHE 250, 322, BStBl II 2017, 13; bestätigt durch BFH-Urteil vom 3. August 2016 X R 21/15, BFH/NV 2017, 457; Lutter, EFG 2017, 896, 897). Gründe für ein einschränkendes Verständnis sind auch unter Berücksichtigung der Erwägungen des FG nicht ersichtlich.
- 22** Die Tatsachenwürdigung des FG schließt es entgegen der Ansicht der Kläger ferner aus, die Sachumstände des BFH-Urteils in BFHE 250, 322, BStBl II 2017, 13 als ("entlastenden") Vergleichsfall heranzuziehen, da es dort darum gegangen ist, dass der Steuerpflichtige zuvor dem Finanzamt den Sachverhalt offenbart und im Nachhinein an seiner abweichenden Rechtsauffassung festgehalten hat, während es im vorliegenden Fall an einer "Offenbarung" durch die Kläger fehlt.
- 23** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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