

# Beschluss vom 08. April 2010, V B 20/08

**Erlass von Umsatzsteuern und steuerlichen Nebenleistungen - Grundsätzliche Bedeutung - Rechtsfortbildung - Verfahrensfehler - unwirksame Rücknahme eines Einspruchs - wirksame Einspruchsrücknahme bei vorausgehender Strafurteilsabsprache**

BFH V. Senat

FGO § 76, FGO § 96 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 118 Abs 2, FGO § 155, AO § 110 Abs 2, AO § 227, AO § 362 Abs 2, ZPO § 295

vorgehend FG Münster, 07. November 2007, Az: 5 K 2162/07 AO

## Leitsätze

1. NV: Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie sich nur bei einem anderen als dem vom Finanzgericht festgestellten Sachverhalt stellt.
2. NV: Es ist bereits geklärt, dass das Erlassverfahren nicht dazu dient, angebliche oder tatsächliche Mängel des Festsetzungsverfahrens zu korrigieren. Ein Erlass bestandskräftig festgesetzter Steuern wegen sachlicher Unbilligkeit kann daher nur gewährt werden, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch ist und es dem Steuerpflichtigen nicht möglich und nicht zumutbar war, sich rechtzeitig gegen die angebliche Fehlerhaftigkeit zu wehren.
3. NV: Mit einem Verzicht auf die mündliche Verhandlung wird zugleich ein Verzicht auf die Durchführung einer Beweisaufnahme erklärt und damit auf das Rügerecht verzichtet.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 2 Nach § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revision zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) oder ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). 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).
- 3 1. Die Sache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, so muss in der Beschwerdebegründung eine bestimmte --abstrakte-- klärungsbedürftige und in dem angestrebten Revisionsverfahren auch klärbare Rechtsfrage herausgestellt und --unter Berücksichtigung von Rechtsprechung und Literatur-- deren Bedeutung für die Allgemeinheit substantiiert dargetan werden (BFH-Beschluss vom 13. Juni 2008 XI B 187/07, nicht veröffentlicht, juris; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 116 Rz 26, 32, m.w.N.).
- 4 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) hält im Rahmen der grundsätzlichen Bedeutung die beiden Rechtsfragen für klärungsbedürftig, ob "eine tatsächliche Verständigung und die in der Folge ergangenen Steuerbescheide wegen Ausübung unzulässigen Drucks oder wegen Unterdrückung von entlastendem Beweismaterial unwirksam sind, wenn von den Ermittlungsbehörden die Aussetzung der Untersuchungshaft nach § 116 StPO an die Unterschrift einer von der Steuerfahndung entworfenen tatsächlichen Verständigung gekoppelt wird, auch wenn die Vereinbarung unter Beteiligung von Rechtsbeiständen zustande kam", und weiter, "ob das Finanzamt zum Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit verpflichtet ist, wenn die Gründe für eine Anfechtung der tV (tatsächlichen Verständigung) und die Geltendmachung der Unwirksamkeit der Einspruchsrücknahme aus Mangel an

Beweisen, die in der Sphäre der Finanzverwaltung lagen, innerhalb der gesetzlichen Ausschlussfrist (§ 110 Abs. 3, § 362 Abs. 2 Satz 2 Abgabenordnung) vom Steuerpflichtigen nicht geltend gemacht wurden".

- 5 Die erste der aufgeworfenen Rechtsfragen nach der Unwirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung und die in der Folge ergangenen Steuerbescheide wegen Ausübung unzulässigen Drucks ist in einem Revisionsverfahren nicht klärbar. Denn das Finanzgericht (FG) hat in seinem Urteil nicht festgestellt, dass unzulässiger Druck auf die Klägerin ausgeübt wurde. Die Klägerin hat rechtswidrige Einflussnahmen auf ihre Entschließungsfreiheit nur pauschal behauptet, aber nicht konkret dargelegt, inwiefern sie zum Abschluss der tatsächlichen Verständigung und zur Rücknahme der Einsprüche gezwungen worden sei. Das FG hat den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass es eine fortdauernde rechtswidrige Beeinflussung der Klägerin --von den Verhandlungen über die tatsächliche Verständigung, die Bekanntgabe der Steuerbescheide, die Einspruchseinlegung bis zur Einspruchsrücknahme-- nicht für nachvollziehbar hält und damit ausschließt. Diese Tatsachenwürdigung kann das Revisionsgericht nur daraufhin überprüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (§ 118 Abs. 2 FGO). Die Schlussfolgerungen des FG haben daher schon dann Bestand, wenn sie --wie im Streitfall-- möglich sind (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Mai 2009 VIII B 76/08, juris). Nicht nachvollziehbar ist schon die Behauptung der Klägerin in der Beschwerdebegründung, sie sei "durch unzulässigen Druck" zur tatsächlichen Verständigung genötigt worden, wenn sie vorträgt, sie habe erst aufgrund eines Schreibens des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) vom 16. Januar 2006 an ihren Prozessbevollmächtigten, also mehr als sechs Jahre nach der Unterzeichnung der tatsächlichen Verständigung am 6. August 1999, erfahren, dass die Aussetzung der Untersuchungshaft "im Außenverhältnis" zwar nur an die Gestellung einer Sicherheitsleistung, tatsächlich aber auch an ihre "Unterschrift zu einer tatsächlichen Verständigung" geknüpft gewesen sei. Dieser Umstand kann daher schon nach ihrem eigenen Vortrag weder für die Unterzeichnung der tatsächlichen Verständigung noch für die sechs Monate danach erfolgte Rücknahme des Einspruchs kausal gewesen sein.
- 6 Die zweite Rechtsfrage, ob das FA zum Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit verpflichtet ist, wenn die Anfechtung der tatsächlichen Verständigung und die Geltendmachung der Unwirksamkeit der Einspruchsrücknahme nicht innerhalb der gesetzlichen Ausschlussfristen erfolgten, ist nicht klärungsbedürftig.
- 7 Denn die Antwort auf diese Rechtsfrage ergibt sich bereits aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 227 der Abgabenordnung (AO). Danach ist geklärt, dass das Erlassverfahren grundsätzlich nicht dazu dient, angebliche oder tatsächliche Mängel des Festsetzungsverfahrens zu korrigieren. Ein Erlass bestandskräftig festgesetzter Steuern wegen sachlicher Unbilligkeit kann daher nur gewährt werden, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch ist und es dem Steuerpflichtigen nicht möglich und nicht zumutbar war, sich rechtzeitig gegen die angebliche Fehlerhaftigkeit zu wehren (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 5. Juni 2009 V B 52/08, BFH/NV 2009, 1593; BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 15/04, BFH/NV 2006, 836; BFH-Beschluss vom 31. März 2008 V B 207/06, BFH/NV 2008, 1217). Die Ausschöpfung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ist nicht deswegen unzumutbar, weil der Steuerpflichtige selbst die Rechtsbehelfs- und Prozessaussichten als ungünstig beurteilt. Ohne Erfolg trägt die Klägerin daher vor, "eine zeitnahe Anfechtung der tV (tatsächlichen Verständigung) wäre der Klägerin aus Mangel an Beweisen nicht zumutbar gewesen, da die Ermittlungsbehörden die Ausübung von rechtswidrigem Zwang aller Wahrscheinlichkeit nach bestritten hätten".
- 8 2. Die Revision ist auch nicht wegen Divergenz zu den BFH-Urteilen vom 29. Juni 2005 II R 21/04 (BFH/NV 2005, 1964) und vom 28. Oktober 1998 X R 93/95 (BFH/NV 1999, 937) zuzulassen.
- 9 Divergenz liegt nur vor, wenn das FG bei einem gleich oder ähnlich gelagerten Sachverhalt in einer bestimmten entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der --dieselbe Rechtsfrage betreffenden-- Rechtsauffassung eines anderen Gerichts abweicht, also eine Nichtübereinstimmung im Grundsätzlichen besteht (BFH-Beschluss vom 14. Oktober 2009 IX B 105/09, BFH/NV 2010, 443, m.w.N.).
- 10 a) Das FG ist nicht in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der Rechtsauffassung des BFH-Urteils in BFH/NV 1999, 937 abgewichen. Diesem Urteil lässt sich zwar der Rechtssatz entnehmen, dass die im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung erfolgte Zusage einer Klagerücknahme durch einen anwaltlich vertretenen Steuerpflichtigen im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung dann nicht bindet, wenn die mitwirkenden Finanzbeamten im Zusammenwirken mit der Staatsanwaltschaft unzulässigen Druck ausübten, um unhaltbare Steueransprüche durchzusetzen.
- 11 Dem Urteil des FG lässt sich jedoch --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht ein dazu in Widerspruch stehender Rechtssatz entnehmen, wonach der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung unter Beteiligung sachkundiger Rechtsbeistände keinesfalls unwirksam sein könne. Das FG hat keine Aussage zur Bindung oder Wirksamkeit einer

tatsächlichen Verständigung getroffen, sondern auf Seite 6 seines Urteils lediglich die Auffassung vertreten, gegen der Höhe nach offensichtlich unzutreffende Steuerbescheide spreche, dass sie aufgrund einer tatsächlichen Verständigung ergangen sind, an denen die steuerlichen Berater der Klägerin teilgenommen haben. Demnach sieht das FG in der Mitwirkung von sachkundigen Rechtsbeiständen bei einer tatsächlichen Verständigung ein Indiz, das gegen die Berücksichtigung offensichtlich unzutreffender Besteuerungsgrundlagen spricht.

- 12** Abgesehen davon betreffen die beiden Urteile unterschiedliche Rechtsfragen: In dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 937 geht es um die Bindung an eine im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung getroffene Zusage einer Klagerücknahme. Dabei werden nicht haltbare, also überhöhte Steueransprüche und die Ausübung von Druck als Voraussetzungen für eine fehlende Bindungswirkung angesehen. Im Urteil des FG geht es dagegen um die Höhe der in einer tatsächlichen Verständigung angesetzten Besteuerungsgrundlagen. In diesem Zusammenhang wertet das FG die Mitwirkung eines Steuerkundigen als Indiz dafür, dass die tatsächliche Verständigung keine überhöhten Besteuerungsgrundlagen enthält.
- 13** b) Es liegt auch keine Divergenz des Urteils des FG zu dem BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1964 vor. Aus diesem ergibt sich zwar der Rechtssatz, dass die Rücknahme eines Einspruchs unwirksam ist, wenn sie u.a. durch bewusste Täuschung oder Drohung veranlasst wurde. Das FG hat aber nicht einen dazu in Widerspruch stehenden Rechtssatz aufgestellt, wonach die Einspruchsrücknahme trotz Täuschung oder Drohung wirksam sei. Ausweislich der Ausführungen auf Seite 7 des Urteils ist das FG vielmehr aufgrund einer tatsächlichen Würdigung des Sachverhalts zur Überzeugung gelangt, dass die Einsprüche nicht aufgrund unlauterer behördlicher Maßnahmen zurückgenommen wurden. Rechtswidrige Einflussnahmen seien nicht konkret dargelegt worden und auch nicht nachvollziehbar (vgl. Ausführungen zu 1.). Im Übrigen seien die von der Klägerin kritisierten Amtshandlungen als rechtmäßige Maßnahmen der Strafverfolgungsbehörden anzusehen.
- 14** Ob darüber hinaus eine unzulässige Beeinflussung der Klägerin auch wegen fehlender Kausalität für die Rücknahme der Einsprüche ausscheidet, weil sie durch Angehörige der beratenen Berufe vertreten war, könnte im Revisionsverfahren nicht geklärt werden. Das Urteil des FG ist insoweit unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1964 kumulativ begründet. Da bereits die erste Begründung das Entscheidungsergebnis für sich trägt und die Klägerin dagegen keine durchgreifenden Einwendungen erhoben hat, kommt es auf eine Divergenz hinsichtlich der Doppelbegründung nicht mehr an.
- 15** 3. Die Revision ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO) zuzulassen.
- 16** Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn über bisher ungeklärte Rechtsfragen zu entscheiden ist, die klärungsbedürftig, entscheidungserheblich und klärbar sind (BFH-Beschlüsse vom 19. Mai 2009 VI B 159/08, juris; vom 7. Oktober 2008 VI B 92/07, BFH/NV 2009, 148, und vom 13. November 2007 VI B 160/06, BFH/NV 2008, 341, m.w.N.).
- 17** a) Die von der Klägerin in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Rechtsfragen, ob es zulässig ist, im Rahmen einer Strafurteilsabsprache zu vereinbaren, dass auf ein Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren verzichtet wird oder dass das Gericht im Rahmen einer Urteilsabsprache darauf hinwirkt, dass ein Rechtsmittelverzicht erklärt wird, wären im Revisionsverfahren nicht klärbar. Abgesehen davon, dass diese Fragen nicht das Steuer-, sondern das Strafprozessrecht betreffen, ist durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits geklärt, dass die Unwirksamkeit der Rücknahme eines Einspruchs nur in außergewöhnlichen Fällen unzulässiger Einwirkung auf die Willensbildung des Steuerpflichtigen in Betracht kommt. Das ist der Fall, wenn die Rücknahme durch bewusste Täuschung, Drohung, bewusst falsche Auskunft oder mittels rechtlich offensichtlich unzutreffender Erwägungen der Finanzbehörde --insbesondere gegenüber rechtsunkundigen Steuerpflichtigen-- veranlasst wird (vgl. BFH-Urteil vom 1. September 1988 V R 139/83, BFH/NV 1989, 206, m.w.N.).
- 18** b) Ob die Einspruchsrücknahme im Besteuerungsverfahren wirksam ist, wenn ihr eine Strafurteilsabsprache vorausgeht, in der die Staatsanwaltschaft unzulässigerweise einen Rechtsmittelverzicht verlangt oder bei der das Gericht auf eine Einspruchsrücknahme hinwirkt, ist in einem Revisionsverfahren nicht klärungsbedürftig. Denn nach § 362 Abs. 2 Satz 2 AO kann die Unwirksamkeit einer Einspruchsrücknahme --wenn auch nur innerhalb der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO-- geltend gemacht werden.
- 19** c) Die weiter aufgeworfene Rechtsfrage, ob das FA verpflichtet ist, im Rahmen eines Erlassverfahrens wegen sachlicher Unbilligkeit eine Steuerfestsetzung, der eine Einspruchsrücknahme aufgrund einer Urteilsabsprache vorausgeht, auf materiell-rechtliche Fehler zu überprüfen und bei berechtigten Einwendungen die Steuer zu erlassen, ist ebenfalls nicht klärungsbedürftig. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung können materiell-rechtliche

Fehler nur dann im Rahmen eines Erlassverfahrens berücksichtigt werden, wenn sie eine offensichtlich und eindeutig falsche Steuerfestsetzung betreffen und es dem Steuerpflichtigen darüber hinaus nicht möglich und nicht zumutbar ist, sich gegen die Steuerfestsetzung zu wehren (vgl. oben unter 1.).

- 20** 4. Die Revision kann auch nicht im Hinblick auf die behaupteten Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zugelassen werden.
- 21** In diesem Zusammenhang rügt die Klägerin, das FG habe folgende Umstände nicht berücksichtigt oder gar als nicht vorliegend angesehen:
- 22** a) Täuschung der Rechtsbeistände durch Verschweigen der Stellungnahme des TÜV vom 29. Juli 1998 zum so genannten Rabattsystem im Rahmen der Verhandlungen über die tatsächliche Verständigung.
- 23** b) Koppelung der tatsächlichen Verständigung an die Aussetzung der U-Haft, der Einstellung des (Steuer-)Strafermittlungsverfahrens gegen den Ehemann der Klägerin und die Zusage einer milden Bestrafung der Klägerin (Einstellung nach § 154 der Strafprozessordnung --StPO--) in den Verhandlungen am 27. Juli 1999 bzw. am 6. August 1999.
- 24** c) Die von der Staatsanwaltschaft und Steuerfahndung verlangte Einspruchsrücknahme in der Hauptverhandlung des Strafverfahrens für ihre Zustimmung zu einer Urteilsabsprache und der Einstellung des Steuerstrafverfahrens nach § 154 StPO.
- 25** Die Zulassung der Revision wegen eines Verfahrensfehlers setzt voraus, dass der Verfahrensmangel rechtserheblich ist, die Entscheidung also --nach der Rechtsauffassung des FG-- auf ihm beruhen kann. Es muss die Möglichkeit bestehen, dass die Entscheidung des Gerichts ohne den Verfahrensmangel anders ausgefallen wäre (BFH-Beschluss vom 7. Februar 1995 V B 62/94, BFH/NV 1995, 861).
- 26** a) Soweit die Klägerin einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) geltend macht, weil das FG eine Täuschung der Rechtsbeistände durch Verschweigen der Stellungnahme des TÜV vom 29. Juli 1998 zum sog. Rabattsystem nicht berücksichtigt habe, hat sie nicht dargelegt, dass die Entscheidung des FG bei Berücksichtigung dieser Umstände anders ausgefallen wäre. Die Berücksichtigung der Stellungnahme des TÜV hätte allenfalls dazu führen können, dass das FG vom Vorliegen offensichtlich unzutreffender Steuerfestsetzungen ausgegangen wäre. Dann aber hätte einer Stattgabe der Klage gleichwohl entgegen gestanden, dass es der Klägerin nach Auffassung des FG möglich und zumutbar war, gegen die ihrer Ansicht nach überhöhten Steuerfestsetzungen vorzugehen. Ein Verstoß gegen den Inhalt der Akten liegt auch nicht vor, soweit die Klägerin behauptet, das FG habe die Umstände der tatsächlichen Verständigung und der Einspruchsrücknahme nicht berücksichtigt. Dem Tatbestand des FG-Urteils lässt sich auf Seite 3 und 4 vielmehr das Vorbringen der Klägerin entnehmen, dass die tatsächliche Verständigung sowie die Einspruchsrücknahme aufgrund rechtswidrigen Drucks (Freiheitsberaubung, Nötigung und Rechtsbeugung) erzwungen worden seien.
- 27** b) Wird mit der Verfahrensrüge mangelnde Sachaufklärung geltend gemacht (§ 76 FGO), weil das FG Beweisanträge übergangen habe, ist substantiiert darzulegen, welche Tatfragen aufklärungsbedürftig sind und welche Beweise zu welchem Beweisthema das FG nicht erhoben hat. Weiter sind die Fundstellen des Beweisantrags und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme anzugeben und ist auszuführen, inwiefern das angefochtene Urteil unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Rechtsauffassung des Gerichts auf der unterlassenen Beweisaufnahme beruhen kann (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 25. Juni 2002 X B 199/01, BFH/NV 2002, 1332).
- 28** Den Ausführungen der Klägerin lässt sich zwar entnehmen, dass sie die Umstände des Zustandekommens der tatsächlichen Verständigung und der Einspruchsrücknahme für aufklärungsbedürftig hält, sie hat aber in keiner Weise dargelegt, in welchen Schriftsätzen (Fundstellen) sie diesbezüglich konkrete Beweisanträge gestellt haben will. Abgesehen davon hat die Klägerin auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 FGO). Da Beweisaufnahmen notwendigerweise in mündlicher Verhandlung durchzuführen sind, um den Beteiligten zu dem Ergebnis der Beweisaufnahme rechtliches Gehör zu gewähren, ist mit dem Verzicht auf mündliche Verhandlung zugleich ein Verzicht auf die Durchführung einer Beweisaufnahme erklärt (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2006 VII B 272/05, BFH/NV 2007, 725, unter II. 1.), so dass der Verzicht auf mündliche Verhandlung zu einem ausdrücklichen Verzicht auf das Rügerecht führt (BFH-Beschluss vom 23. Juni 1997 IV B 88/96, BFH/NV 1997, 884).

**29** 5. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

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