# Beschluss vom 06. Februar 2013, X B 164/12

**Absehen von einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben**

BFH X. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Juli 2012, Az: 5 K 5181/09

## Leitsätze

1. NV: Gibt der Steuerpflichtige in einem Einspruchsschreiben eine objektiv falsche Sachverhaltsdarstellung ab und korrigiert er diese auch im weiteren Schriftverkehr mit dem FA nicht, so dass das FA einen Abhilfebescheid erlässt, stehen die Grundsätze von Treu und Glauben einer Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nach späterer Kenntniserlangung des FA vom tatsächlichen Sachverhalt auch dann nicht entgegen, wenn das FA im Einspruchsverfahren seinerseits die ihm obliegende Ermittlungspflicht verletzt hat.

2. NV: Mit einer Beschwerdebegründung, die sich im Kern --trotz vordergründiger Heranziehung der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO-- darin erschöpft, die Sachverhaltungswürdigung des FG anzugreifen, kann die Zulassung der Revision nicht erreicht werden.

## Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2005 bis 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger war einer von sieben Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH. Sechs der Geschäftsführer hatten von der GmbH eine Pensionszusage erhalten, der siebente nicht. Zwischen den Beteiligten ist in materiell-rechtlicher Hinsicht unstreitig, dass beim Kläger im Rahmen des Abzugs der Vorsorgeaufwendungen der Vorwegabzug (§ 10 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- in der bis 2004 geltenden Fassung, die im Rahmen der Günstigerprüfung gemäß § 10 Abs. 4a EStG in der ab 2005 geltenden Fassung auch in den Streitjahren weiter anzuwenden ist) zu kürzen ist, weil die GmbH nicht sämtlichen Gesellschaftern eine Pensionszusage erteilt hat.

2 Bei der Einkommensteuerveranlagung für das den Streitjahren vorangehende Jahr (2004) nahm der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zunächst --erklärungsgemäß-- eine Kürzung des Vorwegabzugs vor. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und trugen u.a. vor: "Der Einspruch richtet sich gegen die Kürzung des Vorwegabzugs des Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn <Kläger>. Herr ... ist Mitgesellschafter bei der ...-GmbH und von der Sozialversicherung befreit. Die ...-GmbH hat den Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils eine Altersvorsorge (Pensionszusage) in gleicher Höhe ausgesprochen. Nach den neuesten Rechtsprechungen des BFH bezahlt somit der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Vorsorgeaufwendungen selbst, da dieser auf Gewinnausschüttungen verzichtet. Dies gilt auch für Mehr-Personen-Kapitalgesellschaften."

3 Die für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Sachbearbeiterin des FA (S) vermerkte aufgrund einer Anfrage bei der Körperschaftsteuerstelle in den Akten, dass es sich um sieben mit jeweils 14,29 % beteiligte Gesellschafter handele, die gleichberechtigte Geschäftsführer seien. Sie forderte die Kläger auf, "Nachweise über die Gesellschafter-Geschäftsführer-Regelung" sowie eine "Berechnung der Altersvorsorge aller Gesellschafter" einzureichen. Die Kläger übersandten daraufhin die sechs bestehenden Pensionszusagen. Anschließend vermerkte S in den Akten: "Alle denselben Vertrag --**>** Urteil ist anzuwenden" und half dem Einspruch ab, indem sie den ungekürzten Vorwegabzug gewährte.

4 In der Folgezeit gaben die Kläger ihre Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2005 bis 2007 ab. In der Rubrik "Es bestand <jeweiliges Jahr> keine gesetzliche Rentenversicherungspflicht aus ... der Tätigkeit als ... Gesellschafter-Geschäftsführer" kreuzten sie jeweils die Antwort "Nein" an. Das FA sah für die Streitjahre von einer

Kürzung des Vorwegabzugs ab. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide ergingen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

5 Im Anschluss an eine im Oktober 2009 bei der GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung teilte der Prüfer dem Veranlagungsbezirk mit, dass der siebente Geschäftsführer keine Pensionszusage erhalten hatte. Das FA erließ daraufhin die angefochtenen, auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Änderungsbescheide für 2005 bis 2007, in denen es nunmehr den Vorwegabzug kürzte.

6 Einspruch und Klage blieben in diesem Punkt ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien erfüllt. Der S sei weder beim Erlass des Abhilfebescheids für 2004 noch beim Erlass der ursprünglichen Bescheide für die Streitjahre 2005 bis 2007 bekannt gewesen, dass einer der Geschäftsführer keine Pensionszusage erhalten hatte. Das FA sei auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an einer Änderung der Bescheide gehindert. Zwar habe S ihre Ermittlungspflichten verletzt, weil sie --entgegen einer einschlägigen Verwaltungsanweisung-- nicht darauf bestanden habe, dass auch eine Berechnung der Anwartschaftsbarwerte vorgelegt werde, und zudem dem offensichtlichen Widerspruch zwischen der Zahl der Gesellschafter-Geschäftsführer und der (geringeren) Zahl der vorgelegten Pensionszusagen nicht nachgegangen sei. Jedoch hätten die Kläger ihre Mitwirkungspflichten gleich mehrfach verletzt. Zum einen hätten sie dem FA im Einspruchsschreiben einen objektiv unzutreffenden Sachverhalt unterbreitet, indem sie erklärt hätten, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten jeweils eine Pensionszusage in gleicher Höhe erhalten. Zum anderen hätten sie bei Übersendung der sechs Pensionszusagen nicht kenntlich gemacht, dass ein weiterer Gesellschafter-Geschäftsführer vorhanden sei, der gerade keine Pensionszusage erhalten habe. In der Abwägung der jeweiligen Pflichtverletzungen zeige sich jedenfalls kein deutliches Überwiegen der Ermittlungspflichtverletzung des FA, was aber Voraussetzung für eine auf die Grundsätze von Treu und Glauben gestützte Nichtanwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wäre.

7 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen Divergenz, greifbarer Gesetzwidrigkeit der Vorentscheidung sowie Verfahrensmängeln.

8 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

## Entscheidungsgründe

9 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.

10 1. Die Revision ist nicht wegen Divergenz (Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung) gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.

11 Die Darlegung dieses Zulassungsgrundes setzt die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung andererseits voraus (Senatsbeschluss vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813, unter 1.c, m.w.N.). Daran fehlt es.

12 a) Die Kläger entnehmen dem angefochtenen Urteil den Rechtssatz, ein Steuerpflichtiger verletzte seine Mitwirkungspflicht "in erheblichem Maße", wenn sein Steuerberater im Einspruchsverfahren ohne Ermittlung des Sachverhalts objektiv unzutreffend vortrage und den Sachverhalt während des anschließend mit dem FA geführten Schriftwechsels nicht erneut prüfe, so dass dem Einspruch mit einem fehlerhaften Abhilfebescheid stattgegeben werde. Dem stehe nicht entgegen, dass auch das FA seine Ermittlungspflicht verletzt habe, indem es eine einschlägige Verwaltungsanweisung nicht beachtet, einen offensichtlichen Widerspruch im Einspruchsvorbringen nicht aufgeklärt und entscheidungserhebliche Unterlagen nicht erneut angefordert habe, obwohl die Streitfrage einen Ausnahmetatbestand betreffe, der per se höhere Anforderungen an die Amtsermittlungspflicht stelle.

13 Der Senat hat bereits erhebliche Zweifel daran, ob es sich hierbei --was für die Darlegung einer Divergenz erforderlich wäre-- um einen "Rechtssatz" handelt oder nicht vielmehr um eine Würdigung des konkreten Einzelfalls durch das FG, die von vornherein nicht Gegenstand einer Divergenz sein könnte (vgl. zur Unbeachtlichkeit bloßer Subsumtionsfehler Senatsbeschluss vom 11. Mai 2010 X B 183/09, BFH/NV 2010, 2077).

14 Im Übrigen enthält das FG-Urteil weder die von den Klägern behauptete Aussage, sie hätten ihre Mitwirkungspflicht "in erheblichem Maße" verletzt, noch die Wertung, die Streitfrage habe einen Ausnahmetatbestand betroffen, der

höhere Anforderungen an die Amtsermittlungspflicht stelle. Dabei handelt es sich vielmehr um Interpretationen der Kläger, die im angefochtenen Urteil keine Grundlage haben.

**15** Letztlich können die Zweifel an der Divergenzfähigkeit der Aussagen, die die Kläger dem angefochtenen Urteil entnehmen, aber dahinstehen, da tatsächlich zu keinem der Zitate, die die Kläger aus den vermeintlichen Divergenzentscheidungen anführen, eine Abweichung in rechtlicher Hinsicht gegeben ist.

**16** b) Dies gilt zunächst, soweit die Kläger sich auf Entscheidungen berufen, in denen die jeweiligen Gerichte bereits keine Verletzung von Mitwirkungspflichten auf Seiten des Steuerpflichtigen hatten feststellen können (Urteil des FG München vom 16. Juni 1982 IX 187/80 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1983, 55; Urteil des FG Düsseldorf vom 18. Dezember 1998 11 K 9757/97 E, EFG 1999, 260, unter 3.; Urteil des FG Bremen vom 13. Oktober 1999 499108, K 3, EFG 2000, 175, Revision gemäß § 126a FGO als unbegründet zurückgewiesen durch nicht veröffentlichten Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Mai 2002 XI R 73/00; BFH-Urteil vom 3. Juli 2002 XI R 17/01, BFH/NV 2003, 137; Urteil des Hessischen FG vom 3. April 2008 5 K 1766/05, juris; Urteil des FG München vom 26. Juni 2009 8 K 1338/07, EFG 2009, 1995, unter II.1.3., Revision als unbegründet zurückgewiesen durch BFH-Urteil vom 8. Dezember 2011 VI R 49/09, BFH/NV 2012, 692; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22. Februar 2011 3 K 2208/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 1150, unter 2.c). Denn vorliegend hat das FG --auch nach dem von den Klägern gebildeten "Rechtssatz"-- ausdrücklich sowohl eine Verletzung von Mitwirkungspflichten der Kläger als auch der Ermittlungspflichten des FA festgestellt.

**17** c) Eine Divergenz zum BFH-Urteil vom 15. November 1974 VI R 58/72 (BFHE 114, 318, BStBl II 1975, 369) liegt ebenfalls nicht vor. Zwar betraf diese Entscheidung einen Fall, in dem neben einer Ermittlungspflichtverletzung des FA auch eine Verletzung von Mitwirkungspflichten auf Seiten des Steuerpflichtigen gegeben war. Der dortige Steuerpflichtige hatte im Rahmen der Geltendmachung von Beiträgen an Bausparkassen als Sonderausgaben --durch Nichtankreuzen des entsprechenden Verneinungs-Feldes-- erklärt, für diese Beiträge auch eine Wohnungsbau- bzw. Sparprämie beantragt zu haben. Bereits diese Erklärung hätte den Sonderausgabenabzug der Beiträge aufgrund des seinerzeit geltenden Verbots der Doppelförderung ausgeschlossen. Die Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen bestand allein darin, dass er die weiteren im Erklärungsvordruck enthaltenen Fragen, ob es sich um eine Wohnungsbau- oder Sparprämie handelte und bei welchem Institut die Anlage getätigt worden sei, nicht beantwortet hatte. Damit ist der vorliegende Sachverhalt, in dem die Kläger dem FA objektiv falsche Angaben unterbreitet haben, nicht vergleichbar.

**18** In dem Fall, der dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 20. April 2009 8 K 360/09 (EFG 2009, 1174, Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen durch BFH-Beschluss vom 10. November 2009 VI B 54/09, BFH/NV 2010, 602) zugrunde lag, hat das FG den dortigen Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass der Steuerpflichtige zwar anfänglich seine Mitwirkungspflichten verletzt habe, dieser Pflichtenverstoß jedoch durch eine vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung der für die Besteuerung maßgeblichen Tatsachen im weiteren Verlauf des Verfahrens geheilt worden sei. Zu einer solchen Offenlegung ist es vorliegend aber nie gekommen.

**19** Im Beschluss des FG Düsseldorf vom 25. November 1997 11 V 7605/97 A (E) (EFG 1998, 527) wurde der dort zu beurteilende Sachverhalt --im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung-- dahingehend gewürdigt, dass eine "mögliche Mitwirkungspflichtverletzung" durch die Verletzung der dem FA obliegenden Ermittlungspflichten deutlich überwogen werde. Dem dortigen Steuerpflichtigen waren indes keine Falschangaben zur Last zu legen; er hatte lediglich die für die rechtliche Beurteilung einer Abfindung maßgebenden Verträge nicht von sich aus vorgelegt.

**20** d) Der Rechtssatz, den die Kläger dem BFH-Urteil vom 7. Juli 2004 XI R 10/03 (BFHE 206, 303, BStBl II 2004, 911) entnehmen, weist keinen Bezug zu dem Rechtssatz auf, den sie aus dem angefochtenen Urteil abgeleitet haben.

**21** 2. Die Revision ist auch nicht deshalb zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen, weil das finanzgerichtliche Urteil unter einem schwerwiegenden Rechtsfehler leiden würde.

**22** a) Wenn auch eine allgemeingültige Definition derartiger Fehler von der Rechtsprechung noch nicht entwickelt worden ist, liegen diese Voraussetzungen jedenfalls dann vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzwidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25). Eine Entscheidung ist nur dann (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden

Erwägungen beruht. Greifbare Gesetzwidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift auszuführen (Senatsbeschlüsse vom 25. Februar 2009 X B 121/08, BFH/NV 2009, 890, unter 3., und vom 5. Mai 2011 X B 155/10, BFH/NV 2011, 1294, unter II.2.).

**23** b) Daran fehlt es. Das FG hat alle gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gewürdigt und seiner Entscheidung darüber hinaus die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung zugrunde gelegt, wonach die Änderung eines Bescheids nach dieser Vorschrift in Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben ausgeschlossen ist, wenn dem FA die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre. Allerdings muss der Steuerpflichtige dann seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt haben. Haben sowohl der Steuerpflichtige als auch das FA es versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel den Steuerpflichtigen die Verantwortung, mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann (BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 XI R 58/05, BFHE 214, 319, BStBl II 2006, 835). In Fällen beiderseitiger Pflichtverletzungen scheidet eine Änderungsmöglichkeit allerdings aus, wenn der Verstoß des FA deutlich überwiegt (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1988 VIII R 121/83, BFHE 156, 339, BStBl II 1989, 585, unter II.6.).

**24** c) Nach den Feststellungen des FG haben die Kläger in ihrem Einspruchsschreiben eine objektiv unzutreffende Sachverhaltsdarstellung abgegeben und diese auch im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens nicht korrigiert. Auf dieser Grundlage ist die Würdigung des FG, dass die festgestellten Ermittlungspflichtverletzungen des FA die Verstöße des Steuerpflichtigen gegen dessen Mitwirkungspflichten jedenfalls nicht deutlich überwiegen, nicht greifbar gesetzwidrig, sondern im Gegenteil ausgesprochen naheliegend.

**25** Das --aus den Grundsätzen von Treu und Glauben abzuleitende und daher einen Ausnahmetatbestand darstellende-- Änderungsverbot bewirkt, dass das FA trotz Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO an einer Erhöhung der Steuerfestsetzung gehindert ist. Bei Zugrundelegung der Grundsätze von Treu und Glauben kann der Steuerpflichtige seine verfahrensrechtliche Position aber nicht dadurch verbessern, dass er das Einspruchsschreiben durch einen Steuerberater fertigen lässt und der Steuerberater die weitere Bearbeitung des Einspruchsverfahrens seinem Büropersonal überträgt.

**26** Letztlich erschöpft sich die Beschwerdebegründung --trotz vordergründiger Heranziehung der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO-- darin, die Sachverhaltswürdigung des FG anzugreifen, indem die Kläger ihre eigene Mitwirkungspflichtverletzung negieren bzw. als unbedeutend darzustellen versuchen, während sie die Ermittlungspflichtverletzungen des FA als gravierend werten. Mit derartigen materiell-rechtlichen Einwendungen kann die Zulassung der Revision indes nicht erreicht werden (vgl. BFH-Beschluss vom 24. September 2008 IX B 110/08, BFH/NV 2009, 39).

**27** 3. Soweit die Beschwerde als Verfahrensmangel rügt, das FG habe eine vorweggenommene Beweiswürdigung vorgenommen, fehlt es an Darlegungen dazu, welche Beweise das FG in welcher Weise gewürdigt haben soll und welche Beweise es zusätzlich hätte erheben müssen.

**28** 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de