

# Urteil vom 10. Dezember 2013, VIII R 10/11

## Grobes Verschulden durch die unterlassene Mitteilung entscheidungserheblicher Tatsachen innerhalb der Einspruchsfrist

BFH VIII. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 2

vorgehend FG Münster, 17. Juni 2010, Az: 14 K 920/08 G

## Leitsätze

NV: Allein die unterlassene Mitteilung entscheidungserheblicher Tatsachen innerhalb der Einspruchsfrist kann ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden steuermindernder Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO begründen. Diese Frage stellt sich allerdings nur dann, wenn nicht schon vor Erlass des Bescheids ein grob schuldhaftes Fehlverhalten des Steuerpflichtigen vorgelegen hat (Anschluss an das BFH-Urteil vom 16. September 2004 IV R 62/02, BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75).

## Tatbestand

- 1** I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre (2002 bis 2004) aufgrund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen zu Gunsten des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert werden können.
- 2** Für die Vorjahre (1999 bis 2001) erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach einer Außenprüfung erstmals Gewerbesteuermessbescheide. Das FA vertrat die Auffassung, die in diesen Jahren ausgeübte Tätigkeit des Klägers sei nach der Verkehrsauffassung eine einheitliche Tätigkeit, die sowohl künstlerische als auch gewerbliche Tätigkeiten umfasse. Eine Trennung der Einkünfte in solche aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb sei nicht möglich, sodass der Kläger ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes in der für diese Jahre anzuwendenden Fassung (EStG) erzielt habe.
- 3** Die Gewerbesteuermessbescheide der Erhebungszeiträume 1999 bis 2001 waren nach erfolglosem Einspruchsverfahren Gegenstand des Klageverfahrens 14 K 5248/05 G beim Finanzgericht (FG).
- 4** Für die Streitjahre gab der Kläger --wie auch schon für die Vorjahre-- keine Gewerbesteuererklärungen ab. Das FA schätzte daraufhin, ohne den Kläger zuvor zur Abgabe von Gewerbesteuererklärungen aufgefordert zu haben, in den Gewerbesteuermessbescheiden für die Streitjahre die Besteuerungsgrundlagen. Die Schätzung des Gewerbeertrags beruhte jeweils auf der mit den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre abgegebenen Einnahmenüberschussrechnungen, die einheitlich sämtliche Einnahmen und Ausgaben des Klägers aus dessen Tätigkeit umfassten.
- 5** Die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre wurden vom Kläger, der steuerlich vertreten war, nicht angefochten und standen auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6** In einem gerichtlichen Erörterungstermin im finanzgerichtlichen Verfahren für die Vorjahre trafen der Kläger und das FA eine tatsächliche Verständigung. Nach Erlass geänderter Gewerbesteuermessbescheide erklärten die Beteiligten das Verfahren in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt. Die tatsächliche Verständigung umfasste die Einigung darüber, dass der Kläger in den Vorjahren aufgrund bestimmter Beratungs- und Vermittlungstätigkeiten abgrenzbare gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 und 2 EStG und daneben weit überwiegend nicht gewerbesteuerbare Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG erzielt habe.
- 7** Der Kläger beantragte unter anderem wegen des Vorliegens neuer Tatsachen und neuer Beweismittel, die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Entsprechend der

tatsächlichen Verständigung aus dem Erörterungstermin im Parallelverfahren für die Vorjahre sei sein für Zwecke der Einkommensteuer einheitlich ermittelter Gewinn auch in den Streitjahren für bestimmte Tätigkeiten anteilig einem Gewerbebetrieb und daneben einem Betrieb der selbständigen Arbeit zuzuordnen. Die festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre, welche bislang auf dem gesamten für Zwecke der Einkommensteuer ermittelten Gewinn beruhten, seien entsprechend zu mindern.

- 8 Das FA lehnte den Änderungsantrag ab und wies den hiergegen erhobenen Einspruch als unbegründet zurück.
- 9 Das FG hat die Klage für die Streitjahre abgewiesen. Die Entscheidung ist in den Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1394 veröffentlicht.
- 10 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts und eine unzureichende Sachverhaltsaufklärung durch das FG.
- 11 In die Prüfung, ob ein grobes Verschulden des Klägers oder des steuerlichen Beraters vorgelegen habe, habe das FG zu Unrecht auch den Zeitraum nach Erlass der Gewerbesteuermessbescheide bis zum Eintritt der Bestandskraft für die Streitjahre einbezogen. Das Nichteinlegen eines Einspruchs sei keine grob schuldhafte Verletzung einer Mitwirkungspflicht i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Allenfalls komme eine einfache Pflichtverletzung in Betracht.
- 12 Bis zum Erörterungstermin im finanzgerichtlichen Verfahren für die Vorjahre seien er --der Kläger-- und sein steuerlicher Berater der Auffassung gewesen, dass er ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt und überhaupt keine Gewerbesteuerpflicht bestanden habe. Es dürfe entgegen der Auffassung des FG aus der Nichtabgabe der Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre keine grob schuldhafte Pflichtverletzung abgeleitet werden.
- 13 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG Münster vom 18. Juni 2010 14 K 920/08 G aufzuheben und unter Aufhebung des Bescheids vom 25. Oktober 2006 und der Einspruchsentscheidung vom 6. März 2008 das FA zu verpflichten, die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2002 bis 2004 entsprechend den Ausführungen in dem Schreiben vom 19. Oktober 2007 zu ändern.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre nicht gemäß §§ 184 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern sind, weil den Kläger ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der geltend gemachten --möglicherweise rechtserheblichen-- Tatsachen und Beweismittel trifft.
- 16 1. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass für die Prüfung, ob dem Steuerpflichtigen der Vorwurf eines grob schuldhafte Verhaltens am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen und Beweismitteln gemacht werden kann, nicht nur der Zeitraum bis zum Erlass des zu ändernden Bescheids, sondern auch der Zeitraum bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft einzubeziehen ist (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 25. November 1983 VI R 8/82, BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256; nachgehend z.B. BFH-Urteile vom 4. Februar 1998 XI R 47/97, BFH/NV 1998, 682; vom 16. September 2004 IV R 62/02, BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75; vom 22. Mai 2006 VI R 17/05, BFHE 214, 154, BStBl II 2006, 806, m.w.N.).
- 17 a) Nach dieser Rechtsprechung ist ein grobes Verschulden hinsichtlich einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache anzunehmen, wenn der steuerlich beratene Steuerpflichtige oder dessen steuerlicher Berater es versäumen, den entscheidungserheblichen Sachverhalt der Finanzbehörde noch im Rahmen eines fristgerechten Einspruchs zu unterbreiten (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 10. Dezember 1997 VIII B 17/97, BFH/NV 1998, 1063, unter 1.b, m.w.N.).
- 18 b) An dieser Rechtsprechung ist ungeachtet der im Schrifttum erhobenen Einwände festzuhalten.
- 19 aa) Nach dem BFH-Urteil in BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256 ist entscheidend für die Einbeziehung des Zeitraums nach Erlass des Steuerbescheids bis zum Ablauf der Einspruchsfrist "die Erwägung, daß bei Versäumung der Frist

über die Einlegung eines Rechtsbehelfs --mit dem die Berücksichtigung sowohl neuer Tatsachen und Beweismittel als auch neuer rechtlicher Gesichtspunkte geltend gemacht werden kann-- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nur bei Fehlen jedes --also auch nur einfachen-- Verschuldens gewährt werden kann (§ 110 AO 1977, § 56 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Würde ohne Rücksicht auf die Änderungsmöglichkeit eines Steuerbescheids im Einspruchs- oder Klageverfahren eine spätere Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 zugelassen, wäre ein schuldhaftes Verstreichenlassen der Einspruchs- oder Klagefrist bei allen ersichtlich falschen Steuerbescheiden bedeutungslos, falls den Steuerpflichtigen oder seinen steuerlichen Berater an der Nichtangabe des steuerlich bedeutsamen Sachverhalts bei der Abgabe der Steuererklärung kein grobes Verschulden getroffen hätte." Ein solches Ergebnis ist vom Gesetzgeber nicht gewollt. Die gegen diese Rechtsprechung im Schrifttum erhobenen Einwände (vgl. unter anderem Heinke, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 789 ff.; Tiedtke/Szczesny, Deutsches Steuerrecht 2005, 1122 ff.; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 173 AO Rz 291; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 173 AO Rz 76b; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 173 Rz 54; Frotzcher in Schwarz, AO, § 173 Rz 206) vermögen den erkennenden Senat nicht zu überzeugen.

- 20** bb) Zudem stellt sich die Frage, ob allein die unterlassene Einlegung eines Einspruchs ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden steuermindernder Tatsachen begründet, nur dann, wenn nicht schon vor Erlass des Bescheids ein grob schuldhaftes Fehlverhalten des Steuerpflichtigen vorgelegen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75, unter 2.c). Somit besteht zwischen Pflichtverstößen des Steuerpflichtigen, die sowohl im Stadium bis zum Erlass eines Schätzungsbescheids als auch nach Erlass des Schätzungsbescheids bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft eintreten, ein Rangverhältnis. Ein grob schuldhafter Pflichtverstoß i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO im ersten Verfahrensstadium --so das BFH-Urteil in BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75-- wirkt fort und überlagert einen gegebenenfalls nur leicht fahrlässigen oder weiteren grob schuldhaften Pflichtverstoß, dem FA nach Erlass des Steuerbescheids relevante Tatsachen oder Beweismittel nicht bis zum Ablauf der Einspruchsfrist mitgeteilt zu haben.
- 21** 2. Es ist auf dieser Grundlage revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG im Streitfall ein dem Kläger zurechenbares grobes Verschulden des steuerlichen Beraters allein darin gesehen hat, dem FA nicht bis zum Ablauf der Einspruchsfrist die ihm bekannten rechtserheblichen Tatsachen und Beweismittel übermittelt zu haben, die zu einer Änderung oder Aufhebung der Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre hätten führen können.
- 22** a) Grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75; in BFHE 214, 154, BStBl II 2006, 806, m.w.N.). Ob der Steuerpflichtige unter den gegebenen Umständen grob schuldhaft gehandelt hat, ist im Wesentlichen eine vom FG zu entscheidende Tatfrage. Die hierzu getroffenen Feststellungen des FG können im Streitfall --mangels durchgreifender Verfahrensrügen (siehe unter II.3.)-- vom erkennenden Senat nur darauf überprüft werden, ob der Rechtsbegriff des groben Verschuldens richtig erkannt ist und ob die Würdigung der Verhältnisse hinsichtlich des individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen entspricht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 154, BStBl II 2006, 806, m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung des BFH).
- 23** b) Die Würdigung des FG, aufgrund der Nichtabgabe von Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre liege bereits ein grob schuldhaftes Verhalten des Klägers im Stadium vor Erlass der Schätzungsbescheide für die Streitjahre vor, wird vom Senat allerdings nicht geteilt. Zwar hat der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren für die Streitjahre zuletzt selbst angenommen, für bestimmte Tätigkeiten (Vermittlungsleistungen) in den Streitjahren auch einen von der selbständigen Tätigkeit abgrenzbaren Gewerbebetrieb unterhalten zu haben. Für den Verschuldensvorwurf i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kann Anknüpfungspunkt der Prüfung aber nur das tatsächliche Vorstellungsbild des Klägers und des steuerlichen Beraters vor Erlass der streitbefangenen Gewerbesteuerermessbescheide sein. Zu diesem Zeitpunkt gingen beide noch davon aus, der Kläger sei nicht gewerbesteuerpflichtig, sodass es nur konsequent war, keine Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre abzugeben. Der Kläger ist nach den Feststellungen des FG vom FA auch nicht zur Abgabe von Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre aufgefordert worden.
- 24** c) Mangels eines zurechenbaren grob schuldhaften Verhaltens des steuerlichen Beraters oder des Klägers vor Erlass der Schätzungsbescheide ist im Streitfall nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75 entscheidungserheblich, ob den Kläger oder dessen steuerlichen Berater für das Verfahrensstadium nach Erlass der angefochtenen Gewerbesteuerermessbescheide bis zum Ablauf der Einspruchsfrist der Vorwurf des groben Verschuldens trifft. Dies ist mit dem FG zu bejahen.

- 25** Die Würdigung des FG in der Vorentscheidung, der steuerliche Berater des Klägers habe gegen seine Sorgfaltspflichten verstoßen und allein deshalb grob schuldhaft gehandelt, weil er die ihm bekannten Umstände zum Vorliegen entweder einer insgesamt nicht gewerbsteuerbaren künstlerischen Tätigkeit oder einer abgrenzbaren geringfügigen gewerblichen Tätigkeit des Klägers dem FA nicht innerhalb der Einspruchsfrist übermittelt habe, ist eine mögliche, weder den Denkgesetzen noch den allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechende Würdigung, an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Dieses Verhalten muss der Kläger sich zurechnen lassen.
- 26** Denn nach den Feststellungen des FG kannte der steuerliche Berater des Klägers bei Erlass der Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre wegen des nach der Außenprüfung und dem Einspruchsverfahren bereits anhängigen parallel laufenden Klageverfahrens für die Vorjahre alle maßgeblichen Umstände, Beweismittel und Argumente und hätte diese innerhalb der Einspruchsfrist gegen die Schätzungsbescheide für die Streitjahre ohne weiteres vorbringen können. Dies gilt sowohl für die Tatsachen und Beweismittel, aus denen das FA für die Streitjahre hätte ableiten können, der Kläger sei ausschließlich künstlerisch tätig als auch für diejenigen Tatsachen und Beweismittel, aus denen das FA hätte schließen können, der Kläger sei nur mit einem abgrenzbaren Gewerbebetrieb kleineren Umfangs gewerbsteuerpflichtig. Die Annahme des FG, es habe sich dem steuerlichen Berater angesichts des Verfahrensverlaufs für die Streitjahre und der Außenprüfung sowie des Einspruchs- und finanzgerichtlichen Verfahrens für die Vorjahre geradezu aufdrängen müssen, diese Umstände und Beweismittel innerhalb der Einspruchsfrist dem FA vorzutragen, weshalb dessen Unterlassen grob schuldhaft gewesen sei, ist nicht zu beanstanden.
- 27** 3. Die Rüge des Klägers, die Vorentscheidung sei wegen einer unzureichenden Sachverhaltsaufklärung des FG aufzuheben, weil das FG nicht ermittelt habe, welche Beweismittel der Kläger in der Außenprüfung für die Vorjahre zum Nachweis seiner ausschließlich selbständigen Tätigkeit dem Außenprüfer vorgelegt und deren Annahme dieser abgelehnt habe, ist unbegründet. Denn für das Vorliegen eines Sachaufklärungsmangels ist Voraussetzung, dass die weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 14. Juli 2010 VIII B 83/09, BFH/NV 2010, 1848, unter 2.d cc). Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt. Das FG hat zutreffend ausgeführt, selbst wenn die Behauptungen des Klägers zum Verhalten des Außenprüfers zutreffen sollten, lasse dies für die Streitjahre das grob schuldhafte Verhalten i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, nicht fristgerecht innerhalb der Einspruchsfrist rechtserhebliche Tatsachen und Beweismittel vorgebracht zu haben, nicht entfallen. Von diesem rechtlichen Standpunkt aus war eine weitergehende Sachaufklärung für das FG nicht entscheidungserheblich.

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