

# Beschluss vom 07. September 2017, X B 52/17

## Nichtzulassungsbeschwerde - Überraschungsentscheidung - Erlass

ECLI:DE:BFH:2017:B.070917.XB52.17.0

BFH X. Senat

AO § 110 Abs 1 S 2, AO § 173 Abs 1 Nr 2 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 227, AO § 314, AO § 347 Abs 1 S 2, AO § 371 Abs 3, FGO § 46, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 119 Nr 3, FGO § 135 Abs 2, FGO § 143 Abs 2, FGO § 155 S 1, BGB § 133, AO § 309, ZPO § 85 Abs 2, ZPO § 850c, ZPO § 850e Nr 1, ZPO § 850i, GewO § 14, GewO § 29 Abs 1 S 1 Nr 1, StPO § 170 Abs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 26. Februar 2017, Az: 6 K 1047/14

## Leitsätze

1. NV: Ist ein Antrag auf Erlass nicht beschieden worden, so ist zunächst ein Untätigkeitseinspruch einzulegen, bevor eine Untätigkeitsklage in Betracht kommt .
2. NV: Soweit sich eine Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision nicht nur auf eine materielle Schuld, sondern daneben auf eine Vollstreckungsmaßnahme bezieht, muss die Beschwerdebegründung sich darauf erstrecken .
3. NV: Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet das Gericht, sich mit dem wesentlichen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten auseinanderzusetzen und seine Entscheidung nicht auf überraschende Aspekte zu stützen .
4. NV: Die in einem sachlichen Billigkeitsverfahren wegen einer bestandskräftigen, aber fehlerhaften Steuerfestsetzung maßgebende Frage, ob es dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar war, sich gegen die fehlerhafte Steuerfestsetzung zu wehren, ist nicht identisch mit der Frage des Verschuldens. Die Verschuldenszurechnung nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO oder nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 ZPO ist daher kein geeigneter Maßstab für die Zurechnung des Verhaltens Dritter .
5. NV: Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen kommt bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit grundsätzlich nicht in Betracht, weil in diesem Falle der Erlass an der wirtschaftlichen Situation nichts änderte .
6. NV: Dies gilt nicht, wenn die Schuld ursächlich für Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit ist. In diesem Falle hätte ein Erlass Einfluss auf die wirtschaftlichen Verhältnisse, weil er Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit beseitigte .

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 27. Februar 2017 6 K 1047/14 wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit sie den Erlass von Säumniszuschlägen sowie die Pfändung und Einziehung betrifft.

Hinsichtlich des Erlasses von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2006 wird die Sache an das Sächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Von den Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger 45 % zu tragen.

Die Entscheidung über die verbleibenden 55 % der Kosten des Beschwerdeverfahrens wird dem Sächsischen Finanzgericht übertragen.

## Tatbestand

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) veräußerte im Jahre 2006 seinen Komplementäranteil an der A KG für 475.000 €. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde ein Veräußerungsgewinn von 617.151 € ermittelt, den das Finanzamt X durch Bescheid vom 1. Oktober 2008 gesondert feststellte. Der Rechtsvorgänger des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--), das Finanzamt ... (im Folgenden ebenfalls FA) setzte mit einem auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Änderungsbescheid vom 9. Oktober 2008 für das Kalenderjahr 2006 Einkommensteuer von 163.247 € (durch das Finanzgericht --FG-- sind festgestellt 159.022,34 €, wobei es sich jedoch um den Differenzbetrag zwischen der Festsetzung und dem Steuerabzug vom Lohn handelt), Zinsen von 3.843 €, einen Verspätungszuschlag von 1.250 € und Solidaritätszuschlag von 8.913,02 € (festgestellt 8.701,02 €, wiederum der Differenzbetrag zwischen der Festsetzung und dem Steuerabzug vom Lohn) fest. Die Bescheide wurden bestandskräftig. Der Kläger gibt an, er wisse nicht, warum seine damalige Steuerberaterin dies habe geschehen lassen. Allein der Steuerbetrag habe dasjenige überstiegen, was ihm aus dem Veräußerungsvorgang tatsächlich ausgekehrt worden sei. Zwischen dem Kläger und dem FA ist unstrittig, dass der gesondert festgestellte Veräußerungsgewinn nicht zutreffend ermittelt wurde.
- 2 Am 2. Dezember 2008 pfändete das FA das Konto des Klägers und ließ am 4. Dezember 2008 auf dem hälftigen Miteigentumsanteil des Klägers an einem Einfamilienhaus eine Sicherungshypothek über 176.478,81 € eintragen. Ein Antrag des FA vom 15. Januar 2009 auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers wurde mangels Masse abgewiesen. Nachdem die finanzierende Bank ebenfalls zunächst die Zwangsversteigerung betrieben hatte, wurde das Haus im Jahre 2014 schließlich freihändig verkauft. Der Kläger führte aus dem Erlös 45.000 € an das FA ab. Am 15. Juli 2013 hatte das FA zudem eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung nach §§ 309, 314 AO gegenüber der Sparkasse Z ausgebracht, die weiter besteht.
- 3 Das Finanzamt Y führte wegen Nichtabgabe der Steuererklärung 2006 ein Steuerstraßverfahren gegen den Kläger. Es hat dieses Verfahren am 15. Oktober 2013 nach § 170 Abs. 2 der Strafprozessordnung (StPO) eingestellt, da der Veräußerungsgewinn nur 260.294 € betragen habe und sich hieraus eine Einkommensteuer von 43.827 € ergeben hätte. In der Nichtabgabe der Steuererklärung habe nur eine versuchte Steuerhinterziehung gelegen. Die als Selbstanzeige zu wertende nachgereichte Einkommensteuererklärung sei damit endgültig wirksam i.S. des § 371 Abs. 3 AO.
- 4 Am 1. Oktober 2013 hatte der Kläger über seine vormalige steuerliche Beraterin die Stundung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags sowie den Erlass der bereits verwirkten Säumniszuschläge beantragt. Sie hatte hierzu erklärt, sie habe beim Finanzamt X die Änderung der Bilanz und des Feststellungsbescheides beantragt. Am 4. Oktober 2013 beantragte der Kläger, nunmehr vertreten durch seinen jetzigen Prozessbevollmächtigten, darüber hinaus den Erlass von Einkommensteuer in Höhe von 119.081,34 € und Solidaritätszuschlag von 6.560,12 € und nahm außerdem auf den Antrag vom 1. Oktober 2013 Bezug. Er werde niemals in der Lage sein, die Schuld zu begleichen. Zudem sei der ursprünglich ermittelte Veräußerungsgewinn fehlerhaft. Nachdem das FA mit Bescheid vom 4. Dezember 2013 den Erlassantrag abgelehnt hatte, begehrte der Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens außerdem nochmals ausdrücklich den Erlass der Säumniszuschläge. Er berief sich insgesamt auf sachliche und persönliche Billigkeitsgründe und führte u.a. aus, seine aktuelle Zahlungsunfähigkeit sei erst durch die unrichtige Steuerfestsetzung herbeigeführt worden.
- 5 Mit Einspruchsentscheidung vom 23. Juni 2014 wies das FA den Einspruch zurück. Ein Erlass nach § 227 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen komme nicht in Betracht, da es grundsätzlich nicht Aufgabe des Erlassverfahrens sei, bestandskräftige Steuerfestsetzungen zu überprüfen, und eine Ausnahme hier nicht vorliege. Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen sei wegen fehlender Erlassbedürftigkeit nicht möglich. Der Kläger habe seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse und damit die Voraussetzungen für Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit sowie eine Gefährdung seiner Existenz nicht dargelegt. Zudem sei in Fällen von Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit grundsätzlich kein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen möglich. Im Übrigen sei auch die Erlasswürdigkeit zweifelhaft. Der Kläger habe seine mangelnde Leistungsfähigkeit selbst herbeigeführt, da er keinen Einspruch eingelegt habe. Zudem habe er auch seine steuerlichen Verpflichtungen mangelhaft erfüllt, da er letztmals eine Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2007 eingereicht habe. Immerhin sei auch das Finanzamt Y von einer zunächst versuchten Steuerhinterziehung ausgegangen.
- 6 Im Rahmen des darauf angestrebten Klageverfahrens teilte das FA mit, eine Entscheidung über den Erlass der Säumniszuschläge habe es bisher nicht getroffen, da dies vor einer Entscheidung über den Erlass der Hauptschuld nicht sinnvoll sei. Der Kläger seinerseits machte geltend, er habe den Erlassantrag nicht erst im Einspruchsverfahren, sondern durch Bezugnahme auf ein Schreiben der vormaligen Steuerberaterin bereits

zusammen mit dem Antrag auf Erlass der Hauptschulden am 4. Oktober 2013 gestellt. Der Kläger beantragte im Klageverfahren den Erlass von Einkommensteuer in Höhe von 119.081,34 € und Solidaritätszuschlag in Höhe von 6.560,12 €, den Erlass der hierauf entfallenden Säumniszuschläge seit dem 15. Januar 2009 sowie die Aufhebung der Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 15. Juli 2013.

- 7 Das FG wies die Klage ab. Soweit es den Erlass von Säumniszuschlägen betreffe, sei die Klage mangels Vorverfahren unzulässig und auch nicht als Untätigkeitsklage zulässig, da der Untätigkeitseinspruch ebenfalls fehle.
- 8 Im Übrigen sei die Klage unbegründet. Sachliche Billigkeitsgründe fehlten, da es dem Kläger möglich und zumutbar gewesen wäre, sich gegen die fehlerhafte Steuerfestsetzung zu wehren. Das etwaige Fehlverhalten der damaligen Beraterin müsse er sich zurechnen lassen. Persönliche Billigkeitsgründe lägen ebenfalls nicht vor. Bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit komme ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen grundsätzlich nicht in Betracht, da ein Erlass in diesen Fällen nichts an den wirtschaftlichen Verhältnissen ändere. So sei im Streitfall nicht ersichtlich, dass sich der Erlass auf die wirtschaftliche Situation konkret auswirken könne, denn der Kläger sei durch die Regelungen des Pfändungsschutzes vor einer übermäßigen Inanspruchnahme geschützt. Die Ausnahme, dass nämlich die Steuerrückstände den Steuerpflichtigen daran hindern, eine neue (selbständige) Erwerbstätigkeit aufzunehmen und sich so eine unabhängige Existenz aufzubauen, sei im Streitfall nicht einschlägig. Der Kläger habe nicht vorgetragen, eine neue (selbständige) Erwerbstätigkeit aufzunehmen, vor allem nicht, dass er wegen der Steuerrückstände keine Gewerbeerlaubnis erhalten könne.
- 9 Eigenständige Gründe, die gegen die Rechtmäßigkeit der Pfändungs- und Einziehungsverfügung sprächen, habe der Kläger nicht vorgebracht.
- 10 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision erhebt der Kläger im Hinblick auf den Erlass der Säumniszuschläge eine Divergenzrüge nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). In seinem Urteil vom 27. September 2001 X R 134/98 (BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176) sei der Senat gegen die Auffassung des FA von einem durchgeführten Vorverfahren ausgegangen, obwohl die Oberfinanzdirektion im Beschwerdeverfahren über die Säumniszuschläge ausdrücklich nicht entschieden habe. Auch im Streitfall hätte das FG den Erlassantrag des Klägers nach § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auslegen und zu dem Ergebnis kommen müssen, dass der Kläger auch den Erlass von Säumniszuschlägen begehrt. Es sei daher nicht maßgebend, ob das FA im Rahmen der Einspruchsentscheidung über den Erlass von Säumniszuschlägen entschieden habe.
- 11 In der Entscheidung zu sachlichen Billigkeitsgründen liege ebenfalls eine Divergenz sowie ein Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Wenn das FG seine Entscheidung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Februar 2003 II R 84/00 (BFH/NV 2004, 340) stütze, sei dies mangels vergleichbaren Sachverhalts fehlerhaft. Im Streitfall sei die Fehlerhaftigkeit des Steuerbescheides unstrittig. Zudem habe der BFH seinerzeit auch nicht thematisiert, inwieweit dem Steuerpflichtigen ein Verschulden des steuerlichen Beraters zuzurechnen ist. Vielmehr weiche das FG von dem BFH-Urteil vom 28. Juni 1983 VIII R 37/81 (BFHE 139, 8, BStBl II 1984, 2) sowie dem Senatsurteil vom 18. Mai 1988 X R 57/82 (BFHE 153, 304, BStBl II 1988, 713) ab, wenn es im Streitfall grobes Verschulden des Steuerpflichtigen bejahe. Nach diesen zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ergangenen Entscheidungen liege noch nicht unbedingt grobes Verschulden vor, wenn der Steuerpflichtige sich auf seinen Berater verlasse. Im Übrigen sei die Feststellung eines Veräußerungsgewinns ein komplexer Vorgang. Wenn allerdings für den Kläger auch als steuerlichem Laien die Festsetzung offensichtlich falsch gewesen sein soll, frage sich, warum sie nicht für die Betriebsprüfung, in der fachkundige Personen arbeiteten, offensichtlich falsch war. Dem FG falle in diesem Zusammenhang außerdem ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht nach § 76 FGO zur Last, da es keine Feststellungen dazu getroffen habe, warum dem Kläger ein Fehlverhalten seiner steuerlichen Bevollmächtigten zuzurechnen sei, und auch keinen Hinweis erteilt habe.
- 12 Soweit es die persönlichen Billigkeitsgründe betreffe, sei die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO sowie ebenfalls wegen eines Verfahrensmangels zuzulassen. Es sei zu klären, ob ein Erlass von Steuerschulden bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit auch dann nicht in Frage komme, wenn die unrichtige Steuerfestsetzung allein ursächlich war für die Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit, denn diese sei durch den Insolvenzantrag und die Kontopfändung des FA ausgelöst worden, die bis heute aufrechterhalten werden. Es sei deshalb auch völlig offensichtlich, dass der Kläger kein Einkommen oberhalb der Pfändungsfreigrenze erzielen könne. Seine selbständige Tätigkeit habe er aufgeben müssen, da er aus einem gepfändeten Konto keine betrieblichen Verbindlichkeiten erfüllen könne. Ein weiteres Konto neben einem Pfändungsschutzkonto könne er nicht eröffnen. Fände er hingegen eine Anstellung, müsse er bis zur Rente seinen Lebensunterhalt aus der Pfändungsfreigrenze bestreiten. Gegenüber dem Senatsurteil in BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176, auf das sich das

FG berufen habe, bestünden wesentliche Unterschiede im Sachverhalt. Zum einen hätten die dortigen Kläger selbst ihren Betrieb verkauft, zum anderen das FA auf die Fortsetzung der Vollstreckung verzichtet, so dass die damaligen Kläger im Grundsatz ein Einkommen oberhalb der Pfändungsfreigrenze hätten erzielen können. Wäre die Ansicht des FG richtig, könnte das FA durch Vollstreckungsmaßnahmen bis zur Pfändungsfreigrenze den Anwendungsbereich persönlicher Billigkeitsgründe ausschalten, da der Steuerpflichtige ja ohnehin nur Einkünfte bis zur Freigrenze erziele. Im Übrigen habe auch der Senat in dem Urteil in BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176 ausgeführt, dass die Frage, ob der dortige Kläger eine Konzession erhalten könne, zu berücksichtigen sei. Wenn das FG ihm im Streitfall vorhalte, er habe nicht vorgetragen, dass die Steuerrückstände ihm eine Gewerbeerlaubnis unmöglich machten, habe es gegen seine Sachaufklärungs- und Hinweispflicht aus § 76 FGO verstoßen. Er habe dargestellt, dass er ausschließlich mit einem Pfändungsschutzkonto keine selbständige Tätigkeit ausüben könne. Es sei nicht erkennbar gewesen, dass das FG gerade auf die Frage der Gewerbeerlaubnis abstellen würde. Auf entsprechenden Hinweis hätte er hierzu vorgetragen. Allerdings halte er es für ausgeschlossen, dass das FA eine steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt hätte. Mit einem pfändungsfreien Betrag von ca. 1.100 € könne er sich jedenfalls weder eine neue Existenz aufbauen noch Vorsorge für seinen Lebensabend treffen, geschweige denn Unterhalt für seine minderjährige Tochter bezahlen.

- 13** Soweit er zur Rechtmäßigkeit der Pfändungs- und Einziehungsverfügung nicht gesondert vorgetragen habe, sei dies auch nicht notwendig, da im Falle des Erlasses deren Grundlage entfiele.
- 14** Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Hinsichtlich des Erlasses der Säumniszuschläge sowie der Pfändungs- und Einziehungsverfügung ist die Beschwerde, soweit sie überhaupt den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt, unbegründet.
- 16** 1. Betreffend den Erlassantrag für die Säumniszuschläge besteht die gerügte Divergenz nicht, da die Entscheidung des Senats in seinem Urteil in BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176 zu einer anderen verfahrensrechtlichen Ausgangslage ergangen ist. Der Senat hat dort (unter B.I.1.) erkannt, dass nach Erlassantrag, ablehnendem Bescheid und Einspruch hiergegen eine unvollständige Einspruchsentscheidung, die den Antrag des Steuerpflichtigen teilweise übergeht, auch hinsichtlich des übergangenen Teils unter Außerachtlassung der Voraussetzungen des § 46 FGO ein förmlicher Abschluss des außergerichtlichen Vorverfahrens sein kann.
- 17** Im Gegensatz dazu fehlen im Streitfall bereits der ablehnende Bescheid sowie der Einspruch, sei es auch ein Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO. Der Bescheid vom 4. Dezember 2013 bezog sich eindeutig nicht auf die Säumniszuschläge. Das gilt unabhängig davon, ob das FA gehalten gewesen wäre, zumindest über den wohl bereits am 1. Oktober 2013 gestellten Erlassantrag betreffend die bis zu jenem Zeitpunkt angefallenen Säumniszuschläge zu entscheiden. Tatsächlich hat es dies nicht getan, so dass der Kläger allenfalls einen Untätigkeitseinspruch hätte einlegen können. Erst wenn dieser ebenfalls nicht beschieden worden wäre, hätte die Klage zulässig sein können. Der Senat hat in seinem weiteren Urteil vom 27. Mai 2009 X R 34/06 (BFH/NV 2009, 1826) ausdrücklich klargestellt (unter II.1.a cc), dass die Grundsätze des Urteils in BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176 jedenfalls nicht anwendbar sind, wenn schon weder ein Einspruchsverfahren noch eine (unvollständige) Einspruchsentscheidung existieren.
- 18** Der Senat weist zur Klarstellung darauf hin, dass für den Kläger durch die Zurückweisung der Beschwerde in diesem Punkt kein endgültiger Rechtsverlust eintritt, so lange der Antrag auf Erlass der Säumniszuschläge nicht beschieden ist.
- 19** 2. Soweit die Beschwerde die Pfändungs- und Einziehungsverfügung betrifft, macht der Kläger mit seiner sinngemäßen Rüge, das FG hätte sich auch ohne besonderen Vortrag mit diesem Teil des Streitgegenstandes befassen müssen, wohl einen Verfahrensfehler in Gestalt einer Verletzung rechtlichen Gehörs geltend. Dieser liegt aber nicht vor, schon deshalb nicht, weil der Kläger hierzu gerade nichts vorgetragen hat, womit er hätte gehört werden müssen. Im Übrigen ist die Pfändungs- und Einziehungsverfügung ein selbständiger Verwaltungsakt mit eigenen Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen, der nicht etwa gewissermaßen im Wege der Folgenbeseitigung von selbst entfiele, wenn später ein Erlass ausgesprochen würde. Dies hätte nichts daran geändert, dass bei Erlass der

Pfändungs- und Einziehungsverfügung eine vollziehbare Geldforderung vorhanden war. Ob die Vollstreckungsmaßnahme zu einem späteren Zeitpunkt aufzuheben sein könnte, ist eine andere Frage.

- 20** 3. Von einer weiteren Begründung zu diesen Streitgegenständen sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

III.

- 21** Hinsichtlich des Erlasses der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags wird der Rechtsstreit wegen Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. des § 119 Nr. 3 FGO nach § 116 Abs. 6 FGO an das FG zurückverwiesen.
- 22** 1. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet das Gericht u.a., nach § 96 Abs. 2 FGO die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern ihres Vorbringens auseinanderzusetzen, indes nicht, einen der Beteiligten zu "erhören", sich also seinen rechtlichen Ansichten anschließen zu müssen (vgl. etwa Senatsbeschluss vom 24. März 2015 X B 127/14, BFH/NV 2015, 809, unter 5.). Zudem muss aus der Begründung erkennbar sein, dass eine Auseinandersetzung mit dem wesentlichen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten stattgefunden hat. Andererseits muss sich das Gericht nicht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich befassen, da davon auszugehen ist, dass das Gericht das Vorbringen der Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat. Es darf das Vorbringen außer Acht lassen, das nach seiner Auffassung unerheblich oder unsubstantiiert ist (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juli 2016 III B 33/16, BFH/NV 2016, 1750, unter II.4.).
- 23** Weiter umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör die Erörterungs- und Hinweispflichten aus § 76 Abs. 2 FGO. Eine damit nicht vereinbare Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (Senatsbeschluss in BFH/NV 2015, 809, unter 5.b).
- 24** 2. Der Kläger hatte im Rahmen der Klageschrift sinngemäß vorgetragen, es bedürfe keiner weiteren Ausführungen, dass die Steuerrückstände ihn daran hinderten, eine neue Erwerbstätigkeit zu beginnen und sich so eine eigene, von Sozialleistungen unabhängige wirtschaftliche Existenz aufzubauen. In seiner Replik vom 6. November 2014 hat er darüber hinaus ausgeführt, er sei (nachgewiesen durch das Gutachten im Insolvenzantragsverfahren) Inhaber einer Gaststätte gewesen, die er wegen des Insolvenzantrags und der Kontenpfändung habe aufgeben müssen, da er seine Verbindlichkeiten nicht mehr habe begleichen können. Wegen der Kontenpfändung könne er neben dem Pfändungsschutzkonto kein weiteres Konto eröffnen, um wieder einer selbständigen Tätigkeit nachgehen zu können. Nachhaltige Einkünfte durch Aufnahme einer nicht selbständigen Tätigkeit könne er ebenfalls nicht erzielen, da er bis zur Verrentung seinen gesamten Lebensunterhalt aus der Pfändungsfreigrenze erzielen müsse. Das FG hat hierzu lediglich ausgeführt, der Kläger habe nicht vorgetragen, eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen, ferner nicht vorgetragen, dass ihm die Steuerrückstände den Erhalt einer Gewerbeerlaubnis unmöglich machten. Dies war nach den vorgenannten Maßstäben nicht ausreichend und überraschend.
- 25** a) Auf den Vortrag des Klägers, er sei gerade durch das Pfändungsschutzkonto wirtschaftlich im Hinblick auf eine selbständige Tätigkeit unabsehbar kaltgestellt worden, ist das FG bewusst nicht eingegangen. Zumindest mit seiner Replik hat der Kläger nicht nur, wie in der Klageschrift, eine vermeintliche Selbstverständlichkeit erwähnt, sondern erläutert, dass ihn die Abhängigkeit von einem Pfändungsschutzkonto an der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit gehindert hätte, da er so Betriebsausgaben nicht hätte bedienen können. Inwieweit dieses Problem im Ergebnis mit Hilfe des Vollstreckungsschutzes nach § 319 AO i.V.m. § 850i der Zivilprozessordnung (ZPO) hätte bewältigt werden können, kann an dieser Stelle offenbleiben. Jedenfalls hat sich das FG hiermit bewusst nicht auseinandergesetzt.
- 26** Dies war zwar insoweit folgerichtig, als es Ausführungen des Klägers zu der begonnenen oder geplanten Tätigkeit vermisste und insofern etwaige aus der Existenz eines Pfändungsschutzkontos resultierende Probleme aus seiner Sicht unerheblich waren. Diese Überlegung hätte das FG aber nur davon entpflichtet, sich mit dem Pfändungsschutzkonto auseinanderzusetzen, wenn es den Kläger darauf hingewiesen hätte, dass aus seiner Sicht schon der Vortrag des Klägers zur geplanten selbständigen Tätigkeit nicht ausreichend war. Falls der Kläger davon ausging, die laufende Pfändung mache eine selbständige Tätigkeit unmöglich, wäre es ungereimt gewesen, eine solche zu planen, so dass aus seiner Sicht dazu zunächst nichts vorzutragen war.

**27** b) Umgekehrt hat das FG seine Entscheidung tragend auf einen Aspekt gestützt, mit dem der Kläger nicht hat rechnen können, nämlich auf die Frage einer Gewerbeerlaubnis. Es hätte dem Kläger Gelegenheit geben müssen, hierzu vorzutragen. Die Überlegung zur Gewerbeerlaubnis ist vor allem deshalb überraschend, weil die Ausübung eines Gewerbes nicht generell einer Erlaubnis bedarf, vielmehr nach § 14 der Gewerbeordnung (GewO) im Grundsatz lediglich anzeigepflichtig ist (zu den Ausnahmen § 29 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewO). Der Kläger hatte daher von sich aus keine Veranlassung, zu Fragen einer Gewerbeerlaubnis vorzutragen. Ein entsprechender Hinweis hätte dem Kläger eine Stellungnahme zu etwaigen gewerberechtlichen Fragen ermöglicht.

#### IV.

**28** Für das weitere Verfahren über den Erlass der Hauptschulden weist der Senat auch mit Rücksicht auf den Vortrag der Beteiligten im Beschwerdeverfahren auf Folgendes hin:

**29** 1. Zu den sachlichen Billigkeitsgründen hat der Kläger sinngemäß geltend gemacht, das Verschulden seiner damaligen steuerlichen Vertreterin in Bezug auf die Bestandskraft des Feststellungsbescheides des Finanzamts X sei ihm nicht zuzurechnen. Tatsächlich geht es im Rahmen der Frage, ob es dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar war, sich gegen die fehlerhafte Steuerfestsetzung zu wehren, nicht um die Frage des Verschuldens. Auch die Frage der Verschuldenszurechnung, sei es entsprechend § 110 Abs. 1 Satz 2 AO oder im Finanzprozess nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 ZPO, stellt sich daher nicht unmittelbar. Die Kriterien "möglich und zumutbar" stellen vielmehr eine eigenständige Kategorie dar. Es bedarf besonderer Umstände im konkreten Verhältnis zur Behörde. Mangelnde Rechtskenntnisse sind solche Umstände allerdings nicht, und zwar auch dann nicht, wenn sie unverschuldet sind (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1987 VII R 121/84, BFHE 150, 502, BStBl II 1988, 512).

**30** 2. Soweit es die persönlichen Billigkeitsgründe betrifft, sind verschiedene Aspekte zu bedenken.

**31** a) Zunächst gilt der Grundsatz, dass bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen nicht in Betracht komme, offensichtlich dann nicht, wenn die Schuld, um die es geht, ihrerseits erst Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit verursacht hat und der Erlass diese beseitigen könnte. Die Aussage, ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen komme "bei" Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit nicht in Betracht, ist daher verkürzt und fehlerhaft.

**32** Dieser Grundsatz ist lediglich eine Ausformung der übergeordneten Voraussetzung, dass sich der Erlass auf die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen konkret auswirken kann. Lebt der Steuerpflichtige unabhängig von Billigkeitsmaßnahmen in wirtschaftlichen Verhältnissen, die (wegen geringer und überdies dem Pfändungsschutz unterliegender Einkünfte und Vermögen) eine Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ausschließen, könnte ein Erlass hieran nichts ändern und wäre nicht mit einem wirtschaftlichen Vorteil verbunden (dazu im Einzelnen Senatsurteil in BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176, unter B.II.1.). Beruhen aber Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit gerade auf diesen Ansprüchen, lebt der Steuerpflichtige gerade nicht "unabhängig von Billigkeitsmaßnahmen" in prekären Verhältnissen, dann änderte ein Erlass diese grundlegend und wäre ersichtlich mit einem wirtschaftlichen Vorteil verbunden. Allein der Umstand, dass ein Pfändungsschutz existiert, führt jedenfalls nicht dazu, dass ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen nicht in Betracht käme, denn angesichts der umfangreichen Pfändungsschutzvorschriften käme ein solcher Erlass dann niemals in Betracht.

**33** Der Senat weist jedoch ausdrücklich darauf hin, dass er zum einen nach Aktenlage nicht beurteilen kann, ob die steuerlichen Verpflichtungen des Klägers tatsächlich allein kausal für seine wirtschaftliche Lage waren und sind, dass zum anderen allein der Umstand, dass ein Erlass die wirtschaftliche Situation signifikant verbessern könnte, den Erlass noch nicht rechtfertigt.

**34** b) Inwieweit ein Erlass erforderlich sein könnte, um dem Kläger eine wirtschaftlich selbständige Existenz zu ermöglichen, obliegt nicht dem Senat zu beurteilen. Das betrifft insbesondere die Frage, ob über § 319 AO i.V.m. § 850i ZPO trotz laufender Vollstreckung eine selbständige Tätigkeit möglich ist. Im Übrigen hindern die Verbindlichkeiten den Kläger ohnehin nicht, eine nichtselbständige Tätigkeit aufzunehmen, und zumindest den Betrag, der dem Pfändungsschutz unterliegt, ohne Inanspruchnahme von Sozialleistungen zu erwirtschaften. Soweit der Kläger geltend gemacht hat, er könne aus dem Pfändungsfreibetrag weder Altersvorsorge betreiben noch Kindesunterhalt bezahlen, ist dies nicht uneingeschränkt schlüssig. Unterhaltungspflichten werden nach § 319 AO i.V.m. § 850c ZPO bei der Berechnung der Pfändungsgrenzen einbezogen; Sozialversicherungsbeiträge einschließlich der Beiträge zur Rentenversicherung sind nach § 319 AO i.V.m. § 850e Nr. 1 ZPO freigestellt.

**35** c) Zur Frage der Erlasswürdigkeit trifft der Senat an dieser Stelle ebenfalls keine Aussage. Das gilt insbesondere für

die Frage, inwieweit der Kläger seinen Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen nachgekommen ist. Allerdings erscheint es fraglich, inwieweit der grundsätzlich der sachlichen Billigkeit zuzuordnende Umstand, dass der Kläger den Feststellungsbescheid zu seinem eigenen Nachteil hat bestandskräftig werden lassen, Einfluss auf die persönliche Billigkeit hat. Soweit eine Billigkeitsmaßnahme auch bei rechtmäßig festgesetzten Abgabeforderungen möglich wäre, hätte ein Rechtsbehelf hierauf ohnehin keinen Einfluss gehabt.

V.

**36** Die Entscheidung über die Kosten folgt, soweit die Beschwerde zurückgewiesen wird, aus § 135 Abs. 2 FGO, im Übrigen aus § 143 Abs. 2 FGO. Der Erlassantrag hinsichtlich Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2006 umfasst einen Betrag von insgesamt 125.641,46 €. Nach einer im Klageverfahren erteilten Auskunft des FA waren bis zum 2. September 2014 (Datum des Schriftsatzes) Säumniszuschläge von insgesamt 91.594,97 € auf die zu Unrecht festgesetzte Steuer angefallen, wobei das FA hierfür von geringfügig niedrigeren Beträgen ausgegangen war. Im Hinblick auf die Pfändungs- und Einziehungsverfügung als weiterem Streitgegenstand ist die sich hieraus ergebende Quote aufgerundet.

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