

Urteil vom 11. April 2017, IX R 24/15

Tatsächliche Verständigung - Wegfall der Geschäftsgrundlage bei beiderseitigem Motivirrtum über die verfahrensrechtliche Umsetzbarkeit einer Verständigung

ECLI:DE:BFH:2017:U.110417.IXR24.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 4, BGB § 313 Abs 2, BGB § 313 Abs 3, VwVfG § 60, EStG VZ 2007 , AO § 88

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 12. Mai 2014, Az: 5 K 1931/10

Leitsätze

Die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung im Steuerfestsetzungsverfahren kann nach den Grundsätzen vom Fehlen oder Wegfall der Geschäftsgrundlage ausnahmsweise entfallen, wenn ihr eine (irrtümlich) von beiden Parteien angenommene Geschäftsgrundlage von vornherein gefehlt hat oder wenn sie nachträglich weggefallen ist und einem der Beteiligten unter Berücksichtigung der Gesamtumstände ein Festhalten an dem Vereinbarten nicht zuzumuten ist .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13. Mai 2014 5 K 1931/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2007) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war seit dem ... November 1990 zunächst zu 75 %, seit dem ... August 2002 zu 94 % an einer GmbH beteiligt. An dieser GmbH war die Klägerin seit dem ... April 1995 zunächst zu 1 % und seit dem ... August 2002 zu 6 % beteiligt. Gegenstand des Unternehmens der GmbH war der An- und Verkauf, die Verwaltung und die Vermittlung von Immobilien sowie die Bauträgertätigkeit.
- 3 Nach Anordnung eines dinglichen Arrests u.a. in das Vermögen der GmbH im Oktober 2002 durch das zuständige Amtsgericht stellte die GmbH im November 2002 ihren laufenden Geschäftsbetrieb ein. Im Februar 2003 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und nach der Schlussverteilung im Jahr 2007 mit Beschluss vom ... Mai 2008 eingestellt.
- 4 Einen entsprechenden Verlust aus der Auflösung der GmbH machten die Kläger zunächst in der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2002 geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte dessen Berücksichtigung mit Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2009 mit der Begründung ab, es fehle im Veranlagungszeitraum 2002 an der erforderlichen Auflösung i.S. des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG). Die Kläger legten zunächst auch gegen die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2008, in denen das FA den geltend gemachten Auflösungsverlust ebenfalls unberücksichtigt gelassen hatte, Einspruch ein. Mit Schreiben vom

11. Februar 2009 nahm der vormalige Steuerberater der Kläger die Einsprüche gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 zurück.

- 5 Mit Schriftsatz vom 19. Mai 2010 erhoben die Prozessbevollmächtigten für die Kläger Untätigkeitsklage betreffend die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2004 und hilfsweise betreffend die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2007. Sie beehrten hiermit die Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts in Höhe von insgesamt 1.001.177,02 €. Der Betrag setzte sich im Wesentlichen aus dem Verlust der Stammeinlagen sowie nachträglichen Anschaffungskosten aus Bürgschaftsinanspruchnahmen und Darlehensverlusten zusammen. In ihrem Schriftsatz begründeten die Prozessbevollmächtigten der Kläger die Erhebung einer Untätigkeitsklage damit, dass gegen die Steuerbescheide 2004 und 2007 Einspruch eingelegt worden sei, das FA hierüber aber nicht entschieden habe. Weiter führten sie aus, dass "auch hinsichtlich der Jahre 2003, 2005-2006 und 2008 (...) wegen der Anerkennung von Verlusten nach § 17 EStG rein vorsorglich Einspruch eingelegt" worden sei und auch insoweit keine Einspruchsentscheidungen vorlägen.
- 6 Während des Klageverfahrens erging am 28. Juni 2010 ein Änderungsbescheid für den Veranlagungszeitraum 2007, mit dem das FA erstmalig einen Auflösungsverlust anerkannte und die Einkommensteuer auf 0 € herabsetzte. Zugleich stellte es den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2007 mit 47.518 € fest. Dabei berücksichtigte es im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsverlusts ausschließlich den Verlust des eingezahlten Stammkapitals unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein.
- 7 In ihrem Schriftsatz vom 22. Juli 2010 führten die Prozessbevollmächtigten der Kläger hierzu u.a. weiter aus, dass der am 28. Juni 2010 erlassene Verlustfeststellungsbescheid mehrfach fehlerhaft sei und insoweit zum Gegenstand des Verfahrens gemacht werde. Der Einspruch gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2007 könne daher nicht, wie vom FA angeregt, zurückgenommen werden. Auch einer Erledigung des Einspruchs gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2004 könne nicht zugestimmt werden. Am 3. November 2010 erließ das FA einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid, in dem es die von den Klägern erbrachten Stammeinlagen vollständig berücksichtigte und dementsprechend den festgestellten Verlust auf 215.967 € erhöhte. Im Übrigen wies das FA den Einspruch gegen den Verlustfeststellungsbescheid mit seiner Einspruchsentscheidung vom 25. November 2010 mit der Begründung zurück, dass eine Berücksichtigung der geltend gemachten Bürgschafts- und Darlehensverluste ausscheide.
- 8 Im weiteren Verlauf des Klageverfahrens haben die Kläger und das FA auf Vorschlag des Finanzgerichts (FG) am 16. Oktober 2013 eine tatsächliche Verständigung getroffen, wonach "unter Berücksichtigung der Aktenlage, insbesondere auch des Vergleichs des Insolvenzverwalters mit dem Kläger, vorliegend von Tatsachen auszugehen ist, die zur Verlustentstehung im Jahr 2005 führen". In dem gerichtlichen Termin lagen die Akten für den Veranlagungszeitraum 2005 nicht vor. Ausweislich der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 16. Oktober 2013 wies der Berichterstatter des FG die Beteiligten darauf hin, dass hinsichtlich des im Wege der tatsächlichen Verständigung festgelegten Verlustentstehungsjahres 2005 keine Klage anhängig sei. Unter Berücksichtigung des festgelegten Sachverhalts kamen die Beteiligten weiter darin überein, dass die Prozessbevollmächtigten der Kläger dem FA die in der Niederschrift aufgegebenen Darlegungen und Unterlagen übermitteln und nach Prüfung der Unterlagen ein Besprechungstermin zur Einkommensteuerveranlagung 2005 im FA stattfinden würde. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 haben die Beteiligten sodann in der Hauptsache für erledigt erklärt und die Kläger ihre Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 zurückgenommen.
- 9 Anlässlich der Umsetzung der tatsächlichen Verständigung stellte das FA fest, dass der Vorberater der Kläger den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 bereits am 11. Februar 2009 zurückgenommen hatte und die Einkommensteuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums 2005 daher nicht mehr änderbar war. Vor diesem Hintergrund brachten die Kläger im Klageverfahren schließlich vor, dass die tatsächliche Verständigung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage aufzuheben und der Auflösungsverlust --ohne Bindung an die tatsächliche Verständigung-- im Veranlagungszeitraum 2007 anzusetzen sei. Der tatsächlichen Verständigung habe die von allen Beteiligten getragene Annahme zugrunde gelegen, dass die Einkommensteuerfestsetzung für 2005 noch änderbar sei.
- 10 Dieser Argumentation ist das FG nicht gefolgt und hat die --auf Verlustberücksichtigung im Veranlagungszeitraum 2007-- gerichtete Klage mit seinem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2016, 1073 veröffentlichten Urteil vom 13. Mai 2014 als unbegründet abgewiesen. Aufgrund der das FG bindenden tatsächlichen Verständigung stehe fest, dass der Auflösungsverlust im Veranlagungszeitraum 2005 und nicht im Streitjahr entstanden sei. Die Bindungswirkung sei vorliegend nicht dadurch entfallen, dass die Beteiligten bei Abschluss der Verständigung irrig

von einer Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids 2005 ausgegangen sind. Die Frage der möglichen verfahrensrechtlichen Umsetzbarkeit sei nicht rechtserhebliche Geschäftsgrundlage der tatsächlichen Verständigung geworden. Diese Verfahrensfrage sei vielmehr der alleinigen Risikosphäre der Kläger zuzuordnen und rechtfertige nicht, die tatsächliche Verständigung aufzuheben.

- 11** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und materiellen Rechts (Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sowie fehlerhafte Anwendung des § 313 Abs. 2 und 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Zur Begründung führen die Kläger an, die im Klageverfahren getroffene tatsächliche Verständigung könne keine Bindungswirkung entfalten. Sie sei bereits unwirksam, weil sie von vornherein verfahrensrechtlich nicht umgesetzt werden können und überdies zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führe. Jedenfalls aber seien sie nach den Grundsätzen des § 313 BGB wirksam von der Vereinbarung zurückgetreten. Die Verständigung über die Zurechnung der Verluste zum Veranlagungszeitraum 2005 sei beiderseitig unter der Prämisse getroffen worden, dass die Steuerfestsetzung für 2005 noch änderbar sei. Andernfalls hätte die tatsächliche Verständigung keinen Sinn gehabt, zumal das Jahr 2005 nicht streitgegenständlich gewesen sei. Jedenfalls hätten sie die Verständigung offensichtlich nicht getroffen, wenn den Beteiligten die fehlende Änderungsmöglichkeit bewusst gewesen wäre. Die Unkenntnis über diesen Umstand könne aber nicht allein ihnen angelastet werden.
- 12** Die Kläger beantragen, das Urteil des FG vom 13. Mai 2014 5 K 1931/10 aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat des FG Baden-Württemberg zurückzuverweisen.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Entgegen der Auffassung des FG ist nach den Grundsätzen über das Fehlen der Geschäftsgrundlage mit der Rücktrittserklärung der Kläger die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung vom 16. Oktober 2013 entfallen. Ob der Auflösungsverlust --wie von den Klägern vorgetragen-- im Streitjahr entstanden ist, wird das FG ungeachtet der Ergebnisse der getroffenen Verständigung erneut zu beurteilen haben.
- 15** 1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung eine tatsächliche Verständigung über die tatsächlichen Merkmale, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind, grundsätzlich zulässig (BFH-Urteile vom 12. August 1999 XI R 27/98, BFH/NV 2000, 537, und vom 8. Oktober 2008 I R 63/07, BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121). Voraussetzung einer solchen tatsächlichen Verständigung ist u.a., dass sie sich auf Sachverhaltsfragen und nicht auf Rechtsfragen bezieht, die Sachverhaltsermittlung erschwert ist und die tatsächliche Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, und in BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121; zur Rechtsfolge der Unwirksamkeit einer zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führenden Verständigung BFH-Beschluss vom 21. September 2015 X B 58/15, BFH/NV 2016, 48). Dass die tatsächliche Verständigung mittelbar auch den Tatbestandsbereich einer Norm betrifft, ist indes unschädlich (BFH-Urteil in BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121, m.w.N., sowie BFH-Beschluss vom 22. August 2012 I B 86/11, I B 87/11, BFH/NV 2013, 6). Ob eine tatsächliche Verständigung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller objektiven Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2005 X B 41/05, BFH/NV 2006, 243).
- 16** 2. An eine zulässige und wirksam zustande gekommene tatsächliche Verständigung sind die Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben grundsätzlich gebunden, auch wenn die Verständigung nicht sämtliche schwer aufklärbaren Umstände des Besteuerungssachverhalts umfasst (dazu unter a). Die gegenseitige Bindung ist dabei jeder tatsächlichen Verständigung immanent, ohne dass es einer ausdrücklichen Erklärung der Beteiligten bedarf (BFH-Urteile vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625, und in BFH/NV 2000, 537). Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung kann jedoch ausnahmsweise (nachträglich) entfallen, wenn

einem der Beteiligten nach den Grundsätzen von dem Fehlen oder dem Wegfall der Geschäftsgrundlage ein Festhalten an dem Vereinbarten nicht (mehr) zuzumuten ist (dazu unter b).

- 17** a) Zweck des Instituts der tatsächlichen Verständigung ist es, zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens hinsichtlich bestimmter Sachverhalte, deren Klärung schwierig, aber zur Festsetzung der Steuer notwendig ist, den möglichst zutreffenden Besteuerungssachverhalt i.S. des § 88 der Abgabenordnung einvernehmlich festzulegen. Dieser Zweck würde unterlaufen, wenn die Beteiligten zu einem späteren Zeitpunkt von den abgegebenen Erklärungen (einseitig) wieder abrücken könnten, weil sie vermeintliche Nachteile der Einigung festzustellen glauben (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 537). Eine tatsächliche Verständigung im Steuerfestsetzungsverfahren ist daher nicht schon deshalb unwirksam, weil sie zu einer von einem Beteiligten nicht vorhergesehenen Besteuerungsfolge führt (BFH-Urteil in BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn dadurch die vor der Verständigung offengelegten Beweggründe des Beteiligten zum Abschluss der Verständigung entwertet werden.
- 18** b) Die Bindung der Beteiligten an die Vereinbarungen einer tatsächlichen Verständigung kann nach den Grundsätzen über das Fehlen oder den Wegfall der Geschäftsgrundlage jedoch ausnahmsweise (nachträglich) entfallen, wenn ihr eine (irrtümlich) angenommene gemeinsame Geschäftsgrundlage von vornherein gefehlt hat oder wenn sie nachträglich weggefallen ist und einem der Beteiligten ein Festhalten an dem Vereinbarten nicht (mehr) zuzumuten ist.
- 19** aa) Die Anwendbarkeit dieser Grundsätze auf die tatsächliche Verständigung hat der BFH zuletzt grundsätzlich anerkannt (vgl. BFH-Urteil vom 1. September 2009 VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593; offengelassen noch im BFH-Urteil in BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121). Auch die Finanzverwaltung bejaht dies ausdrücklich (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. Juli 2008, BStBl I 2008, 831, unter Tz. 8.2.), ebenso ein Teil des Schrifttums (Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, § 162 Rz 202; Koenig/Wünsch, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 88 Rz 55; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, vor § 118 AO Rz 33; Mösbauer, Betriebs-Berater 2003, 1037, 1041; Brusckke, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2611, 2614; Krüger, Deutsche Steuerzeitung 2015, 478, 484; Hartmann, Neue Wirtschafts-Briefe 2016, 1014, 1019).
- 20** Der Senat braucht dabei nicht zu entscheiden, ob auf die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren die zivilrechtlichen Regelungen zur Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) anwendbar sind oder ob stattdessen § 60 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) entsprechende Anwendung findet (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 593), da beide Vorschriften in den hier zu entscheidenden Fragen inhaltsgleich auszulegen sind. Über ihren Wortlaut hinaus findet die Regelung des § 60 Abs. 1 Satz 1 VwVfG nicht nur Anwendung bei einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse nach Abschluss des Vertrages, sondern auch dann, wenn sich wesentliche Vorstellungen der Vertragsparteien vom Vorhandensein oder Fehlen bestimmter tatsächlicher oder rechtlicher Umstände, die zur erkennbaren Grundlage des Vertrags geworden sind, als falsch herausstellen (Bonk/Neumann in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl. 2014, § 60 Rz 13 f.; Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 17. Aufl., § 60 Rz 7, 22; Ziekow, Kommentar zum VwVfG, § 60 Rz 4). Der Grundsatz vom Fehlen oder Wegfall der Geschäftsgrundlage ist ungeschriebener Bestandteil des Bundesverfassungsrechts (vgl. auch Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 30. Januar 1973 2 BvH 1/72, BVerfGE 34, 216) und gilt grundsätzlich auch für die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren. Soweit nicht die Besonderheiten der tatsächlichen Verständigung eine Abweichung erfordern, kann die im Zivilrecht zu den vormals ungeschriebenen und nunmehr in § 313 BGB kodifizierten Grundsätzen entwickelte Rechtsprechung herangezogen werden.
- 21** bb) Eine Berufung auf die Grundsätze von dem Fehlen oder dem Wegfall der Geschäftsgrundlage durch einen der Beteiligten setzt voraus, dass wesentliche tatsächliche oder rechtliche Umstände, deren Bestand die Parteien als gemeinsame Grundlage der Verständigung angenommen und vorausgesetzt haben, von vornherein gefehlt haben oder nach Abschluss der Verständigung weggefallen sind. Wesentlich sind die Umstände nur, wenn die Beteiligten bei objektiver Betrachtung und bei Kenntnis ihres Fehlens oder ihrer Änderung die Verständigung nicht oder jedenfalls nicht mit diesem Inhalt getroffen hätten (vgl. auch MünchKommBGB/Finkenauer, 7. Aufl., § 313 Rz 58). Einseitige Erwartungen eines Beteiligten, die für dessen Willensbildung maßgeblich waren, gehören nur dann zur Grundlage der Verständigung, wenn sie zumindest stillschweigend in den der Verständigung zugrunde liegenden gemeinschaftlichen Geschäftswillen aufgenommen worden sind (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 593). Dass die eine Partei ihre Erwartungen der anderen Partei mitgeteilt hat, genügt hierfür allein noch nicht (BFH-Urteil in BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121). Entscheidend ist vielmehr, dass das Verhalten der anderen Partei nach Treu und Glauben als Einverständnis und Aufnahme der Erwartung in die gemeinsame Grundlage der Verständigung zu

werten ist (Palandt/ Grüneberg, BGB, 76. Aufl., § 313 Rz 9). Maßgebend hierfür sind die gesamten Umstände des Einzelfalls.

- 22** cc) Die Anwendung der Grundsätze von dem Fehlen oder dem Wegfall der Geschäftsgrundlage setzt weiter voraus, dass unter Berücksichtigung der Gesamtumstände, insbesondere der vertraglichen oder gesetzlichen Risikoverteilung, jedenfalls für eine Partei ein Festhalten an den getroffenen Inhalt der tatsächlichen Verständigung unzumutbar ist (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 6. Juli 2016 IV ZR 44/15, Monatsschrift für Deutsches Recht 2016, 1334). Hierfür genügt nicht, dass sich das mit der Verständigung verbundene Vertragsrisiko realisiert hat oder die betroffene Partei nach der gegenwärtigen Interessenlage vernünftigerweise nicht mehr in die Verständigung einwilligen würde. Die sich aus dem Fehlen oder der nachträglichen Änderung der bei Abschluss der Verständigung gemeinsam vorausgesetzten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ergebenden Folgen müssen vielmehr so schwerwiegend sein, dass sie den von der benachteiligten Partei billigerweise zu tragenden Risikorahmen überschreiten (ähnlich auch Bundesverwaltungsgericht --BVerwG--, Urteil vom 18. Juli 2012 8 C 4/11, BVerwGE 143, 335, m.w.N., zur Zumutbarkeit des Festhaltens an den Regelungen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags). Dabei ist ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen. Das von den Parteien nach Treu und Glauben jeweils zu tragende Risiko ergibt sich aus den getroffenen Regelungen und dem Zweck der tatsächlichen Verständigung sowie aus dem im Streitfall anzuwendenden Recht (für das Zivilrecht Palandt/ Grüneberg, a.a.O., § 313 Rz 19; Erman/L. Böttcher, BGB, 14. Aufl., § 313 Rz 19; MünchKommBGB/Finkenauer, a.a.O., § 313 Rz 61 ff., 77, m.w.N.).
- 23** dd) Liegen die vorstehenden Voraussetzungen vor und ist die Durchführung der tatsächlichen Verständigung unter Anpassung ihres Inhalts an die Verhältnisse tatsächlich oder rechtlich nicht möglich, zur Wiederherstellung der Geschäftsgrundlage ungeeignet oder einer der Parteien nicht zumutbar, kann die benachteiligte Partei ausnahmsweise von der Verständigung zurücktreten (vgl. § 313 Abs. 3 Satz 1 BGB; zum Rücktrittsrecht im Zivilrecht BGH-Urteile vom 30. September 2011 V ZR 17/11, BGHZ 191, 139, und vom 3. November 2015 II ZR 13/14, DStR 2015, 2857; Erman/L. Böttcher, BGB, a.a.O., § 313 Rz 44, 44b; MünchKommBGB/Finkenauer, a.a.O., § 313 Rz 115, 117; Palandt/ Grüneberg, a.a.O., § 313 Rz 42; zum Rücktritt nach § 62 Satz 2 VwVfG i.V.m. § 313 Abs. 3 Satz 1 BGB bzw. zur Kündigung nach § 60 Abs. 1 Satz 1 VwVfG bei öffentlich-rechtlichen Vertragsverhältnissen BVerwG-Urteil vom 21. Januar 2015 9 C 1/14, BVerwGE 151, 171, m.w.N.; Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 60 Rz 25, 30; Bonk/Neumann in Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O., § 60 Rz 25b ff.). Ein Rücktrittsrecht kommt dabei vor allem in Betracht, wenn die Parteien gemeinschaftlich von einer irrigen Geschäftsgrundlage ausgegangen sind und anzunehmen ist, dass sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit und bei verständiger Würdigung die Vereinbarung nicht getroffen hätten (vgl. für das Zivilrecht Erman/L. Böttcher, a.a.O., § 313 Rz 44b). In diesem Fall entfällt mit der Abgabe der Rücktrittserklärung die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung und der zwischen den Beteiligten streitige Sachverhalt ist so zu beurteilen, als wäre die Verständigung nicht getroffen worden.
- 24** c) Die Entscheidung, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Grundsätze vom Fehlen oder Wegfall der Geschäftsgrundlage vorliegen und die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung entfallen ist, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu treffen. Dabei hat es alle Indizien zu berücksichtigen und in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen. Diese Feststellung ist als Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob das FG von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (§ 118 Abs. 2 FGO, z.B. BFH-Urteil vom 16. Februar 2016 IX R 28/15, BFH/NV 2016, 1006).
- 25** 3. Diesen Grundsätzen entspricht das angefochtene Urteil nicht; es ist daher aufzuheben. Unabhängig davon, ob zwischen den Beteiligten eine wirksame und mit zulässigem Inhalt abgeschlossene tatsächliche Verständigung vorgelegen hat, ist jedenfalls ihre Bindungswirkung mit der Rücktrittserklärung der Kläger nach den Grundsätzen über das Fehlen der Geschäftsgrundlage entfallen.
- 26** Der Senat vermag dem FG nicht darin zu folgen, dass die Frage der möglichen verfahrensrechtlichen Umsetzbarkeit der getroffenen Festlegungen als unbeachtlicher einseitiger Motivirrtum der Kläger zu bewerten sei, der den Wegfall der Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung nicht rechtfertigen könne. Das FG hat seine Entscheidung im Wesentlichen darauf gestützt, dass diese Verfahrensfrage ausschließlich der Risikosphäre der Kläger zuzuordnen sei, da das FA anders als die Kläger keinerlei Anlass gehabt habe, sich mit der Frage der Bestandskraft des Veranlagungszeitraums 2005 zu befassen. Diese Würdigung hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

- 27** a) Das FG geht zwar zutreffend davon aus, dass in der Regel die nur von einer Partei gehegten Erwartungen hinsichtlich der künftigen Steuerlast nicht in den gemeinsamen Geschäftswillen aufgenommen werden sollen. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn --wie im Streitfall-- nach den Gesamtumständen das Verhalten der anderen Partei nicht nur als Kenntnisnahme, sondern als Einverständnis und Aufnahme der Erwartung in den gemeinschaftlichen Geschäftswillen zu werten ist (vgl. auch BFH-Vorlagebeschluss vom 6. November 2002 XI R 42/01, BFHE 200, 560, BStBl II 2003, 257). Kann der in der Verständigung von den Beteiligten gemeinschaftlich vorausgesetzte Zweck wegen der fehlenden Änderungsmöglichkeit der betroffenen Bescheide von vornherein nicht erreicht werden, ist bei verständiger Würdigung anzunehmen, dass die Beteiligten ohne den Irrtum die Festlegungen so nicht getroffen hätten.
- 28** Maßgebend für die Beurteilung, ob die Änderbarkeit der Einkommensteuerfestsetzung 2005 eine gemeinschaftliche Grundlage der Verständigung war, ist, dass der gemeinsame Geschäftswille beider Parteien --zumindest stillschweigend-- auf diesen Umstand gerichtet war. Insoweit hat das FG nicht hinreichend gewürdigt, dass nach dem Inhalt der Akten sowohl die Kläger als auch das FA beim Abschluss der tatsächlichen Verständigung von deren verfahrensrechtlicher Umsetzbarkeit ausgegangen sind und ihren gemeinsamen Willen darauf gerichtet haben. Dies folgt bereits daraus, dass die Beteiligten ausweislich der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 16. Oktober 2013 unter Berücksichtigung des festgelegten Sachverhalts weiter darin übereingekommen waren, dass die Kläger dem FA die in der Niederschrift aufgegebenen Darlegungen und Unterlagen übermitteln sollten und dass nach Prüfung dieser Unterlagen ein Besprechungstermin zur Einkommensteuerveranlagung 2005 im FA stattfinden sollte. Eine inhaltliche Überprüfung der Unterlagen im Hinblick auf eine Verlustberücksichtigung im Veranlagungszeitraum 2005 macht jedoch nur Sinn, wenn auch das FA davon ausgegangen ist, dass die Einkommensteuerfestsetzung für 2005 grundsätzlich verfahrensrechtlich noch geändert werden konnte.
- 29** b) Entgegen der Auffassung des FG hat sich im Streitfall weder lediglich das mit der Verständigung grundsätzlich verbundene Vertragsrisiko realisiert noch ist die Fehleinschätzung hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Umsetzbarkeit der Verständigung alleine dem Risikobereich der Kläger zuzuweisen. Dem steht nicht entgegen, dass den Klägern die von ihrem vormaligen Steuerberater erklärte Einspruchsrücknahme nach einer entsprechenden Akteneinsichtnahme hätte bekannt sein können. Zum einen besteht die Obliegenheit, sich vor Abschluss einer Verständigung über die mögliche Änderbarkeit eines betroffenen Einkommensteuerbescheids zu informieren, nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern gleichermaßen auch für das FA. Unterliegen zum anderen beide Parteien einer Fehleinschätzung hinsichtlich der rechtlichen Umsetzungsmöglichkeit der getroffenen Regelungen, ist diese nicht allein dem Verantwortungsbereich der hierdurch benachteiligten Partei zuzuweisen. Anders als das FG und das FA meinen, setzen die Ansprüche wegen beiderseitigen Irrtums auch nicht grundsätzlich voraus, dass die Fehlvorstellung auf Seiten des Anspruchstellers unverschuldet ist (vgl. zum Verschulden beim beiderseitigen Irrtum auch BGH-Urteil in BGHZ 191, 139 Rz 18). In diesem Zusammenhang hätte das FG zudem in seine Würdigung einbeziehen müssen, dass die Beteiligten die tatsächliche Verständigung im Rahmen des gerichtlichen Erörterungstermins getroffen haben, ohne dass im Vorfeld ein Anlass bestand, sich mit der Frage der Bestandskraft der nicht streitgegenständlichen Einkommensteuerfestsetzung 2005 zu befassen.
- 30** c) Nach alledem liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Anwendung der Grundsätze vom Fehlen einer für beide Parteien rechtserheblichen Geschäftsgrundlage vor. Die erforderliche Würdigung kann der Senat auf der Grundlage der vom FG hinreichend getroffenen Feststellungen selbst vornehmen (vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 2016 IX R 8/16, BFHE 255, 259, BStBl II 2017, 273). Eine Anpassung des Inhalts der Verständigung scheidet bereits deshalb aus, weil es hier um die zeitliche Zuordnung der den Auflösungsverlust begründenden Umstände geht. Es ist daher davon auszugehen, dass mit der Rücktrittserklärung die Bindungswirkung der Verständigung entfallen ist. Dass der Rücktritt zunächst hilfsweise erklärt worden ist, steht seiner Wirksamkeit nicht entgegen (vgl. auch MünchKommBGB/Finkenauer, a.a.O., § 313 Rz 121).
- 31** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann mangels ausreichender Feststellungen nicht selbst beurteilen, ob der Auflösungsverlust wie von den Klägern vorgetragen im Streitjahr zu berücksichtigen ist. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang ungeachtet der Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung erneut zu beurteilen haben. In Bezug auf den Zeitpunkt der Verlustentstehung verweist der Senat auf seine Ausführungen im BFH-Urteil vom 10. Mai 2016 IX R 16/15 (BFH/NV 2016, 1681), wonach es insoweit maßgeblich darauf ankommt, dass der gemeine Wert des dem Gesellschafter zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits und die Liquidations- und (nachträglichen) Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits im Wesentlichen feststehen. Davon ist bei einer Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Insolvenzverfahrens regelmäßig erst bei dessen Beendigung auszugehen (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2015 IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385), mithin wenn --in der Regel mit vollzogener Schlussverteilung-- eine weitere Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter

ausgeschlossen werden kann. Auf die Einstellung des Verfahrens kommt es dagegen nicht an. Nur ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden; so beispielsweise, wenn sich aus einer Zwischenrechnungslegung des Insolvenzverwalters die endgültige Bewertung des Schuldnervermögens mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ergibt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 385).

- 32** 5. Da die Revision bereits in der Sache Erfolg hat, kommt es auf die geltend gemachten Verfahrensrügen nicht an.
- 33** 6. Der Senat sieht keinen sachlichen Grund, die Streitsache --wie von den Klägern beantragt-- an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen (§ 155 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung). Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus, um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten. So kommt die Zurückverweisung an einen anderen Senat in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des erkennenden Senats des FG bestehen, der das angefochtene Urteil gesprochen hat (BFH-Urteile vom 28. Oktober 2015 X R 47/13, BFH/NV 2016, 171, und vom 10. Mai 2016 IX R 13/15, BFH/NV 2016, 1556). Von einer Zurückverweisung an einen anderen Senat ist insbesondere dann Gebrauch zu machen, wenn das Revisionsgericht aufgrund der besonderen Umstände befürchten muss, dass es dem Vordergericht schwerfallen wird, sich die rechtliche Beurteilung, die zur Aufhebung des tatrichterlichen Urteils führte, voll zu eigen zu machen (BFH-Urteil vom 10. November 1993 I R 68/93, BFH/NV 1994, 798).
- 34** Hierfür liegen im Streitfall aber keine Anhaltspunkte vor. Da sich die Frage einer Zurückverweisung nur bei rechtsfehlerhafter Vorentscheidung stellt, kann die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG nicht mit der Unrichtigkeit des Urteils ("greifbare Rechtswidrigkeiten") begründet werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 171). Auch die von den Klägern angeführten Urteilspassagen reichen nicht aus, um auf eine unsachliche, unfaire oder voreingenommene Einstellung des FG den Klägern gegenüber schließen zu können.
- 35** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de