
Datum: 18.12.2023
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 868/23 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2023:1218.8K868.23E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten über die Wirksamkeit, hilfsweise die Änderungsmöglichkeit eines Bescheids für 2019 über Einkommensteuer. | 2 |
| Der Kläger gründete mit Vertrag vom 00.00.0000 auf eigene Rechnung die K. GmbH (im Folgenden GmbH) mit Sitz in J.. Zum Geschäftsführer bestellte er R. T.. | 3 |
| Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 00.00.0000 war Gegenstand des Unternehmens der Betrieb von Taxen. | 4 |
| Nach der am 00.00.0000 beim Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste war der Kläger alleiniger Gesellschafter der GmbH mit einem einzigen Anteil in Höhe von 25.000 €. | 5 |
| Die Gesellschaft wurde am 00.00.0000 in das Handelsregister B des Amtsgerichts J. eingetragen (HRB N01). Mit Vertrag vom 00.00.0000 erwarb die GmbH von der I. GmbH unter anderem verschiedene Taxikonzessionen. | 6 |
| In dem am 10.09.2018 vom damaligen Geschäftsführer R. T. eingereichten Fragenbogen zur steuerlichen Erfassung wurde der Kläger als alleiniger Gesellschafter der GmbH angegeben. Seit dem 08.03.2019 war der Kläger bei der GmbH als Taxifahrer angestellt. | 7 |
| Mit Vertrag vom 00.00.0000 vor dem Notar N. (N02 der Urkundenrolle für 2020), auf den Bezug genommen wird, sollten die Anteile des Klägers an der GmbH an neun verschiedene Erwerber veräußert werden. Der Kläger wurde dabei von F. O. als Vertreter ohne | 8 |

Vertretungsmacht vertreten. Gleichzeitig wurde der Gesellschaftsanteil in zehn Gesellschaftsanteile geteilt.	
Nach der am 00.00.0000 beim Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste, auf die Bezug genommen wird, war der Kläger weiterhin alleiniger Gesellschafter der GmbH.	9
Am 00.00.0000 gab der Kläger gegenüber dem Notar N. eine „Klarstellende Erklärung“ ab, wonach der bisher schwebend unwirksame Vertrag endgültig unwirksam war und nicht weiter vollzogen werden sollte. Die Genehmigung des Vertrags vom 00.00.0000 wurde endgültig verweigert.	10
Mit Vertrag vom 00.00.0000 (N03 der Urkundenrolle für 2021) erwarb X. L. sämtliche Gesellschaftsanteile vom Kläger.	11
Nach der am 00.00.0000 beim Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste, auf die Bezug genommen wird, war X. L. alleiniger Inhaber aller Gesellschaftsanteile.	12
Alleiniger Geschäftsführer bis zum 00.00.0000 war R. T.. Nachfolgeschäftsführer seit diesem Tage war X. L..	13
Auf Grund der Prüfungsanordnung vom 15.12.2020 führte das Finanzamt J. eine Außenprüfung bei der GmbH für die Jahre 2017 bis 2019 durch.	14
Der Steuerberater der GmbH, Herr Y., teilte der Betriebsprüferin am 25.06.2021 telefonisch mit, dass es kurzfristig einen Gesellschafterwechsel gegeben habe. Der neue Gesellschafter, X. L., wolle R. T. unterstützen.	15
Auf Grund verschiedener materieller Mängel der Buchführung schlossen die GmbH, vertreten durch X. L., und das Finanzamt J. am 30.08.2021 eine tatsächliche Verständigung, auf die Bezug genommen wird, unter anderem mit folgenden Inhalt:	16
Für die Kalkulation werden unter Zugrundelegung der ermittelten Jahresfahrleistung iHv insgesamt 690.100 km folgende Parameter berücksichtigt:	17
Abzug iHv 3 % für sonstige Fahrten	18
Abzug iHv 42.075 km für Standplatzfahrten	19
Besetzquote iHv 49 %,	20
durchschnittliche Tourenlänge iHv 7 km	21
Angaben zu den Beteiligungsverhältnissen an der GmbH erfolgten hierin nicht. Ebenso wurden der Verbleib des Geldes und ein etwaiger Zufluss bei dem Gesellschafter nicht erörtert.	22
Im Betriebsprüfungsbericht vom 31.08.2021 wurde der Kläger als alleiniger Gesellschafter im Prüfungszeitraum benannt.	23
Tz. 2.1 des BP-Berichts lautet auszugsweise:	24
„Hinsichtlich der Höhe der Hinzuschätzung ist die materielle Richtigkeit der Buchführung zu beurteilen, siehe § 158 AO:	25
	26

Die Nachkalkulation der Umsätze hat zu solch erheblichen Differenzen geführt, dass die Buchführung auch materiell nicht zugrunde gelegt werden kann. Im Rahmen einer „tatsächlichen Verständigung“ wurde sich auf folgende Parameter geeinigt:

Die Kalkulation erfolgt unter Zugrundelegung der ermittelten Jahresfahrleistung 2019 iHv insgesamt 690.100 km, einer Besetztquote iHv 49 %, und einer Tourenlänge iHv 7 km. Dabei werden 3 % für sonstige Fahrten und 42.075 km für Standplatzfahrten abgezogen. 27

Tz. 2.2 Kalkulation 28

Die Kalkulation ist in der Anlage 2 zum BP-Bericht dargestellt. 29

Es ergeben sich folgende Differenzen: 30

	2019	31
kalkulierter Nettoumsatz	864.296 €	
erklärter Nettoumsatz	709.230 €	
Differenz	155.066 €	
Abgerundet	155.000 €	
Umsatzsteuer 7%	10.850 €	

Da es im Prüfungszeitraum nur einen Gesellschafter gegeben hat, stellen diese Mehrumsätze (brutto) verdeckte Gewinnausschüttungen dar.“ 32

Unter dem 31.08.2021 übermittelte das Finanzamt J.-Mitte eine Kontrollmitteilung an den Beklagten. Darin teilte es mit, der Kläger habe von der GmbH in 2019 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 165.850 € in bar erhalten. Als Anlage wurden die Tz 2.1 und 2.2 aus dem BP-Bericht der GmbH vom 31.08.2021 übermittelt. 33

Mit erstmaligem Bescheid für 2019 über Einkommensteuer vom 25.10.2021 berücksichtigte der Beklagte beim Kläger unter anderem Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteuert wurden, in Höhe von 165.850 €. 34

In den Erläuterungen führte er insoweit aus: 35

„Dieser Bescheid ergeht aufgrund der Auswertung von Kontrollmaterial. Aufgrund einer vorliegenden Kontrollmitteilung wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 165.850,00 € als Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. § 20 Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz) angesetzt“. 36

Der frühere Bevollmächtigte des Klägers, Rechtsanwalt D., legte unter Bezugnahme auf die vom Kläger unterschriebene Vollmacht am 05.11.2021 Einspruch ein. Gleichzeitig bat er um Übersendung der Steuerakten in seine Kanzleiräume. Die gleichzeitig beantragte Aussetzung der Vollziehung wurde gewährt. 37

Unter dem 09.11.2021 teilte der Beklagte dem früheren Bevollmächtigten des Klägers mit, dass eine Akteneinsicht nach der Abgabenordnung (AO) nicht gewährt werden könne. Ferner forderte der Beklagte ihn zur Begründung des Einspruchs auf. Auszugsweise heißt es weiter:

Der Einkommensteuerbescheid 2019 vom 25.10.2021 ist aufgrund der Auswertung von Kontrollmaterial ergangen. Das Kontrollmaterial wurde aufgrund des BP-Berichtes der Firma K. GmbH vom 31.08.2021 erstellt. Die kalkulierten Mehrumsätze der Gesellschaft stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar, da es im Prüfungszeitraum nur einen Gesellschafter gegeben hat. 39

Der Beklagte forderte den früheren Bevollmächtigten am 16.12.2021 und 18.01.2022 mit identischem Schreiben erneut zur Einspruchsbegründung auf. Am 22.03.2022 erfolgte eine förmliche Ablehnung des Antrags auf Akteneinsicht. 40

Der Beklagte wies den Einspruch mit Entscheidung vom 03.05.2022 als unbegründet zurück. Die Entscheidung wurde per Postzustellungsurkunde am 10.05.2022 dem früheren Bevollmächtigten zugestellt. 41

Der jetzige Prozessbevollmächtigte des Klägers beantragte am 31.08.2022 den Bescheid für 2019 über Einkommensteuer zu ändern. 42

Die frühere Geschäftsführung der GmbH habe die Gutmütigkeit des Klägers ausgenutzt und ihn betrogen. Er habe seit November 2021 keinen Lohn mehr von der GmbH erhalten. Ferner habe er keinerlei Gewinnausschüttung erhalten. Es könne nur vermutet werden, dass die Geschäftsführung der GmbH bewusst falsche Angaben gemacht habe. 43

Hierzu legte er eine eidesstattliche Versicherung von R. T. vom 04.11.2021 vor, wonach der Kläger keine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten habe. 44

Der Beklagte lehnte eine Änderung mit Bescheid vom 13.09.2022 ab. Es sei keine Rechtsgrundlage für eine Aufhebung des Steuerbescheides gegeben. 45

Hiergegen legte der Kläger unter dem 13.10.2022 Einspruch ein. 46

Angesichts der Bestätigung des früheren Geschäftsführers der GmbH, R. T., stehe fest, dass die Gewinnausschüttung an ihn nie erfolgt sei. Die anderslautenden Angaben des aktuellen Geschäftsführers X. L. seien damit unter arglistiger Täuschung bewusst falsch gemacht worden. Eine Änderung müsse nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c sowie § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgen. 47

Der Beklagte lehnte die Änderung mit Einspruchsentscheidung vom 29.03.2023 ab. Die vom Kläger vorgetragene Gründe rechtfertigten keine Rechtswidrigkeit des Bescheids. Anwendbare Korrektornormen lägen nicht vor. Eine Änderung bzw. Aufhebung des Bescheids sei damit nicht möglich. 48

Der Kläger hat am 29.04.2023 Klage erhoben. 49

Er behauptet, die alleinige Gesellschafterstellung der GmbH habe er nur formal innegehabt, da er von dem Geschäftsführer und De-Facto-Alleingesellschafter X. L. dazu gedrängt worden sei, nach außen als Alleingesellschafter zu fungieren. Tatsächlich sei er nur zu 10 % beteiligt gewesen. X. L. habe ihm zugesagt, dass dies nur vorübergehend gedacht sei. Als jedoch nichts weiter geschah, habe er, der Kläger, beschlossen, er wolle nicht für andere nach außen auftreten. 50

Durch den Notartermin am 00.00.0000 sollte dann die formale Alleingesellschafterstellung korrigiert werden, indem eine formale Veräußerung an andere Personen erfolgen sollte. Dieser Vertrag sei jedoch nicht durchgeführt worden, da X. L. die Anteile anders habe übernehmen wollen.	51
Dies sei dann mit Vertrag vom 00.00.0000 erfolgt. Den Kaufpreis habe X. L. hingegen nicht bezahlt.	52
Der Beklagte habe die faktische Gesellschafterstellung und seine reine „Strohmannrolle“/Treuhanderschaft nicht aufgeklärt.	53
Er habe von der Betriebsprüfung bei der GmbH keine Kenntnis gehabt. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen sollte. Hierzu legte er für das Jahr 2019 die Kontoauszüge zum Konto N04 bei der <i>Bank J.</i> vor, woraus sich Bareinzahlungen in Höhe von 16.800 € und Lohnzahlungen der GmbH in Höhe von 3.084,08 € ergeben.	54
Der Bescheid für 2019 über Einkommensteuer sei bereits nichtig, da die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im vorliegenden Fall schlicht „abwegig“ gewesen sei. Wenn Betriebseinnahmen geschätzt würden, seien diese demjenigen Steuerpflichtigen zuzurechnen, der geprüft werde, hier also der GmbH. Es sei stattdessen eine Geschäftsführerhaftung für die Steuerverbindlichkeiten der GmbH anzunehmen.	55
Der Kläger meint, der Bescheid sei nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.	56
Durch die Bestätigung des früheren Geschäftsführers R. T. stehe fest, dass die Zurechnung der streitgegenständlichen Gewinnausschüttung an ihn fehlerhaft sei. Zudem gehe der Beklagte fehlerhaft davon aus, dass er Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Schließlich sei er nie als Alleingesellschafter der GmbH beteiligt gewesen, sondern bis zum Verkauf an X. L. nur zu 10%.	57
Erst durch die Kenntnis des zentralen Betriebsprüfungsberichts sei die fehlerhafte Tatsachengrundlage für ihn erkennbar geworden. Der Beklagte habe den Akteneinsichtsanspruch seines früheren Prozessbevollmächtigten abgelehnt, so dass er diese Tatsache nicht früher hätte kennen und geltend machen können.	58
Ihn treffe kein Verschulden an der Fehlbeurteilung des Sachverhalts. Er habe keine Ausbildung und sei nicht in der Lage, die Komplexität des Steuerverfahrens zu erkennen. Er habe sich im Streitjahr auf die richtige Handhabung durch die Geschäftsführung verlassen. Er habe seine Arbeitsleistung als Taxifahrer stets ordnungsgemäß erbracht. Er sei ein gutgläubiger Mensch und habe seinerzeit keinen Grund gehabt, an den Angaben von X. L. zu zweifeln.	59
Ferner ist der Kläger der Ansicht, der Bescheid sei nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO zu ändern.	60
Nachdem er den Bescheid für 2019 über Einkommensteuer erhalten habe, habe er sich bei X. L. gemeldet und um Hilfe gebeten.	61
Dieser habe seine Hilfe zugesagt und erklärt, er würde die Steuern bezahlen. Ferner habe X. L. den früheren Prozessbevollmächtigten D. ausgewählt. Er habe weder den Einspruch noch die Einspruchsentscheidung gesehen.	62

Er habe auch zu dieser Zeit noch auf die Zusage des X. L. vertraut, dass dieser die Summe des Bescheids bezahlen werde. Erst nach Ablauf der Einspruchsfrist und der Vollstreckungsandrohung des Beklagten habe er erkannt, dass er von X. L. getäuscht worden sei.	
Es liege auch offenbar eine Täuschung seitens X. L. gegenüber dem Beklagten vor. Die tatsächliche Verständigung zu seinem Nachteil stelle ohne seine Beteiligung einen Vertrag zu Lasten Dritter dar.	64
Der Kläger beantragt,	65
festzustellen, dass der Bescheid für 2019 über Einkommensteuer vom 25.10.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.05.2022 nichtig ist,	66
hilfsweise,	67
unter Aufhebung des Bescheides vom 13.09.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 29.03.2023 den Beklagten zu verpflichten, den Bescheid für 2019 über Einkommensteuer vom 25.10.2021 dahingehend zu ändern, dass keine Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden.	68
Der Beklagte beantragt,	69
die Klage abzuweisen.	70
Unter Wiederholung und Vertiefung seines Vortrags verweist er darauf, dass maßgeblich allein die Außendarstellung des Klägers sei. Interne Abreden könnten für die steuerliche Beurteilung mangels Nachweises oder überhaupt Kenntnis nicht zugrunde gelegt werden.	71
Die Aussage von R. T. ermögliche keine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, da weiterhin nicht aufgeklärt ist, wem die im Rahmen der tatsächlichen Verständigung geschätzten Betriebseinnahmen zuzurechnen seien.	72
Bei Auswertung der Kontrollmitteilung habe er mangels weiterer Informationen davon ausgehen können, dass der Betrag dem Kläger zugeflossen sei.	73
Selbst wenn die vorgetragenen Tatsachen eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ermöglichen würden, träfe den Kläger grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden.	74
Spätestens mit Erhalt des Bescheids für 2019 über Einkommensteuer samt Auswertung der aufgrund der Betriebsprüfung erstellten Kontrollmitteilung habe dem Kläger offenbar werden müssen, dass er aufgrund der Stellung als Alleingesellschafter steuerliche Pflichten zu erfüllen habe, denen er bislang nicht nachgekommen sei.	75
Die Offenlegung des „Strohmannverhältnisses“ innerhalb der Einspruchs- oder Klagefrist, welche ggf. eine Änderung des Bescheides zur Folge gehabt hätte, sei nicht erfolgt.	76
Einen am 21.10.2022 gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Az. 8 V 2239/22 A(E)) hat der Kläger nach gerichtlichem Hinweis mit Schriftsatz vom 07.12.2022 zurückgenommen.	77
Entscheidungsgründe	78

I. Die zulässige Klage ist sowohl mit dem Haupt- als auch mit dem Hilfsantrag unbegründet. Der Bescheid für 2019 über Einkommensteuer vom 25.10.2021 ist nichtichtig (dazu 1.). Der Beklagte hat die Änderung des Bescheids zu Recht abgelehnt (dazu 2.).	79
1. Der Bescheid ist entgegen der Auffassung des Klägers nichtichtig.	80
Ein Verwaltungsakt ist nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO).	81
Derartiges kommt im Streitfall --ohne dass es hierzu der näheren Erörterung der materiellen Rechtslage bedürfte-- von vornherein nicht in Betracht, weil ein gravierender Rechtsfehler, der dem Bescheid gleichsam "auf die Stirn" geschrieben steht, jedenfalls nicht vorliegt.	82
Dabei kann dahinstehen, ob die Feststellung der Nichtigkeit bereits deshalb ausscheidet, weil durch die Einspruchsentscheidung vom 03.05.2022 zwischen den Beteiligten bindend festgestellt wurde, dass der Bescheid nicht rechtswidrig und damit auch nicht nichtig ist (vgl. insoweit zur Bindungswirkung der Ablehnung der Nichtigkeitsfeststellung BFH-Urteil vom 20.08.2014 X R 15/10, BFHE 247, 8, BStBl II 2015, 109, Rz 25, m.w.N.).	83
Die Zurechnung eines Mehrgewinns nach einer BP bei einer GmbH zum Alleingesellschafter entspricht jedenfalls im Grundsatz der Rechtsprechung (BFH-Beschluss vom 02.06.2006 I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687 [Rz 3]; BFH-Urteil vom 19.06.2007 VIII R 34/06, BFH/NV 2007, 2291 [Rz 10]).	84
Zwar sind hierzu grundsätzlich weitere Feststellungen erforderlich. Von einem schwerwiegenden Mangel kann indes nicht gesprochen werden.	85
2. Der Beklagte hat die Änderung des Bescheids für 2019 über Einkommensteuer vom 25.10.2021 zu Recht abgelehnt.	86
a) Im Streitfall handelt es sich um eine Verpflichtungsklage gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1, 2. Alternative FGO, da der Kläger die Änderung eines bereits bestandskräftigen Steuerbescheids begehrt. Eine Entscheidung zu Gunsten des Klägers kann daher nach § 101 FGO nur dahingehen gehen, den Beklagten zu verpflichten, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 11.11.2008 IX R 53/07, BFH/NV 2009, 364 [Rz 9 m.w.N.]).	87
b) Die Ablehnung des Beklagten, den Kläger für das Streitjahr ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Einkommensteuer zu veranlagern, ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO).	88
aa) Der Bescheid ist nicht wegen einer arglistigen Täuschung zu ändern.	89
Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO darf ein Steuerbescheid geändert werden, soweit er durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist.	90
Unter arglistiger Täuschung i.S. des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO ist die bewusste und vorsätzliche Irreführung zu verstehen, wie jedes vorsätzliche Verschweigen oder Vortäuschen von Tatsachen, durch das die Willensbildung der Behörde unzulässig beeinflusst wird. Dazu gehört auch das pflichtwidrige Verschweigen entscheidungserheblicher Tatsachen (BFH-Beschluss vom 28.03.2018 I R 10/17, BFH/NV	91

2018, 1073, Rz 21).

Für Arglist reicht bereits das Bewusstsein aus, wahrheitswidrige Angaben zu machen. Nicht erforderlich ist dagegen die Absicht, damit das Finanzamt zu einer Entscheidung zu veranlassen. Auch wenn damit in erster Linie das Verhalten des Steuerpflichtigen selbst gemeint sein mag, besteht die Änderungsbefugnis des Finanzamts auch dann, wenn ein anderer als der Adressat des Bescheides sich unlauterer Mittel bedient hat (BFH-Urteil vom 14.12.1994 XI R 80/92, BFHE 176, 308, BStBl II 1995, 293 [Rz 19]).

§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO lässt dabei sowohl eine Änderung zugunsten wie zulasten des Finanzamtes zu (BFH-Urteil vom 30.09.2020 VI R 34/18, BFHE 271, 145, BStBl II 2021, 446, Rz 37).

Die Änderung eines Steuerbescheids gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO steht jedoch im Ermessen der Finanzbehörde (BFH-Urteil vom 30.09.2020 VI R 34/18, BFHE 271, 145, BStBl II 2021, 446, Rz 38 ff., m.w.N.). Eine solche Ermessensentscheidung ist vom Gericht nur daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (§ 102 Satz 1 FGO).

Wird ein Steuerbescheid, durch den die Steuer aufgrund unlauterer Mittel zu niedrig festgesetzt wurde, von einem Dritten erwirkt, ist bei der Ermessensentscheidung zu beachten, ob der Steuerpflichtige die Fehlerhaftigkeit des Bescheids weder kannte noch erkennen konnte. Nichts Anderes gilt für die Situation des Streitfalls, in der die Steuer aufgrund unlauterer Mittel zu hoch festgesetzt wurde (BFH-Urteil vom 30.09.2020 VI R 34/18, BFHE 271, 145, BStBl II 2021, 446, Rz 42 f.).

Da der Beklagte vorliegend --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Ermessensentscheidung getroffen hat, setzt die Abweisung der Klage voraus, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm nicht vorliegen oder das Ermessen derart reduziert ist, dass nur die Ablehnung der vom Kläger begehrten Änderung das einzig mögliche Ergebnis der Ermessensausübung sein konnte.

Eine Täuschung durch den Nachfolgegeschäftsführer der GmbH, X. L., im Rahmen der Betriebsprüfung kann den Akten nicht entnommen werden. Die Betriebsprüferin hat sich danach hinsichtlich der Gesellschafterstellung im Streitjahr allein am Notarvertrag vom 00.00.0000 orientiert. Eine weitere Veranlassung zur Aufklärung des Sachverhalts bestand für sie auch nicht. Insbesondere wurde von X. L. zu keinem Zeitpunkt erörtert, wer Gesellschafter der GmbH im Streitjahr war und wer die Fehlbeträge aus den festgestellten Mehrumsätzen erhalten hat.

Nichts Anderes gilt für die telefonische Mitteilung des Steuerberaters der GmbH, wonach kurzfristig ein Gesellschafterwechsel stattgefunden habe. Zwar könnte hierin eine relevante Täuschung liegen, wenn X. L. bereits zuvor wirtschaftlicher Inhaber der Gesellschaftsanteile gewesen wäre.

Ob der Steuerberater indes Kenntnis von der behaupteten Gesellschafterstellung hatte --was selbst der Kläger nicht behauptet hat-- kann indes offenbleiben. Denn damit würde allein eine weitere Täuschung zur gleichen Tatsache neben die behauptete Täuschung des Klägers (dazu sogleich) treten.

Soweit es die Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene bei dem Kläger betrifft, liegt keine Täuschung vor.

Gegenstand der tatsächlichen Verständigung bei der GmbH war allein die Höhe der Hinzuschätzung bei Umsätzen der GmbH. Aus den Akten der GmbH ergibt sich auch an keiner Stelle, dass sich X. L. oder ein Dritter zu der Frage geäußert hätte, welche Besteuerungsfolgen auf Gesellschafterebene zu ziehen sind. 101

Die Betriebsprüfung hat sich gerade nicht auf die Besteuerungsfolgen auf Gesellschafterebene erstreckt. Gemäß § 194 Abs. 2 AO können die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern in die bei einer Gesellschaft durchzuführende Außenprüfung einbezogen werden, wenn dies im Einzelfall zweckmäßig ist. Eine solche Einbeziehung ist nicht erfolgt. 102

Soweit der Kläger auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zu Frage der Hinzurechnung (Seite 7, Tz 2.2.) verweist, handelt es sich um eine rechtliche Würdigung durch die Betriebsprüferin. 103

Soweit der Kläger behauptet, er sei von X. L. darüber getäuscht worden, dass dieser die sich aus dem Bescheid für 2019 über Einkommensteuer ergebenden Nachzahlungen tilgen würde, liegt darin keine für § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO relevante Täuschung. Gleiches gilt, soweit der Kläger behauptet von X. L. darüber getäuscht worden zu sein, dass Rechtsanwalt D. in seinem Interesse tätig werde. 104

Durch die Täuschung muss ein Steuerbescheid erwirkt worden sein. Wird die behauptete Täuschung indes *nach* Erlass des Verwaltungsakts begangen, ist sie insoweit nicht tatbestandlich. Durch die behauptete Täuschung hat der Kläger allenfalls davon abgesehen, den bereits existierenden Verwaltungsakt im Rechtsbehelfsverfahren weiter anzufechten. 105

An dieser Stelle kann auch nicht daran vorbeigesehen werden, dass der Kläger seinen früheren Prozessbevollmächtigten D. trotz ausdrücklicher Nachfrage des Gerichts nicht von der Schweigepflicht entbunden hat. Die bloßen Behauptungen zum Geschehensablauf des Klägers nach Erlass des Bescheids lassen sich damit nicht überprüfen. 106

In Betracht käme allein eine Täuschung über die Inhaberschaft der Gesellschaftsanteile. Die Richtigkeit des klägerischen Vortrags unterstellt, hätte der Kläger durch die Angabe im Notarvertrag, er würde auf eigene Rechnung handeln, eine arglistige Täuschung begangen. Nach seinem Vortrag sollte er die Anteile als Strohmännchen oder Treuhänder halten. In Folge dessen hätte der frühere Geschäftsführer der GmbH das Handelsregister darüber getäuscht, dass der Kläger alleiniger Inhaber aller Gesellschaftsanteile sei. 107

Die Täuschung über die Beteiligungsverhältnisse wäre auch kausal für die Zurechnung der Beteiligungseinkünfte. 108

Ausgehend von der eindeutigen Gesetzeslage hat der Beklagte die behauptete verdeckte Gewinnausschüttung dem Kläger als alleinigen Gesellschafter zugerechnet. 109

Die persönliche Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen richtet sich für das Streitjahr nach § 20 Abs. 5 EStG. Anteilseigner i.S. des § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an dem Kapitalvermögen i.S. des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 im Zeitpunkt der Ausschüttung zuzurechnen sind (BFH-Urteil vom 04.05.2022 I R 19/18, BFHE 276, 508, Rz 12). 110

Auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfungen im Rahmen der tatsächlichen Verständigung steht fest, dass die GmbH tatsächlich höhere Umsätze erzielt hat und die entsprechenden Erträge zum 31.12.2019 nicht mehr im Vermögen der GmbH vorhanden waren.

Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen, damit dem zivilrechtlichen Eigentümer oder Inhaber des Wirtschaftsguts. Abweichend davon bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO, dass bei Treuhandverhältnissen die Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen sind; dies setzt im konkreten Einzelfall ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis voraus. 112

Das Gericht ist auf Grund der widersprüchlichen Angaben im gesamten Verfahren nicht davon überzeugt, dass eine steuerlich anzuerkennende Treuhandabrede vorlag. Eine angebliche Strohmanneigenschaft des Klägers, die mit einer Treuhänderstellung auch nicht vereinbar wäre, ist wegen des widersprüchlichen Vortrags ebenso nicht feststellbar. 113

Die Voraussetzungen für ein Treuhandverhältnis sind weder im Zivilrecht noch für das Steuerrecht gesetzlich bestimmt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfüllt jedenfalls nicht jede als "Treuhandvertrag" bezeichnete Vereinbarung die Voraussetzungen einer steuerrechtlichen Anerkennung. Erforderlich ist, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht in einer Weise zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als "leere Hülle" erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers --und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders-- in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist. Die Vereinbarung eines Treuhandentgelts ist nicht notwendige Bedingung, kann aber ein Anzeichen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sein. Schließlich kommt bei der Frage nach der Durchführung einer Treuhandvereinbarung der bilanziellen Behandlung des Treuguts indizielle Bedeutung zu (BFH-Urteil vom 04.05.2022 I R 19/18, BFHE 276, 508, Rz 13-14). 114

Ein zur abweichenden Zurechnung führendes (verdecktes) Treuhandverhältnis ist nur wirksam, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist (BFH-Beschluss vom 02.03.2004 III B 114/03, BFH/NV 2004, 1109 [Rz 24, m.w.N.]). 115

Zwar kann eine Treuhandvereinbarung über Anteile an einer noch zu gründenden GmbH auch formlos getroffen werden (BFH-Urteil vom 25.04.2006 X R 57/04, BFH/NV 2006, 1819 [Rz 23, m.w.N.]). Der Nachweis muss daher nicht notwendigerweise durch schriftliche Vereinbarungen geführt werden, sondern kann sich auch aus den Gesamtumständen, insbesondere der eindeutigen tatsächlichen Handhabung ergeben. 116

Der gesamte Vortrag des Klägers zu den angeblichen Beteiligungsverhältnissen und Übertragungsvorgängen ist aber derart widersprüchlich, dass er dem Gericht keine Feststellung ermöglicht, welcher Sachverhalt sich tatsächlich ereignet haben soll und damit der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. 117

Zwar kann jede Partei ihre tatsächlichen Behauptungen grundsätzlich bis zum Schluss der letzten Tatsachenverhandlung frei widerrufen (BFH-Urteil vom 15.01.1991 IX R 126/86, BFH/NV 1991, 759 [Rz 12]). Es fehlt aber bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung weiterhin an einer schlüssigen, widerspruchsfreien Darlegung der behaupteten Beteiligungsverhältnisse.

Den Kläger treffen auch deshalb besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten, weil sein Vorbringen im Widerspruch zu eigenem vorangegangenen Vortrag steht und einen Sachverhaltskomplex betrifft, der --im Verhältnis zum Beklagten gesehen-- ausschließlich seiner Wissens- und Einflussosphäre angehört (BFH-Beschluss vom 03.07.1990 X B 99/89, BFH/NV 1991, 163 [Rz 9]). 119

So trägt er einerseits vor, dass er nur zu 10 % beteiligt gewesen sei (Bl. 2 GA). 120

Welche Vereinbarung mit welchen Personen über den GmbH-Anteil getroffen worden sein soll, wird nicht erklärt. Ebenso ist der Zeitpunkt einer etwaigen Vereinbarung nicht feststellbar. 121

Wenn die Vereinbarung vor Abschluss des Notarvertrags erfolgt wäre, dann hätte der Kläger im Notarvertrag bewusst wahrheitswidrig erklärt auf eigene Rechnung zu handeln. Wenn sie danach getroffen wäre, wäre der Treuhandvertrag gemäß § 125 Satz 1 BGB nichtig, da er nicht der Form des § 15 Abs. 4 GmbHG entspräche (vgl. Bayer in: Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz Kommentar, 21. Auflage 2023, § 15 GmbHG Rz 104 ff., m.w.N.). 122

Es fehlt bereits an einem widerspruchsfreien Vortrag, für wen der Kläger die Anteile als Treuhänder oder Strohmann gehalten haben soll. 123

Während er einerseits behauptet, X. L. sei „De-Facto-Alleingesellschafter“ gewesen, sollte die „formale Alleingesellschafterstellung“ durch den Verkauf an neun andere Personen erfolgen (Bl. 2, Vertrag auf Bl. 15 ff. GA). Nach seinem im Eilverfahren eingereichten Schriftsatz soll es sich hierbei um „stille Teilhaber“ gehandelt haben (vgl. Bl. 127 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)). Unter diesen Personen befand sich aber nicht der angebliche „De-Facto-Alleingesellschafter“ X. L.. 124

In seinem im Eilverfahren eingereichten Schriftsatz teilt der Kläger selbst mit, die GmbH hätte zwölf Gesellschafter, später vier und dann zwei (vgl. Bl. 161 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)); hier soll später auch H. W. ein Gesellschafter gewesen sein. Der Kläger trägt gleichzeitig vor, anfangs als einer von vier Partnern eingebunden gewesen zu sein („H. W. hatte einen Garten in der Nähe seines Wohnort in S. wir vier als Partner von K. GmbH jeden Monat haben wir uns getroffen und haben wir denn Monat Umsätze und andere Papiere kramen gemacht“ (Bl. 147 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E))). 125

Auch die weiteren behaupteten Umstände, insbesondere die Motive zur Übertragung der GmbH Anteile vor dem Notar, stehen im Widerspruch zu den vom Kläger eingereichten Unterlagen. 126

Im Eilverfahren trug der Kläger vor, er hätte erst im August 2020 festgestellt, dass die GmbH nur zur Tarnung auf ihn „angemeldet“ gewesen sei (Bl. 127 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)). Angeblich hätten Dritte in seinem Namen für die GmbH Kreditanträge unterzeichnet und eingereicht (Bl. 89-126 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)). Abgesehen davon, dass schon unklar ist, wie diese Personen an den Personalausweis des Klägers gelangten (Bl. 118 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)), wird auch nicht mitgeteilt, wie der Kläger davon im August 2020 Kenntnis 127

erlangt haben will.

Die Kreditverträge wurden im Oktober 2020 (Bl. 91, 94, 117 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)) unterzeichnet und können damit nicht für einen Entschluss im August 2020 ursächlich gewesen sein. 128

Auch die Behauptung, er habe so schnell wie möglich aus „dem Karussell von Betrügern“ herauskommen wollen (Bl. 127 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)), ist durch nichts belegt. Beim Notartermin am 00.00.0000 war der Kläger nicht persönlich anwesend, auch sonst sind zu dieser Zeit keinerlei Bemühungen zur Beendigung der Gesellschafterstellung erkennbar. 129

Auch der Verkauf der Anteile ist widersprüchlich. So ist bereits unverständlich, warum X. L. laut Notarvertrag vom 00.00.0000 einen Kaufpreis in Höhe von 25.000 € zahlen sollte, wenn er --jedenfalls nach einer Variante des Klägers-- bereits 90 % der Anteile hielt. 130

Auch die Behauptung, dass X. L. die Anteile nach einer internen Absprache mit den Käufern aus dem Notarvertrag vom 00.00.0000 sowie zusätzlich P. Q. und H. W. erwerben wollte (Bl. 2 f. GA), ist nicht verständlich, wenn er angeblich bereits der „De-Facto-Alleingesellschafter“ gewesen wäre. 131

Umgekehrt ist der Vortrag des Klägers, X. L. hätte die Übertragung vom 00.00.0000 verhindert, nicht nachvollziehbar, wenn tatsächlich die in diesem Vertrag angegebenen Personen faktische Gesellschafter waren. 132

Selbst wenn eine arglistige Täuschung hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse an der GmbH festgestellt werden könnte, hätte der Beklagte ermessensfehlerfrei eine Änderung des unanfechtbaren Bescheides für 2019 über Einkommensteuer abgelehnt. Die Ablehnung erweist sich in diesem Fall nach dem Zweck der Ermächtigung als das einzig mögliche Ergebnis der Ermessensausübung. 133

Es ist nicht Zweck der Vorschrift, dem Steuerpflichtigen einen zweiten, an keine Frist gebundenen Rechtsbehelfsweg zu eröffnen. Deshalb ist die Ablehnung einer Bescheidänderung regelmäßig jedenfalls dann nicht ermessensfehlerhaft, wenn der Steuerpflichtige den Bescheid hat unanfechtbar werden lassen, obwohl ihm dessen Fehlerhaftigkeit bekannt war. 134

Dies gilt erst recht, wenn der Steuerpflichtige den Steuerbescheid aus außersteuerlichen Gründen durch Einsatz unlauterer Mittel bewusst erwirkt hat. Denn es wäre ein Wertungswiderspruch, wenn er wegen der Verwendung unlauterer Mittel weitergehende Berichtigungsmöglichkeiten in Anspruch nehmen könnte als ohne deren Verwendung (FG Münster-Urteil vom 29.05.2000 9 K 7673/97 G, juris Rz 26 ff.; zustimmend von Wedelstädt in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 170. Ergänzungslieferung, September 2022, § 172 AO Rz 199). 135

Gleiches gilt, wenn den Kläger wie hier (dazu sogleich) selbst ein grobes Verschulden daran trifft, dass der Bescheid fehlerhaft ergangen ist (Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. Lieferung, 11/2023, § 172 AO Rz 14). 136

Der Kläger hat bewusst und willentlich (nach seinem letzten Vortrag) die Beteiligung an der GmbH für einen oder mehrere Dritte gehalten. Dies sollte nach seinem eigenen Vortrag geschehen, weil die angeblichen Hintermänner Probleme mit dem Finanzamt und dem Straßenverkehrsamt hatten (Bl. 127 GA zu Az. 8 V 2239/22 A(E)). 137

Er war ferner in Kenntnis darüber, dass im Namen der GmbH, unterschrieben von ihm als 138
Gesellschafter, Darlehensverträge abgeschlossen wurden oder werden sollten.

Selbst nachdem er einen Bescheid für 2019 über Einkommensteuer erhalten hat, hat sich der 139
Kläger jedoch nicht darum bemüht, die Beteiligungsverhältnisse offenzulegen, solange ihm
der angebliche „De-Facto-Alleingeschafter“ X. L. zusagte, dass er die fälligen Steuern
nicht zahlen müsse. Erst nachdem die privatrechtlichen Vereinbarungen und Zusagen, sofern
sie den existierten, nicht eingehalten wurden, hat der Kläger erstmals behauptet, nur zu 10 %
Anteilseigner der GmbH zu sein. Sofern der behauptete Sachverhalt zutrifft, hat der Kläger
ihn allein deshalb offengelegt, weil er erkannt hat, dass seine Strohmannrolle mit nachteiligen
Konsequenzen für ihn verbunden ist. Es ging ihm zu keiner Zeit darum, dass die von ihm
behaupteten, rechtswidrigen Handlungen unterbunden oder verhindert würden.

bb) Eine Änderung kommt auch nicht wegen des nachträglichen Bekanntwerdens einer 140
Tatsache in Betracht. Sofern der Kläger tatsächlich nur ein Strohmann oder Treuhänder
gewesen wäre, träfe ihn am Bekanntwerden dieser, für das Gericht nicht feststellbaren
Vereinbarung grobes Verschulden. Gleiches gilt, sofern er nun behauptet, dass ihm
tatsächlich keine verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen sei.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit 141
Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer
führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen
oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist jeder Lebenssachverhalt, der Merkmal oder 142
Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen,
Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Nicht unter den Tatsachenbegriff fallen
dagegen Schlussfolgerungen aller Art, rechtliche Würdigungen und Bewertungen,
Rechtsansichten und juristische Subsumtionen, bei denen auf Grund von Tatsachen anhand
gesetzlicher Vorschriften ein bestimmter Schluss gezogen wird. Nachträglich werden
Tatsachen oder Beweismittel bekannt, wenn deren Kenntnis nach dem Zeitpunkt erlangt wird,
in dem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist. Grundsätzlich
kommt es dabei auf den Wissensstand der zur Bearbeitung des Steuerfalls berufenen
Dienststelle an, wobei aktenkundige Tatsachen stets als bekannt gelten (BFH-Urteil vom
08.07.2015 VI R 51/14, BFHE 250, 322, BStBl II 2017, 13, Rz 13, m.w.N.).

Im Streitfall wäre dem Beklagten, auf dessen Kenntnis es bei der Anwendung des § 173 AO 143
ankommt, eine Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachträglich bekannt geworden.
Denn der Beklagte hätte nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Einkommensteuerbescheide
Kenntnis davon erlangt, dass der Kläger auf Grund einer Vereinbarung tatsächlich nicht
(alleiniger) Anteilseigner der GmbH gewesen wäre und ihm keine verdeckten
Gewinnausschüttungen zugeflossen sind. Diese Tatsachen würden zu einer niedrigeren
Steuer i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führen, weil diese Einnahmen nicht hätten besteuert
werden dürfen.

Eine Änderung der Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet aber aus, weil den Kläger 144
am verspäteten Bekanntwerden grobes Verschulden treffen würde.

Als grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO hat der Steuerpflichtige Vorsatz und 145
grobe Fahrlässigkeit zu vertreten.

Grobe Fahrlässigkeit liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Allein der Mangel an Kenntnissen eines steuerrechtlich nicht vorgebildeten Steuerpflichtigen ist grundsätzlich nicht geeignet, den Vorwurf der groben Fahrlässigkeit zu begründen, es sei denn, der Steuerpflichtige geht einer Zweifelsfrage nicht nach, die sich ihm hätte aufdrängen müssen. Ob ein Beteiligter in diesem Sinne grob fahrlässig gehandelt hat, ist im Wesentlichen eine Tatfrage (BFH-Urteil vom 18.04.2023 VIII R 9/20, BFHE 279, 514, BStBl II 2023, 895, Rz 17).

Hinsichtlich der behaupteten Beteiligungsverhältnisse ergäbe sich die grobe Fahrlässigkeit bereits daraus, dass der Kläger entgegen der ausdrücklichen Nachfrage des Notars angegeben hat, die Anteile auf eigene Rechnung zu erwerben. Unabhängig davon, wann genau eine angebliche Vereinbarung geschlossen worden sein soll, sollte der Kläger nach seinem eigenen Vortrag stets für Dritte handeln. Ferner hat er selbst nach Erlass des Bescheids für 2019 über Einkommensteuer bewusst keine Angaben gegenüber dem Beklagten gemacht. Dies lag nicht, wie er nun behauptet, an fehlender Bildung, sondern weil er angeblich auf eine Zusage von X. L. vertraut hat. 147

Gleiches gilt hinsichtlich der Behauptung, dass ihm keine verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen sei. 148

Zwar mag der gesamte Sachverhalt ohne den Betriebsprüfungsbericht nicht erkennbar gewesen sein. Unstreitig wurde jedoch im Bescheid mitgeteilt, dass für den Kläger eine verdeckte Gewinnausschüttung erfasst wurde. Der Beklagte hat in weiteren Schreiben auch ausdrücklich mitgeteilt, dass es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung aus der GmbH an den Kläger als einzigen Gesellschafter handele. 149

Die verweigerte Akteneinsicht entlastet den Kläger nicht. Hierbei handelt es sich vielmehr um das vom Gesetzgeber geregelte Verfahren, wonach außerhalb der Klageverfahrens grundsätzlich keine Akteneinsicht zu gewähren ist. 150

Offensichtlich wusste der Kläger im Übrigen genau, dass es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung aus der GmbH handelte. Denn noch bevor der frühere Prozessbevollmächtigte D. für den Kläger Einspruch eingelegt hat, hat der frühere Geschäftsführer R. T. dem Kläger eine eidesstattliche Versicherung unterzeichnet, nach der der Kläger keine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten haben soll. 151

Es hätte am Kläger gelegen, diese, zusammen mit den Beteiligungsverhältnissen offen zu legen und entsprechende Angaben gegenüber dem Beklagten zu machen, statt sich an X. L. zu wenden. 152

Im Übrigen wäre es Sache des Klägers rechtskundig vertretenen Klägers gewesen, Klage zu erheben. Offensichtlich hatte auch der Anwalt kein Interesse an der Weiterverfolgung, wobei die Motive nicht aufgeklärt werden konnten, da der Kläger den Anwalt nicht von der Schweigepflicht entbunden hat. 153

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 154
