# Urteil vom 19. November 2014, VIII R 12/12

**Änderung eines Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bei nachträglich bekannt gewordenen Zinseinnahmen - Anforderungen an die Tatsachenfeststellung bei Hilfstatsachen - Nichtberücksichtigung eines Beweisantrags wegen Wahrunterstellung**

BFH VIII. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 5, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 30. März 2011, Az: 14 K 797/09 E

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 31. März 2011  14 K 797/09 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte in den Streitjahren neben Renteneinkünften Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung und gab jeweils Einkommensteuer- und Vermögensteuererklärungen ab.

2 Am 14. Dezember 1998 leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (Steufa) im Rahmen von Durchsuchungsmaßnahmen bei der A-AG gegen die Klägerin ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung für die Jahre 1991 bis 1996 sowie der Vermögensteuerhinterziehung auf den 1. Januar 1989 bis 1. Januar 1996 ein. Später wurde das Verfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung von Einkommensteuer auf die Jahre 1997 bis 2000 erweitert.

3 Die Klägerin war im Streitzeitraum Inhaberin eines bestimmten Kontokorrentkontos sowie seit 1981 als Zugangsbevollmächtigte eines bestimmten Schließfachs Kundin der A-Bank, Niederlassung B im Inland. Das Schließfach war angemietet worden von Frau C, einer Verwandten des Herrn D, welcher bei der Klägerin als Verwalter ihrer Immobilien angestellt ist.

4 Aufgrund von bei der Durchsuchung der A-Bank aufgefundenen Unterlagen ging die Steufa davon aus, dass die Klägerin bei der A-Bank im Ausland ein anonymes Konto mit der Referenznummer 12345 unterhalten und darauf acht anonyme Bareinzahlungen im Gesamtbetrag von 407.000 DM vorgenommen habe. Die Steufa sah die Klägerin als (jedenfalls mittelbare) Inhaberin des Auslandskontos an, weil die dorthin vorgenommenen Bareinzahlungen von der Bankniederlassung aus erfolgt waren, bei der die Klägerin ihr inländisches Konto unterhielt, und weil unmittelbar vor den Bareinzahlungen auf das Auslandskonto jeweils Barabhebungen vom Inlandskonto der Klägerin stattgefunden hatten. In vier Fällen waren die Barabhebungen gleich hoch wie die Bareinzahlungen auf das Auslandskonto. In drei Fällen waren die Barabhebungen höher als die Bareinzahlungen, und in einem Fall konnte zwar keine Barabhebung, aber eine Begehung des Bankschließfaches festgestellt werden.

5 Ferner hatte die Klägerin nach den Feststellungen der Steufa 1999 und 2000 für ein Haus in Frankreich insgesamt rd. 7 Mio. FF aufgewendet und verfügte über zwei weitere Auslandskonten bei anderen Kreditinstituten.

6 Die Steufa schätzte das Volumen der Vermögensanlage zum 1. Januar 1991 mit 1 Mio. DM. Bei der sich anschließenden Berechnung der Einkommen- und Vermögensteuer für die Streitjahre legte die Steufa für die Jahre

1991 bis 1994 eine Verzinsung von 8 % und für die Jahre ab 1995 eine Verzinsung von 6 % (jeweils auf das Kapital zum Jahresbeginn) zugrunde.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) änderte die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1991 bis 2000 entsprechend. Darüber hinaus erließ das FA Änderungsbescheide betreffend die Vermögensteuer auf den 1. Januar 1991 bis 1. Januar 1996.

8 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage und legte eine Bescheinigung der A-Bank Ausland vor, in der diese bestätigte, dass auf den Namen der Klägerin kein Konto/Depot geführt wurde bzw. werde. Außerdem beantragte die Klägerin, das namentlich benannte, für das Auslandsgeschäft zuständige Vorstandsmitglied der A-Bank als Zeugen dazu zu befragen, ob das Auslandskonto mit der Referenznummer 12345 ihr --der Klägerin-- zuzuordnen ist.

9 Nachdem das FA in der mündlichen Verhandlung dem Vorschlag des Gerichts zur Herabsetzung der Einkommen- und Vermögensteuer zugestimmt und zugesagt hatte, die Klägerin entsprechend klaglos zu stellen, wies das Finanzgericht (FG) die Klage mit seinem Urteil vom 31. März 2011 14 K 797/09 E ab.

10 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und des Verfahrensrechts.

11 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Einkommensteueränderungsbescheide für 1991 bis 2000 vom 14. August 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2009 aufzuheben.

12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Das FG-Urteil verstoße nicht gegen § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) oder gegen § 96 FGO. Das FG habe ausführlich dargelegt, dass die Klägerin Inhaberin des ausländischen Bankkontos sei und eine Steuerhinterziehung begangen habe. Seine Beweiswürdigung verstoße nicht gegen Denkgesetze.

14 Insbesondere habe das FG nicht den Inhalt der Bescheinigung der ausländischen Niederlassung der A-Bank ignoriert. Denn das FG habe sich ausweislich der Entscheidungsgründe mit diesem Schreiben auseinandergesetzt, jedoch den Inhalt als nicht ausreichend angesehen.

15 Das Urteil weise ausdrücklich darauf hin, dass der Bankbescheinigung gerade nicht entnommen werden könne, wem das Konto mit der Referenznummer 12345 zuzuordnen sei. Denn sie enthalte keine Angaben dazu, dass dieses Konto für eine andere Person als die Klägerin geführt wurde.

16 Zudem enthalte die Bescheinigung keine verwertbaren Angaben für die konkrete Bankverbindung, weil sie sich nicht einmal auf die nachgefragte Referenznummer beziehe. Der Hinweis der Bank, sie führe kein Konto/Depot für die Klägerin, möge zwar ausschließen, dass das Konto mit der vorbezeichneten Referenznummer dort ausdrücklich unter dem Namen der Klägerin geführt worden sei, schließe aber nicht aus, dass sie es dort anonymisiert unterhalten habe. Deswegen habe das FG zu Recht angenommen, dass der von der Klägerin benannte Zeuge nichts anderes habe aussagen können, so dass der Beweisantrag zutreffend zurückgewiesen worden sei.

17 Der Senat hat das Verfahren, soweit es die Vermögensteuer betrifft, abgetrennt und an den II. Senat abgegeben, der das abgetrennte Verfahren unter dem Aktenzeichen II R 13/12 führt.

## Entscheidungsgründe

18 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

19 Die Entscheidung des FG, das FA habe in den Einkommensteueränderungsbescheiden für die Streitjahre zu Recht Zinseinnahmen der Klägerin aus Geldanlagen bei der A-Bank Ausland in dem bei der mündlichen Verhandlung noch streitigen Umfang als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt, verletzt Verfahrensrecht.

20 Da das FG es unterlassen hat, die von der Klägerin beantragte Vernehmung eines Zeugen durchzuführen, kann der Senat nicht abschließend entscheiden, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für die angefochtene Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gegeben sind.

21 1. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Voraussetzung dafür ist, dass die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der Änderung noch nicht abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO); die Frist beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen worden ist.

22 a) Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Februar 2013 IX R 24/12, BFHE 240, 265, BStBl II 2013, 484, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 26. Juni 2014 VI R 94/13, BFHE 246, 182, BStBl II 2014, 864). Hilfstatsachen dürfen dabei nur herangezogen werden, wenn sie einen sicheren Schluss auf das Vorliegen der Haupttatsache zulassen; bloße Vermutungen oder Wahrscheinlichkeiten reichen hierfür nicht aus (BFH-Urteil vom 6. Dezember 1994 IX R 11/91, BFHE 176, 221, BStBl II 1995, 192, unter 1.; BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2011 X R 29/10, BFH/NV 2012, 227).

23 Sind solche Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO --wie im Streitfall Zinseinnahmen als Entgelt aus einer Kapitalüberlassung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes-- betroffen, so liegt eine hinreichende Tatsachenfeststellung durch FA und FG nur vor, wenn diese eine Zuordnung von Einnahmen zu einer bestimmten Einkunftsart sowie zu bestimmten Konten des Steuerpflichtigen umfasst und diese Zuordnung auch nachvollziehbar begründet.

24 Dabei dürfen Zinsen der Höhe nach bei fehlenden anderweitigen Anhaltspunkten auf der Grundlage nachvollziehbarer Zinssätze im Wege der Schätzung ausnahmsweise auch unter der Annahme bestimmt werden, dass der Steuerpflichtige sein erworbenes Vermögen über einen längeren Zeitraum hinweg nicht für eigene Zwecke verwendet hat. Voraussetzung dafür sind allerdings besondere Anhaltspunkte wie eine besonders ausgeprägte Sparneigung, Existenz umfangreicher anderweitiger liquider Mittel oder die Eigenschaft des Auslandskontos als Aufbewahrungsort für nur schwer in den legalen Wirtschaftskreislauf zurückzuspeisendes Steuerflucht- oder Schwarzgeld (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345; zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bei Unsicherheit über die zutreffenden Kapitaleinkünfte aufgrund fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen s. BFH-Beschluss vom 31. Januar 2014 X B 52/13, BFH/NV 2014, 860).

25 b) Eine Tatsache ist i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nachträglich bekannt geworden, wenn sie das FA beim Erlass des zu ändernden Steuerbescheids noch nicht kannte (BFH-Urteile vom 13. September 2001 IV R 79/99, BFHE 196, 195, BStBl II 2002, 2; vom 13. Januar 2011 VI R 61/09, BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; VI R 62/09, BFH/NV 2011, 751, und VI R 63/09, BFH/NV 2011, 743) und auch unter Berücksichtigung seiner amtlichen Ermittlungspflicht nicht hätte kennen können (BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502, unter II.2.c aa der Gründe a.E.; BFH-Beschluss vom 28. Februar 2008 IV B 53/07, IV B 54/07, BFH/NV 2008, 924).

26 Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn das FA vom Steuerpflichtigen selbst über die änderungsrelevanten Tatsachen nicht in Kenntnis gesetzt worden ist und für eine anderweitige Kenntniserlangung keine Anhaltspunkte bestehen (BFH-Urteil vom 13. Mai 1998 II R 67/96, BFH/NV 1999, 1).

27 c) Streiten die Beteiligten eines finanzgerichtlichen Verfahrens über entscheidungserhebliche Tatsachen --wie im Streitfall über nachträglich bekannt gewordene Zinseinnahmen--, so darf das FG im Rahmen seiner Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 5 FGO einen ordnungsgemäß gestellten Beweisantrag nur unberücksichtigt lassen, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 2. Oktober 2013 III B 56/13, BFH/NV 2014, 62; vom 5. November 2013 VI B 86/13, BFH/NV 2014, 360; vom 29. Juni 2011 X B 242/10, BFH/NV 2011, 1715; vom 24. Juli 2014 V B 1/14, BFH/NV 2014, 1763).

28 2. Nach diesen Grundsätzen ist die angefochtene Entscheidung schon aus verfahrensrechtlichen Gründen wegen Verletzung des § 76 Abs. 1 FGO durch das Unterlassen der beantragten Beweisaufnahme aufzuheben.

29 a) Das FG hat den Beweisantrag der Klägerin,

> Herrn Dr. X dazu zu befragen, ob das Konto mit der Referenznummer 12345 bei der A Bank (Ausland) der Klägerin zuzuordnen ist,

mit folgender Begründung außer Acht gelassen:

"Selbst wenn man unterstellt, dass der von der Klägerin benannte Zeuge bestätigt, dass das Konto mit der Referenznummer ... nicht unmittelbar der Klägerin zuzuordnen ist, würde das nach Ansicht des Senats zu keiner anderen Beurteilung des Sachverhalts führen. Damit wäre allenfalls der durch die Bescheinigung bereits erbrachte Nachweis wiederholt, dass keine direkte Zuordnung möglich ist. Die nach den bereits dargelegten Umständen zur Überzeugung des Senats feststehende Beurteilung, dass der Klägerin das Konto jedenfalls wirtschaftlich zuzurechnen ist, würde damit weder widerlegt noch in Zweifel gezogen."

30 b) Diese Begründung lässt keinen der Ausnahmegründe erkennen, für die nach der Rechtsprechung eine beantragte Beweisaufnahme als entbehrlich angesehen werden kann.

31 aa) Der vom FG angenommene Ausnahmegrund der Wahrunterstellung greift ersichtlich nicht.

32 Auf der Grundlage des ausdrücklich gestellten Beweisantrags auf Vernehmung eines Bankangestellten sollte nämlich Gegenstand der Beweisaufnahme die Frage sein, ob das Konto der Auslandsbank der Klägerin zuzurechnen sei. Unterstellt man als Ergebnis dieser Beweisaufnahme, dass dieses Konto ihr "nicht zuzurechnen sei", fehlte offenkundig die für die Steueränderungsbescheide erforderliche Rechtsgrundlage, weil es dann an den nachträglich bekanntgewordenen Zinseinnahmen der Klägerin im Ausland mangeln würde.

33 Zu Unrecht hat das FG den Gegenstand der Beweisaufnahme auf die Frage verkürzt gesehen, ob das streitige Konto der Klägerin "unmittelbar" zuzurechnen sei. Dazu geben weder der Wortlaut des Beweisantrags noch das erkennbare Anliegen der Klägerin Anlass.

34 Vielmehr hätte sich dem FG angesichts ihres Vortrags, keine Beziehung zu diesem Konto zu haben, die Frage einer wirtschaftlichen Zuordnung des Kontos zur Klägerin im Rahmen der beantragten Beweisaufnahme aufdrängen müssen.

35 Dies gilt umso mehr, als auch das FA mit seiner Anregung zu einer zeugenschaftlichen Vernehmung von zwei (anderen) Bankmitarbeitern auf den Ausschluss wirtschaftlicher Zuordnung hinwirken wollte, indem es aufgeklärt wissen wollte,

dass die Bank "keinerlei Geschäftsverbindungen mit der Klägerin hatte und weder Namenskonten, Nummernkonten noch andere anonymisierte Konten für sie geführt hat".

36 bb) Die anderen Ausschlussgründe für ein Absehen von einer Zeugenvernehmung des inländischen Zeugen lagen ebenfalls nicht vor. Denn das Beweismittel war ersichtlich erreichbar.

37 Der Vertreter der Klägerin hat den Beweisantrag im Übrigen in der mündlichen Verhandlung ordnungsgemäß unter Angabe der ladungsfähigen Anschrift des Zeugen sowie des Beweisthemas gestellt.

38 Das Beweismittel war nach dem insoweit maßgeblichen materiellen Rechtsstandpunkt des FG (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 62; vom 14. Januar 2011 III B 96/09, BFH/NV 2011, 788) auch nicht unerheblich. Denn die vom FG bejahte Rechtmäßigkeit der angefochtenen Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre ist selbst aus der Sicht des FG davon abhängig, dass die auf dem ausländischen Konto erzielten Einnahmen der Klägerin als Kontoinhaberin zuzurechnen sind.

39 Diese Feststellung kann folglich --ungeachtet der im Übrigen umfassenden Sachverhaltsfeststellung und Würdigung des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts durch das FG-- abschließend erst im Lichte der nachzuholenden Beweisaufnahme getroffen werden.

40 3. Die Sache ist nicht spruchreif; über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide kann erst nach Durchführung der Beweisaufnahme durch das FG entschieden werden.

41 4. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de