Urteil vom 15. April 2015, VIII R 49/12

Pensionszusage im Rahmen eines Ehegatten Arbeitsverhältnisses - keine Bindungswirkung von Lohnsteuer-Außenprüfungen für ein nachfolgendes Veranlagungsverfahren - Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

BFH VIII. Senat

AO § 162, FGO § 118 Abs 2, EStG § 6a Abs 1, EStG § 6a Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 21. August 2011, Az: 5 K 1669/11

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22. August 2011 5 K 1669/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), die in den Streitjahren 2002 bis 2004 und 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden, erzielten u.a. jeweils Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die Klägerin daneben auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2 Der Kläger betrieb eine Arztpraxis, bei der die Klägerin als nichtselbständige Mitarbeiterin beschäftigt war. Er ermittelte seinen Gewinn aus der Praxis durch Bestandsvergleich. Er sagte der Klägerin schriftlich zu, ab der Vollendung des 60. Lebensjahres eine Altersrente in Höhe von jährlich 40.000 DM (20.451,67 €) zu zahlen und bildete für die Verpflichtung aus dieser Pensionszusage Rückstellungen. Er schloss weder eine Rückdeckungsversicherung zur Absicherung der Pensionszusage ab, noch erteilte er eine Pensionszusage an andere Arbeitnehmer seiner Praxis.

3 Die Klägerin erklärte in den Jahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als psychologische Beraterin in Höhe von jeweils 18.000 €. Im Streitjahr 2006 erklärte sie keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2003 zunächst erklärungsgemäß fest. Im Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 21. November 2006 wich es insoweit von der Einkommensteuerklärung der Kläger ab, als es der Besteuerung Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von 25.000 € zugrunde legte, da diese trotz Aufforderung keine Gewinnermittlung vorgelegt hatte.

5 Mit Änderungsbescheid vom 29. Dezember 2008 für das Jahr 2002 und mit Änderungsbescheiden jeweils vom 7. Januar 2009 für 2003 bis 2004 erhöhte es die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit, da es aufgrund seiner Ermittlung zu der Auffassung gelangte, dass die Pensionszusage an die Klägerin der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sei. Mit gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 8. Januar 2009 schätzte es die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit auf 27.000 €, da sie keine Betriebsaufgabe erklärt und keine Gewinnermittlung vorgelegt hatte. Zudem setzte das FA die Vorauszahlungen für die Einkommensteuer 2009 auf vierteljährlich 4.094 € und den Solidaritätszuschlag auf vierteljährlich 171 € fest. Zuvor hatte es die Vorauszahlungen für 2009 im Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 24. November 2008 lediglich auf vierteljährlich 1.416 € und 35 € festgesetzt.

6 Die hiergegen erhobenen Einsprüche hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die gegen die Änderungsbescheide erhobene Klage mit Urteil vom 22. August 2011 5 K 1669/11 als unbegründet abgewiesen.

7 Zur Begründung ihrer Revision machen die Kläger geltend, die Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen sei ohne Anhörung erfolgt. Die Pensionszusage des Klägers an die Klägerin sei gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Die Schätzung der Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit im Jahr 2006 sei rechtswidrig, da die Klägerin krankheitsbedingt keine Einkünfte mehr erzielt habe. Für die Erhöhung der Vorauszahlungen im Einkommensteueränderungsbescheid für 2006 fehle es an der gesetzlichen Grundlage.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2002 vom 29. Dezember 2008, für 2003 und 2004 jeweils vom 7. Januar 2009 und für 2006 vom 8. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2011 sowie den Vorauszahlungsbescheid für 2009 vom 8. Januar 2009 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

11 1. Die Anträge der Kläger auf Hinzuziehung von weiteren Akten und auf Erhebung weiterer Beweise sind im Revisionsverfahren unzulässig. Die Sachverhaltsfeststellung durch die Hinzuziehung von Akten und Beweiserhebung ist Aufgabe des Tatrichters. Der Bundesfinanzhof (BFH) ist im Revisionsverfahren auf eine rechtliche Nachprüfung der angefochtenen Entscheidung beschränkt (§ 118 Abs. 2 FGO). Neues tatsächliches Vorbringen und neue Beweismittel können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., Vor § 115 Rz 3a). Die diesbezüglichen Entscheidungen des FG können allenfalls mit Verfahrensrügen angegriffen werden, welche die Kläger insoweit nicht erhoben haben.

12 2. Der Kläger durfte in den Streitjahren keine Pensionsrückstellungen für seine Verpflichtung aus der Pensionszusage gegenüber der Klägerin bilden, so dass die Erhöhung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu Recht erfolgte.

13 a) Nach § 6a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darf für eine Pensionsverpflichtung eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat, die Zusage keinen nach Abs. 1 Nr. 2 der Vorschrift schädlichen Vorbehalt enthält und die Pensionszusage schriftlich erteilt ist. Zwar ist dies vorliegend der Fall. Mit Rücksicht auf die persönlichen Beziehungen der Kläger als Ehegatten muss die Versorgungszusage aber darüber hinaus ernsthaft gewollt und dem Grunde sowie der Höhe nach betrieblich veranlasst sein. Für die Frage der betrieblichen Veranlassung ist in erster Linie ein Fremdvergleich von Bedeutung. Betrieblich veranlasst ist eine Pensionszusage im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nur dann, wenn und soweit mit hoher Wahrscheinlichkeit eine vergleichbare Zusage auch einem familienfremden Arbeitnehmer im Betrieb erteilt worden wäre, wobei die entsprechende Prüfung vorrangig nach dem Inhalt der Vereinbarungen vorzunehmen ist (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juli 1995 VIII R 38/93, BFHE 178, 331, BStBl II 1996, 153; vom 18. Dezember 2001 VIII R 69/98, BFHE 197, 475, BStBl II 2002, 353).

14 Die Indizienwürdigung im Rahmen des Fremdvergleichs ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz. Die Würdigung ist für den BFH grundsätzlich bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

15 b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Versorgungszusage zu Recht nicht der Besteuerung zugrunde gelegt, da der Kläger nicht nachgewiesen hat, dass er eine vergleichbare Versorgung anderen Angestellten mit vergleichbaren Tätigkeits- und Leistungsmerkmalen wie der Klägerin gewährt hat. Er hat trotz gerichtlicher Aufforderung weder mitgeteilt, welchen weiteren Mitarbeitern eine Pensionszusage angeboten worden war, noch wie diese konkret ausgestaltet war. Ein Verstoß des FG gegen Denkgesetze oder Erfahrungsgesetze liegt auch insoweit nicht vor, als das FG die fehlende betriebliche Veranlassung auch daraus abgeleitet hat, dass die der Klägerin erteilte Pensionszusage deutlich über deren Bruttoarbeitslohn lag und mit einem fremden Dritten so nicht vereinbart worden wäre (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937). Gleiches gilt für die Ausführungen des FG zur fehlenden Absicherung der Pensionsansprüche der Klägerin durch den Abschluss einer Rückdeckungsversicherung.

16 c) Die danach zu Unrecht gebildeten Rückstellungen für die Pensionszusage der Klägerin sind nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten noch offenen Schlussbilanz aufzulösen (BFH-Urteil in BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937). Das FA hat danach zu Recht die Pensionsrückstellung zum 31. Dezember

2001 in Höhe von 60.954 € im Jahr 2002 gewinnerhöhend aufgelöst und den in den Jahren 2002 bis 2004 geltend gemachten Aufwendungen für die Altersversorgung der Klägerin in Höhe von 9.949 € (2002), 8.647 € (2003) und von 9.690 € (2004) die steuerliche Anerkennung versagt.

17 d) Keine andere Beurteilung ergibt sich daraus, dass die Bildung der Pensionsrückstellung in den Lohnsteuer-Außenprüfungen der Vorjahre unbeanstandet blieb. Lohnsteuer-Außenprüfungen beziehen sich immer nur auf die lohnsteuerrechtliche Beurteilung der dort geprüften Sachverhalte und entfalten keine Bindungswirkung für ein nachfolgendes Veranlagungsverfahren (BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 X R 123/94, BFH/NV 1997, 161). Im Streitfall lässt sich daher aus dem Ergebnis der Lohnsteuer-Außenprüfung kein Vertrauensschutz zu Gunsten der Kläger ableiten.

18 3. Zu Recht hat das FG die Schätzung des FA hinsichtlich der Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit im Jahr 2004 und 2006 dem Grunde und der Höhe nach bestätigt.

19 a) Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gehört zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH als Revisionsinstanz nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Die Bindung des BFH entfällt nur dann, wenn bei der Schätzung gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, allgemeine Erfahrungssätze oder gegen die Denkgesetze verstoßen wurde (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1983 VIII R 190/82, BFHE 139, 350, BStBl II 1984, 88, m.w.N.). Die gewonnenen Schätzergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Deshalb sind alle möglichen Anhaltspunkte, u.a. auch das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung zu beachten und alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist aber auch das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichten obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen. Deshalb ist es gerechtfertigt, bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, insbesondere bei einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung, einen Sicherheitszuschlag vorzunehmen (Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 162 Rz 38, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Der Sicherheitszuschlag lässt sich dabei als eine griffweise Schätzung, die in einem vernünftigen Verhältnis zu den erklärten oder nicht erklärten Einnahmen steht, charakterisieren (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 114/92, BFH/NV 1995, 373).

20 b) Im Streitfall hat das FA und ihm folgend das FG diese anerkannten Schätzungsgrundsätze beachtet. Das FA war dem Grunde nach zur Schätzung berechtigt, da die Klägerin ihre Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) verletzt hat, da sie trotz mehrfacher Aufforderung keine Gewinnermittlung vorgelegt hat. Sie hätte eine Hinzuschätzung verhindern können, wenn sie an der Aufklärung des Sachverhalts mitgewirkt und Aufzeichnungen über ihre Betriebseinnahmen vorgelegt hätte. Sie hat sich jedoch darauf beschränkt, die Schätzung zu bestreiten und darauf hinzuweisen, dass die Vorlage einer Gewinnermittlung überflüssig sei, da die Einnahmen dem erklärten Gewinn entsprächen. Weder das FA, noch das FG waren danach in der Lage, die Richtigkeit ihrer Angaben zu überprüfen. Die Höhe des Zuschlags von 7.000 € erscheint vor dem Hintergrund der fehlenden Gewinnermittlung als vertretbar und angemessen. Allein der Umstand, dass in den Vorjahren stets ein Gewinn in Höhe von 18.000 € erklärt wurde, beweist nicht, dass es sich im Streitjahr 2004 ebenso verhalten musste.

21 c) Revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass das FG der Schätzung des FA für das Jahr 2006 gefolgt ist, bei der es Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von 27.000 € der Besteuerung zugrunde gelegt hat. Zwar hat die Klägerin erstmals im finanzgerichtlichen Verfahren erklärt, dass sie im Jahr 2006 wegen einer Erkrankung keine Einkünfte mehr erzielt habe. Da sie aber weder eine Betriebsaufgabe erklärt, noch dargelegt und nachgewiesen hat, wann die Erkrankung konkret eingetreten ist, konnten weder das FA noch das FG diese Behauptung verifizieren. Die griffweise Schätzung verließ auch nicht den durch die Umstände des Einzelfalles gezogenen Schätzungsrahmen. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 27.000 € sind denkbar. Es lagen keine Erkenntnisse dafür vor, dass und warum die Einkünfte der Klägerin diese Größenordnung schlechterdings nicht hätten erreichen können, so dass nicht von einem offensichtlich realitätsfremden Ergebnis auszugehen ist.

22 4. Zu Recht hat das FG die Klage auch insoweit abgewiesen, als sie sich gegen die im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 8. Januar 2009 festgesetzten Vorauszahlungen für das Jahr 2009 richtet, da keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass § 37 Abs. 3 Satz 2 EStG verletzt worden ist. Danach bemessen sich die Vorauszahlungen grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge bei der letzten Veranlagung ergeben hat. Waren die Vorauszahlungen entsprechend dem Ergebnis der letzten Veranlagung festgesetzt worden und ergeht ein zeitnäherer Bescheid, so sind die künftigen Vorauszahlungen an die neu festgesetzte Einkommensteuerschuld anzupassen. Die Kläger verkennen, dass dabei nicht auf den Veranlagungszeitraum des Einkommensteuerbescheids abzustellen ist, in dem die Vorauszahlung festgesetzt wird,

sondern auf das Datum des Bescheids, so dass auch in einem später erlassenen Bescheid für einen früheren Veranlagungszeitraum eine Anpassung der Vorauszahlungen vorgenommen werden kann. Danach ist die Anpassung der Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2009 in dem Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 8. Januar 2009 rechtmäßig, obgleich zuvor die Vorauszahlungen für 2009 im Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 24. November 2008 niedriger festgesetzt worden waren.

23 5. Schließlich hat das FA bei der Änderung der Bescheide auch nicht das rechtliche Gehör der Kläger verletzt. Zwar soll, bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, den Steuerpflichtigen nach § 91 Abs. 1 AO grundsätzlich Gelegenheit gegeben werden, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern. Dies gilt insbesondere dann, wenn --wie im vorliegenden Fall-- von dem in der Steuererklärung erklärten Sachverhalt zuungunsten des Steuerpflichtigen wesentlich abgewichen werden soll. Die Verletzung dieser Verfahrensvorschrift kann jedoch gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden. Dies ist vorliegend durch die Gewährung des rechtlichen Gehörs im Einspruchsverfahren geschehen. Gleiches gilt für die erforderliche Begründung, die gleichfalls bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden kann (§ 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO).

24 6. Soweit die Kläger rügen, dass das FA "Besteuerungsinstrumente zweckfremd" ausgenutzt habe, genügt das unsubstantiierte Vorbringen nicht den Anforderungen an eine Revisionsbegründung, zumal ein rechtsstaatswidriges Handeln der Finanzverwaltung nach Aktenlage nicht erkennbar ist.

25 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de