Urteil vom 19. Januar 2017, III R 28/14

Korrektur bestandskräftiger Bescheide aufgrund neuer Erkenntnisse aus einem Benennungsverlangen - Voraussetzung einer Schätzung - Wahl der Schätzungsmethode

ECLI:DE:BFH:2017:U.190117.IIIR28.14.0

BFH III. Senat

AO § 88 Abs 1 S 1, AO § 143, AO § 160 Abs 1, AO § 162 Abs 1, AO § 162 Abs 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. Juli 2014, Az: 4 K 150/14

Leitsätze

1. Weder ein Benennungsverlangen i.S. des § 160 AO noch die (fehlende) Antwort hierauf begründen die Tatbestandsvoraussetzungen einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Anschluss an BFH-Urteil vom 9. März 2016 X R 9/13, BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815).

2. Wird dem FA aufgrund eines nach Bestandskraft eines Einkommensteuerbescheids gestellten Benennungsverlangens bekannt, dass der Steuerpflichtige den Wareneingang nicht entsprechend den Vorschriften des § 143 Abs. 1 AO aufgezeichnet hat, kann dies eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen.

3. Die Schätzung der Höhe der durch einen Wareneinkauf entstandenen Betriebsausgaben setzt voraus, dass sich das FA bzw. das FG die volle Überzeugung davon verschafft hat, ob und ggf. in welchem Umfang ein Wareneinkauf durch den Steuerpflichtigen stattgefunden hat. Hierbei sind die allgemeinen Beweisregeln, einschließlich der Regeln über die Beweisnähe, Beweisvereitelung und Beweislast anzuwenden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. Juli 2014 4 K 150/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielt aus einem Schrotthandel Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er in den Streitjahren 2006 und 2007 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelte.

2 Am ... 2010 leitete das zuständige Finanzamt ein Ermittlungsverfahren u.a. wegen Hinterziehung von Einkommensteuer 2006 und 2007 ein, da es aufgrund von Kontrollmaterial annahm, dass der Kläger seine Gewinne unvollständig erklärt hatte. Aufgrund mehrerer Anfang 2011 ergangener Prüfungsanordnungen führte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) beim Kläger eine u.a. die Einkommensteuer 2006 und 2007 umfassende Außenprüfung durch. Hierbei stellte der Prüfer u.a. fest, dass für die als Betriebsausgaben erfassten Wareneinkäufe keine Belege vorhanden waren.

3 Am ... 2011 forderte der Prüfer die seinerzeitige steuerliche Beraterin des Klägers unter Hinweis auf § 160 der Abgabenordnung (AO) auf, die Empfänger der entsprechenden Betriebsausgaben zu benennen. Dem kam der Kläger

nicht nach.

4 Die Betriebseinnahmen aus dem Schrotthandel schätzte der Prüfer auf der Grundlage des beschafften Kontrollmaterials. Hieraus ergaben sich Hinzuschätzungen in Höhe von netto 47.811,73 € für 2006 (Betriebseinnahmen insgesamt: 70.576 €) und 15.816,53 € für 2007 (Betriebseinnahmen insgesamt: 57.592 €).

5 Die in den Gewinnermittlungen berücksichtigten Aufwendungen für den Wareneinkauf in Höhe von 16.199 € für 2006 und 33.598 € für 2007 ließ der Prüfer nicht zum Betriebsausgabenabzug zu.

6 Zudem erfasste der Prüfer aufgrund einer Kontrollmitteilung über eine Quittung wegen ...arbeiten für beide Streitjahre geschätzte Betriebseinnahmen in Höhe von jeweils 2.000 € brutto.

7 Das FA folgte diesen Prüfungsfeststellungen und erließ am 1. August 2011 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Bescheide und erhöhte die Einkommensteuer für 2006 auf 23.593 € und für 2007 auf 16.510 €. Die dagegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage mit der in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1746 veröffentlichten Entscheidung teilweise statt. Es gewährte dem Kläger einen Betriebsausgabenabzug wegen der Aufwendungen für den Wareneinkauf in Höhe von 50 % der sich nach der Hinzuschätzung durch das FA insgesamt ergebenden Betriebseinnahmen, mithin in Höhe von 35.288 € für 2006 und 28.796 € für 2007. Zudem lehnte es die Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen aus ...arbeiten ab.

9 Mit der hiergegen gerichteten Revision wendet sich das FA gegen den Betriebsausgabenabzug und rügt die Verletzung materiellen Rechts.

10 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 1. August 2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 27. Dezember 2011 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer für 2006 auf 22.933 € und für 2007 auf 15.814 € festgesetzt wird.

11 Der Kläger hat keinen Antrag gestellt und sich nicht zur Sache geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der vom FG festgestellte Sachverhalt trägt nicht dessen rechtliche Beurteilung, dass nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt wurden, die zu einer höheren Steuer führen, sowie dass für den Schrotteinkauf Betriebsausgaben zu schätzen waren. Insofern liegen materiell-rechtliche Fehler vor, die auch ohne Rüge vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachten sind (z.B. Senatsurteil vom 15. Februar 2001 III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041).

13 1. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass das Fehlen von Einkaufsbelegen eine Tatsache darstellen kann, die dem FA erst nachträglich i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bekannt geworden sein kann und dementsprechend die Steuerbescheide geändert werden können. Die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt hat, insbesondere die nicht den Vorschriften des § 143 AO entsprechende Aufzeichnung, ist eine Tatsache (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. März 2016 X R 9/13, BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 19). Dies gilt unabhängig davon, dass der Kläger seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt hat. Denn § 143 Abs. 1 AO verpflichtet jeden gewerblichen Unternehmer, den Wareneingang gesondert aufzuzeichnen. Maßgeblich ist die Qualifizierung der Einkünfte. Auf die Buchführungspflicht und die Art der Gewinnermittlung kommt es ebenso wenig an wie auf die Größe und Art des Betriebs oder die Höhe der Umsätze und Wareneingänge (Görke in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 143 AO Rz 3 f.; Sauer in Beermann/Gosch, AO § 143 Rz 3).

14 Allerdings hat das FG bislang keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Veranlagungssachbearbeiter, der an Amtsstelle für den Kläger die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Streitjahre ermittelte, die fehlende Ordnungsmäßigkeit des aufgezeichneten Wareneingangs kannte. Vielmehr geht es insoweit davon aus, dass die Einkaufsbelege "mutmaßlich schon bei Durchführung der Erstveranlagung nicht vorhanden waren". Solche

Mutmaßungen sind indes nicht geeignet, eine Überzeugungsbildung des FG anhand konkreter Feststellungen zu ersetzen. Entsprechende Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Zu den insoweit zu beachtenden Prüfungsanforderungen wird auf die Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 23 ff. Bezug genommen, denen sich der erkennende Senat anschließt.

15 2. Das FG hat ungeachtet der Frage, ob die Bescheide noch geändert werden konnten auch zu Unrecht die Aufwendungen für den Wareneinkauf geschätzt, ohne hinreichende tatsächliche Feststellungen dazu getroffen zu haben, dass ein solcher Aufwand tatsächlich vorlag.

16 a) Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO). Das Gleiche gilt u.a. dann, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO).

17 b) Nach der Rechtsprechung des BFH wird bei einer Schätzung von der Verwirklichung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Besteuerung ausgegangen, weshalb § 162 Abs. 1 und 2 AO nur die Schätzung quantitativer Größen erlauben, nicht aber die Schätzung rein qualitativer Besteuerungsmerkmale (z.B. BFH-Urteile vom 3. November 2010 I R 4/10, BFH/NV 2011, 800, Rz 18, und vom 10. Juni 1999 V R 82/98, BFHE 188, 460, unter II.; BFH-Beschlüsse vom 10. Februar 2015 V B 87/14, BFH/NV 2015, 662, Rz 11, und vom 20. Juli 2010 X B 70/10, BFH/NV 2010, 2007, Rz 16; zustimmend z.B. Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 22; teilweise abweichend [nur Ausschluss der Schätzung des sog. Grundsachverhalts] Trzaskalik in HHSp, § 162 AO Rz 14 ff.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 162 AO Rz 20). Voraussetzung einer Schätzung ist somit die Gewissheit, dass überhaupt ein steuerlich bedeutsamer Sachverhalt vorliegt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 662, Rz 11; Trzaskalik in HHSp, § 162 AO Rz 15; Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 22; Frotscher in Schwarz/ Pahlke, AO, § 162 Rz 14). Erst damit ist die Basis für Wahrscheinlichkeitsüberlegungen in Form einer Schätzung geschaffen (Trzaskalik in HHSp, § 162 AO Rz 15). Dies gilt sowohl für steuererhöhende als auch für steuermindernde Umstände (Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 22).

18 c) Bei der Prüfung, ob und in welchem Umfang ein zu Betriebsausgaben führender Wareneinkauf durch den Kläger stattgefunden hat, können sämtliche Erkenntnisse aus der Betriebsprüfung einschließlich des Benennungsverlangens verwertet werden (BFH-Urteil in BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 30). Die Berücksichtigung des in der Betriebsprüfung gewonnenen Wissens in diesem Sinne beruht nicht auf § 160 AO und ist unabhängig von den Voraussetzungen und Rechtsfolgen dieser Vorschrift möglich und geboten. Es handelt sich um Sachverhaltsermittlungen, die bereits durch § 88 Abs. 1 Satz 1 AO gerechtfertigt sind. § 160 Abs. 1 Satz 1 AO verbietet diese nicht, was § 160 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich klarstellt. Die Ergebnisse dieser Ermittlungen können im Rahmen des Festsetzungsverfahrens auch nach Bestandskraft eines Bescheids verarbeitet werden, wenn und soweit dies durch die entsprechenden Änderungsvorschriften gedeckt ist. Allein der Umstand, dass die entsprechenden Nachfragen ihrerseits auch als Benennungsverlangen nach § 160 AO qualifiziert werden können, ändert hieran nichts (BFH-Urteil in BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 31).

19 Zu beachten ist dabei, dass es für die Rechtmäßigkeit der Änderungsbescheide nicht auf die vom FA gegebene Begründung ankommt, sondern allein darauf, ob die Bescheide im Zeitpunkt ihres Ergehens durch die vom FA angegebene oder eine andere Befugnisnorm gedeckt waren (BFH-Urteil vom 11. Mai 1999 IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446, Rz 31).

20 d) Insoweit hätte sich das FG zunächst bei der Prüfung der Änderungsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO anhand der dem FA nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen durch konkrete Feststellungen auch die volle Überzeugung davon verschaffen müssen, ob und ggf. in welchem Umfang überhaupt dem Grunde nach ein Wareneinkauf durch den Kläger stattgefunden hat (etwa durch Ankauf von Kabelresten oder Ankauf von Schrottautos oder nur kostenfreie Abholung defekter Elektrogeräte und Entsorgung von Fahrzeugen). Hierbei wären die allgemeinen Beweisregeln einschließlich der Regeln über die Beweisnähe, Beweisvereitelung und Beweislast anzuwenden gewesen (Frotscher in Schwarz/ Pahlke, AO, § 162 Rz 14). Eine sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkende Beweismaßreduktion ist nicht angezeigt, wenn das mit zumutbaren finanzbehördlichen Mitteln nicht zu überwindende Aufklärungsdefizit in die Beweisrisikosphäre des Steuerpflichtigen fällt (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 162 AO Rz 25). Dies kann dazu führen, dass im Falle der Nichtaufklärbarkeit des Sachverhalts die

Feststellungslast (objektive Beweislast) dafür, dass dem Grunde nach überhaupt steuermindernde Betriebsausgaben vorliegen, den Steuerpflichtigen trifft.

21 Sofern bei der Überzeugungsbildung auf die Anwendung spezieller Erfahrungssätze zurückgegriffen wird, etwa dass bei bestimmten Formen des Schrotthandels bestimmten Einnahmen auch bestimmte Ausgaben für den Wareneinkauf gegenüberstehen müssen, wäre ein solcher spezieller Erfahrungssatz hinreichend zu begründen (Senatsurteil vom 6. November 1987 III R 178/85, BFHE 151, 425, BStBl II 1988, 442, unter II.1.a). Gegen einen dahingehenden allgemeinen, d.h. jedermann zugänglichen und durch keine Ausnahmen durchbrochenen Erfahrungssatz (s. hierzu etwa BFH-Urteil vom 5. Juni 2012 I R 51/11, BFH/NV 2012, 1800, Rz 13) würde dagegen bereits sprechen, dass auch Fälle denkbar wären, in denen der Wareneingang eines Schrotthändlers z.B. über die Durchführung von Entrümpelungen im Wesentlichen nur mit Arbeitsaufwand oder sogar mit Betriebseinnahmen verbunden ist.

22 Die insoweit erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

23 e) Erst wenn das FG unter Beachtung dieser Rechtsgrundsätze zur Überzeugung gelangt ist, dass ein Wareneinkauf in bestimmtem Umfang stattgefunden hat und damit Aufwand entstanden ist, bestünde Raum, diesen der Höhe nach durch eine Schätzung näher zu bestimmen (BFH-Urteil in BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 35, m.w.N.), wenn er anderweitig nicht zu ermitteln ist. Bei der Wahl der Schätzungsmethode genießt die Anknüpfung an objektiv feststellbare Tatsachen Vorrang gegenüber abstrakten Überlegungen, sofern sich daraus plausible Schätzungsergebnisse ergeben (BFH-Beschluss vom 20. Juni 2005 I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062; Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 152).

24 f) Im Rahmen dieser Schätzung sind dann auch die Korrekturvoraussetzungen und -grenzen der jeweiligen Änderungsnorm zu beachten.

25 aa) Im Streitfall können die Überzeugungsbildung darüber, ob und ggf. in welchem Umfang überhaupt ein Wareneinkauf durch den Kläger stattgefunden hat, und eine sich ggf. anschließende Schätzung der Höhe der Aufwendungen dazu führen, dass mit den Ausgangsbescheiden bereits anerkannte Betriebsausgaben zu reduzieren oder ganz zu streichen sind. Eine solche zu Ungunsten des Klägers durchgeführte Änderung muss sich im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO halten. Sie darf nur die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen (z.B. fehlende Einkaufsnachweise) berücksichtigen. Eine darüberhinausgehende Kürzung des Betriebsausgabenabzugs wegen der fehlenden Benennung des Empfängers der zu berücksichtigenden Zahlungen nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ist dagegen innerhalb des Korrekturrahmens des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen (s. dazu ausführlich BFH-Urteil in BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 32 ff.).

26 bb) Kommt das FG hingegen zur Überzeugung, dass über die in den Ausgangsbescheiden bereits anerkannten Betriebsausgaben hinaus weitere Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, hat es die Korrekturvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 AO und § 177 Abs. 1 AO zu prüfen.

27 3. Im Übrigen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass eine Versagung des in den Ausgangsbescheiden gewährten Betriebsausgabenabzugs für den Einkauf von Schrott nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht auf das Benennungsverlangen des FA oder die hierauf verweigerte Auskunft des Klägers gestützt werden konnte.

28 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. Das setzt voraus, dass die betreffende Tatsache bei Erlass des Steuerbescheids bereits vorhanden war (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1988 II R 55/86, BFHE 154, 493, BStBl II 1989, 75, unter II.1.; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 173 Rz 43.1; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 173 Rz 48, m.w.N.). Sowohl das Benennungsverlangen als auch die Verweigerung der Antwort darauf erfolgten nach Erlass der Ausgangsbescheide und scheiden daher als nachträglich bekannt gewordene Tatsachen aus (s. hierzu auch den insoweit vergleichbaren Fall des BFH-Urteils in BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 17).

29 4. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass das Benennungsverlangen des FA oder die hierauf verweigerte Auskunft des Klägers die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht erfüllt werden. Denn ein rückwirkendes Ereignis liegt nur vor, wenn der nach dem Steuertatbestand rechtserhebliche Sachverhalt sich später anders gestaltet und sich steuerlich in der Weise in die Vergangenheit auswirkt, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.b; Senatsurteil vom 26. Juli 2012 III R 72/10, BFHE 238, 490, BStBl II 2013, 670, Rz 9). Dagegen genügt eine

andere rechtliche Beurteilung des unverändert bleibenden Sachverhalts insoweit nicht. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, also bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen (Senatsurteil in BFHE 238, 490, BStBl II 2013, 670, Rz 9, m.w.N.).

30 Im Streitfall wird der durch einen Wareneinkauf verwirklichte Sachverhalt, den § 4 Abs. 4 EStG für die Anerkennung einer Betriebsausgabe zugrunde legt, weder durch ein Benennungsverlangen des FA noch dessen Nichtbeantwortung in der geforderten Weise nachträglich rückwirkend verändert.

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de