Urteil vom 29. August 2017, VIII R 17/13

Zur Steuerbarkeit von Eingliederungszuschüssen - Verwertungsverbot nur bei schwerwiegenden Verfahrensverstößen

ECLI:DE:BFH:2017:U.290817.VIIIR17.13.0

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 2b, EStG § 3c Abs 1, SGB 2 , AO § 393 Abs 1, BpO § 10 Abs 1 S 3, AO § 199 Abs 2, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2006

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. Februar 2013, Az: 4 K 1346/11

Leitsätze

Ob trotz fehlender ausdrücklicher Differenzierung des Gesetzgebers zwischen Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch an Arbeitnehmer und solchen an Arbeitgeber allein schon wegen des Verweises (in § 3 Nr. 2b EStG) auf "Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch" der Wille des Gesetzgebers hinreichend deutlich zu entnehmen ist, die Steuerfreistellung nur für Leistungen an Arbeitnehmer vorsehen zu wollen, kann offenbleiben; selbst bei unterstellter Steuerfreiheit der Zuschüsse kommt eine Minderung der Einkommensteuer in Höhe der vereinnahmten Zuschusszahlungen nicht in Betracht, weil in dieser Höhe der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug für die Löhne an die mit den Zuschüssen geförderten Mitarbeiter nach § 3c Abs. 1 EStG wegen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs der Lohnzahlungen mit steuerfreien Einnahmen zu kürzen ist .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 13. Februar 2013 4 K 1346/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Leistungen zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch (SGB II) auch dann gemäß § 3 Nr. 2b des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre (2006 bis 2008) geltenden Fassung (EStG) steuerfrei sind, wenn sie Arbeitgebern gewährt werden bzw. ob die von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erlangte Kenntnis über solche Leistungen und andere Zahlungen im vorliegenden Falle einem Verwertungsverbot unterliegt.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Bilanzbuchhalter und betreibt ein Buchhaltungsbüro. Seinen Gewinn ermittelt er durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Seine Einkünfte werden von den Beteiligten als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt.

3 Nachdem das FA die Kläger erklärungsgemäß --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- für das Jahr 2008 zur Einkommensteuer veranlagt hatte, begann es am 10. Februar 2010 mit einer die Streitjahre betreffenden Außenprüfung im Betrieb des Klägers und forderte ihn am selben Tag auf, die Kontoauszüge eines konkret bezeichneten Kontos einer bestimmten Bank (Bank 1) für den Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2008 vorzulegen. Grund für die Anforderung war, dass diese Bankverbindung insbesondere auf Ausgangsrechnungen an die Firma A-AG angegeben, aber nicht in den Unterlagen des Buchhaltungsbüros erfasst war. In den folgenden

Tagen richtete der Prüfer des FA weitere --im gerichtlichen Verfahren nicht angegriffene-- schriftliche Prüfungsanfragen an den Kläger.

4 Im Verlauf der weiteren Prüfung stellte der Prüfer fest, dass von einem anderen Konto des Klägers bei einer weiteren Bank (Bank 2) im gesamten Prüfungszeitraum, insbesondere aber in den Jahren 2007 und 2008, hohe Privateinlagen getätigt worden waren. Daraufhin, und weil ihm die erbetenen Kontoauszüge des Kontos bei der Bank 1 nicht ausgehändigt worden waren, ging der Prüfer nach Rücksprache mit dem zuständigen Sachgebietsleiter von der Möglichkeit weiterer in den Unterlagen des Klägers nicht erfasster steuerrelevanter Zahlungsvorgänge aus und übersandte deshalb am 19. Februar 2010 einen Aktenvermerk über den Verdacht einer Steuerstraftat an die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts Stadt A, in dem die bis dahin festgestellten Sachverhalte geschildert wurden.

5 Daraufhin leitete die Bußgeld- und Strafsachenstelle mit Schreiben vom 22. Februar 2010 ein Strafverfahren gegen den Kläger ein und forderte ihn auf, die Kontoauszüge für die Jahre 2006 bis 2008 hinsichtlich der bei der Bank 1 und bei der Bank 2 unterhaltenen Konten vorzulegen.

6 Nachdem der Kläger dagegen mit Schreiben vom 8. März 2010 eine Gegenvorstellung erhoben hatte und der Forderung auf Vorlage der Bankauszüge nicht nachgekommen war, forderte die Bußgeld- und Strafsachenstelle die Banken am 12. April 2010 u.a. im Wege des Auskunftsersuchens gemäß § 161a der Strafprozessordnung (StPO) zur Vorlage der Kontoauszüge auf.

7 Auf diese Anforderung, gegen die der Kläger mit Schreiben vom 6. Dezember 2010 Einspruch eingelegt hat, legten die Banken die Kontoauszüge vor. Unter Einbeziehung dieser Kontoauszüge traf der Prüfer des FA u.a. die folgenden noch streitigen Feststellungen:

8 In den Streitjahren waren einzelne Zahlungen auf Ausgangsrechnungen an die A-AG nicht im Rahmen der Gewinnermittlung berücksichtigt worden (2006: 7.120,08 €, 2007: 1.472,62 € und 2008: 133,88 €; Tz. 12, 22 und 24 des Prüfungsberichts vom 29. September 2010), die der Prüfer deshalb dem Gewinn des Klägers hinzurechnete.

9 Ebenso berücksichtigte er gewinnerhöhend dem Kläger in den Streitjahren 2007 und 2008 im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit gezahlte, aber bis dahin nicht als Betriebseinnahmen erfasste Versicherungsprovisionen (2007: 2.381,48 € und 2008: 388,97 €; Tz. 22 und 26 des Prüfungsberichts vom 29. September 2010).

10 Darüber hinaus stellte der Prüfer fest, dass dem Kläger in den Streitjahren 2007 und 2008 Eingliederungszuschüsse für zwei Arbeitnehmerinnen gezahlt worden waren, die nicht als Betriebseinnahmen berücksichtigt bzw. einem privaten Konto des Klägers gutgeschrieben worden waren.

11 Für die Arbeitnehmerin AN1 betrugen die Eingliederungszuschüsse in 2007 2.880 € und in 2008 360 €. Die Eingliederungszuschüsse für die Arbeitnehmerin AN2 beliefen sich in 2007 auf 9.072 € und in 2008 auf 16.848 €.

12 Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der Gewinn um sämtliche in den Jahren 2007 und 2008 erhaltenen Eingliederungszuschüsse zu erhöhen sei, weil diese Zuschüsse bei Gewährung an den Arbeitgeber nicht nach § 3 Nr. 2b EStG steuerfrei seien.

13 Im Anschluss an die Schlussbesprechung und den Prüfungsbericht vom 29. September 2010 machte der Kläger mit Schreiben vom 11. Oktober 2010 Einwendungen gegen die Prüfungsfeststellungen insbesondere unter Hinweis auf seine fehlende Pflicht zur Aufbewahrung der Kontounterlagen sowie auf die Steuerfreiheit der Eingliederungszuschüsse gemäß § 3 Nr. 2b EStG geltend.

14 Das FA folgte indessen den Feststellungen des Prüfers in den auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Einkommensteueränderungsbescheiden vom 26. Oktober 2010 für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 und dem gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2008.

15 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 764 veröffentlichten Urteil vom 11. Dezember 2012 1 K 4165/09 als unbegründet ab. Zu Recht habe das FA mit den angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheiden die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht berücksichtigten Zahlungen auf Rechnungen an die A-AG und Versicherungsprovisionen als auch die für die Arbeitnehmerinnen AN1 und AN2 gewährten

Eingliederungszuschüsse als zusätzliche Betriebseinnahmen erfasst. Es sei nicht durch ein Verwertungsverbot an der Berücksichtigung dieser Prüfungsfeststellungen gehindert gewesen.

16 Die Eingliederungszuschüsse seien nicht nach § 3 Nr. 2b EStG steuerfrei, weil sie an den Kläger als Arbeitgeber gezahlt worden seien. Zwar unterscheide die Vorschrift hinsichtlich der Steuerfreiheit von Eingliederungshilfen nicht ausdrücklich danach, ob sie an Arbeitnehmer oder Arbeitgeber gezahlt würden. Gleichwohl mache der Gesetzgeber in dem Gesetzestext durch den Verweis auf die Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch hinreichend deutlich, dass er die Steuerfreistellung nur für Leistungen an Arbeitnehmer vorsehen wollte. Denn bei den Reformen des Arbeitsmarktes und der Zusammenführung der Leistungssysteme von Arbeitslosen- und Sozialhilfe habe der Gesetzgeber das Sozialgesetzbuch neu geordnet und im Zweiten Buch Sozialgesetzbuch die Leistungen zur Grundsicherung für Arbeitssuchende zusammengefasst (§§ 1, 4 SGB II, vgl. Spellbrink in Eicher/Spellbrink, SGB II, 2. Aufl., Vor § 1 Rz 1). Dies folge auch aus dem ursprünglich bei Einführung des § 3 Nr. 2b EStG verfolgten Zweck als Folgeänderung zu § 3 Nr. 2 EStG sowie dem systematischen Zusammenhang mit dieser Regelung, die nach dem Gesetzestext ausdrücklich nur Leistungen an Arbeitnehmer steuerfrei stelle.

17 Darüber hinaus wären Beträge in Höhe der in den Jahren 2007 und 2008 gewährten und zwischen den Beteiligten streitigen Eingliederungszuschüsse im Ergebnis auch dann korrigierend als weitere Betriebseinnahmen zu berücksichtigen, wenn die gewährten Eingliederungszuschüsse als solche gemäß § 3 Nr. 2b EStG steuerfrei wären. Denn die an die beiden Arbeitnehmerinnen gezahlten und die Eingliederungszuschüsse übersteigenden Löhne könnten nach § 3c Abs. 1 EStG nur als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, soweit sie über den Betrag der Eingliederungszuschüsse hinausgingen.

18 Das FA sei schließlich an der Berücksichtigung der noch streitigen zusätzlichen Betriebseinnahmen auch nicht wegen behaupteter verspäteter Einleitung des Strafverfahrens bzw. mit Blick auf die Auswertung der von den Kreditinstituten zur Verfügung gestellten und von der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts Stadt A übermittelten Kontenunterlagen durch ein Verwertungsverbot gehindert.

19 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

20 Das FA sei an der Berücksichtigung der streitigen zusätzlichen Betriebseinnahmen (Zahlungen auf Rechnungen an die A-AG, Versicherungsprovisionen und Eingliederungszuschüsse) durch ein Verwertungsverbot gehindert, weil die Bankauszüge unter Verstoß gegen § 93 Abs. 1 Satz 3 AO angefordert worden seien, eine Belehrung nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO unterblieben sei, die Außenprüfung trotz eindeutigen Anfangsverdachts am ersten Prüfungstag nicht gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 der Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) abgebrochen worden sei sowie eine fortlaufende und zeitnahe Unterrichtung über die Prüfungsfeststellungen und den daraus abgeleiteten Verdacht auf Steuerhinterziehung (§ 199 Abs. 2 AO) nicht erfolgt sei.

21 Die Anforderung der Kontoauszüge bei den Banken sei unverhältnismäßig gewesen. Hätte der Prüfer dem Kläger gegenüber erwähnt, warum er die Kontoauszüge habe einsehen wollen, wäre die Anforderung der Auszüge bei den Banken nicht nötig gewesen.

22 Die Feststellung des FG, eine Verletzung der Unterrichtungspflicht nach § 199 Abs. 2 AO sei nicht feststellbar, treffe nicht zu, weil die Kläger erst durch den Prüfungsbericht von den Feststellungen erfahren hätten. Somit sei ein materielles Verwertungsverbot gegeben, weil der Außenprüfer bewusst die zum Schutz des Steuerpflichtigen existierenden Normen (§ 10 BpO 2000, § 393 AO, § 93 Abs. 1 Satz 1 und 3 AO und § 199 Abs. 2 AO) umgangen habe. Ersichtlich habe der Prüfer bereits am ersten Tag der Prüfung den konkreten Verdacht einer Steuerhinterziehung gehabt und hätte deshalb ein Strafverfahren einleiten müssen.

23 Die Kläger beantragen, die Einkommensteuer für die Streitjahre unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils sowie unter Änderung der Einkommensteueränderungsbescheide vom 26. Oktober 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung in der Weise festzusetzen, dass bei der Festsetzung für 2006 eine Gewinnerhöhung um Zahlungen aufgrund von Rechnungen an die A-AG in Höhe von 7.120,08 €, bei der Festsetzung für 2007 eine Gewinnerhöhung um 11.952 € für vereinnahmte Eingliederungszuschüsse, um Zahlungen der A-AG in Höhe von 1.472,62 € sowie um Versicherungsprovisionen in Höhe von 2.381,48 € und bei der Festsetzung für 2008 eine Gewinnerhöhung um 17.208 € für vereinnahmte Eingliederungszuschüsse, um Zahlungen der A-AG in Höhe von 133,88 € sowie um Versicherungsprovisionen in Höhe von 388,97 € außer Ansatz bleibt.

24 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

25 Die Annahme eines Verwertungsverbots scheide schon deshalb aus, weil der Kläger selbst die Bankauszüge weder auf die Anfrage der Außenprüfung vom 10. Februar 2010 noch auf die --mit einer Belehrung über ein Aussageverweigerungsrecht versehene-- Anforderung der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts Stadt A vom 22. Februar 2010 vorgelegt habe.

26 Abgesehen davon sei der Steuerpflichtige auch nach Einleitung des Strafverfahrens weiter zur uneingeschränkten Mitwirkung im Besteuerungsverfahren verpflichtet. Weder ein Verstoß gegen § 136a StPO noch ein Verstoß gegen Grundrechte liege vor, da der Prüfer die Prüfung unterbrochen habe, als tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat bestanden hätten.

27 Das Auskunftsersuchen der Bußgeld- und Strafsachenstelle an die Kreditinstitute, das zur Übersendung der angeforderten Kontoauszüge geführt habe, löse ebenfalls kein steuerrechtliches Verwertungsverbot aus. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle habe die Kreditinstitute im Rahmen des Steuerstrafverfahrens um Vorlage der Kontoauszüge bitten dürfen.

28 Die Eingliederungszuschüsse seien nicht nach § 3 Nr. 2b EStG steuerfrei, weil sie an den Kläger als Arbeitgeber gezahlt worden seien. Nach dem Gesetzeszweck sollten nur solche Leistungen steuerfrei sein, die den Arbeitnehmern zukommen.

Entscheidungsgründe

II.

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

30 1. Zu Recht hat das FG es abgelehnt, die vom Kläger im Streitzeitraum vereinnahmten Eingliederungszuschüsse als steuerfreie Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch i.S. des § 3 Nr. 2b EStG außer Ansatz zu lassen.

31 Ob dies --mit dem FG-- schon deshalb angenommen werden kann, weil der Vorschrift des § 3 Nr. 2b EStG --trotz fehlender ausdrücklicher Differenzierung des Gesetzgebers zwischen Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch an Arbeitnehmer und solchen an Arbeitgeber-- allein schon wegen des Verweises auf "Leistungen [...] nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch" der Wille des Gesetzgebers hinreichend deutlich zu entnehmen ist, die Steuerfreistellung nur für Leistungen an Arbeitnehmer vorsehen zu wollen (vgl. z.B. v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, 150. Lfg., Februar 2005, EStG, § 3 Nr. 2b Rz B 2b/41; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Lfg. 222, Mai 2016, § 3 Nr. 2b EStG Rz 2), kann der Senat offenlassen.

32 Denn selbst bei unterstellter Steuerfreiheit der Zuschüsse kommt eine Minderung der Einkommensteuer in den Streitjahren in Höhe der vereinnahmten Zuschusszahlungen nicht in Betracht, weil in dieser Höhe der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug für die Löhne an die mit den Zuschüssen geförderten Mitarbeiterinnen nach § 3c Abs. 1 EStG wegen Zusammenhangs der Lohnzahlungen mit steuerfreien Einnahmen zu kürzen ist.

33 a) Nach § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

34 Ein solcher unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Ausgaben und die steuerfreien Einnahmen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 1998 X R 32/97, BFHE 186, 275, BStBl II 1998, 565).

35 Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang fehlt, sofern die steuerfreien Einnahmen lediglich der bloßen Finanzierung von Aufwendungen dienen (BFH-Urteile vom 11. Oktober 1989 I R 208/85, BFHE 158, 388, BStBl II 1990, 88; vom 18. April 2012 X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721). Denn das Erfordernis eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs für die Anwendung der Abzugsbeschränkung in § 3c Abs. 1 EStG ist auf solche Aufwendungen bezogen, die nach ihrer Entstehung oder Zweckbestimmung mit den steuerfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, d.h. ohne diese nicht angefallen wären (BFH-Urteile vom 26. März 2002 VI R 26/00, BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823; vom 11. Februar 1993 VI R 66/91, BFHE 170, 392, BStBl II 1993, 450, jeweils m.w.N.). Danach setzt die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG voraus, dass Bezüge und Aufwendungen konkret einander zuzuordnen sind, d.h. zueinander in einer erkennbaren und abgrenzbaren Beziehung stehen (BFH-Urteile in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823; vom 28. Juli 2011 VI R 5/10, BFHE 234, 262,

BStBl II 2012, 553, unter Verneinung eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs i.S. des § 3c Abs. 1 1. Halbsatz EStG zwischen Berufsausbildungskosten und später tatsächlich erzielten steuerfreien Auslandseinkünften).

36 b) Nach diesen Maßstäben ist von der Anwendbarkeit des Abzugsverbots nach § 3c Abs. 1 EStG im Streitfall auszugehen, wenn die streitigen Zuschüsse gemäß § 3 Nr. 2b EStG steuerfrei wären.

37 Denn zwischen den Eingliederungszuschüssen einerseits sowie den Lohnzahlungen an die Arbeitnehmerinnen andererseits besteht nicht ein lediglich mittelbarer Zusammenhang (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, m.w.N.; HHR/Desens, § 3c EStG Rz 38, unter Hinweis auf die Abziehbarkeit von Fortbildungs- und Bewerbungskosten trotz Bezug von Arbeitslosengeld sowie die Abziehbarkeit von Lehrgangskosten trotz Bezug zu einer angestrebten Auslandstätigkeit, für die steuerfreie Auslandszuschläge gezahlt werden; vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. Oktober 1994 VI R 70/94, BFH/NV 1995, 505), sondern ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang.

38 Die Eingliederungszuschüsse sind zwar nicht dazu bestimmt, dem Arbeitgeber jeweils entstehenden Aufwand für die Einkünfteerzielung zu erstatten, wie dies etwa bei pauschalierten Erstattungen von Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgeldern aus öffentlichen Kassen i.S. des § 3 Nr. 13 EStG (BFH-Urteile in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823; vom 26. März 2002 VI R 45/00, BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827; vom 28. August 2002 VI R 40/02, juris; vom 15. November 2007 VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767; vom 8. Oktober 2008 VIII R 58/06, BFHE 223, 139, BStBl II 2009, 405) oder bei Erstattungen von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung vom privaten Arbeitgeber i.S. des § 3 Nr. 16 EStG der Fall ist (BFH-Urteile vom 24. August 1995 IV R 27/94, BFHE 178, 359, BStBl II 1995, 895; vom 8. Juli 2010 VI R 24/09, BFHE 230, 542, Erstattung der tatsächlichen Übernachtungskosten im Ausland durch den Arbeitgeber, selbst wenn nach R 40 Abs. 2 Satz 2 der Lohnsteuer-Richtlinien höhere Pauschalen gewährt werden).

39 Gleichwohl besteht zwischen Eingliederungszuschuss und Lohnzahlung ein unmittelbarer Zusammenhang, weil

- die Arbeitsverwaltung mit den Eingliederungszuschüssen aus arbeitsmarktpolitischen Gründen anstrebt, einen Ausgleich für die Minderleistungen der vom Arbeitgeber eingestellten --besonders förderungsbedürftigen-- Arbeitnehmer zu schaffen (vgl. Beschluss des Landessozialgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 23. Juli 2007 L 1 B 18/07 AL unter Hinweis auf Bundessozialgericht, Beschluss vom 22. September 2004 B 11 AL 33/03 R; Kossens in Jahn, Sozialgesetzbuch, § 88 SGB III Rz 3; Karasch, Betriebs-Berater 2007, 889; Bericht der Bundesregierung über die Wirkungen der Instrumente zur Sicherung von Beschäftigung und zur betrieblichen Prävention vom 27. Juni 2007, S. 18: "Eingliederungszuschüsse an Arbeitgeber [...], wenn diese Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beschäftigen, deren Vermittlung wegen in ihrer Person liegender Umstände erschwert ist"),

- der Eingliederungszuschuss mithin die entgeltliche Beschäftigung eines solchen (förderungsbedürftigen) Arbeitnehmers als conditio sine qua non voraussetzt und

- die Höhe des Zuschusses nach dem Bewilligungsbescheid der Agentur für Arbeit vom 3. August 2007 von der Höhe der jeweiligen arbeitsvertraglich geschuldeten Lohnzahlung abhängig ist.

40 2. Auch im Übrigen ist die Revision unbegründet.

41 a) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Erhöhung des Gewinns des Klägers aus seiner selbständigen Tätigkeit um die Einnahmen aufgrund der Rechnungen an die A-AG (2006 in Höhe von 7.120,08 €, 2007 in Höhe von 1.472,62 € sowie 2008 in Höhe von 133,88 €) und aus Versicherungsprovisionen (2007 in Höhe von 2.381,48 € sowie 2008 in Höhe von 388,97 €) hat der Senat von einer entsprechenden Gewinnerhöhung auszugehen, weil er nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO an die Feststellungen der Vorinstanz gebunden ist. Denn diese Feststellungen, gegen die der Kläger im Übrigen keine substantiierten Einwendungen in materiell-rechtlicher Hinsicht erhoben hat, verstoßen weder gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze noch sind sie in verfahrensrechtlich fehlerhafter Weise getroffen worden (vgl. zu diesen Voraussetzungen für die Bindungswirkung nach § 118 Abs. 2 FGO BFH-Urteile vom 9. Mai 2000 VIII R 77/97, BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660; vom 18. Juni 2015 IV R 6/11, BFH/NV 2015, 1381, jeweils m.w.N.).

42 b) Gegen die Berücksichtigung dieser Tatsachen als nachträglich bekannt gewordene steuererhöhende Tatsachen

i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. für das Streitjahr 2008 nach Maßgabe des § 164 AO kann der Kläger nicht geltend machen, sie sei wegen Verfahrensfehlern der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der beim Kläger durchgeführten Außen- und Steuerfahndungsprüfung rechtswidrig.

43 aa) Der Kläger begründet ein Verwertungsverbot der angefochtenen Feststellungen des FA zu den streitigen zusätzlichen Betriebseinnahmen (Zahlungen auf Rechnungen an die A-AG, Versicherungsprovisionen und Eingliederungszuschüsse) damit,

- die dafür ausgewerteten Bankauszüge seien unter Verstoß gegen § 93 Abs. 1 Satz 3 AO von den Banken angefordert worden,
- eine Belehrung nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO sei unterblieben,
- die Außenprüfung sei trotz eindeutigen Anfangsverdachts am ersten Prüfungstag nicht gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 abgebrochen worden und
- eine fortlaufende und zeitnahe Unterrichtung über die Prüfungsfeststellungen und den daraus abgeleiteten Verdacht auf Steuerhinterziehung (§ 199 Abs. 2 AO) sei nicht erfolgt.

44 bb) Diesen Einwendungen sind durchgreifende rechtliche Hindernisse für die Verwertung der Prüferfeststellungen nicht zu entnehmen.

45 (1) Entgegen der Auffassung des Klägers war die Anforderung der Bankunterlagen ohne Verstoß gegen § 93 Abs. 1 Satz 3 AO schon deshalb gerechtfertigt, weil der Kläger diese Unterlagen weder auf die Anfrage der Außenprüfung vom 10. Februar 2010 noch auf die --mit einer Belehrung über ein Aussageverweigerungsrecht versehene-- Anforderung der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts Stadt A vom 22. Februar 2010 vorgelegt hatte. Denn bei verweigerter Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist die Finanzverwaltung berechtigt, Dritte bei der Sachverhaltsaufklärung gemäß § 93 AO heranzuziehen (BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, m.w.N.).

46 (2) Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass das FA an der Berücksichtigung der noch streitigen zusätzlichen Betriebseinnahmen nicht wegen behaupteter verspäteter Einleitung des Strafverfahrens oder fehlender Unterrichtung des Klägers gehindert war.

47 Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 8. Januar 2014 X B 112, 113/13, BFH/NV 2014, 487, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 XI R 11/01, BFHE 198, 7, BStBl II 2002, 328, sowie BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2011 V B 37/11, BFH/NV 2012, 956) bewirkt grundsätzlich weder ein Verstoß gegen die Belehrungspflicht des § 393 Abs. 1 Satz 4 AO noch gegen die Unterbrechungspflicht des § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000, dass Erkenntnisse aus einer solchen Außenprüfung im Besteuerungsverfahren einem Verwertungsverbot unterliegen; eine gegen diese Rechtsprechung eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 7. April 2016 2 BvR 2237/15).

48 Danach können Verfahrensverstöße im Rahmen einer Außen- oder Steuerfahndungsprüfung eine Verwertung der im Rahmen jener Verfahren gewonnenen Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren nur dann ausschließen, wenn die Verfahrensverstöße schwerwiegend waren oder bewusst oder willkürlich begangen wurden (BVerfG-Beschlüsse vom 2. Juli 2009 2 BvR 2225/08, BVerfGK 16, 22; vom 9. November 2010 2 BvR 2101/09, BFH/NV 2011, 182; BFH-Urteile vom 4. Oktober 2006 VIII R 53/04, BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227; vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). Fehlt es an einem derart schwerwiegenden Verfahrensmangel, insbesondere an einem grundrechtsrelevanten Verstoß einer unmittelbaren Ermittlungsmaßnahme, so ist es bei der gebotenen Abwägung zwischen den Individualinteressen von Steuerpflichtigen, nicht aufgrund verfahrensfehlerhafter Ermittlungsmaßnahmen mit einer materiell-rechtlich an sich zutreffenden Steuer belastet zu werden, und der Pflicht des Staates, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Steuerfestsetzung zu gewährleisten, gerechtfertigt, eine Fernwirkung eventueller Verwertungsverbote auf spätere, rechtmäßig erlangte Ermittlungsergebnisse zu verneinen (BFH-Urteile vom 4. Dezember 2012 VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220; in BFHE 215, 12, BStBl II 2007, 227).

49 Nach diesen Grundsätzen sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für einen qualifizierten Verfahrensverstoß

nicht erfüllt, weil ein solcher Verstoß nach der Rechtsprechung grundsätzlich nicht in einer fehlenden Belehrung nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO oder in der Unterlassung einer Unterbrechung nach § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 zu sehen ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 487, unter Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 198, 7, BStBl II 2002, 328, sowie BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 956) und besondere Umstände für die Annahme einer besonderen Schwere des Verfahrensverstoßes nicht ersichtlich sind.

50 (3) Für die behauptete Verletzung der Unterrichtungspflicht nach § 199 Abs. 2 AO kann nichts anderes gelten, so dass nach allgemeiner Auffassung insoweit ebenfalls kein Verwertungsverbot hinsichtlich der Tatsachen ausgelöst wird, über die der Steuerpflichtige nicht unterrichtet wurde (Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 199 AO Rz 36; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 199 Rz 3, unter Hinweis auf BFH-Beschluss vom 26. Juni 1997 XI B 174/96, BFH/NV 1998, 17; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 199 AO Rz 22; Koenig/Intemann, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 199 Rz 20).

51 (4) Die Frage, ob im Streitfall das FA den Kläger im Rahmen der Außen- oder Steuerfahndungsprüfung hinreichend belehrt hat, bedarf ebenfalls keiner Entscheidung, weil es im Besteuerungsverfahren --wie bereits ausgeführt-- kein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Tatsachen gibt, die unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt wurden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2008 VIII B 146/07, juris, m.w.N.). Deshalb führt auch eine Verletzung der Belehrungspflicht des § 393 Abs. 1 Satz 4 AO im Besteuerungsverfahren grundsätzlich zu keinem Verwertungsverbot (BFH-Urteile in BFHE 198, 7, BStBl II 2002, 328; vom 28. Oktober 2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, sowie BFH-Beschluss vom 3. April 2007 VIII B 110/06, BFH/NV 2007, 1273).

52 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de