Urteil vom 15. April 2021, IV R 25/18

Voraussetzungen des Verbots des Abzugs von sog. Bestechungsgeldern nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB

ECLI:DE:BFH:2021:U.150421.IVR25.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 10 S 1, StGB § 11 Abs 1 Nr 5, StGB § 15, StGB § 299 Abs 2, StGB § 299 Abs 3, AO § 160 Abs 1 S 1, FGO § 56 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , AO § 5, AO § 90 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Juni 2018, Az: 11 K 11054/16

Leitsätze

Soweit die Zuwendung von Vorteilen sowie die damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG den Gewinn nicht mindern dürfen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes verwirklicht, muss auch der subjektive Tatbestand des Strafgesetzes erfüllt sein.

Tenor

Der Klägerin wird Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Revisionsbegründungsfrist gewährt.

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.06.2018 - 11 K 11054/16 aufgehoben, soweit es die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 und 2006 betrifft.

Die Sache wird insoweit an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die A-GmbH & Co. KG i.L., ist Gesamtrechtsnachfolgerin der mit Gesellschaftsvertrag vom 12.06.1989 errichteten A-GmbH (GmbH), deren Geschäftsgegenstand die Fertigung und der Vertrieb von ... insbesondere für die X-industrie sowie die Herstellung von und der Handel mit Hilfsmitteln für die X-industrie war.

2 Alleingesellschafter der GmbH war seit dem 07.02.1998 B, der zum 15.01.2001 auch zum alleinigen Geschäftsführer bestellt wurde. Mit Gesellschafterbeschluss vom ...2005 wurde die GmbH rückwirkend zum 30.06.2004 in die Klägerin umgewandelt. Deren Komplementärin ist die A-Verwaltungsgesellschaft mbH mit B als Alleingesellschafter und Geschäftsführer. B hält das gesamte Kommanditkapital in Höhe von 50.000 €, die Komplementärin ist nicht am Kapital beteiligt. Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am ...2005. Beide Gesellschaften wurden bzw. werden beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) steuerlich geführt. Die Klägerin befindet sich in Liquidation, wobei B zum Liquidator bestellt worden ist. Die Liquidation ist noch nicht abgeschlossen. B ist am ...2005 in die Schweiz verzogen. Die Klägerin und auch ihre Rechtsvorgängerin ermittelten ihren Gewinn für ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres.

3 Für die Streitjahre (2005 und 2006) erließ das FA zunächst erklärungsgemäße Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für 2005 vom 06.10.2006 und für 2006 vom 13.09.2007, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4 In der Zeit vom 18.08.2009 bis zum 06.11.2013 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung X (FA X) Außenprüfungen durch, die die steuerlichen Verhältnisse bei B, der GmbH und der Klägerin u.a. in den Streitjahren umfassten. Das Finanzamt für Fahndung und Strafsachen Y (FA Y) leitete gegen B am 28.11.2009 ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren u.a. wegen des Verdachts der Hinterziehung von Gewerbesteuer für die Streitjahre zugunsten der Klägerin ein.

5 Bereits im Jahr 2001 hatte das FA Y gegen B wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung zugunsten der GmbH für die Jahre 1995 bis 2002 ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet. Der Fahndungsprüfer ermittelte dabei u.a., dass die GmbH, vertreten durch B, mit ausländischen Abnehmern für zu liefernde ...maschinen und ... sog. Überfakturierungen vereinbart und durchgeführt hatte. Die GmbH stellte ihren Abnehmern dabei höhere Preise als die tatsächlich vereinbarten in Rechnung, wobei die Abnehmer die höheren Beträge auch tatsächlich beglichen. In Höhe der Mehrbeträge leistete die GmbH Provisionszahlungen an die jedenfalls ab Ende der 1990er Jahre wirtschaftlich nicht mehr aktive Firma G als angebliche Handelsvertreterin. Die Provisionen bezogen sich dabei auf Vermittlungsleistungen, die tatsächlich nicht erbracht wurden. Die GmbH erfasste die jeweiligen Zahlungen in ihrer Buchführung als Betriebsausgaben. Ein ebenfalls strafrechtlich verfolgter H hob die Gelder in Absprache mit B in regelmäßigen Abständen in bar vom Girokonto der G ab. Ein Großteil der Beträge floss an die Abnehmer der GmbH zurück. Die Restbeträge leitete H nach Abzug eines eigenen Anteils von bis zu 15 % an B weiter, der die Gelder wiederum auf Konten in der Schweiz und in den Niederlanden einzahlte. U.a. auf der Grundlage dieses Sachverhalts verurteilte das Landgericht X den B mit Urteil vom ...2005 wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren, die zur Bewährung ausgesetzt wurde.

6 Die GmbH und später die Klägerin setzten ihre Geschäftsbeziehungen mit französischen Abnehmerfirmen über das Jahr 2001 hinaus in unveränderter Form fort. Wie B in einer Stellungnahme vom 21.01.2013 über seine damaligen steuerlichen Berater gegenüber dem Großbetriebsprüfer eingeräumt hatte, wurden für die Lieferungen von ... weiterhin Preisabsprachen getroffen.

7 Nach den vom Finanzgericht (FG) wiedergegebenen, von der Großbetriebsprüfung hinsichtlich der Klägerin getroffenen, auch die Streitjahre betreffenden Feststellungen lieferte die GmbH bzw. (sinngemäß) die Klägerin die ... zum verhandelten Marktpreis, der um einen Zuschlag pro Quadratmeter erhöht wurde. Den abnehmenden Firmen seien deshalb deutlich überhöhte Preise in Rechnung gestellt worden, die diese dann gezahlt hätten. Dieser sog. "Up-Lift" sei in den Rechnungen der GmbH bzw. später der Klägerin nicht erkennbar gewesen. Ab April 2002 habe die GmbH den "Up-Lift" an die Schweizer C AG (C) als "Provision" auf der Grundlage eines zwischen der C und der GmbH geschlossenen Agenturvertrags vom 10.12.2001 gezahlt, der für die GmbH von B und für die C von K, einem gelernten Koch, der fachfremd in der X-industrie gewesen sei, unterschrieben worden sei. In der Buchführung der GmbH seien die Abrechnungen fortlaufend mit "..." verbucht worden. Nach einer weiteren Vereinbarung zwischen beiden Gesellschaften, die den Agenturvertrag habe ersetzen sollen, habe die C die eingehenden Provisionen an Unteragenten oder Unterkommissionäre weiterleiten sollen. Der C hätten 10 % der eingehenden Provisionen als Honorar zugestanden. Die verbleibenden 90 % seien nach der Schweizer "50/50-Regel" besteuert und dann gemäß den Anweisungen der GmbH bzw. (sinngemäß) der Klägerin weitergeleitet worden. Die Unteragenten hätten nach der Vereinbarung möglichst ein Konto in der Schweiz errichten oder einen Anwalt als Treuhänder beauftragen sollen.

8 Die C war im Handelsregister des Kantons Z eingetragen. Danach wurde sie am ...1997 zunächst als V AG gegründet. Geschäftszweck war ursprünglich in erster Linie die Führung eines Unternehmens der Reisebranche. Nach mehreren Sitzverlegungen innerhalb der Schweiz wurden am ...2002 die Statuten der Gesellschaft geändert. Der neue Unternehmenszweck bestand in erster Linie aus Beratungen und Gestionen in- und ausländischer Gesellschaften insbesondere im Y-Bereich. Seit dem 21.03.2003 befand sich der Sitz der C in R (Schweiz), c/o K. Nach eigenen Angaben unterhielt die C keine eigenen Geschäftsräume; Alleingesellschafter und einziger Verwaltungsrat war K. Nach einer Auskunft der Informationszentrale Ausland des Bundeszentralamts für Steuern handelte es sich bei der C um eine Domizilgesellschaft. Auch die Anwendung der genannten Schweizer Steuerregel sei nur möglich, wenn die C eine Domizilgesellschaft sei, wobei die wesentlichen Elemente ihres Geschäfts durch ausländische Personen bestimmt werden müssten.

9 Bei einer vom FA X über die Schweizer Behörden veranlassten Hausdurchsuchung bei K fand sich eine

eidesstattliche Versicherung des Schweizer Rechtsanwalts Dr. M vom ...2012. Sie enthält die Erklärung des Dr. M, dass die C im fraglichen Zeitraum verschiedene Beträge auf ein Treuhandkonto überwiesen habe, das im Interesse und gemäß Instruktion seiner französischen Klientschaft geführt worden sei, die Gutschriften per Überweisungen der C und nicht in bar erfolgt, die Auszahlungen immer gemäß Instruktion der französischen Klienten durchgeführt und keine Überweisungen zugunsten des B oder dessen Familie getätigt worden seien.

10 Der Großbetriebsprüfer gelangte zu der Feststellung, dass der zwischen der GmbH und der C ursprünglich geschlossene Agenturvertrag tatsächlich nicht durchgeführt worden sei, weil die C keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten habe. Maßgeblich sei ausschließlich die dem Agenturvertrag folgende Vereinbarung gewesen. Der Großbetriebsprüfer forderte die GmbH und auch die Klägerin, beide jeweils vertreten durch B, auf, die tatsächlichen Empfänger der einzelnen Provisionszahlungen in der Schweiz nach § 160 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu benennen. Anschließend kam er zu dem Ergebnis, dass die Zahlungen an die C nicht als Betriebsausgaben abziehbar seien, weil B dem Benennungsverlangen nicht nachgekommen sei. Außerdem hätten die Zahlungen als Handlungen im ausländischen Wettbewerb der Bestechung im geschäftlichen Verkehr gedient (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung --EStG-- i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 des Strafgesetzbuchs i.d.F. des Gesetzes zur Ausführung des Zweiten Protokolls vom 19.06.1997 zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, der Gemeinsamen Maßnahme betreffend die Bestechung im privaten Sektor vom 22.12.1998 und des Rahmenbeschlusses vom 29.05.2000 über die Verstärkung des mit strafrechtlichen und anderen Sanktionen bewehrten Schutzes gegen Geldfälschung im Hinblick auf die Einführung des Euro vom 22.08.2002, BGBl I 2002, 3387 --StGB--).

11 Von den insgesamt nicht anerkannten Aufwendungen in den Jahren 2003 bis 2007 in Höhe von ... € entfielen auf die beiden Streitjahre 797.022,01 € (2005) und 193.742,69 € (2006).

12 In seinen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden 2005 und 2006 vom 05.08.2014 vertrat auch das FA (u.a.) die Auffassung, dass die Zahlungen an die C den Gewinn nicht mindern dürften. Der Einspruch der Klägerin hatte (auch) hinsichtlich der Zahlungen an die C keinen Erfolg (Einspruchsentscheidungen vom 22.02.2016 für 2005 und vom 12.02.2016 für 2006).

13 Das Niedersächsische FG wies mit Urteil vom 13.06.2018 - 11 K 11054/16 die Klage (u.a.) insoweit ab, als sie die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen an die C in den Streitjahren betraf.

14 Zur Begründung führte das FG u.a. aus, zwischen den Beteiligten sei unstreitig, dass die Zahlungen der Klägerin in Höhe von 797.022,01 € (2005) und 193.742,69 € (2006) an die C mit dem Auftrag der Weiterleitung von Teilbeträgen an ihre französischen Abnehmer als Betriebsausgaben i.S. von § 4 Abs. 4 EStG anzusehen seien. Diese seien jedoch nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG nicht abzugsfähig. Ein Betriebsausgabenabzug scheide insbesondere aus, wenn mit einer Zahlung der Straftatbestand des § 299 Abs. 2 StGB verwirklicht werde. Dabei genüge die abstrakte Strafbarkeit nach deutschem Recht unabhängig vom Verschulden des Zuwendenden. In der Literatur sei umstritten, ob für die Anwendbarkeit der steuerrechtlichen Vorschrift neben der Verwirklichung des objektiven Tatbestands auch der Vorsatz des Täters erforderlich sei. Nach Auffassung des FG sei allein auf die Verwirklichung des objektiven Tatbestands abzustellen, um den Gesetzeszweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durchzusetzen. Die Klägerin habe mit den Zahlungen an die C und der Weiterleitung eines Großteils dieser Gelder an ihre französischen Abnehmer den objektiven Tatbestand des § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB erfüllt. Die über die C an Mitglieder der Familie der Inhaber einer französischen Firma (Familie T) zurückfließenden Gelder seien Zuwendungen im Rahmen einer Unrechtsvereinbarung mit der GmbH und später der Klägerin als Gegenleistung für die unlautere Bevorzugung durch ihre französischen Abnehmer gegenüber anderen Anbietern am Markt, die sich auf derartige Konditionen nicht eingelassen hätten. Die Zahlungen seien nicht an die Alleingesellschafter der betroffenen Kapitalgesellschaften erfolgt. Lediglich ergänzend wies das FG darauf hin, dass es davon überzeugt sei, dass der ehemalige Geschäftsführer und heutige Liquidator der Klägerin (B) hinsichtlich des streitbefangenen Sachverhalts zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt habe.

15 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 StGB) sowie als Verfahrensfehler einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und Verstöße gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO).

16 Die auf den 28.01.2019 datierte Begründung der Revision ist per Fax beim Bundesfinanzhof (BFH) am 13.02.2019 erst nach Ablauf der (zuletzt) bis zum 31.01.2019 verlängerten Revisionsbegründungsfrist eingegangen. Ausweislich eines von den Bevollmächtigten der Klägerin mit Schreiben vom 11.02.2019 vorgelegten Übersendungsprotokolls

ist die Revisionsbegründung jedoch bereits am 28.01.2019 über das "besondere elektronische Anwaltspostfach" an den BFH übermittelt worden.

17 Zur Begründung ihrer Revision trägt sie u.a. vor, ihre in den Streitjahren als Betriebsausgaben abzuziehenden Zahlungen an die C habe diese an die Inhaber der französischen Firmen weitergeleitet, mit denen sie --die Klägerin-- Geschäfte gemacht habe. Die Weiterleitung sei über den Rechtsanwalt Dr. M erfolgt, der dies mit beurkundeter eidesstattlicher Versicherung vom ...2012 ausdrücklich bestätigt habe. Das FG habe zu Unrecht den Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG versagt. Dazu müsse festgestellt werden, dass ein Straf- oder Bußgeldtatbestand durch eine rechtswidrige Handlung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG erfüllt sei. Das FA treffe insoweit die Feststellungslast. Das FG habe jedoch keine Tatsachen festgestellt, nach denen eine rechtswidrige Tat i.S. des § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB, im Streitfall eine solche, die den Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB verwirkliche, gegeben sei. Es müsse sowohl der objektive als auch --entgegen der Ansicht des FG-- der subjektive Tatbestand der Vorschrift erfüllt sein. Bei Zahlungen an den Geschäftsinhaber sei der objektive Tatbestand der Vorschrift ausgeschlossen, denn von ihr würden nur Zuwendungen an Angestellte oder Beauftragte eines geschäftlichen Betriebs erfasst. Zu den Zuwendungsempfängern habe das FG jedoch keine Feststellungen getroffen, vielmehr habe es nur zwei französische Abnehmerfirmen festgestellt, mit denen die Klägerin Geschäfte gemacht haben solle. Rechtsirrig gehe das FG wohl davon aus, dass § 299 Abs. 2 StGB nur dann nicht einschlägig sei, wenn eine Zuwendung an den Alleingesellschafter des betreffenden Unternehmens erfolge. Dabei habe es aber auch nicht festgestellt, dass es sich bei den Geldempfängern um die Alleingesellschafter der beiden französischen Abnehmerfirmen gehandelt habe. Des Weiteren habe das FG keine Unrechtsvereinbarung festgestellt, die zu einer unlauteren Bevorzugung gegenüber Konkurrenten führe. Nachdem der objektive Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB nicht erfüllt sei, sei das FG auch zu Unrecht ohne weitere --nach Auffassung des FG ohnehin entbehrliche-- Feststellungen zum subjektiven Tatbestand davon ausgegangen, dass zumindest bedingter Vorsatz des Geschäftsführers der Klägerin vorliege. FG-Urteil und Akteninhalt lasse sich nur entnehmen, dass der Geschäftsführer immer in dem Glauben gewesen sei, mit den Inhabern der französischen Unternehmen zu tun zu haben, und dass die gelieferten Produkte nicht von anderen Unternehmen hätten geliefert werden können. Statt den objektiven und subjektiven Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB zu prüfen, habe das FG eine Beweislastentscheidung zulasten der Klägerin getroffen. Es habe einen Sachverhalt zugrunde gelegt, der dem Akteninhalt widerspreche. Während dem Tatbestand des Urteils die Empfänger der Zahlungen nicht zu entnehmen seien, ergäben sich die Geldempfänger aus einer vom FA mit Schriftsatz vom 15.07.2016 vorgelegten Anlage. Zudem seien in der mündlichen Verhandlung vor dem FG weitere Unterlagen zu den Geldempfängern eingereicht worden. Dass es sich dabei um Arbeitnehmer oder Beauftragte der französischen Unternehmen handele, mit denen die Klägerin Geschäfte gemacht habe, ergebe sich weder aus dem FG-Urteil noch aus dem Inhalt der Akten. Dem klaren Inhalt der Akten widerspreche auch, wenn sich danach ein Geldempfänger (E) ergebe, der Alleingesellschafter von zwei Firmen gewesen sei, mit denen die Klägerin Geschäfte gemacht habe. Insoweit habe das FG von seinem Rechtsstandpunkt aus die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG nicht als erfüllt ansehen dürfen. Auch habe das FG nicht aufgeklärt, ob es sich bei den Mitgliedern der Familie T um Inhaber der Geschäftspartnerunternehmen der Klägerin gehandelt habe.

18 Die Klägerin beantragt,

1. ihr Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Revisionsbegründungsfrist zu gewähren,

2. unter teilweiser Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung den Gewinnfeststellungsbescheid 2005 vom 05.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.02.2016 und den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 05.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.02.2016 dahin zu ändern, dass bei der Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns Zahlungen an die C in Höhe von 797.022,01 € (2005) und 193.742,69 € (2006) als Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigt werden.

19 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

20 Es trägt u.a. vor, nachdem B während der Betriebsprüfung Erläuterungen zu den französischen Abnehmern abgegeben und im Einspruchsverfahren mit Schriftsatz vom 23.03.2015 die Geldempfänger benannt habe, habe das FA die über die C zurückgeführten Gelder als betrieblich veranlasste Aufwendungen anerkannt, jedoch deren Abzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG versagt. Die Staatsanwaltschaft Y habe den Verdacht bestätigt, dass die Klägerin

über die C als Provisionen gezahlte Schmiergelder an Entscheidungsträger der französischen Firmen gezahlt habe, eine auf den Verdacht der Bestechung im geschäftlichen Verkehr gemäß § 299 Abs. 2 StGB gestützte Strafverfolgung jedoch wegen Verjährung ausgeschlossen. Es seien überfakturierte Beträge unstreitig an die Firmen L 1, L 2, L 3 und L 4 in bar zurückgeführt worden, die alle in der Rechtsform einer (z.T. vereinfachten) Aktiengesellschaft nach französischem Recht geführt worden seien. Mitglieder der Familie T und E seien Beauftragte der Firmengruppe L 1 bzw. L 4 gewesen. Es stehe aber nicht fest, in welchen rechtlichen Beziehungen die in einem Schreiben des Rechtsanwalts Dr. M vom ...2006 benannten Empfänger zu den belieferten Gesellschaften gestanden hätten; es sei keinesfalls sicher, dass die Zahlungen an Firmeninhaber geflossen seien. Dass dies nicht aufgeklärt sei, gehe zulasten der Klägerin, weil B die Zahlungswege über die C und Dr. M bewusst verschleiert habe. Zweifelsfrei hätten auch Konkurrenzunternehmen als Lieferanten neben der Klägerin existiert. B habe als Geschäftsführer der Klägerin auch vorsätzlich gehandelt, indem er die geforderten Überfakturierungen akzeptiert und damit Konkurrenzunternehmen wirtschaftlich benachteiligt habe.

Entscheidungsgründe

B.

21 I. Die Revision ist zulässig, weil der Klägerin auf ihren Antrag hin nach § 56 Abs. 1 FGO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Revisionsbegründungsfrist zu gewähren ist.

22 1. Die Revision ist grundsätzlich innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen (§ 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Die Frist kann --wie vorliegend geschehen-- auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag verlängert werden (§ 120 Abs. 2 Satz 3 FGO), hier bis zum 31.01.2019. Per Fax ist die Revisionsbegründung erst am 13.02.2019, mithin nach Fristablauf, beim BFH eingegangen.

23 2. War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm gemäß § 56 Abs. 1 FGO nach Maßgabe von § 56 Abs. 2 bis Abs. 5 FGO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Jedes Verschulden --also auch einfache Fahrlässigkeit-- schließt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus. Ein Verschulden des Prozessbevollmächtigten ist dem Kläger nach § 155 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung zuzurechnen (z.B. BFH-Beschluss vom 28.04.2020 - II R 33/18, Rz 12).

24 3. Die Klägerin hat die gesetzliche Frist des § 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nicht schuldhaft versäumt. Nachdem die Klägerin mit Vorsitzendenschreiben vom 07.02.2019 darauf aufmerksam gemacht worden ist, dass eine Revisionsbegründung noch nicht beim BFH eingegangen sei, hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 11.02.2019 ein Übermittlungsprotokoll vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass sie am 28.01.2019, also vor Ablauf der Frist zur Begründung der Revision, eine Revisionsbegründung unter Nutzung der dafür von der Bundesrechtsanwaltskammer zur Verfügung gestellten Webanwendung aus dem "besonderen elektronischen Anwaltspostfach" ihrer Bevollmächtigten an den BFH gesendet hat (vgl. zum damaligen technischen Ablauf BFH-Beschluss vom 05.06.2019 - IX B 121/18, BFHE 264, 409, BStBl II 2019, 554, Rz 1). In dem Protokoll wird auch der Zugang am gleichen Tag ausgewiesen. Zur Bezeichnung der versandten Datei haben die Bevollmächtigten der Klägerin ausweislich des Protokolls (damals) technisch nicht zulässige Zeichen (Umlaute und Sonderzeichen) verwendet ("Revisionsbegründung"). Die Nachricht wurde deshalb --jedenfalls nach dem am 28.01.2019 gültigen technischen Stand-- vom zentralen Intermediär-Server des Elektronischen Gerichts- und Verwaltungspostfachs nicht dem BFH zugestellt, sondern in ein Verzeichnis für "korrupte" Nachrichten verschoben. Auf diesen Server hatte der BFH keinen Zugriff; der BFH war von dem Vorgang auch nicht benachrichtigt worden, so dass ein Hinweis nach § 52a Abs. 6 FGO nicht erteilt werden konnte. Die Bevollmächtigten der Klägerin erhielten die Mitteilung, ihre Nachricht sei erfolgreich versandt und zugegangen. Auch sie konnten nicht erkennen, dass die Nachricht angehalten worden und dem BFH nicht zugegangen war (vgl. auch BFH-Beschluss in BFHE 264, 409, BStBl II 2019, 554, Rz 1).

25 4. Die Klägerin hat die versäumte Handlung auch innerhalb der Frist des § 56 Abs. 2 Satz 3 FGO nachgeholt, indem sie im Anschluss an das ihr am 11.02.2019 zugestellte Vorsitzendenschreiben vom 07.02.2019 ihre Revisionsbegründung am 13.02.2019 per Fax an den BFH übermittelt hat.

26 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils, soweit es die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 und 2006 betrifft. Insoweit ist die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Denn der Senat kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob bzw. inwieweit das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass die

streitbefangenen Aufwendungen als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB den Gewinn der Klägerin in den Streitjahren nicht mindern dürfen (dazu B.II.1.). Die Entscheidung des FG stellt sich auch nicht ganz oder teilweise aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO), denn aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG vermag der Senat auch nicht zu beurteilen, ob bzw. inwieweit der Abzug der streitbefangenen Aufwendungen --soweit diese als Betriebsausgaben anzusehen sind-- nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO versagt werden könnte (dazu B.II.2.). Es kommt deshalb nicht mehr darauf an, ob bzw. inwieweit die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensrügen durchgreifen.

27 1. Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, dass die streitbefangenen Aufwendungen als Betriebsausgaben dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB unterliegen.

28 Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG dürfen die folgenden Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern: die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt.

29 a) Die Vorschrift wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) mit dem Ziel neu gefasst, das darin schon zuvor formulierte Abzugsverbot zur wirksameren Bekämpfung von Korruption unabhängig von der Ahndung einer Bestechungshandlung auszugestalten (vgl. BTDrucks 14/23, S. 169). Es genügt seither (auch in den Streitjahren) eine rechtswidrige Tat i.S. des § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB (vgl. auch BTDrucks 14/23, S. 169). Weil nach § 15 StGB nur vorsätzliches Handeln strafbar ist, wenn nicht das Gesetz ausdrücklich fahrlässiges Handeln mit Strafe bedroht, muss allerdings --anders als das FG meint-- auch der subjektive Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt sein (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2014 - X R 23/12, BFHE 245, 536, BStBl II 2014, 684, Rz 55). Soweit die Neufassung nach dem Gesetzentwurf (BTDrucks 14/23, S. 5 und S. 169) einen Katalog von Tatbeständen des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts enthalten sollte, wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (BTDrucks 14/443, S. 21) davon abgesehen, um einen dauernden gesetzlichen Anpassungsbedarf zu vermeiden. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des Abzugsverbots trifft das FA; dies entspricht auch der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.10.2002 - IV A 6-S 2145-35/02, BStBl I 2002, 1031, Rz 28).

30 b) Die Voraussetzungen des Abzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG können auch vorliegen, wenn eine rechtswidrige Handlung den Tatbestand eines Strafgesetzes in Gestalt des § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB verwirklicht (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 245, 536, BStBl II 2014, 684, Rz 31). Nach der in den Streitjahren geltenden Fassung der Vorschrift wird wie nach Abs. 1 der Norm bestraft, wer im geschäftlichen Verkehr zu Zwecken des Wettbewerbs einem Angestellten oder Beauftragten eines geschäftlichen Betriebs einen Vorteil für diesen oder einen Dritten als Gegenleistung dafür anbietet, verspricht oder gewährt, dass er ihn oder einen anderen bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzuge. § 299 StGB setzt eine Unrechtsvereinbarung dergestalt voraus, dass der Vorteil als Gegenleistung für eine künftige unlautere Bevorzugung gefordert, angeboten, versprochen oder angenommen wird (z.B. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 14.07.2010 - 2 StR 200/10, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht --wistra-- 2010, 447, unter 2.a; BGH-Urteil vom 22.01.2020 - 5 StR 385/19, Rz 18, m.w.N.). Bevorzugung bedeutet dabei die sachfremde Entscheidung zwischen zumindest zwei Bewerbern, setzt also Wettbewerb und Benachteiligung eines Konkurrenten voraus; hierbei genügt es, wenn die zum Zwecke des Wettbewerbs vorgenommenen Handlungen nach der Vorstellung des Täters geeignet sind, seine eigene Bevorzugung oder die eines Dritten im Wettbewerb zu veranlassen (z.B. BGH-Urteile vom 16.07.2004 - 2 StR 486/03, BGHSt 49, 214, unter II.; vom 22.01.2020 - 5 StR 385/19, Rz 18; BGH-Beschluss vom 29.04.2015 - 1 StR 235/14, wistra 2015, 435, Rz 55). Nach § 299 Abs. 3 StGB gilt Abs. 2 der Vorschrift auch für Handlungen im ausländischen Wettbewerb.

31 Angestellter i.S. des § 299 Abs. 2 StGB ist, wer in einem mindestens faktischen Dienstverhältnis zum Geschäftsherrn steht und dessen Weisungen unterworfen ist, sofern er im Rahmen der Tätigkeit Einfluss auf die geschäftliche Betätigung des Betriebs nehmen kann. Beauftragter ist, wer, ohne Angestellter oder Inhaber eines Betriebs zu sein, aufgrund seiner Stellung im Betrieb berechtigt und verpflichtet ist, auf Entscheidungen dieses Betriebs, die den Waren- oder Leistungsaustausch betreffen, unmittelbar oder mittelbar Einfluss zu nehmen (BFH-Urteil in BFHE 245, 536, BStBl II 2014, 684, Rz 34 f., m.w.N.). Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem Verhältnis zwischen dem Beauftragten und dem Betrieb eine Rechtsbeziehung zugrunde liegt oder ob der Beauftragte lediglich durch seine faktische Stellung in der Lage ist, Einfluss auf geschäftliche Entscheidungen auszuüben (BFH-Urteil in BFHE 245, 536, BStBl II 2014, 684, Rz 35). Weil der Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB ausdrücklich auf Angestellte und

Beauftragte eines geschäftlichen Betriebs beschränkt ist, wird der Betriebsinhaber hinsichtlich seines eigenen Betriebs vom Tatbestand nicht erfasst (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 10.07.2013 - 1 StR 532/12, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 3590, Rz 30, m.w.N., zu § 266 StGB; Fischer, StGB, 68. Aufl., § 299 Rz 12; Wollschläger in: Leipold/Tsambikakis/Zöller, Anwaltkommentar StGB, 3. Aufl., § 299 Rz 12; Tiedemann in: Leipziger Kommentar zum StGB, 12. Aufl., § 299 Rz 10).

32 c) Nach diesen Maßstäben tragen die bisherigen Feststellungen des FG nicht dessen Würdigung, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB im Streitfall gegeben seien.

33 aa) Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG lässt sich schon der Schluss des FG nicht uneingeschränkt nachvollziehen, dass die streitbefangenen Aufwendungen vollständig als Betriebsausgaben anzusehen seien.

34 Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG kommt nur zur Anwendung, soweit es sich bei den betroffenen Aufwendungen um Betriebsausgaben i.S. von § 4 Abs. 4 EStG handelt, denn nach ihrem eindeutigen Wortlaut bestimmt die Vorschrift, dass "Betriebsausgaben" den Gewinn nicht mindern dürfen. Das FG hat insoweit ausgeführt, dass die betriebliche Veranlassung der "Zahlungen der GmbH" in den Streitjahren "an die [C] mit dem Auftrag der Weiterleitung von Teilbeträgen an die französischen Abnehmer" zwischen den Beteiligten nicht streitig sei. Ob Aufwendungen i.S. von § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind, obliegt jedoch einer rechtlichen Beurteilung; eine Verständigung über Rechtsfragen bzw. -folgen wäre unbeachtlich (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.03.1998 - V R 17/96, BFH/NV 1998, 1067, unter II.2.d, m.w.N.). Soweit sich das FG die Würdigung des FA zu eigen gemacht hat, lässt sich der angefochtenen Entscheidung nicht entnehmen, aufgrund welcher Tatsachen das FG die rechtliche Beurteilung der betrieblichen Veranlassung durch das FA teilt. Sollte der Vortrag der Klägerin --was sich aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht beurteilen lässt-- zutreffen, dass es sich bei den streitbefangenen Aufwendungen um die Weiterleitung von Geldern über die C an die Inhaber der französischen Firmen gehandelt habe, mit denen sie --die Klägerin-- Geschäfte gemacht habe, so wären zwar sowohl diese "Rückzahlungen" von Geldern, die die Klägerin von ihren Kunden vereinnahmt hat, als auch das für deren Abwicklung an die C gezahlte Honorar (nach Feststellungen der Großbetriebsprüfung 10 % der angeblichen "Provisionen") betrieblich veranlasst. Eine betriebliche Veranlassung fehlte hingegen, soweit Gelder dem B verblieben wären. Dem FG-Urteil lässt sich nicht entnehmen, wie die vom FG festgestellte eidesstattliche Versicherung des Dr. M vom ...2012 zu bewerten ist, wonach dem B oder dessen Familie (jedenfalls in den Streitjahren) keine Gelder verblieben seien. Nach den Feststellungen von Fahndungsprüfern für die Jahre 1995 bis 2002 waren zu jener Zeit im Rahmen eines ähnlichen Überfakturierungsmodells "Restbeträge" an B weitergeleitet worden.

35 bb) Die Feststellungen des FG lassen auch keine Beurteilung zu, ob im Streitfall eine Bevorzugung der Klägerin durch ihre Kunden, d.h. eine sachfremde Entscheidung zwischen der Klägerin als Lieferant und zumindest einem Mitbewerber, möglich war. Sollte der Vortrag der Klägerin zutreffen, dass die von ihr gelieferten Produkte (nach den Feststellungen des FG ...) nicht von anderen Unternehmen hätten geliefert werden können, hätte insoweit kein Wettbewerb bestanden und damit auch kein Konkurrent benachteiligt werden können. Damit lägen die Voraussetzungen des § 299 Abs. 2 StGB nicht vor.

36 cc) Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG vermag der Senat auch nicht zu beurteilen, ob die angeblichen tatsächlichen Empfänger, an die die C die streitbefangenen Gelder weitergeleitet haben soll, als Angestellte oder Beauftragte eines geschäftlichen Betriebs i.S. des § 299 Abs. 2 StGB anzusehen sind. Soweit das FG von der "wirtschaftliche[n] Herrschaft der Familie [T] über die beteiligten vier Abnehmerfirmen" ausgegangen ist, hat das FG abgesehen davon, dass dabei die Rolle des von den Beteiligten erwähnten E im Dunkeln bleibt, keine Feststellungen dazu getroffen, welche Funktion die insoweit handelnden Personen in diesen Firmen gehabt haben und inwieweit diese als Betriebsinhaber anzusehen sind. Soweit das FG davon ausgegangen ist, dass die Unsicherheit, ob diese Personen Alleingesellschafter der vier Abnehmerfirmen gewesen sind, der Klägerin anzulasten sei, hat es nicht berücksichtigt, dass ungeachtet der Streitfrage, ob beim geschäftsführenden Alleingesellschafter einer GmbH wie bei § 266 StGB auf die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person abzustellen ist (dazu Fischer, a.a.O., § 299 Rz 13, m.w.N.), die Feststellungslast hinsichtlich der Voraussetzungen des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG --wie dargelegt-- dem FA obliegt.

37 dd) Soweit das FG fälschlich davon ausgegangen ist, dass der subjektive Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB nicht erfüllt sein müsse, es gleichwohl aber einen bedingten Vorsatz des B bejaht hat, tragen seine bisherigen Feststellungen ebenfalls nicht seine Würdigung, dass der B jedenfalls mit bedingtem Vorsatz gehandelt habe. Zum

einen liegen --wie ausgeführt-- keine Feststellungen des FG zur Wettbewerbssituation vor, in der sich die Klägerin in den Streitjahren befunden hat. Insoweit ist nicht erkennbar, inwieweit die Vereinbarungen der Klägerin mit ihren Kunden nach der Vorstellung des B geeignet gewesen sind, eine Bevorzugung der Klägerin im Wettbewerb zu veranlassen. Des Weiteren ergibt sich auch nicht, warum der B davon ausgegangen ist, dass die auf Seiten der Abnehmerfirmen als angebliche Geldempfänger handelnden Personen als Angestellte oder Beauftragte i.S. des § 299 Abs. 2 StGB anzusehen waren.

38 2. Das angefochtene FG-Urteil stellt sich auch nicht ganz oder teilweise aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat --soweit bei den streitbefangenen Aufwendungen von Betriebsausgaben auszugehen ist (dazu bereits B.II.1.c aa)-- auch nicht beurteilen, ob bzw. inwieweit die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen auf § 160 Abs. 1 Satz 1 AO gestützt werden könnte.

39 a) Nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind Betriebsausgaben regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder die Empfänger genau zu benennen. Das nach dieser Vorschrift vom FA auszuübende Ermessen vollzieht sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH auf zwei Stufen (hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 11.07.2013 - IV R 27/09, BFHE 242, 1, BStBl II 2013, 989, Rz 27 bis 32, m.w.N.).

40 aa) Auf der ersten Stufe entscheidet das FA nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO), ob es das Benennungsverlangen an den Steuerpflichtigen richten soll. Ein Benennungsverlangen als erste Stufe der Ermessensausübung ist grundsätzlich rechtmäßig, wenn aufgrund der Lebenserfahrung die Vermutung naheliegt, dass der Empfänger einer Zahlung den Bezug zu Unrecht nicht versteuert hat.

41 bb) Auf der zweiten Stufe trifft das FA eine Ermessensentscheidung darüber, ob und inwieweit es die in § 160 Abs. 1 Satz 1 AO genannten Ausgaben, bei denen der Empfänger nicht genau benannt ist, zum Abzug zulässt. Kommt ein Steuerpflichtiger einem (rechtmäßigen) Benennungsverlangen nicht nach, ist jedoch der Abzug der Ausgaben gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO "regelmäßig" zu versagen. Deshalb kann von der Rechtsfolge des § 160 AO nur ausnahmsweise abgesehen werden bzw. die Versagung des Abzugs nur im Ausnahmefall gleichwohl ermessensfehlerhaft sein.

42 cc) Diese Ermessensentscheidungen sind unselbständige Bestandteile der Verfahren der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (wie hier die Gewinnfeststellung 2005 und 2006) oder der Steuerfestsetzung --z.B. des Gewerbesteuermessbetrags-- und können nur mit Rechtsbehelfen gegen die betreffenden Bescheide angegriffen werden.

43 Das Benennungsverlangen steht in besonderem Maße unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit. Deshalb dürfen das Verlangen nicht unverhältnismäßig sein und die für den Steuerpflichtigen zu befürchtenden Nachteile (z.B. wirtschaftliche Existenzgefährdung) nicht außer Verhältnis zum beabsichtigten Aufklärungserfolg (z.B. geringfügige Steuernachholung bei den Empfängern) stehen. Die Entscheidung über die Zumutbarkeit des Benennungsverlangens hängt jedoch von den jeweiligen Umständen des Einzelfalles ab. Das Verlangen darf auch dann gestellt werden, wenn der Steuerpflichtige den Empfänger nicht bezeichnen kann, weil ihm bei Auszahlung des Geldes dessen Name und Anschrift unbekannt waren. Dies gilt --wie im Streitfall-- umso mehr für Auslandssachverhalte, in denen der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 2 AO in erhöhtem Maße zur Erbringung von Nachweisen und zur Beschaffung und Vorlage von Beweismitteln verpflichtet ist. Vor allem bei Domizilgesellschaften, die selbst niemals wirtschaftlicher Empfänger der Zahlungen sein können, besteht für den Steuerpflichtigen ein hinreichender Anlass, sich bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen über den Vertragspartner oder bei Zahlung der Gelder über den wahren Zahlungsempfänger zu erkundigen. Aus § 90 Abs. 2 AO ergibt sich, dass bei Sachverhalten mit Auslandsberührung die Informationsbeschaffung Sache des Steuerpflichtigen ist, der die Verhältnisse gestaltet.

44 dd) Empfänger der in § 160 Abs. 1 Satz 1 AO bezeichneten Ausgaben ist derjenige, dem der in der (Betriebs-)Ausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen worden ist. Ist eine natürliche oder juristische Person, die die Zahlungen des Steuerpflichtigen entgegengenommen hat, lediglich zwischengeschaltet, weil sie entweder mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung die vertraglich bedungenen Leistungen gar nicht erbringen konnte oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weitergeleitet hat, so ist sie nicht Empfänger i.S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO; die hinter ihr stehenden Personen, an die die Gelder letztlich gelangt sind, sind in einem solchen Fall zu benennen. Dies folgt aus dem Sinn der Vorschrift, mögliche Steuerausfälle zu verhindern, die dadurch eintreten können, dass der Empfänger geltend gemachter (Betriebs-)Ausgaben die Einnahmen bei sich nicht steuererhöhend erfasst. Empfänger kann mithin nur derjenige sein, bei dem

sich --wenn auch neben anderen Personen-- die Geldzahlung steuerrechtlich auswirkt. Insoweit reicht es auch nicht aus, dass die in das Leistungsverhältnis zwischengeschaltete Domizilgesellschaft benannt wird; eine Domizilgesellschaft kann selbst niemals wirtschaftlicher Empfänger der Zahlungen sein. Es genügt auch nicht, dass die Anteilseigner einer Domizilgesellschaft oder die in deren Namen auftretenden Personen benannt werden; zu benennen sind die Auftragnehmer der Domizilgesellschaft, die die vertraglich ausbedungenen Leistungen ausführen und deshalb die hierfür geschuldete Gegenleistung beanspruchen können. Auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige --bei Sachverhalten mit Auslandsberührung in besonderem Maße (§ 90 Abs. 2 AO)-- verpflichtet ist, von sich aus die erforderlichen Nachforschungen über diese Auftragnehmer und weitere Zahlungsempfänger anzustellen. Benannt ist ein Empfänger, wenn er (nach Namen und Adresse) ohne Schwierigkeiten und eigene Ermittlungen der Finanzbehörde bestimmt und ermittelt werden kann. Bei ausländischen Domizilgesellschaften ist der Zweck des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO erst erreicht, wenn sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen entweder im Inland nicht steuerpflichtig ist oder im Inland seine steuerlichen Pflichten erfüllt hat. Gleiches gilt bei Zahlungen an eine ausländische Gesellschaft, die selbst nicht in nennenswertem Umfang wirtschaftlich tätig ist (ausländische Basisgesellschaft). Auch dann muss der wirkliche Empfänger der Zahlungen benannt sein und die Finanzbehörde überprüfen können, ob dieser seine steuerlichen Pflichten im Inland entweder erfüllt hat oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Inland nicht steuerpflichtig ist. Die Behörde ihrerseits ist zwar berechtigt (§ 160 Abs. 1 Satz 2 AO), nicht aber verpflichtet, aufzuklären, wer wirklich hinter der Basisgesellschaft steht.

45 ee) Die Aufforderung, den Zahlungsempfänger zu benennen und bei unterlassener Empfängerbenennung den Betriebsausgabenabzug zu versagen, ist auch dann rechtmäßig, wenn die geltend gemachten Betriebsausgaben dem Steuerpflichtigen mit Sicherheit entstanden sind.

46 b) Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO gilt § 160 AO im finanzgerichtlichen Verfahren entsprechend (vgl. auch BFH-Urteil vom 25.01.2006 - I R 39/05, BFH/NV 2006, 1618, unter II.3.). Ein vom FA unterlassenes oder fehlerhaftes Benennungsverlangen kann und muss vom FG im Klageverfahren nachgeholt werden, sofern ein hinreichend bestimmtes Benennungsverlangen möglich und dessen Erfüllung auch zumutbar ist; das FG hat auch dann ein neues Benennungsverlangen an den Steuerpflichtigen zu richten, wenn es sein Ermessen in anderer Weise ausüben will als das FA (BFH-Urteile vom 25.11.1986 - VIII R 350/82, BFHE 148, 406, BStBl II 1987, 286; in BFH/NV 2006, 1618, unter II.4.; Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz 55; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 160 AO Rz 15; vgl. auch BFH-Urteil vom 04.04.1996 - IV R 55/94, BFH/NV 1996, 801, unter II.1.). Hat das FG es versäumt, ein (gebotenes) erneutes Benennungsverlangen an den Steuerpflichtigen zu richten, so führt dieser Mangel im Revisionsverfahren regelmäßig zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO (Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 139).

47 c) Inwieweit das FA von seinem Ermessen insbesondere auf der zweiten Stufe der Ermessensausübung fehlerfrei Gebrauch gemacht hat und ob es das FG fehlerhaft versäumt hat, selbst ein neues Benennungsverlangen an die Klägerin zu richten, vermag der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht zu beurteilen. Insoweit kann der Senat auch nicht entscheiden, ob sich das angefochtene FG-Urteil aus anderen Gründen als richtig erweist.

48 aa) Nach den Feststellungen des FG hat die Großbetriebsprüfung die Klägerin nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO aufgefordert, die tatsächlichen Empfänger der Zahlungen an die Schweizer C --nach den vom FG wiedergegebenen Feststellungen der Großbetriebsprüfung eine Gesellschaft, die in den Streitjahren selbst nicht wirtschaftlich tätig war-- zu benennen. Diesem Verlangen sei der B nicht nachgekommen. Der Großbetriebsprüfer hat nach den Feststellungen des FG die streitbefangenen Aufwendungen schon deshalb nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt. Nach der vom FG inhaltlich wiedergegebenen Einspruchsentscheidung des FA soll B mit Schreiben vom 05.09.2014 umfangreiche Ausführungen zu an französische Kunden der Klägerin gezahlten Überprovisionen gemacht haben; den genauen Inhalt dieses Schreibens hat das FG aber nicht festgestellt. Mit einem Schreiben vom 23.03.2015 soll die Klägerin dem FA nach dessen Vortrag im Revisionsverfahren ein Schriftstück vom ...2006 --offenbar das in den Entscheidungsgründen des FG-Urteils erwähnte Schreiben des Dr. M vom ...2006-- vorgelegt haben, dessen genauen Inhalt das FG ebenfalls nicht festgestellt hat; es hat lediglich als Inhalt der Einspruchsentscheidung wiedergegeben, dass in dem Schriftstück nochmals bestätigt worden sei, dass die Klägerin Gelder an die C geleistet habe, die dann über Dr. M die "darin benannten Empfänger bedient" habe. In seiner Revisionserwiderung hat das FA u.a. ausgeführt, es stehe nicht fest, in welchen rechtlichen Beziehungen die in einem Schreiben des Dr. M vom ...2006 benannten Empfänger zu den belieferten Gesellschaften gestanden hätten.

49 bb) Das FG ist --von seinem bisherigen, allerdings fehlerhaften Rechtsstandpunkt aus zu Recht-- weder diesen Widersprüchen nachgegangen noch der Frage, ob das FA von seinem ihm im Rahmen des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO

eingeräumten Ermessen insbesondere auf der zweiten Prüfungsstufe pflichtgemäß Gebrauch gemacht hat. Der Senat vermag aufgrund der fehlenden Feststellungen zu dem Umfang, in dem die Klägerin bzw. ihr Geschäftsführer (B) dem Benennungsverlangen der Großbetriebsprüfung nachgekommen ist, nicht selbst zu beurteilen, ob bzw. inwieweit die Klägerin nach den vorgenannten Maßstäben die tatsächlichen Empfänger der streitbefangenen Zahlungen ordnungsgemäß benannt hat. Das FG hat in den Entscheidungsgründen seiner angegriffenen Entscheidung ausgeführt, dass dem (inhaltlich nicht näher festgestellten) Schreiben des Dr. M vom ...2006 "an die ... AG" nur ein geringer Beweiswert zukomme, weil dem FG schon nicht klar sei, wer Adressat dieses Schreibens war und warum dieses gefertigt wurde. Auch hat es ausgeführt, dass die verbleibende Unsicherheit hinsichtlich der weitergeleiteten Zahlungen zulasten der Klägerin gehe. Beides könnte gegen eine ordnungsgemäße Benennung der tatsächlichen Empfänger der streitbefangenen Zahlungen sprechen. Soweit eine betriebliche Veranlassung der streitbefangenen Aufwendungen in Betracht kommt und ein Abzugsverbot nicht --wie in dem angefochtenen FG-Urteil vertreten wird-- auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG gestützt werden könnte (B.II.1.), wird das FG deshalb zu prüfen haben, ob das FA --anders als noch die Großbetriebsprüfung-- zu Recht davon abgesehen hat, die Versagung des Abzugs der streitbefangenen Aufwendungen auf § 160 Abs. 1 Satz 1 AO zu stützen. Sollte dies zu verneinen sein, wird das FG zu prüfen haben, ob es selbst nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ein Benennungsverlangen an die Klägerin zu richten hat.

50 3. Aufgrund der Zurückverweisung erhält das FG schließlich auch noch Gelegenheit, dem von der Klägerin im Rahmen der Rüge einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht erhobenen Einwand nachzugehen, dass die Kürzungen des Betriebsausgabenabzugs für Zahlungen an die C über das hinausgegangen seien, was die Klägerin in den Streitjahren an Betriebsausgaben geltend gemacht habe.

51 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (z.B. BFH-Urteil vom 17.11.2011 - IV R 2/09, Rz 50).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de