

Urteil vom 28. Oktober 2015, X R 47/13

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bei objektiver Verletzung einer von dem Steuerpflichtigen bestrittenen Vorlagepflicht - Zurückverweisung der Sache an einen anderen Senat des FG

BFH X. Senat

AO § 162 Abs 2, FGO § 155 S 1, ZPO § 563 Abs 1 S 2, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 09. Oktober 2013, Az: 2 K 4112/12 E

Leitsätze

NV: Die Finanzbehörde ist auch dann zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt, wenn die Pflicht zur Überlassung einer bestimmten Datei (hier einer Kassendatei) streitig war, der Steuerpflichtige hierüber --ggf. auch schuldlos-- irrte und die Frage erst nach Erlass der Schätzungsbescheide höchstrichterlich geklärt wurde .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10. Oktober 2013 2 K 4112/12 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte in den Streitjahren 2007 bis 2009 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Apotheke. Die Umsätze wurden im Wesentlichen in Form von Bargeschäften getätigt. Der Kläger ist nach §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuches buchführungspflichtig. Er verwendet in seiner Apotheke als sog. Vorsystem das EDV-System "A" der Firma X, ein speziell für Apotheken entwickeltes Warenwirtschaftssystem mit integrierter Kassenfunktion. Die Buchführung wird mittels eines DATEV-Programms durch den Steuerberater erstellt.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte für die Streitjahre eine Außenprüfung durch. Zusammen mit der Prüfungsanordnung wies der Prüfer darauf hin, er beabsichtige von dem nach § 147 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) bestehenden Recht des Zugriffs auf Daten, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems (Warenwirtschafts- und Kassensystem) erstellt worden seien, Gebrauch zu machen und bat um Angaben zum EDV-System sowie um Zurverfügungstellung der entsprechenden Daten auf einem Datenträger. Dem kam der Kläger durch Vorlage einer CD-ROM nach, die jedoch keine Daten der PC-Kasse enthielt.
- 3** Im Verlauf der Prüfung forderte der Prüfer mehrfach die Datei BP_Kassenumsatz.csv aus dem vom Kläger eingesetzten EDV-System "A" an, die Informationen aller Barverkäufe im Detail enthält (Kassenauftragszeile). Der Kläger verweigerte die Vorlage dieser Datei und übergab stattdessen einen Datenträger mit den saldierten Tagesabschluss-Werten (CD "[Name des Klägers] Z-Bons 2007-2009"). Gegen die Datenanforderung legte er Einspruch ein, den das FA nach Abschluss der Außenprüfung mangels Rechtsschutzinteresses als unzulässig verwarf.
- 4** Der Prüfer war der Ansicht, weil der Kläger alle Warenbewegungen und Erlöse über das PC-Kassensystem erfasse, gehörten die Vorgangsdaten der einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle zu den Grundaufzeichnungen, da sich nur mit diesen das Zustandekommen der gebuchten Erlöse überprüfen lasse. Der Kläger sei der Vorlageaufforderung nicht nachgekommen, sodass die erklärten Erlöse nicht geprüft werden könnten. Aufgrund dieses elementaren Mangels habe die Buchführung die Vermutung für die sachliche Richtigkeit i.S. des § 158 AO

verloren, weswegen eine Hinzuschätzung von 3 % der Barumsätze vorzunehmen sei. Das FA folgte der Auffassung des Prüfers und erließ u.a. entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009.

- 5 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 91 veröffentlichte Urteil, der Kläger sei als Einzelhändler von der Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung befreit. Soweit der Kläger freiwillig oder aus berufsrechtlichen Gründen weitergehende Aufzeichnungen gefertigt habe, sei er nicht zu deren Herausgabe verpflichtet gewesen, so dass die Voraussetzungen gemäß § 162 Abs. 2 AO nicht erfüllt seien und dem FA daher keine Schätzungsbefugnis zugestanden habe. Insbesondere sei das FA nicht befugt gewesen, allein aufgrund der Weigerung des Klägers, die angeforderte Datei BP_Kassenumsatz.csv herauszugeben, pauschale Zuschätzungen vorzunehmen.
- 6 Die Revision des FA führte zu dem veröffentlichten Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 16. Dezember 2014 X R 47/13 (BFH/NV 2015, 793), in dem der erkennende Senat feststellte, es habe eine Verpflichtung des Klägers bestanden, dem FA einen Datenträger mit der aus dem PC-Kassensystem "A" der Firma X generierten Datei BP_Kassenumsatz.csv vorzulegen. Durch das Zwischenurteil sollte den Beteiligten --wie in der mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2014 ausdrücklich erläutert-- Gelegenheit gegeben werden, auf der Grundlage der Rechtsauffassung des Senats zu einer Einigung zu kommen. Der Antrag des Klägers vom 24. April 2015, erneut einen Termin zur mündlichen Verhandlung anzuberaumen, wurde durch Beschluss vom 6. Mai 2015 zwar mit dem Hinweis abgelehnt, der Senat werde --sollte eine Einigung bis zum Jahresende 2015 nicht erreicht werden können-- das Verfahren fortsetzen und ein Endurteil fällen. Nachdem das FA aber mit Schriftsatz vom 10. August 2015 vorgetragen hat, aus seiner Sicht erscheine eine --vom angerufenen Senat angeregte-- Einigung als aussichtslos, und der Kläger dieser Einschätzung nicht widersprochen hat, wird das Verfahren bereits jetzt fortgesetzt.
- 7 Das FA vertritt weiterhin die Auffassung, seine Schätzung sei rechtmäßig und könne den Änderungsbescheiden zugrunde gelegt werden.
- 8 Es beantragt,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an einen anderen Senat des FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das FA habe unter den Umständen des Streitfalls nicht einfach schätzen dürfen. Bevor nicht die streitige Frage des Datenzugriffsrechts geklärt gewesen sei, hätte das FA in der Weigerung, die angeforderte Datei herauszugeben, kein zu sanktionierendes Verhalten sehen dürfen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten und unterstützt das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 13 1. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, der Kläger sei als Einzelhändler von der Verpflichtung befreit gewesen, die jeweiligen "Verkäufe über die Ladentheke" einzeln aufzuzeichnen, so dass die Voraussetzungen gemäß § 162 Abs. 2 AO nicht erfüllt gewesen seien und dem FA keine Schätzungsbefugnis zugestanden habe.
- 14 Durch das Zwischenurteil vom 16. Dezember 2014 hat der erkennende Senat indes bindend entschieden, der Kläger sei verpflichtet gewesen, dem FA einen Datenträger mit der aus dem PC-Kassensystem "A" der Firma X generierten Datei BP_Kassenumsatz.csv vorzulegen. Da die Anforderung der Kasseneinzeldaten durch das FA infolgedessen rechtmäßig war und der Kläger ihr nicht nachgekommen ist, war das FA dem Grunde nach zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 AO befugt.
- 15 2. Der erkennende Senat vermag nicht der Auffassung des FG zu folgen, es widerspreche dem Zweck des § 162 Abs. 2 AO, eine darin genannte Pflichtverletzung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige seine Herausgabepflicht bestreite, dies umfänglich begründe und die Vorlage der angeforderten Datei mit der Maßgabe anbiete, dass eine

Pflicht zuvor gerichtlich festgestellt werde. Ebenso schließt sich der Senat nicht der finanzgerichtlichen Auffassung an, der Streit um vorgreifliche Rechtsfragen, deren isolierte Justiziabilität der Bundesfinanzhof (BFH) kurz zuvor in einem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteil bestätigt habe, stelle keine mit der Zuschätzung zu belegenden Verletzung von Pflichten i.S. von § 162 Abs. 2 AO dar.

- 16** Zwar wäre es wünschenswert gewesen, wenn die vorgreifliche und strittige Frage, ob und inwieweit eine Vorlagepflicht besteht, gerichtlich geklärt worden wäre, bevor das FA Schätzungsbescheide erlässt. Der Umstand, dass dies nicht geschehen ist, führt indes nicht dazu, dass die objektiv gegebene Verletzung der Herausgabepflicht entfällt. Diese berechtigt auch dann zur Schätzung, wenn die Existenz der Herausgabepflicht streitig war, der Steuerpflichtige hierüber --ggf. auch schuldlos-- irrte und die Frage erst nach Erlass der Schätzungsbescheide höchstrichterlich geklärt wurde.
- 17** Grundet die Schätzungsbefugnis darauf, dass der Steuerpflichtige Unterlagen nicht vorlegen kann (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO), so ist es nach höchstrichterlicher Rechtsprechung unerheblich, warum er sie nicht vorlegen kann, namentlich, ob ihn hieran ein Verschulden trifft (vgl. BFH-Entscheidungen vom 28. Juni 1972 I R 182/69, BFHE 106, 427, BStBl II 1972, 819, unter 1.b; vom 9. März 1994 VIII S 9/93, BFH/NV 1995, 28, unter II.3.b ff.; vom 19. Juli 2010 X S 10/10 (PKH), BFH/NV 2010, 2017, sowie vom 26. Oktober 2011 X B 44/11, BFH/NV 2012, 168, unter II.1.b). Grundet die Schätzungsbefugnis darauf, dass der Steuerpflichtige Unterlagen nicht vorlegen will, so kann nichts anderes gelten, sodass in diesem Fall § 162 Abs. 2 AO entsprechend anzuwenden ist (so auch BFH-Beschluss vom 18. November 2009 VIII B 16/08, BFH/NV 2010, 389, unter II.1.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 162 AO Rz 37; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 162 Rz 61; Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 63).
- 18** 3. Das FG hat --nach seiner Überzeugung zu Recht, da es bereits den Grund für eine Schätzung verneint hat-- keine Feststellungen zur Schätzung der Höhe nach getroffen, so dass die Sache zurückzuverweisen ist.
- 19** a) Ist ein Steuerpflichtiger seinen Verpflichtungen gemäß § 162 Abs. 2 AO nicht nachgekommen und sind deshalb die Besteuerungsgrundlagen von der Finanzbehörde geschätzt worden, ist das FG gehalten, von seiner eigenen Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO Gebrauch zu machen (siehe BFH-Urteil vom 18. Mai 1999 I R 102/98, BFH/NV 1999, 1492, unter II.). Das FG kann seine Verpflichtung zur eigenen Schätzung zwar auch dadurch erfüllen, dass es die Schätzung der Finanzbehörde prüft und als eigene übernimmt und sich dann darauf beschränkt, substantiierten Einwendungen gegen die Schätzung des FA nachzugehen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 12. Oktober 2005 VIII B 241/04, BFH/NV 2006, 326, und vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196, unter 5.). Es ist aber nicht an die vom FA gewählte Schätzungsmethode gebunden, weil es nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO eine eigene, selbständige Schätzungsbefugnis besitzt.
- 20** b) Im Streitfall kann den Urteilsgründen keine finanzgerichtliche Schätzung entnommen werden. Das FG spricht sich zwar gegen die vom FA vorgenommene umsatzbezogene pauschale Zuschätzung aus; in diesen Äußerungen liegt jedoch keine --konkludente-- eigene Schätzung. Das FG weist nämlich in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass die Befugnis zur Zuschätzung im Streitfall mit der umstrittenen Rechtsfrage zur Herausgabepflicht "steht und fällt". Da jedoch das FG bereits diese Verpflichtung als nicht gegeben ansieht, ist in seinem Urteil auch keine eigene Schätzung --und sei es auch nur hilfsweise-- zu erkennen.
- 21** Die ihm obliegende Schätzung hat das FG daher nachzuholen.
- 22** 4. Der Senat sieht keinen sachlichen Grund, die Streitsache --wie vom FA beantragt-- an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen.
- 23** Gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung kann der BFH die Rechtssache durch besondere Anordnung an einen anderen Senat des FG zurückverweisen (z.B. BFH-Urteil vom 10. November 1993 I R 68/93, BFH/NV 1994, 798, unter II.2., m.w.N.). Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht des Betroffenen auf seinen gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus, um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten. So kommt sie in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des FG-Senats bestehen, der das aufgehobene Urteil gesprochen hat (BFH-Urteil vom 25. November 2009 I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.6.b). Von einer Zurückverweisung an einen anderen Senat ist insbesondere dann Gebrauch zu machen, wenn das Revisionsgericht aufgrund der besonderen Umstände befürchten muss, dass es dem Vordergericht schwerfallen wird, sich die rechtliche Beurteilung, die zur Aufhebung des tatrichterlichen Urteils führte, voll zu eigen zu machen (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 798, unter II.2.).

- 24** Derartige Zweifel bzw. Umstände sind im Streitfall nicht erkennbar. Da sich die Frage einer Zurückverweisung nur bei rechtsfehlerhafter Vorentscheidung stellt, kann die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG nicht mit der Unrichtigkeit des Urteils ("greifbare Rechtswidrigkeiten") begründet werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 941, unter II.6.b, m.w.N.). Auch die vom FA angeführte Urteilspassage reicht nicht aus, um auf eine unsachliche, unfaire oder voreingenommene Einstellung des FG dem FA gegenüber schließen zu können.
- 25** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de