

Beschluss vom 13. Juni 2023, VIII B 39/22

Zur Feststellung der Einkünfteerzielung und Schätzung von Kapitalerträgen aus einer ausländischen Kapitalanlage

ECLI:DE:BFH:2023:B.130623.VIIIB39.22.0

BFH VIII. Senat

AO § 90 Abs 2, AO § 162 Abs 1 S 1, AO § 162 Abs 1 S 2, AO § 162 Abs 2 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG Nürnberg, 28. Oktober 2021, Az: 4 K 151/21

Leitsätze

NV: Macht der Beschwerdeführer geltend, das FG habe aus den Umständen des Streitfalls zu Unrecht auf eine Erzielung ausländischer Kapitalerträge geschlossen, fehlerhaft eine Schätzungsbefugnis wegen eines nicht gegebenen Mitwirkungspflichtverstoßes gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 2 Satz 1 AO bejaht und die ausländischen Kapitalerträge der Höhe nach nicht realitätsgerecht geschätzt, rügt er vermeintliche Rechtsfehler des FG. Die Zulassung der Revision kommt auf dieser Grundlage nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen für einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler des FG erfüllt sind.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 28.10.2021 - 4 K 151/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet.
- 2 Die Voraussetzungen der von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) geltend gemachten Zulassungsgründe der Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie von Verfahrensfehlern gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sind nicht erfüllt. Auch ist die Revision nicht wegen schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des Finanzgerichts (FG) gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 3 1. Die geltend gemachte Divergenz zum Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 20.04.2016 - 14 K 14207/15 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2107, 1138) liegt nicht vor.
- 4 a) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung als u.a. der Bundesfinanzhof (BFH) oder ein anderes FG vertritt. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der bezeichneten Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt (BFH-Beschlüsse vom 03.07.2019 - VIII B 86/18, BFH/NV 2019, 1130, Rz 4; vom 19.05.2020 - VIII B 126/19, BFH/NV 2020, 1264, Rz 10 und vom 26.06.2021 - VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511, Rz 33). Es müssen zudem die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein, die abweichend beantwortete Rechtsfrage muss im Revisionsverfahren geklärt werden können und eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich sein (BFH-Beschluss vom 21.03.2019 - VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, Rz 4). Eine Abweichung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kann nicht nur vorliegen, wenn das FG ausdrücklich einen tragenden abstrakten Rechtssatz abweichend von einem solchen Rechtssatz eines anderen Gerichts formuliert. Es genügt, wenn das FG in fallbezogenen Rechtsausführungen

abweicht und sich dies aus den Entscheidungsgründen hinreichend deutlich ergibt (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2019, 812, Rz 8; in BFH/NV 2020, 1264, Rz 10; in BFH/NV 2021, 1511, Rz 33).

- 5 b) Das FG ist im Rahmen seiner Würdigung des Streitfalls, es seien zu Recht ausländische Kapitaleinkünfte der Kläger mangels Abgabe einer vollständigen Steuererklärung und eines Verstoßes der Kläger gegen die Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 162 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO zu schätzen, weder ausdrücklich noch fallbezogen von einem tragenden abstrakten Rechtssatz des Urteils des FG Berlin-Brandenburg in DStRE 2017, 1138 abgewichen.
- 6 aa) Das FG Berlin-Brandenburg hat im Urteil in DStRE 2017, 1138 (Rz 32, 34) im Rahmen seiner Prüfung, ob geschätzte ausländische Zinseinnahmen des dortigen Klägers i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nachträglich bekannt geworden seien, eine Schätzungsbefugnis der zuständigen Finanzbehörden gemäß § 162 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 AO verneint, weil es eine Geschäftsbeziehung des dortigen Klägers zu einer ausländischen Bank nicht mit hinreichender Überzeugung feststellen konnte. Für das FG Berlin-Brandenburg stand somit nicht fest, dass der dortige Kläger überhaupt über einen Kapitalstamm bei einer ausländischen Bank verfügte, aus dem er Kapitaleinkünfte erzielen konnte. Die dem Steuerpflichtigen in § 90 Abs. 2 AO allgemein auferlegte erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und ein Verstoß gegen diese Pflicht berechtige --so das FG Berlin-Brandenburg im Urteil in DStRE 2017, 1138-- nicht zur Schätzung, wenn auf der Stufe vorher eine Einkünfteerzielung dem Grunde nach nicht feststellbar sei. Denn ansonsten würde --so das FG Berlin-Brandenburg im Urteil in DStRE 2017, 1138, Rz 35-- die Feststellungslast bei steuerbegründenden Tatsachen mit Auslandsbezug umgekehrt. Dies hätte zur Folge, dass der Steuerpflichtige das Nichtvorhandensein einer bei einer ausländischen Bank unterhaltenen Kapitalanlage nachweisen müsse. Ein solcher Negativbeweis könne nicht geführt werden, weshalb für ihn auch keine Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO bestehe. Das FG Berlin-Brandenburg hat somit im Urteil in DStRE 2017, 1138 in seinen die Entscheidung tragenden abstrakten Rechtssätzen eine Schätzungsbefugnis des FA wegen eines Mitwirkungspflichtverstoßes i.S. des § 90 Abs. 2 AO hinsichtlich der Einkünfteerzielung als solcher verneint. Zu den Maßstäben, nach denen ausländische Kapitalerträge zu schätzen wären, wenn die Existenz einer solchen Kapitalanlage feststünde, hat es sich hingegen nicht geäußert.
- 7 bb) Das FG hat in der Vorentscheidung hingegen eine Schätzungsbefugnis des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) gemäß § 162 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO zur Höhe der Kapitalerträge bejaht, weil nach den Umständen des Streitfalls (Streit mit dem FA über die Höhe anzurechnender schweizerischer Quellensteuer für die Vorjahre bei der X-Bank und einer Steuerbescheinigung der Y-Bank für das Folgejahr 2017) feststehe, dass der Kläger im Streitjahr 2016 über erhebliches Kapitalvermögen in der Schweiz verfügt habe. Kapitalerträge aus den ausländischen Kapitalanlagen dürfe das FA schätzen --so das FG--, weil die Kläger für den streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum unter Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO keine Einnahmen aus Kapitalvermögen benannt hätten. Mithin hat das FG eine Schätzungsbefugnis des FA für die Einkünfteerzielung als solche nicht aufgrund eines Verstoßes der Kläger gegen die Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO angenommen. Es stand zur Überzeugung des FG fest, dass die Kläger ausländische Kapitalerträge erzielt hatten, die mangels Angaben und Mitwirkung der Kläger eine Schätzungsbefugnis hinsichtlich der Höhe der ausländischen Einnahmen begründeten.
- 8 cc) Das FG ist in der Vorentscheidung daher nicht von dem von den Klägern bezeichneten Rechtssatz in der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg im Urteil in DStRE 2017, 1138 abgewichen. Die vermeintlich voneinander abweichenden Rechtssätze betreffen nicht dieselbe Rechtsfrage und die Entscheidungen sind zu unterschiedlichen Sachverhalten ergangen. Das FG Berlin-Brandenburg hat mangels einer festgestellten Einkünfteerzielung der dortigen Kläger "auf der Stufe vorher" eine Schätzungsbefugnis des dortigen Finanzamts zur Höhe der Kapitalerträge verneint; die Vorentscheidung betrifft diese Frage nicht, sondern die Frage einer Befugnis zur Schätzung der Höhe der Kapitaleinkünfte "auf der folgenden Stufe".
- 9 2. Eine Zulassung der Revision wegen der von den Klägern gerügten Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO oder eine Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 116 Abs. 6 FGO ist ebenfalls nicht veranlasst.
- 10 a) Der gerügte Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 und 2 FGO liegt nicht vor.
- 11 aa) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und dabei die erforderlichen Beweise (§ 81 Abs. 1 Satz 2 FGO) zu erheben. Es ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur in dem Sinne, dass das FG von sich aus auch Beweise erheben kann, die von den Beteiligten nicht angeboten worden sind (z.B. BFH-

Beschlüsse vom 22.06.2016 - III B 134/15, BFH/NV 2016, 1571, Rz 11; vom 14.03.2018 - IV B 46/17, BFH/NV 2018, 728, Rz 12).

- 12** bb) Die Sachaufklärungspflicht des FG ist aber nicht von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten gemäß § 76 Abs. 1 FGO losgelöst. Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO ist ein Beweismittel zu einem ausländischen Sachverhalt von den Beteiligten --ggf. vorsorglich-- zu beschaffen und zur Verfügung zu stellen (s. zur Mitwirkungsverpflichtung bei ausländischen Bankguthaben BFH-Beschluss vom 12.02.2019 - VIII B 89/18, BFH/NV 2019, 578, Rz 6, m.w.N.; zur Mitwirkungspflicht allgemein BFH-Beschluss vom 21.07.2017 - X B 167/16, BFH/NV 2017, 1447, Rz 4).
- 13** cc) § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO enthält zudem eine Darlegungs- und Beweislastregelung, an der sich die Kläger festhalten lassen müssen. Beschafft der Kläger entgegen seiner Verpflichtung gemäß § 90 Abs. 2 AO --hier: Unterlagen von der X-Bank oder andere Beweismittel zur Höhe der Kapitalerträge für das Streitjahr-- verschuldet oder unverschuldet nicht, darf das FG den ihm vorliegenden Sachverhalt nach seiner freien Überzeugung würdigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18.02.2008 - II B 109/06, BFH/NV 2008, 1163, unter A.1. [Rz 7]; vom 05.08.2011 - III B 144/10, BFH/NV 2011, 1915, Rz 11; vom 27.10.2015 - I B 124/14, BFH/NV 2016, 207, Rz 10; vom 02.09.2016 - IX B 66/16, BFH/NV 2017, 52; vom 28.11.2017 - V B 60/17, BFH/NV 2018, 353, Rz 5; in BFH/NV 2019, 578, Rz 7). Es kann in diesem Fall auch zum Nachteil der Kläger von einem Sachverhalt ausgehen, für den unter Berücksichtigung der Beweislage der Kläger und ihrer Verantwortung für die Aufklärung des ausländischen Sachverhalts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 1163, unter A.1.; vom 17.11.2010 - III B 158/09, BFH/NV 2011, 299, Rz 13; in BFH/NV 2018, 353, Rz 5, 7; in BFH/NV 2019, 578, Rz 7).
- 14** dd) Demgemäß liegt entgegen der Auffassung der Kläger kein Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO vor. Angesichts der den Klägern nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO obliegenden Beweisvorsorge- und -vorlagepflichten musste das FG weder selbst den Sachverhalt im Ausland ermitteln noch die Kläger im Hinblick auf eine Schätzung der Kapitalerträge gesondert zur Vorlage von Belegen auffordern oder den Klägern eine Frist gemäß § 79b FGO setzen, bevor es die ausländischen Kapitalerträge der Kläger selbst schätzen oder sich der Schätzung des FA anschließen durfte.
- 15** b) Der von den Klägern geltend gemachte Verstoß einer Entscheidung des FG gegen den Inhalt der Akten als Verletzung des Anspruchs der Kläger auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 1 FGO) liegt ebenfalls nicht vor.
- 16** aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG seine Überzeugung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu bilden, also den gesamten konkretisierten Prozessstoff zugrunde zu legen. Insbesondere muss es den Inhalt der vorgelegten Akten und das Vorbringen der Beteiligten (quantitativ) vollständig und (qualitativ) einwandfrei berücksichtigen. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist verletzt, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt bleibt (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 578, Rz 9, m.w.N.). Hingegen liegt dieser Verfahrensfehler nicht vor, wenn der Beschwerdeführer eine von der Auffassung des FG abweichende Würdigung von Tatsachen und Akteninhalten geltend macht (BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 578, Rz 10, m.w.N.).
- 17** bb) Der Senat kann anhand des Vortrags der Kläger und des Akteninhalts nicht feststellen, dass dem FG der gerügte Verfahrensfehler unterlaufen ist.
- 18** Die Kläger verweisen darauf, dass sich die Nichtexistenz ausländischer Kapitaleinkünfte im Streitjahr aus den "vorgelegten Akten" ergebe. Dem Senat steht insoweit nur die FG-Akte zur Verfügung. Nach deren Inhalt und dem Beteiligtenvortrag steht fest, dass die Kläger im Jahr 2017 einen Kapitalstock von rund ... €, der im Streitjahr noch bei der X-Bank angelegt war, von der X-Bank abgezogen haben, um bei der Y-Bank ein Depot zu eröffnen. Eine Steuerbescheinigung der X-Bank für das Streitjahr konnte nach dem Vortrag der Kläger nicht vorgelegt werden, da sie ihnen nicht vorlag. Der vom Kläger in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Kontoauszug der X-Bank für das Streitjahr vom 01.01.2017 war in der Spalte "Belastungen" vollständig geschwärzt. Aus ihm lässt sich zur Höhe des Guthabens am Anfang und Ende des Streitjahrs und daraus im Streitjahr erzielten Kapitalerträgen nichts ableiten. Aus dem Inhalt der FG-Akte ergibt sich mithin nicht die aus Sicht der Kläger klar feststehende Tatsache, dass sie aus der bei der X-Bank im Streitjahr unterhaltenen Kapitalanlage geringere als die geschätzten oder gar keine Kapitaleinkünfte erzielt haben. Sollte sich diese Tatsache aus Unterlagen in anderen Akten ergeben, deren Inhalt

zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört hat, hätten die Kläger diese Unterlagen in der Beschwerdebegründung genau bezeichnen, vorlegen und die daraus gezogenen Folgerungen schlüssig erläutern müssen.

- 19** Indem die Kläger geltend machen, dass das FG aus dem Akteninhalt des Verfahrens nicht die Schlussfolgerung ableiten dürfen, dass sie im Streitjahr ausländische Kapitalerträge bei der X-Bank erzielt haben und es die Schätzung der Höhe der Kapitalerträge durch das FA zu Unrecht nicht beanstandet habe, rügen sie materiell-rechtliche Fehler des FG, legen aber keine Entscheidung des FG gegen den Inhalt der Akten dar (s.a. unter 3.).
- 20** 3. Aufgrund des Vorbringens der Kläger, das FG habe aus dem Vorhandensein eines ausländischen Kapitalstocks in den Vorjahren des Streitjahrs und in einem Folgejahr zu Unrecht auf das Erzielen von Kapitalerträgen auch im Streitjahr geschlossen, das FA und sich selbst zur Schätzung der Kapitalerträge wegen einer Verletzung der Mitwirkungspflichten der Kläger gemäß § 90 Abs. 2 AO als befugt angesehen und die ausländischen Kapitalerträge aus der Kapitalanlage bei der X-Bank in einer nicht realitätsgerechten Höhe geschätzt, kommt eine Zulassung der Revision im Streitfall ebenfalls nicht in Betracht. Mit dieser Begründung machen die Kläger Rechtsfehler des FG geltend (BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 578, Rz 13; zu Schätzungen bei der Ermittlung hinterzogener Steuern BFH-Urteil vom 09.05.2017 - VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5, und nachgehend BFH-Beschluss vom 30.11.2020 - VIII B 138/19, BFH/NV 2021, 445, Rz 14, 15; BFH-Urteil vom 03.12.2019 - VIII R 23/16, BFH/NV 2020, 853, Rz 16, 17, m.w.N.). Die Zulassung der Revision ist insoweit jedoch nur unter den Voraussetzungen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO denkbar, der weder dargelegt wird noch sonst ersichtlich ist.
- 21** 4. Der Senat sieht von einer Darstellung des Tatbestands und von einer weiteren Begründung gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de