

Beschluss vom 05. Februar 2014, X B 138/13

Verletzung des Anspruchs auf ein faires Verfahren durch Nichtberücksichtigung einer unberechtigten Aktenvernichtung im FA

BFH X. Senat

GG Art 20 Abs 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, AStG § 1 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, AO § 162

vorgehend FG Münster, 18. Juni 2013, Az: 8 K 3586/09 E

Leitsätze

1. NV: Der aus Art. 2 Abs. 1, Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitende Anspruch auf ein faires Verfahren beinhaltet auch, dass dem Bürger das Versagen organisatorischer Vorkehrungen, auf die er keinen Einfluss hat, nicht zur Last gelegt werden darf.
2. NV: Werden entscheidungserhebliche beschlagnahmte Originalunterlagen des Steuerpflichtigen im Bereich der Finanzverwaltung irrtümlich während des laufenden Verfahrens vernichtet, darf das FG eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der Höhe nach nicht auf --ersichtlich überprüfungsbedürftige, aber nicht mehr überprüfbare-- pauschale Angaben in einem Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsbericht stützen, die der Steuerpflichtige bestreitet.
3. NV: Der Rechtsstaat muss es aushalten können, wenn in einem Einzelfall eine möglicherweise entstandene Steuerschuld nicht mehr festgesetzt werden kann, weil die Beweismittel aufgrund von Organisationsmängeln im Bereich der Finanzverwaltung vernichtet worden sind und sich die vom Steuerpflichtigen angerufenen Gerichte daher kein eigenes Bild vom Sachverhalt mehr machen können. Der Rechtsstaat wäre hingegen in seinem Kern betroffen, wenn eine möglicherweise nicht entstandene Steuerschuld festgesetzt und nur deshalb gerichtlich bestätigt wird, weil das Gericht wegen der unberechtigten Aktenvernichtung durch die Behörde zu einer eigenen und unabhängigen Prüfung des Sachverhalts nicht mehr in der Lage ist.
4. NV: Es spricht Einiges dafür, dass die Regelung des § 1 Abs. 1 AStG den Anforderungen genügt, die der EuGH (Urteil vom 21. Januar 2010 C-311/08 --SGI--, Slg. 2010, I-487) an die Rechtfertigung einer Berührung der Niederlassungsfreiheit durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls stellt.

Tatbestand

- 1 I. Die vorliegende Beschwerde betrifft das Hauptsacheverfahren zu dem Sachverhalt, in dem der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Beschluss vom 21. Juni 2001 I B 141/00 (BFHE 195, 398) Aussetzung der Vollziehung gewährt hat.
- 2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist französischer Staatsbürger und stammt aus dem Übersee-Département Guadeloupe, hatte in den Streitjahren 1992 bis 1996 aber einen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Hier betrieb er ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand der Export neuer und gebrauchter Autoreifen war. Ferner war der Kläger alleiniger oder beherrschender Gesellschafter von sechs --strukturell der deutschen GmbH vergleichbaren-- Kapitalgesellschaften französischen Rechts, von denen drei im französischen Mutterland und drei in den Übersee-Départements Guadeloupe und Martinique ihren Sitz hatten. Gegenstand dieser Kapitalgesellschaften war jeweils der Verkauf und die Montage neuer und gebrauchter Reifen.
- 3 Der Kläger erwarb im Rahmen seines Einzelunternehmens Reifen bei inländischen Händlern und Entsorgungsbetrieben und verkaufte sie "überwiegend" --so die Formulierung in Tz. 5 des Steuerfahndungsberichts vom 31. August 1999-- an die von ihm beherrschten sechs ausländischen Kapitalgesellschaften. In Tz. 9 des Berichts über eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 24. März 1998 ist demgegenüber ausgeführt, der Kläger habe die Reifen "im Wesentlichen" nach Guadeloupe und Martinique und "in geringerem Umfang" in das französische Mutterland exportiert.

- 4 Er ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. In seine Gewinnermittlungen für die Jahre 1993 und 1994 nahm der Kläger sowohl beim Wareneinkauf als auch bei den Erlösen Lieferungen eines deutschen Reifenherstellers (R) auf, die für die Kapitalgesellschaften auf Martinique bestimmt und von R unmittelbar dorthin ausgeführt worden waren. Im Rahmen einer für die Jahre 1994 bis 1996 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam der Prüfer zu der Auffassung, dass der Kläger insoweit nicht Leistungsempfänger, sondern lediglich in die Abwicklung der Zahlung eingeschaltet gewesen sei. Daher minderte der Prüfer die Erlöse des Jahres 1994 um 395.723 DM. Der Kläger reichte im Anschluss an die Prüfung eine entsprechend geänderte Gewinnermittlung für 1994 ein und berücksichtigte derartige Lieferungen der R in seinen Gewinnermittlungen für 1995 und 1996 von vornherein nicht.
- 5 Im Januar 1998 führten die französischen Steuerbehörden Durchsuchungsmaßnahmen bei den sechs vom Kläger beherrschten französischen Kapitalgesellschaften wegen des Verdachts auf Steuerverkürzungen durch. Weil dabei umfangreiche Zahlungen nach Deutschland festgestellt wurden, übersandten die französischen Behörden entsprechende Unterlagen an die deutsche Finanzverwaltung. Diese führte im Jahr 1999 eine Steuerfahndungsprüfung beim Kläger durch, in deren Verlauf die beim Kläger vorhandenen Unterlagen (insbesondere Rechnungs- und Frachtbelege) beschlagnahmt wurden.
- 6 Der Fahndungsprüfer vertrat die Auffassung, die Lieferungen der R seien im Reihengeschäft ausgeführt worden, so dass sie beim Kläger zu erfassen seien. Ferner hätten sich bei Auswertung der beschlagnahmten Rechnungs- und Frachtbelege Erlösdifferenzen ergeben; anhand der Rechnungsnummern sei erkennbar, dass Rechnungen fehlten. Der Prüfer nahm auf der Grundlage des § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) eine Hinzurechnung vor, weil er meinte, der Kläger habe bei den Lieferungen an die ihm nahestehenden Auslands-Kapitalgesellschaften Rohgewinnaufschlagsätze angesetzt, die nicht fremdüblich seien. Den nach seiner Auffassung fremdüblichen Rohgewinnaufschlagsatz für Gebrauchtreifen ermittelte der Fahndungsprüfer wie folgt:
- 7
- Angebot eines deutschen Unternehmens an den Kläger vom 22. Juni 1994 über den Verkauf von Reifen mit einer Breite von 135 - 155 mm und einer Profiltiefe von 1 - 3 mm (3 DM pro Reifen) bzw. einer Profiltiefe von 4 - 6 mm (10 DM pro Reifen);
 - Angebot des Klägers an ein brasilianisches Unternehmen vom 24. September 1994 über den Verkauf von Reifen mit einer Breite von 175 - 205 mm und einer Profiltiefe von mindestens 3 mm (8 DM pro Reifen);
 - daraus ergebe sich ein Einkaufspreis von 3 DM und ein Verkaufspreis von 8 DM, also ein Aufschlagsatz von 166,67 %;
 - "zur Abgeltung etwaiger Unsicherheiten" sei der Aufschlagsatz für Gebrauchtreifen auf 80 % zu mindern; bei Vornahme einer Mischkalkulation unter Einbeziehung des geringeren Aufschlagsatzes für Neureifen ergebe sich ein Durchschnittswert von 45 %.
- 8 Diesen Satz von 45 % legte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) den angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 28. September 1999 (Streitjahre 1993 bis 1996) bzw. 5. Oktober 1999 (Streitjahr 1992) zugrunde, die zu erheblich höheren Steuerfestsetzungen führten. Ein gegen den Kläger eingeleitetes Strafverfahren wurde eingestellt.
- 9 Im anschließenden Einspruchsverfahren stimmte der Kläger zwar der erneuten Erfassung der Lieferungen der R zu, wandte sich aber gegen die Ermittlung des Aufschlagsatzes durch den Prüfer und machte geltend, die Vorschrift des § 1 AStG verstoße gegen Europarecht. Auf Antrag des Klägers setzte der BFH die Vollziehung der angefochtenen Bescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Vereinbarkeit des § 1 AStG mit Europarecht aus (Beschluss in BFHE 195, 398). Das FA wies den Einspruch im Jahr 2009 zurück.
- 10 Während des Klageverfahrens stellte sich heraus, dass die Steuerfahndung sämtliche Akten, die zu diesem Verfahren bei ihr vorhanden gewesen waren, bereits vernichtet hatte.
- 11 Die beim Finanzgericht (FG) zuständige Berichterstatterin äußerte gegenüber den Beteiligten erhebliche Zweifel an der Eignung der vom Fahndungsprüfer vorgenommenen Schätzung des Aufschlagsatzes. So hätten sich die beiden für die Schätzung herangezogenen Angebote auf unterschiedliche Reifenqualitäten bezogen und seien daher nicht miteinander vergleichbar; auch dürfte das Verhältnis zwischen Neu- und Gebrauchtreifen in den Jahren 1992 bis 1995 ein anderes gewesen sein als im Jahr 1996, was sich zugunsten des Klägers auswirken würde. In rechtlicher

Hinsicht vertrat sie die Auffassung, die europarechtliche Problematik des § 1 AStG sei im Streitfall nicht entscheidungserheblich, weil eine Hinzuschätzung auf § 162 der Abgabenordnung (AO) gestützt werden könne. So seien den Ausführungen in Tz. 7 des Fahndungsberichts erhebliche Anhaltspunkte für eine unvollständige Erklärung der Betriebseinnahmen durch den Kläger zu entnehmen. Wegen des Fehlens jeglicher Unterlagen schlug sie den Beteiligten eine tatsächliche Verständigung unter Zugrundelegung eines Aufschlagsatzes von 25 % auf den im Fahndungsbericht ermittelten Wareneinkauf vor.

- 12** Der Kläger, der im Verlauf des Klageverfahrens nicht mehr durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten wurde und auch nicht mehr in Deutschland wohnte, lehnte diesen Vorschlag ab. Er erklärte, nicht mehr über Unterlagen zu verfügen, da er sämtliche Dokumente dem FA bzw. der Steuerfahndung ausgehändigt habe. Die Aktenvernichtung durch die Finanzverwaltung nehme ihm die Verteidigungsmöglichkeiten. Der vorgeschlagene Aufschlagsatz von 25 % werde nicht durch Unterlagen gestützt.
- 13** Auf entsprechendes Befragen durch das FG erklärte der Kläger, es sei möglich, dass sein früherer Prozessbevollmächtigter (P) noch über Handakten verfüge. Dieser verweigere aber wegen nicht bezahlter Honorarrechnungen die Herausgabe. Er entband P auf Verlangen des FG schriftlich von der Verschwiegenheitspflicht.
- 14** Auf die Bitte des FG, die Handakten zu übersenden, erklärte P telefonisch, wegen der mit der Herausgabe anwaltlicher Handakten verbundenen Risiken benötige er eine ausdrückliche Einverständniserklärung des Klägers. Die vorliegende Entbindung von der Schweigepflicht genüge nicht. Daraufhin fand beim FG eine Beratung zwischen der Berichterstatterin und dem Senatsvorsitzenden statt, die zu dem --in Vermerkform schriftlich niedergelegten-- Ergebnis führte, die Auffassung des P sei "nachvollziehbar"; es sei Sache des Klägers, dem Gericht die seiner Sphäre zuzurechnenden entscheidungserheblichen Tatsachen mitzuteilen. Die Berichterstatterin ordnete gegenüber der Geschäftsstelle an, den Beteiligten die Vermerke über das Telefongespräch mit P sowie über die Beratung "zur Kenntnis" zu übersenden. In den finanzgerichtlichen Akten findet sich lediglich die Kopie eines Übersendungsschreibens an das FA, nicht aber an den Kläger.
- 15** In der mündlichen Verhandlung, deren Protokoll keinen Hinweis darauf enthält, dass die Frage der fehlenden Unterlagen und der anwaltlichen Handakten nochmals angesprochen worden wäre, stimmte das FA dem Verständigungsvorschlag zu. Der Kläger erklärte, er habe in Deutschland im Grunde nur für seine ausländischen Kapitalgesellschaften Waren eingekauft.
- 16** Das FG nahm im angefochtenen Urteil eine eigene Hinzuschätzung auf der Grundlage des § 162 AO unter Ansatz eines Aufschlagsatzes von 25 % vor. Dies führte für alle Streitjahre zu einer Herabsetzung der Steuerfestsetzungen; für das Jahr 1992 betrug die Einkommensteuer danach 0 DM.
- 17** Zur Begründung für die Schätzung führte das FG aus, der Kläger sei als Inhaber eines Handelsgewerbes gemäß § 140 AO von Anfang an buchführungspflichtig gewesen, habe seinen Gewinn aber pflichtwidrig lediglich durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt. Eine weitere Sachaufklärung sei nicht möglich, weil die während der Fahndungsprüfung angelegten "Handakten" vernichtet worden seien und der Kläger ebenfalls keine Unterlagen habe vorlegen können. Allerdings enthalte der Fahndungsbericht "konkrete Feststellungen", die für die Schätzung herangezogen werden könnten. So habe der Prüfer ausgeführt, aus der Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen hätten sich Erlösdifferenzen ergeben (84.852 DM für 1994 und 176.184 DM für 1996). Fehlende Ausgangsrechnungen würden den Schluss nahelegen, dass Rechnungsbeträge nicht gebucht worden seien. Teile der Einnahmen seien nicht laufend, sondern erst nachträglich gebucht worden. Der Kläger habe diese Prüfungsfeststellungen nicht bestritten. Auch der frühere Steuerberater des Klägers habe die Auffassung vertreten, dass die "Buchführung" Mängel aufweise und eine Zuschätzung dem Grunde nach gerechtfertigt sei. Das FG habe daher keinen Anlass, an der Richtigkeit der Prüfungsfeststellungen zu zweifeln. Der angewendete Aufschlagsatz von 25 % ergebe sich, wenn man die für 1994 und 1996 im Fahndungsbericht erwähnten Erlösdifferenzen, die zu einer Erhöhung des Aufschlagsatzes um 15 % bzw. 20 % führen würden, in Anbetracht der weiteren festgestellten Mängel um einen Sicherheitszuschlag erhöhe. Eine griffweise Schätzung sei hier zulässig, da ein Steuerpflichtiger, der keine Bücher führe, keinen Vorteil daraus ziehen solle, dass das Ausmaß seiner Unterlassung nicht genau feststellbar sei.
- 18** Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen eines Verfahrensmangels und wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache.
- 19** Das FA hält die Beschwerde für unzulässig.

- 20** Während des Beschwerdeverfahrens hat das FA am 30. Juli 2013 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre erlassen, mit denen es das finanzgerichtliche Urteil umgesetzt hat.

Entscheidungsgründe

- 21** II. Die Beschwerde ist unzulässig, soweit sie die Einkommensteuer 1992 betrifft. Insoweit fehlt es dem Kläger an der für die Einlegung eines Rechtsmittels erforderlichen formellen Beschwer (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 15. Mai 2013 X R 27/11, BFH/NV 2013, 1583), weil bereits das FG die Einkommensteuer auf 0 DM herabgesetzt hat.
- 22** Die vom Kläger begehrte weitere Herabsetzung der Einkünfte könnte zwar Auswirkungen auf den in das Jahr 1991 vorgenommenen Verlustrücktrag haben. Insoweit hätte der Kläger aber den für das Jahr 1991 ergangenen Einkommensteuerbescheid anfechten müssen, der eine eigene Beschwer entfaltet.

III.

- 23** Soweit die Beschwerde die Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1996 betrifft, ist sie zulässig und begründet. Es liegt ein vom Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24** 1. Zu Recht rügt der Kläger, das FG habe seinen Anspruch auf ein faires Verfahren verletzt.
- 25** a) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) leitet in ständiger Rechtsprechung aus Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gebot effektiven Rechtsschutzes den Anspruch auf ein faires Verfahren als "allgemeines Prozessgrundrecht" ab (vgl., auch zum Folgenden, BVerfG-Beschlüsse vom 6. April 1998 1 BvR 2194/97, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1998, 2044, und vom 18. Juli 2013 1 BvR 1623/11, NJW 2014, 205). Danach muss der Richter das Verfahren so gestalten, wie die Parteien bzw. Beteiligten es von ihm erwarten dürfen. Er darf sich nicht widersprüchlich verhalten, insbesondere aber darf er aus eigenen oder ihm zuzurechnenden Fehlern oder Versäumnissen keine Verfahrensnachteile für die Beteiligten ableiten und ist allgemein zur Rücksichtnahme gegenüber den Verfahrensbeteiligten in ihrer konkreten Situation verpflichtet. Dem Bürger darf das Versagen organisatorischer Vorkehrungen, auf die er keinen Einfluss hat, nicht zur Last gelegt werden. Das Gericht hat bei seiner Überzeugungsbildung, sofern die Erklärung des Beteiligten nicht von vornherein unglaubhaft ist, den Umstand in Rechnung zu stellen, dass es dem Beteiligten aus Gründen, die in der Sphäre einer Behörde liegen, auf deren Tätigkeit er keinen Einfluss hat, unmöglich ist, eine Tatsache glaubhaft zu machen, die ohne das behördliche Versagen unschwer aufzuklären wäre.
- 26** Vor diesem Hintergrund hat das BVerfG es beispielsweise beanstandet, dass ein Gericht ein Rechtsmittel mit der Begründung verworfen hat, der Rechtsmittelführer habe den ihm obliegenden Nachweis der Rechtzeitigkeit der Rechtsmitteleinlegung nicht geführt, obwohl die Rechtsmittelschrift unstreitig beim Gericht eingegangen und dort zunächst auch bearbeitet worden war, später aber im Bereich des Gerichts verloren gegangen ist (BVerfG-Beschluss in NJW 1998, 2044).
- 27** b) Vorliegend hat das FG nicht berücksichtigt, dass in der während des laufenden Verfahrens vorgenommenen Aktenvernichtung eine Verletzung der dem FA obliegenden Mitwirkungspflichten (§ 76 Abs. 1 Satz 2, 3 FGO) zu sehen ist (vgl. hierzu bereits Senatsurteil vom 28. November 2007 X R 11/07, BFHE 220, 3, BStBl II 2008, 335), und es dem Kläger wegen dieser Aktenvernichtung unmöglich geworden ist, substantiierte inhaltliche Einwendungen gegen die Ausführungen in Tz. 7 des Steuerfahndungsberichts zu erheben, die das FG zur alleinigen Grundlage seiner eigenen Schätzung gemacht hat.
- 28** aa) Zwar ist weder vom FG festgestellt noch lässt sich den Akten entnehmen, welches Ausmaß die dem FA zuzurechnende Verletzung der Mitwirkungspflicht hat. Teilweise ist davon die Rede, die Steuerfahndung habe "die Akten" vernichtet --worunter auch die beim Kläger beschlagnahmten Unterlagen fallen dürften--, teilweise räumt das FA lediglich ein, "die Handakten" seien vernichtet worden, die wohl nur aus eigenen Aufzeichnungen der Steuerfahndung, nicht aber aus beschlagnahmten Unterlagen bestehen dürften.
- 29** Der Kläger hatte erklärt, aufgrund der Beschlagnahme selbst nicht mehr über Unterlagen zu verfügen, was vom FG ersichtlich nicht in Zweifel gezogen worden ist. Für Zwecke dieses Beschwerdeverfahrens hat der Senat daher mangels gegenteiliger Erkenntnisse das Vorbringen des Klägers zugrunde zu legen, "die Akten" einschließlich seiner beschlagnahmten Originalunterlagen seien vernichtet worden.

- 30** bb) Nach der vorstehend unter a) zitierten Rechtsprechung des BVerfG wird der Kernbereich des Rechts auf ein faires Verfahren dadurch gekennzeichnet, dass der Richter "aus eigenen oder ihm zuzurechnenden Fehlern" keine Verfahrensnachteile für die Beteiligten ableiten darf. Um einen solchen Fall handelt es sich hier nicht, da das pflichtwidrige Verhalten der Steuerfahndung dem FG nicht zuzurechnen ist.
- 31** Darüber hinaus hat das BVerfG aber --allgemeiner-- ausgeführt, dem Bürger dürfe auch das Versagen organisatorischer Vorkehrungen, auf das er keinen Einfluss habe, nicht zur Last gelegt werden. Bei der gerichtlichen Überzeugungsbildung sei der Umstand in Rechnung zu stellen, dass es dem Beteiligten aus Gründen, die in der Sphäre "einer Behörde" liegen, unmöglich sei, eine Tatsache glaubhaft zu machen, die ohne das behördliche Versagen unschwer aufzuklären wäre. Eine solche Konstellation ist im Streitfall --auf der Grundlage der im Beschwerdeverfahren nach den Ausführungen unter aa) vorzunehmenden Sachverhaltsunterstellung-- gegeben.
- 32** Dabei verkennt der Senat nicht, dass die rechtlichen Maßgaben und Anforderungen, die für die Überzeugungsbildung des Tatrichters gelten, revisionsrechtlich grundsätzlich dem Bereich des materiellen Rechts zuzurechnen sind und Fehler, die der Tatsacheninstanz in diesem Bereich unterlaufen, daher regelmäßig nicht mit der Verfahrensrüge angreifbar sind. Gleichwohl erkennt das BVerfG in seiner vorstehend zitierten Rechtsprechung zu Recht an, dass ein Fehler bei der Überzeugungsbildung, der gerade darin liegt, dass das Gericht behördliches Organisationsversagen, das dem Bürger seine Rechtsverfolgung erheblich erschwert, bei seiner Überzeugungsbildung nicht berücksichtigt, als Verstoß gegen das Recht auf ein faires Verfahren --und damit nicht allein als materiell-rechtlicher Fehler, sondern zugleich als Verfahrensmangel-- anzusehen ist (vgl. auch die Ausführungen im BVerfG-Beschluss vom 7. September 2011 1 BvR 1460/10, Der Betrieb 2011, 2594, unter III.2.b, wo es das Gericht zumindest für möglich hält, dass bestimmte Kernfragen der Darlegungs- und Beweislast in den Schutzbereich des Justizgewährungsanspruchs fallen). So liegt es auch hier.
- 33** cc) Das FG hat regelmäßig vorrangig den entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären. Wenn dies nicht gelingt, hat es eine Modifizierung des Regelbeweismaßes unter Berücksichtigung von Verletzungen der den Beteiligten obliegenden Mitwirkungspflichten zu erwägen (Senatsurteil vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884). Vorliegend hat das FG im ersten Schritt das noch vorhandene Aktenmaterial in umfassender und sehr sorgfältiger Weise ausgewertet und seine --nur noch sehr geringen-- Ermittlungsmöglichkeiten vollständig ausgeschöpft. Es ist zu Recht davon ausgegangen, angesichts der Aktenvernichtung keine Möglichkeit zur Sachverhaltsaufklärung mehr zu haben. Im zweiten Schritt hätte es aber erwägen müssen, das Regelbeweismaß zu modifizieren. Da das FA die Akten, die sich unstreitig in seinem Machtbereich befunden hatten, wegen vorzeitiger Vernichtung nicht mehr vorlegen konnte, hätte es nach allgemeinen prozessualen Grundsätzen nahegelegen, die Anforderungen an die Bildung der richterlichen Überzeugung über den Umfang des steuerlichen Fehlverhaltens des Klägers im Vergleich zum Regelbeweismaß zu erhöhen, ebenso wie bei den --in der Praxis häufigeren-- Fällen einer Verletzung von Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen das Beweismaß für die richterliche Überzeugungsbildung im Vergleich zum Regelbeweismaß abzusenken sein wird.
- 34** Anders als das FA in der Beschwerdeerwiderung meint, kann im Verhalten des Klägers während des Klageverfahrens jedenfalls unter den besonderen Umständen des Streitfalls und beim gegenwärtigen Stand des Verfahrens keine Verletzung eigener Mitwirkungspflichten gesehen werden. Der Kläger, der erklärt hatte, aufgrund der Beschlagnahme selbst nicht mehr über Unterlagen zu verfügen, hatte P auf das entsprechende Verlangen des FG umgehend und vorbehaltlos von dessen Schweigepflicht entbunden. Zwar reichte dem P diese Erklärung für eine Herausgabe der Handakten nicht aus. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht kann aber nicht darin gesehen werden, dass der --nicht durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene, im Ausland ansässige und daher in erhöhtem Maße der gerichtlichen Fürsorge bedürftige-- Kläger auf die kommentarlose Übersendung des Telefon- und Beratungsvermerks durch das FG nicht reagierte, zumal das FG nur eine Übersendung "zur Kenntnis" verfügt hatte und sich in den Akten weder ein Nachweis der Absendung dieses Schreibens an den Kläger noch ein Hinweis darauf befindet, dass diese Frage in der mündlichen Verhandlung nochmals angesprochen worden sein könnte.
- 35** Vor diesem Hintergrund erschließt sich nicht, welche für den Kläger bestehenden konkreten Handlungsmöglichkeiten das FG vor Augen hatte, als es im Rahmen der Niederlegung des Ergebnisses seiner Zwischenberatung formulierte, es sei Sache des Klägers, dem Gericht die seiner Sphäre zuzurechnenden entscheidungserheblichen Tatsachen mitzuteilen. Dass der Kläger nach Durchführung der Beschlagnahme und Aktenvernichtung durch die Steuerfahndung zu einer solchen Mitteilung überhaupt noch in der Lage gewesen wäre, hat das FG gerade nicht festgestellt.

- 36** c) Bei einem solchermaßen im Vergleich zum Regelbeweismaß erhöhten Beweismaß und angesichts der fehlenden Verteidigungsmöglichkeiten des Klägers bieten die Ausführungen in Tz. 7 des Fahndungsberichts keine geeignete Grundlage, um die vom FG vorgenommene Schätzung eines Aufschlagsatzes von 25 % begründen zu können.
- 37** Gerade der Umstand, dass die Ermittlung des Fremdvergleichspreises durch den Prüfer --wie auch das FG zutreffend erkannt hatte-- grob fehlerhaft war und gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze verstieß, hätte dem FG nahelegen müssen, die weiteren Ausführungen des Fahndungsberichts ebenfalls nicht unkritisch und ungeprüft zu übernehmen.
- 38** Anders als das FG meint, enthält Tz. 7 des Fahndungsberichts keine "konkreten Feststellungen", die auch ohne Vorlage ergänzender Unterlagen eine Schätzung in der vom FG vorgenommenen Höhe tragen könnten. Zwar ist dort die Rede davon, die "Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen" habe für die Jahre 1994 und 1996 Erlösdifferenzen in betragsmäßig bestimmter Höhe ergeben. In welcher Weise diese Beträge ermittelt worden sind, welche Belege hierfür herangezogen worden sind und wie der Prüfer sichergestellt haben will, nur solche Rechnungen zusätzlich erfasst zu haben, die der Kläger nicht schon selbst der Besteuerung unterworfen hatte, wird aus dem Fahndungsbericht jedoch nicht einmal andeutungsweise erkennbar. Eine auch nur grobe und stichprobenweise eigene Überprüfung der im Fahndungsbericht enthaltenen Ausführungen war dem FG infolge der --dem FA zuzurechnenden-- Aktenvernichtung nicht möglich.
- 39** Auch die weiteren Angaben im Fahndungsbericht sind zu wenig konkret, um darauf eine Hinzuschätzung in der vom FG für zutreffend erachteten Größenordnung stützen zu können. Der Prüfer führt zwar "fehlende Rechnungsbelege" und "nicht gebuchte Rechnungen" an, äußert sich aber in keiner Weise zum Umfang und Gewicht dieser Mängel. Insbesondere gibt er nicht an, welche Rechnungsnummern nach seiner Auffassung fehlten und in welchem Verhältnis die Anzahl der fehlenden Rechnungen zur Anzahl der vom Kläger insgesamt gestellten Rechnungen stand.
- 40** Das FG hat sich entscheidend auch deshalb von der Richtigkeit der "Prüfungsfeststellungen" überzeugt gezeigt, weil es die Auffassung vertreten hat, der Kläger habe diese "Feststellungen" nicht bestritten. Dies ist in dieser Allgemeinheit unzutreffend. Der Kläger hatte sich lediglich hinsichtlich der (Rechts-)Frage, wer als Erstempfänger der Lieferungen der R anzusehen sei, der Auffassung der Steuerfahndung angeschlossen, die er ursprünglich auch selbst vertreten und seinen Gewinnermittlungen zugrunde gelegt hatte, aber aufgrund der abweichenden durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung geäußerten Rechtsauffassung zwischenzeitlich aufgegeben hatte. Im Übrigen war er dem Prüfungsbericht --und dabei insbesondere der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 1 AStG-- entgegen getreten. Da die vom Fahndungsprüfer vorgenommene Gewinnerhöhung --abgesehen von der unstreitigen erneuten Erfassung der Lieferungen der R-- ausschließlich auf einer Hinzurechnung nach § 1 AStG beruhte, deren betragsmäßige Höhe der Prüfer nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu ermitteln versucht hatte, bestand für den Kläger wenig Anlass, näher auf die kaum substantiierten Ausführungen in Tz. 7 des Fahndungsberichts einzugehen, auf die auch der Prüfer selbst das von ihm ermittelte Mehrergebnis nicht gestützt hatte.
- 41** d) Das FG hat sich für seine Vorgehensweise auf den im BFH-Beschluss vom 3. Februar 2011 V B 132/09 (BFH/NV 2011, 760) enthaltenen Rechtssatz berufen, wonach der Steuerpflichtige keinen Vorteil daraus ziehen solle, dass das Ausmaß seiner Unterlassung nicht feststellbar sei. Diese Aussage bezieht sich indes auf einen Fall, in dem allein der Steuerpflichtige zu vertreten hatte, dass das Ausmaß der Unterlassung nicht mehr feststellbar war. Vorliegend hatte aber --nach Maßgabe der Feststellungen des FG-- das FA zu vertreten, dass keine Unterlagen mehr vorhanden waren, die eine Überprüfung der im Fahndungsbericht enthaltenen --sehr pauschalen-- Ausführungen durch ein unabhängiges Gericht ermöglicht hätten. Diese sehr verschiedenartigen Sachverhalte können nicht nach denselben Grundsätzen beurteilt werden, was das FG verkannt hat.
- 42** Der Rechtsstaat muss es aushalten können, wenn in einem Einzelfall eine möglicherweise entstandene Steuerschuld nicht mehr festgesetzt werden kann, weil die Beweismittel aufgrund von Organisationsmängeln im Bereich der Finanzverwaltung vernichtet worden sind und sich die vom Steuerpflichtigen angerufenen Gerichte daher kein eigenes Bild vom Sachverhalt mehr machen können. Der Rechtsstaat wäre hingegen in seinem Kern betroffen, wenn eine möglicherweise nicht entstandene Steuerschuld festgesetzt und nur deshalb gerichtlich bestätigt wird, weil das Gericht wegen der unberechtigten Aktenvernichtung durch die Behörde zu einer eigenen und unabhängigen Prüfung des Sachverhalts nicht mehr in der Lage ist.
- 43** 2. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

- 44 Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 45 a) Da vorliegend keine Ansätze erkennbar sind, die zu einer weiteren Aufklärung des tatsächlichen Sachverhalts und damit zu einer Präzisierung der Schätzungsgrundlagen führen könnten, ist allenfalls eine griffweise Schätzung denkbar. Bei vollständiger Unsicherheit über den Sachverhalt wird die Höhe einer solchen Schätzung wesentlich auch durch das Ausmaß der einem Beteiligten zuzurechnenden Verletzung der Mitwirkungspflichten bestimmt. Von diesen Grundsätzen hat letztlich auch das FG ausgehen wollen.
- 46 Vor diesem Hintergrund wird vorrangig aufzuklären sein, welches Ausmaß die dem FA zuzurechnende Verletzung der Mitwirkungspflicht tatsächlich hat (siehe oben 1.b aa). Von entscheidender Bedeutung dürfte insoweit sein, ob die zunächst beschlagnahmten Unterlagen dem Kläger vor der Vernichtung der Akten zurückgegeben worden sind; dem stünde es gleich, wenn die Steuerfahndung dem Kläger die Rückgabe der beschlagnahmten Unterlagen angeboten, der Kläger von diesem Angebot aber keinen Gebrauch gemacht hätte. Sollte dies der Fall gewesen sein --was zwar einem häufig praktizierten Ablauf entsprechen würde, wofür aber kein Erfahrungssatz spricht, so dass dieser Ablauf beweisbedürftig bleibt--, wäre nicht nur das Maß der dem FA zuzurechnenden Mitwirkungspflichtverletzung als geringer zu bewerten, sondern zugleich eine eigene Mitwirkungspflichtverletzung des Klägers gegeben. Denn dieser hätte ihm zurückgegebene Unterlagen in gleicher Weise bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens aufbewahren müssen wie das FA.
- 47 Daher bietet es sich an --sofern das FG entsprechende Ermittlungsansätze sieht--, der Frage nachzugehen, ob beschlagnahmte Unterlagen an den Kläger zurückgegeben worden sind.
- 48 b) Der Senat hält es --entsprechend der ursprünglichen Auffassung des Fahndungsprüfers, aber entgegen der Auffassung des FG-- durchaus für denkbar, den Sachverhalt am Maßstab des § 1 AStG zu prüfen.
- 49 Bisher ist nicht erkennbar, ob die Preise (Aufschlagsätze) für die Lieferungen des Klägers an die ihm nahestehenden ausländischen Kapitalgesellschaften einem Fremdvergleich standhalten. Zwar können die fremdüblichen Aufschlagsätze nicht nach der vom Prüfer gewählten Methode ermittelt werden. Möglicherweise sind diese Aufschlagsätze durch Heranziehung branchenbezogener Vergleichsdaten aus dem Streitzeitraum --die in den Akten ansatzweise zu finden sind-- aber immer noch leichter zu ermitteln als die konkreten Ausmaße der in den Gewinnermittlungen des Klägers enthaltenen Unrichtigkeiten.
- 50 Zu den europarechtlichen Streitfragen weist der Senat darauf hin, dass der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zwischenzeitlich zu einer --mit § 1 AStG vergleichbaren-- Norm des belgischen Steuerrechts entschieden hat, es sei denkbar, dass die Berührung der Niederlassungsfreiheit durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls (Sicherung der Steuerhoheit) gerechtfertigt sei (EuGH-Urteil vom 21. Januar 2010 C-311/08 --SGI--, Slg. 2010, I-487). Das nationale Gericht müsse sich davon überzeugen, dass die Regelung nicht über das hinausgehe, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich sei. Dabei sei entscheidend, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werde, wirtschaftliche Gründe für die Bedingungen des Geschäfts darzulegen, und sich die steuerliche Berichtigung auf dasjenige beschränke, was ohne das Näheverhältnis vereinbart worden wäre. Es spricht Einiges dafür, dass die Regelung des § 1 AStG diese Voraussetzungen erfüllt (mangels Entscheidungserheblichkeit offen gelassen im BFH-Urteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895, unter II.6.a).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de