

Urteil vom 12. Juli 2016, II R 42/14

Feststellung einer Steuerhinterziehung - Vorliegen eines Treuhandverhältnisses

BFH II. Senat

AO § 90 Abs 2, AO § 159 Abs 1, AO § 235 Abs 1, AO § 370, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1

vorgehend FG Nürnberg, 14. Mai 2014, Az: 4 K 1403/12

Leitsätze

Für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen hat das FG in Bezug auf die Steuerhinterziehung aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, ob diejenigen Tatsachen vorliegen, die den Tatbestand des § 370 AO ausfüllen. Eine Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Steuerpflichtigen ist nicht zulässig.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 15. Mai 2014 4 K 1403/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hat Ende der 1990er Jahre in der Schweiz befindliches Vermögen mit einem Gegenwert von insgesamt 548.578 DM (285.596 €) auf ein auf den Namen ihrer Stieftochter (T) lautendes Konto mit Depot (Konto T) bei einer Schweizer Bank übertragen. Für dieses Konto T erhielt die Klägerin durch T im April 1998 eine Vollmacht.
- 2** Das Konto T wurde im ... 2001 geschlossen und der Gegenwert von 707.722 DM (361.852 €) auf ein auf den Namen der Klägerin lautendes Konto mit Depot (Konto K) bei einer anderen Schweizer Bank übertragen.
- 3** Mit Schreiben vom ... 2010 wurde der Sachverhalt der für die Einkommensteuerveranlagung der Klägerin zuständigen Finanzbehörde mitgeteilt.
- 4** Mit Bescheiden vom ... 2011 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin Schenkungsteuer fest, u.a. für die Vermögensübertragung auf T Ende der 1990er Jahre in Höhe von 17.435 DM (8.914 €) und die Vermögensübertragung von T zurück auf die Klägerin im Januar 2001 in Höhe von 151.294 DM (77.355 €). Die Bescheide wurden bestandskräftig.
- 5** Mit Bescheid vom ... 2011 setzte das FA gegenüber der Klägerin Hinterziehungszinsen in Höhe von 45.249 € wegen Hinterziehung der Schenkungsteuer aus der freigebigen Zuwendung von T an die Klägerin im ... 2001 fest.
- 6** Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte hinsichtlich der Höhe der Hinterziehungszinsen Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom ... 2012 setzte das FA die Hinterziehungszinsen auf 44.476 € herab. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.
- 7** Die Klage blieb erfolglos. In seinem Urteil führte das Finanzgericht (FG) zur Begründung im Wesentlichen aus, die Hinterziehungszinsen seien rechtmäßig festgesetzt worden. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung sei erfüllt. Eine freigebige Zuwendung von T an die Klägerin sei gegeben. In der (Rück-)Übertragung des Vermögens

von dem Konto T auf das Konto K liege eine Entreichung von T und eine Bereicherung der Klägerin, da Letztere über das Vermögen tatsächlich und rechtlich frei habe verfügen können. Zuvor habe Ende der 1990er Jahre die Klägerin T das Vermögen geschenkt, da es auf ein allein auf den Namen der T lautendes Konto übertragen worden sei und T somit über das Vermögen tatsächlich und rechtlich frei habe verfügen können. Daran habe auch die der Klägerin eingeräumte Vollmacht nichts geändert. Zudem habe die Klägerin ein materiell beabsichtigtes Treuhandverhältnis nicht nachgewiesen. Für das Vorliegen eines solchen trage die Klägerin die Feststellungslast.

- 8 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe für die Frage, ob eine Steuerhinterziehung vorliege, zu Unrecht die Beweislastregeln des materiellen Steuerrechts für die Entstehung von Schenkungsteuer herangezogen und § 159 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) angewendet. Die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung müssten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden. Es gelte der Grundsatz in dubio pro reo. Außerdem habe das FG zu strenge Anforderungen an den Nachweis eines Treuhandverhältnisses gestellt. Hohe formalistische Anforderungen an ein Treuhandverhältnis seien seit der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23. November 2011 II R 33/10 (BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473) nicht mehr vertretbar.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid vom ... 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2012 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht seine Entscheidung, dass eine Steuerhinterziehung vorliegt und deshalb die Festsetzung von Hinterziehungszinsen rechtmäßig ist, darauf gestützt, dass der Klägerin die Feststellungslast für das Vorliegen eines die Steuerhinterziehung ausschließenden Treuhandverhältnisses obliegt.
- 12 1. Nach § 235 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO sind hinterzogene Steuern zu verzinsen. Voraussetzung des Zinsanspruchs ist eine vollendete Steuerhinterziehung. Der objektive und der subjektive Tatbestand des § 370 AO müssen erfüllt sein. Der Steuerschuldner muss eine der in § 370 Abs. 1 AO beschriebenen Tathandlungen mit Vorsatz begangen und dadurch Steuern verkürzt haben.
- 13 2. Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen von Normen des materiellen Strafrechts --hier des § 370 AO-- bei der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften wie § 235 Abs. 1, § 169 Abs. 2 Satz 2 oder § 71 AO von den Finanzbehörden und den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit festzustellen, sind verfahrensrechtlich die Vorschriften der AO und der FGO maßgebend und nicht die Strafprozessordnung. Auch im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren ist zwar der strafverfahrensrechtliche Grundsatz in dubio pro reo zu beachten. Dies bedeutet aber keine Übernahme von Grundsätzen des Strafverfahrensrechts, sondern lässt sich daraus ableiten, dass die Finanzbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren die objektive Beweislast (Feststellungslast) für steueranspruchs begründende Tatsachen trägt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77, BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570, 573, unter C.II.1.; BFH-Beschluss vom 21. April 2016 II B 4/16, BFH/NV 2016, 1130; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 71 AO Rz 8; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 71 AO Rz 8).
- 14 Danach hat das FG gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, ob für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen diejenigen Tatsachen vorliegen, die den Tatbestand des § 370 AO ausfüllen. Dies gilt auch bei der Verletzung der sog. erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO (BFH-Urteil vom 1. Oktober 2014 II R 6/13, BFHE 247, 115, BStBl II 2015, 164, m.w.N.). Es ist kein höherer Grad von Gewissheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die die Finanzbehörde die Feststellungslast trägt (BFH-Urteile vom 14. August 1991 X R 86/88, BFHE 165, 458, BStBl II 1992, 128, m.w.N., und vom 7. November 2006 VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364; BFH-Beschluss vom 18. Juni 2013 VIII B 92/11, BFH/NV 2013, 1448). Eine Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Steuerpflichtigen ist hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung jedoch nicht zulässig. Vielmehr muss das

FG von dem Vorliegen der Tatsachen, die den objektiven und den subjektiven Tatbestand des § 370 AO bilden, vollständig überzeugt sein.

- 15** 3. Welche Anforderungen gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO im Einzelfall an die richterliche Überzeugungsbildung im Hinblick auf die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gestellt werden müssen, entzieht sich weitgehend abstrakter Festlegung. Das FG hat das Gesamtergebnis des Verfahrens quantitativ vollständig zu berücksichtigen. Das Vorbringen der Beteiligten muss es vollständig zur Kenntnis nehmen und bei der Entscheidung in Erwägung ziehen. Grundsätzlich muss sich das FG die volle Überzeugung vom Vorliegen der entscheidungserheblichen Tatsachen bilden. Zu den entscheidungserheblichen Tatsachen können auch in das Verfahren eingeführte tatsächliche Behauptungen gehören (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 96 Rz 38). Der Richter muss von den entscheidungserheblichen Tatsachen ohne Bindung an gesetzliche Beweisregeln und nur seinem persönlichen Gewissen unterworfen persönliche Gewissheit in einem Maße erlangen, dass er an sich mögliche Zweifel überwindet und sich von einem bestimmten Sachverhalt als wahr überzeugen kann, wobei der Richter nicht eine von allen Zweifeln freie Überzeugung anstreben darf, sich in tatsächlich zweifelhaften Fällen vielmehr mit einem für das praktische Leben brauchbaren Grad von Gewissheit überzeugen muss (BFH-Urteil vom 15. Januar 2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526).
- 16** 4. Nach § 118 Abs. 2 FGO ist der BFH an die im angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind. Die Feststellung oder Nichtfeststellung von Tatsachen durch das FG ist danach der revisionsrechtlichen Nachprüfung weitgehend entzogen. Sie ist grundsätzlich nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorgekommen sind (BFH-Urteil in BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11. November 2015 1 StR 235/15, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 2016, 78). Ein revisionsrechtlich beachtlicher Verstoß gegen die rechtlichen Anforderungen an die Überzeugungsbildung oder das erforderliche Maß von Überzeugung kann deshalb nur angenommen werden, wenn das FG die in § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO angeordneten gesetzlichen Maßstäbe für die Überzeugungsbildung in grundlegender Weise verkannt hat (BFH-Urteil in BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526).
- 17** 5. Nach diesen Maßstäben war das angefochtene Urteil aufzuheben. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Nichterweislichkeit des von der Klägerin behaupteten Treuhandverhältnisses zu ihren Lasten gehe, da sie für das Vorliegen eines die Steuerhinterziehung ausschließenden Treuhandverhältnisses die Feststellungslast trage.
- 18** a) Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit. Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten.
- 19** Für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung erforderlich sind, trägt das Finanzamt die Feststellungslast (BFH-Urteil vom 23. Juni 2015 II R 52/13, BFHE 250, 215, BStBl II 2015, 960). Führt der Steuerpflichtige aus, der Annahme einer freigebigen Zuwendung stehe entgegen, dass er als Zuwendungsempfänger durch die Zuwendung nicht bereichert sei, da ihm der Zuwendungsgegenstand schon zuvor gehört und der Zuwender den Zuwendungsgegenstand für ihn lediglich als Treuhänder gehalten habe, gehört bei einer Steuerhinterziehung das Nichtvorliegen eines Treuhandverhältnisses zu den Tatsachen, für welche das Finanzamt im Rahmen der Annahme einer freigebigen Zuwendung die Feststellungslast trägt. Das FG muss ein solches Vorbringen des Steuerpflichtigen zur Kenntnis nehmen und nach den gesetzlichen Maßstäben für die Überzeugungsbildung in seine Entscheidung miteinbeziehen. Eine Ausnahme hiervon ist gegeben, wenn es sich um eine bloße Behauptung des Steuerpflichtigen handelt, für deren Richtigkeit keine Anhaltspunkte ersichtlich sind. Wird die Verwirklichung des objektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehung mithin u.a. darauf gestützt, eine freigebige Zuwendung sei gegeben, weil der Zuwendende den Zuwendungsgegenstand nicht lediglich als Treuhänder für den Zuwendungsempfänger gehalten habe, muss das FG nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens neben den anderen Tatbestandsvoraussetzungen einer freigebigen Zuwendung auch von dem Nichtvorliegen eines Treuhandverhältnisses überzeugt sein. § 159 Abs. 1 AO ermächtigt das FG weder zu einer eigenen Ermessensentscheidung noch zu einer Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Klägers und Steuerpflichtigen, sondern das FG hat auch in Bezug auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines

Treuhandverhältnisses gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460).

- 20** b) Hinsichtlich der inhaltlichen Anforderungen an das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses verbleibt es bei den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen, dass bei der Prüfung, ob ein Treuhandverhältnis tatsächlich vorliegt, ein strenger Maßstab anzulegen ist (BFH-Urteile vom 4. Dezember 2007 VIII R 14/05, BFH/NV 2008, 745, und vom 21. Mai 2014 I R 42/12, BFHE 246, 119, BStBl II 2015, 4). Hieran ändert --entgegen der Auffassung der Klägerin-- das BFH-Urteil in BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473 nichts. Es trifft lediglich eine Entscheidung zu der Frage, wie die Beweislast hinsichtlich der Berechtigung von Ehegatten an einem Gemeinschaftskonto vor dem Hintergrund einer freigebigen Zuwendung --ohne Annahme einer Steuerhinterziehung-- verteilt ist.
- 21** 6. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen.
- 22** a) Wie sich aus der Begründung des Urteils ergibt, war das FG hinsichtlich der Verwirklichung des objektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehung zwar überzeugt, dass die Klägerin durch die (Rück-)Übertragung des Vermögens von T auf sie bereichert worden sei, da sie über das Vermögen rechtlich und tatsächlich frei habe verfügen können. Zuvor sei T durch die Übertragung des Vermögens von der Klägerin Ende der 1990er Jahre bereichert und die Klägerin entreichert gewesen, da das Konto allein auf den Namen der T gelautet habe und T über das Vermögen somit rechtlich und tatsächlich frei habe verfügen können. Auch die Einräumung einer Vollmacht habe die Entreichung der Klägerin nicht verhindert, da die Vermögenssubstanz der Klägerin gemindert gewesen und T als Gläubigerin des Guthabens ausgewiesen worden sei.
- 23** b) Hingegen ist der Begründung des Urteils nicht zu entnehmen, dass das FG nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon überzeugt war, dass nach der Übertragung des Guthabens auf T Ende der 1990er Jahre kein Treuhandverhältnis zwischen der Klägerin als Treugeberin und T als Treuhänderin vorgelegen hat und demzufolge die Klägerin das Guthaben weiterhin beanspruchen konnte. Das FG stützte seine Auffassung vielmehr darauf, dass die Klägerin das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen ihr und T nicht nachgewiesen habe und die Nichterweislichkeit zu ihren Lasten gehe, da sie bei der Festsetzung von Hinterziehungszinsen --insbesondere unter Anwendung der Beweislastregel des § 159 Abs. 1 AO-- die Feststellungslast für das Vorliegen eines die Steuerhinterziehung ausschließenden Treuhandverhältnisses trage.
- 24** Das FG durfte seine Entscheidung nicht zu Lasten der Klägerin auf der Grundlage der Regelungen zur Feststellungslast treffen. Da das FG selbst ausführt, praktisch habe T selbst (wohl) Ende der 1990er Jahre nicht über das Konto T verfügt, entsprach das Vorbringen der Klägerin hinsichtlich des Treuhandverhältnisses nicht einer bloßen Behauptung ohne irgendwelche Anhaltspunkte. Das FG hätte dies zum Anlass nehmen müssen, den Sachverhalt weiter aufzuklären.
- 25** 7. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann --mangels Tatsachenfeststellungen, die für oder gegen das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen der Klägerin und T sprechen-- keine eigene Würdigung, ob ein Treuhandverhältnis vorlag, vornehmen.
- 26** 8. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung ergeht ohne mündliche Verhandlung nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de