

Beschluss vom 13. Dezember 2016, X B 23/16

Prüfung der Substantiiiertheit eines Beweisantrags auch durch Einbeziehung vorangegangener Schriftsätze; Unzumutbarkeit eines Benennungsverlangens

ECLI:DE:BFH:2016:B.131216.XB23.16.0

BFH X. Senat

AO § 160, FGO § 76 Abs 1, FGO § 107, FGO § 108, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. Januar 2016, Az: 3 K 155/14

Leitsätze

1. NV: Für die Beurteilung der Frage, ob ein Beweisantrag ausreichend substantiiert ist, darf nicht isoliert ausschließlich dessen Wortlaut herangezogen werden. Vielmehr ist auch die prozessuale Vorgeschichte insbesondere der Inhalt eingereichter Schriftsätze und die darin enthaltenen Tatsachenbehauptungen einzubeziehen.
2. NV: Zwar kann ein Benennungsverlangen (§ 160 AO) unzumutbar und damit ermessensfehlerhaft sein, wenn der Steuerpflichtige den Empfänger seiner Zahlung nicht benennen kann, weil er Opfer einer für ihn undurchschaubaren Täuschung geworden ist. Allein die Vorlage von Formalpapieren durch den Zahlungsempfänger bewirkt im Regelfall aber keinen Vertrauenstatbestand, der die Anwendung des § 160 AO ausschließen könnte.
3. NV: Die Anwendung des § 160 AO ist auch dann jedenfalls nicht zwingend ausgeschlossen, wenn als unmittelbarer Zahlungsempfänger ein Strohhalm auftritt, der einem Milieu angehört, in dem durch Einsatz körperlicher Gewalt ein Schweigegebot gegenüber staatlichen Stellen durchgesetzt wird. Vielmehr wird es vom Zweck des § 160 AO gedeckt, den Steuerpflichtigen mittelbar dazu anzuhalten, Geschäfte mit derartigen Personen zu unterlassen und dadurch diejenigen, die nicht zu einer offenen Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bereit sind, wirtschaftlich zu isolieren.
4. NV: Eine Entscheidung des Rechtsmittelgerichts über Berichtigungsanträge nach § 107 oder § 108 FGO ist nicht erforderlich, wenn das Urteil, dessen Berichtigung beantragt wird, bereits aufgrund eines parallel eingelegten Rechtsmittels in vollem Umfang aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurückverwiesen wird.

Tenor

Auf die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27. Januar 2016 3 K 155/14, 3 K 157/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2003 bis 2006 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.
- 2 Der Kläger betreibt einen Großhandel mit Metallschrotten, den er von seinem Vater übernommen hatte. Er kaufte die Waren sowohl von gewerblichen als auch von privaten Anlieferern an. Über die Anlieferungen rechnete er durch Gutschriften ab. Die Gutschriftsbeträge zahlte er in der Regel sofort in bar an die Anlieferer aus (jährlich zwischen 2,5 und 6 Mio. €). Er notierte jeweils die Namen der Anlieferer. Überwiegend ließ er sich deren Reisegewerbekarte

oder eine Bescheinigung der für sie zuständigen Finanzbehörde vorlegen, wonach der jeweilige Anlieferer als Steuerpflichtiger geführt werde und keine Steuerrückstände in Vollstreckung seien.

- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung bei den Klägern vertrat der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, der Kläger habe in Bezug auf einen Teil seiner Geschäfte trotz entsprechender Aufforderung die tatsächlichen Anlieferer nicht benannt. Zwar habe der Kläger in seinen Buchführungsunterlagen für den weitaus größten Teil der Anlieferungen konkrete Personen bezeichnet. Bei etlichen dieser Personen handele es sich aber um Branchenfremde, die wegen der bestehenden Aufteilung des Marktes gar nicht in der Lage gewesen seien, die erheblichen von ihnen beim Kläger angelieferten Mengen --vor allem hochwertigen Schrotts-- innerhalb kürzester Zeit selbst einzusammeln. Nicht diese --vom FA als "Schreiber" bezeichneten-- Personen, sondern deren Hintermänner seien die wahren Anlieferer und damit Zahlungsempfänger. Diese habe der Kläger aber nicht benannt.
- 4 Grundlage für die Auffassung des FA waren vor allem Erkenntnisse, die sich im Zuge von Steuerfahndungsprüfungen bei anderen Betrieben ergeben hatten. Dort waren einige derjenigen Anlieferer, die auch in den Unterlagen des Klägers als Zahlungsempfänger genannt werden, als Zeugen vernommen worden.
- 5 Wegen fehlender Benennung der Zahlungsempfänger versagte das FA auf der Grundlage des § 160 der Abgabenordnung (AO) den Betriebsausgabenabzug für die folgenden Beträge (Stand nach der mit der Einspruchsentscheidung vorgenommenen Teilabhilfe):
 - 2003: 36.000 €,
 - 2004: 166.000 €,
 - 2005: 7.000 €,
 - 2006: 505.750 €.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage weitestgehend statt. Es führte aus, zwar habe nicht endgültig geklärt werden können, ob hinter den Anlieferern unbekannt gebliebene Hintermänner gestanden hätten oder ob die Anlieferer selbst als Zwischenhändler tätig gewesen seien. Allerdings dürfe § 160 AO in beiden Fällen nicht angewendet werden.
- 7 Sollten die Anlieferer selbst gewerblich tätig gewesen sein, hätte der Kläger die richtigen Zahlungsempfänger bereits benannt. Für ein darüber hinausgehendes Benennungsverlangen bestünde kein Raum. Die Benennung dieser Personen habe dem FA die Möglichkeit zu weiteren Ermittlungen eröffnet. Es sei nicht erforderlich, dass der benannte Zahlungsempfänger später gegenüber dem FA einräume, die entsprechenden Einnahmen tatsächlich erzielt zu haben. Es obliege allein den Finanzbehörden, dies weiter aufzuklären und ggf. gegen die benannten Empfänger Steuern festzusetzen und beizutreiben.
- 8 Sollten die benannten Anlieferer selbst nicht als Zwischenhändler tätig gewesen, sondern verdeckt für Dritte als Treuhänder oder Strohhändler aufgetreten sein, wäre das Benennungsverlangen als für den Kläger unzumutbar --und damit ermessensfehlerhaft-- anzusehen. Ein Schrotthändler könne weder wissen noch prüfen, welche vertraglichen Absprachen ein Anlieferer mit Dritten getroffen habe. Daher dürfe er sich auf die vorgelegten Papiere verlassen. Die im Streitfall vorgelegten Dokumente (Reisegewerbekarte, Unbedenklichkeitsbescheinigung des FA) begründeten einen Vertrauenstatbestand in eine eigene legale gewerbliche Tätigkeit des Anlieferers. Der Kläger sei als Opfer einer unvermeidbaren Täuschung durch die "Schreiber" anzusehen. Zudem sei das FA in der Lage, selbst die Hintermänner zu ermitteln, indem es sich an die benannten Anlieferer halte. Wenn solche Ermittlungen --wie hier-- scheiterten, weil die Anlieferer von den Hintermännern mit körperlicher Gewalt bedroht würden und daher nicht bereit seien, deren Namen zu offenbaren, könne der Steuerpflichtige nicht verpflichtet sein, bereits im Vorfeld Ermittlungen anzustellen, die nicht einmal für die Steuerfahndung mit ihren besonderen Befugnissen durchführbar seien.
- 9 Das FA begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, Divergenz, schwerwiegender Rechtsfehler und Verfahrensmängeln.
- 10 Die Kläger treten der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde ist begründet. Es liegt ein vom FA geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzaufsichtsordnung --FGO--).

- 12 1. Das FG hat seine aus § 76 Abs. 1 FGO folgende Pflicht zur Sachaufklärung verletzt, indem es die vom FA benannten Zeugen nicht vernommen hat.
- 13 a) Das FA hatte mit Schriftsatz vom 4. Januar 2016 beantragt, sieben Zeugen u.a. zum "Ablauf der Geschäftsanbahnung" (z.B. Vorbereitungen und Vorkenntnisse der Zeugen) sowie zum "Ablauf der Ablieferung auf dem Schrotthof" zu befragen. U.a. solle geklärt werden, was die Zeugen auf dem Schrotthof "gemacht" hätten und wie ihre Identität kontrolliert worden sei, ob sie persönlich anwesend gewesen seien oder Vollmachten erteilt hätten. Zu diesem Zeitpunkt lagen die Ermittlungsakten, in denen die Protokolle der vorherigen Vernehmungen dieser Zeugen durch die Steuerfahndung enthalten sind, dem FG bereits vor.
- 14 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG wiederholte das FA diese Beweisanträge.
- 15 Das FG führte im Urteil --ohne auf seine Auffassung vorab hinzuweisen-- aus, die Beweisanträge zum Ablauf der Geschäftsanbahnung seien für die Entscheidung des Streitfalls unerheblich, da sie erkennbar "auch" --gemeint wohl: "auf"-- die Ermittlung möglicher Hintermänner gerichtet seien. Dies sei aber Aufgabe des FA.
- 16 Soweit die Beweisanträge den Ablauf der Anlieferung auf dem Schrotthof zum Gegenstand hätten, seien sie ebenfalls unerheblich. Es sei unstrittig, dass die Anlieferer nicht stets von Anfang an auf dem Betriebsgelände der Kläger anwesend gewesen seien. Ferner seien die Anträge auch unsubstantiiert, da das FA kein spezifisches Beweisthema, sondern nur allgemeine Fragen, die das Gericht zur Ausforschung der weiteren Umstände stellen solle, bezeichnet habe. Es fehle insoweit an konkreten Tatsachenbehauptungen.
- 17 b) Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar bzw. unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. November 2009 VI B 11/09, BFH/NV 2010, 650, unter II.1.a, und vom 28. September 2011 X B 69/11, BFH/NV 2012, 32, unter II.2., beide m.w.N.).
- 18 Auch braucht das FG einem Ausforschungs- oder Beweisermittlungsbeweis nicht nachkommen. Ein solcher ist gegeben, wenn erst die Beweiserhebung zur Aufdeckung der entscheidungserheblichen Tatsachen führen soll (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Januar 2008 V B 201/06, BFH/NV 2008, 827, unter II.2.b).
- 19 c) Keiner dieser Ausnahmegründe lag hinsichtlich der im Streitfall gestellten Beweisanträge vor.
- 20 aa) Für die Beurteilung der Frage, ob ein Beweisantrag ausreichend konkretisiert ist, darf nicht isoliert ausschließlich dessen Wortlaut herangezogen werden. Vielmehr ist auch die prozessuale Vorgeschichte --insbesondere der Inhalt eingereichter Schriftsätze und die darin enthaltenen Tatsachenbehauptungen-- einzubeziehen (BFH-Beschlüsse vom 27. April 2010 X B 163/08, BFH/NV 2010, 1639, Rz 13 f., und vom 26. Juli 2016 III B 148/15, BFH/NV 2016, 1486, Rz 12).
- 21 Dies zugrunde gelegt, war für das FG aber klar ersichtlich, dass das FA unter den --ohnedies bereits im Beweisantrag näher konkretisierten-- Überschriften "Ablauf der Geschäftsanbahnung" und "Ablauf der Ablieferung auf dem Schrotthof" diejenigen Tatsachen unter Beweis stellte, die die Zeugen in ihren Vernehmungen durch die Steuerfahndung bekundet hatten.
- 22 Diese Tatsachen waren auf der --insoweit maßgebenden-- Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG auch entscheidungserheblich. Kern der tatsächlichen Würdigung des FG ist, dass der Kläger Opfer einer im Rechtssinne unvermeidbaren Täuschung durch die Anlieferer über deren Handeln für Rechnung eines Dritten geworden sei. Ob tatsächlich eine Täuschung vorlag und ob es für den Kläger unvermeidbar war, einer solchen Täuschung zu erliegen, hätte aber aller Voraussicht nach aufgeklärt werden können, wenn das FG die vom FA benannten Zeugen zu denjenigen Tatsachenbehauptungen befragt hätte, die sie in ihren Vernehmungen durch die Steuerfahndung zum Sachverhaltskomplex "Ablauf der Ablieferung auf dem Schrotthof" geäußert haben.
- 23 bb) Soweit das FG darüber hinaus die Auffassung vertritt, die zum Ablauf der Geschäftsanbahnung gestellten Beweisanträge seien unerheblich, da diese Anträge auf die Ermittlung möglicher Hintermänner gerichtet seien, schöpft dies diese Beweisanträge nicht aus. Zu den vom FA angegebenen Unterpunkten zu dem Stichwort "Ablauf der Geschäftsanbahnung" gehörte bei einigen Zeugen auch die Frage, welche Vorkenntnisse der Zeuge hatte und welche Vorbereitungen er getroffen hatte. Jedenfalls diese Punkte betreffen aber den --entscheidungserheblichen--

Umstand, ob der Zeuge überhaupt in der Lage war, die von ihm mit dem Kläger nominell getätigten Geschäfte selbst durchzuführen, nämlich eigenverantwortlich ein Handelsgeschäft abzuschließen.

- 24** 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. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:
- 25** a) Der Senat hegt gewisse Bedenken gegen die Auffassung des FG, dass bereits die Vorlage einer Reisegewerbekarte sowie einer Bescheinigung des FA über die Erfassung als Steuerpflichtiger und das Fehlen vollstreckbarer Steuerrückstände einen Vertrauensschutz begründe, der die Anwendung des § 160 AO ausschließe.
- 26** Bei den vom FG genannten Dokumenten handelt es sich im Wesentlichen um Formalpapiere. Ein Antrag auf Erteilung einer Reisegewerbekarte (§ 55 der Gewerbeordnung --GewO--) darf --von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen-- nur abgelehnt werden, wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass der Antragsteller die für die beabsichtigte Tätigkeit erforderliche Zuverlässigkeit nicht besitzt (§ 57 Abs. 1 GewO). Dabei handelt es sich aber um dieselben Voraussetzungen, unter denen auch bei einem Betrieb außerhalb des Reisegewerbes eine Gewerbeuntersagung ausgesprochen werden kann (§ 35 Abs. 1 GewO). Die Interessenlage in den Fällen des § 57 Abs. 1 GewO ist daher vergleichbar mit derjenigen bei § 35 GewO (so auch Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 24. Juni 2016 4 B 1339/15). Damit gilt im Kern aber der Grundsatz der allgemeinen Gewerbefreiheit (§ 1 GewO), der daher durch § 57 Abs. 1 GewO materiell-rechtlich nicht in stärkerem Maße eingeschränkt wird als durch § 35 GewO.
- 27** Auch eine Bescheinigung des FA über die Erfassung als Steuerpflichtiger und das Fehlen vollstreckbarer Steuerrückstände bedeutet nicht, dass die in der Bescheinigung genannte Person im konkreten Fall und in dem konkreten Geschäft tatsächlich als Gewerbetreibender im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auftritt, selbst dann nicht, wenn diese Person anderweitig ein Gewerbe betreibt.
- 28** b) Das FG kann auch der Frage nachgehen, ob sich für den Kläger aus der Formulierung der von einigen Anlieferern vorgelegten Vollmachten Zweifel hinsichtlich des eigentlichen Zahlungsempfängers hätten aufdrängen müssen, was eine "unvermeidbare Täuschung" durch die Anlieferer ausschliesse. So haben die Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren (Anlage 3 zum Schriftsatz vom 7. August 2014) eine von einem G (der von den Klägern als Anlieferer bezeichnet wird) ausgestellte Vollmacht vorgelegt, die lautet: "Hiermit übertrage ich, (G), an (D) meine Mehrwertsteuer-Bescheinigung inkl. Reisegewerbekarte und die Vollmacht Material auf meinen Namen abzuliefern und das Geld inkl. MwSt. in Empfang zu nehmen."
- 29** Es spricht Vieles dafür, dass dem Kläger, der über eine langjährige und umfassende Branchenerfahrung verfügte, bekannt gewesen sein muss, dass man weder eine "Mehrwertsteuer-Bescheinigung" noch eine Reisegewerbekarte ohne Weiteres auf einen Dritten übertragen kann und dass derjenige, der eine solche Vollmacht ausstellt, mit gewisser Wahrscheinlichkeit kein selbständiger Händler ist.
- 30** c) Nicht ohne Weiteres zu folgen vermag der Senat auch der weiteren Würdigung des FG, ein Schrotthändler brauche die wahre Identität seiner Geschäftspartner nicht zu ermitteln, wenn eine bei ihm auftretende Person, die als Strohhmann vorgeschoben werde, später gegenüber der Steuerfahndung Auskünfte über ihre Hintermänner verweigere und dies mit Gewaltdrohungen gegen sie und ihre Familie begründe.
- 31** Zwar mag es Milieus geben, in denen durch Einsatz von und Drohung mit körperlicher Gewalt ein Schweigegebot gegenüber staatlichen Stellen erzwungen wird. Kein Gewerbetreibender --auch kein Schrotthändler-- ist aber dazu verpflichtet, mit den Angehörigen solcher Milieus seine Geschäfte zu tätigen. Vielmehr kann er Geschäfte mit solchen Personen schlicht unterlassen und dadurch diejenigen, die nicht zu einer offenen Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bereit sind, wirtschaftlich isolieren. Auch solche Wirkungen hat der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 160 AO bezweckt.
- 32** d) Das FA hat sich im Beschwerdeverfahren --in dem neuer Tatsachenvortrag nicht berücksichtigt werden kann-- darauf berufen, die Schrottbranche sei dafür bekannt, dass Material in erheblichem Umfang "schwarz" in den Markt gelange und die tatsächlichen Anbieter Wert darauf legten, gegenüber den Finanzbehörden unerkannt zu bleiben. Zu diesem Zweck würden Strohleute als Anlieferer eingesetzt, die Gutschriften quittierten. Dadurch werde bewirkt, dass die Identität der tatsächlich leistenden Personen unbekannt bleibe, diesen die Erlöse nicht zugeordnet werden könnten und damit systematisch der Besteuerung entzogen würden.

- 33** Soweit das FA darauf Wert legt, dass das FG diesen --noch recht allgemein gehaltenen-- Tatsachenvortrag bei seiner Entscheidung im zweiten Rechtsgang berücksichtigt, wird es ihn durch konkretes Sachverhaltsvorbringen bzw. entsprechende Beweisanträge untermauern müssen.
- 34** e) Zugunsten der Kläger kann das FG sich nochmals mit der Frage befassen, ob die Prüfungsanordnung wirksam bekannt gegeben worden ist und damit die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist ausgelöst hat.
- 35** Es hat hierzu im Tatbestand seines Urteils --in Übereinstimmung mit dem Vorbringen der Kläger-- festgestellt, die zugunsten der Steuerberater der Kläger ausgestellte Empfangsvollmacht sei mit der Beschränkung "nur für Steuerbescheide" versehen gewesen. Demgegenüber hat es in den Entscheidungsgründen --ohne auf die festgestellte Beschränkung der Vollmacht einzugehen-- ausgeführt, die Steuerberater seien "bevollmächtigt" gewesen.
- 36** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 37** 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 38** III. Über die Anträge des FA auf die Berichtigung offener Unrichtigkeiten im Urteil (§ 107 FGO) sowie auf die Berichtigung anderer Unrichtigkeiten des Urteilstatbestands (§ 108 FGO) braucht der Senat nicht mehr zu entscheiden.
- 39** Eine Entscheidung des Rechtsmittelgerichts über einen Berichtigungsantrag nach § 107 FGO ist nicht erforderlich, wenn das Urteil, dessen Berichtigung beantragt wird, bereits aufgrund eines parallel eingelegten Rechtsmittels in vollem Umfang aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurückverwiesen wird (BFH-Urteile vom 20. Mai 2010 VI R 12/08, BFHE 230, 136, BStBl II 2010, 1069, Rz 30, und vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 29).
- 40** Für die Tatbestandsberichtigung nach § 108 FGO kann nichts anderes gelten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de