

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Bestandskräftige Steuerbescheide – Halten sie der Außenprüfung Stand?

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 06.05.2024 – III R 14/22

Die Bestandskraft eines Steuerbescheids kann durchbrochen werden

Nach § 172 der Abgabenordnung (AO) darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur unter bestimmten Voraussetzungen aufgehoben oder abgeändert werden. Neben anderen Gründen ist dies nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich, wenn Tatsachen oder Beweismittel (der Steuerbehörde) nachträglich, also nach der Bestandskraft des Bescheids, bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Rechtfertigen solche Aspekte dagegen eine niedrigere Steuer, können Bescheide nach Nr. 2 auch zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, allerdings darf diesem dann kein grobes Verschulden daran anzulasten sein, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Ist ein Bescheid bereits aufgrund einer Außenprüfung erlassen worden, darf er nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung (strafbar nach § 370 AO bzw. ordnungswidrige nach § 378 AO) vorliegt.

Im vorliegenden Fall ging es um Änderungsbescheide nach einer Außenprüfung, die ursprünglichen Bescheide waren erklärungsgemäß ergangen, sodass eine Änderung nicht vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Verkürzung abhing.

Der zu entscheidende Fall

Die Kläger wurden in den Streitjahren als Eheleute zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

Der Kläger war als Einzelunternehmer tätig und ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Einnahmenüberschussrechnung. Er betrieb einen Einkaufsladen, und vermittelte verschiedene Dienstleistungen. Dabei verwendete er eine elektronische Kasse, die auf den täglich ausgedruckten Z-Bons fünf Warengruppen auswies (neben anderen Verkauf 19 %, Verkauf 7 %). Eine weitere Aufgliederung oder Aufzeichnung der Umsätze nach einzelnen Waren und Dienstleistungen nahm der Kläger nicht vor. Die Z-Bons korrigierte der Kläger gelegentlich handschriftlich.

Außerdem führte er täglich Kassenberichte. Der Kassenbestand am Tagesende wurde nahezu ausschließlich mit 0 EUR angegeben, die Wechselgeldeinlage in der Kategorie „+ zuzüglich Einzahlungen“. Für einige Tage der Streitjahre lautete diese Eintragung auf 0 EUR. Überwiegend entsprachen die Eintragungen im Kassenbericht den Zahlenwerten auf den Z-Bons. Soweit der Kläger handschriftliche Korrekturen auf den Z-Bons vorgenommen hatte, entsprachen die Eintragungen im

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Kassenbericht teils den korrigierten Zahlen auf den Z-Bons, teils wurden die Korrekturen nicht in den Kassenbericht übernommen. Für einen bestimmten Tag war ein Kassendbestand von x EUR vermerkt. Dieser wurde für den Folgetag nicht als Einzahlung notiert, die Erlöse und die Auszahlung laut Kassenbericht entsprachen den auf dem Z-Bon ausgewiesenen Beträgen.

Nachdem das Finanzamt (FA) die Kläger zunächst erklärungsgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung zur Einkommensteuer veranlagt hatte, fand eine Außenprüfung beim Kläger statt. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass

- der Kläger seinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht hinreichend nachgekommen sei,
- ein grundsätzlich nicht zur Führung eines Kassenbuchs verpflichteter Steuerpflichtiger, der – wie der Kläger – ein solches freiwillig führe, die gesetzlichen Anforderungen an ein Kassenbuch erfüllen müsse. Dies sei nicht der Fall gewesen,
- die Geschäftsvorfälle, die den handschriftlichen Korrekturen auf den Z-Bons zugrunde liegen, mangels Eigenbelegen nicht nachvollziehbar seien.

Eine Geldverkehrsrechnung ergab keine ungeklärten Einnahmefehlbeträge.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass wegen erheblicher Kassenführungsmängel eine Hinzuschätzung durch Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % der Barerlöse zu erfolgen habe.

Das FA änderte dementsprechend die Bescheide unter anderem über Einkommen-. Es stützte die Änderung § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Nach erfolglosem Einspruch hiergegen hatte die anschließende Klage teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) änderte die Änderungsbescheide dahingehend, dass es die Erhöhung der Betriebseinnahmen für die Einkommensteuer vollständig rückgängig machte und im Übrigen nur noch einen Sicherheitszuschlag von 5 % der Betriebseinnahmen zum Regelsteuersatz (netto) in Ansatz brachte.

Auf die Revision der Kläger hebt der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil und das Verfahren auf und verweist die Sache zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurück.

Die Begründung des BFH

Der BFH kann nicht abschließend entscheiden, ob die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorlagen.

Der rechtfertigende Grund für die Durchbrechung der Bestandskraft nach dieser Vorschrift sei, so führt er aus, nicht die Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung, sondern der Umstand, dass das FA bei seiner Entscheidung von einem unvollständigen Sachverhalt (einer nicht vollständigen Tatsachenbasis) ausgegangen sei.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Auch Schätzungsgrundlagen könnten Tatsachen sein, denn Tatsache nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein könne, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Keine Tatsachen in diesem Sinne seien Schlussfolgerungen aller Art, zum Beispiel juristische Subsumtionen.

Im Gegensatz zu einer Schätzung, die selbst eine Schlussfolgerung sei, könnten die Schätzungsgrundlagen neue Tatsachen sein. Zu den Tatsachen gehörten auch objektive Hilfstatsachen, die den sicheren Schluss auf eine subjektive (innere) Haupttatsache (wie etwa eine Kenntnis oder eine Absicht) zuließen. Folglich sei die Art und Weise, in welcher der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt habe, eine solche Tatsache. Dies gelte zum Beispiel für Aufzeichnung über den Wareneingang und die Belegsammlung.

Hieraus folge für den Streitfall, dass namentlich die Art, in der der Kläger seine Bareinnahmen festgehalten habe, der Inhalt der Aufzeichnungen sowie das Vorhandensein der Z-Bons und deren Inhalt als Tatsachen anzusehen seien.

Die Tatsache muss nachträglich bekannt geworden sein, um zur Änderung zu berechtigen. Sie müsse, so der BFH, schon bei Erlass des ursprünglichen Bescheids vorhanden gewesen sein, so dass sie vom FA bei umfassender Kenntnis des Sachverhalts hätte berücksichtigt werden können. Vorliegend habe das FA erst durch die nach der Bestandskraft der Bescheide durchgeführte Außenprüfung von den Kassenaufzeichnungen des Klägers sowie von den bei ihm dazu vorhandenen Belegen (Z-Bons) und ihrem Inhalt Kenntnis erlangt.

Voraussetzung für eine Änderung sei ferner die Rechtserheblichkeit der nachträglich bekanntgewordenen Tatsache und die Ursächlichkeit der Unkenntnis des FA von dieser Tatsache bei der ursprüngliche Veranlagung. Dies sei im Einzelfall nach der im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheids geltenden Rechtslage zu beurteilen.

Vorliegend läge danach Rechtserheblichkeit vor, wenn das FA bei Kenntnis des Zustands der Aufzeichnungen bereits ursprünglich hätte schätzen und eine höhere Steuer festsetzen dürfen.

Unter anderem bei Verletzung der Aufzeichnungspflicht ist das FA dem Grunde nach zur Schätzung gemäß § 162 Abs. 1 und 2 AO berechtigt. Die Norm regelt, dass das FA die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, soweit es sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Das gilt insbesondere, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden, weil sie Anlass bieten, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Der BFH führt aus, dass eine Einnahmenüberschussrechnung nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege Vertrauen verdiene und die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen könne. Dennoch müsse sie nicht ungeprüft übernommen werden, der Steuerpflichtige trage vielmehr

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

das Risiko, dass das FA die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen könne und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung gemäß § 162 AO erfüllt seien.

Zur (Hinzü-)Schätzung berechtigten auch formelle Mängel der Aufzeichnungen über Bareinnahmen, die zwar keinen sicheren Schluss auf eine Einnahmenverkürzung zuließen, aber dazu führten, dass keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen bestehe, ohne dass eine nachträgliche Heilung des Mangels möglich wäre.

Da das FG hierzu keine ausreichenden Tatsachen festgestellt habe, könne der BFH nicht selbst in der Sache entscheiden. Er hat daher die Angelegenheit an das FG zurückverwiesen.