BFH v. 20.04.2005 - X R 40/04

S. 3

Rechtmäßigkeit eines Benennungsverlangens i. S. von § 160 AO

Gesetz(e):
AO § 160; EStG § 4

Instanzenzug:
FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 18.09.2001 1 K 2073/00

Gründe

Der mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Bauingenieur und erzielte im Streitjahr 1996 als Einzelunternehmer eines Garten- und Landschaftsbaubetriebs Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Rahmen einer im Jahr 1999 durchgeführten Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) fest, dass der Kläger Geschäftsbeziehungen zu einem unter portugiesischer Anschrift firmierenden Unternehmen namens BCPC-Lda. (Lagos, Portugal) unterhielt. Die beiden dem Kläger erteilten Rechnungen vom 25. Juli 1996 über 16 175,73 DM und vom 14. Oktober 1996 über 25 308,96 DM für geleistete Pflasterarbeiten wurden in Höhe von 20 000,00 DM per Verrechnungsscheck in die Niederlande (Fa. C) bezahlt und in Höhe des Restbetrags von 21 484,69 DM durch die Hingabe eines PKW —wobei mangels Ausgangsrechnung der Empfänger nicht zu ermitteln war— ausgeglichen. Eine Anfrage des FA beim Bundesamt für Finanzen (BfF) bezüglich der portugiesischen Firma ergab, dass unter der Bezeichnung „B" keine Firma in das Handelsregister von Lagos/Portugal eingetragen war. Im August 1995 sei jedoch eine Firma namens CCP-LDA offiziell gegründet worden. Diese übe inzwischen (Oktober 1999) keine Tätigkeit mehr aus. Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma seien TC und MC. Die Firma habe in Portugal wohl nie einen aktiven Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern sei vermutlich nur gegründet worden, um eine offensichtlich illegale Beschäftigung von Portugiesen zu verschleiern. Die Beschäftigung von Arbeitnehmern sei nicht vermerkt; auch ein Jahresumsatz sei nicht ermittelbar. Gleiches gelte für den genauen Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe. Eingetragener Geschäftszweck sei der Agenturhandel mit Holz und Baumaterial, nicht aber Verlegearbeiten.

Aus der Buchhaltung des Klägers war zudem ersichtlich, dass dieser Geschäftsbeziehungen zu einer in Deutschland ansässigen Firma B-GmbH unterhalten hat. Eine Anfrage beim für diese Firma zuständigen FA ergab, dass die Herren TC und MC, die sich in den Niederlanden aufhalten sollen, Gesellschafter der B-GmbH seien. Die Gesellschaft komme ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nach und habe Steuerrückstände. Postsendungen seien nicht zustellbar.

Das FA vertrat die Auffassung, die Zahlungen des Klägers an die portugiesische Firma in Höhe von insgesamt 41 485,69 DM seien steuerlich nicht zu berücksichtigen. Es setzte im Änderungsbescheid vom 3. März 2000 sowohl die Einkommensteuer 1996 als auch den verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 1996 auf 0 DM fest. Zudem erließ das FA geänderte Gewerbesteuermessbescheide und Umsatzsteuerbescheide für das Streitjahr 1996 und nahm den Kläger für Umsatzsteuer in Haftung.

Der mit Schreiben vom 15. März 2000 vom Prozessbevollmächtigten der Kläger eingelegte Einspruch „gegen den Einkommensteuer-, Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbescheid 1996 vom 3. März 2000 sowie gegen den Haftungsbescheid vom 17. Februar 2000" hatte keinen Erfolg. Das FA verwarf den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 als unzulässig und wies

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

die Einsprüche betreffend Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbescheid für 1996 sowie den Haftungsbescheid als unbegründet zurück.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) beurteilte die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 und die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1996 als unzulässig, weil der Kläger durch die Einkommensteuerfestsetzung nicht beschwert sei und gegen die Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 1996 keinen Einspruch eingelegt habe. Die Klage gegen den Gewerbesteuermessbetragsbescheid für 1996 und gegen den Haftungsbescheid wegen Umsatzsteuer wies das FG als unbegründet ab.

Der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat aufgrund der Revision des Klägers mit Urteil vom 26. August 2004 V R 106/01 (juris: STRE200451536) das FG-Urteil aufgehoben, soweit es die Haftung für Umsatzsteuer 1996 betrifft, und die Sache an das FG zurückverwiesen. Mit Beschluss vom gleichen Tag hat er die Verfahren wegen Einkommensteuer 1996, Gewerbesteuermessbetrag 1996 und Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1996 zur gesonderten Entscheidung abgetrennt und an den erkennenden Senat abgegeben.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und die geänderten Steuerbescheide (Einkommensteuer 1996, Gewerbesteuermessbetrag 1996 sowie Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1996) aufzuheben.

Das FA hat im Revisionsverfahren keinen Sachantrag gestellt.

Die Revision war als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO —).

1. Zu Recht hat das FG erkannt, dass die Klage gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 1996 unzulässig ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Klage, die sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer in Höhe von 0 DM richtet, mangels Beschwer unzulässig (vgl. z.B. Senatsurteil vom 15. November 1995 X R 87/92, BFH/NV 1996, 545, m.w.N). Setzt der Einkommensteuerbescheid die Einkommensteuer auf 0 DM fest, dann bleibt die Frage, ob das FA zu Unrecht den Betriebsausgabenabzug gekürzt und den Gewinn aus Gewerbebetrieb zu hoch angesetzt hat, dem Verfahren gemäß § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorbehalten (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2000 IX B 91/00, BFH/NV 2001, 795).

2. Zu Recht hat das FG auch die Klagen gegen den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1996 und gegen den Gewerbesteuermessbescheid 1996 abgewiesen. Da die Annahme, der Kläger habe den tatsächlichen Empfänger der streitigen Zahlungen nicht in ausreichender Weise benannt, aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist und dieser Umstand auch die Abweisung der Klage gegen den verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 1996 trägt, kann dahingestellt bleiben, ob —wie das FG angenommen hat— der Einspruch des Klägers vom 15. März 2000 nicht auch diesen Bescheid erfasst.

a) Gemäß § 160 der Abgabenordnung (AO 1977) können die Finanzbehörden im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens einen Steuerpflichtigen auffordern, den Empfänger von Betriebsausgaben zu benennen. Empfänger im Sinne der Norm ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen wurde. Ist eine natürliche oder juristische Person, die die Zahlungen unmittelbar entgegennahm, lediglich zwischengeschaltet, weil sie entweder mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung die ausbedungenen Leistungen nicht erbringen konnte oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weiterleitete, ist sie nicht Empfänger i.S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO 1977, so dass die hinter ihr stehenden Personen, an die die Gelder letztlich gelangt sind, zu benennen sind (vgl. im Einzelnen z.B. BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 I R 19/01, BFH/NV 2002, 609; vom 10. März 1999 XI R 10/98, BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434; vom 10. November 1998

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

I R 108/97, BFHE 187, 211, BStBl II 1999, 121, jeweils m.w.N.). Dies gilt auch und gerade dann, wenn es sich bei dem Zahlungsempfänger um eine sog. Domizilgesellschaft handelt (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 187, 211, BStBl II 1999, 121).

Zweck des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 ist erkennbar die Verhinderung von Steuerausfällen. Es soll sichergestellt werden, dass nicht nur die steuermindernde Ausgabe beim Steuerpflichtigen, sondern auch die damit korrespondierende Einnahme beim Geschäftspartner erfasst werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. März 1983 I R 228/78, BFHE 138, 317, BStBl II 1983, 654; vom 24. Juni 1997 VIII R 9/96, BFHE 183, 358, BStBl II 1998, 51; in BFHE 187, 211, BStBl II 1999, 121; Regierungsbegründung in BTDrucks VI/1982 zu § 141 -E-AO; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 160 AO 1977 Tz. 3, m.w.N.).

b) Ein Benennungsverlangen ist grundsätzlich rechtmäßig, wenn aufgrund der Lebenserfahrung die Vermutung nahe liegt, dass der Empfänger einer Zahlung den Bezug zu Unrecht nicht versteuert hat (BFH-Urteile in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434; vom 9. August 1989 I R 66/86, BFHE 158, 7, BStBl II 1989, 995, jeweils m.w.N.). Das ist regelmäßig der Fall, wenn anzunehmen ist, dass die Angaben über den Empfänger einer Zahlung (Name und Anschrift) in der Buchführung unzutreffend oder nicht vollständig sind. Mit dem Ziel einer zutreffenden und gleichmäßigen Steuererhebung hat die Finanzbehörde dann ein berechtigtes Interesse an der Bekanntgabe des zutreffenden Namens und der richtigen Adresse, um ohne besondere Schwierigkeiten und Zeitaufwand in der Lage zu sein, den Empfänger zu ermitteln und die Beträge bei ihm zu erfassen (BFH-Urteil vom 15. März 1995 I R 46/94, BFHE 178, 99, BStBl II 1996, 51).

Allerdings steht das Benennungsverlangen in besonderem Maße unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit (BFH-Urteil in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434, m.w.N.). Das bedeutet, dass das Verlangen nicht unverhältnismäßig sein darf und die für den Steuerpflichtigen zu befürchtenden Nachteile (z.B. wirtschaftliche Existenzgefährdung) nicht außer Verhältnis zum beabsichtigten Aufklärungserfolg (z.B. geringfügige Steuernachholung bei den Empfängern) stehen dürfen (BFH-Beschluss vom 25. August 1986 IV B 76/86, BFHE 149, 381, BStBl II 1987, 481). Bei der Frage der Verhältnismäßigkeit eines Benennungsverlangens kann nur auf den Zeitpunkt der entsprechenden Zahlung abgestellt werden (BFH-Urteil in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434). Entscheidend ist, inwieweit für den Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt zumutbar war, sich nach den Gepflogenheiten eines ordnungsmäßigen Geschäftsverkehrs der Identität seines jeweiligen Geschäftspartners zu vergewissern, um so in der Lage zu sein, ihn als Empfänger von Zahlungen zutreffend zu bezeichnen (BFH-Urteile in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434; vom 17. Dezember 1980 I R 148/76, BFHE 132, 211, BStBl II 1981, 333).

c) Das FG ist von diesen Grundsätzen der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ausgegangen. Es hat sie im Ergebnis zutreffend auf den vorliegenden Fall angewandt. Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, die es rechtfertigen könnten, dass der Senat eine andere Sachverhaltswürdigung an die Stelle jener des FG stellt, sind weder erkennbar noch vom Kläger geltend gemacht worden.

aa) Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz war die portugiesische Gesellschaft nicht in der Lage, die vereinbarten Leistungen zu erbringen. Sie hat —jedenfalls in Portugal— keinen aktiven Geschäftsbetrieb unterhalten und auch keine Arbeitnehmer beschäftigt. Geschäftszweck der portugiesischen Firma war der Agentur**handel** mit Holz und Baumaterial, nicht aber waren es Bau-, insbesondere Verlegearbeiten. Deshalb lag die Vermutung nahe, dass nicht die portugiesische Firma, sondern die hinter ihr stehenden Personen tatsächliche Empfänger der Zahlungen waren. Danach war das Benennungsverlangen des FA im Streitfall gerechtfertigt, weil zu befürchten war, der Zahlungsempfänger habe den Bezug zu Unrecht nicht versteuert (vgl. BFHE 158, 7, BStBl II 1989, 995).

bb) Der Kläger hat den Empfänger der Zahlungen auch nicht genau benannt. Nach dem Zweck des § 160 AO 1977 ist dafür die Angabe des vollen Namens und der Adresse des Empfängers erforder-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

lich, so dass die Finanzbehörde ihn ohne Schwierigkeiten feststellen kann (BFH-Urteil vom 4. April 1996 IV R 55/94, BFH/NV 1996, 801). Selbst wenn die Herren TC und MC die hinter der portugiesischen Firma stehenden Personen sein sollten, konnten sie weder vom Kläger noch vom FA ermittelt werden. Postsendungen an ihre Firma in Deutschland kamen als unzustellbar zurück.

cc) Das Benennungsverlangen war auch nicht unverhältnismäßig und die für den Kläger zu befürchtenden Nachteile standen nicht außer Verhältnis zum beabsichtigten Aufklärungserfolg. Im Zeitpunkt der Zahlung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434) war es für den Kläger zumutbar, sich nach den Gepflogenheiten eines ordnungsmäßigen Geschäftsverkehrs der Identität seines jeweiligen Geschäftspartners zu vergewissern, um so in der Lage zu sein, ihn als Empfänger von Zahlungen zutreffend zu bezeichnen (BFH-Urteil in BFHE 132, 211, BStBl II 1981, 333).

Identitätsüberprüfungen sind nicht bereits deshalb unzumutbar, weil ungewöhnliche Marktbedingungen vorliegen (BFH-Urteil in BFHE 132, 211, BStBl II 1981, 333). Nichts anderes gilt, wenn der Steuerpflichtige insgesamt eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen zu erfassen hat (vgl. dazu etwa BFH-Urteil in BFHE 138, 317, BStBl II 1983, 654). Nur in Ausnahmefällen kaum zu bewältigender tatsächlicher oder rechtlicher Schwierigkeiten kann dem Steuerpflichtigen eine Ermittlung billigerweise nicht zugemutet werden (BFH-Urteil vom 25. November 1986 VIII R 350/82, BFHE 148, 406, BStBl II 1987, 286). Dies trifft für die Bezeichnung einzeln bestimmbarer Zahlungsempfänger regelmäßig nicht zu (BFH-Urteil in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434). Eine Aufforderung zur Benennung von Zahlungsempfängern ist auch dann rechtmäßig, wenn die geltend gemachten Betriebsausgaben dem Steuerpflichtigen mit Sicherheit entstanden sind (BFH-Beschluss vom 20. Juli 1993 XI B 85/92, BFH/NV 1994, 241; BFH-Urteile in BFHE 158, 7, BStBl II 1989, 995; in BFHE 183, 358, BStBl II 1998, 51).

Angesichts der Größenordnung der Zahlungen des Klägers an die portugiesische Firma waren im Falle der Nichtversteuerung nicht nur geringfügige Steuerausfälle zu befürchten. Ein Verzicht auf die Anwendung des § 160 AO 1977 käme deshalb nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige seine Erkenntnismöglichkeiten zur Ermittlung der zutreffenden Identität eines Empfängers jedenfalls im Zeitpunkt der Zahlung —gerade angesichts der eigentümlichen Zahlungsmodalitäten im Streitfall — ausgeschöpft hätte (BFH-Urteil in BFHE 188, 280, BStBl II 1999, 434). Dies hat der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz trotz des erstmaligen Geschäftskontakts mit einer ihm nicht bekannten Firma jedoch unterlassen. Die von ihm vorgetragene, vom FG aber nicht festgestellte Bestätigung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der portugiesischen Firma durch das BfF nach § 18e des Umsatzsteuergesetzes (UStG) hat nur Bedeutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nach § 6a UStG, nicht jedoch für die Frage, ob eine ausländische Gesellschaft, die im Inland sonstige Leistungen erbringt, eine Domizilgesellschaft ist oder nicht.

dd) Zutreffend hat das FA auch das ihm im Rahmen der Anwendbarkeit des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 eingeräumte „Ermessen der zweiten Stufe" ausgeübt, indem es den Abzug der Zahlungen als Betriebsausgaben in vollem Umfang ablehnte. Es ist nicht erkennbar, ob und in welcher Höhe die vom Kläger geltend gemachten Zahlungen bei einem Empfänger im Inland steuerlich erfasst worden sind.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG München 2.5.2016 - 7 K 2267/13
FG München 26.10.2015 - 7 K 3069/13
FG Berlin 4.4.2012 - 12 V 12208/11
BFH 17.11.2010 - I B 143/10
FG Hamburg 7.9.2010 - 3 K 13/09
FG Düsseldorf 11.2.2009 - 2 K 508/08 F
FG Köln 6.5.2008 - 8 K 1385/05
FG München 3.8.2007 - 1 K 4489/06

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG Münster 13.7.2007 - 9 K 1080/04 K,G,F, 9 K 4302/04 K,F
FG Hamburg 2.2.2007 - 2 K 21/06
FG München 29.3.2006 - 10 K 2847/03

Fundstelle(n):
BFH/NV 2005 S. 1739 Nr. 10
HFR 2005 S. 932 Nr. 10
NWB NAAAB-58607

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.