BFH v. 15.09.2015 - I B 57/15

Aussetzung der Vollziehung: Sicherheitsleistung wegen ausschließlichen Wohnsitzes im Ausland (hier: Thailand)

Gesetz(e):
FGO § 69 Abs. 2 Satz 3, FGO § 69 Abs. 3

Instanzenzug:
FG Düsseldorf, Beschluss vom 23.03.2015 3 V 3863/14 A(E,U)

Tatbestand

1 I. Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) wohnte in den Streitjahren (2004 bis 2008) —wie auch heute noch— in Thailand. Er war seinerzeit über seinen Vater V als Treuhänder mittelbarer Gesellschafter der inländischen K-GmbH und fungierte aufgrund eines Beratervertrags als Berater dieser Gesellschaft „in allen betrieblichen Fragen". Seit März 2010 ist der Antragsteller Geschäftsführer der K-GmbH. Der Bruder des Antragstellers B war in den Streitjahren als Arbeitnehmer für die Gesellschaft tätig.

2 Nach einer Prüfung des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung beim Antragsteller rechnete der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt —FA—) dem Antragsteller Erlöse aus dem Verkauf von Tonerkartuschen über die Internetplattform eBay (X) unter dem Benutzernamen „Y" in Höhe von brutto 1.156,81 € (2004), 23.975,09 € (2005), 7.993,95 € (2006), 174.179,67 € (2007) und 29.845,62 € (2008) zu. Diese Beträge ermittelte die Steuerfahndung mithilfe eines Datensatzes, den X auf ein Auskunftsersuchen der Steuerfahndung hin an diese übermittelt hatte. Die steuerliche Zurechnung zum Antragsteller begründete das FA neben der Inhaberschaft des X-Accounts „Y" damit, der Antragsteller habe die Verkäufe über B abgewickelt, der die am Betriebssitz der K-GmbH lagernden Waren jeweils weisungsgemäß an die Erwerber versandt habe. Für ein Bankkonto, auf dem laufend Überweisungen aus den Verkäufen über die Plattform X eingegangen seien, sei der Antragsteller bevollmächtigt. Die zugeflossenen Beträge unterliegen nach Auffassung des FA der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes 2002. Nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juli 1967 (BGBl II 1968, 590, BStBl I 1968, 1047) —DBA-Thailand— gebühre der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) das Besteuerungsrecht an den Einkünften, weil die K-GmbH für den Antragsteller einen Warenbestand unterhalten und davon regelmäßig Auslieferungen vorgenommen habe (Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 5 Buchst. b DBA-Thailand), ohne unabhängiger Vertreter i.S. von Art. 5 Abs. 6 DBA-Thailand gewesen zu sein. Die zugeflossenen Erlöse seien vom Antragsteller ohne Abzug von Betriebsausgaben zu versteuern, weil die K-GmbH sich mit dem FA im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung darauf geeinigt habe, dass sie diese Kosten übernommen habe.

3 Der Antragsteller hat gegen die auf dieser Grundlage für die Streitjahre erlassenen Einkommensteuerbescheide geltend gemacht, die von ihm verkauften Waren seien von Thailand aus und nicht über die K-GmbH ausgeliefert worden; es bestehe deshalb für Deutschland kein Besteuerungsrecht. Etwaige von der K-GmbH getätigte Geschäfte seien ihm nicht zuzurechnen. Außerdem wären im Falle einer Zurechnung die Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Die tatsächliche Verständigung zwischen der K-GmbH und dem FA entfalte ihm gegenüber keine Bindungswirkung.

4 Über die deswegen vom Antragsteller gegen die Einkommensteuerbescheide und gegen die vom FA im Übrigen noch erlassenen Umsatzsteuerbescheide erhobene Klage hat das Finanzgericht

© 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.

Düsseldorf (FG) noch nicht entschieden. Der Antragsteller hatte beim FA zunächst vergeblich die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der angefochtenen Bescheide beantragt. Nachdem der Antragsteller später beim FG AdV beantragt hat, hat das FA die Vollziehung der Bescheide über die Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlägen und Zinsen sowie der Umsatzsteuerbescheide und Zinsen für die Streitjahre wegen ernstlicher Zweifel an deren Rechtmäßigkeit ausgesetzt, die Aussetzung jedoch von Sicherheitsleistungen in Höhe von 73.000 € (Einkommensteuer) und 45.000 € (Umsatzsteuer) abhängig gemacht.

5 Die danach weiterhin beantragte AdV ohne Sicherheitsleistungen hat das FG abgelehnt, weil die Steuerforderungen aufgrund des Auslandswohnsitzes des Antragstellers gefährdet seien. Der FG-Beschluss vom 23. März 2015 3 V 3863/14 A(E,U) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 1218 abgedruckt. Gegen den Beschluss richtet sich die —vom FG zugelassene— Beschwerde des Antragstellers. Er ist der Auffassung, eine Sicherheitsleistung könne nur angeordnet werden, wenn die AdV mitursächlich für die Gefährdung der Steuerforderungen sei. Daran fehle es hier, weil der ausschließliche Auslandswohnsitz schon vor der Anordnung der AdV bestanden hat.

6 Der Antragsteller beantragt, die Vollziehung der angefochtenen Bescheide ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.

7 Das FA stellt keinen formellen Antrag, hält die Beschwerde aber für unbegründet.

Gründe

8 II. Das Verfahren betreffend die AdV der Umsatzsteuerbescheide ist gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abzutrennen und an den hierfür nach Teil A. Sachliche Zuständigkeit der Senate, XI. Senat, dort unter Nr. 1 des Geschäftsverteilungsplans des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2015 zuständigen XI. Senat abzugeben.

III.

9 Hinsichtlich der AdV der Einkommensteuerbescheide ist die Beschwerde unbegründet und deshalb zurückzuweisen. Das FG hat es insoweit zu Recht abgelehnt, die AdV ohne Sicherheitsleistung anzuordnen.

10 1. Nach § 69 Abs. 2 Satz 3 (hier i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2) FGO kann die AdV von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Dies ist angezeigt, wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV gefährdet oder erschwert erscheint. Denn die Sicherheitsleistung dient der Vermeidung von Steuerausfällen bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verfahrensausgang (Senatsbeschluss vom 17. Mai 2005 I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 26. Juni 2009 IX B 194/08, nicht veröffentlicht —n.v.—).

11 Eine Gefährdung der Steuerforderung ist u.a. dann gegeben, wenn die spätere Vollstreckung nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich wäre, wie es z.B. der Fall ist, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz im Ausland hat (Senatsbeschlüsse vom 22. Juli 1987 I B 148/86, n.v., und vom 14. September 1994 I B 40/94, BFH/NV 1995, 376; BFH-Urteil vom 27. August 1970 V R 102/67, BFHE 100, 291, BStBl II 1971, 1; BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2000 VI S 15/98, BFH/NV 2001, 637) oder der Steuerbescheid aus anderen Gründen im Ausland vollstreckt werden müsste, ohne dass völkervertraglich gewährleistet ist, dass in dem betreffenden Land wie im Inland vollstreckt werden könnte (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2002 VII S 28/01, BFH/NV 2003, 12; Gosch in Beermann/Gosch, FGO § 69 Rz 207; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rz 110; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 69 FGO Rz 387).

12 2. Nach diesen Maßgaben ist im Streitfall von einer Gefährdung der Steuerforderungen auszugehen.

© 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.

13 a) Der Antragsteller wird im Zeitpunkt einer etwaigen späteren Vollstreckung seinen einzigen Wohnsitz aller Voraussicht nach in Thailand haben. Im Inland gelegenes Vermögen hat er nach eigenem Bekunden nicht. Und mit Thailand besteht kein zwischenstaatliches Abkommen, welches dem FA mit der Inlandssituation vergleichbare Vollstreckungsmöglichkeiten verschaffen könnte. Der Antragsteller selbst bezeichnet eine Vollstreckung gegen ihn in der Beschwerdebegründung als „aussichtslos".

14 b) Entgegen der Auffassung der Beschwerde hindert es die Anordnung der Sicherheitsleistung nicht, dass der Antragsteller schon gegenwärtig in Thailand wohnt und die Steuerforderung deshalb schon zum jetzigen Zeitpunkt gefährdet ist. Denn die Gefährdung der Steuerforderung kann ihren Grund auch in einem zur Zeit der Entscheidung bereits gegebenen Umstand haben (vgl. Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 FGO Rz 385). Zwar muss die Gefahr eines Steuerausfalls gerade durch die Gewährung der Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eintreten (BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 12; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 69 FGO Rz 110; Loschelder, Der AO-Steuer-Berater —AO-StB— 2002, 284). Insoweit ist indes nicht ausschließlich auf die formalen Vollstreckungsmöglichkeiten des FA abzustellen, sondern sind auch andere Umstände zu berücksichtigen, die dazu führen können, dass die Steuerforderung ohne die AdV früher realisiert werden könnte als bei Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes. So ist es in der Situation des Antragstellers, der zwar schon seit langem in Thailand wohnt, aber offenkundig noch geschäftliche und familiäre Beziehungen in das Inland unterhält (er wurde 2010 zum Geschäftsführer der K-GmbH bestellt), gut denkbar, dass er einem vollziehbaren Steuerbescheid „freiwillig" —das heißt auch ohne durchschlagende Vollstreckungschancen des FA— durch Zahlung Folge leisten würde, um z.B. persönliche Nachteile zu vermeiden (z.B. eine Gewerbeuntersagung nach § 35 der Gewerbeordnung —Unzuverlässigkeit wegen Steuerrückständen—, die nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung zum Verlust auch der Fähigkeit führen kann, Geschäftsführer einer GmbH zu sein, oder eine Eintragung in das Schuldnerverzeichnis nach § 882b der Zivilprozessordnung). Insoweit verschlechtert (verzögert) mithin im vorliegenden Fall die AdV die Realisierungschancen der Steuerforderung.

15 c) Aus der geschilderten Sachlage folgt im Übrigen, dass der von der Beschwerde angestellte Vergleich der hier gegebenen Konstellation eines Auslandswohnsitzes mit jener eines vermögens- und einkommenslosen Antragstellers, bei dem aus diesem Grund schon zum Zeitpunkt der Gewährung der AdV keinerlei Realisierungschancen für die Steuerforderung bestehen (vgl. zum Absehen von Sicherheitsleistungen in solchen Situationen z.B. Senatsbeschlüsse vom 11. August 2000 I S 5/00, BFH/NV 2001, 314, und in BFH/NV 2005, 1778; BFH-Beschlüsse vom 18. Februar 1992 VIII B 101/91, BFH/NV 1993, 488, und vom 26. Juni 2003 X S 4/03, BFH/NV 2003, 1217) nicht passend ist.

16 3. Soweit der Antragsteller gegenüber dem FG geltend gemacht hat, er könne die Sicherheitsleistung mangels entsprechender Einkünfte nicht aufbringen, hat das FG diese nicht weiter belegte Behauptung zu Recht nicht als hinreichend substantiiert angesehen, um darauf schließen zu können, dass er die geforderte Sicherheit trotz zumutbarer Anstrengungen nicht leisten kann (zur Darlegungslast des Antragstellers vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. November 2001 II B 85/01, BFH/NV 2002, 508; Loschelder, AO-StB 2002, 284).

17 4. Die Sicherheitsleistung entfällt nicht aufgrund einer hohen Wahrscheinlichkeit des Obsiegens des Antragstellers im Klageverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide. Allerdings überwiegt das Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen dann, wenn mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für ihn günstiger Prozessausgang zu erwarten ist; das öffentliche Interesse an der Vermeidung von Steuerausfällen tritt hier zurück. Dieser Gesichtspunkt greift z.B. ein, wenn sich der Steuerpflichtige hinsichtlich der streitigen rechtlichen Erwägungen auf eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung berufen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Dezember 1999 III B 15/99, BFH/NV 2000, 827) oder wenn sich in einem rechtlich schwierigen Fall der Sachverhalt

© 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.

in den Akten des Finanzamts so ungeordnet, verworren oder widersprüchlich darstellt, dass die rechtliche Subsumtion Schwierigkeiten bereitet (Senatsbeschluss vom 30. Juli 1997 I B 141-142/96, BFH/NV 1998, 84).

18 Im vorliegenden Fall hängen die Erfolgschancen des Antragstellers im Hauptsacheverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide vor allem davon ab, inwiefern es dem FA gelingen wird, die von ihm vorausgesetzten Sachverhalte (Zuordnung der Einnahmen, nicht aber der Betriebsausgaben zum Antragsteller, im Inland gelegene Betriebsstätte des Antragstellers i.S. von Art. 5 Abs. 5 Buchst. b DBA-Thailand) auf tatsächlicher Ebene darzulegen und nachzuweisen. Da es somit in erster Linie um die Feststellung von Tatsachen geht, sieht sich der Senat im gegenwärtigen Verfahrensstadium nicht im Stande, eine verlässliche Prognose mit dem Ergebnis einer hohen Wahrscheinlichkeit des Obsiegens des Antragstellers zu treffen.

19 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Fundstelle(n):
AO-StB 2016 S. 35 Nr. 2
BFH/NV 2016 S. 212 Nr. 2
NWB SAAAF-18419

© 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.