

Abgabenordnung | Korrektur bestandskräftiger Bescheide nach Außenprüfung

Kernaussage des BFH:

Die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt hat, ist eine Tatsache i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dies gilt im Fall der Einnahmenüberschussrechnung nicht nur für Aufzeichnungen über den Wareneingang gem. § 143 AO, sondern ebenso für sonstige Aufzeichnungen und die übrige Belegsammlung.

Einordnung:

Gegenstand des Besprechungsurteils ist die Frage, ob die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt hat, eine Tatsache i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist. Zur Beantwortung dieser Frage wendet der III. Senat des BFH die ständige BFH-Rechtsprechung zum Vorliegen einer neuen Tatsache i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auf die konkrete Fallkonstellation an. Insoweit hält das Besprechungsurteil steuerlich wenig „Neues“ bereit, vergegenwärtigt allerdings anschaulich die Anwendung der gefestigten BFH-Rechtsprechung auf eine in der Praxis häufig vorkommende Sachverhaltskonstellation im Rahmen einer Außenprüfung.

Sachverhalt:

Die Kläger wurden in den Streitjahren 2013 und 2014 als Eheleute zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger war in den Streitjahren als Einzelunternehmer tätig und ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Er betrieb einen Einkaufsladen, in dem er als Einzelhändler unterschiedliche Produkte verkaufte. Außerdem bot er verschiedene Dienstleistungen an. Der Kläger verwendete eine elektronische Kasse, die auf den täglich ausgedruckten Z-Bons fünf Warengruppen auswies. 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. Für die Streitjahre erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung ohne Festsetzung des Vorbehalts der Nachprüfung. Im Jahr 2017 fand eine Außenprüfung beim Kläger statt. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger seinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG nicht hinreichend nachgekommen sei, weil er nicht sämtliche Geschäftsvorfälle nach der zeitlichen Reihenfolge und mit ihrem richtigen Inhalt festgehalten habe. Es sei nicht erkennbar, ob der Kläger Umsätze zu verschiedenen Steuersätzen zutreffend getrennt und auf die Umsätze den zutreffenden Steuersatz angewendet habe. Ferner vertrat der Prüfer die Ansicht, dass 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. Dem genüge das in den Jahren 2013 und 2014 in Form einer nicht gegen nachträgliche Änderungen geschützten Excel-Tabelle erstellte Kassenbuch nicht. Auch könne eine Kassensturzfähigkeit im Nachhinein nicht festgestellt werden. Hinsichtlich der Geschäftsvorfälle, die den handschriftlichen Korrekturen auf den Z-Bons zugrunde liegen, stellte der Prüfer fest, dass diese mangels Eigenbelegen nicht nachvollziehbar seien. Über eine durchgeführte Geldverkehrsrechnung konnten keine ungeklärten Einnahmen festgestellt werden. Ungeachtet dessen vertrat der Prüfer die Ansicht, dass aufgrund der erheblichen Kassenführungsmängel eine Hinzuschätzung durch Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % der Barerlöse vorgenommen werden müsse. Das zuständige Veranlagungsfinanzamt folgte den Feststellungen bzw. Rechtsansichten des Prüfers und erließ entsprechende Änderungsbescheide. Der Einspruch gegen die Ände-

Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten, infoCenter, NWB VAAAB-83013

rungsbescheide hatte keinen Erfolg. Die Klage vor dem Finanzgericht hatte indes teilweise Erfolg. Insbesondere hinsichtlich der geänderten Einkommensteuerbescheide und der Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2013 und 2014 lehnte das Finanzgericht das Vorliegen einer neuen Tatsache i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ab. Eine entsprechende Änderungsbefugnis solle danach nicht bestanden haben. Mit der Revision rügte das Finanzamt insbesondere die Ablehnung einer Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Im Besprechungsurteil hob nunmehr der BFH das Urteil des Finanzgerichts auf und verwies es zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Innerhalb der Ausführungen zur Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stellte der III. Senat des BFH zunächst fest, dass tatbestandlich stets eine Abgrenzung zur rechtlichen Subsumtion erfolgen müsse. Die gegenständliche Tatsache, die in der vorliegenden Fallkonstellation das Finanzamt grundsätzlich zur Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO befugt, wird vom Senat als „die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt hat“ umschrieben. Diesen Umstand qualifiziert der BFH als Hilfstatsache, die grundsätzlich den Tatbestand des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt. Das nachträgliche Bekanntwerden wird mit Verweis auf eine zunächst erklärungsgemäße Veranlagung bejaht. Abschließend prüft der BFH die Voraussetzung der Rechtserheblichkeit. Die Rechtserheblichkeit ist zu verneinen, wenn das Finanzamt auch bei rechtzeitiger Kenntnis der nachträglich bekanntgewordenen Tatsache mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu keiner anderen Steuer gelangt wäre. Da bisher von der Vorinstanz diesbezüglich noch keine hinreichenden Tatsachenfeststellungen getroffen worden sind, erfolgt eine Zurückweisung an das Finanzgericht.

Anmerkung:

Die Prüfungsgrundsystematik nach der BFH-Rechtsprechung zum Vorliegen einer Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist die Folgende: Zunächst muss eine Tatsache i. S. von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorliegen. Tatsache ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann; es kann sich um Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art handeln (vgl. Klein/Rüsken, AO, 17. Aufl. 2023, § 173 Rz. 21 m. w. N.). Wiederum davon abgegrenzt werden müssen Hilfstatsachen. Hilfstatsachen sind zwar Tatsachen i. S. von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, sie führen aber als solche nicht zu einer anderen Steuer, sondern haben steuerliche Auswirkungen nur dann, wenn sie den Schluss auf eine subsumtionserhebliche Haupttatsache zulassen, auf die das Steuergesetz abstellt (vgl. Klein/Rüsken, AO, 17. Aufl. 2023, § 173, Rz. 21b). Im Besprechungsurteil wurde vom BFH die Art und Weise, in der der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen geführt hat, als Hilfstatsache qualifiziert. Haupttatsache und damit die steuerlich zu einer höheren Steuer führende Tatsache ist die zutreffende Höhe der Einnahmen des Klägers. Ferner muss es sich um Tatsachen handeln, die das Finanzamt bei Erlass des zu ändernden Bescheids noch nicht kannte. Bei einer Prüfungsfeststellung im Rahmen einer Außenprüfung ist dies in der Regel stets erfüllt. Abschließend muss in ständiger BFH-Rechtsprechung geprüft werden, ob die Kenntnis der später bekannt gewordenen Tatsachen für die ursprünglich zu ändernde Veranlagung „rechtserheblich“ gewesen wäre. Im Rahmen einer Beweiswürdigung ist zu fragen, ob das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen bzw. Beweismittel anders entschieden hätte. Nach Auffassung der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur ist eine Tatsache nicht rechtserheblich und eine Änderung scheidet aus, wenn die Finanzbehörde bei Kenntnis der Tatsache mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Steuer nicht anders festgesetzt hätte (vgl. Peters, BeckOK AO, 28. Edition 15.4.2024, § 173 Rz. 129). Nicht selten muss auch die Frage beantwortet werden, ob zum Erlasszeitpunkt die einschlägigen steuerlichen Rechtsfragen überhaupt schon entschieden waren bzw. eine entsprechende Ansicht der Finanzverwaltung in ausreichender Verdichtung vorlag. Abschließend muss insoweit da-

v. Wedelstädt, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen, infoCenter, NWB OAAAA-57026

rauf hingewiesen werden, dass das Besprechungsurteil erhebliche Auswirkungen auf die steuerberatende Begleitung von Außenprüfungen haben kann. Danach führen in der Regel Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der Buchführung zu einer Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO; wobei im Einzelfall die Rechtserheblichkeit geprüft werden muss, da diesbezüglich in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung eine Vielzahl an konkreten Entscheidungen zum Nichteinhalten bestimmter Buchführungspflichten ergeht. In der Deklarationspraxis sollte das Besprechungsurteil Anlass geben, stets zu prüfen, ob bereits bestimmte Besteuerungsgrundlagen dem Veranlagungsfinanzamt mitgeteilt werden sollten. Bei bereits mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen liegt in der Regel keine Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vor.

Beyer, Außenprüfung:
Ein Leitfaden, Grundlagen, NWB
FAAAE-82166

[Dr. Martin Kahsnitz, Rechtsanwalt und Steuerberater bei der c•k•s•s Carlé • Korn • Stahl • Strahl Partnerschaftsgesellschaft mbB in Köln]

► BFH, Urteil v. 6.5.2024 - III R 14/22, NWB CAAAJ-70394

Fundstelle(n):
NWB KAAAJ-71200