

BETRIEBSPRÜFUNG

Zuschätzungen im Schrotthandel

von Rechtsassessor Dr. Matthias Gehm, Limburgerhof

| Der Handel mit Altmetall ist ein Wirtschaftszweig, der sehr anfällig für Steuerverkürzungen ist. Der BFH hatte sich aktuell mit dem Verkürzungsumfang eines metallverarbeitenden Unternehmens zu beschäftigen, das seinen Schrott schwarz verkauft hatte. Die Entscheidung enthält über die konkrete Fallkonstellation hinaus wichtige Aussagen dazu, unter welchen Voraussetzungen Schätzungen im Besteuerungsverfahren zulässig sowie welche Schätzungsmethoden anerkannt sind (BFH 3.12.19, X R 5/18, Abruf-Nr. 215662). |

1. Sachverhalt

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 01 bis 05 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der E-GmbH, die auf dem Gebiet der Metallverarbeitung tätig war. Der bei der E-GmbH anfallende Edelstahl-, Aluminium- und sonstige Schrott wurde in Containern gesammelt und an Fremdfirmen veräußert. Zu diesem Zweck wurden die Container bei der E-GmbH abgeholt und nach Entleeren wieder zurückgebracht. Abgerechnet wurde im Gutschriftverfahren. Die Bezahlung erfolgte durch Scheck. Aufgrund entsprechender steuerstrafrechtlicher Ermittlungen gegen einen Metallkäufer fanden auch Durchsuchungen bei den Klägern wegen des Verdachts nicht erfasster Schrottlieferungen statt.

Im Zuge der Ermittlungen ergab sich, dass in den Jahren 03 und 04 insgesamt 23 bzw. 18 Abholungen von Schwarzblechschrott gebucht waren. Jedoch wurden weitere Wiegescheine aufgefunden, die keinen gebuchten Betriebseinnahmen der E-GmbH aus Schrottlieferungen zugeordnet werden konnten. Zudem ergab sich aus der Aussage eines ehemaligen Mitarbeiters, der für die Organisation der Schrottabholungen zuständig war, dass die Schwarzbleche wöchentlich, die Aluminium-Bleche monatlich und die Edelstahl-Bleche alle sechs Wochen abgeholt wurden.

Für die Jahre 03 und 04 wurden anhand des durchschnittlichen Gewichts und der durchschnittlichen Preise der gebuchten Lieferungen die nicht gebuchten Lieferungen ermittelt. Für die Jahre 01 bis 02 und 05 wurden die nicht erfassten Erlöse wiederum derart ermittelt, dass die Summe der für die Jahre 03 bis 04 ermittelten Erlöse ins Verhältnis zu dem gebuchten Wareneinkauf dieser Jahre gesetzt wurde. Aus den Prozentsätzen vom gebuchten Wareneinkauf wurde wiederum der Mittelwert gebildet und dieser mit dem Wareneinkauf der Jahre 01 bis 02 und 05 multipliziert.

Das FG schloss sich im Klageverfahren dem Schätzungsergebnis der Finanzverwaltung für die Jahre 03 und 04 an. Für die Streitjahre 01 bis 02 und 05 modifizierte das FG aber die Schätzung, indem auf das in den Jahren 03 und



IHR PLUS IM NETZ

iww.de/bbp
Abruf-Nr. 215662

Keine vollständige
Buchung der
Schrottverkäufe

Übertragung von
Werten aus anderen
Jahren

04 ermittelte Verhältnis der hinzugeschätzten zu den gebuchten Schrottmengen abgestellt und dieses Verhältnis auf die in den Jahren 01 bis 02 und 05 gebuchten Veräußerungserlöse angewandt wurde. Insofern gingen dann die tatsächlich erzielten Schrottpreise des jeweiligen Jahres in die Schätzung ein.

2. Grundaussagen der Entscheidung des BFH

2.1 Eigene Schätzungsbefugnis des FG

Dem FG steht nach § 96 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 FGO i. V. m. § 162 AO eine eigene Schätzungsbefugnis zu. Das FG darf die Schätzungsmethode des FA modifizieren. Weicht die eigene Schätzungsmethode allerdings erheblich von der des Finanzamtes ab, muss ein Hinweis nach § 76 Abs. 2 FGO erfolgen.

Die Berechtigung zur Schätzung war gegeben, weil feststand, dass nicht alle Schrottlieferungen verbucht waren. Zwar muss das FA wie auch das FG sich um eine hinreichende Aufklärung des Sachverhalts im Rahmen des Zumutbaren bemühen, andererseits ist aber auch das Maß der Verletzung der Mitwirkungspflichten des Klägers zu beachten (BFH 26.2.18, X B 53/17, BFH/NV, 820).

Der BFH sah eine Sachverhaltsaufklärung derart, dass anhand der hergestellten Produkte durch die E-GmbH der Umfang des Metallabfalls bestimmt werde, nicht als sachgerecht an. Wobei insbesondere darauf abgehoben wurde, dass statt Metallblechen auch Coils verwendet wurden, die zu einem ökonomischeren Herstellungsprozess mit weniger Abfall führten. Insofern sei der konkrete Produktionsprozess mit dem entsprechenden Produktionsabfall nicht hinreichend rekonstruierbar. Auch wurden auf Baustellen von der E-GmbH Schrott Dritter im Zuge von Demontagen von Altanlagen eingesammelt. Hierzu gebe es keine entsprechenden Aufzeichnungen über die solchermaßen erlangten Metallmengen.

2.2 Sachgerechte Schätzungsmethode

Das durch die Schätzung gem. § 162 Abs. 2 S. 2 AO gewonnene Ergebnis muss allerdings schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (BFH 20.3.17, X R 11/16, BStBl II, 992; 25.4.17, VIII R 52/13, BStBl II, 949). Nicht erforderlich wie auch nicht möglich ist, im Rahmen einer Schätzung die Wirklichkeit exakt abzubilden.

Die vom FG verwandte Schätzungsmethode beanstandet der BFH nicht und weist vielmehr darauf hin, dass solchermaßen den Preisschwankungen für Schrott in den jeweiligen Jahren hinreichend Rechnung getragen wurde. Somit hält es der BFH für zulässig, auf die steuerlichen Verhältnisse anderer Jahre im Zuge der Schätzung zurückzugreifen. Wobei der BFH betont, dass die Auswahl der Schätzungsmethode eine Ermessensentscheidung sei. Diese sei in der Revision nur eingeschränkt überprüfbar, etwa auf Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungsgrundsätze hin (BFH 22.7.10, IV R 30/08, BStBl II 11, 210). Der Schätzungsmethode lassen sich keine Erfahrungssätze entgegenhalten, da die betrieblichen Verhältnisse eines Jahres realistisch betrachtet nie identisch mit dem eines anderen Jahres sind. Überdies hat das FG durch die Modifikation der Schätzungsmethode des FA gerade erreicht, dass die individuellen steuerlichen Umstände der Jahre 01, 02 und 05 hinreichend Berücksichtigung fanden.

FG hat eigene
Schätzungsbefugnis

Keine weitere
Sachverhaltsaufklärung
möglich

Übertragung von
Erkenntnissen aus
anderen Veranla-
gungszeiträumen
zulässig

Nach Ansicht des BFH fußt die Zuschätzung auch auf einer hinreichenden Tatsachenbasis, als ein mit den Vorgängen vertrauter Zeuge entsprechende Angaben machen konnte.

Sofern aber die Steuerhinterziehungen im Raum standen, ist es nach Ansicht des BFH nicht zu beanstanden, dass sich das FG veranlasst sah, keine Schätzung am oberen Rahmen vorzunehmen (BFH 7.11.06, VIII R 81/04, BStBl II 07, 364).

2.3 Änderungsmöglichkeit

Was die Änderungsmöglichkeit der entsprechenden Steuerbescheide angeht, so ist diese nach Ansicht des BFH wegen neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben. Dabei greift die verlängerte Festsetzungsverjährung wegen Steuerhinterziehung nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO. Da die Schwarzeinnahmen der E-GmbH aus den Schrottverkäufen dem Kläger zugeflossen sind, ist nicht nur Körperschaftsteuer der E-GmbH, sondern im Zuge von verdeckten Gewinnausschüttungen auch Einkommensteuer des Klägers hinterzogen worden.

Das Argument des Klägers, sich dieser Doppelrelevanz nicht bewusst gewesen zu sein, lässt der BFH nicht gelten, weil der Kläger als Gesellschafter und Geschäftsführer zumindest aufgrund einer Parallelwertung in der Laiensphäre sich der steuerlichen Auswirkungen bewusst war. Im Zuge der Zusammenveranlagung muss sich die Klägerin die verlängerte Festsetzungsverjährung entgegenhalten lassen, auch wenn sie sich selbst keiner Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat (BFH 20.8.10, IX B 41/10, BFH/NV 10, 2239).

3. Relevanz für die Praxis

3.1 Strafrechtliche Verantwortung des Ehemanns

Auch wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, ist die Finanzverwaltung nicht ihrer Aufklärungspflicht nach § 88 AO enthoben. Erst wenn sie insofern den steuererheblichen Sachverhalt nicht hinreichend aufklären kann, gelangt sie zur Schätzungsbefugnis gem. § 162 AO (BFH 20.12.00, I R 50/00, BStBl I 01, 381).

Auch sind keine bewussten Überschreitungen und somit das Verlassen der wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen bei der Schätzung zulässig, nur weil der Steuerpflichtige eine Steuerhinterziehung begangen hat (BFH 20.12.00, I R 50/00, BStBl I 01, 381).

Erstaunlich ist, dass der BFH es in der aktuellen Entscheidung für möglich erachtet, bei einer Schätzung im Besteuerungsverfahren auch den Grundsatz in dubio pro reo einfließen zu lassen. Es stellt sich in diesem Zusammenhang aber die Frage, ob dies nicht nur hinsichtlich solcher Jahre gelten kann, bei denen die entsprechenden Steuerbescheide allein wegen Greifens der verlängerten Festsetzungsverjährungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO aufgrund Vorliegens einer Steuerhinterziehung geändert werden konnten (vgl. BFH 29.1.01, VIII B 91/01, BFH/NV 02, 749).

Hinreichende
Tatsachenbasis

Grundsatz in dubio
pro reo

Verlängerte
Festsetzungsfrist
greift

Grundsatz in dubio
pro reo nur aus-
nahmsweise bei
Schätzung relevant

Was die Heranziehung von Daten aus anderen Veranlagungszeiträumen für die Schätzung anbelangt, so findet diese Methode – eine besondere Form des (internen) Betriebsvergleichs (Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, 14, S. 65) – regelmäßig wegen ihrer Ungenauigkeit nicht für das Steuerstrafverfahren Anwendung (Dürrer, Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht, 10, S. 129; Webel, Steuerfahndung-Steuerstrafverteidigung, 3. Aufl. 16, Rn. 271). Im Besteuerungsverfahren ist diese Methode aber, wie in der aktuellen Entscheidung vom BFH bestätigt, zulässig (Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, 14, S. 65). Dabei werden zudem Sicherheitszuschläge für zulässig erachtet (Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, 14, S. 65).

3.2 Strafrechtliche Verantwortung der Ehefrau

Was die strafrechtliche Verantwortung der Ehefrau des Klägers anbelangt, so gilt, dass derjenige Ehegatte, der lediglich bei der Zusammenveranlagung die gemeinsame Steuererklärung mitunterschreibt, deshalb allein noch nicht zum Beteiligten an der Steuerhinterziehung seines Ehepartners, der bezüglich seiner Einkünfte falsche Angaben macht, wird. Dies hängt damit zusammen, dass sich der Erklärungsinhalt seiner Unterschrift (konkludent) lediglich drauf beschränkt, dass die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b EStG vorliegen. Eine Aussage zur Richtigkeit der Angaben des anderen Ehepartners in Bezug auf dessen Einkünfte wird auch nicht konkludent hierdurch getätigt, sodass auch eine diesbezügliche Haftung nach § 71 AO scheitert (BFH 16.4.07, IX R 40/00, BStBl II 02, 501; 30.3.05, IV B 161/03). Zudem macht allein ein Eigeninteresse des mitunterzeichnenden Ehegatten an der Steuerhinterziehung ihn noch nicht zum Mittäter oder Teilnehmer (OLG Karlsruhe 16.10.07, 3 Ws 308/07, NJW 08, 162; FG München 26.7.19, 6 K 3189/17, wistra 20, 173, Rn. 32; BGH 17.4.08, 5 StR 547/07, NStZ 09, 157; 19.2.08, VIII B 49/07; BFH/NV 08, 1158; 16.4.07, IX R 40/00, BStBl II 02, 501; 20.8.10, IX B 41/10; BFH/NV 10, 2239; Leipold/Beukelmann, NJW-Spezial 08, 56).

Auch wenn dem Ehegatten Konten zur Abwicklung der Schwarzeinnahmen aus Gewerbebetrieb zur Verfügung gestellt werden, soll dies keine strafrechtliche Mitverantwortung begründen (VGH München 6.2.12, 4 ZB 11.2024, AO-StB 12, S. 260 mit Anmerk. Gehm). Er ist auch nicht über § 153 AO zur Berichtigung falscher Angaben, die der andere Ehegatte hinsichtlich seines Einkommens gemacht hat, verpflichtet (Müller, StBp 05, 195, 196).

Anders verhält es sich, wenn der eine Ehegatte mit der Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten des anderen betraut ist, z. B. wenn er dessen Buchhaltung führt (FG Münster 22.6.06, 8 K 6609/03, EFG 06, 1799).

Wie der BFH zu Recht ausgeführt hat, gilt aufgrund der Steuerhinterziehung des Klägers unabhängig von dessen eigener strafrechtlicher Verantwortung für seine Ehefrau die verlängerte Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO, denn hierbei kommt es nicht darauf an, wer die Steuerhinterziehung begangen hat (Rüsken in Klein, AO Komm., 14. Aufl. 18, § 169, Rn. 28; BFH 20.8.10, IX B 41/10, BFH/NV 10, 2239).

Keine strafrechtliche Mitverantwortung wegen Zusammenveranlagung

Es kommt nicht darauf an, wer die Steuerhinterziehung begangen hat