
Datum: 15.09.2020
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2408/17 K,G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2020:0915.6K2408.17K.G.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2017 werden die Bescheide über Körperschaftsteuer 2010 und Gewerbesteuer-Messbetrag 2010 vom 27.10.2016 und 08.11.2016 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 11.10.2018 geändert und die Körperschaftsteuer 2010 sowie der Gewerbesteuermessbetrag 2010 ohne Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen nach Tz. 2.3 des BP-Berichts vom 04.03.2016 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 11.10.2018 (vGA: 112.074 €) festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

<u>Tatbestand:</u>	1
Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin ist A.	2
Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2010-2012 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass Wareneingangsrechnungen des Jahres 2010 gefälscht worden seien. Es handele sich um Rechnungen von insgesamt drei Firmen, wobei Rechnungsaufbau und Schriftbild dieser Rechnungen nahezu identisch seien. Die Rechnungen seien jeweils in bar gezahlt worden. Eine Bankverbindung sei aus den Rechnungen nicht ersichtlich gewesen. Alle drei Firmen hätten bestritten, in Geschäftskontakt mit der Klägerin gestanden zu haben. Der Prüfer hielt im Betriebsprüfungsbericht vom 04.03.2016 einzelnen fest:	3
Tz. 2.3.1	4
Rechnungen Modegeschäft 1	5
Inhaber:	6
	7

<i>B</i>			
...			8
<i>O-Stadt</i>			9
Die Rechnungen liegen nur in Kopie vor. Angeforderte Originalrechnungen wurden nicht vorgelegt. Die Bezahlung der Ware wurde nicht quittiert. Die auf den Rechnungen verwendete Umsatzsteuer-Id Nummer stimmt nicht mit der tatsächlichen Umsatzsteuer-Id Nummer von Herrn <i>B</i> überein. Die von Herrn <i>B</i> zur Verfügung gestellten Rechnungen haben ein ganz anderes Schriftbild, als die bei der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen.			10
Mehrgewinn laut Betriebsprüfung	26.270 €		11
Vorsteuerkürzung laut Betriebsprüfung	4.991 €		12
Tz. 2.3.2			13
Rechnungen <i>Modegeschäft 2</i>			14
Inhaber:			15
<i>C & D GmbH</i>			16
...			17
<i>Y-Stadt</i>			18
Die Rechnungen liegen nur in Kopie vor. Angeforderte Original Rechnungen wurden nicht vorgelegt. Die Bezahlung der Ware wurde teilweise nicht quittiert. Auf den vorliegenden Rechnungen wurde als Inhaber Herr <i>C</i> und nicht die GbR genannt. Die auf den Rechnungen verwendete Umsatzsteuer-Id Nummer stimmt nicht mit der tatsächlichen Umsatzsteuer-Id Nummer der GbR überein. Die Rechnungen der GbR haben ein ganz anderes Schriftbild, als die bei der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen. Auch werden hier siebenstellige Rechnungsnummern vergeben und nicht wie auf den vorliegenden Rechnungen dreistellige Rechnungsnummern. Darüber hinaus wurde die Firma fehlerhaft bezeichnet: <i>Modegeschäft 2</i> . Hier wird ein Buchstabe mehr (e) angeführt.			19
Mehrgewinn laut Betriebsprüfung	42.191 €		20
Vorsteuerkürzung laut Betriebsprüfung	8.016 €		21
Tz. 2.3.3			22
Rechnungen <i>Modegeschäft 3</i>			23
Inhaber:			24
<i>E</i>			25
...			26
<i>X-Stadt</i>			27
			28

Die Rechnungen liegen nur in Kopie vor. Original Rechnungen lagen nicht vor. Die Barzahlung der Ware wurde nicht quittiert. Auf den vorliegenden Rechnungen wird der Name des Inhabers mit *E* und teilweise die Anschrift ... falsch bezeichnet. Die Rechnung der Firma *Modegeschäft 3* haben ein ganz anderes Schriftbild als die der Betriebsprüfung vorliegenden Rechnungen.

Mehrgewinn laut Betriebsprüfung 38.621 € 29

Vorsteuerkürzung laut Betriebsprüfung 7.338 € 30

Der Prüfer schlug vor, den Gesamtbetrag der gefälschten Rechnungen als verdeckte Gewinnausschüttung – vGA - anzusehen. 31

Der Beklagte folgte diesem und anderen hier nicht streitigen Vorschlägen des Prüfers und änderte die angefochtenen Bescheide entsprechend. Den Einspruch wies er als unbegründet zurück. 32

Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend, der Geschäftsführer der Klägerin Herr *A* habe in dem *Z-Zentrum ...* in *Y-Stadt* im Ladenlokal ... von ... Herrn *F* anlässlich verschiedener Besuche im Zeitraum 03.06. bis 22.07.2010 Textilien gegen Barzahlung erworben und diese jeweils gleich – alleine oder unter Mithilfe eines Mitarbeiters der Klägerin - mitgenommen. Hierfür habe ein Transportfahrzeug der Klägerin zur Verfügung gestanden. Herr *F* sei bei diesen Einkäufen jeweils alleiniger Ansprechpartner gewesen und habe der Klägerin Rechnungen unter dem Namen der oben genannten Firmen erteilt. Aus Sicht der Klägerin liege der Schluss nahe, dass der Verkäufer Herr *F* in dem Ladenlokal im *Z-Zentrum* in *Y-Stadt* Rechnungen fingiert und seine eigenen Waren dort unter dem Namen bestehender Firmen verkauft habe. Später habe das Ladenlokal des Herrn *F* leer gestanden. 33

Alle Lieferungen, die mit den hier streitigen Rechnungen abgerechnet worden seien, habe sie tatsächlich erhalten. Die Originalrechnungen habe sie an das Finanzamt *W-Stadt* übersandt, eine Rückgabe habe bisher nicht stattgefunden, hierfür sei jedoch nicht die Klägerin verantwortlich zu machen. Die Einkäufe seien in der Buchführung der Klägerin erfasst worden. 34

Es habe für den Geschäftsführer der Klägerin bei den Einkäufen kein Anlass bestanden, die Angaben des Herrn *F* in Frage zu stellen. Die Klägerin hat Beweis für den Abtransport der Ware durch Vernehmung von Zeugen angeboten (Bl. 66 eGA). 35

Der Beklagte hat am 11.10.2018 die angefochtenen Bescheide geändert und unstreitige Rechenfehler zu Gunsten der Klägerin korrigiert und die vGA auf 112.074 € reduziert. 36

Im Erörterungstermin vor dem Berichterstatter vom 22.02.2019 hat der Geschäftsführer der Klägerin erklärt: Ich kaufe 80 Prozent meiner Waren gegen bar ein. Man muss sich das so vorstellen, dass ich mit meinen Leuten und dem LKW bei der ... vorfahre. Es handelt sich ... um ein Einkaufszentrum ... in dem auf jedem Gang sich ...zig *Verkäufer* nebeneinander befinden. Ich gehe dann durch die Läden und was ich kaufen kann, kauf ich ein, bezahle in bar und nehme die Rechnung dann sofort mit und die Ware. Die Unterschriften (der Rechnungen vom 15.06. und 08.06 2010 *des Modegeschäfts 2*) sind von dem, der in dem Geschäft hinter der Theke stand. Ich schau mir nicht immer an, welche Person das jeweils ist. Auf die Frage mit welchen Mitteln er die Rechnungen bezahlt hat, erklärt der Geschäftsführer: Ich gehe vorher zur Bank und hole das Geld in bar vom Geschäftskonto. Es kann auch sein, dass das Geld aus der Ladenkasse vorher entnommen worden ist, wenn 37

entsprechende Umsätze am Vortag oder in den vorherliegenden Tagen stattgefunden haben. Nach dem Einkauf reiche ich die Ware ins Geschäft, die Rechnung geht zur Buchhaltung und das Wechselgeld verbleibt bei mir.

Das Gericht hat die Klägerin mit Verfügung vom 22.02.2019 aufgefordert, gem. § 160 AO den Empfänger der Barzahlungen für die Einkäufe „Modegeschäft 1“, „Modegeschäft 2“ und „Modegeschäft 3“ zu bezeichnen. Die Klägerin hat den Empfänger daraufhin mit „F“, *Ausland*, benannt. 38

Der Beklagte hat sodann mitgeteilt, „Herr F wohnte bis zum 11.10.2011 ... in *Y-Stadt*. Er ist aber unbekannt ins *Ausland* verzogen. Zum 11.10.2016 wohnte er wieder in Deutschland in ... *V-Stadt*. Ab dem 24.10.2017 ist er ins *Ausland* verzogen. Die Adresse ist unbekannt. Für den hier streitigen Zeitraum ist Herr F unter der Steuernummer (...) geführt worden. Nach Auskunft des Finanzamtes *Y-Stadt* gab Herr F für den VZ 2010 keine Erklärungen ab. Schätzungen sind ebenfalls nicht erfolgt. Im Juni 2010 erfolgte eine Ablehnung des im Jahr 2008 gestellten Antrages auf- Privatinsolvenz mangels Masse. Das Aktenzeichen beim Insolvenzgericht *V-Stadt* lautet“ 39

Die Klägerin beantragt, 40

die Bescheide über Körperschaftsteuer 2010 und Gewerbesteuermessbetrag 2010 dahingehend zu ändern, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen nach Tz. 23 des BP-Berichts vom 04.03.2016 nicht angesetzt werden. 41

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen. 43

Er ist der Auffassung, es stehe nach wie vor nicht fest, dass die Klägerin die strittigen Wareneinkäufe tatsächlich getätigt habe. Die Klägerin behaupte von einer ihr völlig fremden Person in ein und demselben Geschäftslokal von 3 verschiedenen Firmen Waren gekauft zu haben. Alle Wareneinkäufe seien bar bezahlt worden Auf den Rechnungen dieser 3 verschiedenen Firmen sei (anders als bei den weiteren Einkaufsbelegen) kein Hinweis auf den Einkauf im ... *Z-Zentrum* vorhanden. Die angebliche Geschäftsbeziehung habe nur kurz und zwar vom 03.06.2010 - 22.07.2010 (= 7 Wochen) bestanden. Die ID-Nummern auf den Rechnungen von Juni und Juli 2010 seien im angegebenen Zeitraum in 2010 zwar alle gültig gewesen. Es handele sich hierbei aber nicht um die jeweilige ID-Nr. des - lt. Vortrag der Klägerin - tatsächlichen Verkäufers Herrn F. 44

Die streitgegenständlichen Geschäftsvorfälle würden ausdrücklich bestritten. Stattdessen habe der Geschäftsführer der Kläger das aus der Kasse der Klägerin entnommene oder vom Konto der Klägerin abgehobene Geld für sich vereinnahmt. Einen Nachweis des Gegenteils habe die Klägerin nicht erbracht, obwohl sie die objektive Beweislast für die betriebliche Veranlassung der in der Buchführung als Betriebsvermögensminderung behandelten Aufwendungen trage (FG Rheinland-Pfalz, Ur. v. 14.12.2001, 3 K 1168/99). Bei der Frage der Beweislastverteilung habe die Vorschrift über die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen, § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz – EStG -, Vorrang gegenüber Vorschriften, die anordneten, dass bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich außerbetrieblich veranlasste Vermögensminderungen dem Gewinn hinzuzurechnen seien (BFH, Urteil vom 23. Oktober 1985, I R 230/82, NV 1986, 490). Betrieblich veranlasst i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG seien alle Aufwendungen, die in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stünden. Für das Vorliegen dieser Voraussetzungen sei 45

derjenige, der eine Ausgabe steuermindernd geltend macht, darlegungs- und beweispflichtig (sogenannte Feststellungslast).

Entscheidungsgründe:

46

Die zulässige Klage ist weit überwiegend begründet. Zu Unrecht hat der Beklagte die Einkäufe der Klägerin im *Z-Zentrum* in Höhe von – zuletzt - 112.074 € als vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG hinzugerechnet. Die Klägerin ist durch die entsprechend geänderten Bescheide in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO -).

47

Aber auch soweit der Prüfer und der Beklagte meinen, die betriebliche Veranlassung i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG sei nicht nachgewiesen, so dass die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können, trifft dies nicht zu. Gemäß § 7 Abs. 1 und Abs. 2 des KStG bemisst sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen. Was als Einkommen in diesem Sinne gilt und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betrieblich veranlasst i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG sind alle Aufwendungen, die in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Für das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist grundsätzlich derjenige, der eine Ausgabe steuermindernd geltend macht, darlegungs- und beweispflichtig (Feststellungslast). Gemäß § 8 Abs. 2 KStG sind jedoch bei unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen - wie der Klägerin - alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhof - BFH - führt dieser Rechtsfolgenverweis zu einer umfassenden Steuerpflicht und Steuerverhaftung für sämtliche Vermögenmehrungen und -minderungen der Kapitalgesellschaft. Die Kapitalgesellschaft hat insoweit keine außerbetriebliche Sphäre (vgl. BFH, Urteile vom 6. Juli 2000, I B 34/00, BStBl II 2002, 490; vom 8. August 2001 I R 106/99, BStBl II 2003, 487). Daraus folgt, dass Aufwendungen durch nichts anderes als durch den Betrieb veranlasst sein können.

48

Einem Betriebsausgabenabzug steht auch nicht § 160 AO entgegen. Dessen Voraussetzungen liegen nämlich, nachdem das vom Gericht – und nicht dem Prüfer oder dem Beklagten - gestellte Benennungsverlangen erfüllt worden ist, nicht vor. Mit der Bezeichnung des Herrn *F* als Zahlungsempfänger ist der Beklagte in die Lage versetzt worden, bei dem – ihm nach Namen und Wohnsitz bekannten - Empfänger das Vorbringen der Klägerin zu überprüfen und inländische Steuerausfälle zu verhindern (vgl. zum Zweck des § 160 AO: Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 161. Lieferung 06.2020, § 160 AO, Rn. 1 mit umfangreichen Nachweisen).

49

Eine Hinzurechnung der Rechnungsbeträge als vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt nicht in Betracht. Zunächst können die vom Prüfer im Bericht angenommenen Gewinnerhöhungen nicht zugleich – wie im Bericht dargestellt - als vGA hinzugerechnet werden. Eine Gewinnerhöhung z.B. wegen Ausschlusses von Betriebsausgaben schließt bereits die Annahme einer Vermögenminderung aus, die für die Hinzurechnung einer vGA Voraussetzung ist. Der Beklagte hat die Rechnungsbeträge als vGA behandelt und keine Gewinnänderung vorgenommen. Die Voraussetzungen für das Vorliegen von vGA hat der Beklagte indessen nicht nachgewiesen.

50

Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögenminderung (verhinderte Vermögenmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß §

51

4 Abs. 1 Satz 1 des EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Bundesfinanzhof - BFH - die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (§ 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) einem Nichtgesellschafter unter ansonsten vergleichbaren Verhältnissen nicht gewährt hätte (BFH, Urteil vom 23. Oktober 2013 – I R 89/12 –, BFHE 244, 262, BStBl II 2014, 729, Rn. 18). Die Beweislast (objektive Feststellungslast) hierfür trägt der Beklagte (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.1967 I 261/63, BFHE 89, 208).

Der Beklagte hat nicht nachgewiesen, dass der Geschäftsführer anstatt Wareneinkäufe für die Klägerin durchzuführen, das Bargeld für sich verwendet hat. 52

Die vom Beklagten aufgestellte Behauptung, der Geschäftsführer habe das Geld für sich verwendet, ist nicht durch tatsächliche Feststellungen unterlegt. Es dürfte sich vielmehr um eine Vermutung handeln, die letztlich eine Beweislastumkehr unterstellt. Auch wenn die Beweislast zur Feststellung einer vGA grundsätzlich umkehrbar ist, ist dies im Streitfall auf Grundlage der vom Beklagten ermittelten Sachverhalte – noch – nicht gerechtfertigt. Die bloße Erkenntnis, dass Eingangsrechnungen gefälscht sind, lässt neben der vom Beklagten behaupteten vGA ua die Möglichkeit von Abdeckrechnungen oder aber „Schwarzverkäufen“ durch den von der Klägerin bezeichneten Herrn F als Erklärung zu. Der Beklagte hat nichts weiter unternommen, den Sachverhalt weiter aufzuklären. Eine Beweislastumkehr kommt aber erst dann in Betracht, wenn das beweisbelastete Finanzamt alles zur Aufklärung ihm Mögliche unternommen hat, der Beweis aber letztlich nur aus der Sphäre des Steuerpflichtigen erbracht werden kann. 53

Der Prüfer hat allein ausgehend von der Annahme, die Rechnungen seien gefälscht, in seinem Bericht die Rechnungsbeträge als Mehrgewinn der Klägerin behandelt, offenbar davon ausgehend, dass Betriebsausgaben nicht vorliegen. Er hat nicht weiter ermittelt, ob und wie die angeblich eingekauften Waren verbucht worden sind und ob die Klägerin diesbezüglich Erlöse erzielt hat. Er hat nicht dargelegt, ob sich anhand von Abweichungen im Warenaufschlagsatz der Verdacht erhärten lässt, der Geschäftsführer habe tatsächlich keine Ware für die Klägerin erworben. Er hat auch nicht dargelegt, ob die Klägerin eine Inventur durchgeführt hat, bei der Bestandabweichungen erkennbar geworden wären. Er hat nicht dargelegt, ob es zu Teilwertabschreibungen im Warenbestand gekommen ist. Er hat auch nicht – z.B. mittels eines Benennungsverlangens – Ermittlungen nach dem tatsächlichen Empfänger der Zahlungen angestellt. 54

Die vGA war danach in Höhe von 112.074 €, mit der sie im zuletzt im geänderten Bescheiden vom 11.10.2018 dem Unterschiedsbetrag hinzugerechnet worden war, rückgängig zu machen. 55

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 56