Beschluss vom 25. März 2010, X S 27/09 (PKH)

Nichtgewährung von PKH: Keine Erfolgsaussichten der Nichtzulassungsbeschwerde mangels Vorliegen von Verfahrensmängeln

BFH X. Senat

FGO § 73 Abs 1 S 2, FGO § 76 Abs 1, FGO § 81 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 142, FGO § 155, ZPO § 114 S 1, ZPO § 295

Leitsätze

1. NV: Das FG verletzt nicht den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme, wenn es sich Feststellungen aus einem in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteil zu eigen macht, falls die Verfahrensbeteiligten keine substantiierten Einwendungen vortragen und keine entsprechenden Beweisanträge stellen .

2. NV: Das FG kann eine Zeugenaussage aus einem strafgerichtlichen Verfahren im Wege des Urkundenprozesses in das finanzgerichtliche Verfahren einführen, wenn die Beteiligten trotz Möglichkeit keinen Antrag auf unmittelbare Beweiserhebung stellen oder sich dem Gericht die unmittelbare Beweisaufnahme aus anderen Gründen nicht aufdrängen musste .

3. NV: Einem Urteil fehlen nur dann die Entscheidungsgründe, wenn Ausführungen zur Beweiswürdigung völlig fehlen .

4. NV: Der Beschluss über die Abtrennung eines Rechtsstreits ist eine prozessleitende Verfügung, die der BFH im PKH-Verfahren nur auf Ermessensfehler überprüfen kann .

Tatbestand

1 I. Die Antragsteller, die für das Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, begehren die Bewilligung von Prozesskostenhilfe (PKH) und die Beiordnung eines Rechtsvertreters für ein Beschwerdeverfahren beim Bundesfinanzhof (BFH) wegen Nichtzulassung der Revision.

2 Die aus China stammende Antragstellerin hat vom 8. April 1999 bis zum 15. März 2009 ein chinesisches Restaurant betrieben. Der Antragsteller --ihr Ehemann-- war bei ihr als Koch beschäftigt.

3 Nach einer Steuerfahndungsprüfung gelangte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Antragsteller hätten u.a. für das Streitjahr 1999 durch unvollständige Erklärung von Einnahmen Steuern verkürzt. Es stützte seine Auffassung insbesondere zum einen auf bei einer Durchsuchung der Wohnung der Antragstellerin gefundene, handschriftliche Aufzeichnungen der Antragsteller in einem Vormerkkalender. Bei diesen genau mit dem Tag der Eröffnung des Restaurants --dem 8. April 1999-- beginnenden Aufzeichnungen handelte es sich um bis auf zwei Stellen hinter dem Komma genaue Zahlen ohne Währungsangabe, die insgesamt addiert einen Betrag von 800.837 ergaben. Zum anderen verwendete das FA Erkenntnisse, die der Fahndungsprüfer bei einem Besuch des Restaurants zwei Tage vor der Durchsuchung erworben hatte. Aufgrund seiner Wahrnehmungen bezüglich der Anzahl der Sitzplätze (100), der anwesenden Gästezahl und des durchschnittlichen Konsums pro Gast in Höhe von 10 € (= 19,56 DM) berechnete er einen möglichen Tagesumsatz --ohne Außer-Haus-Verkäufe-- in Höhe von 2.500 € (= 4.889,57 DM). Auf dieser Grundlage erhöhte das FA durch Hinzuschätzung die Einnahmen aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 auf 800.837 DM und setzte unter Einbeziehung des Bruttomehrumsatzes, einer Zuschätzung des Wareneinkaufs um 25 % des Bruttomehrumsatzes sowie von Beträgen für die Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerzahlungen den Gewinn für das Jahr 1999 auf 282.841 DM fest.

4 Mit rechtskräftigem Urteil des Landgerichts X (LG) vom 9. Juli 2007 wurden die Antragsteller für das Jahr 1999 wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen (Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1999) verurteilt. Das Gericht stützte seine Auffassung insbesondere auf die Aufzeichnungen in dem Vormerkkalender. Es sah es als erwiesen an, dass die dortigen Zahlen die Einnahmen des Restaurants in DM wiedergeben würden. Die Einlassung der Antragstellerin, die

Beträge würden die Einnahmen in chinesischen Yuan darstellen und deshalb umgerechnet in DM --teils mit und teils ohne Mehrwertsteuer-- in etwa die in ihrer Steuererklärung 1999 erklärten Einnahmen in Höhe von 325.000 DM ergeben, sei nicht überzeugend. Zum einen ergäben sich bei einem unterstellten Kurs von vier bis fünf Yuan pro DM andere Zahlen. Zum anderen sei nicht nachvollziehbar, warum die Antragstellerin teils mit und teils ohne Mehrwertsteuer gerechnet habe und die Außer-Haus-Verkäufe zum Teil einbezogen und zum Teil nicht einbezogen worden seien.

5 Im Steuerverfahren trennte das Finanzgericht (FG) die ebenfalls nach erfolglosem Einspruchsverfahren anhängigen Klagen wegen Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2000 und 2001 von dem Verfahren für das Jahr 1999 ab. Für 1999 gab das FG der Klage insoweit statt, als der Gewinn aus Gewerbebetrieb --in Anlehnung an die Ausführungen des LG-- unter Berücksichtigung von geschätzten Mehrbetriebsausgaben für zusätzlichen Wareneinkauf, Personalaufwand und Mehrsteuern auf 196.902 DM und der Gewerbeertrag auf 214.800 DM zu reduzieren seien. Zur Begründung berief sich das FG im Wesentlichen auf die Feststellungen des strafgerichtlichen Urteils insbesondere hinsichtlich des Vormerkkalenders, gegen welche die Antragsteller keine Einwendungen vorgebracht hätten, die eine neue Beweiserhebung erforderlich gemacht hätten. Auch hätten sie keinen Antrag auf erneute Beweiserhebung gestellt. Zudem legte das FG seiner Auffassung das Protokoll über die Aussage des Steuerfahndungsprüfers als Zeuge im Strafverfahren zu Grunde. Außerdem führte das FG aus, es halte es auch für möglich, dass die geschätzten Umsätze bereits im ersten (Rumpf-)Geschäftsjahr der Antragsteller möglich gewesen seien, da es sich bei dem Restaurant um ein durchaus gehobenes Lokal mit 100 Sitzplätzen handele, welches mittags und abends geöffnet sei und auch Außer-Haus-Verkäufe tätige. Der von Seiten der Antragsteller begehrten Berücksichtigung von zusätzlichen Vorsteuern auf zusätzliche Wareneinkäufe könnte hingegen nicht entsprochen werden. Hierfür fehle es zum einen an den nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für eine Berücksichtigung erforderlichen Rechnungen mit Vorsteuerausweis. Zum anderen komme eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern durch Schätzung nicht in Betracht. Denn eine solche könne nur dann durchgeführt werden, wenn davon auszugehen sei, dass vollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug vorhanden gewesen seien. Hiervon sei aber im Streitfall bezüglich der "Schwarzeinkäufe" nicht auszugehen.

6 Im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision, für welches PKH begehrt wird, machen die Antragsteller im Wesentlichen einen Verstoß gegen die Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), die Verpflichtung des FG zur Einbeziehung des gesamten Prozessstoffs in seine Entscheidung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), die Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 FGO) und gegen das Verbot der Beweisantizipation geltend. Zudem rügen sie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2 FGO i.V.m. Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--). Schließlich tragen sie vor, im Urteil des FG würden zu wesentlichen Streitpunkten die Entscheidungsgründe fehlen (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO) und das FG hätte die Verfahren über die Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2000 und 2001 nicht nach § 73 Abs. 1 Satz 2 FGO abtrennen dürfen.

Entscheidungsgründe

7 II. Der Antrag auf Bewilligung von PKH und Beiordnung eines Rechtsvertreters wird abgelehnt. Das Beschwerdeverfahren bietet keine hinreichende Aussicht auf Erfolg.

8 1. Nach § 142 FGO i.V.m. § 114 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) erhält eine Partei, die nach ihren persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen die Kosten der Prozessführung nicht, nur zum Teil oder nur in Raten aufbringen kann, auf Antrag PKH, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint.

9 2. Im Streitfall bietet das Beschwerdeverfahren keine hinreichenden Erfolgsaussichten. Bei summarischer Überprüfung liegen die geltend gemachten Verfahrensmängel nicht vor.

10 a) Das FG hat dadurch, dass es bezüglich der Aufzeichnungen in dem Vormerkkalender auf die Feststellungen des strafgerichtlichen Urteils zurückgegriffen hat, statt den Kalender selbst einzusehen, nicht den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Antragsteller diesen Verfahrensmangel überhaupt noch mit Erfolg geltend machen können, weil sie möglicherweise mangels Rüge in erster Instanz auf die Beachtung der Verfahrensvorschrift verzichtet haben (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO; vgl. BFH-Beschluss vom 25. November 1992 II B 169/91, BFH/NV 1993, 258, unter 1.a und 1.b der Gründe).

Denn jedenfalls kann das FG sich die Feststellungen aus einem in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteil zu eigen machen, falls nicht die Verfahrensbeteiligten substantiierte Einwendungen vortragen und entsprechende Beweisanträge stellen (BFH-Beschluss vom 17. September 2003 XI B 220/02, BFH/NV 2004, 345, unter 2. der Gründe). Im Streitfall fehlt es an substantiierten Einwendungen der Antragsteller bzw. haben die Antragsteller ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung vor dem FG am 18. März 2009 keinen Beweisantrag auf Inaugenscheinnahme des Vormerkkalenders gestellt. Gemäß den Feststellungen des FG haben sie lediglich dargelegt, dass die Zahlen in dem Kalender nicht die tatsächlich erzielten Tageseinnahmen des Restaurants im Jahr 1999 in DM seien. Sie wenden sich demnach gegen die Beweiswürdigung des FG, ohne einen entsprechenden Beweisantrag --der ihnen aufgrund des dargelegten Bewusstseins, dass der Vormerkkalender in der Beweisführung eine entscheidende Rolle spielen würde, auch möglich gewesen wäre-- zu stellen. Dies reicht aber für eine erfolgreiche Verfahrensrüge nicht aus.

11 b) Der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme wurde auch nicht dadurch verletzt, dass das FG den Beamten der Steuerfahndung über die Durchsuchung in der Wohnung und den Geschäftsräumen der Antragsteller nicht selbst vernommen hat, sondern seine Aussage aus dem strafgerichtlichen Verfahren im Wege des Urkundenbeweises in das finanzgerichtliche Verfahren einführte. Ist --wie im Streitfall-- das unmittelbare Beweismittel erreichbar, muss auf Antrag eines Beteiligten oder wenn sich dem Gericht die unmittelbare Beweiserhebung aus anderen Gründen aufdrängen muss, vor dem erkennenden Gericht Beweis erhoben werden (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Juli 2009 I B 219/08, BFH/NV 2010, 45, unter II.1.a der Gründe; Gräber/ Koch, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 81 Rz 11, m.w.N.). Im Streitfall haben die Antragsteller ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung weder einen entsprechenden Antrag gestellt, obwohl er ihnen möglich war, da sie die Aussage des Beamten der Steuerfahndung aus dem strafgerichtlichen Verfahren kannten und wussten, dass das Strafgericht sein Urteil mit auf diese Aussage gestützt hatte. Noch musste sich dem Gericht die direkte Vernehmung des Zeugen aufdrängen, da die Aussagen vor dem Strafgericht glaubhaft und nachvollziehbar waren.

12 c) Das FG hat durch die Nichtinaugenscheinnahme des Vormerkkalenders und die Nichtvernehmung des Zeugen nicht gegen den Grundsatz der Sachaufklärung von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen. Ein solcher Verstoß kommt --neben dem im Streitfall nicht einschlägigen Übergehen eines entscheidungserheblichen Beweisantrags-- nur in Betracht, wenn das FG eine konkrete Möglichkeit, den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der weiteren Aufklärung auch ohne Antrag nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung hätte aufdrängen müssen (z.B. Senatsbeschluss vom 21. Oktober 2009 X B 249/08, BFH/NV 2010, 444, unter 2.b der Gründe).

13 Bezüglich dieser Verfahrensrüge kann ebenfalls dahingestellt bleiben, ob die Antragsteller mangels Beantragung einer entsprechenden Beweiserhebung in der ersten Instanz auf ihr Rügerecht nach § 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO verzichtet haben (zur Notwendigkeit einer solchen Rüge in erster Instanz vgl. BFH-Beschluss vom 27. August 2008 IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022, unter 4.a der Gründe). Denn das FG hat ohnehin durch die --wie bereits ausgeführt-- zulässige Einbringung des strafgerichtlichen Urteils und der Zeugenvernehmung im Rahmen des Urkundenbeweises den entscheidungserheblichen Sachverhalt vollständig aufgeklärt. Dass das FG aus den Beweismitteln nicht die von den Antragstellern gewünschten rechtlichen Schlussfolgerungen gezogen hat, kann von Letzteren als Einwand gegen mögliche materiell-rechtliche Fehler nicht erfolgreich mit einer Verfahrensrüge geltend gemacht werden (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 444, unter 1. der Gründe).

14 d) Das FG hat auch nicht deshalb die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Sätze 1 und 5 FGO) missachtet, weil es durch die Einbringung der Beweisaufnahme des Strafgerichts in das finanzgerichtliche Verfahren die Beweiswürdigung vorweggenommen hat. Denn das FG hat sich lediglich die Feststellungen des strafgerichtlichen Urteils zu eigen gemacht, ist ansonsten aber aus eigener, freier Überzeugung zu der Auffassung gelangt, dass es die beweisrechtliche Würdigung des Strafgerichts teilt.

15 e) Die Rüge der Antragsteller, das FG habe entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht den gesamten Prozessstoff berücksichtigt und deshalb nicht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entschieden, geht ins Leere. Die Antragsteller tragen vor, das FG habe seine Auffassung der Einnahmenverkürzung fast ausschließlich auf den Vormerkkalender gestützt. Es habe aber nicht den Vortrag der Antragsteller berücksichtigt, dass die aufgrund der Fahndungsprüfung angesetzten erhöhten Einnahmen eklatant von den Folgejahren bis 2008 abweichen würden. Die Schätzung der Einnahmen für 1999 sei weder schlüssig begründet noch nachvollziehbar, weil sie die Folgejahre nicht berücksichtige, in denen die Einnahmen nicht einmal 50 % des ersten (Rumpf-)Geschäftsjahres erreicht hätten. Außerdem habe das FG die Einlassung der Antragstellerin zu dem Vormerkkalender nicht mit dem richtigen Inhalt berücksichtigt. Weiterhin habe das FG die in das Verfahren

eingebrachten Feststellungen des Strafgerichts außer Acht gelassen, bei der Durchsuchung der Wohnung der Antragsteller seien --obwohl die Antragsteller in ihrem Restaurant hauptsächlich Bargeschäfte getätigt hätten-- keine erhöhten Bargeldbestände gefunden worden und die Wohnung sei "eher billig" eingerichtet gewesen. Schließlich habe das FG auch nicht beachtet, dass neben der --entscheidungsunerheblichen-- Geldverkehrsrechnung keine anderen Verprobungen stattgefunden hätten und die Prüfung der Kassenaufzeichnungen sowie eine Durchsuchung der Festplatte des Kassencomputers ohne Beanstandung verlaufen seien.

16 § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verpflichtet zwar das FG, den gesamten Prozessstoff vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Jedoch gebietet § 96 FGO nicht, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern. Vielmehr ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (Senatsbeschluss vom 10. Januar 2006 X B 47/05, BFH/NV 2006, 794, unter II.1.b der Gründe). Im Streitfall ist das FG insbesondere auf der Grundlage der Aufzeichnungen im Vormerkkalender und der geschilderten Eindrücke sowie der plausiblen Berechnungen der Steuerfahndung hinsichtlich der Einnahmen des Restaurants zu seiner Entscheidung gekommen. Es hat aber auch andere Beweise --wie beispielsweise die Aussage der Antragstellerin zu den Aufzeichnungen im Vormerkkalender-- berücksichtigt, jedoch diesen Beweisen nicht die von den Antragstellern gewünschte inhaltliche Bedeutung beigemessen. Die Grundsätze der Beweiswürdigung sind indessen revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und der Prüfung durch den BFH im Rahmen einer Verfahrensrüge entzogen (vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 82, m.w.N.). Insoweit wurde auch nicht das rechtliche Gehör der Antragsteller (§ 96 Abs. 2 FGO i.V.m. Art. 103 Abs. 1 GG) verletzt (vgl. Senatsbeschluss vom 29. September 2008 X B 203/07, BFH/NV 2008, 2049, unter II.1. der Gründe).

17 f) Dem Urteil des FG fehlen --entgegen der Ansicht der Antragsteller-- nicht die Entscheidungsgründe (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO) im Hinblick darauf, dass das FG den Vortrag der Antragsteller zu den Abweichungen der Einnahmen in den Jahren nach 1999 nicht in seiner rechtlichen Würdigung erwähnt hat. Denn die Begründungspflicht ist nur verletzt, wenn Ausführungen zur Beweiswürdigung völlig fehlen (Senatsbeschluss vom 4. Juli 2006 X B 135/05, BFH/NV 2006, 1797, unter 1.c der Gründe), was im Streitfall nicht der Fall ist.

18 g) Soweit die Antragsteller eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) als (verzichtbaren) Verfahrensmangel durch Unterlassen einer Amtsermittlung --dem FG hätte sich aufdrängen müssen, zu der Frage, ob die Einnahmen in Höhe von 800.837 DM im ersten Geschäftsjahr überhaupt erzielbar gewesen seien, ein Sachverständigengutachten einzuholen-- rügen, haben die Antragsteller ihr Rügerecht durch bloßes Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung in der ersten Instanz verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO; vgl. BFH-Beschluss vom 15. September 2006 IX B 209/05, BFH/NV 2007, 80, unter 3. der Gründe).

19 h) Das FG hat den Rechtsstreit für die Jahre 2000 und 2001 ohne Ermessensfehler von dem für das Jahr 1999 abgetrennt. Der Trennungsbeschluss nach § 73 Abs. 1 Satz 2 FGO ist eine prozessleitende Verfügung, die der Senat im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht nachprüfen kann (§ 128 Abs. 2 FGO i.V.m. § 124 Abs. 2 FGO). Dies gilt ebenso für das Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision (BFH-Beschluss vom 4. November 2009 V S 18/09 (PKH), BFH/NV 2010, 228, unter II. 2.b der Gründe). Derartige Anordnungen begründen allenfalls dann einen Verfahrensmangel, wenn das FG sie ermessensfehlerhaft erlassen hat (Gräber/Koch, a.a.O., § 73 Rz 2). Das FG hat im Streitfall die Grenzen des Ermessens allerdings nicht überschritten. Das Streitjahr 1999 war --im Gegensatz zu den Streitjahren 2000 und 2001-- aufgrund der Beweislage entscheidungsreif. Das im Beschwerdeverfahren erstmalige Vorbringen über die über die Jahre 1999 bis 2008 annähernd ähnlichen Gasverbrauchswerte im Restaurant kann als neuer Tatsachenvortrag in der Revisionsinstanz ohnehin nicht berücksichtigt werden (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 41).

20 i) Schließlich liegt ein Verstoß wegen Nichtberücksichtigung nach Aktenlage feststehender Tatsachen (§ 96 Abs. 1 FGO) auch nicht darin begründet, dass das FG im Hinblick auf die zugeschätzten Mehrbetriebsausgaben für "Schwarzeinkäufe" eine zusätzliche Berücksichtigung von Vorsteuern deshalb versagte, weil die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG erforderlichen Rechnungen mit Vorsteuerausweis fehlen würden. Denn tatsächlich sind bei den Akten keine derartigen Rechnungen mit Vorsteuerausweis zu finden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de