Beschluss vom 04. August 2010, X B 19/10

Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

BFH X. Senat

AO § 146 Abs 1, AO § 146 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. November 2009, Az: 13 K 522/06

Leitsätze

NV: Für die Beurteilung der Frage, ob eine Buchführung ordnungsgemäß ist, kommt es nicht auf die formale Bedeutung eines Buchführungsmangels, sondern auf dessen sachliches Gewicht an.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die in der Beschwerdebegründung der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) geltend gemachten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) liegen nicht vor.

2 1. Ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist gegeben, wenn das Finanzgericht (FG) den im Streitfall maßgebenden Sachverhalt nicht erforscht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sich dem FG eine weitere Sachaufklärung aufdrängen musste. Zu erforschen ist jedoch nur der entscheidungserhebliche Sachverhalt, also die Umstände, auf die es ausgehend vom Rechtsstandpunkt des FG ankommt (Gräber/ Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 76 Rz 12). Eine Verletzung von § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO ist nicht gegeben, wenn das FG die Tatsachen und Beweismittel unzutreffend würdigt. Denn ein solcher Mangel ist ein materiell-rechtlicher Fehler, der grundsätzlich die Zulassung der Revision nicht rechtfertigt (Senatsbeschluss vom 23. Februar 2010 X B 139/09, BFH/NV 2010, 1284).

3 Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe liegen die gerügten Verstöße gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht vor.

4 a) Die Klägerin macht geltend, das FG habe seine Schätzungsbefugnis (u.a.) darauf gestützt, dass die Aufzeichnungen im Journal mit Bleistift gemacht worden seien. Das FG habe jedoch die gebotene Untersuchung unterlassen, ob die unterbliebene Benutzung von unauslöschlichem Schreibmaterial von der Klägerin zu Manipulationen genutzt worden sei, was nicht feststellbar sei.

5 Die Klägerin berücksichtigt nicht, dass es ausgehend vom Rechtsstandpunkt des FG auf eine solche Untersuchung nicht ankam. Das FG hat unter Hinweis auf die von ihm zitierte Kommentarstelle (Cöster in Pahlke/König, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 146 Rz 40) konkludent zum Ausdruck gebracht, dass eine Buchführung bereits dann formell ordnungswidrig sei, wenn lediglich Bleistiftaufzeichnungen geführt würden, ohne dass es auf das Vorliegen tatsächlich vorgenommener Manipulationen ankomme.

6 Ob dieser rechtliche Ansatz zutrifft, ist nicht zweifelsfrei. Denn bei der Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt es nicht auf die formale Bedeutung eines Buchführungsmangels an, sondern auf dessen sachliches Gewicht (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7. Juli 1977 IV R 205/72, BFHE 124, 157, BStBl II 1978, 307). Die Ausführungen des FG müssen jedoch im Zusammenhang damit gesehen werden, dass nach dessen Feststellungen weitere Verstöße wie z.B. die fehlenden Kassenbuchaufzeichnungen (siehe unter 1.d) und ungeklärte Zahlungsbewegungen (siehe unter 2.b) vorgelegen haben. Auf die Frage, ob allein die Verwendung des Bleistifts einen Buchführungsmangel darstellt, kam es daher im Ergebnis nicht an.

7 b) Die Klägerin rügt ferner, auch die Annahme des FG, Geschäftsvorfälle seien nicht zeitnah verbucht worden, beruhe auf einer Verletzung der Aufklärungspflicht des FG. Das FG habe nicht untersucht, ob die Kunden der

Klägerin ihnen in Rechnung gestellte Beträge bereits vor der Realisierung des jeweiligen Geschäfts beglichen hätten, was der Fall gewesen sei.

8 Auch diese Rüge greift nicht durch. Das FG ist diesem Punkt nachgegangen. Es hat in seinem Urteil festgestellt, dass von der Klägerin verkaufte Ware in nicht unerheblichem Umfang von den Kunden erst nach der Lieferung bezahlt worden ist. Die betreffenden Warenverkäufe seien von der Klägerin aber erst im Zeitpunkt des jeweiligen Zahlungseingangs auf ihrem DM-Konto und damit nicht zeitnah verbucht worden (vgl. Urteil Seite 9, Abs. 1).

9 c) Der weitere Vorwurf der Klägerin, das FG habe nicht berücksichtigt, dass die Klägerin im Rahmen der Betriebsprüfung Kontokorrentaufzeichnung vorgelegt habe, weshalb sie nicht gegen § 144 Abs. 1 der Abgabenordnung verstoßen habe, ist unberechtigt.

10 Das FG hat in seinem Urteil ausgeführt, nach Auskunft des Bevollmächtigten der Klägerin sei dieses Kontokorrentbuch vernichtet worden. Auch hatte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) mit dem an das FG gerichteten Schriftsatz vom 14. September 2006 vorgetragen, das Kontokorrentbuch sei nicht vorgelegt worden. Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt, das Urteil in diesem Punkt gemäß § 108 Abs. 1 FGO zu berichtigen. Auch macht sie nicht geltend, das Urteil stehe in dieser Hinsicht im Widerspruch zum Inhalt der Akten.

11 d) Entgegen dem Vorbringen der Klägerin hat das FG es nicht unterlassen, aufzuklären, ob in den Streitjahren 1997 bis 2000 Zahlungen in bar vereinnahmt worden seien. Denn das FG hat ausdrücklich festgestellt, dass es solche Barzahlungen gegeben hat. Soweit die Klägerin solche Barzahlungen in Abrede stellt, rügt sie daher keinen Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, sondern eine unzutreffende Sachverhaltswürdigung und damit einen materiell-rechtlichen Mangel.

12 e) Einen solchen, nicht zur Zulassung der Revision führenden materiell-rechtlichen Mangel macht die Klägerin auch mit ihrem Vortrag geltend, dem FG fehle die ausreichende Sachkunde zur Beurteilung von Bilanzierungsgrundsätzen.

13 2. Auch die Rüge, das FG habe den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) verletzt, ist unbegründet.

14 a) Ein solcher Verstoß kann gegeben sein, wenn das FG eine unzulässige Überraschungsentscheidung trifft, es also einen noch nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt zur Grundlage seiner Entscheidung macht und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der die Beteiligten nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht zu rechnen brauchten (Senatsbeschluss vom 10. Dezember 2009 X B 107/09, BFH/NV 2010, 662).

15 Die Klägerin trägt vor, sie habe kurz vor der anberaumten mündlichen Verhandlung ein Schreiben des Berichterstatters erhalten. Sie sei nicht in der Lage gewesen, innerhalb von nur einem Tag, die Zahlenreihen des FG zu überprüfen und die erforderlichen Nachweise zu beschaffen.

16 Dieser Vortrag zeigt keine unzulässige Überraschungsentscheidung auf. Das FG hat die Klägerin auf die für relevant angesehenen Berechnungen hingewiesen. Sofern sich die rechtskundig vertretene Klägerin angesichts der knapp bemessenen Zeit nicht in der Lage gesehen hat, sich in der gebotenen Weise mit dem Schreiben des Berichterstatters zu befassen, hätte sie einen Antrag stellen können, den Termin zur mündlichen Verhandlung zu verlegen oder diese zu vertagen (§ 155 FGO i.V.m. § 227 der Zivilprozessordnung). Die Klägerin macht nicht geltend, dass sie einen solchen Antrag gestellt hat.

17 b) Auch der Vortrag der Klägerin, das FG habe bei seiner Schätzung nicht ihr Vorbringen berücksichtigt, dass ihr neben den betrieblichen Mitteln erhebliche andere Einkünfte zur Verfügung gestanden hätten, trifft nicht zu. Ausweislich der Gründe des angefochtenen Urteils (Seite 10 Abs. 4 und Seite 11 Abs. 1) hat das FG ausgeführt, der Bevollmächtigte der Klägerin habe in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass bestimmte (betriebliche) Rechnungen mit Barmitteln aus dem Privatbereich bezahlt worden seien. Auch auf ausdrückliche Nachfrage des Gerichts habe sich der Bevollmächtigte aber nicht dazu geäußert, woher die entsprechenden Mittel konkret stammten. Vielmehr habe er lediglich pauschal auf die im Gesamtsaldo höheren Entnahmen, das hohe Privatvermögen und die in den Streitjahren erzielten Jahresüberschüsse verwiesen. Dies reiche nicht aus, um die gesteigerten Mitwirkungspflichten der Klägerin zu erfüllen.

18 Diese Ausführungen zeigen, dass das FG das klägerische Vorbringen zur Kenntnis genommen und gewürdigt hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist somit nicht gegeben.

19 c) Die Klägerin meint ferner, sie habe die erforderlichen Nachweise erbracht, die ihr das FG mit Schreiben vom 26. Mai 2009 aufgegeben habe. Das FG sei nicht berechtigt gewesen, das Vorbringen deshalb unberücksichtigt zu lassen, weil sie die ihr gemäß § 79b Abs. 2 FGO gesetzte Frist um wenige Tage und zudem unverschuldet überschritten habe.

20 Dieser Vortrag trifft nicht zu. Das FG hat das Vorbringen der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 1. Juli 2009 und die Anlagen hierzu nicht als verspätet zurückgewiesen. Vielmehr hat das FG (vgl. Urteil Seite 11 Abs. 4) ausgeführt, die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass die direkte Auszahlung vom Dollar-Konto am 8. Dezember 1999 in Höhe von DM 191.804,45 in vollem Umfang den Jahresüberschuss erhöht habe. Lediglich zur Begründung dafür, dass der Klägerin diese Nachweispflicht bekannt war, hat das FG u.a. auf die ihr gemäß § 79b Abs. 2 FGO gesetzte Ausschlussfrist hingewiesen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de