Beschluss vom 13. Juni 2013, X B 132-133/12

Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach Einbuchung ungeklärter Einnahmen in die betriebliche Kasse - Zulassung der Revision wegen Divergenz

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AO § 90 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 5, AO § 158

vorgehend FG Nürnberg, 24. April 2012, Az: 7 K 264/10

Leitsätze

1. NV: Wird Kapital durch die Buchung eines Geldbetrages in der Kasse aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, so trifft den Steuerpflichtigen eine besondere Mitwirkungspflicht an der Aufklärung der Herkunft dieses Geldes.

2. NV: Die konkrete Ausgestaltung der Nachweispflichten ist eine Frage des Einzelfalls.

3. NV: Bleibt die Herkunft des eingelegten Betrages unklar, so kann das Finanzgericht die ungeklärte Kapitalzuführung so würdigen, dass er auf nicht versteuerten Einnahmen beruht.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte auch im Streitjahr mit dem Handel von Fahrzeugen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

2 Unter dem 2. Januar 2002 buchte der Kläger in seine Kasse den Betrag von xxx.xxx € als "Gewinn Spielcasino" ein und zahlte am 3. Januar 2002 einen Betrag von xxx.xxx € hiervon auf sein auch betrieblich genutztes Konto bei der X-Bank ein. Den Restbetrag von xx.xxx € verwendete er für einen betrieblichen Sortenankauf. Im April 2002 wurden xxx.xxx € in einem Investmentfonds und einem Vermögensbrief angelegt.

3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) behandelte den Gesamtbetrag als nicht versteuerte Betriebseinnahmen.

4 Einsprüche und Klagen blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) sah die Mitwirkungspflicht des Klägers zur Aufklärung der Herkunft des Geldes als nicht erfüllt an. Es glaubte ihm nicht, dass es sich bei dem in die Kasse eingelegten Betrag um Spielbankgewinne aus dem Jahr 2001 und einen privaten Bargeldbestand gehandelt habe. Mit Urteilen vom 25. April 2012 wies es die Klage der Kläger wegen Einkommensteuer 2001 (7 K 265/10) und die Klage des Klägers wegen Gewerbesteuermessbetrag 2001 (7 K 264/10) als unbegründet ab.

5 Mit den Nichtzulassungsbeschwerden begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache, zur Rechtsfortbildung und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung.

6 Das FA tritt den Beschwerden entgegen.

Entscheidungsgründe

7 II. 1. Die Verbindung der Verfahren beruht auf § 73 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

8 2. Die Beschwerden der Kläger haben keinen Erfolg. Die von den Klägern benannten Gründe für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen der Sache nach nicht vor. Insoweit können die bestehenden Zweifel an der Erfüllung der gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dahinstehen.

9 a) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit der zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassung darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.). Insbesondere muss sich der Beschwerdeführer auch mit der bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzen und substantiiert darlegen, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe (vgl. nur Senatsbeschluss vom 17. März 2010 X B 10/10, BFH/NV 2012, 953, m.w.N.).

10 aa) Soweit die Kläger eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache deshalb als gegeben ansehen, weil sich der Bundesfinanzhof (BFH) noch nicht dazu geäußert habe, ob die erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichten bei der Einlage eines Geldbetrags auf einem betrieblichen Bankkonto auch dann gälten, wenn dieser nur über ein einziges Bankkonto verfüge und auf diesem einen außerbetrieblich erwirtschafteten Geldbetrag für eine überschaubare Zeit "parke", um diesen sodann einer privaten Vermögensanlage zuzuführen, fehlt es bereits an der Klärungsfähigkeit. Eine Klärungsfähigkeit ist zu verneinen, wenn die gestellte Rechtsfrage --wie hier-- von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgeht (so schon BFH-Beschluss vom 8. Februar 2007 IV B 138/05, BFH/NV 2007, 1326, m.w.N.). Die Rechtsfrage setzt voraus, dass der fragliche Betrag sogleich auf einem gemischtgenutzten Bankkonto des Klägers eingezahlt und daher den privaten Bereich nie vollständig verlassen hat. Das FG hat stattdessen --für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO)-- festgestellt, dass dieser Betrag bereits vor dieser Einzahlung durch die Verbuchung in der Kasse dem ausschließlich betrieblichen Bereich zugeordnet worden ist.

11 bb) Wird Kapital --wie hier der Geldbetrag durch Buchung in der Kasse-- aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, so geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht zur Aufklärung trifft. Gelingt ihm die Aufklärung nicht, so darf dies dahin gewürdigt werden, dass die ungeklärten Kapitalzuführungen auf nicht versteuerten Einnahmen beruhen, und zwar auch dann, wenn hinsichtlich der Quelle der fraglichen Mittel keine Aufzeichnungspflichten bestehen (vgl. grundlegend Senatsurteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; ausdrücklicher Anschluss durch BFH-Urteil vom 25. August 2009 I R 88-89/07, BFHE 226, 296, BFH/NV 2009, 2047). Einer weiteren Klärung dieser Rechtsfrage bedarf es nicht.

12 cc) Eine weitergehende Klärung erübrigt sich auch, soweit diese Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen die Nachweispflichten bei Spielbankgewinnen betrifft. An den Nachweis von Spielgewinnen sind strenge Anforderungen zu stellen (so schon BFH-Urteil vom 3. August 1966 IV R 75/66, IV R 152/66, BFHE 86, 736, BStBl III 1966, 650). Die konkrete Ausgestaltung dieser Nachweispflichten ist eine Frage des Einzelfalls. Dabei verkennt der Senat nicht, dass eine solche Nachweisobliegenheit hinsichtlich der Herkunft von Einlagen im praktischen Ergebnis zu einer weitreichenden Dokumentation über die Quellen des privaten Vermögens führen kann. Dies ist Folge der vom Steuerpflichtigen selbst durch die Einlagebuchung veranlassten Verknüpfung seiner privaten Vermögensverhältnisse mit der betrieblichen Sphäre (so auch schon Senatsbeschluss vom 3. April 2013 X B 8/12, nicht veröffentlicht --n.v.--, m.w.N.).

13 dd) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang die weitere Verwendung des in den Betrieb eingelegten Betrags.

14 b) Da die Fortbildung des Rechts ein Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung ist (vgl. statt vieler Senatsbeschluss vom 5. März 2013 X B 121/11, n.v., m.w.N.) kommt die Zulassung der Revision aus denselben Gründen nicht in Frage (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38).

15 c) Auch soweit die Kläger eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz geltend machen, kann die Revision nicht zugelassen werden. Zum einen gelingt es den Klägern nicht, eine solche Abweichung entsprechend den Darlegungsanforderungen aus § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO schlüssig zu rügen. Zum anderen ist ein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler nicht gegeben.

16 aa) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als

der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. Senatsbeschluss vom 10. Mai 2012 X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307, m.w.N.).

17 (1) Der Senat hat schon Zweifel daran, ob die Kläger dem angefochtenen Urteil des FG einen "Rechtssatz" entnehmen, wenn sie im Anschluss an die Darstellung der BFH-Entscheidungen vom 13. November 1969 IV R 22/67 (BFHE 97, 409, BStBl II 1970, 189), vom 28. Mai 1986 I R 265/83 (BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732), vom 1. Juli 1987 I R 284-286/83 (BFH/NV 1988, 12), vom 7. Juni 2000 III R 82/97 (BFH/NV 2000, 1462), in BFHE 86, 736, BStBl III 1966, 650, in BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462, vom 4. Dezember 2001 III B 76/01 (BFH/NV 2002, 476), vom 29. Januar 1992 X R 145/90 (BFH/NV 1992, 439), vom 30. Juli 2002 X B 40/02 (BFH/NV 2003, 56), vom 30. März 2006 III B 56/05 (BFH/NV 2006, 1485) und vom 28. Januar 2009 X R 20/05 (BFH/NV 2009, 912) formulieren, dass das FG die dort aufgestellten Grundsätze verletze und neue Nachweispflichten einführe.

18 (2) Jedenfalls aber divergiert das FG-Urteil zu keiner der genannten Entscheidungen.

19 (a) So hat das FG in seiner Entscheidung in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil in BFHE 97, 409, BStBl II 1970, 189 zunächst geprüft, ob der Vermögenszuwachs die vom Steuerpflichtigen behauptete Ursache hat und danach, ob er auf steuerpflichtigen Vorgängen beruht. Dabei ist das FG nach Würdigung der Gesamtumstände dieses Einzelfalls zu dem Ergebnis gekommen, dass es dem Kläger nicht glaubt, Spielbankgewinne aus dem Jahr 2001 bzw. einen privaten Bargeldbestand eingelegt zu haben. Nach Überzeugung des FG konnten die im Streitjahr hinzugeschätzten Betriebseinnahmen auch aus dem Gewerbebetrieb stammen, was es auf S. 17 f. seines Urteils dargelegt hat.

20 (b) Keine Divergenz besteht zu den BFH-Urteilen in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732, in BFH/NV 1988, 12, in BFH/NV 2000, 1462 und in BFH/NV 1992, 439, da diese Entscheidungen einen in rechtserheblicher Weise abweichenden Sachverhalt betreffen. Dort waren Einlagen auf privaten Konten und nicht wie im vorliegenden Fall in den betrieblichen Bereich betroffen.

21 (c) Wie der BFH in BFHE 86, 736, BStBl III 1966, 650 ging das FG (namentlich S. 9 des Urteils oben) davon aus, dass gerade an die Herkunft von Spielbankgewinnen strenge Anforderungen zu stellen seien.

22 (d) Das Urteil des FG weicht auch nicht von dem Senatsurteil in BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462 ab, das die Einlage privater Gelder in den betrieblichen Bereich betraf. Der Senat hat in dieser Entscheidung ausgeführt, dass mit der Verletzung von Mitwirkungspflichten, die ihrerseits von den Umständen abhängen, sich das Beweismaß im Rahmen der Beweiswürdigung reduziert. Von einer derartigen Verletzung der Mitwirkungspflichten ist auch das FG ausgegangen. Der von den Klägern gezogene Umkehrschluss, bei ordnungsgemäßer Buchführung und ohne Verletzung von Mitwirkungspflichten sei eine Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung unentbehrlich, ist daher im Streitfall unerheblich.

23 (e) Im Einklang mit der Entscheidung des FG steht auch die Senatsentscheidung in BFH/NV 2009, 912, die ausdrücklich auf die auf der Verletzung der Mitwirkungspflicht beruhende Begrenzung der Sachaufklärung und das Beweismaß bei gemischtbetrieblich und privat genutzten Konten eingeht. Eine Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung wird in diesem Fall --anders als bei der Einzahlung auf ein privates Konto-- vom BFH nicht verlangt.

24 (f) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz zu den Beschlüssen des BFH in BFH/NV 2002, 476, in BFH/NV 2003, 56 und in BFH/NV 2006, 1485 kommt nicht in Betracht, weil mit diesen Beschlüssen, die in Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ergangen sind, keine revisiblen Rechtsfragen entschieden worden sind (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Januar 2013 III B 167/11, BFH/NV 2013, 754, m.w.N.).

25 bb) Das finanzgerichtliche Urteil leidet nicht unter einem schwerwiegenden Rechtsfehler, so dass die Revision auch nicht deshalb zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen ist.

26 (1) Die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes liegen jedenfalls vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht, unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzeswidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann. Greifbare Gesetzeswidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlicher Grundlage entbehrt und auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (Senatsentscheidung vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015). Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift aufzuführen (u.a. Senatsbeschluss vom 5. März 2013 X B 121/11, n.v., m.w.N.).

27 (2) Eine greifbare Gesetzeswidrigkeit der Entscheidung läge nicht schon vor, wenn das FG --aus Sicht der Kläger-- die unter II.2.c aa(1) aufgeführten Entscheidungen des BFH falsch angewandt hätte. Grundsätze der finanzgerichtlichen Sachverhalts- und Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Revisionsverfahren entzogen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. Mai 2004 VIII B 107/03, BFH/NV 2004, 1533). Gravierende Fehler sind weder behauptet noch erkennbar. Das FG hat vielmehr nachvollziehbar geschildert, auf Grund welcher tatsächlichen Umstände es den Klägern nicht glaubt.

28 d) Letztlich erschöpft sich die Beschwerdebegründung --trotz vordergründiger Heranziehung der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO-- darin, die eigene Mitwirkungspflichtverletzung zu verneinen. Mit derartigen materiell-rechtlichen Einwendungen kann die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2013 X B 164/12, BFH/NV 2013, 694, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de