Urteil vom 12. Februar 2020, X R 9/19

Verwertung der Urkunde über die vorgerichtliche Vernehmung eines Zeugen, der sich vor dem FG auf ein Auskunftsverweigerungsrecht beruft

ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.XR9.19.0

BFH X. Senat

AO § 101, AO § 162, FGO § 11, FGO § 82, FGO § 105 Abs 3 S 2, FGO § 184 Abs 2 Nr 5, StPO § 252, RAO § 176

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 08. Mai 2018, Az: 2 K 2014/17

Leitsätze

1. Das FG darf die Urkunde über die vorgerichtliche Vernehmung eines seinerzeit ordnungsgemäß belehrten Zeugen auch dann verwerten, wenn der Zeuge sich vor dem FG auf ein Auskunftsverweigerungsrecht beruft (Abweichung vom BFH-Urteil vom 14.02.1963 - V 102/60, HFR 1963, 379) .

2. Wenn das FG Bareinzahlungen auf Bankkonten des Steuerpflichtigen als Ausgangsgröße für die Schätzung nicht erklärter Betriebseinnahmen heranzieht, darf es solche Bareinzahlungen, die der Steuerpflichtige nach der eigenen Würdigung des FG ausreichend und nachvollziehbar erläutert hat, nicht zugleich als "Schwarzeinnahmen" und damit als zusätzliche Betriebseinnahmen ansehen .

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden die Urteile des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 09.05.2018 - 2 K 2014/17, 2 K 2160/17 und 2 K 2220/17 aufgehoben.

Die Sachen werden an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten der Verfahren übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2001 bis 2010 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Ihre Steuererklärungen reichten sie jeweils im Folgejahr ein. Der Kläger ist ausgebildeter Stuckateur und war in diesem Beruf langjährig als Arbeitnehmer beschäftigt. Im Jahr 1997 errichteten die Kläger --mit erheblichen Eigenleistungen und unter Inanspruchnahme von Leistungen Dritter, die sie als "Nachbarschaftshilfe" bezeichnen-- ein selbstgenutztes Einfamilienhaus. Im Jahr 2007 errichteten sie --erneut teilweise mit Eigenleistungen bzw. "Nachbarschaftshilfe"-- ein weiteres Einfamilienhaus, das anschließend selbstgenutzt wurde, während sie das 1997 erbaute Haus nun vermieteten.

2 Im Jahr 2009 suchte der Bruder (B) des Klägers eine Dienststelle der Zollverwaltung auf und erklärte dort, der Kläger sei seit 20 Jahren auch gewerblich als Stuckateur tätig. Er führe Außen- und Innenputzarbeiten durch und habe ein eigenes Baugerüst, eine Verputzmaschine und einen Anhänger angeschafft. Die Vergütungen würden in bar entrichtet. Der Kläger berechne 5 bis 6 € je qm verputzter Fläche zzgl. Sonderleistungen (z.B. Stellung des Gerüsts). Insgesamt erhalte er je Gebäude durchschnittlich ca. 5.000 €. Bei den Arbeiten hätten ihm Verwandte --auch B selbst-- geholfen; soweit dies entgeltlich geschehen sei, habe der Kläger deren Löhne bar ausgezahlt. Das erforderliche Material hätten die Bauherren selbst einkaufen müssen.

3 Daraufhin begann im Jahr 2011 eine Steuerfahndungsprüfung gegen den Kläger. Im Rahmen der Durchsuchung der Wohnung der Kläger wurden zahlreiche Bareinzahlungen auf die Bankkonten der Kläger sowie ein vom Kläger erstellter Kostenvoranschlag bekannt. Ferner vernahm die Steuerfahndung erneut B sowie mehrere Personen, die sie als Auftraggeber des Klägers ansah. Ausweislich der Vernehmungsprotokolle haben diese Personen durchweg zugestanden, den Kläger mit Verputzleistungen bzw. der Zurverfügungstellung eines Gerüsts beauftragt zu haben. Entgeltzahlungen haben sie aber --mit Ausnahme eines Betrags von "250 bis 300 € etwa im Jahr 2005"-- nur für die Zeit außerhalb der Streitjahre eingeräumt.

4 Die Steuerfahndung kam zu dem Ergebnis, der Kläger habe in den Streitjahren auf mehreren Baustellen im Rahmen eines nicht angemeldeten Gewerbebetriebs Außen- und Innenputzarbeiten gegen Entgelt ausgeführt sowie ein Gerüst an Bauherren vermietet. Er habe über eine Verputzmaschine und ein Gerüst verfügt; insgesamt seien drei Anhänger --davon maximal zwei gleichzeitig-- auf ihn angemeldet gewesen. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit habe er nicht erklärt. Die Höhe der Schätzung leitete die Steuerfahndung aus einer Bargeldverkehrsrechnung ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 10.03.2016 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

5 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens erging gegen den Kläger im parallel geführten Steuerstrafverfahren zunächst ein Strafbefehl wegen einer Verkürzung der Einkommensteuer für 2007 bis 2010. Weil der Kläger gegen den Strafbefehl Einspruch einlegte, fand eine Hauptverhandlung statt, in der der Kläger erklärte, "dass er in dem Bereich Stuckateur- bzw. Verputztätigkeiten und Gerüstverleih gewerblich tätig war". Das Strafverfahren wurde gemäß § 153a Abs. 2 der Strafprozessordnung (StPO) gegen eine Geldauflage von 4.200 € eingestellt.

6 Die Einspruchsentscheidungen führten für die Streitjahre 2002 bis 2005 zu erhöhten Steuerfestsetzungen und für die Jahre 2001 sowie 2006 bis 2009 jeweils zu Herabsetzungen. Die Steuerfestsetzung für 2010 blieb unverändert. Das FA nahm umfangreiche Veränderungen in der Bargeldverkehrsrechnung vor. Für die Jahre 2006 bis 2010 setzte es als "Mindestbetrag" der Schätzung die Bareinzahlungen auf den Girokonten der Kläger zuzüglich eines Sicherheitszuschlags an. Die Festsetzungsfrist sei gewahrt, da dem Kläger eine Steuerhinterziehung zur Last falle und daher die verlängerte Festsetzungsfrist anzuwenden sei.

7 In dem Klageverfahren behaupteten die Kläger, die Anzeige des B beruhe auf Erbstreitigkeiten; daher seien die darin enthaltenen Behauptungen inhaltlich unzutreffend. Der Kläger habe seine Verputztätigkeiten im Rahmen der "Nachbarschaftshilfe" ausgeübt. Er sei davon ausgegangen, damit nur Verluste erzielt zu haben, so dass er dem FA nichts mitteilen müsse. Er habe schon aus zeitlichen Gründen keine Gelegenheit zur Schwarzarbeit gehabt, da er vollzeitlich als Arbeitnehmer beschäftigt gewesen sei und sich in seiner Freizeit umfangreich mit dem Bau der beiden Einfamilienhäuser befasst habe. Das Gerüst und die Verputzmaschine habe er zur Errichtung seiner Einfamilienhäuser angeschafft. Die Erklärung im Strafverfahren habe er nur abgegeben, um das dortige Verfahren zu beenden.

8 Das Finanzgericht (FG) lud B als Zeugen zur mündlichen Verhandlung. Dieser machte aber von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch.

9 In den angefochtenen Urteilen gab das FG den Klagen hinsichtlich der Streitjahre 2002 bis 2005 sowie 2008 teilweise statt und wies sie im Übrigen ab. Es hielt zwar die vom FA vorgenommene Bargeldverkehrsrechnung angesichts der Verhältnisse des Streitfalls --umfangreiche Barausgaben aufgrund der Errichtung zweier selbstgenutzter Einfamilienhäuser-- nicht für geeignet, um eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach zu begründen. Der Schluss auf eine gewerbliche Tätigkeit des Klägers sei aber aufgrund der vorgerichtlichen Aussagen des B, der Vernehmung weiterer Zeugen durch die Steuerfahndung, der eigenen Erklärung des Klägers in der Hauptverhandlung im Strafverfahren und dem Vorhandensein der für einen Verputzbetrieb erforderlichen Gerätschaften (Verputzmaschine, Baugerüst, mindestens zwei Anhänger) gerechtfertigt. "Ungeachtet dessen" ergebe sich bereits maßgeblich aus den ungeklärten Bareinzahlungen ein Grund für die Annahme gewerblicher Einkünfte. Die Kläger hätten "bis auf wenige Zahlungsvorgänge" keine ausreichenden und nachvollziehbaren Erläuterungen zur Herkunft der eingezahlten Barmittel gegeben. Daher sei die Erzielung von Schwarzeinnahmen die einzige plausible Begründung.

10 Die Höhe der Schätzung stützte das FG ebenfalls nicht auf die Bargeldverkehrsrechnung des FA, sondern nahm eine eigene Schätzung vor. Dabei setzte es als Ausgangsgröße den Gesamtbetrag der Bareinzahlungen an. Es zog weder die gegenläufigen Barabhebungen ab noch diejenigen Bareinzahlungen, für die die Kläger nach der eigenen Würdigung des FG "ausreichende und nachvollziehbare Erläuterungen" gegeben hatten. Diese Ausgangsgröße

erhöhte das FG um einen Sicherheitszuschlag von 20 % und minderte das Ergebnis um pauschale Betriebsausgaben von 10 % der geschätzten Erlöse.

11 Im Ergebnis setzte das FG für diejenigen Streitjahre, für die es den Klagen teilweise stattgegeben hatte, die folgenden Gewinne an:

2002	12.485 €
2003	7.020 €
2004	14.148 €
2005	2.376 €
2008	7.506 €

12 Für die übrigen Streitjahre lässt sich den angegriffenen Entscheidungen nicht entnehmen, zu welchem konkreten Ergebnis die eigene Schätzung des FG geführt hat. Das FG ging aber offenbar davon aus, dass seine Schätzungsergebnisse insoweit oberhalb derjenigen des FA lagen. Das FA hatte für diese Streitjahre in den Einspruchsentscheidungen die folgenden Gewinne angesetzt:

2001	16.942 DM
2006	2.629 €
2007	8.326 €
2009	10.055 €
2010	8.000 €

13 Mit ihrer Revision rügen die Kläger, das FG habe die Protokolle über die vorgerichtlichen Vernehmungen des B verwertet, obwohl dieser sich vor dem FG auf sein Aussageverweigerungsrecht berufen habe. Ferner rügen sie mangelnde Sachaufklärung und eine unzureichende Berücksichtigung des Akteninhalts.

14 Die Kläger beantragen,
die angefochtenen Urteile, die Einspruchsentscheidungen vom 25.08.2017, 29.09.2017 und 17.10.2017 und die geänderten Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2010 vom 10.03.2016 aufzuheben.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Es hält die angefochtenen Urteile für zutreffend.

17 Während der dem Revisionsverfahren vorangehenden Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde hat das FA am 04.07.2018 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2002 bis 2005 und 2008 erlassen, mit denen es die angefochtenen erstinstanzlichen Urteile umgesetzt hat, soweit das FG darin den Klagen teilweise stattgegeben hatte. Am 07.09.2018 hat das FA auch zur Einkommensteuer 2010 einen Änderungsbescheid erlassen, mit dem es die zumutbare Belastung zugunsten der Kläger neu berechnet hat. Keiner dieser Bescheide berührt den verbleibenden Streitstoff des vorliegenden Revisionsverfahrens.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der angefochtenen Urteile und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

19 Das FG hat den von ihm festgestellten Sachverhalt zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass der Kläger in den Streitjahren eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat (dazu unten 1.). Wegen der Nichterklärung der Einkünfte aus dieser Tätigkeit war das FG dem Grunde nach zur Schätzung befugt (unten 2.). Die vom FG zur Herleitung der Höhe der Schätzung angestellten Erwägungen sind allerdings teilweise widersprüchlich und lückenhaft, so dass die Sache zur Vornahme einer neuen Schätzung an die Vorinstanz zurückverwiesen werden muss (unten 3.).

20 1. Die Würdigung des FG, der Kläger sei in den Streitjahren als Verputzer und Gerüstvermieter gewerblich tätig geworden, weist keine Rechtsfehler auf.

21 a) Die Tatsacheninstanz hat ihre Würdigung zum einen auf die vorgerichtlichen Aussagen des B gestützt. Hierzu hat sie ausgeführt, diese Aussagen seien schlüssig und nachvollziehbar; ihr Inhalt stehe mit einer Vielzahl objektiver Umstände in Einklang. Ferner hat sie die eigene Erklärung des Klägers in der strafrechtlichen Hauptverhandlung sowie den bei ihm aufgefundenen Kostenvoranschlag herangezogen. Darüber hinaus folge aus den vorgerichtlichen Zeugenaussagen der Auftraggeber zumindest eine nachhaltige und auf Wiederholung ausgerichtete Tätigkeit des Klägers. Der Kläger habe auch über die für einen derartigen Betrieb erforderlichen Fachkenntnisse und Gerätschaften (Verputzmaschine, Gerüst, zwei Anhänger) verfügt. Eine Privatperson, die derartige Gerätschaften lediglich für die Errichtung ihres selbstgenutzten Einfamilienhauses angeschafft hätte, hätte sie nach Beendigung der Bauarbeiten wieder veräußert. Zudem hat das FG seine Entscheidung maßgeblich auf die ungeklärten Bareinzahlungen gestützt.

22 b) All diese Umstände hat das FG zutreffend in seine Gesamtwürdigung einbezogen; es hat darüber hinaus die Grenzen der freien Beweiswürdigung beachtet. Damit ist die Tatsachenfeststellung des FG für das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Daran ändern die von den Klägern erhobenen Angriffe gegen die Beweiswürdigung sowie die Verfahrensrügen nichts, da sie teils bereits nicht schlüssig bzw. formgerecht erhoben sind und im Übrigen nicht durchgreifen können.

23 aa) Es ist widersprüchlich, wenn die Kläger einerseits behaupten, der Kläger habe angesichts seiner Vollzeit-Arbeitnehmertätigkeit und der von ihm beim Bau der beiden selbstgenutzten Einfamilienhäuser erbrachten Eigenleistungen gar keine Zeit für die Ausübung eines zusätzlichen Gewerbebetriebs haben können, sie andererseits aber die Verputztätigkeiten für Dritte einräumen, diese als "Nachbarschaftshilfe" deklarieren und die Erzielung von Verlusten aus diesen Tätigkeiten behaupten.

24 bb) Die Kläger rügen einen Verstoß des FG gegen den klaren Inhalt der Akten sowie einen Sachaufklärungsmangel mit der Behauptung, nicht während sämtlicher Streitjahre, sondern erst ab 2006 bzw. 2007 über ein Gerüst bzw. eine Verputzmaschine verfügt zu haben.

25 Diese Rüge ist aus den Gründen, die das FA bereits in der --in zulässiger Weise in Bezug genommenen-- Beschwerdeerwiderung angeführt hat, unzulässig: Zum einen handelt es sich um neues Tatsachenvorbringen, mit dem die Kläger im Rechtsmittelverfahren nicht gehört werden können (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Darüber hinaus wird dieses neue Vorbringen auch durch die von den Klägern im Rechtsmittelverfahren hierzu vorgelegten Unterlagen in keiner Weise belegt. So behaupten die Kläger zwar, aus einer Baukostenaufstellung des FA für das im Jahr 1997 errichtete selbstgenutzte Einfamilienhaus folge, dass sie im Jahr 1997 ein Gerüst für 5.754,37 DM angemietet hätten, was gleichzeitig beweise, dass sie seinerzeit kein eigenes Gerüst gehabt hätten. Aus dieser Baukostenaufstellung ist allerdings nicht ersichtlich, dass der von den Klägern genannte Betrag gerade die Anmietung eines Gerüsts betrifft. Soweit sich aus der Baukostenaufstellung für das im Jahr 2007 errichtete weitere selbstgenutzte Einfamilienhaus die Anschaffung einer Putzmaschine ergibt, schließt dies jedenfalls nicht denklogisch aus, dass der Kläger auch in den davor liegenden Jahren über eine Putzmaschine verfügt hat.

26 cc) Darüber hinaus rügen die Kläger, das FG habe gegen seine Pflicht zur Sachaufklärung verstoßen, indem es die von ihnen angebotenen Zeugen nicht gehört habe. Insoweit sind die geltenden Darlegungsanforderungen ebenfalls nicht erfüllt.

27 Die Rüge eines solchen Sachaufklärungsmangels muss zumindest die ermittlungsbedürftigen Tatsachen (Beweisthemen), die angebotenen Beweismittel, die genauen Fundstellen (Schriftsatz oder Terminprotokoll), in denen die Beweismittel benannt worden sind, die das FG nicht erhoben hat, und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme bezeichnen. Ferner muss sie angeben, inwieweit das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann (vgl. dazu grundlegend Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.07.1990 - I R 173/83, BFHE 162, 236, BStBl II 1991, 66, unter II.A.1.; ferner

Senatsbeschluss vom 08.06.2011 - X B 214/10, BFH/NV 2011, 2073, unter II.2.a, m.w.N.). Daran fehlt es hier vollständig.

28 dd) Ebenfalls ohne Erfolg bleibt die --wohl nur sinngemäß so zu verstehende-- Rüge der Kläger, das FG hätte berücksichtigen müssen, dass B mehrfach --auch wegen Aussagedelikten-- vorbestraft sei. Die Kläger tragen insbesondere nicht vor, dass sie eine entsprechende Behauptung bereits vor dem FG erhoben hätten.

29 c) Der näheren Erörterung bedarf allerdings die --jedenfalls sinngemäß erhobene-- Rüge der Kläger, das FG hätte die vorgerichtlichen Vernehmungen des B nicht verwerten dürfen, nachdem dieser sich vor dem FG auf sein Aussageverweigerungsrecht berufen hatte.

30 aa) Diese Rüge ist in zulässiger Weise erhoben worden. Zwar enthalten die FG-Urteile jeweils Formulierungen, die dahingehend verstanden werden könnten, dass das FG die Annahme einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach allein auf die ungeklärten Bareinzahlungen gestützt hat, ohne dass es für die Vorinstanz überhaupt noch auf andere Gesichtspunkte --wie z.B. die Protokolle über die vorgerichtlichen Vernehmungen des B-- angekommen sei. So heißt es auf Bl. 16 der Entscheidung zum Streitjahr 2001 (gleichlautend in den weiteren angegriffenen Urteilen) nach der Anführung der weiteren Gesichtspunkte, die aus Sicht des FG für einen Gewerbebetrieb des Klägers sprachen: "Mit dem Beklagten ist ferner davon auszugehen, dass sich *ungeachtet dessen* ein Grund für die Annahme gewerblicher Einkünfte des Klägers und ein Anlass für die Vornahme von Schätzungen bereits maßgeblich aus den ungeklärten Einzahlungen ... ergibt" (Hervorhebung nur hier). Wenn die Bareinzahlungen für das FG aber bereits "ungeachtet" der weiteren angeführten Gesichtspunkte eine Schätzungsbefugnis begründen konnten, dann wären die Ausführungen zu den Aussagen des B nicht entscheidungstragend gewesen, so dass eine Verfahrensrüge nicht in zulässiger Weise auf Fehler im Zusammenhang mit der Verwertung dieser Aussage gestützt werden könnte.

31 Allerdings führt das FG im Anschluss an die vorstehend zitierte Formulierung aus: "Nach alledem hat der Senat auf der Grundlage des Gesamtergebnisses des Verfahrens aus einer Vielzahl von Anhaltspunkten die Überzeugung gewonnen, dass der Kläger im Streitjahr wiederholt und nachhaltig gegen Entgelt Stuckateur- und Verputzarbeiten durchgeführt ... hat". Dies lässt es jedenfalls nicht als ausgeschlossen erscheinen, dass die Vernehmungsprotokolle für das FG doch entscheidungstragend gewesen sind. Die in diesem Punkt gegebene Unklarheit der FG-Urteile kann nicht zu Lasten der Kläger gehen, so dass die bezeichnete Verfahrensrüge zulässig ist.

32 bb) B war sowohl anlässlich seiner mündlich beim Hauptzollamt erstatteten Strafanzeige gegen den Kläger als auch während der anschließenden Fahndungsprüfung durch Beamte der Steuerfahndung vernommen worden. In beiden Fällen ist er über die Auskunftsverweigerungsrechte, die ihm sowohl in seiner Eigenschaft als Angehöriger des Klägers als auch wegen der Gefahr eigener Strafverfolgung bzw. einer Strafverfolgung des Klägers --seines Bruders-- zustanden, belehrt worden. Gleichwohl hatte er in seinen Vernehmungen detaillierte Angaben gemacht. Erst in der strafrechtlichen Hauptverhandlung sowie im Vorfeld der vom FG anberaumten mündlichen Verhandlung hat er sich auf das Auskunftsverweigerungsrecht berufen. Das FG hat die Protokolle der vorgerichtlichen Vernehmungen des B gleichwohl in seine Beweiswürdigung einbezogen. Dies verstößt entgegen der Auffassung der Kläger weder gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (unten cc) noch besteht ein Verwertungsverbot (unten dd).

33 cc) Der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme wurde durch die --nicht als Zeugen-, sondern als Urkundsbeweis anzusehende-- Verwertung der Protokolle der vorgerichtlichen Vernehmungen nicht verletzt.

34 Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung darf das FG sich die Feststellungen in einem Strafurteil zu eigen machen, wenn die Beteiligten dagegen keine substantiierten Einwendungen vortragen und keine entsprechenden Beweisanträge gestellt haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 07.03.2006 - X R 8/05, BFHE 212, 398, BStBl II 2007, 594, unter II.2., m.w.N.). Ebenso hat der BFH bereits entschieden, dass diese Grundsätze auch auf die Verwertung von Protokollen nichtrichterlicher Vernehmungen übertragbar sind (BFH-Beschluss vom 24.05.2013 - VII B 155/12, BFH/NV 2013, 1613, Rz 7).

35 Zwar hatten die Kläger vorliegend bereits im Klageverfahren Einwendungen gegen die Richtigkeit der Angaben des B vorgetragen. Der Senat kann jedoch offenlassen, ob diese --sehr pauschal gehaltenen und sich im Wesentlichen auf schlichtes Bestreiten beschränkenden-- Einwendungen als "substantiiert" im Sinne der zum Unmittelbarkeitsgrundsatz ergangenen Rechtsprechung angesehen werden könnten, da B als Beweismittel nach seiner Berufung auf das Auskunftsverweigerungsrecht jedenfalls unerreichbar geworden war (vgl. dazu BFH-Urteile vom 29.05.1974 - I R 167/71, BFHE 112, 455, BStBl II 1974, 612, und vom 27.08.1981 - IV R 230/80, nicht

veröffentlicht). Eine unmittelbare Beweiserhebung war dem FG daher in Bezug auf B aus Rechtsgründen nicht mehr möglich, so dass der Unmittelbarkeitsgrundsatz nicht verletzt sein kann.

36 dd) Die Berufung des B auf sein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 101 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 4 der Abgabenordnung (AO) hat in Bezug auf dessen vorgerichtliche Vernehmungen kein Verwertungsverbot bewirkt.

37 (1) Allerdings hat der V. Senat des BFH im Urteil vom 14.02.1963 - V 102/60 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1963, 379) zum Auskunftsverweigerungsrecht bei Gefahr eigener Strafverfolgung (damals § 176 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung --RAO--; heute § 103 AO) entschieden, dass frühere Aussagen, die ein Zeuge vor einem vernehmenden Beamten oder ohne Belehrung vor einem Richter gemacht hatte, nach einer späteren Berufung auf das Auskunftsverweigerungsrecht nicht verwertet werden dürfen.

38 Zur Begründung hat sich der V. Senat wesentlich auf die Vorschrift des § 252 StPO berufen, die für den Bereich des Strafprozesses anordnet, dass die Aussage eines vor der Hauptverhandlung vernommenen Zeugen, der erst in der Hauptverhandlung von seinem Recht, das Zeugnis zu verweigern, Gebrauch macht, nicht verlesen werden darf.

39 Die seinerzeitige Fassung des § 176 RAO sah --ebenso wie die damals geltenden Parallelvorschriften im Strafprozessrecht-- noch nicht vor, dass Zeugen auch in nichtrichterlichen Vernehmungen über ihre Auskunftsverweigerungsrechte zu belehren sind (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 01.12.1966 - IV 65, 66/65, BFHE 88, 12, BStBl III 1967, 273).

40 (2) In der Folgezeit hat der BFH bisher offenlassen können, ob an der zu § 176 RAO ergangenen Rechtsprechung auch nach dem Inkrafttreten der AO noch festzuhalten ist (vgl. --mit deutlich kritischer Tendenz-- BFH-Beschluss vom 30.03.1990 - VIII B 131/88, BFH/NV 1991, 461, unter 2.b; ferner BFH-Beschluss vom 01.10.2002 - VII B 91/02, BFH/NV 2003, 192, unter II.b). Instanzgerichte haben vereinzelt bereits gegenteilig entschieden (z.B. FG Köln, Urteil vom 10.11.1998 - 15 K 4994/93, Entscheidungen der Finanzgerichte 1999, 451).

41 Demgegenüber geht die --soweit ersichtlich-- einhellige Literaturauffassung davon aus, dass die frühere Aussage eines ordnungsgemäß belehrten Angehörigen auch dann verwertet werden darf, wenn er sich später auf sein Auskunftsverweigerungsrecht beruft (Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 101 AO Rz 24; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 101 AO Rz 5; Schindler in Gosch, AO, § 101 Rz 18; Pahlke in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, vor §§ 101 bis 106 AO Rz 10 und § 101 AO Rz 4, 22; Klein/Rätke, AO, 14. Aufl., § 101 Rz 6).

42 (3) Im Zivilprozess --auf dessen beweisrechtliche Vorschriften § 82 FGO teilweise verweist-- ist anerkannt, dass die Protokolle polizeilicher und anderer behördlicher Vernehmungen aus einem Ermittlungs- oder Strafverfahren im Wege des Urkundenbeweises in den Zivilrechtsstreit eingeführt werden können (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.02.1985 - VI ZR 202/83, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1985, 1470, unter II.1.). Dies gilt allerdings nicht, wenn der Zeuge nicht über das ihm als Angehörigem zustehende Auskunftsverweigerungsrecht belehrt worden ist (BGH-Urteil in NJW 1985, 1470, unter II.2.). Demgegenüber soll die polizeiliche Vernehmung eines Beschuldigten im Zivilprozess selbst dann verwertbar sein, wenn der Beschuldigte im parallel geführten strafrechtlichen Ermittlungsverfahren nicht ordnungsgemäß über seine Rechte belehrt worden ist (BGH-Urteil vom 10.12.2002 - VI ZR 378/01, BGHZ 153, 165, unter II.2.b).

43 (4) Der Senat schließt sich der einhelligen Literaturauffassung sowie der BGH-Rechtsprechung zur Handhabung dieser prozessualen Frage im Zivilprozess an.

44 Die --im finanzgerichtlichen Verfahren gemäß §§ 82, 84 FGO anzuwendenden-- Vorschriften der ZPO über den Zeugenbeweis und der AO über die Auskunftsverweigerungsrechte enthalten keine Regelung, die der des § 252 StPO entspricht. Wenn aber für eine bestimmte prozessuale Situation, die in allen Prozessarten gleichermaßen eintreten kann, ausschließlich in der StPO, nicht jedoch in den anderen Verfahrensordnungen ein Verwertungsverbot angeordnet worden ist, lässt dies nur den Schluss zu, dass der Gesetzgeber die Problematik zwar kannte, er indes bewusst von einer Erstreckung der strafprozessualen Spezialregelung auf die anderen Verfahrensordnungen abgesehen hat. Auch der Revisionsbegründung --die sich in diesem Zusammenhang auf die Formulierung beschränkt, das FG hätte die Auskunftsverweigerung "würdigen" müssen-- sind keine rechtlichen Gesichtspunkte zu entnehmen, die für ein Verwertungsverbot sprechen könnten.

45 Zu der Zeit, als die Entscheidung des V. Senats in HFR 1963, 379 ergangen ist, gab es für nichtrichterliche Vernehmungen weder im Strafprozessrecht noch in der RAO eine Norm, die eine Belehrung des Zeugen über sein

Auskunftsverweigerungsrecht vorgesehen hätte. Auf diesen Umstand ist auch in der damaligen Rechtsprechung zu § 252 StPO die Differenzierung gestützt worden, dass ungeachtet einer in der Hauptverhandlung erklärten Zeugnisverweigerung ein Richter, der den Zeugen zuvor vernommen hatte --hier bestand schon immer eine Belehrungspflicht-- seinerseits über den Inhalt dieser Vernehmung vernommen werden durfte, diese Möglichkeit einer Vernehmung der Vernehmungsperson aber nicht bestand, wenn es sich um eine nichtrichterliche Vernehmung handelte, bei der damals keine Belehrungspflicht galt (grundlegend BGH-Urteil vom 15.01.1952 - 1 StR 341/51, BGHSt 2, 99). Nachdem im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren eine generelle Belehrungspflicht eingeführt worden war, hat der BGH zwar im Ergebnis an dieser Differenzierung festgehalten, sie aber nicht mehr auf eine fehlende Belehrungspflicht bei nichtrichterlichen Vernehmungen gestützt, sondern darauf, dass das Gesetz richterlichen Vernehmungen generell ein höheres Vertrauen entgegenbringe als nichtrichterlichen Vernehmungen (ständige BGH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BGH-Urteil vom 12.02.2004 - 3 StR 185/03, BGHSt 49, 72). Jedenfalls der vom V. Senat in der Entscheidung in HFR 1963, 379 herangezogene frühere tragende Grund für die analoge Anwendung des § 252 StPO im finanzgerichtlichen Verfahren ist damit entfallen.

46 (5) Der Senat kann die Rechtsfrage abweichend vom V. Senat entscheiden, ohne das in § 11 FGO vorgesehene Verfahren einleiten zu müssen.

47 § 11 FGO ist nicht anzuwenden, wenn sich die Rechtslage durch eine gesetzliche Neuregelung grundlegend geändert hat (vgl. BFH-Urteil vom 05.08.2004 - VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074, unter II.1.c cc). Dies ist hier der Fall, weil die Vorschrift des § 176 RAO, zu der der V. Senat entschieden hat, durch §§ 101, 103 AO abgelöst worden ist und diese Nachfolgevorschriften nicht inhaltsgleich mit § 176 RAO sind. Insbesondere sieht --was vorliegend entscheidend ist-- § 101 AO erstmals eine gesetzliche Belehrungspflicht auch für nichtrichterliche Vernehmungen vor.

48 Im Übrigen gilt § 11 FGO in Fällen einer Abweichung von BFH-Entscheidungen, die vor dem Inkrafttreten der FGO (01.01.1966; vgl. § 184 Abs. 1 Satz 1 FGO) ergangen sind, nur, wenn die damalige Entscheidung gemäß § 64 RAO amtlich veröffentlicht war (§ 184 Abs. 2 Nr. 5 FGO). Seinerzeit wurden nur Entscheidungen mit einem sog. S-Aktenzeichen amtlich veröffentlicht (Wendl in Gosch, § 184 FGO Rz 3; Brandis in Tipke/Kruse, § 184 FGO; vgl. zum Ganzen auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 20.02.2013 - GrS 1/12, BFHE 140, 282, BStBl II 2013, 441, Rz 16). Bei dem Urteil des V. Senats in HFR 1963, 379 handelt es sich aber nicht um eine amtlich veröffentlichte Entscheidung mit einem S-Aktenzeichen.

49 d) Dass die in § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes genannten Merkmale eines Gewerbebetriebs bei Zugrundelegung der vom FG festgestellten Tatsachen erfüllt sind, stellen auch die Kläger nicht in Abrede, so dass der Senat insoweit angesichts der ausführlichen und zutreffenden Darlegungen des FG zum Begriff des Gewerbebetriebs von weiteren Ausführungen absieht.

50 2. Ist danach davon auszugehen, dass der Kläger in den Streitjahren einen Gewerbebetrieb unterhalten hat, so waren FA und FG dem Grunde nach zur Schätzung befugt. Gemäß § 162 Abs. 2 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige weitere Auskunft verweigert, Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen bestehen. All dies ist hier der Fall.

51 3. Demgegenüber halten die Ausführungen des FG zur Höhe der Schätzung in mehrfacher Hinsicht der revisionsgerichtlichen Prüfung nicht stand.

52 a) Ausgangspunkt der Schätzung des FG und damit die entscheidende Schätzungsgrundlage ist die Höhe der Bareinzahlungen, die in den einzelnen Jahren auf die Bankkonten der Kläger vorgenommen worden sind. Das FG hat in seinen --gerade in diesem entscheidenden Abschnitt äußerst knappen und nicht aus sich heraus verständlichen-- Urteilen die Höhe der Bareinzahlungen nicht selbst beziffert, sondern hierfür sowohl auf die Einspruchsentscheidungen als auch auf die Angaben der Kläger in den umfangreichen Anlagen zu ihrem Schriftsatz von 28.03.2017 als auch auf die Auswertung der Bankkontoauszüge durch die Steuerfahndung Bezug genommen. Diese drei Aufstellungen über die Höhe der Bareinzahlungen unterscheiden sich allerdings teilweise erheblich voneinander. Den angefochtenen Urteilen lässt sich nicht entnehmen, welcher Aufstellung das FG mit welcher Begründung folgen wollte. Damit sind die vorinstanzlichen Entscheidungen in diesem wesentlichen Punkt für das Revisionsgericht nicht nachvollziehbar. Dies stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der auch ohne ausdrückliche Rüge durch die Kläger zur Aufhebung der Urteile führen muss (BFH-Urteil vom 17.11.2015 - VIII R 67/13, BFHE 252, 207, BStBl II 2016, 569, Rz 10, m.w.N.).

53 b) Das FG hat ferner einzelne Bareinzahlungsbeträge einerseits als "von den Klägern ausreichend und nachvollziehbar erläutert", zugleich aber als "ungeklärt" und damit als "Schwarzeinnahmen" angesehen. Eine solche Würdigung ist widersprüchlich und stellt daher einen --vom Revisionsgericht von Amts wegen zu berücksichtigenden-- Verstoß gegen die Denkgesetze dar.

54 Auf Bl. 16 seines Urteils zum Streitjahr 2001 führt das FG aus, die Kläger hätten "bis auf wenige Zahlungsvorgänge keine ausreichenden und nachvollziehbaren Erläuterungen" zur Herkunft der bar eingezahlten Beträge geben können. Dies bedeutet zugleich, dass die Kläger für einige --wenn auch wenige-- Zahlungsvorgänge auch nach Auffassung des FG ausreichende und nachvollziehbare Erläuterungen gegeben haben. In etwas konkreterer Weise heißt es auf Bl. 17 des Urteils zu den Streitjahren 2002 bis 2005, die Kläger hätten "bis auf wenige Zahlungsvorgänge (vgl. etwa die Zahlungen vom 30. August 2004 und 4., 14. Januar sowie 12. Mai 2005) keine ausreichenden und nachvollziehbaren Erläuterungen" gegeben, sowie auf Bl. 17 des Urteils zu den Streitjahren 2006 bis 2010, die Kläger hätten "bis auf wenige Zahlungsvorgänge (vgl. etwa die Angaben zum Verkauf eines Pkw und eines Motorrads) keine ausreichenden und nachvollziehbaren Erläuterungen" gegeben. Dabei deutet der vom FG verwendete Begriff "etwa" darauf hin, dass die konkreten Verweise auf die Zahlungen vom 30.08.2004, 04.01.2005, 14.01.2005, 12.05.2005 sowie die Verkäufe eines Pkw und eines Motorrads lediglich beispielhaft zu verstehen sind, es also noch weitere Zahlungsvorgänge gegeben haben dürfte, für die das FG die Mittelherkunft als "ausreichend und nachvollziehbar erläutert" angesehen hat.

55 Während die vorgenannten Formulierungen der FG-Urteile jeweils im Rahmen der Ausführungen zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach enthalten sind, hat das FG bei der Schätzung der Höhe nach jeweils die *Gesamtbeträge* der jährlichen Bareinzahlungen auf die Bankkonten der Kläger zum Ausgangspunkt seiner eigenen Schätzung gemacht, dabei also auch diejenigen Beträge, die es zuvor als "ausreichend und nachvollziehbar erläutert" ansah, nicht abgezogen. Eine solche Würdigung ist denklogisch ausgeschlossen, da ein und derselbe Bareinzahlungsbetrag vom Tatrichter nicht einerseits als "ausreichend und nachvollziehbar erläutert" und zugleich als "ungeklärt" und damit als "Schwarz-Betriebseinnahme" angesehen werden kann.

56 c) Die weitere Rüge der Kläger, das FG habe den "Überhang" der Bareinzahlungen über die Barabhebungen unzutreffend ermittelt, ist nur teilweise begründet. Die Kläger verkennen, dass das FG einen solchen "Überhang" (also den Saldo zwischen den Bareinzahlungen und den Barabhebungen) gar nicht hat ermitteln wollen, sondern von vornherein lediglich den Bruttobetrag der Bareinzahlungen --ohne Verrechnung mit Barabhebungen-- zum Ausgangspunkt seiner Schätzung gemacht hat. Insofern hat das FG seine Schätzung auf der Grundlage seiner eigenen materiell-rechtlichen Auffassung zunächst einmal folgerichtig durchgeführt.

57 Das FG hat allerdings nicht begründet, weshalb es eine solche Saldierung nicht vorgenommen hat, obwohl dies unter den Umständen des Streitfalls begründungsbedürftig gewesen wäre. Zwar ist es dem Senat angesichts der fehlenden bzw. widersprüchlichen Tatsachenfeststellungen des FG zur Höhe der Bareinzahlungen und Barauszahlungen nicht möglich, sich ein eigenes Bild von der Höhe dieser Beträge zu machen. Nach Aktenlage deutet aber Manches darauf hin, dass die Barauszahlungen --jedenfalls in einigen der Streitjahre-- einen nennenswerten Umfang erreicht haben. Auch in einem solchen Fall mag das FG Gründe dafür finden können, solche Barauszahlungen bei einer Schätzung, deren Ausgangspunkt die Bareinzahlungen sind, unberücksichtigt zu lassen (insbesondere dann, wenn der Umfang der Barauszahlungen diejenigen Beträge, die bei einer Familie von der Größe derjenigen der Kläger zu erwarten sind, nicht übersteigt). Es muss diese Gründe dann aber in seiner Entscheidung ausdrücklich anführen und entsprechende tatsächliche Feststellungen zum Umfang der Barauszahlungen treffen. Daran fehlt es hier.

58 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Umstände hin:

59 a) Angesichts der erheblichen Bedeutung, die das Ergebnis einer eigenen finanzgerichtlichen Schätzung für den Streitfall hat, könnte es sich anbieten, dass das FG dieses Ergebnis in seiner Entscheidung im zweiten Rechtsgang deutlicher als bisher benennt. Für diejenigen Jahre, in denen das FG den Klagen teilweise stattgegeben hat, finden sich die Schätzungsergebnisse lediglich in den Tenören der finanzgerichtlichen Entscheidungen, werden aber in den Entscheidungsgründen nicht rechnerisch abgeleitet. Für diejenigen Jahre, in denen das FG die Klagen abgewiesen hat, ist weder aus den Entscheidungsgründen noch aus den Tenören ersichtlich, zu welchem betragsmäßigen Ergebnis die eigene Schätzung des FG geführt hat. Hier lässt sich nur aus dem Gesamtzusammenhang der Entscheidungen entnehmen, dass das FG wohl zu Schätzungsergebnissen gekommen sein dürfte, die noch oberhalb derjenigen des FA lagen.

60 Die vom FG in den Entscheidungsgründen vorgenommenen Bezugnahmen auf die Einspruchsentscheidungen, auf einen Schriftsatz der Kläger und auf die Aufstellungen der Steuerfahndung können eigene Darlegungen des Gerichts hier nicht ersetzen. Zum einen sind diese Bezugnahmen wegen der erkennbar unterschiedlichen Inhalte der in Bezug genommenen Unterlagen (vgl. dazu bereits oben 3.a) widersprüchlich und damit unwirksam. Zum anderen lässt § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO Bezugnahmen nur für "Einzelheiten" des Tatbestands zu. Die Höhe der eigenen Schätzung des FG ist aber weder Teil des Tatbestands noch geht es hier um "Einzelheiten", sondern im Gegenteil um den Kern der eigenen Entscheidung der Tatsacheninstanz. In Bezug auf die Entscheidungsgründe ermöglicht die Regelung des § 105 Abs. 5 FGO dem FG zwar ein Absehen von einer weiteren Darstellung, soweit es der Begründung des Verwaltungsakts oder der Einspruchsentscheidung folgt und dies in seiner Entscheidung feststellt. Das FG hat sich hier aber gerade nicht auf eine Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung beschränkt, sondern seine Würdigung gleichrangig auf weitere --mit der Einspruchsentscheidung inhaltlich aber nicht übereinstimmende-- Aktenbestandteile gestützt.

61 Zudem ist die vom FG verwendete Bezugnahmetechnik lediglich für das FA, nicht aber für die Klägerseite, die regelmäßig nicht über vollständige Kopien der --hier zudem sehr umfangreichen-- Steuerakten verfügen dürfte, nachvollziehbar und wahrt daher das Gebot der prozessualen Waffengleichheit nicht. Das FG hat im Urteil jeweils nur die Blattzahl der Steuerakten angegeben, die in Bezug genommenen Unterlagen aber nicht näher bezeichnet.

62 Soweit das FG in seinen Entscheidungen Formulierungen verwendet wie "Bareinzahlungen von jeweils bis zu mehr als 13.000,00 €" bzw. "Bareinzahlungen von jeweils bis zu mehr als 9.000,00 €" (Bl. 17 des FG-Urteils für 2002 bis 2005; Bl. 17 des FG-Urteils für 2006 bis 2010), sind diese zu unbestimmt, obwohl gerade in diesem Punkt --der zentralen Ausgangsgröße für die Höhe der eigenen Schätzung des FG-- besondere Klarheit geboten gewesen wäre. Eine Bareinzahlung kann entweder "bis zu 9.000 €" oder aber "mehr als 9.000 €" betragen haben, aber nicht beides gleichzeitig.

63 b) Ferner bietet es sich an, dass das FG im zweiten Rechtsgang prüft, ob es die von den Klägern benannten Zeugen vernimmt.

64 c) Vor allem aber werden die Beteiligten und das FG --sofern es seine Schätzung weiterhin auf die ungeklärten Bareinzahlungen stützen will, was durchaus naheliegt-- sorgfältiger als bisher die Bankkontoauszüge auswerten müssen, aus denen sich bei kursorischer Betrachtung durchaus auch höhere als die bisher zugrunde gelegten Bareinzahlungsbeträge ergeben könnten. Ferner sollte das FG die Unterschiede zwischen den in den Einspruchsentscheidungen enthaltenen und den von den Klägern eingereichten Aufstellungen über die Bareinzahlungen klären und hinsichtlich einzelner Beträge prüfen, ob diese auch anders als durch Betriebseinnahmen erklärbar bzw. mit Barabhebungen zu saldieren sind.

65 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de