

Beschluss vom 17. April 2024, X B 61/23

Sachaufklärungsmangel durch Übergehen eines erheblichen Beweisantrags

ECLI:DE:BFH:2024:B.170424.XB61.23.0

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 105 Abs 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 81 Abs 1, AO § 162

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 12. April 2023, Az: 4 K 842/21

Leitsätze

1. NV: Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar beziehungsweise unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann.
2. NV: Will das Finanzgericht eine Hinzuschätzung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zentral auf seine Überzeugung stützen, ein Restaurantbetreiber habe unter einer zweiten Kundennummer Wareneinkäufe getätigt, die er nicht in seinen Aufzeichnungen erfasst habe, wird es einem Beweisantrag auf Beiziehung der entsprechenden Rechnungen und Lieferscheine in der Regel nachkommen müssen.
3. NV: Wird der gesamte entscheidungserhebliche Sachverhalt im Tatbestand eines finanzgerichtlichen Urteils lediglich im Konjunktiv wiedergegeben, sind die Anforderungen des § 105 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung in der Regel nicht erfüllt.

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 12.04.2023 - 4 K 842/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) betrieb seit 2012 ein Restaurant. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) stellte ihre Gewinne gesondert fest, da sie nicht im Bezirk des FA wohnte.
- 2 Nach dem Inhalt einer Kontrollmitteilung einer Dienststelle der Steuerfahndung habe der Warenlieferant der Klägerin (L) Teile der Warenverkäufe nichtexistenten Betrieben oder Personen zugeordnet (Rechnungssplitting). Die zutreffende Zuordnung ergebe sich aus den Daten des Warenwirtschaftssystems der L, wo die tatsächlichen Lieferorte angegeben seien. Die Klägerin habe bei L Einkäufe nicht nur unter ihrer Kundennummer ...5 getätigt, sondern auch unter der weiteren Kundennummer ...8. Rechnungsadressat unter dieser Kundennummer sei ein Herr X unter einer Anschrift in Y. Allerdings sei weder X identifizierbar gewesen noch existiere die angegebene Anschrift. Ausweislich des Warenwirtschaftssystems der L seien die Lieferungen unter der Kundennummer ...8 an die Betriebsanschrift der Klägerin ausgeführt worden. Die Rechnungen zu dieser Kundennummer hätten ebenfalls als Lieferanschrift die Betriebsanschrift der Klägerin enthalten. Die Zuordnung der Kundennummer ...8 zur Klägerin folge auch daraus, dass die Klägerin unter ihrer Kundennummer ...5 in zwei Fällen (105,72 € am 15.09.2014 und

267,62 € am 08.10.2014) Gutschriften aus Warenrückgaben erhalten habe, die aus Lieferungen unter der Kundennummer ...8 resultiert hätten. Unter der Kundennummer ...8 habe L in den Streitjahren 2013 und 2014 Rechnungen in folgender Höhe gestellt (jeweils Nettobeträge):

- 2013: 30.848,87 €,

- 2014: 38.662,53 €.

- 3** Die Außenprüfung des FA ermittelte, dass die Klägerin die Einkäufe unter der Kundennummer ...5 in ihren Aufzeichnungen erfasst habe, Einkäufe unter der Kundennummer ...8 hingegen nicht. Sie ging davon aus, dass die Klägerin mit diesen Wareneinkäufen zusätzliche Erlöse erzielt habe. Deren Höhe schätzte sie, indem sie auf die zusätzlichen Wareneinkäufe den sich aus den Aufzeichnungen der Klägerin für das jeweilige Jahr ergebenden Rohgewinnaufschlagsatz (RAS) anwendete. Daraus ergaben sich die folgenden Hinzuschätzungen bei den Erlösen:

Jahr	RAS	Nettobetrag	Umsatzsteuer
2013	196,33 %	91.400 €	17.366 €
2014	230,18 %	127.700 €	24.263 €

- 4** Der Einspruch gegen die entsprechend geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung des Gewinns, den Gewerbesteuermessbetrag und die Umsatzsteuer blieb ohne Erfolg.
- 5** Die Klägerin bestritt, Schwarzeinkäufe getätigt zu haben, und bat L um Übermittlung der entsprechenden Lieferscheine und Rechnungen. Nachdem L erklärt hatte, die Unterlagen seien von der Finanzverwaltung beschlagnahmt worden und stünden ihr daher nicht zur Verfügung, beantragte die Klägerin im Klageverfahren sowohl schriftsätzlich als auch in mündlicher Verhandlung, das Finanzgericht (FG) möge die Lieferscheine und Rechnungen von der Finanzverwaltung anfordern.
- 6** Im Laufe des Verfahrens hatte die Steuerfahndung dem FA Ablichtungen von als "Lieferschein/Rechnung" bezeichneten Dokumenten vom 13.02.2013, 27.02.2013, 10.09.2014 und 25.09.2014 unter der Kundennummer ...8 zur Verfügung gestellt, die X unter der nicht existenten Anschrift als Rechnungsadressaten und als Lieferanschrift die Betriebsanschrift der Klägerin ausweisen. Weitere Rechnungen oder Lieferscheine wurden nicht vorgelegt.
- 7** Das FG wies die Klage ab. Die "Feststellungen" der Außenprüfung seien nach dem Akteninhalt zutreffend. Danach habe die Klägerin bei L neben den "gebuchten" Wareneinkäufen noch weitere Wareneinkäufe über ein zweites Kundenkonto bezogen, die in der "Buchhaltung" nicht erfasst worden seien. Es sei "nach dem Ergebnis der Ermittlungen der Finanzbehörde" bei L gängige Praxis gewesen, Teile des Wareneinkaufs auf Kundenkonten nicht existenter Betriebe zu buchen. Im Streitfall folge die Zuordnung der Kundennummer ...8 zur Klägerin aus der im Warenwirtschaftssystem der L eingetragenen tatsächlichen Lieferanschrift, aus der Angabe der Betriebsanschrift der Klägerin als Lieferanschrift auf den unter der Kundennummer ...8 gestellten Rechnungen, aus den beiden unter der Kundennummer ...5 abgezogenen und in der Buchführung der Klägerin exakt erfassten Gutschriften aus Warenrückgaben aus Lieferungen zur Kundennummer ...8. Schließlich stützt sich das FG auf einen sowohl im Buchführungssystem der L als auch auf der Rechnung vom 27.02.2013 erscheinenden Vermerk "NL plus 1827,12 für ...5" sowie den Umstand, dass auf dieser Rechnung der sich aus dem Rechnungsbetrag von 2.303,72 € sowie dem genannten Betrag von 1.827,12 € ergebende Gesamtbetrag über 4.130,84 € handschriftlich vermerkt und augenscheinlich quittiert wurde.
- 8** Die von der Klägerin bezeichneten Unterlagen der L seien nicht beizuziehen. Die Klägerin habe hierfür keine konkreten Gründe vorgetragen. Es bestehe kein Anspruch darauf, zum Zwecke der Akteneinsicht Akten anzufordern, die einen Dritten betreffen und vom Gericht für seine Entscheidungsfindung nicht benötigt würden.
- 9** Die Klägerin begehrt die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln.
- 10** Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

...

- 11** Die Beschwerde ist begründet. Es liegt ein von der Klägerin geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12** 1. Das FG hat seine aus § 76 Abs. 1 FGO folgende Pflicht zur Sachaufklärung verletzt, indem es den von der Klägerin gestellten und in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich aufrechterhaltenen Antrag auf Beiziehung der Rechnungen und Lieferscheine der L zur Kundennummer ...8 übergangen hat.
- 13** a) Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar beziehungsweise unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 12.02.2018 - X B 64/17, BFH/NV 2018, 538, Rz 11, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 14** b) Nach diesem Maßstab hätte das FG dem Beweisantrag nachkommen müssen. Es kommt daher nicht darauf an, ob sich die entsprechende Aufklärung auch von Amts wegen hätte aufdrängen müssen (in diesem Sinne zu einem ähnlichen Sachverhalt Senatsbeschluss vom 16.07.2019 - X B 14/19, BFH/NV 2019, 1116, Rz 26 ff.).
- 15** aa) Die Klägerin hatte ordnungsgemäß Beweis angetreten, indem sie beantragt hatte, dass das FG von der bei L tätigen Steuerfahndung nach § 86 Abs. 1 FGO die Vorlage aller Rechnungen und Lieferscheine zur Kundennummer ...8 anfordere. In ihrem Vortrag, sie habe keine Schwarzeinkäufe getätigt, lag unverkennbar die --unter Beweis gestellte-- Behauptung, bei Vorlage dieser Dokumente hätte sich herausgestellt, dass alle oder einige der weiteren Rechnungen und Lieferscheine zur Kundennummer ...8 entweder gar nicht existieren oder aber nicht ihre Betriebsanschrift als Lieferanschrift ausweisen.
- 16** bb) Es gab keinen rechtfertigenden Grund, auf die Erhebung dieses Beweises zu verzichten. Die Beweismittel waren von der Klägerin ordnungsgemäß bezeichnet worden. Es kann auch nicht festgestellt werden, dass sie für das FG nicht erreichbar gewesen wären. Soweit sich die bei L tätig gewesene Steuerfahndung gegenüber dem FA noch aus Zeitgründen gesperrt hatte, die Dokumente aus den bei L beschlagnahmten ungeordneten Unterlagen herauszusuchen, entpflichtet dies das FG nicht, diese Unterlagen anzufordern.
- 17** Sie waren auf der Grundlage der vom FG vertretenen Rechtsauffassung auch erheblich. Zum einen hat das FG die von ihm angenommene Schätzungsbefugnis dem Grunde nach nicht zuletzt auf seine Überzeugung gestützt, aus den --von ihm nicht eingesehenen-- Rechnungen und Lieferscheinen der L zur Kundennummer ...8 ergäben sich über die darin enthaltene Lieferanschrift zusätzliche Wareneinkäufe der Klägerin, die in ihren Aufzeichnungen nicht erfasst seien. Zum anderen hat es seine Schätzung der Höhe nach ausschließlich auf den Umfang der Wareneinkäufe unter der Kundennummer ...8 gestützt, der sich primär aus den genannten Rechnungen und Lieferscheinen ergeben soll.
- 18** Vor diesem Hintergrund ist die vom FG für die Nichterhebung des Beweises gegebene Begründung, die Klägerin habe keine konkreten Gründe für die Beweiserhebung vorgetragen, nicht schlüssig. Das FG hat seine Schätzung dem Grunde und der Höhe nach zentral auf angenommene Warenlieferungen an die Klägerin gestützt. Dass es die Rechnungen und Lieferscheine der L, aus denen sich diese Lieferungen ergeben müssen, "für seine Entscheidungsfindung nicht benötigt" und sich mit einer Indizienbeweiführung begnügt, ist angesichts dessen schwer verständlich.
- 19** 2. Darüber hinaus hat das FG auch den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verletzt. Aus § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO folgt unter anderem, dass das Gericht die für die Entscheidung notwendigen Tatsachen im weitestmöglichen Umfang aus der Quelle selbst schöpfen muss (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.04.2023 - V R 5/22, BFH/NV 2023, 816, Rz 11). Eine Verwertung von eigenen Zusammenstellungen der Finanzbehörde durch ein Gericht, das sich keinen eigenen Eindruck von den Originalunterlagen verschafft, kann zwar zulässig sein, wenn die Beteiligten dem nicht widersprechen (zur vergleichbaren Frage der Verwertung der Aussage einer als Zeuge in Betracht kommenden Person, die in einem anderen Verfahren protokolliert worden ist, BFH-Beschluss vom 19.07.2010 - I B 174/09, BFH/NV 2011, 47). Hier hatte die Klägerin aber auf einer Einsichtnahme in die von der Steuerfahndung ausgewerteten Belege der L zur Kundennummer ...8 bestanden und daran auch in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausdrücklich festgehalten.
- 20** 3. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

- 21** Dabei weist der Senat darauf hin, dass das FG den gesamten entscheidungserheblichen Sachverhalt im Tatbestand des angefochtenen Urteils lediglich im Konjunktiv wiedergegeben hat. Allerdings müssen die Beteiligten und das Rechtsmittelgericht dem tatrichterlichen Urteil nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung entnehmen können, von welchen Tatsachen das FG bei seiner Überzeugungsbildung ausgegangen ist, da gemäß § 105 Abs. 3 FGO der Sach- und Streitstand darzustellen ist (vgl. BFH-Urteil vom 09.01.2018 - IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz 36 und Senatsurteil vom 06.05.2020 - X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238, Rz 21). Dazu gehört im Tatbestand eine Trennung der streitigen von den unstreitigen Tatsachen, ferner in den Entscheidungsgründen gegebenenfalls eine Begründung dafür, warum streitiges Vorbringen der Entscheidung (nicht) zugrunde gelegt wird. Im vorliegenden Fall enthält zumindest der Tatbestand des angefochtenen Urteils diese Trennung nicht.
- 22** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 23** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de