

Beschluss vom 12. November 2018, X B 88/18

Gehörsverletzung durch Nichtoffenbarung der vom FG für eine Schätzung herangezogenen Erkenntnisse aus ähnlichen Fällen

ECLI:DE:BFH:2018:B.121118.XB88.18.0

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, AO § 162, EStG § 4 Abs 3, EStG VZ 2014

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 19. April 2018, Az: 1 K 605/17

Leitsätze

1. NV: Der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs ist verletzt, wenn ein Finanzgericht (FG) seine Schätzung im Urteil auf "Erkenntnisse des Senats aus ähnlichen Fällen" stützt, ohne zuvor die Grundlagen jener Erkenntnisse zu offenbaren.
2. NV: Auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung muss der Steuerpflichtige seine Betriebseinnahmen und -ausgaben (durch Aufzeichnungen samt Belegsammlung oder im Wege einer geordneten Belegablage) so festhalten, dass das Finanzamt oder FG sie auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen kann.
3. NV: Ein Beweisantrag ist unsubstantiiert und daher unbeachtlich, wenn für das FG im Rahmen der erforderlichen Vorprüfung der Erheblichkeit und Tauglichkeit des Beweismittels nicht erkennbar ist, inwieweit der Zeuge zu der relevanten Beweistatsache überhaupt Angaben machen können.

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 19.04.2018 - 1 K 605/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) war in der Zeit von Mai 2013 bis Ende Oktober 2014 als Prostituierte selbständig tätig. Sie erzielte hieraus gewerbliche Einkünfte.
- 2 Wegen nichtabgegebener Steuererklärungen für das Streitjahr 2014 schätzte der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (AO). Zunächst legte das FA seiner Schätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie einen Gewerbeertrag von 42.750 € zugrunde. Hierbei ging es infolge von "Erfahrungswerten der Steuerfahndung" davon aus, die Klägerin müsse je Arbeitstag durchschnittlich Betriebseinnahmen von 280 € erwirtschaftet haben (vier Kunden à 70 €).
- 3 Im Einspruchsverfahren reichte die Klägerin eine nach den Grundsätzen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellte Gewinnermittlung ein und erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 4.585 € (Betriebseinnahmen: 6.980 €). Unbeschadet dessen und trotz Vorlage von Kopien aus einem Notizbuch, aus denen die Höhe der jeweils erzielten Tageseinnahmen ableitbar sein sollte, sah sich das FA weiterhin zur (Voll-)Schätzung berechtigt und hielt

an den Schätzungsparametern "vier Kunden à 70 €" fest. Der Einspruch hatte allerdings insoweit Erfolg, als das FA aufgrund von Nachweisen der Klägerin die Anzahl der Arbeitstage des Streitjahres von zunächst 190 auf nunmehr 115 und dementsprechend die Betriebseinnahmen von 53.200 € auf 32.200 € herabsetzte. Die Einkünfte und den Gewerbeertrag minderte das FA auf 25.461 €. Der zugleich geführte Einspruch gegen die auf den nämlichen Schätzungsparametern beruhenden Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr hatte in vollem Umfang Erfolg. Das FA setzte die Umsatzsteuer auf 0 € herab, da man --so dessen Ausführungen im vorliegenden Verfahren-- von der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung (§ 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) ausgegangen sei.

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen die geänderte Einkommensteuer- und Gewerbesteuerermessbetragsfestsetzung ab. Die Voraussetzungen für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen seien gegeben. Die Klägerin habe gegen ihre auch für das Ertragsteuerrecht geltende Einzelaufzeichnungspflicht der Betriebseinnahmen aus § 22 UStG i.V.m. §§ 63 bis 68 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) verstoßen. Die Aufzeichnungen in dem Notizbuch, an deren Vollständigkeit das FG ebenso zweifelte wie an einer zeitnahen und laufenden Führung, erfüllten diese Pflicht nicht. Die vom FA zugrunde gelegten Schätzungsparameter deckten sich mit "Erkenntnissen des Senats aus ähnlichen Fällen" und seien nachvollziehbar. Ein Entgelt von 70 € pro Kunde erscheine nicht überhöht und stelle eher einen unter dem Durchschnitt liegenden Wert dar. Im Hinblick darauf, dass die Klägerin für jeden Arbeitstag bereits feste Kosten für die Zimmermiete von 50 € habe aufwenden müssen und in Vollzeit gearbeitet habe, erschienen auch vier Kunden je Arbeitstag unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung anderer Finanzgerichte (Hinweis auf das Urteil des FG Hamburg vom 20.02.2013 - 2 K 169/11, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 907) "eher im unteren Schätzungsrahmen". Insgesamt erweise sich die Schätzung "als moderat".
- 5 Dem in der mündlichen Verhandlung von den Prozessbevollmächtigten der Klägerin gestellten Antrag auf Zeugeneinvernahme des Steuerberaters desjenigen Betriebes, in dem die Klägerin ihrer Tätigkeit nachging und der --ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung-- hätte aussagen sollen, dass "im Durchschnitt deutlich weniger als vier Freier pro Dame täglich anwesend waren", kam das FG nicht nach. Es hielt das angebotene Beweismittel für untauglich und unerheblich, da der Zeuge "mit Sicherheit" nicht durchgängig vor Ort gewesen sein könne. Es sei nicht erkennbar, inwieweit der Zeuge hätte aussagen können, dass die Klägerin je Arbeitstag weniger als vier Kunden empfangen habe. Zudem sei die Anzahl der Kunden für den Betreiber des Etablissements, der feste Tagesmieten mit den Prostituierten abgerechnet habe, unbedeutend.
- 6 Ihre Beschwerde über die Nichtzulassung der Revision stützt die Klägerin neben den Zulassungsgründen der Divergenz und Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 und 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) auch auf Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Beschwerde ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung gemäß § 116 Abs. 6 FGO. Es liegt ein von der Klägerin geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 8 1. Das FG hat den Anspruch der Klägerin auf Gewähr rechtlichen Gehörs i.S. von Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO jedenfalls insoweit verletzt, als es die von ihm selbst vorgenommene Schätzung der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und des Gewerbeertrags im Urteil auf "Erkenntnisse des Senats aus ähnlichen Fällen" stützte, ohne allerdings zuvor die Grundlagen jener Erkenntnisse zu offenbaren.
- 9 a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör gewährleistet den Prozessbeteiligten das Recht, sich vor der Entscheidung des Gerichts zum entscheidungserheblichen Sachverhalt und zur Rechtslage ausreichend äußern zu können. Hierneben verlangt der Gehörsanspruch vom erkennenden Gericht, die Beteiligten über den Verfahrensstoff zu informieren und ihre Ausführungen sowie Anträge zur Kenntnis zu nehmen und bei seiner Entscheidung in Erwägung zu ziehen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. statt vieler Senatsbeschlüsse vom 24.03.2015 - X B 127/14, BFH/NV 2015, 809, Rz 16, und vom 07.09.2017 - X B 52/17, BFH/NV 2018, 221, Rz 22; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 217, m.w.N.).
- 10 Vom Gehörsanspruch aus § 96 Abs. 2 FGO grundsätzlich nicht umfasst ist die Sachverhalts- und Beweiswürdigung des Gerichts, zu der auch das Ergebnis der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 96 Abs. 1 Satz 1

Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO gehört. Sofern in die Würdigung keine für die Schätzung maßgeblichen Tatsachen einfließen, zu denen sich die Beteiligten vorher nicht äußern konnten, ist das FG nicht gehalten, vorab auf seine Würdigung hinzuweisen.

- 11** b) Das FG hat diese Grundsätze nicht hinreichend beachtet. Zwar konnte die Klägerin zu den einzelnen schätzungsrelevanten Umständen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht Stellung beziehen, wovon sie im schriftlichen Verfahren und in der mündlichen Verhandlung auch Gebrauch gemacht hat. Allerdings blieb es ihr verwehrt, sich zu den vom FG entscheidungstragend angeführten "Erkenntnisse[n] ... aus ähnlichen Fällen" zu äußern. Der Aktenlage ist nicht zu entnehmen, dass das FG vor seiner Entscheidung die Beteiligten über die wesentlichen, für die einzelnen Schätzungsparameter bedeutsamen Umstände aus den Vergleichsfällen (u.a. Tätigkeitsort, -zeit und -umfang, Größe des Etablissements, durchschnittliche Kundenanzahl und Vergütung) in Kenntnis gesetzt hatte. Nur auf diese Weise wäre die Klägerin in die Lage versetzt worden, sich mit den vergleichsweise herangezogenen Parametern inhaltlich auseinanderzusetzen. Eine solche --ohne Weiteres auch anonymisiert durchführbare-- Offenlegung der Erkenntnisse erwies sich im Streitfall auch deshalb als elementar, da es der Vertreter des FA in der mündlichen Verhandlung unter Hinweis auf § 30 AO ablehnte, zu den "Erfahrungswerten" der Steuerfahndung auszuführen, das FG aber dennoch diese Werte mit den (ebenfalls nicht preisgegebenen) "Erkenntnisse[n] ... aus ähnlichen Fällen" im Rahmen der eigenen Schätzung stützte.
- 12** Die Gehörs-gewährung war im Streitfall nicht etwa deshalb entbehrlich, da das FG die Angemessenheit der von ihm zugrunde gelegten Schätzungsparameter von arbeitstäglich vier Kunden à 70 € auch mit den Feststellungen der "einschlägigen Rechtsprechung von anderen Finanzgerichten" begründete und hierfür auf die Entscheidung des FG Hamburg in EFG 2013, 907 (nachfolgend Senatsbeschluss vom 13.12.2013 - X B 46/13, BFH/NV 2014, 488) verwies (Tageseinnahmen: durchschnittlich 500 €/realistische Anzahl von vier bis fünf Kunden je Abend; dort Rz 34). Denn zum einen stellte sich in erster Linie die Bezugnahme des FG auf die eigenen Senatserkenntnisse aus Vergleichsfällen als maßgebliches, die Schätzung tragendes Begründungselement dar. Zum anderen setzte sich das FG mit den weiteren, von der Klägerin vorgebrachten tatsächlichen --für sie günstigeren-- Erkenntnissen anderer Finanzgerichte (FG Hessen, Beschluss vom 15.11.2006 - 6 V 2026/06, [10 bis 12 Kunden je Woche bei einem durchschnittlichen Entgelt von 50 €/Kunde; dort Rz 17], sowie FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 17.11.2015 - 4 K 84/13, [Tagesentgelte von durchschnittlich 90 bis 110 €]) nicht auseinander.
- 13** c) Die Klägerin hat den Verfahrensmangel auch ordnungsgemäß gerügt. Sie hat in ihrer Beschwerdebegründung ausgeführt, ihr sei mangels entsprechender Offenlegung jeglicher Einwand gegen die im FG-Urteil angeführten Erfahrungswerte der Steuerfahndung sowie der Senatserkenntnisse aus vergleichbaren Fällen abgeschnitten worden. Aus dem Gesamtkontext ihres Vorbringens (vgl. S. 8 f. der Beschwerdebegründung) ergibt sich zudem, dass sie bei ordnungsgemäßer Gehörs-gewährung in die Lage versetzt worden wäre, zu den --das Schätzungsergebnis nach unten korrigierenden-- Besonderheiten ihres Tätigkeitsorts und der fehlenden Vergleichbarkeit der Umstände inhaltlich vorzutragen.
- 14** 2. Da das FG-Urteil bereits aufgrund des vorgenannten Verfahrensmangels keinen Bestand haben kann, bedarf es keines Eingehens auf die weiteren von der Klägerin vorgebrachten Revisionszulassungsgründe.
- 15** 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.
- 16** Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO-- auf Folgendes hin:
- 17** a) Der Senat geht --auch unter Berücksichtigung der von der Klägerin vorgebrachten Einwendungen-- von einer (Voll-)Schätzungsbefugnis des FA bzw. FG gemäß § 162 Abs. 1 und 2 AO sowie § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO aus. Unbeschadet des Umstands, dass die Klägerin im Streitjahr in Anbetracht der für sie zulässigen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) möglicherweise nicht zur Einzelaufzeichnung ihrer Betriebseinnahmen verpflichtet war (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 12.07.2017 - X B 16/17, BFHE 257, 523, Rz 68, m.w.N.), entspricht es herkömmlichen Grundsätzen, dass ein Steuerpflichtiger auch im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG seine Betriebseinnahmen und -ausgaben --sei es durch entsprechende Aufzeichnungen einschließlich Belegsammlung oder im Wege einer geordneten Belegablage-- so festhalten muss, dass das FA oder FG diese auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen kann (Senatsbeschluss vom 13.03.2013 - X B 16/12, BFH/NV 2013, 902, Rz 9, m.w.N.). Dieser Verpflichtung ist die Klägerin aus den vom FG genannten Gründen nicht in ausreichendem Maße nachgekommen.
- 18** Die Auffassung der Klägerin, sie unterliege keinerlei Aufzeichnungsverpflichtungen, da sie keine Unternehmerin i.S.

des UStG sei und bereits aus diesem Grund die in § 22 UStG i.V.m. §§ 63 ff. UStDV geregelten Pflichten keine entsprechenden einkommen- und gewerbsteuerlichen Pflichten auslösten (vgl. hierzu BFH-Entscheidungen vom 02.03.1982 - VIII R 225/80, BFHE 136, 28, BStBl II 1984, 504, unter I.1.b; vom 26.02.2004 - XI R 25/02, BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599, unter II.1.b; vom 18.03.2015 - III B 43/14, BFH/NV 2015, 978, Rz 9; vom 12.12.2017 - VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606, Rz 50; ebenso Senatsbeschlüsse vom 16.02.2006 - X B 57/05, BFH/NV 2006, 940, unter 2., und vom 19.03.2007 - X B 191/06, BFH/NV 2007, 1134, unter 1.b), teilt der Senat nicht. Es sind keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der Klägerin trotz ihrer im Streitjahr selbständig und außerhalb eines Bordells ausgeübten Prostitution die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 1 UStG) hätte fehlen sollen. Vielmehr deutet gerade die Bezugnahme des FG auf die Vorschrift des § 65 UStDV darauf hin, dass es mit Blick auf die Höhe der geschätzten Einnahmen lediglich von einem Kleinunternehmerstatus i.S. von § 19 UStG ausging. Hierdurch wird die Klägerin aber nicht generell von ihren Aufzeichnungspflichten entbunden; es gelten lediglich die in § 65 UStDV genannten Erleichterungen.

- 19** b) Zur sachgerechten und den Einzelfall beachtenden Ermittlung der für den Streitfall relevanten Schätzungsparameter erscheint es --im Anschluss an die erforderliche Offenlegung der Erkenntnisse des FG aus vergleichbaren Fällen-- angezeigt, den Sachverhalt zum einen dahingehend weiter aufzuklären, ob --wie von der Klägerin im ersten Rechtsgang vorgetragen-- die Entgelte lediglich in Abhängigkeit von der Dauer ihrer jeweiligen Dienstleistungen gestaffelt waren oder ob insoweit auch die Art der angebotenen Dienstleistung maßgeblich war. Durch eine persönliche Anhörung der Klägerin hierzu könnte ggf. ein --Schätzungsunschärfen berücksichtigendes-- Durchschnittsentgelt ermittelt werden.
- 20** c) Zum anderen erscheint es geboten, im zweiten Rechtsgang den von der Klägerin streitig gestellten Schätzungsumstand der durchschnittlichen Kundenanzahl je Arbeitstag weiter aufzuklären, ggf. mittels eines Zeugenbeweises.
- 21** aa) Dem von der Klägerin hierzu in der mündlichen Verhandlung beantragten Beweis, den Steuerberater (S) als Zeugen zu der Tatsache zu vernehmen, durchschnittlich hätten deutlich weniger als vier Kunden je anwesender Prostituiertes das Etablissement aufgesucht, brauchte das FG im ersten Rechtsgang zwar nicht nachzukommen, da er nicht den Anforderungen aus § 373 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 82 FGO entsprach, sondern unsubstantiiert gestellt wurde (vgl. hierzu Senatsbeschlüsse vom 16.05.2013 - X B 131/12, BFH/NV 2013, 1260, Rz 21 ff., sowie vom 23.02.2018 - X B 65/17, BFH/NV 2018, 517, Rz 28). Denn für das FG war im ersten Rechtsgang zum Zwecke der erforderlichen Vorprüfung der Beweiserheblichkeit und -tauglichkeit nicht erkennbar, inwiefern der als Zeuge angebotene S zu der relevanten Beweistatsache (durchschnittliche Anzahl der Kunden je Prostituiertes) als sog. mittelbarer Zeuge bzw. Zeuge vom Hörensagen (vgl. zur Zulässigkeit eines solchen Zeugenbeweisanspruchs Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 06.10.2016 - VII ZR 185/13, Neue Juristische Wochenschrift 2017, 386, Rz 27) überhaupt Angaben hätte machen können. Für einen derartigen Beweisantrag sind diejenigen äußeren Umstände, die unmittelbarer Gegenstand der Beweisaufnahme sein sollen, im Rahmen des Beweisantrags darzulegen (vgl. BGH-Urteil vom 08.05.2012 - XI ZR 262/10, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen 193, 159, Rz 44 f., m.w.N.; Zöller/Greger, ZPO, 32. Aufl., § 286 Rz 9a).
- 22** bb) Erstmals mit der Beschwerdebegründung hat die Klägerin allerdings aufgezeigt, dass S über Daten bzw. Abrechnungsunterlagen verfügen soll, aus denen die jeweilige Anzahl der anwesenden Prostituierten und --für sich getrennt-- die Anzahl weiblicher und männlicher Gäste für das Streitjahr zu entnehmen und hieraus schlussfolgernd die durchschnittliche Anzahl von (männlichen) Gästen/Kunden je Prostituiertes bestimmbar sei. Unter diesen Bedingungen wäre S im zweiten Rechtsgang als Zeuge zu der von der Klägerin streitig gestellten Schätzungsstatsache zu vernehmen.
- 23** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de