

**BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 16.12.2016, X B 41/16
ECLI:DE:BFH:2016:B.161216.XB41.16.0**

Befugnis des FG zur Ablehnung von Beweisanträgen; tägliches Auszählen einer offenen Ladenkasse

Leitsätze

1. NV: Die in § 76 Abs. 1 Satz 5 FGO erwähnte fehlende Bindung des FG an Beweisanträge der Beteiligten bedeutet nicht etwa, dass das Gericht frei entscheiden kann, ob es beantragte Beweise erhebt oder nicht. Gerade im Gegenteil will diese Vorschrift es dem FG -- in ausdrücklicher Abweichung von zivilprozessualen Grundsätzen -- ermöglichen, auch von sich aus solche Beweise zu erheben, die von den Beteiligten nicht angeboten worden sind.
2. NV: Lehnt das FG die Durchführung einer beantragten Beweisaufnahme mit der Begründung ab, es sei bereits vom Gegenteil der unter Beweis gestellten Tatsache überzeugt, handelt es sich um eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung.
3. NV: Die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung erfordert bei Bareinnahmen, die mittels einer offenen Ladenkasse erfasst werden, einen täglichen Kassenbericht, der auf der Grundlage eines tatsächlichen Auszählens der Bareinnahmen erstellt worden ist. Ein "Zählprotokoll", in dem die genaue Stückzahl der vorhandenen Geldscheine und -münzen aufgelistet wird, ist nicht erforderlich (Klarstellung zu Rz 27 des Senatsurteils vom 25. März 2015 X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743).

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 11. November 2015 12 K 791/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist in den Streitjahren 1996 bis 2006 mit ihrem Ehemann (E), der bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) ebenfalls als Kläger aufgetreten ist, zur Einkommensteuer zusammenveranlagt worden. Sie erzielte als Inhaberin eines "Sexshops" Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die sie durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. E war bei der Klägerin angestellt; er hatte die Funktion eines Geschäftsleiters.
- 2 Der Betrieb gliederte sich in die folgenden Bereiche:
 - Vorführung von Bildträgern (Videokassetten, ab 2000 auch DVDs) in Videokabinen mit Geldeinwurf sowie einem Kinosaal,
 - Vermietung (von der Klägerin als "Verleih" bezeichnet) von Bildträgern,
 - Verkauf von Bildträgern, Erotik-Zeitschriften und anderen Erotik-Artikeln,
 - Verkauf von Getränken.
- 3 Im Anschluss an eine Außen- und Fahndungsprüfung für die Streitjahre nahm der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) für die drei erstgenannten Bereiche erhebliche Hinzuschätzungen vor, die er mit einer nicht ordnungsgemäßen Kassenführung, insbesondere dem weitestgehenden Fehlen von Grundaufzeichnungen sowie der fehlenden Aufzeichnung von Kassenbeständen, begründete. Das FA ging von einer Steuerhinterziehung aus und wandte auf dieser Grundlage die zehnjährige Festsetzungsfrist an.
- 4 Der bei Weitem größte Teil der Hinzuschätzungen betraf den Bereich "Verkauf". Die Klägerin hatte hierzu u.a. vorgetragen, soweit Bildträger verkauft worden seien, habe es sich im Wesentlichen um solche gehandelt, die zuvor bereits zur Vorführung in den Videokabinen bzw. dem Kino genutzt worden seien. Derartige Bildträger hätten sich nur mit erheblichen Preisabschlägen überhaupt noch verkaufen lassen; ein großer Teil habe vernichtet werden müssen.

- 5 Das FA legte seiner Schätzung für den Bereich "Verkauf" zunächst einen einheitlichen Rohgewinnaufschlagsatz von 240 % zugrunde. Dieser Prozentsatz wurde auf den gesamten Wareneinsatz angewendet, unabhängig davon, ob die Waren verkauft oder im Betrieb verbraucht worden waren. Noch während des Einspruchsverfahrens gegen die streitgegenständlichen Änderungsbescheide gewährte das FG insoweit Aussetzung der Vollziehung, als das FA einen höheren Rohgewinnaufschlagsatz als 180 % angesetzt hatte. In der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2011 übernahm das FA diese Beurteilung und minderte die Hinzuschätzungen für den Bereich "Verkauf" auf der Grundlage eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 180 %.
- 6 Das FG holte ein Gutachten der gerichtseigenen Prüferin ein. In der mündlichen Verhandlung vernahm das FG fünf Zeugen. E, der bis zum Beginn der mündlichen Verhandlung ebenfalls als Kläger aufgetreten war, nahm die Klage --soweit sie von ihm erhoben worden war-- in der mündlichen Verhandlung zurück und wurde anschließend von der Klägerin als Zeuge benannt, vom FG allerdings nicht gehört.
- 7 Das FG setzte die Hinzuschätzungen weiter herab und wies die Klage im Übrigen ab. Es führte aus, wegen der nicht ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen bestehe eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach. Der Höhe nach sei die Schätzung für die Bereiche "Vorführung" und "Vermietung von Bildträgern" nicht zu beanstanden. Für den Bereich "Verkauf" nahm das FG eine eigene Schätzung vor, die auf den folgenden Grundlagen beruhe:
- 44 % des gesamten Wareneinkaufs seien auf Bildträger entfallen, von denen aber nur 50 % in den Verkauf gelangt und die übrigen 50 % vernichtet worden seien. Für diejenigen Bildträger, die in den Verkauf gelangt seien, sei ein Rohgewinnaufschlagsatz von 100 % anzusetzen;
 - die restlichen 56 % des Wareneinkaufs seien mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 240 % verkauft worden;
 - für das Jahr 1996 sei der Wareneinkauf aufgrund eines Brandschadens für Zwecke der Kalkulation um 42.950 DM zu mindern;
 - die sich so ergebenden Mehrerlöse seien um einen Sicherheitsabschlag von 10 % zu mindern.
- 8 Ferner hat das FG sich davon überzeugt gezeigt, dass E den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht habe, so dass --auch in Bezug auf die Klägerin-- die verlängerten Festsetzungsfristen anwendbar seien.
- 9 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache sowie Verfahrensmängeln.
- 10 Das FA ist der Beschwerde entgegen getreten.

Entscheidungsgründe

- 11 II. 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 gegen seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen, indem es den als Zeugen benannten E nicht gehört hat.
- 13 a) Die vom FG hierfür gegebene Begründung ist nicht geeignet, um von einer Zeugenvernehmung abzusehen.
- 14 Die Klägerin hatte E zum Beweis der Tatsache benannt, dass die Einnahmen vollständig auf den Tageseinnahmeblättern erfasst und dem Steuerberater vollständig gemeldet worden waren. Das FG hatte das Unterbleiben der Beweisaufnahme damit begründet, es sei gemäß § 76 Abs. 1 Satz 3 (gemeint wohl: Satz 5) FGO nicht an Beweisanträge gebunden. Die Vernehmung des E erscheine dem FG nicht notwendig. Die Überprüfung der Buchführungsunterlagen habe eindeutig ergeben, dass gerade nicht sämtliche Einnahmen erklärt worden seien.
- 15 Indes bedeutet die in § 76 Abs. 1 Satz 5 FGO erwähnte fehlende Bindung des FG an Beweisanträge der Beteiligten nicht etwa, dass das Gericht frei entscheiden könnte, ob es beantragte Beweise erhebt oder nicht. Gerade im Gegenteil will diese Vorschrift es dem FG --in ausdrücklicher Abweichung von zivilprozessualen Grundsätzen-- ermöglichen, auch von sich aus solche Beweise zu erheben, die von den Beteiligten *nicht* angeboten worden sind (Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 X B 34/07, BFH/NV 2008, 597, unter 2.).

- 16 Demgegenüber kann das FG auf eine beantragte Beweiserhebung im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann oder das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder untauglich ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Dezember 2009 VI R 58/07, BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531, Rz 11, m.w.N.).
- 17 Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Insbesondere hat das FG keine --zulässige-- Wahrunterstellung der Tatsache vorgenommen, zu deren Beweis E benannt worden war. Es hat sich vielmehr bereits vom Gegenteil der unter Beweis gestellten Tatsache überzeugt gezeigt. Dies stellt jedoch eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung dar (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. September 2013 XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164, Rz 22, und vom 8. Januar 2014 X B 68/13, BFH/NV 2014, 566, Rz 14, beide m.w.N.).
- 18 b) Der beschließende Senat hat erwogen, ob die Entscheidung des FG, den E nicht zu vernehmen, sich im Ergebnis aus anderen Gründen als verfahrensfehlerfrei darstellt. Dies wäre dann der Fall, wenn das Beweismittel als untauglich anzusehen wäre. Die hierfür erforderlichen Voraussetzungen sind jedoch nicht erfüllt.
- 19 Zwar hat der BFH entschieden, dass die Benennung von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft nicht geeignet ist, um einen Beweis zur Höhe des von der Gesellschaft erwirtschafteten Gewinns zu führen. Die Höhe des Gewinns sei vielmehr durch eine geordnete Buchführung, nicht aber durch Aussagen der Gesellschafter nachzuweisen (BFH-Beschluss vom 2. Juni 2006 I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687, unter 4.b).
- 20 Vorliegend ist E jedoch nicht lediglich zur Bezeugung der "Höhe des Gewinns" benannt worden. Vielmehr richtete sich der Beweisantrag auf konkrete Tatsachen, wie die vollständige Erfassung der Einnahmen auf den Tageseinnahmeblättern und die vollständige Meldung an den Steuerberater um damit die materielle Richtigkeit der Buchführung zu belegen. Solche Tatsachen sind einem Zeugenbeweis jedenfalls nicht von vornherein unzugänglich.
- 21 Ob das FG den Aussagen des E --der sowohl Gesamtschuldner der u.a. streitigen Einkommensteuer als auch von dem eingeleiteten Steuerstrafverfahren betroffen ist-- letztlich Glauben schenken wird, ist eine Sache der Beweiswürdigung. Es ist aber nicht zulässig, in derartigen Fällen von vornherein von einer Beweiserhebung abzusehen.
-
- 22 2. 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.
- 23 Für das Verfahren im zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:
- 24 a) Der Senat hat --auch unter Berücksichtigung der Einwendungen der Klägerin-- keine Bedenken dagegen, dass das FG dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis wegen der formellen Fehlerhaftigkeit der Buchführung bejaht hat.
- 25 Die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung erfordert bei Bareinnahmen, die ähnlich einer offenen Ladenkasse erfasst werden, einen täglichen Kassenbericht (vgl. § 146 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung --AO-- und Senatsbeschluss vom 13. März 2013 X B 16/12, BFH/NV 2013, 902, Rz 9), der auf der Grundlage eines tatsächlichen Auszählens der Bareinnahmen erstellt worden ist. An derartigen Unterlagen fehlte es im Betrieb der Klägerin nach den Feststellungen des FG offensichtlich.
- 26 Soweit die vom erkennenden Senat in Rz 27 seines Urteils vom 25. März 2015 X R 20/13 (BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743) gewählte Formulierung in der Praxis teilweise dahingehend missverstanden wird, dass über den Kassenbericht hinaus ein "Zählprotokoll" gefordert werde, in dem die genaue Stückzahl der vorhandenen Geldscheine und -münzen aufgelistet werde, stellt der Senat klar, dass die dortige Formulierung --die im Übrigen den Begriff "Zählprotokoll" nicht enthält-- nicht als Neuorientierung der Rechtsprechung angesehen werden kann. Erforderlich, aber auch ausreichend ist ein Kassenbericht, der auf der Grundlage eines tatsächlichen Auszählens erstellt worden ist.
- 27 b) Demgegenüber konnte die vom FG vorgenommene eigene Schätzung der Höhe nach (Bl. 25 des FG-Urteils) vom Senat zahlenmäßig nicht nachvollzogen werden.
- 28 c) Entscheidend für die Höhe der Hinzuschätzung im Bereich "Verkauf" --auf den zugleich der weitaus größte Teil der Gesamt-Hinzuschätzung entfällt-- dürfte der Anteil der Zeitschriften an den Erlösen dieses Geschäftsbereichs sein.

- 29 Die Klägerin hatte vorgetragen, sie habe einen hohen Anteil an Zeitschriften verkauft; hier seien die Rohgewinnaufschlagsätze aber deutlich geringer als bei anderen Warengruppen. Sie hat während des finanzgerichtlichen Verfahrens im Schriftsatz vom 5. Mai 2015 die Problematik dargestellt, den Zeitschrifteneinkauf des Jahres 1996 detailliert dargelegt und ins Verhältnis zu den sonstigen Wareneinkäufen gesetzt. Diese Datengrundlage könnte dem FG eventuell die Möglichkeit eröffnen, den durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz genauer zu ermitteln als bisher. Jedenfalls nach den von der Klägerin vorgelegten Zahlen über ihre Zeitschrifteneinkäufe --die so substantiiert sind, dass das FG sie überprüfen kann-- war der Anteil dieser Einkäufe am Gesamteinkauf so hoch, dass er auch bei der Ermittlung des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatzes eine entsprechend hohe Gewichtung erhalten könnte.
- 30 d) Es spricht Vieles dafür, dass das FG die zahlenmäßigen Schlussfolgerungen, die der Sachverständige (S), der von der Versicherungsgesellschaft mit der Ermittlung der Höhe eines Brandschadens beauftragt worden war, nochmals einer eigenen Prüfung unterziehen sollte.
- 31 In der entscheidenden --und auch von der Klägerin aufgeworfenen-- Frage, ob S die Videokassetten in die Ermittlung des Aufschlagsatzes und des Wareneinsatzes einbezogen hat, ist das Gutachten nicht ganz eindeutig. Es könnte zur Absicherung dieser Schätzungsgrundlage sinnvoll sein, S um Erläuterung der von ihm gezogenen Schlussfolgerungen zu bitten.
- 32 Außerdem sind die Aussagen des S zur Höhe des Rohgewinnaufschlagsatzes widersprüchlich. Auf Bl. 4 seines Gutachtens legt er zunächst einen "Aufschlag zwischen 300 und 400 % auf den Einkaufspreis" zugrunde. Daraus zieht er die Schlussfolgerung, es könne "eine durchschnittliche Handelsspanne von 2/3 des Umsatzwertes angenommen werden, sodass der Wareneinsatz etwa 1/3 des Umsatzerlöses ausmacht". Bei einem Wareneinsatz von 1/3 der Erlöse betrüge der Rohgewinnaufschlagsatz aber lediglich 200 % und nicht --wie von S zuvor angenommen-- 300 bis 400 %.
- 33 Das FA hatte zudem in der Einspruchsentscheidung angenommen, aus dem Gutachten des S ergebe sich, dass ein Anteil von 56 % des Wareneinsatzes direkt dem Warenverkauf diene und ein Anteil von 44 % für die Filmvorführungen verwendet werde. Das FG scheint diese Annahme für seine eigene Schätzung übernommen zu haben. Der Senat weist darauf hin, dass er dem Gutachten des S keine derartige Aussage entnehmen kann. Zwischen den Beteiligten ist die Verteilung des Wareneinsatzes höchst streitig.
- 34 e) Die vom FG beauftragte Prüferin hat zur weiteren Plausibilisierung der Schätzung ergänzend Belege herangezogen, die für den Zeitraum vor der Durchsuchung sichergestellt worden sind, auch wenn diese nicht unmittelbar den Klagezeitraum betreffen (Tz. 26.1.3 ihres Berichts). Sie hat aus diesen Belegen eine Tagesdurchschnittseinnahme aus dem Kinobetrieb in Höhe von 432 EUR ermittelt. Es ist darauf hinzuweisen, dass diese Zahlenangabe offensichtlich einen Bruttobetrag darstellen soll. Um die Vergleichbarkeit zu den vom FA genannten Zahlen herzustellen, müsste daher möglicherweise die Umsatzsteuer herausgerechnet werden.
- 35 f) Dem FG steht es zudem frei, im zweiten Rechtsgang Überlegungen dazu anzustellen, ob die Klägerin tatsächlich als alleinige Betriebsinhaberin anzusehen ist. Nach Aktenlage deutet Vieles darauf hin, dass das betriebliche Geschehen nicht durch die Klägerin, sondern durch E beherrscht und gestaltet worden ist. Eventuell könnte auch eine Mitunternehmerschaft zwischen den Eheleuten in Betracht kommen.
- 36 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 37 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.