

# Beschluss vom 03. April 2013, X B 8/12

## Akteneinsicht; ungeklärte Einlagen

BFH X. Senat

AO § 90 Abs 1 S 1, AO § 162, FGO § 78, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Halbs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 119 Nr 3, FGO § 155, ZPO § 295

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 28. November 2011, Az: 11 K 11340/07

## Leitsätze

1. NV: Die Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht ist ein verzichtbarer Verfahrensmangel.
2. NV: Ist nicht feststellbar, woher die Mittel für Einlagen in das Betriebsvermögen stammen, so kann der Schluss gerechtfertigt sein, dass diese aus un versteuerten Einnahmen stammen.
3. NV: Einer Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung bedarf es dafür nicht.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) betreibt eine Wirtschaftsberatung und einen Büroservice. Sie wendet sich in der Sache gegen Hinzuschätzungen auf Grund von Privateinlagen, deren Herkunft nicht geklärt ist. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen.
- 2 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin geltend, dem FG sei im Zusammenhang mit einem Akteneinsichts Antrag ein Verfahrensfehler gemäß § 119 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unterlaufen. Das FG hatte ihrem Prozessvertreter antragsgemäß Einsicht in die Gerichts- und Steuerakten in den Räumlichkeiten eines in der Nähe des Kanzleisitzes befindlichen Finanzamts gewähren wollen, indes tatsächlich die Gerichtsakte nicht mit übersandt. Eine Nachholung lehnte es ab, hob auch den bereits anberaumten Termin zur mündlichen Verhandlung nicht auf, sondern teilte mit, Einsicht in die Gerichtsakte sei (nur) noch bei Gericht möglich. Die Klägerin ist der Auffassung, das FG habe sein einmal ausgeübtes Ermessen, Akteneinsicht bei dem Finanzamt in Kanzleinähe zu gewähren, nicht ändern dürfen und so ihren Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt.
- 3 Ferner weiche das FG i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Mai 1986 I R 265/83 (BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732) sowie vom 1. Juli 1987 I R 284-286/83 (BFH/NV 1988, 12) ab.
- 4 Das FG gehe davon aus, dass aus der Auskunfts- und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen eine Pflicht folge, einen in sich geschlossenen Nachweis über die Herkunft seines Privatvermögens zu führen. Dies habe der BFH in der Entscheidung in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 jedoch ausdrücklich verneint.
- 5 Zudem meine das FG, um bei ordnungsgemäßer Buchführung einen ungeklärten Vermögenszuwachs als Grundlage für eine Schätzungsbefugnis feststellen zu können, bedürfe es keiner Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung. Der BFH habe hingegen in dem Urteil in BFH/NV 1988, 12 ausgeführt, dass ein ungeklärter Vermögenszuwachs nur mit einer Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung Grundlage für eine Schätzungsbefugnis sein könne.
- 6 Schließlich gehe das FG davon aus, der Erfahrung nach sammle niemand große Beträge aus früheren Einnahmen oder Schenkungen in einem "Sparstrumpf", um sie später wieder einzulegen, während der BFH in seiner Entscheidung in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 festgestellt habe, einen derartigen Erfahrungssatz gebe es nicht.

- 7 Das BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86 (BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462), auf das sich das FG berufe, sei nicht vergleichbar, da es an einen anderen, viel drastischeren Sachverhalt anknüpfe.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist teils unzulässig, teils unbegründet, so dass sie insgesamt als unbegründet zurückzuweisen ist.
- 9 1. Die Verfahrensrüge ist unzulässig. Die Klägerin hat entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO die Voraussetzungen eines Verfahrensmangels nicht hinreichend dargelegt.
- 10 Inwieweit das FG in der Sache berechtigt war, nach dem Fehler bei der ersten Aktenübersendung auch mit Rücksicht auf den bereits anberaumten Termin zur mündlichen Verhandlung über die Modalitäten der Akteneinsicht erneut, ggf. auch abweichend zu bestimmen, bedarf daher keiner Entscheidung.
- 11 a) Gemäß § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung (ZPO) kann die Verletzung einer das Verfahren betreffenden Vorschrift nicht mehr gerügt werden, wenn der Beteiligte auf die Befolgung der Vorschrift verzichtet (vgl. § 295 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO) oder wenn er bei der nächsten mündlichen Verhandlung, die auf Grund des betreffenden Verfahrens stattgefunden hat oder in der darauf Bezug genommen ist, den Mangel nicht gerügt hat, obgleich er erschienen und ihm der Mangel bekannt war oder bekannt sein musste (vgl. § 295 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO), es sei denn, es seien Vorschriften verletzt, auf deren Befolgung der Beteiligte nicht wirksam verzichten kann (vgl. § 295 Abs. 2 ZPO).
- 12 Zu den verzichtbaren Verfahrensmängeln gehören grundsätzlich auch Verletzungen rechtlichen Gehörs (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 101 und § 119 Rz 15) und damit auch eine Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht entgegen § 78 FGO (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Mai 2011 VI B 3/11, BFH/NV 2012, 46), denn die Gewährung von Akteneinsicht setzt naturgemäß einen Antrag und die entsprechende Mitwirkung des Beteiligten oder seines Vertreters voraus und ist daher disponibel.
- 13 b) Zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung hatte das FG die nochmalige Übersendung der FG-Akten an das Finanzamt in Kanzleinähe bereits abgelehnt. Es hätte daher der Klägerin bzw. ihrem --in der mündlichen Verhandlung anwesenden-- Bevollmächtigten oblegen, diesen Mangel zu rügen.
- 14 Nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hätte sie folglich darlegen müssen, dass sie diese Rüge erhoben hat. Daran fehlt es. Zudem hat sie diese ausweislich des Protokolls tatsächlich nicht erhoben.
- 15 2. Die geltend gemachten Divergenzen zu der Rechtsprechung des BFH liegen nicht vor.
- 16 a) Das FG hat seinem Urteil nicht, auch nicht konkludent, einen allgemeinen Rechtssatz zu Grunde gelegt, aus der Auskunfts- und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen folge eine Pflicht, einen in sich geschlossenen Nachweis über die Herkunft des Privatvermögens zu führen. Es hat seinem Urteil vielmehr ausdrücklich und tatsächlich den Rechtssatz zu Grunde gelegt, aus der Auskunfts- und Mitwirkungspflicht folge eine Obliegenheit, die Herkunft von Einlagen in ein Betriebsvermögen bis zu ihren Quellen hin nachzuweisen, andernfalls nachteilige Schlüsse gezogen werden dürften, namentlich eine Schätzungsbefugnis gemäß § 162 der Abgabenordnung (AO) bestehe.
- 17 Dieser Rechtssatz entspricht der Rechtsprechung des BFH.
- 18 aa) Der BFH hat in seinem Urteil in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 festgestellt, der Steuerpflichtige sei nicht verpflichtet, einen in sich geschlossenen Nachweis über die Herkunft des Privatvermögens zu führen.
- 19 bb) Der BFH geht aber auch in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht dahin trifft, die Herkunft von Kapitalzufuhren aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen aufzuklären. Gelingt ihm dies 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 Urteil in BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; ausdrücklich Anschluss durch BFH-Urteil vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296, BFH/NV 2009, 2047).
- 20 Diese Rechtsgrundsätze widersprechen der Entscheidung in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 nicht. In der zuletzt genannten Entscheidung ging es ausschließlich um die Aufklärung von Vorgängen innerhalb des Privatvermögens. Die Urteile in BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462 und BFHE 226, 296, BFH/NV 2009, 2047 behandeln hingegen

Verbindungen zwischen dem Privatvermögen und dem Betriebsvermögen, die der Steuerpflichtige durch seine Einlagebuchungen selbst hergestellt hat (so ausdrücklich Senatsbeschluss vom 13. März 2007 X B 37/06, BFH/NV 2007, 1138).

- 21 cc) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest.
- 22 Er verkennt nicht, dass eine derart weit verstandene Nachweisobliegenheit hinsichtlich der Herkunft von Einlagen im praktischen Ergebnis zu einer weitreichenden Dokumentationsobliegenheit über die Quellen des privaten Vermögens führen kann. Indes hat der Steuerpflichtige selbst durch die Einlagebuchung seine privaten Vermögensverhältnisse mit der betrieblichen Sphäre verknüpft. Die Einlagebuchung ist Teil der betrieblichen Buchführung und darf wie jeder andere Buchungsvorgang auf seine Richtigkeit überprüft werden. Das bedeutet, dass das Finanzamt und das FG sich vergewissern dürfen, ob die als Einlage gebuchten Beträge tatsächlich aus dem Privatvermögen stammen oder in Wahrheit betriebliche Einnahmen vorliegen, die als solche, verbunden mit einer Privatentnahme, hätten verbucht werden müssen. Folgerichtig darf auch die Frage gestellt werden, ob das Privatvermögen des Steuerpflichtigen, dem der als Einlage gebuchte Betrag entstammt, eine Einlage in der nämlichen Größenordnung überhaupt ermöglicht. Im Rahmen dieser Überprüfung hat der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 1 Satz 1 AO mitzuwirken. Bleiben danach Ungewissheiten, so können daraus nachteilige Schlüsse gezogen werden.
- 23 dd) Diesen Grundsätzen ist das FG gefolgt. Es hat die Angaben der Klägerin zu den eingelegten Mitteln gewürdigt und für unzureichend erachtet. Gegen diese tatsächliche Würdigung hat die Klägerin keine Zulassungsrügen erhoben.
- 24 ee) Soweit die Klägerin meint, das Urteil in BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462 sei angesichts eines viel drastischeren Sachverhalts nicht vergleichbar, ist dies nicht erheblich, weil Kern der Divergenzrüge die Abweichung hinsichtlich abstrakter Rechtssätze ist. Darüber hinaus ist nicht erkennbar, inwiefern der Sachverhalt drastischer gewesen sein soll. In dem der Entscheidung des BFH zu Grunde liegenden Sachverhalt waren in zwei aufeinanderfolgenden Jahren einmal 30.000 DM, einmal 50.000 DM eingelegt worden, für deren Herkunft der dortige Kläger vage Angaben zu privaten Quellen gemacht hatte. Im Streitfall hatte das FG Privateinlagen in weniger als einem Jahr von insgesamt 334.493,89 DM zu beurteilen, die es zu einem erheblichen Teil als ungeklärt erachtete.
- 25 b) Auch die behauptete Divergenz hinsichtlich der Frage, ob eine Schätzungsbefugnis auf Grund ungeklärter Vermögenszuwächse bei ordnungsgemäßer Buchführung eine Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung voraussetzt, liegt nicht vor.
- 26 Das FG hat in der Tat keine solche Rechnung verlangt, um die Buchführung verwerfen zu können. Der BFH fordert sie in dem angesprochenen Urteil in BFH/NV 1988, 12 in dieser Allgemeinheit jedoch auch nicht, sondern nur, wenn die Buchführung auf Grund ungeklärter Vermögenszuwächse im Privatvermögen verworfen werden soll.
- 27 Der BFH hat in der fraglichen Passage (unter 3.b) zunächst formuliert, die Verwerfung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung setze die Feststellung eines ungeklärten Vermögenszuwachses auf Grund einer Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung voraus. Er hat anschließend ausgeführt, dass der Steuerpflichtige für seine privaten Sparkonten nicht Buch führen müsse und nur mit einer Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung nachgewiesen werden könne, dass die auf einem Sparkonto eingezahlten Beträge nicht aus anderen --nicht (mehr) steuerpflichtigen-- Quellen stammen können.
- 28 Bereits die Bezugnahme auf das Sparkonto verdeutlicht, dass es lediglich um die Frage geht, ob ein ungeklärter Vermögenszuwachs im Privatvermögen vorliegt. Nichts anderes sagt die eingangs wiedergegebene Formulierung aus. Denn eine Einlage ist schon kein Vermögenszuwachs, erst recht kein ungeklärter Vermögenszuwachs im Privatvermögen, sondern eine Verschiebung vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen.
- 29 Wäre die Entscheidung in BFH/NV 1988, 12 anders zu verstehen, so wäre dies im Übrigen mit der unter II.2.a bb genannten Rechtsprechung nicht vereinbar.
- 30 c) Schließlich ist das FG auch nicht von einem allgemeinen Rechtssatz, der Erfahrung nach sammle niemand große Beträge aus früheren Einnahmen oder Schenkungen in einem "Sparstrumpf", ausgegangen. Es hat sich insoweit auf konkrete Umstände des Einzelfalls gestützt und sich daher nicht in Widerspruch zu der Entscheidung in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 gesetzt.
- 31 aa) Das FG erwähnt, die Klägerin habe schon nicht vorgetragen, dass sie oder eine der in Frage kommenden dritten

Personen erhebliche Beträge dauerhaft in bar aufbewahrt habe. Ob bereits der (fehlende) Vortrag aus Sicht des FG die Feststellung tragen sollte, eine solche Aufbewahrung in bar habe nicht stattgefunden, sei dahingestellt. Die Fassung der Entscheidungsgründe lässt darauf schließen, dass das FG sich nur oder in erster Linie auf die fehlende Glaubhaftigkeit eines derartigen Sachverhalts hat stützen wollen.

- 32** bb) Zudem hat es die Feststellung, die Baraufbewahrung sei nicht glaubhaft, wesentlich damit begründet, dass die Klägerin in größerem Umfang Geldanlagen in Depots getätigt hat, dass die Einlagen auf das betriebliche Bankkonto im Wege der Überweisung vom Privatkonto erfolgten und dass Verbleib und Verwendung der zunächst auf Bankkonten eingezahlten Kaufpreise für Grundstücksverkäufe ungeklärt geblieben seien. Das ist eine Sachverhaltswürdigung, die gerade nicht auf einem allgemeinen Erfahrungssatz, sondern auf den konkreten Umständen des Einzelfalls beruht. Gegen diese konkrete Würdigung sind keine Zulassungsrügen vorgebracht.
- 33** 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und der Gründe sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)