

# Beschluss vom 16. Juli 2019, X B 14/19

## Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch Unterbleiben notwendiger Beweiserhebungen

ECLI:DE:BFH:2019:B.160719.XB14.19.0

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 22. Oktober 2018, Az: 8 K 3339/12

## Leitsätze

1. NV: Das FG verletzt seine Pflicht, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, wenn es seine Entscheidung in zentralen Punkten auf den bloßen --formal und inhaltlich zwischen den Beteiligten umstrittenen-- Vermerk eines Steuerfahnders über eine "Besprechung" mit einer Person, die als Zeuge in Betracht gekommen wäre, stützt, ohne diese Person selbst zu vernehmen .
2. NV: Das FG verletzt seine Pflicht, einen beantragten Beweis grundsätzlich zu erheben, wenn es einerseits zwar ausführt, die unter Beweis gestellte Tatsache könne als wahr unterstellt werden, so dass die Beweiserhebung entbehrlich sei, in seiner Entscheidung aber letztlich vom Gegenteil der unter Beweis gestellten Tatsache ausgeht .

## Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 23.10.2018 - 8 K 3339/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielte von Januar 2002 bis März 2007 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Bordells in angemieteten Räumen in der A-Straße in X. In Bezug auf dieses Objekt ist zwischen dem Kläger und dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) unstreitig, dass der Kläger als Betreiber des Bordells anzusehen ist. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich.
- 2 Daneben gehören dem Kläger zwei weitere Gebäude in X, in denen unstreitig der Prostitution nachgegangen wird. Das Gebäude B-Straße hat er im Jahr 1997 erworben; das Gebäude C-Straße mietete er 1998 zunächst an und erwarb es im Jahr 2000. In Bezug auf diese Objekte ist allerdings streitig, ob der Kläger lediglich Räume an Prostituierte vermietet und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat (so der Kläger) oder ob er auch insoweit als Bordellbetreiber gewerblich tätig war (so die Auffassung des FA).
- 3 Für die Streitjahre dieses Verfahrens (1997 bis 2004) hat das FA alle drei Einrichtungen als einheitlichen Bordellbetrieb angesehen, die geschätzten Erlöse und Einkünfte in den Umsatz- bzw. Einkommensteuerbescheiden angesetzt und einen einzigen Gewerbesteuermessbescheid pro Jahr erlassen. Für die nachfolgenden Jahre (2005 und 2006) hat die Finanzverwaltung hingegen drei jeweils eigenständige Bordellbetriebe angenommen. Auf der Grundlage dieser Auffassung hat das FA, in dessen Bezirk das Objekt A-Straße liegt (Betriebs-FA), Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie entsprechende

Gewerbesteuermessbescheide für dieses Objekt erlassen. Diese Bescheide sind Gegenstand des Parallelverfahrens X B 114/18.

- 4 Das FA führte im Herbst 2002 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung im Objekt A-Straße durch. Dabei legte der Kläger keine Uraufzeichnungen vor. Der Prüfer nahm deshalb eine griffweise Hinzuschätzung von 3 % der erklärten Erlöse vor. Am 21. September 2005 führte das Betriebs-FA --in Begleitung der Steuerfahndung-- eine Umsatzsteuer-Nachschauebenfalls im Objekt A-Straße durch. Dabei wurden drei Prostituierte angetroffen. Die Steuerfahndung fand Uraufzeichnungen für die Zeit vom 3. August 2005 bis zum 16. September 2005 vor und behielt diese ein.
- 5 Für das Objekt A-Straße zeichnete der Kläger in den Kassenberichten für die Streitjahre, die in die Steuererklärungen einfließen, täglich jeweils nur einen Gesamtbetrag für "Zimmermiete" einerseits und "Getränke" andererseits auf. Weitere Uraufzeichnungen --mit Ausnahme der am 21. September 2005 aufgefundenen-- liegen nicht vor. Etwaige Zahlungen des Klägers an die Prostituierten wurden nicht aufgezeichnet und auch nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht.
- 6 Im Jahr 2008 wurde ein Steuerstrafverfahren gegen den Kläger eingeleitet. In diesem Rahmen führte das FA eine Außenprüfung beim Kläger durch, die die Objekte A-, B- und C-Straße umfasste.
- 7 Während der Prüfung nahm ein Herr M Kontakt mit der Steuerfahndung auf. Der Steuerfahnder fertigte über das Gespräch bei M kein Vernehmungsprotokoll, sondern lediglich einen Vermerk über eine "Besprechung" an. Dieser Vermerk ist nur vom Steuerfahnder, nicht aber von M unterschrieben. Den Akten ist nicht zu entnehmen, dass der Vermerk dem M überhaupt vorgelegt worden ist. Ausweislich des Vermerks äußerte M, er kenne den Kläger bereits langjährig, sei mit ihm befreundet und als Hausmeister/ Verwalter/Bewirtschafter bei ihm angestellt gewesen. Er habe die Prostituierten zwischen den verschiedenen Objekten hin- und hergefahren, eine Bankvollmacht besessen und in den häufigen Urlauben des Klägers die Bordelle abgerechnet.
- 8 Im Objekt B-Straße seien immer zwischen drei und fünf Prostituierte anwesend gewesen. Diese hätten bei täglicher Abrechnung 50 % des Dirnenlohns erhalten. Die Prostituierten hätten die Vorauszahlungen der Freier entgegengenommen, die Geldscheine zusammen mit einem Zettel, auf denen ihr "Künstlernamen" verzeichnet gewesen sei, zusammengerollt und mit einem Gummiband fixiert. In dieser Form sei das Geld in einen verschlossenen Briefkasten im Objekt B-Straße eingeworfen worden. Am Tagesende sei der Briefkasten geöffnet und mit jeder Prostituierten abgerechnet worden. Dieses Prinzip sei in jedem Objekt des Klägers angewendet worden, und zwar nicht nur in der Zeit, in der M den Kläger vertreten habe, sondern durchgängig. In den Jahren, in denen M die Abrechnungen für den Kläger durchgeführt habe, hätten die Frauen in der B-Straße täglich im Schnitt 2.000 DM eingenommen. Davon seien 1.000 DM an den Kläger gegangen.
- 9 Im Objekt C-Straße seien drei Frauen beschäftigt gewesen. Frau B habe tatsächlich die gesamte Wohnung vom Kläger angemietet. Das Briefkastensystem sei auch hier praktiziert worden. Dem Kläger seien 500 DM bis 800 DM täglich verblieben. Zu DM-Zeiten sei das Geschäft besser gelaufen; heute sei täglich mit ca. 500 € zu rechnen.
- 10 Im Objekt A-Straße seien tagsüber ca. fünf, abends ca. zehn Prostituierte anwesend gewesen. Die Abrechnung sei ebenfalls nach dem Briefkastensystem und im Verhältnis 50/50 vorgenommen worden. In den Jahren 2005 und 2006 sei dort allerdings kaum etwas gelaufen; es seien nur die Kosten eingespielt worden, die sich auf ca. 11.000 € bis 12.000 € monatlich belaufen hätten. In guten Zeiten seien hier hingegen monatlich 50.000 € bis 60.000 € umgesetzt worden. Der Kläger habe für alle Objekte die Werbung vorgenommen.
- 11 M war Anfang 2006 im Streit aus dem Betrieb des Klägers ausgeschieden. Anschließend forderte er vom Kläger die Erfüllung eines nach seiner Darstellung bestehenden Darlehensrückzahlungsanspruchs. Der Kläger zeigte M wegen Erpressung an. In diesem Zusammenhang erklärte M in seiner polizeilichen Beschuldigtenvernehmung, er habe gegen den Kläger eine Darlehensforderung über ca. 60.000 €, die er aber nicht belegen könne. Als er von der Fahndungsprüfung beim Kläger gehört habe, habe er die Chance gesehen, diesem "ein auszuwischen und ihm noch mal Druck zu machen, damit ich an mein Geld komme". Die Aussage beim FA sei wahrheitsgemäß gewesen. Später habe der Kläger ihn gebeten, ihm durch eine günstige Aussage behilflich zu sein. M habe dies in Aussicht gestellt, sofern der Kläger ihm 50.000 € zahle. Es habe dann noch einige Verhandlungen mit dem Kläger, aber keine Zahlungen gegeben.
- 12 Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, der Kläger sei der Betreiber auch der in den Objekten B-Straße und C-Straße unterhaltenen Bordelle gewesen und insoweit ebenfalls gewerblich tätig geworden. Hier fehle es an jeglichen Aufzeichnungen, so dass eine Befugnis zur Vollschätzung bestehe.

- 13** Auch die Kassenführung im Objekt A-Straße sei nicht ordnungsgemäß. So seien die Tageseinnahmen unvollständig und nicht einzeln aufgezeichnet worden. Die Einnahmen, die sich aus den für den 3. August 2005 bis 16. September 2005 vorliegenden Uraufzeichnungen ergäben, stimmten an keinem Tag mit den auf der Grundlage des Kassenbuchs erklärten Erlösen überein. Kartenzahlungen seien nicht zutreffend erfasst worden. Der Kläger als Bordellbetreiber hätte zudem nicht nur die ihm verbliebenen Teile der Entgelte der Freier, sondern deren Gesamtbetrag als eigene Einnahmen erklären müssen.
- 14** Hinsichtlich der Höhe der Schätzung stützte der Prüfer sich wesentlich u.a. auf die "Aussage" des M. Er setzte für jedes Objekt eine bestimmte Zahl von Prostituierten und Kunden je Tag sowie ein Durchschnittsentgelt je Kunde von 100 € an. Diejenigen 50 % der Bruttoeinnahmen, die der Kläger an die Prostituierten ausgezahlt habe, seien als Betriebsausgaben anzusehen. Diese Beträge würden "zugunsten des Stpfl. i.H.v. 30 % als Betriebsausgaben berücksichtigt, obwohl die Voraussetzungen des § 160 AO nicht vorliegen".
- 15** Das FA folgte dem Prüfer und erließ im Juli und August 2010 die im vorliegenden Verfahren angegriffenen Änderungsbescheide. Während des Einspruchsverfahrens fand wegen der beantragten Aussetzung der Vollziehung (AdV) ein Erörterungstermin vor dem Berichterstatter des Finanzgerichts (FG) statt. Dieser vertrat die Auffassung, die Glaubwürdigkeit des M sei fraglich, zumal der Kläger eidesstattliche Versicherungen anderer Personen mit gegenteiligem Inhalt vorgelegt habe. Die Beteiligten verständigten sich darauf, in vollem Umfang AdV zu gewähren, wobei die vom FA zuvor im Wege des Arrests erlangten Sicherheiten (vor allem Sicherungshypotheken an den Grundstücken B-Straße und C-Straße) bestehen bleiben sollten.
- 16** In den Einspruchsentscheidungen hielt das FA an seiner Auffassung fest, der Kläger sei in allen drei Objekten als Betreiber der Bordelle gewerblich tätig geworden, reduzierte aber der Höhe nach die Schätzungen aufgrund des Ergebnisses des AdV-Verfahrens. Für das Objekt A-Straße legte es einen täglichen Einsatz von fünf Prostituierten bei je zwei Kunden und einen Durchschnittspreis von 123 € je "Programm" zugrunde (1.230 € Bruttoerlöse aus Prostitutionsleistungen täglich). Für die Getränkeinnahmen setzte es den Durchschnittswert an, der sich aus den aufgefundenen Uraufzeichnungen für die Zeit vom 3. August 2005 bis zum 16. September 2005 ergab.
- 17** Für das Objekt B-Straße ermittelte das FA aus den Mietverträgen und Mietquittungen, welche Prostituierte für welchen Monat ein Mitnutzungsrecht an den dortigen Räumlichkeiten hatte. Es ging davon aus, dass jede Prostituierte, die in dem jeweiligen Monat Miete gezahlt hatte oder Partei eines Mietvertrags war, an sämtlichen Tagen des jeweiligen Monats (mit Ausnahme eines Tages pro Woche) jeweils zwei "Programme" zu je 100 € durchführte. Für die Annahme, es habe keine Ruhetage gegeben, berief sich das FA auf die "Aussage" des M. Für das Objekt C-Straße setzte das FA Leistungen von zwei Prostituierten für je zwei Kunden täglich zu je 100 € an sechs Tagen pro Woche an.
- 18** Am 13. Februar 2013 stellte der zuständige Strafrichter das Strafverfahren auf Antrag der Steuerfahndung gemäß § 153 der Strafprozessordnung ohne Auflagen ein. Zur Begründung heißt es im entsprechenden Abschlussvermerk der Steuerfahndung, ein Nachweis, der den hohen Anforderungen der strafrechtlichen Beweiswürdigung Rechnung trage, sei nicht zu erbringen. Zudem könne ein Vorsatz zumindest hinsichtlich der Höhe der Beträge nicht nachgewiesen werden.
- 19** Das FG trennte das Verfahren wegen der Steuerfestsetzungen für 2005 und 2006 aufgrund des hierzu noch anhängigen Verfahrens über Grundlagenbescheide (X B 114/18) ab und wies die Klage wegen der verbleibenden Streitjahre 1997 bis 2004 --ohne Beweisaufnahme-- ab. Der Kläger sei in allen drei Objekten als Bordellbetreiber gewerblich tätig gewesen; es habe sich um einen einheitlichen Betrieb gehandelt. Die vorgelegten Mietverträge und Mietzahlungsquittungen für die Objekte B-Straße und C-Straße seien nur zum Schein abgeschlossen worden. Wesentlich sei die "Aussage" des M, wonach der Kläger in allen drei Objekten in gleicher Weise abgerechnet habe.
- 20** Der Höhe nach machte sich das FG die vom FA vorgenommene Schätzung ausdrücklich zu Eigen. Sie sei schlüssig, möglich und wirtschaftlich sinnvoll. Die Uraufzeichnungen, die für die Zeit vom 3. August 2005 bis zum 16. September 2005 aufgefunden worden seien und aus denen sich geringere Durchschnittswerte ergäben, seien nicht maßgeblich, weil das Gericht nicht davon überzeugt sei, dass die Einnahmen darin vollständig aufgezeichnet worden seien.
- 21** Auch der Ansatz der an die Prostituierten gezahlten Einnahmenbeteiligung mit lediglich 30 % statt 50 % sei im Ergebnis nicht zu beanstanden. Zwar seien die Voraussetzungen des § 160 der Abgabenordnung (AO) nicht erfüllt, weil es an einem Benennungsverlangen fehle. Allerdings gebe es Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger weniger als 50 % der Einnahmen an die Prostituierten ausgekehrt habe.

- 22** Die Festsetzungsfrist sei auch für die Veranlagungszeiträume 1997 bis 2001, für die die reguläre Festsetzungsfrist beim Beginn der Außenprüfung bereits abgelaufen war, gewahrt. Die Frist verlängere sich auf zehn Jahre, weil dem Kläger eine Steuerhinterziehung zur Last falle. Für die in diesem Zusammenhang vorzunehmende Tatsachenfeststellung sei kein höherer Grad an Gewissheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen. Der Kläger habe die tatsächlichen Gegebenheiten verschleiert und dadurch zumindest mit Eventualvorsatz falsche Angaben gemacht.
- 23** Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln.
- 24** Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 25** Die Beschwerde ist begründet. Es liegt ein vom Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 26** 1. Der Kläger rügt zu Recht, das FG habe seine Pflicht, den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), verletzt, indem es M nicht als Zeugen vernommen habe.
- 27** a) Die Amtsaufklärungspflicht bedeutet zwar nicht, dass jeder fernliegenden Erwägung nachzugehen ist. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne ausdrücklichen Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Beweise erheben. Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. September 2003 - X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, unter 4., und vom 20. November 2013 - X B 164/13, BFH/NV 2014, 374, unter II.1.a).
- 28** Das FG verletzt seine sich aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO ergebende Pflicht zur Erforschung des Sachverhalts von Amts wegen, wenn es ohne weitere Ermittlungen dem unbelegten Vorbringen eines --hierfür darlegungspflichtigen-- Beteiligten folgt, das im finanzgerichtlichen Verfahren streitig geblieben ist. In einem solchen Fall muss das FG den aufgeworfenen Zweifeln von Amts wegen nachgehen, ohne dass es eines förmlichen Beweisantritts des nicht darlegungsbelasteten Beteiligten bedarf (vgl. BFH-Entscheidungen vom 19. Dezember 2005 - VI R 82/04, BFH/NV 2006, 1076, unter II.2.b, und vom 14. April 2011 - X B 112/10, BFH/NV 2011, 1376, Rz 9).
- 29** b) Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt.
- 30** Das FG hat sich an zentralen Punkten seines Urteils auf die vermeintliche "Aussage" des M gestützt. Dies gilt zunächst für die Annahme, der Kläger sei in allen drei Objekten als Bordellbetreiber gewerblich tätig geworden, für die das FG wesentlich die "Aussage" des M herangezogen hat, der Kläger habe in allen Objekten in gleicher Weise abgerechnet. Hinsichtlich der Höhe der Schätzung hat sich das FG die Schätzung des FA zu Eigen gemacht. Das FA hatte sich aber für Teilbereiche dieser Schätzung ebenfalls auf die "Aussage" des M gestützt.
- 31** Da alle diese Punkte zwischen den Beteiligten streitig geblieben waren und zudem der Kläger die Glaubwürdigkeit des M substantiiert in Zweifel gezogen hatte, hätte es sich dem FG aufdrängen müssen, den M --als die "Hauptquelle" für die dem Urteil zugrunde gelegten Tatsachenannahmen-- als Zeugen zu vernehmen. Hinzu kommt, dass das FG nicht berücksichtigt hat --obwohl es das FA noch am 1. Oktober 2018 selbst auf diesen Umstand hingewiesen hatte--, dass eine Aussage des M gar nicht vorlag, sondern lediglich ein von M nicht erkennbar autorisierter Vermerk eines Fahndungsprüfers über eine "Besprechung" mit M.
- 32** Im Vorfeld der mündlichen Verhandlung hatte das FG zudem von Amts wegen --ohne dies allerdings den Beteiligten mitzuteilen-- erfolgreich die aktuellen Anschriften des M und einiger weiterer Personen, die für eine Zeugenvernehmung in Betracht kamen, ermitteln lassen. Weshalb die erforderliche Ladung des M und der weiteren vom FG für eine Vernehmung in Aussicht genommenen Personen dann gleichwohl unterblieben ist, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Die Anschriftenermittlung deutet aber darauf hin, dass sich dem FG die erforderliche Vernehmung des M bereits tatsächlich selbst aufgedrängt hatte.
- 33** 2. Darüber hinaus rügt der Kläger zu Recht einen Fehler des FG bei der vorgenommenen Wahrunterstellung, der letztlich dazu geführt hat, dass die Voraussetzungen für ein Absehen von den Beweiserhebungen, die der Kläger in

der mündlichen Verhandlung beantragt hatte, nicht vorlagen und das FG auch insoweit seine Sachaufklärungspflicht verletzt hat.

- 34** Das FG hat --zur Vermeidung der vom Kläger beantragten Beweiserhebungen-- einerseits als wahr unterstellt, dass in den Objekten B-Straße und C-Straße nicht über einen Briefkasten abgerechnet wurde und M in diesen Objekten weder Arbeitsabläufe gesteuert noch Entgelte entgegen genommen hat. Andererseits hat es seine Entscheidung aber zentral auf die "Aussage" des M gestützt, der Kläger habe in allen drei Häusern in gleicher Weise abgerechnet.
- 35** Diese Würdigung war dem FG infolge der Wahrunterstellung --jedenfalls ohne Vornahme ergänzender Erläuterungen, an denen es indes fehlt-- verwehrt. Kern des Vermerks des Fahndungsprüfers über die "Besprechung" mit M war, dass der Kläger in allen drei Objekten in gleicher Weise ein "Briefkastensystem" für die Abrechnung der Einnahmen eingerichtet hatte. Wenn das FG nun als wahr unterstellt hat, dass es in zwei Objekten kein Briefkastensystem gab, dann entfällt die Grundlage für seine Annahme, der Kläger habe in allen Häusern in gleicher Weise abgerechnet.
- 36** Außerdem gibt das FG nicht an, weshalb es einerseits meint, sich zentral auf die "Aussagen" des M zu allen drei Objekten stützen zu können, andererseits aber als wahr unterstellt, dass M in zwei dieser Objekte weder Arbeitsabläufe gesteuert noch Entgelte entgegen genommen hat. Das FG hätte angesichts dieser Wahrunterstellung zumindest darlegen müssen, auf welche andere Weise M auch ohne derartige Funktionen seine vermeintlichen detaillierten und vom FG verwerteten Kenntnisse über die Abläufe in allen drei Objekten erlangt haben könnte.
- 37** Da das FG somit die vom Kläger unter Beweis gestellten Tatsachen letztlich doch nicht als wahr unterstellt hat, sondern teilweise vom Gegenteil der behaupteten Tatsachen ausgegangen ist, hätte es die beantragten Beweise erheben müssen. Die Nichterhebung der Beweise verstößt gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 38** 3. Der Senat verkennt nicht die erheblichen Schwierigkeiten, denen staatliche Stellen sich gegenüber sehen, wenn sie die steuerlichen Verhältnisse von Personen aufklären sollen, die ihre Einkünfte durch den Betrieb von Bordellen oder durch Prostitution erzielen. Diese Schwierigkeiten rechtfertigen es aber nicht, dass die einzige in der Finanzgerichtsbarkeit zur Sachaufklärung berufene Tatsacheninstanz von vornherein von jedem Versuch einer Sachaufklärung absieht.
- 39** 4. 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. Daher kann es dahinstehen, ob die weiteren Verfahrensmängel, die der Kläger gerügt hat, ebenfalls gegeben sind.
- 40** 5. Angesichts der sehr langen bisherigen Verfahrensdauer weist der Senat zur Förderung des weiteren Verfahrens --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:
- 41** a) Die Frage, zu welcher Einkunftsart die aus den Objekten B-Straße und C-Straße erzielten Einkünfte gehören, ist gedanklich von der darüber hinaus gehenden Frage zu trennen, ob der Kläger auch in diesen Objekten als Bordellbetreiber anzusehen ist.
- 42** aa) Die Annahme, der Kläger habe nicht lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern gewerbliche Einkünfte erzielt, könnte im Prinzip --wie es auch das FG getan hat-- bereits darauf gestützt werden, dass die Mietverträge Elemente enthalten, die für eine bloße Vermietung untypisch seien (Vermietung derselben Räume an mehrere Personen gleichzeitig, d.h. zur bloßen Mitbenutzung; Vermietung mehrerer Objekte im selben Mietvertrag).
- 43** Die vom FG gewählte, auf die Besonderheiten der Mietverträge gestützte Argumentation droht hier allerdings in einen Widerspruch zu geraten zu der weiteren Annahme des FG, die Mietverträge seien nur zum Schein abgeschlossen worden. Sollte es sich tatsächlich um Scheinverträge handeln --die rechtlich daher unbeachtlich sind--, dann können aus derlei unbeachtlichen Regelungen keine Folgerungen zu den Rechtsbeziehungen zwischen den Mietvertragsparteien abgeleitet werden.
- 44** Abgesehen davon, dass das FG die Mietverträge nicht gleichzeitig als wirksam (und damit als entscheidendes Indiz für die Gewerblichkeit der Vermietung) und als unwirksam aufgrund eines vermeintlichen Scheincharakters (und damit als entscheidendes Indiz für die Verneinung jeglicher Vermietung) ansehen kann, wird das FG im zweiten Rechtsgang eine Bewertung vornehmen müssen, ob die von ihm aufgezeigten Einzelfälle, in denen es in Nebenpunkten an einer tatsächlichen Durchführung der Mietverträge fehle, insgesamt als typisch und symptomatisch anzusehen sind. Bisher fehlt es an Darlegungen des FG dazu, wie groß der Umfang der aufgezeigten

Einzelfälle im Vergleich zur --erheblichen-- Gesamtzahl der vorliegenden Mietverträge und Mietzahlungsquittungen ist.

45 bb) Darüber hinaus wird das FG den Akteninhalt zu der --zentralen-- Frage, ob der Kläger als Vermieter i.S. des § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG), als gewerblicher Vermieter oder aber als gewerblicher Bordellbetreiber tätig geworden ist, vollständig auswerten müssen als bisher. In den vorliegenden Akten finden sich zahlreiche Indizien für alle drei Varianten. In einem solchen Fall muss das FG alle Indizien in seine Gesamtwürdigung einbeziehen, um den Anforderungen des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO zu genügen.

46 (1) Für eine Vermietung i.S. des § 21 EStG spricht der folgende --vom FG nicht erkennbar gewürdigte-- Akteninhalt:

- Bei einer Besichtigung des Gebäudes B-Straße durch die Kriminalpolizei am 16. Oktober 2000 wurden zwei Prostituierte angetroffen, die angaben, dass sie selbst Inserate schalten und bezahlen sowie Kondome kaufen und täglich 100 DM Miete an den Kläger entrichten würden.
- Bei der Durchsuchung des Gebäudes C-Straße durch die Steuerfahndung am 11. September 2008 wurden neben Frau B (der vom Kläger als Hauptmieterin bezeichneten Person) zwei Prostituierte angetroffen. Frau B gab an, die Mieterin des gesamten Objekts zu sein und es an die einzelnen Prostituierten weiterzuvermieten. In den Geschäftsräumen konnten weder Unterlagen des Klägers noch Hinweise auf den Kläger aufgefunden werden. Frau B und die Prostituierten teilten mit, dass der Kläger sich nicht in den Geschäftsablauf einmische.
- Frau B als vom Kläger bezeichnete Hauptmieterin der Räume C-Straße hat in einer eidesstattlichen Versicherung vom 1. Dezember 2000 angegeben, nur sie habe in diesem Objekt mit den Prostituierten abgerechnet, nicht aber M. Sie habe eine feste Miete an den Kläger gezahlt.

47 (2) Der folgende Akteninhalt spricht zwar für eine gewerbliche Vermietung, aber gegen die Annahme, der Kläger sei Bordellbetreiber gewesen:

- Bei einer Besichtigung des Gebäudes C-Straße durch die Kriminalpolizei am 19. Juli 2001 wurden zwei Prostituierte angetroffen, die angaben, pro Tag 100 DM Miete an den Kläger zu entrichten. Die Werbung werde allerdings vom Kläger bezahlt.
- In seinem im Parallelverfahren 13 K 3338/12 eingereichten Schriftsatz vom 16. September 2013 hat der Kläger vorgetragen und durch Vorlage von Unterlagen belegt, dass hinsichtlich des Objekts C-Straße nicht er, sondern die Prostituierten zur Vergnügungsteuer herangezogen wurden.

48 (3) Daneben gibt es indes umfangreichen Akteninhalt, der --zusätzlich zu den vom FG bereits herangezogenen Gesichtspunkten-- für einen vom Kläger geführten Bordellbetrieb auch in den Objekten B-Straße und C-Straße spricht:

- Am 20. November 2003 kam es zu einer Durchsuchung des Gebäudes B-Straße durch die Kriminalpolizei. Da die Beamten nicht eingelassen wurden, wurde M im Objekt A-Straße als "Schlüsselberechtigter" ausfindig gemacht, der sodann das Objekt B-Straße aufschloss. Er teilte den Beamten mit, dass dort eigentlich eine Prostituierte arbeiten sollte, die aber offenbar nicht erschienen sei. Dies lässt darauf schließen, dass M auch über die Abläufe im Objekt B-Straße --einschließlich der Zahl der dort eingesetzten Prostituierten, die für die Betriebsführung wesentlich ist-- informiert war. Da M vom Kläger angestellt und beauftragt war, könnte dies den weiteren Schluss auf eine entsprechende Leitungsstellung des Klägers auch für das Objekt B-Straße zulassen.
- Der Kläger selbst hat am 12. April 2010 ein von ihm als "Vereinbarung" bezeichnetes Schreiben des FA vom 8. Januar 2003 vorgelegt, das den Inhalt einer gemeinsamen Besprechung vom 15. November 2002 wiedergibt, wonach der Kläger "als Betreiber der Häuser" A-Straße, B-Straße und C-Straße am Düsseldorfer Verfahren teilnimmt.



- Herr S, der Geschäftsführer des Bordells A-Straße, hat in einer eidesstattlichen Versicherung vom 25. November 2010 u.a. erklärt, er habe bei einem erhöhten Bedarf in der A-Straße Prostituierte aus den Bordellen B-Straße und C-Straße abgeholt und in die A-Straße verbracht. Dieselbe Aussage findet sich auch in der eidesstattlichen Versicherung der Frau A vom 1. Dezember 2010.

- Auch könnte die Aussage des Herrn H zu würdigen sein. Dieser hat bei der Polizei am 17. April 2000 als Beschuldigter einer schweren Brandstiftung in der Wohnung seiner Freundin, die im Bordell B-Straße als Prostituierte tätig war, ausgesagt, der Kläger betreibe dieses Bordell und mehrere weitere. Der habe zudem einen Schlüssel für die private Wohnung dieser Prostituierten (Freundin des Herrn H) gehabt.

- 49** b) Falls der Kläger als Betreiber auch der in den Objekten B-Straße und C-Straße befindlichen Bordelle anzusehen sein sollte und daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hätte, wäre --was das FG auch getan hat-- weiter zu prüfen, ob es sich um einen einheitlichen Betrieb oder um drei eigenständige Betriebe handelte.
- 50** Das FG hat seine Würdigung, es handele sich um einen einheitlichen Betrieb --stets vorausgesetzt, der Kläger erzielte aus den Objekten B-Straße und C-Straße überhaupt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, was noch nicht feststeht--, nachvollziehbar begründet. Diese Würdigung steht aus Sicht des Senats auch mit der Aktenlage in Einklang. Gleichwohl geht die Finanzverwaltung --aus Gründen, die dem Senat nicht bekannt sind-- für die Folgejahre 2005 und 2006 von der Existenz dreier (seit Erlass der Einspruchsentscheidung: zweier) selbständiger Betriebe aus und hat auf dieser Grundlage für den Betrieb A-Straße eine gesonderte Feststellung durchgeführt sowie einen eigenständigen Gewerbesteuermessbescheid erlassen. Sollten die Gründe, die die Finanzverwaltung zu dem Beurteilungswechsel veranlasst haben, bereits für die Streitjahre bis einschließlich 2004 vorliegen, könnte das FG ggf. eine erneute Würdigung der Frage nach der Existenz eines einheitlichen Betriebs oder mehrerer eigenständiger Betriebe vornehmen.
- 51** c) Gegen die Annahme von FA und FG, es bestehe dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis nach § 162 AO, bestehen keine Bedenken. Auch der Kläger selbst hat materielle Unrichtigkeiten seiner Buchführung eingeräumt.
- 52** d) Hinsichtlich der Höhe der Schätzung wird angesichts der sich nach Aktenlage aufdrängenden Beweisnotwendigkeiten und aufgrund der vom Kläger gestellten, entscheidungserheblichen Beweisanträge eine Entscheidung ohne Beweisaufnahme voraussichtlich nicht möglich sein. Der Senat verweist insoweit auf seine Ausführungen unter 1., 2.
- 53** aa) In der Einspruchsentscheidung hatte sich das FA --was das FG u.a. zur Grundlage seiner Würdigung gemacht hat-- hinsichtlich der Zahl der anwesenden Prostituierten auch auf vermeintliche Angaben eines Herrn P, des Nachfolgers des M, gestützt. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass diese Angaben (in der A-Straße seien zwei bis sieben Frauen eingesetzt worden) nur in einem undatierten Vermerk des Fahndungsprüfers enthalten sind. Der Prüfer hat in diesem Vermerk ausgeführt, P habe einer Zeugenvernehmung nicht zugestimmt; er habe nur ein informelles Gespräch führen wollen. Der Prüfer selbst hat die Angaben des P als "so allgemein" bewertet, dass sie "nicht brauchbar" seien. Vor diesem Hintergrund hätte das FG die --auch auf die vermeintlichen Angaben des P gestützte-- Einnahmenschätzung des FA nur dann übernehmen dürfen, wenn es den P vernommen hätte.
- 54** bb) Ferner weist der Senat darauf hin, dass sich --vorbehaltlich etwa noch durchzuführender Beweiserhebungen-- derzeit in den Akten nur solche objektiven Beobachtungen finden, in denen von der Anwesenheit von drei Prostituierten im Objekt A-Straße die Rede ist. So wurden sowohl bei einer Besichtigung des Bordells durch die Kriminalpolizei am 23. Januar 2002 als auch bei der Umsatzsteuer-Nachschau am 21. September 2005 sowie einer "örtlichen Ermittlung" am 7. Dezember 2006 jeweils drei Prostituierte angetroffen, niemals aber die vom FA und FG angenommene höhere Zahl von fünf Prostituierten.
- 55** Zwar ist das FG in seiner Beweiswürdigung frei und kann --wenn es sich anhand weiterer Beweismittel davon hat überzeugen können-- seiner Schätzung auch andere Zahlen zugrunde legen. Es hat sich aber in jedem Fall mit den genannten objektiven Beobachtungen, die sich aus den Akten ergeben und grundsätzlich von hohem Beweiswert sind, auseinanderzusetzen. Daran fehlt es bisher.
- 56** cc) In den Akten des FA befindet sich eine Preisliste über sexuelle Dienstleistungen. Das FA hat allerdings bisher nicht vorgetragen, in welchem Objekt und in welchem Jahr sie aufgefunden wurde.

- 57** e) Im Ausgangspunkt zu Recht hat das FG erkannt, dass die Voraussetzungen des § 160 AO für eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs hinsichtlich der Auskehrung der Einnahmenbeteiligung an die Prostituierten nicht erfüllt sind. Die Durchführung des zweiten Rechtsgangs gibt den Beteiligten Gelegenheit, zur vom FG vorgenommenen Kürzung der Betriebsausgaben von 50 % auf 30 % unter Beachtung der im Senatsurteil vom 9. März 2016 - X R 9/13 (BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815) dargelegten Grundsätze ergänzend vorzutragen.
- 58** f) Keine Bedenken bestehen gegen die Entscheidung des FG, für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2004 die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung des Klägers mit seiner damaligen Ehefrau (E) als nicht erfüllt anzusehen.
- 59** Unstreitig haben der Kläger und E bereits seit 1999 getrennt gelebt; der Kläger hatte seitdem eine neue Lebensgefährtin. Zwar behauptet der Kläger, die Voraussetzung eines "dauernden" Getrenntlebens sei nicht erfüllt, da er und E mehrere Versöhnungsversuche unternommen hätten. Einzelheiten zu Zeit, Ort und Umfang dieser Versöhnungsversuche hat er aber nicht vorgetragen oder unter Beweis gestellt. Auch hat der Kläger nicht dargelegt, dass wenigstens eine Wirtschaftsgemeinschaft fortbestanden habe (BFH-Beschluss vom 24. Januar 2013 - III B 113/11, BFH/NV 2013, 726, Rz 6, m.w.N.).
- 60** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 61** 7. 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](http://www.bundesfinanzhof.de)