

Beschluss vom 27. August 2019, X B 160/18, X B 3-10/19

Nachweis von Schwarzeinkäufen eines Gastronomen aufgrund von Daten aus der IT des Lebensmittel-Großhändlers

ECLI:DE:BFH:2019:B.270819.XB160.18.0

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 119 Nr 6, AO § 162

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. Oktober 2018, Az: 7 K 1821/17

Leitsätze

1. NV: Wenn der Steuerpflichtige im Zusammenwirken mit einem Lieferanten bei diesem Schwarzeinkäufe tätig, bei denen die Belege vernichtet und die Vorgänge im Warenwirtschaftssystem des Lieferanten storniert werden, um sie bewusst zu verschleiern, ist ein tatrichterliches Urteil hinsichtlich der Feststellung der Einzelvorgänge jedenfalls dann ausreichend begründet, wenn das FG anhand der Nachweise, die die Steuerfahndung vorgelegt hat und denen der Steuerpflichtige nicht substantiiert entgegengetreten ist, die nicht gebuchten Wareneinkäufe individualisieren kann. Die Angabe sämtlicher Einzeldaten des verschleierten Liefervorgangs (Zeitpunkt der Bestellung, Verkaufsmitarbeiter des Lieferanten, Zeitpunkt der Lieferung, empfangende Person, Zeitpunkt der Bezahlung, zahlungsempfangende Person, Zahlungsweg) ist dann nicht erforderlich .

2. NV: Der Steuerpflichtige kann in Fällen, in denen es der Steuerfahndung möglich ist, aus Daten eines Lieferanten in erheblichem Umfang detaillierte Unterlagen zu nicht gebuchten Warenlieferungen zu rekonstruieren, in die Situation kommen, faktisch zur Erbringung eines --denklogisch niemals lückenlos zu führenden-- Negativbeweises gezwungen zu sein. Das FG muss diesen Umstand bei seiner Entscheidung, welche Anforderungen es im Einzelfall an das erforderliche Beweismaß stellt, berücksichtigen. Wenn das FG für seine Überzeugung, der Steuerpflichtige habe Schwarzeinkäufe getätigt, zahlreiche individuell auf den Betrieb des Steuerpflichtigen bezogene Umstände anführen kann, ist es aber regelmäßig nicht zu beanstanden, wenn es vom Steuerpflichtigen eine nähere Substantiierung seines schlichten Bestreitens verlangt .

Tenor

Die Verfahren X B 160/18 und X B 3-10/19 werden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

Die Beschwerden der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen die Urteile des Hessischen Finanzgerichts vom 25.10.2018 - 7 K 1821/17 und 7 K 1824/17 werden als unzulässig verworfen.

Die Beschwerden des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen die Urteile des Hessischen Finanzgerichts vom 25.10.2018 - 7 K 1818/17, 7 K 1819/17, 7 K 1820/17, 7 K 1822/17, 7 K 1823/17, 7 K 1825/17 und 7 K 1826/17 werden als unzulässig verworfen.

Die Kosten der Beschwerdeverfahren X B 3/19 und X B 5/19 haben die Kläger zu tragen; die Kosten der Beschwerdeverfahren X B 160/18, X B 4/19 und X B 6-10/19 hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2010 und 2012 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden; im Streitjahr 2011 wurden sie getrennt veranlagt. Der Kläger betrieb eine Pizzeria. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Der Kläger tätigte seine Wareneinkäufe beim Großhändler G. Dieser verwendete ein Warenwirtschaftssystem, mit dem Lieferscheine bei Barverkäufen storniert werden konnten. Dies ermöglichte den Kunden Schwarzeinkäufe. Den Mitarbeitern des G war allerdings nicht bekannt, dass das Warenwirtschaftssystem die Stornierung in der Tabelle "Stornoprotokolle" unter Angabe der entsprechenden Kundennummer dokumentierte und --bis zu einer Ende Juli 2012 vorgenommenen Änderung der Programmierung-- durch Vergabe einer übereinstimmenden Nummer eine Verknüpfung zu den ebenfalls dauerhaft gespeicherten Barbelegen herstellte. IT-Prüfer der Steuerfahndung waren daher in der Lage, diese Daten wieder lesbar zu machen.

3 Der Kläger bezog bei G in aller Regel wöchentlich (zumeist mittwochs) Waren, die ihm jeweils angeliefert wurden. Er zahlte in bar. In Bezug auf seine Kundennummer bei G ermittelte die Steuerfahndung die folgenden Stornierungen:

Jahr	Anzahl der Stornierungen	Gesamtbetrag (netto)
2010	1	842,10 €
2011	10	7.138,78 €
2012	6	5.331,42 €

4 Die Zahl der Einkäufe des Klägers bei G entwickelte sich wie folgt:

Jahr	Zahl der gebuchten Einkäufe	Zahl der Einkäufe inkl. Stornierungen
2008	52	52
2009	54	54
2010	52	53
2011	40	50
2012	42	48

5 Im Rahmen einer Betriebsprüfung ging der Prüfer davon aus, dass der Kläger auch diejenigen Warenlieferungen bestellt und erhalten hatte, deren Lieferscheine G storniert hatte. Weiter nahm der Prüfer an, der Kläger habe den nicht gebuchten Wareneinkauf zur Erzielung nicht gebuchter Erlöse verwendet. Er setzte für die Streitjahre entsprechende Hinzuschätzungen zu den Betriebseinnahmen und den Umsätzen unter Anwendung eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 250 % an, was noch unter dem Mittelwert der Richtsatzspanne lag. Die zusätzlichen Wareneinkäufe wurden als Betriebsausgabe berücksichtigt; einen Vorsteuerabzug hierfür gewährte der Prüfer mangels Vorlage ordnungsgemäßer Rechnungen hingegen nicht.

6 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte dem Prüfer und erließ entsprechende Bescheide über Einkommensteuer, Umsatzsteuer und die Gewerbesteuerermessbeträge für 2010 bis 2012. Die Einsprüche hatten keinen Erfolg, wobei das FA den Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 als unzulässig verwarf, weil es annahm, er sei verspätet eingelegt worden. Über die übrigen Einsprüche entschied das FA in der Sache.

7 Die Klagen hatten nur insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) die Einkommensteuer 2011 und 2012 sowie die Gewerbesteuerermessbeträge 2010 bis 2012 geringfügig herabsetzte, weil es die nicht abziehbare Vorsteuer aus den undokumentierten Wareneinkäufen als zusätzliche Betriebsausgabe gewinnmindernd berücksichtigte. Im Übrigen wies es die Klagen ab, wobei es sich nicht zu der Frage äußerte, ob der Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 rechtzeitig erhoben war.

8 Zur Begründung führte das FG aus, es sei bereits aufgrund der vom FA vorgelegten Unterlagen aus dem Warenwirtschaftssystem des G davon überzeugt, dass der Kläger Schwarzeinkäufe getätigt habe. Dies indiziere zugleich das Vorliegen nicht versteuerter Betriebseinnahmen, so dass hinreichender Anlass für die Annahme einer materiell unrichtigen Buchführung bestehe. Der Einwand der Kläger, G habe unter der Kundennummer des Klägers Waren an jeden beliebigen Dritten liefern können, greife nicht durch, da die Kundennummer erforderlich gewesen

sei, um die Waren an die zutreffende Anschrift zu liefern. Anhaltspunkte für einen nachträglichen Austausch der Kundennummern durch Mitarbeiter des G seien nicht ersichtlich, da diesen Mitarbeitern gar nicht bekannt gewesen sei, dass auch die stornierten Vorgänge im Warenwirtschaftssystem gespeichert blieben. Aus deren Sicht sei daher die Vernichtung der Barverkaufsbelege und die Stornierung der Lieferscheine vollkommen ausreichend gewesen, um die gewünschte Verschleierung zu gewährleisten.

- 9 Weitere Indizien für Schwarzeinkäufe lägen darin, dass die gebuchten Einkäufe fast ausschließlich einmal wöchentlich (meist mittwochs) erfolgt seien und die nicht gebuchten Barverkaufsrechnungen ebenfalls Einkäufe am Mittwoch betreffen, und zwar in solchen Wochen, in denen kein regulärer Einkauf gebucht worden sei. Auch die nicht gebuchten Barverkaufsrechnungen wiesen Waren auf, die für eine Pizzeria typisch seien. Ferner entsprächen die Waren der nicht gebuchten Rechnungen denjenigen Waren, die vom Kläger regulär eingekauft worden seien, auch was spezielle Waren betreffe, die nicht von jeder Pizzeria bezogen würden. Die Entwicklung der Zahl der jährlichen Wareneinkäufe stelle sich nur unter Berücksichtigung der stornierten Vorgänge als konstant dar. Die Kläger hätten zu diesen Indizien nicht substantiiert Stellung genommen, sondern sich auf ein schlichtes Bestreiten jeglicher Schwarzeinkäufe beschränkt. Auch der Höhe nach sei die Schätzung, die noch unterhalb des Mittelwerts der Richtsatzsammlung bleibe, maßvoll und sachgerecht.
- 10 Mit ihren Beschwerden begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung.
- 11 Das FA hält die Beschwerden für unzulässig.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Beschwerden sind unzulässig.
- 13 Die Kläger haben die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) entsprechenden Weise dargelegt.
- 14 1. Als Verfahrensmängel bezeichnen die Kläger eine Verletzung ihres Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs, einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und eine Verletzung der Hinweispflicht. Den für diese Verfahrensmängel geltenden Darlegungsanforderungen ist jedoch in keinem Fall genügt.
- 15 a) In Bezug auf die vermeintliche Gehörsverletzung bringen die Kläger vor, das FG habe ihren Sachverhaltsvortrag außer Acht gelassen. Darin liegt allerdings nicht die Rüge eines Verfahrensmangels, sondern die Geltendmachung einer --vermeintlich-- fehlerhaften Tatsachenwürdigung. Damit kann die Zulassung der Revision jedoch grundsätzlich nicht erreicht werden (vgl. Senatsbeschlüsse vom 19.01.2011 - X B 68/10, BFH/NV 2011, 818, Rz 6, und vom 11.04.2012 - X B 59/11, BFH/NV 2012, 1319, Rz 18).
- 16 b) Welche Aktenteile das FG nicht berücksichtigt haben soll, teilen die Kläger nicht ausdrücklich mit. Der Senat geht davon aus, dass sich auch dieses Vorbringen auf ihre Sachverhaltsbehauptungen bezieht, denen das FG inhaltlich nicht gefolgt ist.
- 17 Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (Senatsbeschluss vom 08.05.2017 - X B 78/16, BFH/NV 2017, 1061, Rz 34, m.w.N.). Hingegen wird kein Verfahrensmangel, sondern ein --grundsätzlich nicht zur Revisionszulassung führender-- materiell-rechtlicher Fehler geltend gemacht, wenn gerügt wird, das FG habe eine unzutreffende Sachverhalts- oder Beweiswürdigung vorgenommen oder bestimmte Vorgänge in rechtlicher Hinsicht abweichend gewürdigt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 30). So liegt es hier, zumal die dem FG unterbreiteten Tatsachenbehauptungen der Kläger gerade nicht klar feststanden.
- 18 c) In welchem Punkt das FG seine Hinweispflicht verletzt haben soll, wird aus den Beschwerdebegründungen nicht deutlich.

- 19** 2. Das Vorbringen der Kläger, das FG habe die von ihnen benannten Zeugen nicht vernommen, hat der Senat --auch wenn sich die Kläger nicht ausdrücklich auf diese Verfahrensvorschrift berufen haben-- unter dem Gesichtspunkt einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) geprüft.
- 20** Die formgerechte Rüge mangelnder Sachaufklärung durch Nichterhebung angebotener Beweise hätte indes die folgenden Darlegungen in der Beschwerdebegründung vorausgesetzt (vgl. dazu grundlegend BFH-Urteil vom 31.07.1990 - I R 173/83, BFHE 162, 236, BStBl II 1991, 66, unter II.A.1.; ferner Senatsbeschluss vom 08.06.2011 - X B 214/10, BFH/NV 2011, 2073, Rz 9, m.w.N.):
- die ermittlungsbedürftigen Tatsachen (Beweisthemen),
 - die angebotenen Beweismittel,
 - die genauen Fundstellen (Schriftsatz oder Terminprotokoll), in denen die Beweismittel benannt worden sind, die das FG nicht erhoben hat,
 - das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme,
 - inwieweit das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann.
- 21** Vorliegend fehlt es jedenfalls an einer Benennung der angebotenen Beweismittel und der genauen Fundstellen, in denen die Beweismittel vor dem FG benannt worden sind.
- 22** 3. Ferner rügen die Kläger, das FG habe nicht einmal ansatzweise dargelegt, wann und bei wem (gemeint: bei welchem Mitarbeiter des G) der Kläger die vermeintliche "Schwarzware" bestellt habe, wann die vermeintliche "Schwarzware" geliefert worden sein und wer sie im Empfang genommen haben soll, und wann die vermeintlich gelieferte "Schwarzware" bei wem und in welcher Form gezahlt worden sein soll.
- 23** Der Senat hat dieses Vorbringen --zu dem die Kläger ebenfalls keine Verfahrensvorschrift benennen, die sie für verletzt halten-- unter dem Gesichtspunkt einer teilweise nicht mit Gründen versehenen Entscheidung (§ 119 Nr. 6 FGO) geprüft.
- 24** a) Die Voraussetzungen des § 119 Nr. 6 FGO können zwar auch dann gegeben sein, wenn die Gründe nur *zum Teil* fehlen. Voraussetzung ist aber, dass das Gericht einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel übergangen hat. Darunter sind die eigenständigen Klagegründe und solche Angriffs- und Verteidigungsmittel zu verstehen, die den vollständigen Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bilden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17.07.2000 - IX R 66/99, BFH/NV 2001, 51, und vom 20.11.1990 - IV R 80/90, BFH/NV 1991, 609, unter 2.). Ist eine Begründung hingegen zwar äußerst knapp ausgefallen, aber gleichwohl vorhanden, stellt dies keinen Verfahrensfehler i.S. des § 119 Nr. 6 FGO dar (vgl. BFH-Beschluss vom 14.12.1989 - III R 49/89, BFH/NV 1991, 288).
- 25** b) Eine genaue Substantiierung der Schwarzeinkäufe, von denen das FG überzeugt war, anhand aller von den Klägern geforderten Angaben (Zeitpunkt der Bestellung, Verkaufsmitarbeiter des G, Zeitpunkt der Lieferung, empfangende Person, Zeitpunkt der Bezahlung, zahlungsempfangende Person, Zahlungsweg) ist bei dem vom FG festgestellten Sachverhalt nicht erforderlich. Wenn das FG --wie hier-- die Überzeugung gewinnt, der Kläger habe im Zusammenwirken mit G Schwarzeinkäufe getätigt, bei denen die Barverkaufsbelege vernichtet und die Lieferscheine storniert worden seien, um die entsprechenden Vorgänge bewusst und möglichst vollständig zu verschleiern, dann ist es naturgemäß nicht möglich, alle von den Klägern nun verlangten Angaben vollständig zu rekonstruieren. Es genügt daher jedenfalls, wenn das FG anhand der Nachweise, die die Steuerfahndung vorgelegt hat und denen die Kläger nicht substantiiert entgegengetreten sind, die nicht gebuchten Wareneinkäufe individualisieren kann. Dies kann ggf. auch --wie hier-- durch Bezugnahmen auf geeignete Listen der Steuerfahndung geschehen.
- 26** c) Im Übrigen sind zahlreiche der vom Kläger vermissten Angaben entweder vom FG festgestellt oder zumindest vom FA vorgetragen worden. So ergibt sich der Zeitpunkt der Bestellung aus den rekonstruierten Barverkaufsbelegen. Der Verkaufsmitarbeiter des G war entweder der von den Klägern selbst bezeichnete Außendienstmitarbeiter A oder diejenige Person, die im Warenwirtschaftssystem jeweils namentlich bezeichnet ist,

weil sie die Stornierung vorgenommen hat. Der Zeitpunkt der Lieferung und der Bezahlung dürfte dem Datum des Barverkaufsbelegs entsprechen. Als Zahlungsweg wurde in allen Fällen --schon nach dem eigenen Vorbringen der Kläger-- die Barzahlung gewählt; auch haben die Kläger selbst vorgetragen, dass die Barzahlungen für Lieferungen der G stets an A geleistet wurden.

- 27** 4. Zu der im Obersatz der Beschwerdebeurteilung enthaltenen Formulierung, die Revision sei auch "zur Sicherung der Rechtseinheit" (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen, sind in der Beschwerdebeurteilung keine Darlegungen erkennbar.
- 28** 5. Wenn die Kläger meinen, dass der Steuerpflichtige in Fällen wie dem vorliegenden, in denen es der Steuerfahndung möglich ist, aus Daten eines Lieferanten des Steuerpflichtigen in erheblichem Umfang detaillierte Unterlagen zu nicht gebuchten Warenlieferungen zu rekonstruieren, faktisch zur Erbringung eines --denklogisch niemals lückenlos zu führenden-- "Negativbeweises" gezwungen ist, um das Vorbringen der Steuerfahndung zu widerlegen, trifft dies zwar im Ausgangspunkt zu. Welche Anforderungen das FG in einer solchen Konstellation an das Beweismaß stellt, hängt indes von den Umständen des Einzelfalls ab; dabei muss das FG ggf. auch berücksichtigen, dass einem Beteiligten ein "Negativbeweis" auferlegt wird.
- 29** Vorliegend hat das FG zur Begründung seiner Überzeugungsbildung so viele individuell auf den Betrieb des Klägers bezogene Umstände angeführt (Schwarzeinkäufe derselben --teils speziellen-- Waren wie bei ordnungsgemäß gebuchten Lieferungen; Schwarzeinkäufe in denjenigen Wochen, in denen die regelmäßigen Einkäufe eine Lücke aufwiesen; konstante Summe der jährlichen Einkaufsvorgänge nur bei Einbeziehung der Schwarzeinkäufe), dass es beweisrechtlich nicht zu beanstanden ist, wenn es von den Klägern eine "Substantiierung" ihres schlichten Bestreitens verlangt hat.
- 30** 6. Im Kern enthält die Beschwerdebeurteilung --zwar unter der Überschrift vermeintlicher Verfahrensrügen, letztlich aber im Stil einer Berufungsbegründung-- lediglich Vorbringen gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit des angefochtenen Urteils, womit die Revisionszulassung von vornherein nicht erreicht werden (vgl. Senatsbeschluss vom 15.10.2014 - X B 38/14, BFH/NV 2015, 156, Rz 10, m.w.N.).
- 31** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 32** 8. 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