

Beschluss vom 28. Februar 2020, X B 100/19

**Gehörsverletzung durch unzureichende Akteneinsicht und Verwertung von Unterlagen mit Sperrvermerk;
Zurückverweisung an einen anderen Senat**

[ECLI:DE:BFH:2020:B.280220.XB100.19.0](#)

BFH X. Senat

FGO § 78 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, ZPO § 563 Abs 1 S 2, FGO § 116 Abs 3, FGO § 56 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 22. Mai 2019, Az: 4 K 240/17

Leitsätze

1. NV: Der Anspruch auf Akteneinsicht umfasst auch diejenigen beigezogenen Akten, die dem Gericht nur in elektronischer Form vorliegen.
2. NV: Auch wenn einem Beteiligten auf Antrag Einsicht in die seinerzeit dem Gericht vorliegenden Akten gewährt worden ist, muss das Gericht ihn von der späteren Beziehung weiterer Akten unterrichten.
3. NV: Wenn ein Beteiligter dem Gericht Unterlagen mit der Auflage übermittelt, sie dem anderen Beteiligten nicht zugänglich zu machen, muss das Gericht die Unterlagen entweder unverzüglich ungelesen an den Übermittler zurücksenden oder die Aufhebung des Sperrvermerks erwirken. Keinesfalls dürfen derartige Unterlagen im späteren Urteil verwertet werden.
4. NV: Eine --durch § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO ermöglichte-- Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG setzt besondere sachliche Gründe voraus. Gravierende Verfahrensfehler des FG allein reichen hierfür grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen.

Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 23.05.2019 - 4 K 240/17, 4 K 869/17 aufgehoben.

Die Sache wird an einen anderen Senat des Finanzgerichts Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist verheiratet, wird in den Streitjahren 2006 bis 2013 aber gemäß § 26a des Einkommensteuergesetzes (EStG) von seiner Ehefrau getrennt (2006 bis 2012) bzw. einzeln (2013) zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Er erwarb im Jahr 2000 ein im Luftfahrzeugregister der USA eingetragenes zweimotoriges viersitziges Flugzeug für 170.000 DM. Weil der Kläger nicht über eine deutsche, sondern nur über eine US-Pilotenlizenz verfügt, darf er den deutschen Luftraum nur mit Luftfahrzeugen nutzen, die in den USA registriert sind. Die Registrierung eines Luftfahrzeugs in den USA ist allerdings nur möglich, wenn der Eigentümer in den USA ansässig ist. Daher ließ der Kläger einen Trust als zivilrechtlichen Eigentümer auftreten; alleiniger Begünstigter des Trust ist der Kläger. Als Treuhänder fungierte eine in den USA ansässige Körperschaft in der Rechtsform der LLC, die derartige

Treuhandschaften für nicht in den USA ansässige Eigentümer von Luftfahrzeugen anbot. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Kläger der wirtschaftliche Eigentümer des Luftfahrzeugs ist.

- 3 Aus dem Betrieb dieses Flugzeugs erklärte der Kläger negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In den Einkommensteuerbescheiden für die --den Streitjahren vorangehenden-- Jahre 1999 bis 2005 hat das Finanzamt (FA) Verluste in Höhe von insgesamt 97.934 € bestandskräftig berücksichtigt. In den Jahren 2006 bis 2015 erklärte der Kläger (per saldo) weitere Verluste in Höhe von 166.491 €.
- 4 Zum Gegenstand des Gewerbebetriebs behauptete der --in den Streitjahren vollzeitlich als Arbeitnehmer beschäftigte-- Kläger gegenüber dem FA, er habe mit dem Trust am 26.07.2000 einen Betreibervertrag geschlossen. Danach stehe dem Trust das Recht zur Nutzung des Flugzeugs und zu dessen Vermittlung an dritte Kunden zu. Hierfür erhalte der Kläger eine Vergütung, müsse aber sämtliche Kosten des Flugzeugs tragen. Auf Anforderung des Trusts sei der Kläger verpflichtet, das Flugzeug an einem vom Trust zu benennenden Flugplatz bereitzustellen, damit es dort durch einen Kunden des Trusts übernommen und durch einen Fremdpiloten geführt werde. An dem vom Kunden gewünschten Zielflugplatz müsse der Kläger das Flugzeug wieder übernehmen. Für diese Bereitstellungsflüge habe der Trust eine gesonderte Vergütung an den Kläger zu zahlen. Über die Vergütungen habe der Kläger in regelmäßigen Abständen abgerechnet. Die Beträge seien auf Verrechnungskonten gebucht worden.
- 5 Weil der Kläger zudem behauptete, er müsse an den Trust eine Vergütung entrichten, wenn er das Flugzeug privat nutze, sah das FA zunächst vom Ansatz einer Nutzungsentnahme für etwaige zu privaten Zwecken durchgeführte Flüge ab. Es legte den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren, die vom Kläger erklärten Verluste zugrunde. Diese setzten sich aus den vom Kläger behaupteten Zahlungen des Trusts und den --deutlich höheren-- Gesamtkosten des Flugzeugs zusammen.
- 6 Im Anschluss an eine im Jahr 2012 durchgeführte Außenprüfung erhöhte das FA mit den angefochtenen Änderungsbescheiden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es nahm --mangels Vorlage von Belegen-- umfangreiche Kürzungen beim Betriebsausgabenabzug vor und erhöhte die Betriebseinnahmen um einen pauschalen Privatnutzungsanteil in Höhe von 20 % der erklärten Einnahmen. Danach ergaben sich für die meisten Streitjahre positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 7 Im Einspruchsverfahren holte das FA Auskünfte von zahlreichen Flugplätzen ein, die zu dem Ergebnis führten, dass das Flugzeug stets vom Kläger selbst, nicht aber von Dritten geführt worden sei. Daraufhin verneinte das FA in den Einspruchsentscheidungen in Bezug auf den vom Kläger behaupteten "Betrieb" die Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und setzte die Einkünfte daraus für alle Streitjahre mit jeweils 0 € an.
- 8 Der --während des gesamten finanzgerichtlichen Verfahrens nicht durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene-- Kläger erhob am 21.02.2017 Klage wegen Einkommensteuer 2006 bis 2012. In der Klageschrift beantragte er die Einsichtnahme in die Steuerakten, die Akten eines seit 2012 in Bezug auf die Streitjahre 2008 bis 2010 wegen eines anderen Sachverhalts --Nichterklärung einer Arbeitslohn-Nachzahlung-- gegen ihn geführten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens sowie in einige Gerichtsakten zu solchen Verfahren, die bereits abgeschlossen waren. Die Verwaltung des Finanzgerichts (FG) lehnte den Akteneinsichts Antrag am 01.03.2017 ab, soweit er sich auf bereits abgeschlossene FG-Verfahren bezog. Die Geschäftsstelle des beim FG zuständigen Senats teilte dem Kläger am 21.03.2017 mit, dass sich die Steuerakten noch beim FA befänden. Sie bat den Kläger, sich wegen der Akteneinsicht mit dem FA in Verbindung zu setzen.
- 9 Das FA übersandte dem FG am 27.04.2017 die Steuerakten (einschließlich Betriebsprüfungs- und Rechtsbehelfsakten). Es wies dabei ausdrücklich darauf hin, dass die Akten der Bußgeld- und Strafsachenstelle nicht beigefügt seien; diese müsse das FG bei Bedarf gesondert bei jener Stelle anfordern. Der Kläger erhielt das Übersendungsschreiben des FA zur Kenntnis. Am 29.05.2017 teilte der Kläger dem FG mit, er gehe davon aus, dass bis zum Termin der Akteneinsicht dort auch die Akten der Bußgeld- und Strafsachenstelle vorlägen, die er für entscheidungserheblich halte. Am 30.06.2017 nahm der Kläger beim FG Einsicht in die seinerzeit dort vorliegenden Steuer- und Gerichtsakten. Die Akten der Bußgeld- und Strafsachenstelle hatte das FG nicht angefordert.
- 10 Am 05.07.2017 erhob der Kläger zudem Klage wegen Einkommensteuer 2013; auch in die Steuer- und Gerichtsakten dieses Verfahrens nahm der Kläger am 15.09.2017 beim FG Einsicht. Das Verfahren wegen Einkommensteuer 2013 hat das FG später mit dem bereits anhängigen Verfahren wegen Einkommensteuer 2006 bis 2012 verbunden.

- 11** Im Juni 2017 wurde das bereits seit 2012 anhängige Steuerstrafverfahren auf sämtliche Streitjahre erweitert. Dem lag die Geltendmachung negativer Einkünfte aus dem Betrieb des Flugzeugs zugrunde. Zugleich begann eine Steuerfahndungsprüfung beim Kläger. Am 12.12.2017 fanden Durchsuchungsmaßnahmen u.a. beim Kläger und auf einem Flugplatz statt. Dabei wurden umfangreiche Unterlagen sichergestellt und durch spätere Gerichtsbeschlüsse beschlagnahmt. Zugleich erhielt der Kläger von der Erweiterung des Steuerstrafverfahrens Kenntnis. Am 22.12.2017 wurden dem Kläger dessen sichergestellte elektronischen Geräte (PC, Notebooks, Tablets, externe Festplatten) nach Durchführung einer Datensicherung durch die Steuerfahndung zurückgegeben. Das FA hat im Beschwerdeverfahren unwidersprochen vorgetragen, dass auf diesen zurückgegebenen elektronischen Geräten zahlreiche verfahrensrelevante Unterlagen gespeichert gewesen seien (z.B. Abrechnungen, Darstellung der Zahlungsströme auf den Verrechnungskonten, Bordbuch, Flugbuch), die dem Kläger mit der Rückgabe wieder zur Verfügung gestanden hätten.
- 12** Mit Schreiben vom 11.06.2018 teilte die Steuerfahndung dem Kläger die bisherigen Ergebnisse ihrer Ermittlungen mit. Ausweislich des Anlagenverzeichnisses waren diesem Schreiben auch Ausdrucke des elektronisch geführten Bordbuchs und Flugbuchs beigelegt. Am 24.09.2018 erhielt der Kläger den Steuerfahndungsbericht.
- 13** Das FA übersandte dem FG am 12.10.2018 den Steuerfahndungsbericht und den strafrechtlichen Ermittlungsbericht (beide vom 06.09.2018) mit dem ausdrücklichen Bemerkungen, der Ermittlungsbericht sei von der Akteneinsicht ausgeschlossen. Das FG übermittelte dem Kläger weder die genannten Berichte noch teilte es ihm mit, dass diese dem Gericht vorlagen.
- 14** Die Steuerfahndung vertrat in ihrem --vom FG insoweit im Urteil zitierten-- Ermittlungsbericht die Auffassung, das vom Kläger geschilderte Geschäftsmodell einer Vercharterung des Flugzeugs sei in der Realität niemals durchgeführt worden. Sowohl das Bordbuch des Flugzeugs (aus dem Bordbuch ergeben sich sämtliche Flugbewegungen eines bestimmten Luftfahrzeugs) als auch das Flugbuch des Klägers (aus dem Flugbuch ergeben sich sämtliche Flüge, die von einer bestimmten Person als Luftfahrzeugführer durchgeführt worden sind) seien in elektronischer Form sichergestellt worden. Danach habe in den Streitjahren ausschließlich der Kläger das streitgegenständliche Flugzeug geführt (mit Ausnahme einzelner Testflüge, die Dritte im Rahmen von Werkstattbesuchen durchgeführt hätten). Aus den Aufzeichnungen des Klägers ergebe sich zudem, dass zahlreiche Flüge zu ausschließlich privaten Zwecken (Urlaubsreisen, Besuche bei den Eltern) durchgeführt worden seien. Lediglich am 22.08.2011 und am 28.03.2015 habe der Kläger dritte Personen gegen Entgelt in seinem Flugzeug befördert. Sowohl die Abrechnungen gegenüber dem Trust als auch die Kontoauszüge der Verrechnungskonten seien vom Kläger selbst erstellte Scheinunterlagen. Der deutsche Generalvertreter der LLC habe mitgeteilt, das vom Kläger geschilderte Geschäftsmodell einer Vercharterung des Flugzeugs sei dort nicht bekannt.
- 15** Am 12.10.2018 erging ein geänderter Einkommensteuerbescheid für 2010, mit dem die Einkommensteuer herabgesetzt wurde.
- 16** Das FG wies die Klage ab. Hinsichtlich des Flugzeugs fehle dem Kläger die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht. Ein Totalgewinn sei nicht erzielbar, da die im buchmäßigen Ansatz des Flugzeugs enthaltenen stillen Reserven zu gering seien, um die aufgelaufenen Verluste zu kompensieren. Die Anlaufverluste der Jahre bis 2005 habe das FA in ausreichendem Maße berücksichtigt.
- 17** Das FG teilte den Beteiligten den Tenor seiner Entscheidung bereits am Tag der mündlichen Verhandlung (23.05.2019) mit. Am 31.05.2019 nahm der Kläger beim FG nochmals Akteneinsicht; dabei wurde ihm auch eine DVD vorgelegt, die die Ermittlungs- und Beweismittelakten des Steuerstrafverfahrens in elektronischer Form enthält. Seit wann diese DVD dem FG vorlag und wer sie aus welchem Grund dem FG übermitteln hat, lässt sich den vorliegenden Akten nicht entnehmen. Nach dem 07.06.2019 erhielt der Kläger beim Amtsgericht (AG) Einsicht in die beschlagnahmten Original-Unterlagen.
- 18** Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln und Divergenz. Für den Fall, dass es im Beschwerdeverfahren zur Zurückverweisung an das FG kommen sollte, beantragt er die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG.
- 19** Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

...

- 20** Die Beschwerde ist zulässig.
- 21** Der Senat gewährt dem Kläger für die versäumte Frist zur Begründung der Beschwerde von Amts wegen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Prozessbevollmächtigte des Klägers, der erst im Beschwerdeverfahren mandatiert worden ist, hat trotz eines bereits am 11.07.2019 gestellten Akteneinsichtsanspruchs die Akteneinsicht erst am 28.08.2019 erhalten. Die anlässlich dieser Einsichtnahme in die sehr umfangreichen Verfahrensakten beantragten Kopien sind dem Prozessbevollmächtigten am 16.09.2019 --drei Tage vor Ablauf der bereits bis zur gesetzlichen Höchstgrenze verlängerten Beschwerdebegründungsfrist-- zugegangen. Die Anfertigung einer Beschwerdebegründung war während des verbleibenden Laufs der Begründungsfrist angesichts des Umfangs und der Komplexität des Verfahrens nicht möglich. An den eingetretenen Verzögerungen bei der Gewährung der Akteneinsicht und der Übermittlung der Kopien trifft den Kläger und dessen Bevollmächtigten kein Verschulden.

III.

- 22** Die Beschwerde ist auch begründet.
- 23** Es liegt ein vom Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 24** 1. Das FG hat in mehrfacher Hinsicht den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) verletzt.
- 25** a) Dem Kläger ist vor der mündlichen Verhandlung trotz eines entsprechenden Antrags keine Einsicht in die DVD gewährt worden, auf der die Ermittlungs- und Beweismittelakten des Strafverfahrens in elektronischer Form gespeichert sind.
- 26** aa) Das Recht auf Akteneinsicht ist verfassungsrechtlich im Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verankert (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13.04.2010 - 1 BvR 3515/08, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 862, unter IV.2.a aa). Einfachgesetzlich bestimmt § 78 Abs. 1 Satz 1 FGO, dass die Beteiligten die Gerichtsakte und die dem Gericht vorgelegten Akten einsehen können. Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff der "Akten" kann dabei --schon aus verfassungsrechtlichen Gründen-- nicht auf Akten in Papierform beschränkt sein, sondern umfasst auch aktenvertretende Dokumente, die dem Gericht nur elektronisch vorliegen (ebenso Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.03.2019 - XI B 9/19, BFH/NV 2019, 837, Rz 15).
- 27** bb) Der Kläger hat beim FG am 21.02.2017 ausdrücklich (auch) die Einsichtnahme in die Akten des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens beantragt. Diesen Antrag wiederholte er am 29.05.2017. Es ist allerdings davon auszugehen, dass die DVD, die --obwohl das Steuerstrafverfahren gegen den Kläger bereits im Jahr 2012 eingeleitet worden war-- im Wesentlichen Erkenntnisse aus der erst im Juni 2017 begonnenen Steuerfahndungsprüfung enthält, dem FG zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorlag. Da der Anspruch auf Akteneinsicht nur diejenigen Akten umfasst, die dem Gericht tatsächlich vorliegen (vgl. Senatsbeschluss vom 06.03.2013 - X B 14/13, BFH/NV 2013, 956, Rz 33), und aus ihm auch kein Anspruch auf Beiziehung bisher nicht vorliegender Akten folgt (BFH-Beschluss vom 14.01.2011 - VIII B 56/10, BFH/NV 2011, 630), war er zu diesem Zeitpunkt nicht verletzt.
- 28** cc) Damit war der Antrag des Klägers auf Einsicht in die Ermittlungs- und Beweismittelakten indes nicht erledigt. Er wirkte vielmehr fort für den Fall, dass das FG diese Akten zu einem späteren Zeitpunkt beiziehen sollte. Aus dem Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs folgt zudem, dass die Beteiligten über die spätere Beiziehung von Akten eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zu unterrichten sind (vgl. BFH-Beschluss vom 26.07.2012 - IX B 164/11, BFH/NV 2012, 1643, Rz 9, m.w.N.).
- 29** dd) In den Akten des FG wird die DVD erstmals am 31.05.2019 erwähnt, als der Kläger --acht Tage nach der mündlichen Verhandlung und der Bekanntgabe des Urteilstenors-- Einsicht in die auf diesem Datenträger gespeicherten Unterlagen erhielt. Zu welchem Zeitpunkt die DVD zu den Akten des FG gelangt ist, wer sie übermittelt hat (FA, Steuerfahndung, Staatsanwaltschaft oder AG) und ob das FG sie selbst angefordert hatte oder eine dritte Stelle die DVD von Amts wegen übersandt hat, ist aus den vom FG vorgelegten Akten nicht erkennbar.
- 30** Der Senat hält es aber nach Aktenlage für ausgeschlossen, dass die DVD erst nach dem 23.05.2019 zu den Akten des FG gelangt ist, weil für den Zeitraum zwischen dem 23. und dem 31.05.2019 --mit Ausnahme eines Schreibens des

Klägers selbst-- keine Posteingänge von dritter Seite in den FG-Akten erkennbar sind. Im Übrigen kann die mangelhafte Aktenführung des FG --der Erhalt der in höchstem Maße verfahrensrelevanten DVD wäre zwingend aktenkundig zu machen gewesen-- nicht zu Lasten des rechtsschutzsuchenden Klägers gehen.

- 31** ee) Da somit davon auszugehen ist, dass die DVD mit den Ermittlungs- und Beweismittelakten dem FG --spätestens-- im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vorlag, hätte es den Kläger hiervon unterrichten und ihm auf dessen fortwirkenden Akteneinsichtsanspruch die Einsichtnahme ermöglichen müssen.
- 32** b) Darüber hinaus hat das FG den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt, indem es den strafrechtlichen Ermittlungsbericht umfangreich im Urteil verwertet hat, obwohl der Kläger bis zu diesem Zeitpunkt keine Kenntnis von diesem Bericht hatte.
- 33** Das FA hat den Ermittlungsbericht --der umfangreiches, detailliertes und neues Vorbringen der Finanzverwaltung zum entscheidungserheblichen Sachverhalt enthält-- dem FG am 12.10.2018 übersandt, dabei aber hinzugefügt, dass er von der Akteneinsicht ausgeschlossen sei. Das FG befolgte diesen Sperrvermerk und gewährte dem Kläger weder Einsicht in den Bericht noch unterrichtete es ihn über dessen Eingang. Gleichwohl hat es den Ermittlungsbericht im Urteil umfassend verwertet (zu einem erfolgreichen Ablehnungsantrag in einem vergleichbaren --indes deutlich weniger gravierenden-- Fall s. BVerfG-Beschluss vom 21.11.2018 - 1 BvR 436/17, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2019, 505).
- 34** Wenn ein Verfahrensbeteiligter oder ein Dritter einem Gericht Unterlagen übermittelt, dabei aber anordnet, die Unterlagen dürften einem anderen Verfahrensbeteiligten nicht zugänglich gemacht werden, dann muss das Gericht diese Unterlagen --außerhalb des In-Camera-Verfahrens nach § 86 Abs. 3 FGO-- entweder unverzüglich ungelesen an den Übermittler zurücksenden oder beim Übermittler die Aufhebung des Sperrvermerks erwirken. Das FG hat nicht nur diese rechtsstaatlich zwingend gebotene Verfahrensweise unterlassen, sondern darüber hinaus bei seiner Entscheidung die dem Kläger nicht zugänglichen Unterlagen unter Verstoß gegen dessen Anspruch auf rechtliches Gehör verwertet.
- 35** c) Entgegen der Auffassung des FA bleibt die Gehörsrüge nicht deshalb ohne Erfolg, weil der Kläger nicht hinreichend dargelegt hätte, was er dem FG im Fall der ordnungsgemäßen Gewährung rechtlichen Gehörs noch vorgetragen hätte.
- 36** Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist bei der --gemäß § 119 Nr. 3 FGO grundsätzlich nicht unter einem Kausalitätsvorbehalt stehenden-- Gehörsrüge danach zu differenzieren, ob sich der Gehörsverstoß auf das Gesamtergebnis des Verfahrens bezieht (dann sind weitere Ausführungen entbehrlich) oder ob er nur einzelne Feststellungen betrifft --dann kann auf Darlegungen zur Kausalität nicht verzichtet werden-- (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.09.2001 - GrS 3/98, BFHE 196, 39, BStBl II 2001, 802, unter C.III.1.a; BFH-Beschluss vom 23.01.2013 - I R 1/12, BFH/NV 2013, 989, Rz 28).
- 37** Vorliegend kann offenbleiben, ob sich der Gehörsverstoß auf das Gesamtergebnis des Verfahrens bezog, so dass Darlegungen zur Kausalität des Verfahrensmangels von vornherein entbehrlich wären. Hierfür spricht, dass die dem Kläger vorenthaltenen und vom FG verwerteten Ermittlungs- und Beweismittelakten sowie der strafrechtliche Ermittlungsbericht in Bezug auf den Streitpunkt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb sämtliche verfahrensrelevanten Unterlagen enthielten und eine Beurteilung des Sachverhalts ohne Kenntnis dieser Unterlagen von vornherein ausgeschlossen war.
- 38** Aber selbst wenn der Gehörsverstoß nur "einzelne Feststellungen" betreffen sollte, hätte der Kläger die --hier angesichts der überragenden Bedeutung der ihm vorenthaltenen Unterlagen jedenfalls abzusenkenden-- Darlegungsanforderungen erfüllt. Er hat vorgetragen, bei hinreichender Gewährung rechtlichen Gehörs u.a. die von ihm im Flugzeug beförderten Passagiere als Zeugen benannt zu haben. Dies genügt, da das FG den Zweck zahlreicher vom Kläger unternommener Flüge --in ebenfalls verfahrensfehlerhafter Weise-- bisher nicht aufgeklärt hat (vgl. dazu unten 2.a).
- 39** 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. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:
- 40** a) Das FG hat im Urteil --unter Übernahme des entsprechenden Vorbringens aus dem strafrechtlichen Ermittlungsbericht-- ausgeführt, die dort genannten 55 Reisen (also 110 einzelne Flugbewegungen) seien privat

veranlasst. Gegen diese Würdigung dürften nach Aktenlage materiell-rechtlich --vorbehaltlich der noch ausstehenden Heilung der ihr zugrunde liegenden Gehörsverletzung-- keine Bedenken bestehen.

- 41** Allerdings hätte dem FG bei hinreichender Auswertung der Akten ins Auge springen müssen, dass die Gesamtzahl der vom Kläger durchgeführten Flüge wesentlich höher war. Aus dem Flugbuch des Klägers (Band IIa der dem FG auf der DVD vorliegenden Beweismittelakte) ergibt sich, dass dieser beim Erwerb des Flugzeugs im Jahr 2000 eine laufende Nummer von 239 erreicht hatte. Im Zeitpunkt der Sicherstellung des Flugbuchs war die laufende Nummer 1052 erreicht. Der Kläger hat also in dieser Zeit insgesamt 813 Flüge durchgeführt. Davon hat die Steuerfahndung 110 Flüge als privat veranlasst identifiziert. Da die Steuerfahndung ausdrücklich vorgetragen hat, dass der Kläger so gut wie ausschließlich sein eigenes Flugzeug geführt hat, ist aufklärungsbedürftig, welchen Zweck die restlichen während der Besitzzeit des Klägers durchgeführten 703 Flüge hatten. Der strafrechtliche Ermittlungsbericht äußert sich dazu nicht.
- 42** b) Auch wenn das Flugzeug --entsprechend dem Vorbringen der Steuerfahndung-- insgesamt nicht gewerblich genutzt worden sein sollte, ist es selbst bei Zugrundelegung des eigenen Sachverhaltsvortrags der Steuerfahndung nicht ausgeschlossen, dass einzelne Flüge zum Zwecke der Einkunftserzielung unternommen wurden und die entsprechenden Kosten daher --ggf. unter Beachtung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG-- einkommensmindernd abgezogen werden können. So wird auf Bl. 41 des strafrechtlichen Ermittlungsberichts mitgeteilt, dass der Kläger dem FA zwar wahrheitswidrig vorgespiegelt habe, er habe am 10.06.2006 mit seinem Flugzeug im Rahmen seines Gewerbebetriebs zwei Personen von der Schweiz nach Großbritannien und Dänemark befördert. Tatsächlich sei der Kläger --so die Ermittlungen der Steuerfahndung-- zu einem in der Nähe von Hannover gelegenen Vermietungsobjekt geflogen. Dies lässt es jedenfalls nicht als von vornherein ausgeschlossen erscheinen, dass die Kosten dieses Fluges bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sein könnten. Das FG wird dem Kläger im zweiten Rechtsgang Gelegenheit geben müssen, zu derartigen Sachverhalten näher vorzutragen.
- 43** c) Auf die --bisher nicht näher konkretisierte-- Behauptung des Klägers, das FA habe Unterlagen manipuliert, ist das FG beim gegenwärtigen Stand des Verfahrens zu Recht nicht eingegangen.
- 44** d) Gegen die Würdigung des FG in Bezug auf den Streitpunkt "Arbeitslohn-Nachzahlung" bestehen nach Aktenlage keine Bedenken.
- 45** 3. Entsprechend dem Antrag des Klägers verweist der Senat die Sache gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) an einen anderen Senat des FG zurück.
- 46** a) Grundsätzlich macht der BFH --nach Auffassung des Senats zu Recht-- von der Möglichkeit des § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen Gebrauch. Um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten, sind besondere sachliche Gründe erforderlich. Allein der Umstand, dass eine vorinstanzliche Entscheidung wegen eines --auch gravierenden-- Verfahrensfehlers aufgehoben werden muss, reicht dazu grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen (zum Ganzen vgl. BFH-Urteile vom 04.09.2002 - XI R 67/00, BFHE 200, 1, BStBl II 2003, 142, unter II.3., und vom 09.01.2018 - IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz 38).
- 47** b) Der vorliegende Fall ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass dem FG nicht allein mehrere gravierende Verfahrensfehler unterlaufen sind, die die Verfahrensrechte des Klägers erheblich eingeschränkt haben. Vielmehr hat das BVerfG schon für den --deutlich weniger gewichtigen-- Fall, in dem ein Gericht lediglich das Passwort für einen Datenträger angefordert hatte, den ihm ein Verfahrensbeteiligter mit einem Sperrvermerk übersandt hatte, ohne dass das Gericht die Absicht hatte, den Inhalt dieses Datenträgers zu verwerten, die Besorgnis der Befangenheit bejaht (BVerfG-Beschluss in NJW 2019, 505). Vorliegend hat das FG nicht nur den vom FA ausgesprochenen Sperrvermerk hinsichtlich des strafrechtlichen Ermittlungsberichts beachtet, sondern diesen --dem Kläger bewusst vorenthaltenen-- Aktenbestandteil auch noch umfassend in seiner Entscheidung verwertet.
- 48** Die Entscheidung, die Sache an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen, dient damit zugleich der Vermeidung eines --ansonsten drohenden-- Zwischenverfahrens über die Besorgnis der Befangenheit des erstinstanzlich entscheidenden Senats und insoweit auch der Beschleunigung des Verfahrens.
- 49** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

50 5. 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