

Beschluss vom 14. Mai 2013, X B 176/12

Fehlende Entscheidungsgründe als absoluter Revisionsgrund

BFH X. Senat

FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 119 Nr 6, AO § 378, AO § 96 Abs 1 S 1, AO § 162

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 17. Juli 2012, Az: 4 K 351/10

Leitsätze

1. NV: Vom Vorliegen eines absoluten Revisionsgrundes ist auszugehen, wenn den Beteiligten --zumindest in Bezug auf einen der wesentlichen Streitpunkte-- die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen.
2. NV: Bejaht das FG eine leichtfertige Steuerverkürzung bedarf es einer Begründung, warum es von dem Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 378 AO im Streitfall ausgeht.

Tatbestand

- 1 A. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielte aus dem Betrieb eines Mietwagenunternehmens zur Personenbeförderung Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes ermittelte. Die Steuererklärungen für die Streitjahre 2000 bis 2005 wurden jeweils in dem auf den Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum folgenden Kalenderjahr abgegeben. In der Zeit vom Februar 2006 bis August 2009 führte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) eine Außenprüfung für die Streitjahre durch. Nach Auffassung des Prüfers wiesen die vom Kläger geführten Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel auf, so dass sie der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden könnten. Es seien weder die Kassen-Ursprungsaufzeichnungen aufbewahrt noch vollständige Fahrtberichte geführt worden. Auch bestünden die Tageseinnahmen nahezu ausschließlich aus runden Beträgen. Zudem seien an einigen Tagen keine Bareinnahmen aufgezeichnet worden, ohne dass dafür Gründe ersichtlich seien. Der Prüfer schätzte daraufhin die Einnahmen und Umsätze des Gewerbebetriebes, indem er eine Nachkalkulation durchführte.
- 2 Die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage war nur teilweise erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) sah zwar grundsätzlich die Schätzungsbefugnis des FA als gegeben an, beanstandete aber die Höhe der Schätzung und ersetzte diese durch eigene Berechnungen.
- 3 Die Nichtzulassungsbeschwerde begründet der Kläger mit Verfahrensmängeln; auch sei die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache sowie zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.

Entscheidungsgründe

- 4 B. I. Das Verfahren wegen Umsatzsteuer 2001 bis 2005 wird gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abgetrennt und an den nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für 2013 dafür zuständigen V. Senat des BFH abgegeben.

II.

- 5 Im Verfahren wegen Einkommensteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer 2000 hat die auf die Verletzung des § 119 Nr. 6 FGO --Fehlen der Entscheidungsgründe-- gestützte Verfahrensrüge des Klägers Erfolg. Das Urteil wird insoweit aufgehoben und der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 116 Abs. 6 FGO).
- 6 1. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH liegt ein absoluter Revisionsgrund i.S. von § 119 Nr. 6 FGO dann vor,

wenn eine Begründung für den Urteilsausspruch überhaupt fehlt oder wenn die Entscheidungsgründe insgesamt nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind. Es genügt aber auch, wenn die beschriebenen Begründungsmängel in Hinsicht auf ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel gegeben sind.

- 7 Das Fehlen der Gründe in diesem Sinne ist abzugrenzen von einer kurzen, lückenhaften oder fehlerhaften Begründung, die als solche keinen absoluten Revisionsgrund bildet. Die Abgrenzung zwischen den i.S. von § 119 Nr. 6 FGO erheblichen und nicht wesentlichen Begründungsmängeln hat sich am Zweck der Urteilsbegründung zu orientieren. Der Sinn des Begründungszwangs gemäß § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO liegt darin, den Prozessbeteiligten die Kenntnis darüber zu vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Er besteht also darin, für den Ausspruch der Urteilsformel den Nachweis der Rechtmäßigkeit zu liefern. Vom Vorliegen eines absoluten Revisionsgrundes ist danach (erst) dann auszugehen, wenn den Beteiligten --zumindest in Bezug auf einen der wesentlichen Streitpunkte-- die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. zu dem Vorstehenden z.B. Senatsurteil vom 17. April 2002 X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, m.w.N.).
- 8 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist dem Urteil eine nachvollziehbare und überprüfbare Begründung, warum das FG davon ausgeht, dem Kläger falle zumindest eine leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 der Abgabenordnung (AO) zur Last, nicht zu entnehmen.
- 9 a) Das Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO ist entscheidend für die Frage, ob im Zeitpunkt des Beginns der Außenprüfung im Februar 2006 für die Steuerfestsetzungen des Jahres 2000 bereits Verjährung eingetreten war. Die Festsetzungsfrist für 2000 begann, da der Kläger seine Erklärungen laut Feststellungen des FG im Folgejahr abgegeben hatte, mit Ablauf des Jahres 2001 und endete regulär gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO mit Ablauf des Jahres 2005. Die Frist verlängerte sich jedoch nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf fünf Jahre bis zum Ablauf des Jahres 2006, soweit eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen worden war. Nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO wäre dann der Ablauf der Festsetzungsfrist durch den Beginn der Außenprüfung im Jahr 2006 gehemmt worden.
- 10 b) Die verlängerte Festsetzungsfrist setzt eine (objektiv und subjektiv) tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaftige Steuerhinterziehung i.S. des § 370 AO oder leichtfertige Steuerverkürzung i.S. des § 378 AO voraus (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. März 2011 IV R 13/09, BFH/NV 2011, 1826, m.w.N.).
- 11 Hierzu fehlt dem Urteil jedoch jede Begründung, warum der Kläger diese Tatbestandsmerkmale im Streitfall erfüllt hat. Das FG führt zu den Voraussetzungen des § 378 AO lediglich aus, es gehe davon aus, dass dem Kläger zumindest eine leichtfertige Steuerverkürzung zur Last falle. Diese Aussage umschreibt jedoch nur das Ergebnis der richterlichen Würdigung, enthält aber keine weitergehenden Hinweise auf die zu Grunde liegenden Erwägungen.
- 12 Insbesondere fehlen Feststellungen des FG, aus denen sich nachvollziehen lässt, warum der Kläger auch den subjektiven Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung verwirklicht habe. Im Streitfall wären umso mehr Erläuterungen angezeigt gewesen, als das FG dem Kläger vor allem die Verletzung der Pflicht, die Schichtzettel aufzubewahren, vorgeworfen und dies zum Anlass genommen hatte, seine Einnahmen und Umsätze zu schätzen. Der Kläger konnte im Jahr 2000 das diesbezügliche Grundsatzurteil des BFH vom 26. Februar 2004 XI R 25/02 (BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599) jedoch noch nicht kennen. Somit hätte es einer Erklärung bedurft, warum die Nichtaufbewahrung der Schichtzettel bereits im Jahr 2000 den Vorwurf rechtfertigt, der Kläger habe diejenige Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande gewesen sei, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, dass dadurch Steuern verkürzt werden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. November 2011 IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, m.w.N.).

III.

- 13 Die Beschwerde des Klägers wegen Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2001 bis 2005 hat keinen Erfolg. Die Revision ist --teils auch wegen nicht ausreichender Darlegung der Zulassungsgründe-- weder wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO noch zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO noch wegen eines Verfahrensmangels gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.

- 14** 1. Der von dem Kläger angeführte Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ist nicht in der gebotenen Form dargelegt worden.
- 15** a) Wird die Nichtzulassungsbeschwerde auf diesen Zulassungsgrund gestützt, muss der Beschwerdeführer eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Eine solche ist dann gegeben, wenn in einem Verfahren eine Rechtsfrage entscheidungserheblich ist, die im Interesse der Allgemeinheit der Klärung bedarf. Allein das Fehlen einer Entscheidung des BFH zu der konkreten Fallgestaltung begründet weder einen Klärungsbedarf noch das erforderliche Allgemeininteresse (BFH-Beschluss vom 31. Januar 2008 VIII B 253/05, BFH/NV 2008, 740). Eine grundsätzliche Bedeutung ist auch dann nicht gegeben, wenn es um eine Frage geht, die nur anhand einzelfallbezogener Umstände beantwortet werden kann und vom FG auch in diesem Sinne behandelt worden ist (BFH-Beschluss vom 15. Februar 2006 I B 168/05, BFH/NV 2006, 1121).
- 16** b) Der Kläger formuliert zunächst die Frage, ob die Ergebnisse einer Kalkulation, die auf den betrieblichen Daten einer kurzen Zeitspanne basieren, auf andere Jahre des Prüfungszeitraums übertragen werden können, ohne dass es weiterer Feststellungen zu gleichen betrieblichen Verhältnissen bedarf.
- 17** Diese Frage ist jedoch abstrakt nicht klärbar. Denn die Antwort kann nur im jeweiligen Einzelfall unter Berücksichtigung der Gesamtumstände gegeben werden (vgl. auch Senatsbeschluss vom 10. Mai 2012 X B 71/11, BFH/NV 2012, 1461). Das FG hat ausdrücklich einzelfallbezogen und unter Eingehung auf die Argumente des Klägers dargelegt, es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sich die Verhältnisse im klägerischen Mietwagenunternehmen im Monat Mai 2006 so grundlegend von denen des gesamten Prüfungszeitraums unterscheiden. Unter anderem hat es darauf hingewiesen, dass trotz der Feiertage im Mai eine repräsentative Anzahl von 21 Arbeitstagen verbliebe.
- 18** Zusätzlich hat das FG den Unsicherheiten hinsichtlich der Bedeutung des Referenzzeitraums durch Abschläge bei den ermittelten Besetztfahrten sowie eine Erhöhung der durchschnittlichen Tourenlänge Rechnung getragen und damit die Höhe der Bruttoerlöse nicht unerheblich reduziert.
- 19** c) Auch die Frage, ob eine festgestellte Kalkulationsdifferenz bei Fehlen weiterer Feststellungen, z.B. ungeklärter Geldzugänge, zusätzlich durch andere Maßnahmen, wie z.B. eine Geldverkehrsrechnung, untermauert werden muss, bevor eine Schätzung gerechtfertigt ist, kann nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 20** Bereits die von dem Kläger angeführten Beispiele zeigen, dass es auch hier um eine Frage geht, die nur im konkreten Einzelfall beantwortet werden kann.
- 21** Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass im Streitfall der Ausgangspunkt für die Schätzung die Mängel der vom Kläger vorgelegten Nachweise (Nichtaufbewahrung der Kassen-Ursprungsaufzeichnungen, keine vollständigen Fahrtberichte, keine aufgezeichneten Bareinnahmen für bestimmte Zeiträume ohne ersichtliche Gründe, Tageseinnahmen nur mit runden Beträgen) waren, die erst zur Nachkalkulation führten. Bereits höchstrichterlich entschieden ist, dass weder das FA noch das FG grundsätzlich verpflichtet sind, das aufgrund einer Schätzungsmethode (im Streitfall: Nachkalkulation) gewonnene Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode (z.B. Geldverkehrsrechnung) zu überprüfen oder zu untermauern. Es ist Sache der Tatsacheninstanz, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Der Steuerpflichtige selbst hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode (vgl. Senatsbeschlüsse vom 1. März 2005 X B 158/04, BFH/NV 2005, 1014, m.w.N.; vom 24. Juni 2008 X B 143/07, nicht veröffentlicht, juris, und vom 27. Januar 2009 X B 28/08, BFH/NV 2009, 717).
- 22** 2. Aus den gleichen Gründen ist die Revision auch nicht zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen. Denn die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts erfordert als spezieller Tatbestand der Grundsatzrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) gleichfalls das Herausstellen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren zu erwarten ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 14. August 2006 III B 198/05, BFH/NV 2006, 2281, und vom 7. Juni 2011 X B 212/10, BFH/NV 2011, 1709; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 41, § 116 Rz 38), sowie substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit der herausgestellten Rechtsfrage (z.B. Senatsbeschluss vom 14. Oktober 2003 X B 26/03, BFH/NV 2004, 82).
- 23** 3. Im Kern richten sich die Einwendungen des Klägers --nach Art einer Revisionsbegründung-- gegen die materiellrechtliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung. Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen

Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich (z.B. Senatsbeschlüsse vom 21. Januar 2009 X B 125/08, BFH/NV 2009, 951; in BFH/NV 2009, 717, und in BFH/NV 2012, 1461). Dies gilt insbesondere für Einwände gegen die Richtigkeit von Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen, wie Verstöße gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie materielle Rechtsfehler (z.B. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2009, 951; in BFH/NV 2009, 717, und in BFH/NV 2012, 1461).

- 24** Ein zur Zulassung der Revision berechtigender erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür kann allenfalls in Fällen bejaht werden, in denen das Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst dann zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis der Schätzung als offensichtlich realitätsfremd darstellt (z.B. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2009, 951; in BFH/NV 2009, 717, und in BFH/NV 2012, 1461; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 70). Das Vorliegen dieser besonderen Umstände ist im Streitfall jedoch nicht erkennbar. Zwar erhebt der Kläger zahlreiche Einwände gegen die Schätzung des FG, wie z.B. die nicht anerkannten betrieblichen Fahrten oder die fehlende Berücksichtigung der veränderten Ertragslage, insbesondere im Hinblick auf die Krankenfahrten. Einen erheblichen Rechtsanwendungsfehler des FG, der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen könnte, hat er damit nicht dargelegt.
- 25** 4. Der vom Kläger geltend gemachte Verstoß des FG gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist nicht gegeben.
- 26** Ausweislich der Sitzungsniederschrift vom 18. Juli 2012 hatte der Klägerevertreter die Einholung eines Sachverständigengutachtens darüber beantragt, dass die vom Kläger in seinen Steuererklärungen gemachten Angaben in Bezug auf Gewinn und Umsatz plausibel seien und die vom FA durchgeführte Nachkalkulation das betriebliche Ergebnis nicht widerspiegele.
- 27** Die Ablehnung dieses Antrags stellt jedoch keinen Verfahrensmangel dar.
- 28** a) Zunächst ist zu berücksichtigen, dass die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulässig ist, ebenso wie die Bestimmung der maßgeblichen Schätzungskriterien eine rechtliche Beurteilung erfordert, die in erster Linie dem FG obliegt und weder regelmäßig noch in bestimmten Einzelfällen durch ein Sachverständigengutachten vorbereitet werden muss (Senatsbeschlüsse vom 1. September 2004 X B 162/03, BFH/NV 2005, 224; vom 27. Februar 2007 X B 7/06, BFH/NV 2007, 1167). In der Beanstandung der gewählten Schätzungsmethode liegt damit die Rüge einer falschen Rechtsanwendung durch das FG, nicht aber die Rüge eines Verstoßes gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht.
- 29** b) Hinzu kommt, dass die Einholung eines Sachverständigengutachtens grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts steht. Die Ermessensfreiheit findet indes dort ihre Grenzen, wo sich die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Sachverständigen mangels eigener Sachkunde des Gerichts aufdrängen musste (BFH-Urteil vom 4. März 1993 IV R 33/92, BFH/NV 1993, 739; BFH-Beschluss vom 16. Juni 2005 IV B 187/03, BFH/NV 2005, 2015). Die eigene Sachkunde muss das FG in den Urteilsgründen näher darlegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. April 1994 IX R 101/90, BFHE 174, 301).
- 30** Das FG hat sich ausweislich der Urteilsgründe ausführlich mit dem Vorbringen des Klägers und den verschiedenen Komponenten der Nachkalkulation des FA in Bezug auf die betrieblichen Verhältnisse des Klägers auseinandergesetzt und ist zu dem plausiblen Ergebnis gekommen, es sei nicht ersichtlich, dass es in Bezug auf die Feststellung dieser konkreten betrieblichen Verhältnisse einer besonderen Fachkunde bedürfe.
- 31** Die hiergegen vorgebrachten Argumente des Klägers überzeugen nicht. Zum einen ist es nicht ersichtlich, warum mit dem Gutachten eines externen Sachverständigen die betriebliche Datenbasis verbreitert werden kann, wenn dies dem Kläger, der seine betrieblichen Verhältnisse selbst am besten kennen sollte, im Rahmen der Außenprüfung nicht im ausreichenden Maße gelungen ist. Zum anderen wird mit dem Beweisantrag inzident ein zusätzlicher externer Betriebsvergleich gefordert. Hierzu war das FG jedoch nicht verpflichtet (vgl. oben unter B.III.1.b).
- 32** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhaltes sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

33 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1309).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de