

Urteil vom 15. Juli 2014, X R 42/12

Fehlende Nichtigkeit von Schätzungsbescheiden

BFH X. Senat

AO § 125 Abs 1, AO § 162 Abs 1, AO § 162 Abs 2 S 1, AO § 173 Abs 1 Nr 2 S 1, AO § 355 Abs 1 S 1, AO § 357 Abs 1 S 1, AO § 110 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 19. November 2012, Az: 10 K 766/12 E

Leitsätze

NV: Das FA ist aufgrund der Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen verpflichtet. Schätzungsbescheide sind selbst dann nicht nichtig, wenn das Finanzamt an der oberen Grenze des Schätzungsrahmens schätzt.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), die in den Streitjahren 2008 und 2009 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt wurden, erzielten jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen, die Klägerin daneben aus Gewerbebetrieb (Vermietung von Spielgeräten und Durchführung von Freizeitaktivitäten).
- 2 Da die Kläger für die Streitjahre --wie auch für die Vorjahre-- zunächst ihrer Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nicht nachkamen, schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen. Hinsichtlich der Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb ging es dabei von Einkünften in Höhe von 19.000 € für das Streitjahr 2008 und in Höhe von 21.000 € für das Streitjahr 2009 aus. Für das Vorjahr 2007 hatten die Kläger in ihrer nachgereichten Einkommensteuererklärung einen Verlust geltend gemacht, der vom FA anerkannt worden war.
- 3 Die Schätzungsbescheide für die Streitjahre, jeweils vom 1. Februar 2011, ergingen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Sie wurden den Klägern förmlich zugestellt, die Postzustellungsurkunden sind am 2. Februar 2011 in den Briefkasten der Kläger eingeworfen worden.
- 4 Die Kläger haben am 3. März 2011 Einspruch eingelegt und angekündigt, die Steuererklärungen nachzureichen. Nach entsprechendem Hinweis des FA beantragten die Kläger Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, die sie mit einer starken psychischen Belastung durch Arzt- und Krankenhaustermine des Vaters/ Schwiegervaters begründeten. Sie führten weiter aus, irrigerweise von einer Aufgabe der Bescheide zur Post und damit von der Geltung der Dreitagefiktion ausgegangen zu sein.
- 5 In den mit den nachgereichten Einkommensteuererklärungen übersandten Anlagen G sind Gewinne aus Gewerbebetrieb der Klägerin von 2.231 € (2008) bzw. 1.595 € (2009) ausgewiesen worden.
- 6 Das FA verwarf den Einspruch als unzulässig. Mit Urteil vom 20. November 2012 10 K 766/12 E wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Es sei Bestandskraft eingetreten. Der Schätzungsbescheid sei nicht schon deshalb nichtig, weil sich im Nachhinein herausgestellt habe, dass die Einkünfte der Klägerin geringer ausgefallen seien. Es gebe keine stichhaltigen Anhaltspunkte für eine willkürliche Schätzung. Der von den Klägern für 2007 deklarierte Verlust lasse keinen Schluss auf die Streitjahre zu. Es sei deshalb ausreichend gewesen, dass das FA mit einem Gewinn von rund 20.000 € in der absoluten Größenordnung nicht überzogen habe.
- 7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger, die Schätzung sei grob fehlerhaft und objektiv willkürlich. Erwägungen, wie FA und FG zu der Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 19.000 € bzw. 21.000 € gekommen seien, seien nicht erkennbar.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidungen vom 27. Januar 2012 aufzuheben und die Einkommensteuer für 2008 und 2009 jeweils entsprechend den eingereichten Einkommensteuererklärungen neu festzusetzen.

- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Es ist der Ansicht, es liege weder eine krasse Abweichung von der Realität vor noch fehle die Schätzmethode. Vielmehr beruhe die Schätzung auf einem Vorjahresvergleich unter Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlags.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision der Kläger ist als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Kläger haben die einmonatige Einspruchsfrist nicht gewahrt. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war nicht zu gewähren (unten 1.). Die Einkommensteuerbescheide sind wirksam; die Schätzungen der gewerblichen Einkünfte der Klägerin begründen keine Nichtigkeit (unten 2.).
- 13 1. Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Einspruch nicht innerhalb der Monatsfrist gemäß § 355 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) eingelegt worden ist.
- 14 a) Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 AO war --auch von Amts wegen-- nicht zu gewähren. Soweit die Kläger auf eine besondere Belastung durch Arzt- und Krankenhaustermine des Vaters/Schwiegervaters verweisen, hätten sie weitere Tatsachen darlegen und --spätestens im Klageverfahren (vgl. Klein/Rätke, AO, 11. Aufl., § 110 Rz 9; Pahlke/Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 110 Rz 89, jeweils m.w.N.)-- gemäß § 110 Abs. 2 Satz 2 AO auch glaubhaft machen müssen, inwiefern dies für die Fristversäumung ursächlich gewesen sei. Die Kläger erklären selbst die Rechtsbehelfsbelehrung nicht studiert zu haben. Es wäre ihre Aufgabe gewesen, etwaige Zweifel in Bezug auf die Zustellung der Bescheide rechtzeitig zu klären (Senatsbeschluss vom 17. März 2010 X B 114/09, BFH/NV 2010, 1239). Zu Recht hat das FA deshalb eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aufgrund des Verschuldens der Kläger abgelehnt.
- 15 b) Die Einspruchsfrist ist nicht gemäß § 356 Abs. 2 Satz 1 AO auf ein Jahr seit Bekanntgabe der Bescheide verlängert worden, da die Rechtsbehelfsbelehrungen der streitigen Bescheide vollständig und richtig erteilt worden sind. Dies gilt nicht nur hinsichtlich der Wirkungen der Zustellung mittels Zustellungsurkunde, auf die in beiden Bescheiden ausdrücklich hingewiesen wird, sondern auch in Bezug auf die Erläuterungen zu den Rechtsbehelfsbelehrungen zu den Anforderungen an die Form der Einspruchseinlegung. Insoweit reicht es --wie hier geschehen-- aus, in den Rechtsbehelfsbelehrungen den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO wiederzugeben (vgl. weiterführend: Senatsurteil vom 20. November 2013 X R 2/12, BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236).
- 16 2. Die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre sind aufgrund der eingetretenen Bestandskraft --mangels Vorliegens von Korrekturvorschriften-- nicht änderbar. Sie sind auch nicht nichtig.
- 17 a) Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO scheidet aufgrund des groben Verschuldens der Kläger aus. Diese haben die Einspruchsfristen versäumt und es damit unterlassen, entscheidungserhebliche Tatsachen --hier die in ihren Steuererklärungen angegebenen Beträge-- innerhalb der Einspruchsfrist mitzuteilen (vgl. insoweit nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Dezember 2013 VIII R 10/11, BFH/NV 2014, 820, m.w.N.).
- 18 b) Die Einkommensteuerschätzungsbescheide vom 1. Februar 2011 sind nicht nichtig.
- 19 aa) Dem Grunde nach war das FA nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der Kläger, insbesondere auch der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin, berechtigt und verpflichtet, weil es die Besteuerungsgrundlagen in Folge von Verstößen der Kläger gegen ihre Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren nicht ermitteln oder berechnen konnte (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO). Sie haben ihre Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre, zu deren Abgabe sie nach § 149 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes, § 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung verpflichtet waren, nicht fristgerecht abgegeben.
- 20 bb) Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Schätzung nicht nichtig war.

- 21** (1) Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. BFH-Beschluss vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217, m.w.N.). Verlässt die Schätzung den durch die Umstände des Einzelfalls gezogenen Schätzungsrahmen, ist sie --lediglich-- rechtswidrig. Ausnahmsweise kann eine fehlerhafte Schätzung die Nichtigkeit des auf ihr beruhenden Verwaltungsakts zur Folge haben, wenn sich das FA nicht an den wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen orientiert, sondern bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt hat (Senatsurteil vom 15. Mai 2002 X R 33/99, BFH/NV 2002, 1415; BFH-Urteile vom 26. April 2006 II R 58/04, BFHE 213, 207, BStBl II 2006, 793; vom 7. Februar 2002 VI R 80/00, BFHE 197, 554, BStBl II 2002, 438; vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381, jeweils m.w.N.).
- 22** Eine Schätzung erscheint nicht schon deswegen als rechtswidrig oder gar nichtig, weil sie von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht; solche Abweichungen sind notwendig mit einer Schätzung verbunden, die in Unkenntnis der wahren Gegebenheiten erfolgt.
- 23** (2) Die Schätzung erweist sich vielmehr erst dann als rechtswidrig, wenn sie den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen verlässt. Wird die Schätzung erforderlich, weil der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- seiner Erklärungspflicht nicht genügt, kann sich das FA an der oberen Grenze des Schätzungsrahmens orientieren, weil der Steuerpflichtige möglicherweise Einkünfte verheimlichen will. Verlässt eine Schätzung diesen Rahmen, hat dies aber im Allgemeinen nur die Rechtswidrigkeit der Schätzung, nicht deren Nichtigkeit zur Folge. Nichtigkeit ist selbst bei groben Schätzungsfehlern, die auf der Verkennung der tatsächlichen Gegebenheiten oder der wirtschaftlichen Zusammenhänge beruhen, regelmäßig nicht anzunehmen (BFH-Urteil in BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381). Etwas anderes ist nach dieser Rechtsprechung, der der Senat bereits in BFH/NV 2002, 1415 gefolgt ist, zu erwägen, wenn sich das FA nicht nach dem Auftrag des § 162 Abs. 1 AO an den wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen orientiert, sondern bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt hat. Willkürmaßnahmen, die mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Verwaltung schlechterdings nicht zu vereinbaren sind, können einen besonders schweren Fehler i.S. von § 125 Abs. 1 AO abgeben (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2002, 1415, m.w.N.).
- 24** (3) Willkürlich und damit nichtig i.S. von § 125 Abs. 1 AO ist ein Schätzungsbescheid nicht nur bei subjektiver Willkür des handelnden Bediensteten. Auch wenn das Schätzungsergebnis trotz vorhandener Möglichkeiten, den Sachverhalt aufzuklären und Schätzungsgrundlagen zu ermitteln, krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt wurden, wenn somit ein "objektiv willkürlicher" Hoheitsakt vorliegt, ist Nichtigkeit i.S. von § 125 Abs. 1 AO gegeben (BFH-Urteil in BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381). Die Schätzung darf nicht dazu verwendet werden, "die Steuererklärungspflichtverletzung zu sanktionieren und den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Erklärungen anzuhalten" (BFH-Urteil in BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381); "Strafschätzungen" eher enteignungsgleichen Charakters gilt es zu vermeiden.
- 25** (4) Lässt hingegen der Bescheid nicht erkennen, dass überhaupt und welche Schätzungserwägungen angestellt worden sind, liegen Mängel bei der Begründung der Schätzung vor, die nicht zur Nichtigkeit, sondern allenfalls zur Anfechtbarkeit eines Verwaltungsaktes führen (BFH-Urteil vom 17. März 2009 VII R 40/08, BFH/NV 2009, 1287, m.w.N.).
- 26** (5) Nach diesen Grundsätzen sind die Bescheide nicht nichtig. Es ist schon nicht erkennbar, dass das FA bewusst zum Nachteil der Kläger geschätzt hat. Vielmehr waren die Schätzungen aufgrund der fehlenden Einkommensteuererklärungen notwendig geworden und verließen den durch die Umstände des Einzelfalls gezogenen Schätzungsrahmen nicht. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 19.000 € bzw. 21.000 € sind auch nebenberuflich und auch bei dem Gewerbe der Klägerin denkbar und möglich. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass das FA Schätzungen an der oberen Grenze des Schätzungsrahmens vornehmen darf und dem FA keine Erkenntnisse dafür vorlagen, dass und warum die Einkünfte der Klägerin diese Größenordnung schlechterdings nicht sollten erreichen können. Allein der Umstand, dass sie in einem anderen Veranlagungszeitraum Verluste erklärt hatte, beweist --ungeachtet der Frage, ob diese Erklärungen überhaupt zuträfen-- nicht, dass es sich in den Streitjahren ebenso verhalten musste. Soweit die nachgereichten Erklärungen deutlich geringere Einkünfte auswiesen, wären etwaige --deren inhaltliche Richtigkeit wiederum unterstellt-- sich hieraus ergebende Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen notwendige Folge der Schätzungen.
- 27** Im vorliegenden Fall ist weiter nicht erkennbar, dass das FA durch diese Schätzungen die

Steuererklärungspflichtverletzungen der Kläger sanktionieren wollte. Das FA hat vielmehr eine wenn auch grobe Schätzung vorgenommen, da ihm konkretere Anhaltspunkte für die Schätzung nicht zur Verfügung standen. Andere Mittel, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu bestimmen, gab es nicht, so dass die griffweise Schätzung, sollte sie überhaupt rechtswidrig gewesen sein, jedenfalls nicht nichtig war.

28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de