

Beschluss vom 28. März 2017, III B 7/16

Divergenz bei Schätzung durch das FG - Fehlen der Urteilsbegründung

ECLI:DE:BFH:2017:B.280317.IIIB7.16.0

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2, AO § 162, FGO § 119 Nr 6

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 10. November 2015, Az: 2 K 2158/13

Leitsätze

NV: Zu einer Divergenz zum BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984 VIII R 195/82 (BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226), wonach Zweifel an einer zutreffenden Reingewinnschätzung auch Zweifel daran bewirken, ob die Höhe der Umsätze richtig geschätzt worden ist.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 11. November 2015 2 K 2158/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb von 1996 bis 2008 ein Restaurant. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) hatte die Streitjahre --1999 bis 2007-- zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß veranlagt.
- 2 Im Oktober 2009 begann eine Betriebsprüfung, in deren Rahmen durch die Steuerfahndung ein Strafverfahren wegen der Veranlagungszeiträume 2004 bis 2008 eingeleitet wurde. Die Steuerfahndung stellte fest, dass für die Jahre 1999 bis 2003 keine Kassenausdrucke der Registrierkasse aufbewahrt worden waren. Die Tageseinnahmen seien meist als glatte und auf fünf oder zehn DM oder € abgerundete Beträge in das Kassenbuch eingetragen worden. Für die Jahre 2004 bis 2007 gäben die Z-Bons offensichtlich nicht die tatsächlichen Einnahmen wieder. Es seien mit wenigen Ausnahmen volle €-Beträge vereinnahmt worden, es fehlten Stornobuchungen und der Z-1 Zähler weise zum 31. Dezember 2006 die Nr. 1113 und zum 1. Januar 2007 die Nr. 1247 aus. Der Sprung von 134 Einheiten bedeute, dass innerhalb dieses Tages ebensoviele Tagesabschlüsse gemacht worden sein müssten. Neben formellen Mängeln bestünden auch tatsächliche Unrichtigkeiten. Der Warenverkauf sei offensichtlich unvollständig gebucht worden, so stünden einem Kaffeeinkauf von 30,5 kg (4357 Tassen bei 7 g pro Tasse) ein Verbrauch von 26.000 Portionen Zucker gegenüber. Die Einkommensteuerbescheide und die Gewerbesteuerermessbescheide wurden infolgedessen vom FA geändert und die dagegen gerichteten Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.
- 3 Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied nach mündlicher Verhandlung, die Buchführung könne der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Die vom FA dem Grunde nach zu Recht vorgenommenen Zuschätzungen seien allerdings in der Weise zu reduzieren, dass die Reingewinnsätze sich auf Basis der vom FA ermittelten Nettoumsatzerlöse auf 30 % verminderten.
- 4 Zur Begründung seiner Nichtzulassungsbeschwerde trägt der Kläger vor, die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordere eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH). Darüber hinaus sei die Revision auch wegen Verfahrensfehlern zuzulassen; das FG habe den Sachverhalt nicht aufgeklärt und eine gegen die Denkgesetze verstoßende und nicht mit Gründen versehene Entscheidung gefällt.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde ist unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 6 1. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen einer Abweichung des FG-Urteils von anderen Entscheidungen zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).
- 7 a) Der Kläger trägt vor, das FG-Urteil beruhe auf dem Rechtssatz: "Eine Herabsetzung/Anpassung der zugeschätzten Umsatzerlöse kommt auch dann nicht in Betracht, selbst wenn erhebliche Zweifel an einer zutreffenden Reingewinnschätzung bestehen und sich keine Anhaltspunkte für einen erhöhten Wareneinsatz (Schwarzeinkauf) ergeben". Damit widerspreche das FG-Urteil dem BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984 VIII R 195/82 (BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226), wonach Zweifel an einer zutreffenden Reingewinnschätzung auch Zweifel daran bewirkten, ob die Höhe der Umsätze richtig geschätzt worden sei, und dem Urteil des FG Münster vom 16. Dezember 2004 5 K 1982/00 E,G,U, wonach selbst in Fällen nicht ordnungsmäßiger Buchführung beim Wareneinsatz keine Zuschätzungen vorgenommen werden dürften, wenn ein Schwarzeinkauf nicht eindeutig belegt sei.
- 8 Der Kläger hält insoweit folgende Rechtsfrage für klärungsbedürftig: "Ist eine auf Basis eines zugeschätzten Wareneinsatzes vorgenommene pauschale Reingewinnschätzung bezogen auf die – durch einen Rohgewinnaufschlag auf diesen Wareneinsatz ermittelten – Umsatzerlöse nach § 162 AO zulässig, wenn sich nach den Feststellungen der Vorinstanz keine Anhaltspunkte für einen erhöhten Wareneinsatz ergeben und bewirken Zweifel an einer zutreffenden Reingewinnschätzung nicht auch Zweifel daran, ob die jeweils zu Grunde gelegten Umsätze auch zutreffend geschätzt worden ... [sind]?"
- 9 b) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. Senatsbeschluss vom 30. September 2013 III B 20/12, BFH/NV 2014, 58). Ferner muss das Urteil des FG im Grundsätzlichen von der Divergenzentscheidung abweichen (BFH-Beschluss vom 22. April 2013 IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267, Rz 2).
- 10 An diesen Voraussetzungen fehlt es.
- 11 aa) Eine Divergenz zum BFH-Urteil in BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226 ist nicht gegeben; der dem FG-Urteil vom Kläger unterstellte Rechtssatz findet sich dort nicht.
- 12 Das FG hat das Fehlen der wesentlichen Grundlagen einer korrekten Kassenbuchführung, die unklaren Verhältnisse und eine danach nur "eingeschränkte Erkenntnisgrundlage" hinsichtlich der Schätzung des Wareneinsatzes problematisiert. Die Annahme des Klägers, das FG habe "keine Anhaltspunkte für einen erhöhten Wareneinsatz (Schwarzeinkauf)" gesehen, widerspricht jedoch den Feststellungen des Urteils, wonach die Buchung bestimmter, im Einzelnen aufgezählter Einkäufe unterlassen wurde. Soweit das Urteil sodann ausführt: "Weitere nicht gebuchte Wareneinkäufe wurden nicht explizit festgestellt", bezieht sich dies eben nur auf "weitere" Wareneinkünfte und ist --auch in Anbetracht der erheblichen anderweitigen Unregelmäßigkeiten-- nicht so zu verstehen, dass das FG derartige Vorgänge insgesamt für ausgeschlossen hielt; das FG hat vielmehr nach Beschreibung der Zuschätzung des "jährlich variierenden Wareneinsatzes" durch das FA und Darlegung der Zweifel an dessen Höhe die Umsatzschätzung des FA als zutreffend erachtet.
- 13 bb) Der im BFH-Urteil in BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226 enthaltene Rechtssatz: "Die Zweifel an einer zutreffenden Reingewinnschätzung bewirken auch Zweifel an der Schätzung der Umsätze" bezieht sich zudem auf einen anderen Sachverhalt. Denn die Gewinnschätzungen des dortigen FG überschritten erheblich die höchsten einschlägigen Reingewinnrichtsätze, ohne dass dies vom FG ausreichend begründet worden war; daraus folgerte der BFH auch die mögliche Fehlerhaftigkeit der Umsatzschätzung.
- 14 Im Streitfall hat das FG hingegen ausführlich begründet, warum es der Umsatzschätzung des FA folgt, nicht aber der Schätzung des Reingewinns.
- 15 Das BFH-Urteil in BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226 betrifft zudem eine gegen Einkommen- und

Umsatzsteuerbescheide gerichtete Klage; der BFH folgert aus der nicht hinreichend begründeten Reingewinnsschätzung, dass auch die Besteuerungsgrundlagen der Umsatzsteuer nicht den Vorgaben des § 162 der Abgabenordnung (AO) entsprachen. Im Streitfall ist die Umsatzsteuer hingegen nicht streitig; der Kläger will über eine Schätzung geringerer Umsätze letztlich nur die Annahme eines geringeren Gewinns und Gewerbeertrages erreichen.

- 16** cc) Die Revision ist auch nicht wegen einer Abweichung vom Urteil des FG Münster vom 16. Dezember 2004 5 K 1982/00 E,G,U zuzulassen.
- 17** Zur schlüssigen Darlegung einer Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus der behaupteten, genau bezeichneten Divergenzentscheidung andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um die behauptete Abweichung zu verdeutlichen. Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein Sachverhalt zugrunde liegt, der mit dem der Divergenzentscheidung vergleichbar ist, und es sich um eine identische Rechtsfrage handelt. Dabei muss der Beschwerdeführer von den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen ausgehen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision grundsätzlich binden (Senatsbeschluss vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293, Rz 17).
- 18** Diesen Darlegungserfordernissen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) genügt das klägerische Vorbringen nicht. Das behauptete Divergenzurteil findet sich zudem weder in der Sammlung "Entscheidungen der Finanzgerichte" noch in einschlägigen juristischen Datenbanken.
- 19** 2. Die Rüge, das FG-Urteil beruhe auf einem Verfahrensfehler, entspricht ebenfalls nicht den Darlegungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 20** a) Die Revision ist nicht zuzulassen, weil das FG seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung verletzt hat.
- 21** Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Hierbei haben die Beteiligten mitzuwirken (§ 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO). Kommen sie ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, vermindert sich die Ermittlungspflicht des FG. Stellen Beteiligte, die in der mündlichen Verhandlung rechtskundig vertreten sind, keine auf eine weitere Sachaufklärung gerichteten Anträge, kommt eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG nur in Betracht, wenn sich dem FG eine weitere Aufklärung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 19. September 2013 III B 47/13, BFH/NV 2014, 72).
- 22** Da die Verpflichtung zur Sachaufklärung zu den Verfahrensvorschriften gehört, auf deren Beachtung die Prozessbeteiligten verzichten können (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), muss der Beschwerdeführer auch vortragen, dass die Nichterhebung eines angebotenen Beweises in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb diese Rüge nicht möglich war (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 9. Juli 1998 V R 68/96, BFHE 186, 161, BStBl II 1998, 637). Wird geltend gemacht, dem FG hätte sich eine Beweiserhebung auch ohne Beweisantrag aufdrängen müssen, so muss dargelegt werden, warum der im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertretene Kläger nicht von sich aus in der mündlichen Verhandlung einen entsprechenden Beweisantrag gestellt hat (z.B. Senatsbeschluss vom 28. November 2003 III B 7/03, BFH/NV 2004, 645). Dem genügt der klägerische Vortrag nicht.
- 23** b) Das FG-Urteil verstößt auch nicht --wie der Kläger meint-- gegen Denkgesetze oder das Willkürverbot. Soweit der Kläger vorträgt, die Zuschätzungen stünden in krassem Widerspruch zur Realität und zu den Feststellungen des FG, wendet er sich gegen die materielle Rechtmäßigkeit des FG-Urteils. Dies rechtfertigt die Zulassung der Revision indessen nicht.
- 24** c) Nach § 119 Nr. 6 FGO ist ein Urteil stets als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen, wenn die Entscheidung nicht mit Gründen versehen ist. Es reicht hierfür aus, wenn die Gründe nur zum Teil fehlen und das Gericht ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel, das für sich allein den vollständigen Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bildet, übergangen hat. Nicht ausreichend ist hingegen, dass die Urteilsbegründung nicht den Erwartungen eines Beteiligten entspricht, lückenhaft, rechtsfehlerhaft oder nicht überzeugend ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. Juli 2012 X B 41/11, BFH/NV 2012, 1634). Die Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht wesentlichen Begründungsmängeln hat sich am Zweck der Urteilsbegründung zu orientieren, der darin besteht, für den Ausspruch der Urteilsformel den Nachweis der Rechtmäßigkeit zu liefern (BFH-Beschluss vom 10. November 2011 X B 211/10, BFH/NV 2012, 426). Vom Vorliegen eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist danach 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 (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 426).

- 25** Das FG hat sich umfangreich und detailliert sowie unter Zugrundelegung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung mit der Schätzung des FA auseinandergesetzt und diese in erheblicher Weise gemindert; gemessen an der Kostenentscheidung ist das FA zu 40 % unterlegen. Der Vortrag des Klägers, die Berechnungen der Prüfer seien "mathematisch unmöglich" und die Schätzung daher nicht schlüssig, lässt nicht erkennen, welche selbständigen Angriffs- oder Verteidigungsmittel das FG ganz oder teilweise außer Acht gelassen haben soll.
- 26** 3. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 27** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de