

Beschluss vom 19. July 2010, X S 10/10 (PKH)

Schätzungsbefugnis bei unvollständigen Buchführungsunterlagen; prozessuale Mitverantwortung des Steuerpflichtigen

BFH X. Senat

AO § 162, FGO § 96 Abs 2, FGO § 142 Abs 1, ZPO § 127 Abs 1, ZPO § 117 Abs 1

Leitsätze

1. NV: Liegen keine vollständigen Buchführungsunterlagen vor, sind die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 AO zu schätzen, unabhängig davon, aus welchen Gründen die erforderlichen Unterlagen und Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden können. Es kommt dabei nicht auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen an.
2. NV: Der Steuerpflichtige hat alles in seinen Kräften Stehende und nach Lage der Dinge Erforderliche zu tun, um sich rechtliches Gehör zu verschaffen. Daran fehlt es, wenn er trotz rechtzeitiger und ordnungsgemäßer Ladung nicht zur mündlichen Verhandlung erscheint.

Tatbestand

1. I. Die Antragsteller sind Eheleute, die in den Streitjahren 1995 bis 1998 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in den Streitjahren 1995 und 1996 die einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte des Antragstellers aus der R-GbR (GbR). Hinsichtlich des Streitjahres 1997 schätzte und erklärte der Antragsteller aus dem nunmehr als Rechtsnachfolger der GbR betriebenen Einzelunternehmen einen Verlust von 4.000 DM. Für das Streitjahr 1998 ermittelte der Antragsteller einen Verlust aus dieser Tätigkeit in Höhe von 10.484 DM. Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam die Prüferin zum Ergebnis, die Aufzeichnungen des Antragstellers seien nicht ordnungsgemäß. Sie schätzte daraufhin die Einkünfte des Antragstellers aus Gewerbebetrieb für 1997 auf 10.645 DM und für 1998 auf 23.784 DM. Mit den dagegen eingelegten Einsprüchen hatten die Antragsteller keinen Erfolg.
2. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage der Antragsteller als unbegründet abgewiesen. In Bezug auf die Streitjahre 1995 und 1996 wies das FG auf die Bindungswirkung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hin, die der GbR gegenüber ergangen seien. Hinsichtlich der beiden Folgejahre sei die vorgenommene Schätzung nicht rechtswidrig. Unstreitig lägen keine vollständigen Buchführungsunterlagen vor, so dass das FA die Befugnis zur Schätzung gehabt habe. Der Umstand, dass die Unterlagen von der Staatsanwaltschaft beschlagnahmt oder --wie vom Antragsteller vorgetragen-- für diese Jahre entwendet worden seien, hindere die Schätzung nicht. Auch wenn das FG nicht ausschließen könne, dass nicht alle ursprünglich beschlagnahmten Unterlagen tatsächlich noch vorlägen oder auch an den Antragsteller nach Abschluss des Strafverfahrens wieder herausgegeben worden seien, bedeute dies nicht, dass die Schätzungsbefugnis des FA nicht gegeben sei. Das Risiko des Verlustes von Buchführungsunterlagen falle grundsätzlich in die Risikosphäre des Steuerpflichtigen. Die Höhe der vom FA vorgenommenen Schätzung sei im Ergebnis zutreffend, auch wenn das FG in einigen Punkten von der Schätzung des FA abweiche.
3. Nach Zustellung des Urteils an die Antragsteller jeweils am 16. April 2010 beantragte der Antragsteller mit Schreiben vom 14. Mai 2010 und die Antragstellerin mit dem darauf Bezug nehmenden Schreiben vom 15. Mai 2010, beim Bundesfinanzhof (BFH) am 14. und 16. Mai 2009 und damit innerhalb der Rechtsbehelfsfrist eingegangen, die Gewährung von Prozesskostenhilfe (PKH) für die Erhebung einer Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des FG. Eine Erklärung über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Antragstellerin lag ihrem Schreiben vom 15. Mai 2010 bei; der Antragsteller hatte die Erklärung über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse lediglich seinem Antrag auf PKH vom selben Tag in dem Parallelverfahren wegen Umsatzsteuer 1997 bis 1999 (XI S 8/10 (PKH)) beigelegt.
4. Ihren Antrag begründen die Antragsteller insbesondere damit, dass

- das Urteil auf Grundrechtsverletzungen beruhe, indem sich z.B. das Urteil auf Anklagesätze aus eingestellten Strafverfahren stütze,
- mit dem Urteil Grundrechtsverletzungen für rechtmäßig erklärt würden und wegen der möglichen Präcedenzwirkung Wiederholungsgefahr bestehe, insbesondere weil eine Schätzungsbefugnis auch für den Fall bejaht werde, dass das FA aus einer von Amts wegen vereitelten Möglichkeit zur Vorlage von notwendigen Unterlagen seine Schätzungsbefugnis ableite,
- dem Urteil ein den rechtstaatlichen Normen nicht genügendes Verfahren vorausgegangen sei, u.a. dadurch,
- dass das Gericht nicht vorschriftsmäßig besetzt gewesen sei,
- gegen das Gebot des gesetzlichen Richters verstoßen worden sei,
- das Urteil auf der Verletzung der Dispositionsmaxime des Antragstellers beruhe.

- 5** Den Antragstellern sei zudem das rechtliche Gehör nicht gewährt worden,
- weil sie nicht ordnungsgemäß geladen worden seien,
 - durch Vorenthaltung eigener Unterlagen die Gelegenheit zur Stellungnahme vereitelt worden sei,
 - den Antragstellern in dem erstinstanzlichen Verfahren die PKH willkürlich verweigert worden sei und
 - Anklagesätze aus dem eingestellten Strafverfahren eingeführt worden seien.
- 6** Soweit das FG in den Schätzungen keine Grundrechtsverletzung sehe und zudem eine Schätzungsbefugnis des FA bejahe, könne dem nicht gefolgt werden. Zur weiteren Begründung verweisen die Antragsteller auf die betreffenden Ausführungen im PKH-Antrag zwecks Einlegung einer Nichtzulassungsbeschwerde in dem Verfahren wegen Umsatzsteuer 1997 bis 1999.
- 7** Hinsichtlich der beiden Streitjahre 1995 und 1996 berücksichtige das FG nicht, dass der Antragsteller auch gegen die Grundlagenbescheide vorgegangen sei und seine selbständige Klageerhebung gegen die Einkommensteuerbescheide auf eine fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung des FA zurückgehe. Deshalb sei es unzulässig, ihn mit den Verfahrenskosten zu belasten.
- 8** Es sei zudem menschenverachtend, ihn, den Antragsteller, darauf zu verweisen, Akteneinsicht zu nehmen oder von der Bank eine Zweitschrift zu erbitten, wenn die Betriebsprüfung selbst bereits über die Akten verfüge. Die Festsetzungen des FA seien mangels Unterlagen für den Antragsteller nicht nachvollziehbar gewesen, die Bescheide seien damit auch nichtig.
- 9** Gerügt werde zudem die Unterdrückung der wiederholt gestellten Beweisanträge, mit der das FA bzw. die Staatsanwaltschaft zu einer Erklärung veranlasst werden sollte, welche Unterlagen von der Betriebsprüferin eingesehen worden waren und wohin diese Unterlagen seither verbracht worden seien.

Entscheidungsgründe

- 10** II. Der Antrag auf Gewährung von PKH für die Einlegung einer Nichtzulassungsbeschwerde hat keinen Erfolg.
- 11** 1. Zur Entscheidung über den nach Beendigung der ersten Instanz eingereichten PKH-Antrag für das Rechtsmittelverfahren gegen das finanzgerichtliche Urteil ist gemäß § 142 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 127 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) der BFH berufen. Dabei ist unschädlich, dass das Beschwerdeverfahren noch nicht bei ihm anhängig ist (BFH-Beschluss vom 13. Juli 1995 VII S 1/95, BFH/NV 1996, 10). Der BFH ist auch Prozessgericht i.S. des § 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 117 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 ZPO.
- 12** 2. Die Zulässigkeit des Antrags wird nicht dadurch berührt, dass inzwischen die Beschwerdefrist abgelaufen ist. Den Antragstellern könnte grundsätzlich Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen unverschuldeter Versäumung der Beschwerdefrist gewährt werden, falls ein nach § 62 Abs. 4 FGO vertretungsberechtigter Bevollmächtigter nach Ergehen dieser Entscheidung Beschwerde einlegen und gleichzeitig fristgerecht den Wiedereinsetzungsantrag stellen würde.

- 13** 3. Es kann dahinstehen, ob durch die seit dem 1. Juli 2008 geltende Neuregelung des Vertretungszwangs in § 62 Abs. 4 FGO und das Außerkrafttreten des § 62a FGO insofern eine Änderung eingetreten ist, dass nun auch der Antrag auf PKH dem Vertretungszwang unterliegt. Die erforderlichen Voraussetzungen für die Gewährung von PKH liegen jedenfalls nicht vor.
- 14** 4. Nach § 142 FGO i.V.m. § 114 ZPO ist einem Beteiligten, der außer Stande ist, ohne Beeinträchtigung des für ihn und seine Familie notwendigen Unterhalts die Prozesskosten zu bestreiten, PKH zu bewilligen, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet. Dem Gesuch sind nach § 142 FGO i.V.m. § 117 Abs. 2 und Abs. 4 ZPO eine Erklärung der Partei über ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie entsprechende Belege beizufügen.
- 15** Es kann im vorliegenden Fall offenbleiben, ob es ausreicht, dass die entsprechende Erklärung des Antragstellers nicht dem Antrag auf PKH in Sachen Einkommensteuer 1995 bis 1998, sondern nur dem Antrag auf PKH in dem Parallelverfahren wegen Umsatzsteuer 1997 bis 1999 beigefügt war. Im Streitfall kann PKH schon deshalb nicht gewährt werden, weil die beabsichtigte Nichtzulassungsbeschwerde nach der gebotenen summarischen Prüfung keine Aussicht auf Erfolg hätte.
- 16** 5. Der angerufene Senat vermag bei der gebotenen, aber auch ausreichenden summarischen Prüfung des Vortrags der Antragsteller, des Inhalts der vorliegenden Akten und des von den Antragstellern beanstandeten FG-Urteils keinen hinlänglichen Grund i.S. des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 FGO zu erkennen, der eine Zulassung der Revision rechtfertigen könnte.
- 17** a) Der vorliegende Sachverhalt wirft keine über den spezifisch gelagerten Einzelfall hinausreichende allgemein bedeutsame Rechtsfrage auf, welche die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und/oder Nr. 2 Alternative 1 FGO gebietet. Dies gilt insbesondere für die finanzgerichtliche Begründung der Klageabweisung hinsichtlich der ersten beiden Streitjahre, die auf der unzweifelhaft bestehenden Bindungswirkung der Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der GbR gemäß § 182 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) beruht. Damit können auch die angesprochenen Rügen in Bezug auf die Kostentragung des Verfahrens gegen die Feststellungsbescheide aufgrund einer vermeintlich falschen Rechtsmittelbelehrung nicht zu einer Zulassung der Revision führen.
- 18** b) Der Senat vermag nicht zu erkennen, dass das FG mit einem bestimmten, in dem angegriffenen Urteil aufgestellten tragenden und abstrakten Rechtssatz von der Entscheidung eines anderen Gerichts zu derselben Rechtsfrage abgewichen wäre (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO). Auch ein erheblicher Rechtsanwendungsfehler des FG bei der Schätzung des Gewinns, der ebenfalls gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen könnte (Senatsbeschlüsse vom 24. Oktober 2007 X B 126/07, nicht veröffentlicht --n.v.--; vom 16. Januar 2007 X B 38/06, BFH/NV 2007, 757), wird von den Antragstellern nicht hinreichend dargelegt bzw. liegt ein solcher Fehler nicht vor.
- 19** Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalles durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist zwar im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich (Senatsbeschluss vom 17. Februar 2004 X B 142/03, n.v.). Dies gilt insbesondere für Einwände gegen die Richtigkeit von Steuerschätzungen (Verstöße gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie materielle Rechtsfehler, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 31. Juli 2007 X B 36/07, n.v.). Ein zur Zulassung der Revision berechtigender erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür kann aber in den Fällen bejaht werden, in denen das Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 69, m.w.N.).
- 20** Die Antragsteller erheben Einwände gegen die Schätzung, die sich vor allem auf die Befugnis zur Schätzung beziehen. Soweit sie behaupten, das FA und auch das FG seien zur Schätzung nicht befugt gewesen, weil die Schätzungsbefugnis aus der von Amts wegen vereitelten Möglichkeit der Antragsteller, die notwendigen Unterlagen vorzulegen, abgeleitet werde, übersehen sie, dass nach den Feststellungen des FG bei dem Antragsteller unstrittig keine vollständigen Buchführungsunterlagen vorgelegen haben. Die Besteuerungsgrundlagen waren infolgedessen nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO im Schätzungswege festzustellen, unabhängig davon, aus welchen Gründen die erforderlichen Unterlagen und Aufzeichnungen für Zwecke der Besteuerung nicht vorgelegt werden können; es kommt dabei nicht auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen an (vgl. Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 61, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung).

- 21** c) Bei summarischer Überprüfung liegen keine Verfahrensmängel vor, die --auf der Grundlage des vom FG eingenommenen materiell-rechtlichen Standpunkts-- dessen Entscheidung hätten beeinflussen können.
- 22** aa) Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das FG nicht vorschriftsmäßig besetzt gewesen sein soll. Auch ist den Akten des finanzgerichtlichen Verfahrens 2 K 4042/04 B nicht zu entnehmen, dass die Antragsteller die Zuständigkeit des 2. Senats sowie des Richters am FG Kauffmann gerügt hätten.
- 23** bb) Beide Antragsteller wurden zum Termin zur mündlichen Verhandlung und etwaiger Beweisaufnahme am 25. März 2010 mit am 6. Februar 2010 zugestellter Postzustellungsurkunde geladen (Bl. 84 bis 87 der FG-Akten). Sie wurden in der Ladung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Falle ihres Ausbleibens auch ohne sie verhandelt und entschieden werden könne.
- 24** Woraus sich Zweifel an der ordnungsgemäßen Ladung ergeben könnten, ist den Unterlagen dieses Verfahrens nicht zu entnehmen. Soweit die Antragsteller zur Begründung auf das vom Antragsteller geführte Verfahren in der Parallelsache wegen Umsatzsteuer 1997 bis 1999 verweisen, könnte bezweifelt werden, ob eine solche Verweisung im PKH-Verfahren überhaupt zulässig ist. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss nämlich die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde auf den zur Entscheidung stehenden Fall zugeschnitten sein. Eine Verweisung auf die Begründung in einem anderen Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ist deshalb grundsätzlich nicht ausreichend. Ausnahmsweise reicht es aus, wenn eine Abschrift des in Bezug genommenen Schriftsatzes eingereicht und ausdrücklich zum Gegenstand des Vortrags gemacht wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 28. April 1987 VIII R 307/81, BFH/NV 1987, 793, und vom 30. Juni 1987 VIII R 104/83, BFH/NV 1988, 306, jeweils m.w.N.).
- 25** Ob diese Erwägungen auch entsprechend für das PKH-Verfahren gelten, in dem --wie hier-- die Antragsteller nicht fachkundig vertreten sind, muss der angerufene Senat nicht entscheiden, da auch dem Vorbringen des Antragstellers in dem Verfahren wegen Umsatzsteuer 1997 bis 1999 keine fehlerhafte Ladung zu entnehmen ist. Im Kern beruft sich der Antragsteller in diesem Verfahren sinngemäß darauf, er habe der Ladung, welche im Beweisthema den wesentlichen Vortrag der Antragsteller übergegangen und eine falsche Tatsachenbehauptung aufgestellt habe, nicht Folge leisten müssen. Die Ladung sei auch nicht ordnungsgemäß gewesen, da PKH im Ausgangsverfahren rechtswidrig versagt und somit das Recht auf Beistand im Verfahren gebeugt worden sei. Die Ladung sei darüber hinaus unwirksam, da die pflichtgemäße Vorbereitung der Verhandlung nicht gewährleistet gewesen sei.
- 26** Ist ein Beteiligter bzw. sein Bevollmächtigter nicht ordnungsgemäß zum Termin geladen worden, deshalb nicht erschienen und hebt das FG den Termin in diesem Fall nicht auf, liegt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, trotz eines Hinweises nach § 91 Abs. 2 FGO, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann, vor (vgl. Gräber/Koch, a.a.O., § 91 Rz 14, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Im Streitfall ist die vom Antragsteller als nicht ordnungsgemäß gerügte Ladung nicht als fehlerhaft zu beanstanden. Sie entspricht den gesetzlichen Vorgaben des § 91 FGO. Insbesondere wurde die Ladungsfrist von mindestens zwei Wochen nach § 91 Abs. 1 Satz 1 FGO eingehalten. Dem Antragsteller wurde die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 25. März 2010 ausweislich der sich ebenfalls in den dem Senat vorliegenden Akten befindlichen Postzustellungsurkunde am 6. Februar 2010 zugestellt. Der Antragsteller hatte somit hinreichend Zeit, sich auf den Termin vorzubereiten. Es ist weder vorgetragen noch aus den Akten ersichtlich, dass der Antragsteller im Ausgangsverfahren einen fruchtlosen Antrag auf Terminsänderung gestellt hätte. Entgegen der Ansicht des Antragstellers wirkt sich die Ablehnung eines Antrags auf Gewährung von PKH unter Beiordnung eines Rechtsbeistands wie im Ausgangsverfahren des Streitfalles nicht auf die Ladung zur nachfolgenden mündlichen Verhandlung aus. Das FG ist nicht gehindert, die Beteiligten in diesem Fall zur mündlichen Verhandlung mit Beweisaufnahme zu laden.
- 27** cc) Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Antragsteller ist nicht ersichtlich. Die Gewährung des rechtlichen Gehörs besteht nach § 96 Abs. 2 FGO in der Verschaffung einer ausreichenden Gelegenheit zur Äußerung zu allen entscheidungserheblichen Tatsachen. Diese Gelegenheit zur Äußerung wird dem Beteiligten grundsätzlich durch die mündliche Verhandlung gegeben. Inwieweit diese Gelegenheit wahrgenommen wird, ist Sache des Beteiligten. Durch seine prozessuale Mitverantwortung wird der Anspruch auf rechtliches Gehör begrenzt. Der Beteiligte hat alles in seinen Kräften Stehende und nach Lage der Dinge Erforderliche zu tun, um sich rechtliches Gehör zu verschaffen. Daran fehlt es aber, wenn er --wie im Streitfall die Antragsteller-- trotz rechtzeitiger und ordnungsgemäßer Ladung nicht zur mündlichen Verhandlung erscheint (BFH-Beschluss vom 19. Januar 2007 VII B 171/06, BFH/NV 2007, 947).
- 28** dd) Die Ablehnung der PKH-Anträge der Antragsteller vom 23. April 2004 und des Antragstellers vom 4. Februar

2010 war erkennbar nicht willkürlich; das FG hat bei der gebotenen summarischen Überprüfung der Erfolgsaussichten der Klage deren Erfolgsaussicht verneint und nachvollziehbar begründet.

29 ee) Auch dem weiteren Vorbringen der Antragsteller ist kein Verfahrensfehler zu entnehmen, der die Entscheidung des FG hätte beeinflussen können. Der angerufene Senat vermag weder zu erkennen, warum das Urteil auf einer Verletzung der Dispositionsmaxime als Grundsatz eines fairen finanzgerichtlichen Verfahrens beruhen soll, noch worin die von den Antragstellern gerügten Grundrechtsverletzungen liegen sollen.

30 6. Der Beschluss ergeht gerichtskostenfrei.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de