

# Beschluss vom 03. Februar 2011, V B 132/09

## Abgrenzung Verfahrensfehler - materiellrechtlicher Fehler bei Schätzungen

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, AO § 146, AO § 162

vorgehend FG Köln, 29. September 2009, Az: 11 K 3294/01

## Leitsätze

1. NV: Als Verfahrensrüge kann regelmäßig nicht geltend gemacht werden, ob das FG zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen befugt war, ob die richtige Schätzungsmethode gewählt wurde, in welcher Höhe zu schätzen war und ob das FG hierbei gegen Schätzungsgrundsätze verstoßen hat .
2. NV: Eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO kommt nur in Betracht, wenn die Schätzung gegen das Willkürverbot verstößt, wenn das Schätzungsergebnis schlechthin unvertretbar ist oder wenn überhaupt nicht erkennbar ist, dass und ggf. welche Schätzungserwägungen das FG überhaupt vorgenommen hat. Ein Steuerpflichtiger, der die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung verletzt, soll keinen Vorteil daraus ziehen, dass das Ausmaß der Pflichtverletzung im Nachhinein nicht mehr genau feststellbar ist .

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit von Umsatzzuschätzungen bei der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), die ein Einzelhandelsgeschäft betreibt.
- 2 Nachdem der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) wegen nicht ordnungsgemäßer Kassenführung und Kalkulationsdifferenzen Umsatzzuschätzungen von 15.000 DM für 1993, von 30.000 DM für 1994 und von 15.000 DM für 1996 vorgenommen hatte, minderte das Finanzgericht (FG) die Zuschätzungen entsprechend einer in einem Parallelverfahren wegen Körperschaftsteuer durchgeführten tatsächlichen Verständigung auf 4.000 DM jährlich.
- 3 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der auf Verletzung des rechtlichen Gehörs und auf Verfahrensfehler gestützten Nichtzulassungsbeschwerde. Nach Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist am 14. Januar 2010 hat die Klägerin am 16. Januar 2010 ihre Beschwerde wegen Divergenz erweitert und nach Akteneinsicht vom 12. November 2010 und erneuter Akteneinsicht vom 2. Dezember 2010 in Schriftsätzen vom 2. Januar 2011 weitere Verfahrensfehler geltend gemacht. Anhand der Akteneinsicht habe sich ergeben, dass dem FG nicht sämtliche, einem anderen FG-Senat vorliegenden Schriftsätze der Klägerin vorgelegen hätten, so dass das FG die Erwidern der Klägerin auf die Stellungnahme des Gerichtsprüfers nicht habe vollständig zur Kenntnis nehmen können. Wegen der Versäumung der Beschwerdebegründungsfrist werde Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt.

## Entscheidungsgründe

- 4 II. Die Beschwerde ist unbegründet und war daher zurückzuweisen.
- 5 1. Gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revision nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, der Fortbildung des Rechts dient oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert oder ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und tatsächlich vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann. Die Beschwerdegründe müssen innerhalb der zweimonatigen Beschwerdebegründungsfrist dargelegt werden (§ 116 Abs. 3 FGO).
- 6 2. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde gegen eine

Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzgerichte die Rügen der falschen Rechtsanwendung und der unzutreffenden tatsächlichen Würdigung durch das FG als "Verfahrensfehler" unbeachtlich, weil sie der materiellen Rechtsanwendung zuzurechnen sind. Daher kann die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen überhaupt zulässig ist, welche Schätzungsmethode gewählt wird, in welcher Höhe zu schätzen ist und ob das FG hierbei gegen Schätzungsgrundsätze verstoßen hat, grundsätzlich nicht als Verfahrensfehler mit der Nichtzulassungsbeschwerde geltend gemacht werden (BFH-Beschlüsse vom 4. März 2009 X B 38/08, juris; vom 18. August 2009 X B 14/09, Zeitschrift für Steuern und Recht --ZSteu-- 2009, R1144; vom 17. Februar 2004 X B 142/03, juris; vom 31. Juli 2007 X B 36/07, juris; vom 2. November 2000 X B 39/00, BFH/NV 2001, 610; vom 22. Juni 1999 X B 25/99, BFH/NV 1999, 1612). Ein Verfahrensfehler, der zur Zulassung der Revision führt, liegt erst dann vor, wenn die Schätzung gegen das Willkürverbot verstößt, wenn z.B. das Schätzungsergebnis schlechthin unvertretbar ist, weil es wirtschaftlich unmöglich ist und sich offensichtlich als realitätsfremd darstellt oder wenn das Finanzamt bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzt oder wenn in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen das FG vorgenommen hat (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Oktober 2005 IV B 65/04, BFH/NV 2006, 240; vom 12. Februar 2010 VIII B 192/09, BFH/NV 2010, 833).

- 7 3. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat die Klägerin Verfahrensfehler zum Teil nicht schlüssig dargelegt, zum Teil liegen sie tatsächlich nicht vor.
- 8 a) Das FG hat das rechtliche Gehör nicht dadurch verletzt, dass es die Klägerin nicht vor seiner Entscheidung darauf hingewiesen hat, dass es den Hauptantrag auf Feststellung der Nichtigkeit der Schätzung mit der Begründung abweisen werde, dies komme nur bei willkürlichen Schätzungen des FA in Betracht. Diese Rechtsauffassung des FG entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH und bedurfte keines besonderen Hinweises an die durch einen Steuerberater vertretene Klägerin (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. Oktober 2010 VI B 91/10, ZSteu 2010, R1264; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 162 AO Rz 98 f.).
- 9 b) Es stellt auch keine zur Nichtigkeit führende Überraschungsentscheidung dar, wenn das FG eine willkürliche Schätzung des FA deshalb nicht angenommen hat, weil das FA dem Ergebnis einer tatsächlichen Verständigung gefolgt ist, die die Klägerin selbst mit dem FA in der Verhandlung vor dem Körperschaftsteuersenat des FG getroffen hat, wonach eine Zuschätzung von 12.000 DM jährlich angemessen ist.
- 10 c) Die Beschwerde führt auch nicht zur Zulassung der Revision, soweit die Klägerin geltend macht, die Entscheidung des FG leide an erheblichen Rechtsfehlern, weil es entsprechend der auf einer tatsächlichen Verständigung im Körperschaftsteuerverfahren beruhenden Zuschätzung des 13. Senats des FG von jährlich 12.000 DM auf nur 4.000 DM herabgesetzt hat.
- 11 Zwar ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO die Revision gegen ein finanzgerichtliches Urteil auch wegen schwerwiegender Mängel zuzulassen. Hierzu reicht der Vortrag nicht aus, das FG habe im konkreten Einzelfall unrichtig entschieden und dabei ggf. die höchstrichterliche Rechtsprechung fehlerhaft umgesetzt (z.B. BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2007 X B 4/07, BFH/NV 2008, 587, m.w.N.). Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich unbeachtlich (z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 587; vom 27. März 2003 V B 184/01, BFH/NV 2003, 1071). Selbst wenn dem FG bei der Beweiswürdigung sowie bei der Auslegung und Anwendung des materiellen Rechts Fehler unterlaufen sein sollten, rechtfertigt das nicht die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO (z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Oktober 2007 V B 36/06, BFH/NV 2008, 254; in BFH/NV 2003, 1071). Dieser Grund für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO wegen eines schwerwiegenden Rechtsfehlers ist nur gegeben, wenn die angefochtene Entscheidung objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 25. März 2010 X B 176/08, BFH/NV 2010, 1455; vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35; in BFH/NV 2008, 587; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 68, m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall.
- 12 aa) Die Klägerin macht insoweit im Wesentlichen geltend, das FG habe zu Unrecht die Voraussetzungen der Schätzungsbefugnis als gegeben angesehen und --die Schätzungsbefugnis unterstellt-- eine fehlerhafte Schätzung durchgeführt, weil es absolute Beträge von 4.000 DM pro Streitjahr hinzugeschätzt hat, die einem prozentualen Zuschlag von 2,329 % (1993) bis 3,143 % (1996) entsprechen, anstelle eines gleich bleibenden prozentualen Zuschlages. Bei absoluten Beträgen handele es sich nicht um eine "griffweise Schätzung". Die Entscheidung des FG, wonach sich die Schätzungsbefugnis aus den fehlenden Tagesendsummenbons der Kasseneinnahmen oder anderen, die Kasseneinnahmen zuverlässig ersetzenden Aufzeichnungen ergebe (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 23.

Dezember 2004 III B 14/04, BFH/NV 2005, 667) und die Schätzungshöhe, die in Anlehnung an die tatsächliche Verständigung vor einem anderen FG-Senat im Ergebnis mit ca. 3 % der Umsätze vorgenommen wurde, ergeben keine Anhaltspunkte für eine willkürliche Schätzung. Auch wenn das FG eine geringe Zuschätzung vorgenommen hat, anstelle des von der Klägerin begehrten vollständigen Absehens von einer Schätzung, lässt dies keine Willkür erkennen. Dies entspricht vielmehr der Rechtsprechung, wonach ein Steuerpflichtiger, der die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung verletzt, keinen Vorteil daraus ziehen soll, dass das Ausmaß der Unterlassung nicht genau festzustellen ist (BFH-Beschluss vom 1. Dezember 1998 III B 78/97, BFH/NV 1999, 741).

- 13** bb) Die Klägerin rügt weiter als Verletzung des rechtlichen Gehörs, dass das FG nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens berücksichtigt habe, weil es verschiedene Schriftsätze der Klägerin (u.a. vom 16. Oktober 2006 mit Einwendungen gegen die Einbeziehung des "Verbrauchs Orthopädie Ist EK netto") nicht berücksichtigt habe.
- 14** Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein Gericht das von ihm entgegengenommene Vorbringen eines Beteiligten auch zur Kenntnis nimmt und in Erwägung gezogen hat. Es ist aber nicht verpflichtet --insbesondere wie im Streitfall bei umfänglichem Vorbringen-- sich mit jeglichem Vortrag ausdrücklich auseinanderzusetzen. Daher rechtfertigt der Umstand allein, dass das FG sich in den Gründen mit einem vorgetragenen Gesichtspunkt nicht auseinandersetzt, nicht die Annahme, es habe das rechtliche Gehör verletzt. Dies ist nur der Fall, wenn besondere Umstände deutlich ergeben, dass ein Gericht ein Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung nicht in Erwägung gezogen hat (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. November 2009 VI S 17/09, BFH/NV 2010, 226; vom 26. März 2007 II S 1/07, BFH/NV 2007, 1094, m.w.N.). Dies hat die Klägerin nicht hinreichend dargelegt, wenn sie lediglich die Nichtbeachtung verschiedener Schriftsätze behauptet. Das FG hat sich in seinem Urteil vielmehr nach Einholung zweier Sachverständigengutachten eingehend mit den wesentlichen Einwendungen der Klägerin befasst und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass die Kassenführung (bei der verwendeten älteren Registrierkasse mit einem maximalen Anzeigebetrag von 99 DM) entgegen § 146 der Abgabenordnung mangels Endsummenbons, wegen der Entnahmen durch den Filialleiter sowie mangels zureichender Belegablage nicht hinreichend die Gewähr der Vollständigkeit biete und daher die Schätzungsbefugnis bestehe. Des Weiteren hat es dargelegt, wie es im Wege einer "griffweisen Schätzung" offenbar im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung vor dem Körperschaftsteuersenat zu den geringeren Zuschätzungsbeträgen gekommen ist.
- 15** Soweit die Klägerin mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2010 erstmals vorträgt, dem FG hätten teilweise Stellungnahmen zum Gutachten des Gerichtsprüfers nicht vorgelegen, war dieser neue Vortrag vom 2. Dezember 2010 wegen der am 14. Januar 2010 abgelaufenen Begründungsfrist zurückzuweisen. Dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 FGO) war nicht stattzugeben, da die Klägerin nicht vorgetragen hat, aus welchen Gründen sie die Akteneinsicht nicht rechtzeitig vor Ablauf der --um einen Monat verlängerten-- dreimonatigen Begründungsfrist nicht habe durchführen können. Im Übrigen beruht das Urteil nicht auf dem angegebenen Verfahrensmangel, weil das FG (nach Befragung des Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung) sein Gutachten wegen verschiedener Bedenken seinem Urteil gerade nicht zugrunde gelegt hat (vgl. FG-Urteil S. 15/16), so dass die eventuelle fehlende Kenntnis weitere Einwendungen gegen das Gutachten nicht ursächlich für das Urteil des FG sein konnte.
- 16** 4. Soweit die Klägerin Divergenz zum BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 114/92 (BFH/NV 1995, 373) rügt, ist diese verspätet. Im Übrigen liegt eine Divergenz nicht vor. Zwar hat der BFH in diesem Urteil ausgeführt, dass eine "griffweise Schätzung" sich dahingehend charakterisieren lasse, dass die Schätzung in einem vernünftigen Verhältnis zum Umsatz stehe. Der BFH hat aber weiter auch ausgeführt, dass die falsche Bezeichnung der Schätzungsmethode --wie vorliegend, wo sich das FG an einer tatsächlichen Verständigung orientiert hat-- unschädlich sei.
- 17** 5. Die Rüge, das FG habe die Grundsätze des Urteils des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Bemessung der Hartz IV Regelsätze (BVerfG-Urteil vom 9. Februar 2010 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, BGBl I 2010, 193) nicht beachtet, geht fehl. Die Anforderungen, die das BVerfG aus dem Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums (Art. 1 des Grundgesetzes) an die Berechnung der Regelsätze stellt, wonach die Festsetzung der Leistungen "auf der Grundlage verlässlicher Zahlen und schlüssiger Berechnungsverfahren" erfolgen muss, schließen nicht aus, dass sich die Höhe einer Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach nicht ordnungsgemäßer Buchführung am Ergebnis einer tatsächlichen Verständigung orientiert.