

Beschluss vom 25. July 2012, X B 175/11

Rechtliches Gehör - Voraussetzungen des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO - qualifizierter Rechtsanwendungsfehler in Schätzungsfällen

BFH X. Senat

GG Art 103 Abs 1, AO § 160 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AO § 162

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 23. May 2011, Az: 3 K 1114/08

Leitsätze

NV: Der Anspruch auf rechtliches Gehör kann verletzt sein, wenn das FG ein Beteiligtenvorbringen mit dem bloßen Hinweis auf die angebliche fehlende Substantiierung unberücksichtigt lässt, obwohl der Beteiligte auf dem FG vorliegende Unterlagen verweist, die es dem FG ermöglichen, sich mit dem Vorbringen auseinanderzusetzen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) gab für die Streitjahre 2000 bis 2003 keine Steuererklärungen ab. Nach den Feststellungen einer Steuerfahndungsprüfung veräußerte er in den Streitjahren eine Vielzahl von elektronischen Artikeln über Internet-Auktionshäuser. Hierbei ermittelte die Steuerfahndungsprüfung unter Auswertung der Geldbewegungen auf dem klägerischen Konto bei der Sparkasse X, dass der Kläger Umsätze von 32.598,24 DM (2000), 43.065,30 DM (2001), 37.859,49 € (2002) und 88.947,63 € (2003) erzielt hat. Zusätzlich setzte die Steuerfahndung im Streitjahr 2003 die von K und W getätigten Umsätze von 30.130 € (K) und 30.231,62 € (W) beim Kläger an, weil sie davon ausging, K und W seien im Namen und für Rechnung des Klägers tätig geworden. Da der Kläger zu den Betriebsausgaben keine Angaben machte und die Steuerfahndung lediglich Vertriebskosten (z.B. Porto, Verpackung, Provisionen der Internet-Auktionshäuser), nicht aber Anschaffungskosten der verkauften Waren feststellen konnte, wurden die Betriebsausgaben in Höhe von 10 % der jeweiligen Betriebseinnahmen geschätzt. Dem folgte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) in den für die Streitjahre ergangenen Einkommensteuer- und Gewerbesteuerermessbescheiden.
- 2 Mit seiner Klage machte der Kläger vor allem geltend, die geschätzten Betriebsausgaben seien in zu geringer Höhe angesetzt worden. Für das Streitjahr 2003 trug er u.a. zudem vor, es ergäben sich Zweifel an der Zurechnung der Umsätze K und W. Weshalb diese ihm zuzurechnen seien, sei weder im Bericht der Steuerfahndung, noch in den angefochtenen Bescheiden nachvollziehbar begründet worden. Ein Teilbetrag der ihm zugerechneten, aber von W getätigten Umsätze in Höhe von ca. 11.000 € sei bereits in seinem eigenen Gesamtumsatz von ca. 88.000 € enthalten und damit doppelt berücksichtigt worden.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Es führte u.a. aus, die Betriebseinnahmen seien in zutreffender Höhe angesetzt worden. Der Vortrag des Klägers, im Streitjahr 2003 sei ein Betrag von ca. 11.000 € doppelt angesetzt worden, sei nicht zu berücksichtigen, weil der Kläger nicht konkret und in nachvollziehbarer Weise Angaben zu Zahlungszeitpunkt, Betrag und Buchungstext gemacht habe. Auch die Schätzung der Betriebsausgaben sei nicht zu beanstanden. Das Gericht sei nicht davon überzeugt, dass dem Kläger höhere Betriebsausgaben entstanden seien. Auch seien die Voraussetzungen des § 160 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) erfüllt. Denn der Kläger habe die Aufforderung durch die Steuerfahndung und das FA, Gläubiger und Zahlungsempfänger zu benennen, trotz der fehlenden ausdrücklichen Aufforderung als konkludentes Benennungsverlangen verstanden.
- 4 Mit seiner Beschwerde wegen der Nichtzulassung der Revision macht der Kläger geltend, das Urteil des FG verletze formelles und materielles Recht. Das Urteil sei in Bezug auf die Höhe der im Wege der Schätzung anzusetzenden Betriebsausgaben widersprüchlich. Das FG berücksichtige lediglich Betriebsausgaben in Höhe von 10 % der Betriebseinnahmen, obwohl das FG ausführe, gegen die grundsätzliche Anwendung des in der Richtsatzsammlung aufgeführten Zuschlags von 100 % auf den Einkaufspreis bestünden nach der Überzeugung des Gerichts keine Bedenken. Damit sei rechnerisch von Betriebsausgaben von 50 % des Umsatzes auszugehen. Gründe, weshalb von

diesem Richtsatzwert abzusehen sei, würden im Urteil nicht genannt. Bezüglich des Streitjahrs 2003 verletze das Urteil des FG das rechtliche Gehör. Es habe den Vortrag des Klägers, die Umsätze von K und W von insgesamt 60.361,62 € seien auf sein Bankkonto einbezahlt und damit doppelt erfasst worden, zu Unrecht mit der Begründung abgelehnt, der Kläger hätte hierzu genauere Belege vorlegen müssen, obwohl das FG selbst im Urteil festgehalten habe, dass diese Umsätze jeweils mit entsprechenden Bareinzahlungen auf dem klägerischen Bankkonto korrespondiert hätten.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde hat teilweise Erfolg. Sie ist zwar unbegründet, soweit sie die Streitjahre 2000 bis 2002 betrifft. Hinsichtlich des Streitjahrs 2003 liegt hingegen der gerügte Verfahrensfehler vor. Das angefochtene Urteil wird daher insoweit aufgehoben und der Rechtsstreit an das FG zurückverwiesen.
- 6 1. Bezüglich der Streitjahre 2000 bis 2002 kann dahinstehen, ob die geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) in der erforderlichen Weise (vgl. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) dargelegt worden sind. Die behaupteten Zulassungsgründe liegen jedenfalls nicht vor.
- 7 a) Das angefochtene Urteil ist nicht in einer Weise widersprüchlich, dass es i.S. des § 119 Nr. 6 FGO als nicht mit Gründen versehen zu beurteilen ist.
- 8 Ein solcher Verfahrensfehler liegt nur vor, wenn das Urteil so gefasst ist, dass den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dies ist dann der Fall, wenn die Begründung des Urteilspruchs überhaupt oder im Hinblick auf einen selbständigen prozessualen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel fehlt oder wenn die Entscheidungsgründe nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Dezember 2005 IX B 98/05, BFH/NV 2006, 768; vom 26. Februar 2010 VIII B 17/08, BFH/NV 2010, 1083). Nicht ausreichend ist, dass die Urteilsbegründung nicht den Erwartungen eines Beteiligten entspricht oder lückenhaft, rechtsfehlerhaft oder nicht überzeugend ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1083, Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 119 Rz 24, m.w.N.).
- 9 Der Kläger trägt vor, das angefochtene Urteil sei widersprüchlich, weil das FG einerseits ausdrücklich ausführe, dass es keine grundsätzlichen Bedenken habe, hinsichtlich der Händlerstätigkeit des Klägers den in der Richtsatzsammlung angeführten Zuschlag von 100 % und einen Wareneinsatz in Höhe des hälftigen Umsatzes anzunehmen. Andererseits habe das FG in dem Urteil aber tatsächlich lediglich einen Wareneinsatz in wesentlich geringerer Höhe anerkannt, ohne dies näher zu begründen.
- 10 Dieses Vorbringen gibt die Ausführungen des FG nur unvollständig wieder. Das FG hat durch die vom Kläger zitierten Ausführungen zur Richtsatzsammlung lediglich dargelegt, dass es dem klägerischen Vorbringen nicht folgen könne, er sei nicht gewerblich tätig gewesen und habe deshalb nicht die für einen gewerblichen Händler übliche Gewinnspanne erzielt. Es hat in diesem Zusammenhang auch nur zum Ausdruck gebracht, im Streitfall käme deshalb der in der Richtsatzsammlung genannte Zuschlag grundsätzlich zum Ansatz. Das FG hat aber ausführlich (S. 13-16 des Urteils) dargelegt, weshalb im Streitfall abweichend hiervon die Betriebsausgaben mit wesentlich geringeren Beträgen zu schätzen waren. Das FG hat insbesondere darauf abgehoben, dass der Kläger keine konkreten Angaben zu seinen Lieferanten gemacht hat. Auch sei im Streitfall nicht auszuschließen, dass die vom Kläger veräußerten Waren von Dritten durch kriminelle Handlungen erlangt und deshalb vom Kläger nicht zu sonst üblichen Bedingungen erworben worden seien. Damit ist das Urteil i.S. des § 119 Nr. 6 FGO mit Gründen versehen. Auch liegt die vom Kläger in diesem Zusammenhang gerügte Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) nicht vor.
- 11 b) Das Urteil leidet insoweit auch nicht unter einem qualifizierten Rechtsanwendungsfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO.
- 12 Ein solcher Fehler ist nach der gefestigten BFH-Rechtsprechung nur gegeben, wenn die angefochtene Entscheidung objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (z.B. BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35, und Senatsbeschluss vom 25. März 2010 X B 176/08, BFH/NV 2010, 1455). Diese Grundsätze gelten auch in Schätzungsfällen. Danach liegt ein solch schwerwiegender Mangel vor, 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 vorgenommen hat.

- 13** Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben. Insbesondere hat das FG jedenfalls dargelegt, weshalb es nicht davon überzeugt ist, dass dem Kläger über die im Schätzwege anerkannten Betriebsausgaben hinausgehend höhere betriebliche Aufwendungen entstanden sind. Auch entspricht es der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass kein Anspruch auf Anwendung der in einer Richtsatzsammlung angesetzten Werte besteht. Denn es ist Sache der Tatsacheninstanz, zu bestimmen, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen (Senatsbeschluss vom 1. September 2004 X B 162/03, BFH/NV 2005, 224).
- 14** Klarstellend weist der angerufene Senat darauf hin, dass im Streitfall zweifelhaft ist, ob die vom FG angestellten Erwägungen zu § 160 Abs. 1 Satz 1 AO zutreffend sind. Auf diese kommt es im Streitfall indessen nicht an. Denn § 160 AO greift nicht ein, wenn der Abzug eines Aufwands bereits daran scheitert, dass dessen Höhe oder sein Zusammenhang mit der steuerlich erheblichen Sphäre nicht nachgewiesen ist. Dies gilt auch in Schätzungsfällen. Danach kann die Anwendung von § 160 Abs. 1 Satz 1 AO nur bezüglich solcher Aufwendungen in Betracht kommen, bei denen davon auszugehen ist, dass ein solcher Aufwand entstanden ist und dieser daher im Rahmen einer Schätzung an sich zu berücksichtigen wäre (Buciek in Beermann/ Gosch, AO, § 160 Rz 14). Das FG war im Streitfall jedoch bereits nicht überzeugt, dass dem Kläger höhere betriebliche Aufwendungen entstanden sind.
- 15** 2. Hinsichtlich des Streitjahrs 2003 hat der Kläger in noch ausreichender Weise dargelegt, dass das angefochtene Urteil insoweit auf einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör beruht. Ein solcher Verstoß, auf dem das Urteil bezogen auf das Jahr 2003 beruhen kann, liegt auch tatsächlich vor.
- 16** a) Art. 103 Abs. 1 GG gebietet, dass das angerufene Gericht die Ausführungen der Beteiligten nicht nur zur Kenntnis nimmt, sondern sie bei seiner Entscheidung auch in Erwägung zieht, sofern das Vorbringen nicht nach den Prozessvorschriften ausnahmsweise unberücksichtigt bleiben muss oder kann. Da grundsätzlich davon auszugehen ist, dass das Gericht dieser Verpflichtung nachkommt, ist eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nur dann anzunehmen, wenn sich aus den besonderen Umständen des konkreten Einzelfalls deutlich ergibt, dass das Gericht ein tatsächliches Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder doch bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. April 1980 2 BvR 827/79, BVerfGE 54, 86; BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2010 XI B 46/10, BFH/NV 2011, 448).
- 17** Das Gericht darf grundsätzlich auch Vorbringen unberücksichtigt lassen, das nach seiner Auffassung unsubstantiiert ist (BFH-Beschluss vom 27. April 2012 III B 238/11, BFH/NV 2012, 1321). Dies gilt nach Ansicht des angerufenen Senats indessen dann nicht, wenn sich der Hinweis auf die angeblich fehlende Substantiierung als bloße floskelhafte Begründung erweist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 768, und Senatsbeschluss vom 17. August 2011 X S 10/11 (PKH), BFH/NV 2012, 50, jeweils zu § 119 Nr. 6 FGO). Dies kann dann zutreffen, wenn ein Beteiligter so konkrete Angaben gemacht hat, dass das FG seinem Vorbringen nachgehen kann (Senatsbeschluss vom 19. Mai 2011 X B 164/10, BFH/NV 2011, 1706). Insbesondere kann dies gegeben sein, wenn der Beteiligte unmittelbar auf dem FG vorliegende Unterlagen verweist, die es dem FG ermöglichen, sich ohne Weiteres mit dem Beteiligtenvorbringen auseinanderzusetzen.
- 18** b) Im Streitfall bringt der Kläger vor, er habe im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen, die ihm zugerechneten Umsätze von K und W seien fälschlicherweise doppelt erfasst worden. Diesen Vortrag habe das FG zu Unrecht als nicht substantiiert angesehen, obwohl das FG selbst festgestellt habe, dass die Einnahmen von K und W in vollem Umfang auf dem Konto des Klägers eingegangen und damit erneut als klägerische Betriebseinnahmen erfasst worden seien.
- 19** Das klägerische Vorbringen trifft allerdings in diesem Umfang nicht zu. Denn ausweislich des Tatbestands des angefochtenen Urteils (vgl. S. 6 vorletzter Absatz) hat der Kläger in erster Linie geltend gemacht, es ergäben sich Zweifel an der Zurechnung der von K und W getätigten Umsätze bei ihm. Diese Zurechnung sei weder im Prüfbericht noch in den angefochtenen Bescheiden nachvollziehbar begründet worden. Mit diesem Vorbringen hat sich das FG auch auseinandergesetzt.
- 20** Zutreffend ist aber, dass der Kläger ausweislich des Urteilstatbestands (S. 9 zweiter Absatz) und der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 24. Mai 2011 auch eine doppelte Berücksichtigung von Betriebseinnahmen geltend gemacht hat. Etwa 11.000 € der entsprechend Tz. 20 des Fahndungsberichts für das Jahr 2003 beim Kläger zugerechneten Umsätze des W seien bereits im klägerischen Gesamtumsatz von ca. 88.000 € enthalten und damit doppelt erfasst. Mit diesem Vortrag hat sich das FG ausweislich der Urteilsgründe (S. 12 zweiter Absatz) nicht auseinandergesetzt, weil es ihn als unsubstantiiert angesehen hat.

- 21** Diesem klägerischen Begehren hätte das FG indes ohne Weiteres nachgehen können und müssen. Wie das FG in seinem Urteil (S. 3) ausführt, wurden die Umsätze des Klägers unter Heranziehung der vorliegenden Kontounterlagen ermittelt. Hierzu hat die Steuerfahndung für die einzelnen Streitjahre Listen erstellt, die sich in den finanzgerichtlichen Akten befinden (vgl. Akten 3 K 1115/08 des FG im zeitgleich verhandelten Parallelverfahren wegen Umsatzsteuer 2000 bis 2003, Bl. 34 ff.). In diesen Listen sind die vom Kläger selbst erzielten Umsätze im Einzelnen dargestellt. Bezogen auf das hier zu beurteilende Streitjahr 2003 weist die Liste, welche lediglich einen Umfang von 13 Seiten hat, das jeweilige Umsatzdatum, den Namen des einzelnen Kunden und den erzielten Einzelumsatz vollständig und die Bezeichnung der gelieferten Ware nahezu vollständig aus. Die Gesamtsumme entspricht mit 88.947,63 € dem vom FA angesetzten eigenen Umsatz des Klägers. In dieser Liste ist als Kunde ein ... (Vorname, Nachname) und damit eine Person mit dem Vor- und Nachnamen des W wiederholt und mit einem Gesamtumsatz im fünfstelligen Bereich wiedergegeben (vgl. z.B. Umsätze vom 5. Mai 2.900 €; vom 8. Mai 2.470 €, und vom 27. Mai 2.000 €).
- 22** Das FG hätte daher ohne Weiteres feststellen können, dass der klägerische Einwand, von W getätigte Umsätze seien in der Gesamtsumme der vom Kläger getätigten Umsätze enthalten, nicht von vornherein von der Hand zu weisen war. Es ist demgemäß nicht ausgeschlossen, dass das FG im Falle der Wahrung des rechtlichen Gehörs sich von der Richtigkeit dieses Vorbringens überzeugt und damit die in den Steuerbescheiden 2003 angesetzten Umsätze reduziert oder zumindest weitere Ermittlungen angestellt hätte, ob es sich bei der in der Person namens ... (Vorname, Nachname), die in der vorstehend genannten Liste erwähnt wird, um W gehandelt hat und deshalb eine doppelte Erfassung von Betriebseinnahmen vorgenommen worden ist. Das angefochtene Urteil beruht daher, soweit es das Streitjahr 2003 betrifft, auf dem vom FG begangenen Verfahrensfehler.
- 23** c) Da von einem nachfolgenden Revisionsverfahren keine weitere Klärung zu erwarten ist (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 17. September 2003 I B 18/03, BFH/NV 2004, 207) hält der angerufene Senat es für sachgerecht, die Vorentscheidung, soweit sie das Streitjahr 2003 betrifft, nach § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und den Rechtsstreit insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 24** 3. Die bezüglich der Streitjahre 2000 bis 2002 ergangene Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG, soweit die Streitsache an das FG zurückverwiesen worden ist, ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de