

# Beschluss vom 26. February 2018, X B 53/17

## Höhe einer Schätzung - Verfahrensfehler

ECLI:DE:BFH:2018:B.260218.XB53.17.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, AO § 162 Abs 2 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 119 Nr 3, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 07. February 2017, Az: 4 K 1364/15

## Leitsätze

1. NV: Die im Wege der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gewonnenen Schätzergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein .
2. NV: Eine Schätzung muss einerseits tatsächliche Anhaltspunkte für die zutreffende Höhe der Besteuerungsgrundlagen berücksichtigen, andererseits das Maß der Mitwirkungspflichtverletzung berücksichtigen .
3. NV: Jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige eingehend dazu vorträgt, dass und warum er bestimmte Umsätze und Gewinne nach den Umständen nicht hat erzielen können, hat sich das FG mit diesem Punkt ausdrücklich auseinanderzusetzen .

## Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 8. Februar 2017 4 K 1364/15 aufgehoben, soweit es die Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuerermessbeträge 2007 bis 2009 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unzulässig verworfen.

Dem Hessischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die gesamten Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb in den Streitjahren einen Weinbaubetrieb und eine Weinschenke. Aus letzterer erzielte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 des Einkommensteuergesetzes ermittelte. In der Weinschenke reichte er selbst zubereitete Speisen, schenkte Wein aus eigenem Anbau aus und verkaufte diesen auch. Die Weinschenke umfasste mehrere Räume bzw. Verkaufsstellen. Die Einnahmen eines der Räume erfasste er über eine Registrierkasse, die Einnahmen der weiteren Räume über ein handschriftlich geführtes, selbst konzipiertes Kassenbuch.
- 2 In einer Außenprüfung kam der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zu der Überzeugung, dass die Kassenbuchführung des Klägers mangelhaft sei. Er beanstandete u.a., dass die Programmierprotokolle der Registrierkasse fehlten und zu dem manuell geführten Kassenbuch keine Kassenberichte vorhanden seien. Das FA nahm daher eine Hinzuschätzung in Gestalt einer Richtsatzschätzung auf Weinverkauf und Weinausschank vor, bei der es sich an den Werten für Gast- und Schankwirtschaften mit zugekauftem Wein orientierte. Der Kläger griff die Schätzung nach Grund und Höhe an.

- 3 Das Finanzgericht (FG) hielt zwar mit dem FA die Schätzung dem Grunde nach für berechtigt, jedoch eine andere Schätzungsmethode für sachgerecht, die in den Streitjahren zu geringeren Gewinnen und Umsätzen führte als das FA sie angenommen hatte. Es nahm eine Hinzuschätzung auf die (Netto-)Erlöse von 10 % vor, die sich ertragsteuerlich gleichwohl noch als Hinzuschätzung von mehr als 50 % der erklärten Gewinne auswirkte.
- 4 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision rügt der Kläger Rechtsfehler sowie Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

## Entscheidungsgründe

### II.

- 5 Soweit es die Ablehnung der Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärungen 2013 betrifft, hat der Kläger entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO keinen Zulassungsgrund dargelegt, so dass die Beschwerde insoweit unzulässig ist.

### III.

- 6 Im Übrigen ist die Beschwerde begründet mit der Maßgabe, dass der Rechtsstreit nach § 116 Abs. 6 FGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen wird. Die durch das FG vorgenommene Hinzuschätzung beruht auf einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht entgegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO sowie einer damit verbundenen Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. von § 119 Nr. 3 FGO und insoweit auf Verfahrensfehlern i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 7 1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) müssen die im Wege der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gewonnenen Schätzergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. Senatsurteil vom 20. März 2017 X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, unter II.3.a; BFH-Urteil vom 25. April 2017 VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949, unter II.1.e bb aaa). Deshalb sind einerseits alle möglichen Anhaltspunkte, u.a. auch das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung, zu beachten und alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde bzw. dem FG Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist auch das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen. Deshalb ist es gerechtfertigt, bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, insbesondere bei einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung, einen Sicherheitszuschlag vorzunehmen, der in einem vernünftigen Verhältnis zu den erklärten oder nicht erklärten Einnahmen stehen muss (vgl. Senatsurteil in BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, a.a.O.).
- 8 2. Der Kläger hatte eingehend dazu vorgetragen, dass sein Betrieb deutlich höhere Umsätze und Gewinne als er sie erklärt habe, nach den tatsächlichen Umständen gar nicht habe erwirtschaften können.
- 9 a) Dennoch hat das FG keinerlei Sachaufklärung dahin betrieben, ob das Ergebnis seiner Schätzung noch schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig im o.g. Sinne ist. Dies hätte sich in verschiedener Hinsicht jedoch aufgedrängt. Das betrifft zunächst die Fragen, ob die Weinbauflächen des Klägers überhaupt den dafür erforderlichen Wareneinsatz erlaubt haben, ob stattdessen der Kläger Wein (schwarz) eingekauft haben könnte und ob die dargereichten Speisen nach Quantität und Preis entsprechende Gewinne haben abwerfen können. Es betrifft weiterhin die Frage, ob ein einheitlicher Zuschlagsatz von 10 % auf die Erlöse für den Verkauf von Wein zum Mitnehmen, den Ausschank von Wein und die Verabreichung von Speisen der Realität nahekommen kann.
- 10 b) Da sich das FG in dem angefochtenen Urteil mit diesen Fragen auch nicht im Ansatz befasst hat, liegt hierin außerdem eine Verletzung rechtlichen Gehörs. Das Gericht hat die Pflicht, die Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Zwar muss es sich nicht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich befassen. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass das Gericht das Vorbringen des Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat. Anders liegt es allerdings dann, wenn aus den besonderen Umständen des Falles deutlich wird, dass es das Vorbringen entweder gar nicht zur Kenntnis genommen oder ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (ständige Rechtsprechung des BFH; vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 23. Juni 2017 X B 152/16, BFH/NV 2017, 1622, unter II.1.a aa aaa; BFH-Beschluss vom 4. September 2017 IX B 46/17, BFH/NV 2017, 1618). Zumindest wesentliche Tatsachen und Rechtsausführungen müssen in den Entscheidungsgründen verarbeitet sein (BFH-Beschluss vom 6. März 2007 III B 120/06, juris).

- 11** Daran fehlt es im Streitfall. Die Frage, ob und in welchem Umfang der Kläger tatsächlich Umsätze und Gewinne erzielt haben könnte, die über die erklärten Beträge hinausgehen, ist aus den oben unter III.1. dargestellten Gründen entscheidungserheblich. Der Kläger hat diesen Punkt auch nachhaltig thematisiert. Hat das FG sich zu dieser Frage in keiner Weise geäußert, ist davon auszugehen, dass es sich tatsächlich mit diesem Punkt nicht beschäftigt hat.
- 12** 3. Im zweiten Rechtsgang wird das FG sich erneut mit der Schätzung dem Grunde und der Höhe nach befassen. Dabei wird es bedenken, dass einerseits eine Mitwirkungspflichtverletzung in Gestalt eines Buchführungsmangels eine (Hinzu-)Schätzung rechtfertigt, andererseits Art und Ausmaß der Mitwirkungspflichtverletzung aber auch maßgebende Bedeutung für die Höhe dieser Schätzung haben.
- 13** a) Vor diesem Hintergrund ist zunächst zu prüfen, ob angesichts der unterschiedlichen Kassenaufzeichnungstechniken in den verschiedenen Bereichen der Weinschenke Anlass besteht, die Schwere des Mangels differenziert zu betrachten. Die dem Kläger derzeit vorgehaltenen Buchführungsmängel betreffend die Registrierkasse auf der einen Seite und betreffend das handschriftliche Kassenbuch auf der anderen Seite sind ganz unterschiedlicher Art. In diesem Zusammenhang wären im Hinblick auf die Rechtsauffassung des FA und des FG, bei dem manuell geführten Kassenbuch habe es an der Kassensturzfähigkeit gefehlt, konkrete Feststellungen zu den tatsächlichen betrieblichen Abläufen vom Kassieren über das Eintragen der Einnahmen und das abendliche Abrechnen sachdienlich, namentlich dazu, wo sich welche (offenen) Kassen befunden haben, wer wann welche Ein- und Auszahlungen in und aus diesen Kassen getätigt hat und haben durfte und wie und wann der Kläger mit den Servicekräften über die Einnahmen sowie das Wechselgeld abgerechnet hat.
- 14** b) Zu Art und Ausmaß der Mitwirkungspflichtverletzung gehört auch die Frage, ob es konkrete Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Buchführung nicht nur formell fehlerhaft, sondern auch materiell unrichtig ist. Bisher hat das FG hierzu nichts festgestellt. Diese Frage kann aber nach den unter III.1. dargestellten Grundsätzen von erheblicher Bedeutung für die Höhe einer Schätzung sein.
- 15** c) Schließlich wird sich das FG mit der Frage befassen müssen, ob die Hinzuschätzungsbeträge, die es auf der Grundlage der vorgenannten Grundsätze erwägt, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen können.

#### IV.

- 16** Die Entscheidung über die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Da der Streit betreffend die Fristverlängerung verhältnismäßig geringfügig ist, hat der Senat in entsprechender Anwendung von § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO auf eine Aufteilung der Kostenentscheidung verzichtet.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)