Beschluss vom 30. August 2012, X B 27/11

Anforderungen an die Darlegung von Revisionszulassungsgründen Überlange Verfahrensdauer Schätzung nach Aktenverlust beim FA

BFH X. Senat

AO § 162 Abs 1, FGO § 71 Abs 2, FGO § 115 Abs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. Januar 2011, Az: 8 K 2417/06

Leitsätze

1. NV: Eine überlange Verfahrensdauer führt für sich genommen nicht zur Rechtswidrigkeit von Bescheiden (Anschluss an ständige BFH-Rechtsprechung).

2. NV: Der Schätzungsbefugnis des FA steht es nicht generell entgegen, wenn Akten im FA außer Kontrolle geraten.

3. NV: Dem FG unterläuft kein Verfahrensfehler, wenn das FA Akten nicht vorlegt, weil es sie erklärtermaßen nicht mehr besitzt und deswegen nicht mehr vorlegen kann.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wendet sich gegen Gewerbesteuermessbescheide, die im Wege der Schätzung ergangen sind, und rügt vor allem eine überlange Verfahrensdauer, ferner die Unzulässigkeit einer Schätzung.

2 Der Kläger vermietete Immobilien zur Unterbringung von Aussiedlern und Asylbewerbern an Behörden. Die Einkünfte wurden im Rahmen der Einkommensteuer als solche aus Vermietung und Verpachtung behandelt. Nachdem der Kläger Aufforderungen zur Abgabe von Gewerbesteuererklärungen nicht nachgekommen war, erließ der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Jahre 1998 (für 1991) bzw. im Jahre 1999 (für 1992 bis 1996) unter anderem die noch streitigen Gewerbesteuermessbescheide. Er schätzte die Besteuerungsgrundlagen auf Grundlage der für die Einkommensteuer erklärten Gewinne.

3 Den Einspruch, mit dem der Kläger geltend gemacht hatte, die Vermietung sei nicht gewerblich und der Gewinn auch zu hoch angesetzt, wies das FA im Jahre 2006 zurück. Mit der Klage wiederholte er sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Außerdem berief er sich auf Vertrauensschutz durch die vermögensverwaltende Qualifizierung in der Vergangenheit sowie auf Verjährung.

4 Mit dem Anfang 2011 ergangenen Urteil setzte das Finanzgericht (FG) die Gewerbesteuermessbeträge herab, wies die Klage aber im Übrigen hinsichtlich der Messbescheide ab.

5 Die Tätigkeit des Klägers sei gewerblicher Natur gewesen. Dem Erlass der Gewerbesteuermessbescheide habe weder Verjährung noch Verwirkung entgegengestanden. Die lange Dauer des Vorverfahrens begründe ebenfalls keine Verwirkung, zumal die lange Verfahrensdauer im Wesentlichen auch auf der fehlenden Mitwirkung des Klägers und seinen vielfachen Fristverlängerungsanträgen beruht habe. Die Messbescheide seien nicht nichtig, beruhten insbesondere nicht auf willkürlichen Schätzungen. Zwar seien mittlerweile die Einkommensteuerakten 1992 bis 1994 bei dem FA nicht mehr auffindbar. Dies führe jedoch nicht zur Nichtigkeit der Schätzungsbescheide. Angesichts der aus den Bescheiden erkennbaren Berechnungsmethoden stehe fest, dass die Einkommensteuerakten bei Erlass der jeweiligen ersten Gewerbesteuermessbescheide vorgelegen haben müssten.

6 Die Besteuerungsgrundlagen seien zu schätzen, da der Kläger trotz mehrfacher Aufforderungen des Gerichts bis hin zur Setzung einer Ausschlussfrist, zuletzt jeweils vom 18. November 2010, seine Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nicht erfüllt habe und insbesondere seiner Verpflichtung zur Abgabe von Gewerbesteuererklärungen nicht nachgekommen sei. Ausgangspunkt der Schätzung seien die vom Kläger selbst im Rahmen der Einkommensteuer

erklärten Grundlagen, die die Steuerberaterin des Klägers selbst für vollständig erklärt habe. Allerdings sei die Berechnung nicht im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung, sondern im Wege des Bestandsvergleichs vorzunehmen. Daraus sowie bei der Bemessung verschiedener Einzelwerte ergaben sich Abweichungen zu den Werten des FA. Unter anderem nahm das FG einen Sicherheitsabschlag zu Gunsten des Klägers in Höhe von 5.000 DM jährlich, in den Jahren der fehlenden Einkommensteuerakten 1992 bis 1994 in Höhe von 10.000 DM jährlich vor.

7 Der Kläger rügt, der Steueranspruch sei wegen überlanger Verfahrensdauer verwirkt. Zudem habe keine Schätzungsbefugnis bestanden, da die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte als nichtgewerbliche bindend sei und außerdem die Unterlagen im Verantwortungsbereich des FA abhandengekommen seien.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Beschwerde ist unzulässig. Der Kläger hat entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Voraussetzungen der Zulassung der Revision nicht dargelegt. Seine Ausführungen zur Sach- und Rechtslage lassen teilweise noch nicht einmal erkennen, hinsichtlich welcher Rüge welcher der Revisionszulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO nach seiner Meinung gegeben sein soll und stellen auch für sich genommen die --nach Auffassung des Senats-- in Betracht kommenden Zulassungsgründe nicht hinreichend dar.

9 1. Der Kläger meint zunächst, das FG hätte schon wegen überlanger Verfahrensdauer der Klage stattgeben, andernfalls aus verfahrensrechtlichen Gründen sowie wegen der Abweichung von anderen höchstrichterlichen Entscheidungen die Revision zulassen müssen.

10 a) Er beanstandet allgemein, es liege ein Verstoß gegen das Grundgesetz sowie die Europäische Menschenrechtskonvention vor. Darin liegt lediglich die Rüge unrichtiger Sachbehandlung, die, auch wenn sie vorläge, die Zulassung der Revision nicht rechtfertigt. Es bedarf vielmehr eines der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Zulassungsgründe. Im Übrigen fehlen sogar jegliche Ausführungen dazu, aus welchem materiell-rechtlichen oder verfahrensrechtlichen Grunde wegen einer überlangen Verfahrensdauer --wenn eine solche festzustellen wäre-- Bescheide aufgehoben werden sollten.

11 b) Der Kläger nimmt Bezug auf den Beschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 17. Dezember 2010 6 V 1924/10 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 757).

12 Soweit darin eine Divergenzrüge i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zu sehen sein soll, fehlt es an der Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen (vgl. zu diesem Erfordernis z.B. Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, m.w.N.). Der Kläger hat zwar die Orientierungssätze des dortigen Beschlusses niedergeschrieben, aber keine davon abweichenden Rechtssätze formuliert oder anderweit umschrieben, die das FG im Streitfall zu Grunde gelegt habe. Diese sind auch nicht etwa offensichtlich. Vielmehr ist offensichtlich, dass es daran fehlt.

13 Das FG Rheinland-Pfalz hatte sich in seinem Beschluss mit Bescheiden befasst, die erstmals nach einer fast zehnjährigen Unterbrechung einer Steuerfahndungsprüfung ergingen, und --in nicht tragenden Ausführungen-- unter dem Gesichtspunkt der Verwirkung Zweifel an der Ablaufhemmung und der diesbezüglichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geäußert. Im Streitfall sind Bescheide weniger als sieben (für 1991) bis zu weniger als drei Jahre (für 1996) nach Ablauf des Entstehungsjahrs der Steuer und innerhalb der regulären Festsetzungsfrist erlassen worden. Deren Anlauf war lediglich durch die in den Verantwortungsbereich des Klägers fallende Nichtabgabe der Steuererklärungen nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gehemmt worden. Rechtsfragen zur Ablaufhemmung stellten sich nicht. Der Senat vermag daher nicht zu erkennen, inwieweit das FG im Streitfall von rechtlichen Ausführungen des FG Rheinland-Pfalz abgewichen sein könnte. Die von dem FG Rheinland-Pfalz geäußerten Bedenken an der BFH-Rechtsprechung sind keine tatsächlich aufgestellten abstrakten Rechtssätze, sondern unbeantwortete und nicht tragende Überlegungen im Rahmen eines summarischen Verfahrens.

14 c) Der Kläger nimmt weiter Bezug auf das Urteil des FG des Saarlandes vom 15. Juli 2005 1 K 343/02 (EFG 2005, 1953) und zitiert dessen Orientierungssätze. Das FG des Saarlandes hatte eine über 20-jährige Dauer eines Einspruchsverfahrens für lang, jedoch angesichts der Umstände des Falles nicht für überlang erachtet und insbesondere keinen Grundsatz aufgestellt, unter dem eine bestimmte Dauer eines Verfahrens stets zur Verwirkung

des Steueranspruchs führe. Dem Senat ist wiederum nicht ersichtlich, inwieweit das FG im Streitfalle von abstrakten Rechtssätzen dieses Urteils abgewichen sein könnte.

15 d) Der Kläger behauptet eine Divergenz zu dem Urteil des Sächsischen FG vom 28. Oktober 2009 8 K 1417/09 (EFG 2010, 1146; Rev. X R 63/09, fortgeführt unter VIII R 55/09, Erledigung der Hauptsache). Er legt nicht dar, worin diese bestehen soll. Sie ist auch nicht offenkundig. Das Sächsische FG war in seinem Fall davon ausgegangen, der Steuerpflichtige habe sich auf eine aus seiner Sicht endgültige Rechtsauffassung des FA zu einer bestimmten Frage verlassen können, und hatte daraus Verwirkung gefolgert. Divergierende Überlegungen des FG im Streitfall hat der Kläger nicht herausgearbeitet und sind nicht erkennbar. Insbesondere ist nicht erkennbar, seit wann und wodurch der Kläger Vertrauen darin hätte schöpfen sollen, das FA behandele seine Tätigkeit nicht als gewerblich.

16 e) Der Kläger verweist auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Gerichtshofs der Europäischen Union, nach der die Überlänge eines Verfahrens unabhängig von einem Nachweis, wie das Verfahren bei kürzerer Verfahrensdauer abgeschlossen worden wäre, ein Rechtsverstoß sei. Dieser Verweis benennt keine abstrakten Rechtssätze bestimmter Entscheidungen. Im Übrigen stellt er auch nicht dar, dass und warum ein etwaiger diesbezüglicher Rechtsverstoß gerade die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zur Folge hätte.

17 Vielmehr ergibt sich gerade aus den von dem Kläger selbst zitierten BFH-Beschlüssen vom 13. September 1991 IV B 105/90 (BFHE 165, 469, BStBl II 1992, 148) und vom 22. Juli 2008 II B 18/08 (BFH/NV 2008, 1866), dass selbst eine überlange Verfahrensdauer für sich genommen nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, noch nicht einmal zur Zulassung der Revision führt. Dafür bedarf es Erkenntnisse über konkrete Auswirkungen der Verfahrensdauer etwa auf die Sachverhaltsfeststellung. Ebenso hat das BVerfG in den von dem Kläger ebenfalls selbst zitierten Beschlüssen vom 2. September 2009 1 BvR 3171/08 (VersR 2010, 1617) und vom 23. Juni 2010 1 BvR 324/10 (www.juris.de) zwar eine überlange Verfahrensdauer festgestellt, aber keine materiell-rechtlichen Auswirkungen auf die gegenseitigen Rechte und Pflichten der Prozessparteien.

18 Der Kläger meint, die Sachlage sei im Streitfalle insofern grundlegend anders, als im Finanzverfahren ein Beteiligter weitestgehend über die Verfahrensdauer bestimmen könne. Diese Überlegung trifft für den Streitfall nicht zu. Die Finanzbehörde hat höchstens im Einspruchsverfahren, dies begrenzt durch den Umfang der Sachaufklärungspflichten und die Mitwirkung des Steuerpflichtigen, Einfluss auf die Verfahrensdauer, nicht aber im Verfahren vor dem FG.

19 Vor diesem Hintergrund sind Überlegungen zu der Frage, wer die Verfahrensdauer im Streitfall zu verantworten hat und ob diese als überlang zu bezeichnen ist, schon materiell-rechtlich nicht erheblich und stellen erst recht keinen zur Zulassung der Revision führenden Grund i.S. von § 115 Abs. 2 FGO dar.

20 f) Nach Meinung des Klägers bedürfe die Rechtsprechung des BFH einer grundsätzlichen Überprüfung. Insbesondere obliege es nach seiner Auffassung dem Steuerpflichtigen nicht, auf Verfahrensbeschleunigung hinzuwirken, da das Steuerrecht hinreichend Zwangsmittel kenne, das Verfahren zu fördern.

21 Insoweit hätte es dem Kläger oblegen, die Voraussetzungen der Grundsatzrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO darzulegen. Der Senat sieht angesichts der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 90 AO sowie nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO auch von Amts wegen keinen Anlass, die BFH-Rechtsprechung, nach der den Steuerpflichtigen eine Mitverantwortung für die Verfahrensdauer treffen kann, zu revidieren.

22 g) Die Rüge, das FG habe sich mit der Verfahrensdauer nicht auseinandergesetzt, ist nicht verständlich. Der Senat verweist auf die Ausführungen im Urteil des FG auf S. 17 bis S. 19 oben.

23 2. Der Kläger macht unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 23. Juni 2004 X R 59/01 (BFHE 206, 449, BStBl II 2004, 901) Divergenz und ein Bedürfnis nach Rechtsfortbildung geltend.

24 Auch hier ist weder dargelegt noch offenkundig, mit welchen abstrakten Rechtssätzen das FG von solchen des Senats in dessen Urteil abgewichen sein soll oder in welchem Punkte das Recht fortgebildet werden soll. Der Senat hatte eine aus § 35b Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) folgende Anpassungspflicht bei einkommensteuerrechtlicher Umqualifizierung von Einkünften bejaht. § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG ist eine besondere Korrekturvorschrift, die die Aufhebung oder Änderung eines Einkommensteuerbescheids voraussetzt. Im Übrigen besteht keine Bindung. Der Einkommensteuerbescheid ist kein Grundlagenbescheid für die Gewerbesteuer (vgl. Senatsbeschluss vom 5. Juli 2011 X B 222/10, BFH/NV 2011, 1843). Im Streitfall hatten, wie den

Feststellungen des FG zu entnehmen ist, die Einkommensteuerbescheide von vornherein eine abweichende Qualifizierung vorgenommen.

25 3. Mit seinen Ausführungen, die Bescheide seien mangels Schätzungsbefugnis rechtswidrig, rügt der Kläger die materiell-rechtliche Unrichtigkeit des angefochtenen Urteils. Damit wird kein Revisionszulassungsgrund dargelegt.

26 Der Kläger meint, es bestehe keine Schätzungsbefugnis, da die Steuerakten mit den Einkommensteuererklärungen, die Grundlage der Schätzung hätten werden sollen, im Bereich des FA verloren gegangen seien. Dies ist lediglich eine materiell-rechtlich von der des FG abweichende Rechtsauffassung.

27 Sie ist übrigens unzutreffend. Das FA und ihm nachfolgend das FG waren schon deshalb zur Schätzung gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO befugt, weil der Kläger trotz Aufforderung --bis heute-- keine Gewerbesteuererklärung abgegeben hat. Der Umstand, dass diejenigen Steuerakten und -unterlagen, auf die sich das FA bei Durchführung der Schätzung gestützt hat und die die Schätzung erleichterten, mittlerweile im Bereich des FA verloren gegangen sind, beeinflusst daher nicht die Schätzung dem Grunde, allenfalls der Höhe nach. Mit ihr hat sich das FG im Einzelnen befasst und bei Durchführung seiner (eigenen) Schätzung auch den Aktenverlust zu Gunsten des Klägers berücksichtigt. Ob es die Schätzung des FA nachvollziehen konnte, ist auf Grund der eigenen Schätzungsbefugnis des FG nicht erheblich.

28 Aus diesem Grunde geht der Einwand ins Leere, es sei eine Entscheidung zur Rechtsfortbildung erforderlich, ob eine Schätzungsbefugnis bestehe, wenn das FA Steuerunterlagen verliert. Steuerunterlagen zur Gewerbesteuer hat das FA nicht verloren.

29 4. Sollte der Kläger mit der Rüge, das FA habe die (nicht mehr vorhandenen) Akten entgegen § 71 Abs. 2 FGO nicht vorgelegt, einen Verfahrensmangel geltend machen wollen, so ist dies unschlüssig. Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sind nur solche des FG, nicht des FA (vgl. Seer in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 115 FGO Rz 89). Dem FG unterläuft kein Verfahrensfehler, wenn das FA Akten nicht vorlegt, weil es sie erklärtermaßen nicht mehr besitzt und deswegen nicht mehr vorlegen kann.

30 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und der Gründe sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de