Beschluss vom 25. Oktober 2012, X B 133/11

Pflicht zur Aufbewahrung der sog. Schichtzettel im Taxigewerbe; keine Revisionszulassung wegen Einwendungen gegen die Richtigkeit von Steuerschätzungen

BFH X. Senat

AO § 147 Abs 1, AO § 162 Abs 1, AO § 162 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Juli 2011, Az: 9 K 9014/08

Leitsätze

1. NV: Die Aufbewahrung der Schichtzettel im Taxigewerbe als Einnahmeursprungsaufzeichnungen ist nicht erforderlich, wenn deren Inhalt täglich sowie unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse in das in Form aneinandergereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch übertragen wird .

2. NV: Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalles durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich. Dies gilt insbesondere für Einwände gegen die Richtigkeit von Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen (ständige BFH-Rechtsprechung) .

Gründe

1 Die Beschwerde ist unzulässig. Die Beschwerdebegründung des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) genügt nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Darlegung eines Zulassungsgrundes i.S. des § 115 Abs. 2 FGO.

2 1. Der vom Kläger angeführte Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ist nicht in der gebotenen Form dargelegt worden.

3 a) Wird die Nichtzulassungsbeschwerde auf diesen Zulassungsgrund gestützt, muss der Beschwerdeführer eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert. Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärungsfähig ist. In Bezug auf die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118, und vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N.). Hat die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits früher die Rechtsfrage entschieden, so muss die Beschwerde eingehend begründen, warum gleichwohl eine erneute Entscheidung des BFH für notwendig gehalten wird. Dazu ist insbesondere darzulegen, welche neuen gewichtigen, vom BFH nicht geprüften Einwendungen im Schrifttum und in der Rechtsprechung der Instanzgerichte gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung erhoben werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 28. September 2000 III B 126/98, BFH/NV 2001, 461; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 33).

4 b) An einem solchen Vorbringen fehlt es. Der Kläger hat in seiner Beschwerdebegründung bereits keine hinreichend konkretisierte Rechtsfrage herausgestellt.

5 aa) Wollte man das Vorbringen des Klägers dahingehend verstehen, dass er die Rechtsfrage aufwirft, ob die fehlende Aufbewahrung der sog. Schichtzettel eine Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde nicht begründet, wenn

der Steuerpflichtige den Inhalt der Schichtzettel unmittelbar nach deren Erhalt und Auszählung der Kasse in ein Kassenbuch in Form von Listen überträgt, gleichgültig ob er die Schichtzettel täglich oder in größeren Zeitabständen erhält, fehlt es zumindest an einem hinreichenden Vortrag zur Klärungsbedürftigkeit einer solchen Rechtsfrage.

6 Der XI. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 26. Februar 2004 XI R 25/02 (BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599) mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 13. Juli 1971 VIII 1/65 (BFHE 103, 34, BStBl II 1971, 729) ausdrücklich ausgeführt, dass die Aufbewahrung der Schichtzettel --als Einnahmeursprungsaufzeichnungen-- ausnahmsweise dann nicht erforderlich sei, wenn deren Inhalt unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse in das in Form aneinandergereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch übertragen werde. Damit hat der XI. Senat klargestellt, dass --entgegen der Auffassung des Klägers-- allein die tägliche Übertragung des Inhalts der Schichtzettel unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse in ein solches Kassenbuch die Aufbewahrung der Schichtzettel entbehrlich macht. Wie der BFH in seinem Urteil in BFHE 103, 34, BStBl II 1971, 729 ausgeführt hat, ist nur dann sowohl dem Aufbewahrungszweck als auch der Sicherstellung der Vollständigkeit der übertragenen Aufzeichnungen in vollem Umfang Rechnung getragen.

7 Die Beschwerdebegründung des Klägers erschöpft sich dagegen im Wesentlichen in der Aussage, dass es nach seiner Auffassung bei Zugrundelegung der höchstrichterlichen Rechtsprechung unerheblich sei, in welchen Zeitabständen der Steuerpflichtige die Schichtzettel erhalte --nach seinen eigenen Aussagen erhielt er sie von seinen eigenen Fahrern einmal im Monat, sofern er deren Inhalt unmittelbar nach deren Erhalt und Auszählung der Kasse übertrage. Damit hat der Kläger nicht substantiiert dargelegt, inwiefern und aus welchen Gründen die Rechtslage --trotz der dargestellten, bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung-- weiterhin umstritten sein soll, so dass eine erneute Entscheidung des BFH erforderlich erscheint. Die Beschwerdebegründung enthält insbesondere keinerlei Hinweise auf neue, vom BFH bislang nicht geprüfte Einwendungen gegen seine Rechtsprechung.

8 bb) Gleiches gilt, wenn man in dem klägerischen Vorbringen die Rechtsfrage erkennen wollte, ob es für eine ordnungsgemäße Buchführung eines Taxiunternehmers ausreiche, wenn er seine Einnahmen nachvollziehbar und ordentlich aufzeichne, jedoch keine Schichtzettel führe.

9 Insoweit hat der XI. Senat in seinem Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599 ausdrücklich ausgeführt, dass im Bereich des Taxigewerbes --als Erleichterung gegenüber der grundsätzlich bestehenden Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Betriebseinnahmen-- die Schichtzettel in Verbindung mit den Angaben, die sich auf dem Kilometerzähler und dem Taxameter des einzelnen Taxis ablesen lassen, den Mindestanforderungen an die Aufzeichnungspflicht genügten. Durch diese Erleichterung werde den branchenspezifischen Besonderheiten dieses Gewerbes ausreichend Rechnung getragen.

10 Auch diesbezüglich lassen sich dem Vorbringen des Klägers keinerlei substantiierte Darlegungen zur weiteren Klärungsbedürftigkeit einer solchen Rechtsfrage entnehmen.

11 2. Aus den gleichen Gründen ist die Revision auch nicht zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen. Denn die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts erfordert als spezieller Tatbestand der Grundsatzrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) gleichfalls das Herausstellen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren zu erwarten ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 14. August 2006 III B 198/05, BFH/NV 2006, 2281, und vom 7. Juni 2011 X B 212/10, BFH/NV 2011, 1709; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 41, § 116 Rz 38), sowie substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit der herausgestellten Rechtsfrage (z.B. Senatsbeschluss vom 14. Oktober 2003 X B 26/03, BFH/NV 2004, 82).

12 3. Soweit der klägerische Vortrag, die von ihm geübte Praxis der Aufzeichnung seiner Betriebseinnahmen habe --entgegen der Auffassung des Finanzgerichts (FG)-- den Vorgaben des BFH entsprochen, eine der Sicherung der Rechtseinheit dienende Divergenzrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) beinhalten sollte, entspricht auch dieser Vortrag nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.

13 Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075, m.w.N.).

14 Der Kläger hat es bereits versäumt, mit hinreichender Deutlichkeit tragende abstrakte Rechtssätze aus dem FG-Urteil herauszuarbeiten und ihnen abweichende Rechtssätze aus der vermeintlichen Divergenzentscheidung in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599 gegenüberzustellen, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Im Übrigen kann dem BFH-Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599 --wie oben unter 1.b aa dargestellt-- insbesondere nicht der Rechtssatz entnommen werden, dass die Aufbewahrung der Schichtzettel als Einnahmeursprungsaufzeichnungen nicht erforderlich sei, wenn deren Inhalt unmittelbar nach deren Erhalt und Auszählung der Kasse --unabhängig davon, in welchen Zeitabständen der Steuerpflichtige die Schichtzettel erhalte-- in ein Kassenbuch übertragen werde.

15 4. Die vom Kläger gegen die Schätzung des FG erhobenen Einwände vermögen die Zulassung der Revision ebenfalls nicht zu begründen. Der Kläger hat einen erheblichen Rechtsanwendungsfehler des FG bei der Schätzung der Einnahmen, der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen könnte, nicht hinreichend dargelegt; im Übrigen liegt ein solcher auch nicht vor.

16 a) Im Kern richten sich die Einwendungen des Klägers --nach Art einer Revisionsbegründung-- gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung. Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich (z.B. Senatsbeschlüsse vom 21. Januar 2009 X B 125/08, BFH/NV 2009, 951; vom 27. Januar 2009 X B 28/08, BFH/NV 2009, 717, und vom 10. Mai 2012 X B 71/11, BFH/NV 2012, 1461). Dies gilt insbesondere für Einwände gegen die Richtigkeit von Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen, wie Verstöße gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie materielle Rechtsfehler (z.B. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2009, 951; in BFH/NV 2009, 717, und in BFH/NV 2012, 1461).

17 Ein zur Zulassung der Revision berechtigender erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür kann allenfalls in Fällen bejaht werden, in denen das Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst dann zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis der Schätzung als offensichtlich realitätsfremd darstellt (z.B. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2009, 951; in BFH/NV 2009, 717, und in BFH/NV 2012, 1461; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 70). Das Vorliegen dieser besonderen Umstände ist in der Beschwerdebegründung darzulegen (z.B. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2009, 951, und in BFH/NV 2009, 717; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 70).

18 b) Der Kläger erhebt zahlreiche Einwände gegen die Schätzung des FG, die sich auf dessen Befugnis zur Schätzung sowie auf einzelne Schätzungsgrundlagen beziehen. Einen erheblichen Rechtsanwendungsfehler des FG (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) hat er damit nicht dargelegt.

19 aa) Auf die Befugnis zur Schätzung bezieht sich der Einwand, dass die von ihm gewählte Praxis der Erfassung der Betriebseinnahmen (siehe oben unter 1.b bb) den im BFH-Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599 genannten Vorgaben, die die Aufbewahrung der Schichtzettel als Einnahmeursprungsaufzeichnungen entbehrlich machen, entsprochen habe. Wie oben dargestellt (unter 1.b aa), ist dies gerade nicht der Fall, so dass mit dieser Behauptung von vornherein kein Rechtsanwendungsfehler des FG dargelegt werden kann. Ebenso auf die Schätzungsbefugnis bezieht sich das Vorbringen des Klägers, dass es nach seiner Rechtsauffassung für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Buchführung eines Taxiunternehmers ausreiche, wenn dieser seine Einnahmen nachvollziehbar und ordentlich aufzeichne, hingegen keine Schichtzettel benutze. Auch diese Ansicht ist --wie oben unter 1.b bb ausgeführt-- in dieser Form nicht mit dem BFH-Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599 vereinbar, so dass auch insoweit ein Rechtsanwendungsfehler ausscheidet.

20 bb) Die Einwände des Klägers, die Prüferin hätte bei der Berechnung der durchschnittlichen Tourenlänge die Kurzstreckenfahrten herausrechnen müssen, die mithilfe des Fahrzeugtachometers berechneten Einnahmen unterlägen einem bei der Schätzung zu berücksichtigenden Unsicherheitsfaktor, die Grundgebühr je Auftrags- und Besetztfahrt sei um 0,20 € zu verringern, betreffen jeweils einzelne Schätzungsgrundlagen. Insoweit hat der Kläger es versäumt (substantiiert) darzulegen, dass das daraus resultierende Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und schlechthin unvertretbar sei und sich als offensichtlich realitätsfremd darstelle.

21 cc) Dies gilt gleichermaßen für das Vorbringen des Klägers, das FG habe die im Jahr 2006 von der Betriebsprüferin ermittelten Ergebnisse übernommen und damit in unzulässiger Weise geschlussfolgert, dass im Jahr 2006 und in den Streitjahren (Prüfungszeitraum) gleiche Verhältnisse geherrscht hätten. Auch insoweit fehlt es an einem substantiierten Vortrag, dass das Schätzungsergebnis wirtschaftlich unmöglich, schlechthin unvertretbar bzw. offensichtlich realitätsfremd sei.

22 Dieses Vorbringen führt auch nicht wegen eines --im Übrigen nicht gerügten-- Verfahrensmangels zur Zulassung der Revision. Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze stellen in der Regel materiell-rechtliche Fehler dar, und zwar auch dann, wenn sich diese auf die Würdigung von Tatsachen erstrecken (z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1165); sie sind damit der Rüge eines Verfahrensmangels entzogen (z.B. BFH-Beschluss vom 5. Januar 2007 II B 31/06, BFH/NV 2007, 972; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 83).

23 dd) Schließlich stellt sich das Schätzungsergebnis im vorliegenden Fall weder als wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar noch als offensichtlich realitätsfremd dar. Nach den --insoweit nicht angegriffenen-- Feststellungen des FG gelangte die Betriebsprüferin in den Jahren 2002 und 2003 zu Bruttoerlösen, die nur geringfügig über den vom Kläger selbst ermittelten Bruttoerlösen lagen. Lediglich im Streitjahr 2004 war die Abweichung höher. Wie das FG in seinen Entscheidungsgründen ausgeführt hat (S. 8 des Urteils), habe der Kläger aber selbst eingeräumt, dass die Abweichungen der Prüferin gering gewesen seien.

24 5. Im Übrigen fehlt es in Bezug auf das Streitjahr 2002 bereits deshalb an einer ausreichenden Darlegung eines Zulassungsgrundes nach § 115 Abs. 2 FGO, weil das FG die Befugnis zur Schätzung für das Streitjahr 2002 kumulativ begründet hat und der Kläger nicht hinsichtlich beider Begründungsstränge Zulassungsgründe (erfolgreich) dargelegt hat.

25 a) Hat das FG sein Urteil kumulativ begründet, d.h. auf mehrere selbständig tragende Gründe gestützt, so muss wegen jeder der Urteilsbegründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden und vorliegen (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 23. Februar 2012 X B 91/11, BFH/NV 2012, 1150; vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 28, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung).

26 b) Das FG hat seine Entscheidung zur Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung für alle Streitjahre auf die Verletzung der Pflicht zur Aufbewahrung der Schichtzettel als Einnahmeursprungsaufzeichnungen gestützt sowie --im Hinblick auf das Streitjahr 2002-- kumulativ auf den Umstand, dass der Kläger gar keine Buchführungsunterlagen vorlegen konnte (S. 5 des Urteils).

27 Hinsichtlich des letztgenannten Begründungsstrangs hat der Kläger überhaupt nicht dargelegt, warum die Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und der Sicherung der Rechtseinheit wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) gegeben sein sollten. Die ansonsten erhobenen Einwände gegen die Schätzung waren --wie bereits dargestellt-- ebenso wenig erfolgreich, da der Kläger einen erheblichen Rechtsanwendungsfehler des FG bei der Schätzung, der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Revisionszulassung führen könnte, nicht hinreichend dargelegt hat und im Übrigen ein solcher auch nicht vorlag.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de