Beschluss vom 02. Juni 2014, III B 101/13

Keine Revisionszulassung wegen Einwendungen gegen die Richtigkeit der Steuerschätzungen, Hinzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlags; Bilanzberichtigung nur bei unrichtigem Bilanzansatz, fehlerhafte gewinnneutrale Einbuchung einer Verbindlichkeit; Vorliegen einer Divergenz

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 4 Abs 2, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , AO § 162

vorgehend FG Münster, 01. Juli 2013, Az: 11 K 192/12 F

Leitsätze

1. NV: Einwände gegen die Richtigkeit der Steuerschätzungen sind im Verfahren gegen die Nichtzulassung der Revision grundsätzlich unbeachtlich (ständige Rechtsprechung). Bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, insbesondere einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung, kann im Wege einer griffweisen Schätzung ein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt sein. Im Übrigen sind die Grundsätze der Schätzung in der Rechtsprechung hinreichend geklärt.

2. NV: Eine ursprünglich fehlerhafte gewinnneutrale Einbuchung einer Verbindlichkeit kann nicht im Wege einer Bilanzberichtigung durch eine spätere gewinnneutrale Ausbuchung korrigiert werden.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb von 1999 an zusammen mit Herrn A in der Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ein Eiscafé. Im Jahr 2007 wurde über das Vermögen des Gesellschafters A das Insolvenzverfahren eröffnet, was dazu führte, dass Herr A gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages aus der GbR ausschied und der Kläger als einziger verbleibender Gesellschafter Rechtsnachfolger der GbR wurde.

2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) führte bei der GbR eine Außenprüfung durch. Nach Auffassung des Prüfers wies die nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erstellte Buchführung für das Jahr 2004 formelle und materielle Mängel auf, so dass sie der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden könnte. Die Höhe der vom Prüfer vorgenommenen Hinzuschätzungen orientierte sich an der für das Vorjahr durchgeführten Ausbeutekalkulation.

3 Im Rahmen der Einreichung der Feststellungserklärungen wurden in der Gewinnermittlung des Jahres 2005 über das Kapitalkonto Verbindlichkeiten gegenüber der Deutschen Rentenversicherung als Sozialversicherungsträger eingebucht, die aus einer Prüfung und Nachforderung von nicht abgeführten Sozialabgaben der Vorjahre gegenüber der Sozialversicherung resultierten. Eine Gewinnminderung in der Gewinn- und Verlustrechnung in Höhe dieser Verbindlichkeiten fand im Jahr 2005 nicht statt. Im Streitjahr 2006 schloss der Kläger mit der Deutschen Rentenversicherung während des Widerspruchsverfahrens einen Vergleich. Der Nachzahlungsbetrag wurde gemindert. Der Kläger erfasste zunächst den geminderten Betrag als Ertrag. Später vertrat er die Ansicht, dass der Ertrag nicht dem Wirtschaftsjahr 2006 zuzurechnen sei. Vielmehr müsse der Betrag im Jahr 2006 erfolgsneutral (und nicht wie tatsächlich erfolgswirksam) korrigiert werden.

4 Die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage war nur teilweise erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) sah zwar die Schätzungsbefugnis des FA als gegeben an, reduzierte aber den Hinzuschätzungsbetrag. Für das Streitjahr 2006 wies es die Klage als unbegründet ab.

5 Mit seiner wegen der Nichtzulassung der Revision eingelegten Beschwerde macht der Kläger die Revisionszulassungsgründe des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Beschwerde ist unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe liegen weder für das Streitjahr 2004 noch für das Streitjahr 2006 vor, soweit sie überhaupt in einer den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form geltend gemacht wurden.

7 1. Die Revision ist für das Streitjahr 2004 nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

8 a) Macht der Kläger geltend, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), so muss er zunächst 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 im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu 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 14. November 2011 III B 8/11, BFH/NV 2012, 221, und vom 11. April 2012 X B 56/11, BFH/NV 2012, 1331; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N.). Hat der BFH bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer darüber hinaus begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält. Hierzu muss er substantiiert vortragen, inwiefern und aus welchen Gründen die höchstrichterlich beantwortete Frage weiterhin umstritten ist, insbesondere welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und/oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschlüsse vom 28. September 2000 III B 126/98, BFH/NV 2001, 461; vom 21. Januar 2013 III B 167/11, BFH/NV 2013, 754).

9 b) Der Kläger hält die Rechtsfrage für klärungsbedürftig und klärbar, ob "die vielfach formellen Mängel zu materiellen Mängeln führen". Da die Beantwortung dieser Frage von den Umständen des Einzelfalls abhängt, fehlt es bereits an einer hinreichend konkreten Rechtsfrage.

10 c) Mit der vom Kläger formulierten Rechtsfrage, "ob bei formellen Mängeln das sachliche Gewicht für jede Gruppe der formellen Mängel zu prüfen ist mit der Maßgabe, dass insoweit Zuschätzungen vorzunehmen sind, die in sich schlüssig sind und deren Ergebnis wirtschaftlich vernünftig und möglich ist oder ob wie unstrittig bei materiellen Mängeln entschieden, dass eine Hinzuschätzung zum Umsatz bis zu einer Höhe von 20 % als angemessen angesehen werden kann", legt der Kläger auch keine klärungsbedürftige und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähige Frage dar. Vielmehr wendet sich der Kläger --wie auch der deutliche Bezug der angeblichen "Rechtsfrage" auf die Besonderheiten des Streitfalls zeigt-- im Kern gegen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch das FG, die zu den vom FG zu treffenden Tatsachenfeststellungen gehört; diese erfassen auch die Schätzungsmethode (BFH-Beschluss vom 24. März 2010 VI B 132/09, BFH/NV 2010, 1828, m.w.N.). Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich (BFH-Beschluss vom 14. Mai 2013 X B 176/12, BFH/NV 2013, 1445, m.w.N.). Dies gilt insbesondere für Einwände gegen die Richtigkeit von Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen, wie Verstöße gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie materielle Rechtsfehler (BFH-Beschluss vom 10. Mai 2012 X B 71/11, BFH/NV 2012, 1461).

11 Im Übrigen sind die Grundsätze der Schätzungen in der Rechtsprechung geklärt. Die gewonnenen Schätzergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Deshalb sind 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 Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist aber 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 (BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2007 X B 4/07, BFH/NV 2008, 587, m.w.N.). Der Sicherheitszuschlag lässt sich dabei als eine griffweise Schätzung, die in einem vernünftigen Verhältnis zu den erklärten oder nicht verbuchten Umsätzen steht, charakterisieren (Senatsbeschluss vom 1. Dezember 1998 III B 78/97, BFH/NV 1999,

741; BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 114/92, BFH/NV 1995, 373). Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat darüber hinaus außer den allgemeinen Schätzungsgrundsätzen auch keine festen Regeln festgelegt.

12 2. Die Revision ist für das Streitjahr 2004 auch nicht wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.

13 a) Soweit der Kläger für das Streitjahr 2004 die Zulassung der Revision mit der Begründung begehrt, das FG habe entgegen der Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil vom 7. Juni 2000 III R 82/97 (BFH/NV 2000, 1462) die zahlreichen unwesentlichen Buchführungsmängel und nicht das sachliche Gewicht des formellen Buchungsführungsfehlers für entscheidungserheblich gehalten, hat der Kläger keine die Revisionszulassung rechtfertigende Divergenz substantiiert dargelegt. Wird geltend gemacht, die angefochtene Entscheidung des FG weiche i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von der Entscheidung eines anderen Gerichts ab, dann sind die tragenden Erwägungen der angefochtenen Entscheidung und der (angeblichen) Divergenzentscheidung so herauszuarbeiten und gegenüberzustellen, dass eine Abweichung im grundsätzlichen Ansatz erkennbar wird (vgl. Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2011 III B 56/11, BFH/NV 2012, 178, m.w.N.).

14 b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Die geltend gemachte Abweichung vom Urteil des BFH in BFH/NV 2010, 1462 liegt nicht vor.

15 Der BFH führte in seiner Entscheidung in BFH/NV 2000, 1462 aus, dass bei der Beurteilung eines Buchführungsfehlers nicht auf die formale Bedeutung des Buchführungsmangels, sondern auf dessen sachliches Gewicht abzustellen ist. Weiter würden Buchführungsmängel nur dann eine Hinzuschätzung rechtfertigen, wenn Anlass bestehe, auch an der sachlichen Richtigkeit des ausgewiesenen Buchführungsergebnisses zu zweifeln.

16 Mit diesen Grundsätzen steht das Urteil des FG im Einklang. Das FG hat in seiner Entscheidung aufgrund der zahlreichen formellen Buchführungsmängel und einer umfassenden Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls die Überzeugung gewonnen, dass die formellen Mängel auch Anlass gegeben hätten, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln. Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnene Überzeugung hat das FG auch in seiner Entscheidung dargelegt. Soweit der Kläger das Ergebnis der Gesamtwürdigung beanstandet, wird damit keine Divergenz i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO dargetan. Die Ausführungen des Klägers beschränken sich darauf, unter Darlegung einzelner Gesichtspunkte darzutun, die angefochtene Entscheidung habe die von der BFH-Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze unzutreffend angewandt. Ein solcher Vortrag ist aber nicht ausreichend, weil eine Divergenz i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO dann nicht gegeben ist, wenn das FG zwar von dem in der Divergenzentscheidung aufgestellten abstrakten Rechtssatz ausgegangen ist, diesen aber (angeblich) im Ergebnis falsch auf den konkreten Streitfall angewendet hat (BFH-Beschlüsse vom 22. Oktober 2007 X B 137/07, juris; vom 2. August 2013 X B 93/12, BFH/NV 2013, 1782).

17 c) Soweit der Kläger mit dem Vortrag, das FG habe ohne Begründung den vom gerichtseigenen Prüfer vorgeschlagenen Sicherheitszuschlag um 50 % erhöht und damit gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze verstoßen, eine Zulassung der Revision wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) erreichen will, ist auch dieser Zulassungsgrund nicht ordnungsgemäß dargelegt.

18 Zwar ist die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO auch dann zuzulassen, wenn die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. September 2011 X B 144/10, BFH/NV 2012, 3, m.w.N.); die Entscheidung muss objektiv willkürlich erscheinen oder greifbar gesetzwidrig sein.

19 Der Kläger hat das Vorliegen einer solchen Konstellation aber nicht schlüssig dargelegt. Bei einer Schätzung bejaht der BFH eine "objektive Willkür" im vorgenannten Sinn nur dann, wenn das vom FG gefundene Schätzungsergebnis schlechthin unvertretbar (wirtschaftlich unmöglich) ist oder krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt Schätzungserwägungen angestellt worden sind (BFH-Beschluss vom 4. August 2010 X B 198/09, BFH/NV 2010, 2102, m.w.N.).

20 Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Zum einen ist es --wie bereits dargelegt-- grundsätzlich gerechtfertigt, bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen im Wege der griffweisen Schätzung einen Unsicherheitszuschlag vorzunehmen. Zum anderen kann die Frage, in welcher Höhe zu schätzen ist, grundsätzlich nicht mit der Nichtzulassungsbeschwerde geltend gemacht werden. Darüber hinaus verstößt die Hinzuschätzung

mit einem Sicherheitszuschlag in Höhe von 15 % der Umsätze weder gegen das Willkürverbot noch ist das Ergebnis wirtschaftlich unmöglich. Sowohl die Höhe des Sicherheitszuschlags als auch die Begrenzung auf die Außer-Haus-Umsätze erscheinen vor dem Hintergrund der nicht ordnungsgemäßen Buchführung als vertretbar und angemessen.

21 3. Soweit der Kläger vorträgt, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht dadurch verletzt, dass es für das Streitjahr 2004 nicht geprüft habe, "ob und in welchem Umfang die einzelnen Feststellungen zu den formellen Fehlern lt. Betriebsprüfungsbericht bzw. lt. Bericht des gerichtseigenen Prüfers die sachliche Richtigkeit des ausgewiesenen Prüfungsergebnisses" hätten zweifelhaft erscheinen lassen, erfüllt das Vorbringen nicht die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Bezeichnung eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Mit Einwänden gegen die Richtigkeit der Tatsachenwürdigung wird kein Verfahrensmangel, sondern ein materieller Mangel geltend gemacht, der eine Revisionszulassung nicht rechtfertigt (Senatsbeschluss vom 21. Januar 2013 III B 167/11, BFH/NV 2013, 754).

22 4. Ebenso wenig liegen die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision vor, soweit der Kläger sich gegen die nicht vorgenommene Gewinnminderung im Streitjahr 2006 wendet.

23 a) Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

24 Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache oder zur Fortbildung des Rechts erfordert in beiden Fällen, dass es sich um klärungsbedürftige, entscheidungserhebliche und klärbare Rechtsfragen von allgemeinem Interesse handelt (z.B. Senatsbeschlüsse vom 6. Juni 2006 III B 202/05, BFH/NV 2006, 1653, und vom 9. Januar 2013 III B 27/12, BFH/NV 2013, 588). Die Rechtsfrage ist nicht klärungsfähig, wenn die Entscheidung des FG nicht von ihrer Beantwortung abhängig ist (BFH-Beschluss vom 4. November 2009 VI B 43/09, BFH/NV 2010, 852). Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt der vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zu.

25 Hinsichtlich der vom Kläger aufgeworfenen Frage, ob es für eine Bilanzberichtigung darauf ankomme, ob die Ursache für die Bilanzberichtigung erfolgswirksam oder erfolgsneutral behandelt worden sei oder ob, wie das FG meine, fiktiv eine vermeintlich richtige Buchung zu unterstellen sei, wird die Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit lediglich behauptet, aber nicht substantiiert erkennbar gemacht.

26 Die Frage einer erfolgsneutralen Bilanzberichtigung stellt sich im Streitfall nicht und ist daher nicht klärbar.

27 Für eine Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 EStG) ist nur dann Raum, wenn zu dem maßgeblichen Stichtag noch ein Bilanzierungsfehler vorliegt (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419). Im vorliegenden Fall war auf der Passivseite der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2005 bzw. der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 der Schuldposten Verbindlichkeiten zu Recht in der angegebenen Höhe angesetzt worden, da zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nach den tatsächlichen Feststellungen eine Verbindlichkeit in der ausgewiesenen Höhe gegenüber der Deutschen Rentenversicherung bestand. Der Bilanzansatz verstieß weder dem Grunde noch der Höhe nach gegen ein handels- oder steuerrechtliches Bilanzierungsverbot oder –gebot. Die ursprünglich fehlerhafte gewinnneutrale Einbuchung der Verbindlichkeit macht den Bilanzansatz nicht fehlerhaft, so dass diese auch nicht durch eine spätere gewinnneutrale Ausbuchung im Wege der Bilanzberichtigung korrigiert werden kann (BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 1419; vom 26. Juni 1996 XI R 41/95, BFHE 180, 572, BStBl II 1996, 601). Der Fehler der gewinnneutralen Einbuchung beruht nicht auf der Zweischneidigkeit der Bilanz (Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 4 Rz 710). Das FG hat dementsprechend nach seiner zutreffenden materiellen Rechtsansicht eine Bilanzberichtigung abgelehnt. Soweit im Streitjahr 2006 die Verbindlichkeit aufgrund des mit der Deutschen Rentenversicherung abgeschlossenen Vergleichs entfallen ist, ist somit die hierdurch bedingte Erhöhung des Betriebsvermögens als laufender Gewinn zu erfassen (§ 4 Abs. 1 EStG).

28 b) Mit dem weiteren Vorbringen des Klägers, die Grenzen des Bilanzzusammenhangs seien zweifelhaft und umstritten und bedürften daher dringend einer gesetzlichen Regelung und einer Entscheidung des BFH zur Rechtsfortbildung, legt der Kläger keinen Revisionszulassungsgrund in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlichen Weise dar.

29 c) Mit dem Vortrag, das FG habe das Schreiben des Klägers vom 6. Juni 2013 nicht berücksichtigt, in dem der Kläger im Einzelnen dargelegt habe, warum es sich bei dem Ansatz der Verbindlichkeiten um einen falschen Bilanzansatz gehandelt habe, kann die Rüge enthalten sein, das FG habe gegen die Verpflichtung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, den Inhalt der vorliegenden Akte vollständig zu berücksichtigen. Die Nichtberücksichtigung von

Umständen, die richtigerweise --ausgehend von der materiellen Rechtsauffassung des Gerichts-- in die Beweis- oder Tatsachenwürdigung hätten einfließen müssen, kann verfahrensfehlerhaft sein, wenn das FG Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens unberücksichtigt lässt (BFH-Beschluss vom 16. August 2007 VIII B 210/06, BFH/NV 2007, 2286). Eine Verletzung von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt hingegen nicht bereits deshalb vor, weil das FG den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht entsprechend den Vorstellungen eines Beteiligten gewürdigt hat (BFH-Beschluss vom 22. August 2006 V B 86/05, BFH/NV 2006, 2289).

30 Letztlich wendet sich der Kläger mit seinem Vorbringen gegen die rechtliche Würdigung des FG, einen fehlerhaften Bilanzansatz zu verneinen. Mit dem Vortrag einer vermeintlich fehlerhaften Rechtsanwendung lässt sich jedoch die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht erreichen (Senatsbeschluss vom 22. November 2012 III B 232/11, BFH/NV 2013, 242).

31 5. Auf weitere Ausführungen wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO verzichtet.

32 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de