Beschluss vom 10. März 2016, X B 198/15

Verböserungsverbot - Überraschungsentscheidung - Sachaufklärung

BFH X. Senat

GG Art 19 Abs 4, GG Art 20 Abs 3, GG Art 103 Abs 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 3, AO § 162 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Oktober 2015, Az: 9 K 9100/09

Leitsätze

1. NV: Das Gericht darf eine von der Finanzbehörde vorgenommene Steuerfestsetzung nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändern (Verböserungsverbot) .

2. NV: Erklärt sich das FA in der mündlichen Verhandlung mit einer niedrigeren Festsetzung einverstanden, ändert es den Bescheid aber nicht, bleibt der Bescheid Maßstab des Verböserungsverbots .

3. NV: Gelangt das FG zu einer höheren Festsetzung als sie dem Einverständnis des FA entspräche, so liegt nicht allein deshalb eine Überraschungsentscheidung vor .

4. NV: Die Sachaufklärungspflicht des FG wird durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten begrenzt. Drängten sich für den beratenden Beteiligten Angaben zur Sache auf, kann er nicht mit Erfolg geltend machen, das FG habe seine diesbezügliche Ermittlungspflicht verletzt .

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Oktober 2015 9 K 9100/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) werden als Eheleute zusammen veranlagt. Der Kläger erzielte im Wesentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Klägerin erklärte von 2005 bis 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Handelsvertretung für Medizinprodukte.

2 Im Rahmen der Einkommensteuerbescheide für die beiden Streitjahre 2006 und 2007 ging der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Wege einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen von Einkünften aus Gewerbebetrieb der Klägerin in Höhe von jeweils 5.000 € aus. In den zunächst getrennt geführten Klageverfahren, die später verbunden wurden, legten die Kläger für das Unternehmen der Klägerin Einnahmen-Überschuss-Rechnungen vor, aus denen sich Verluste von 36.224,86 € für das Jahr 2006 sowie von 33.680,34 € für das Jahr 2007 ergaben.

3 Während des laufenden Klageverfahrens führte das FA eine betriebsnahe Veranlagung für die Jahre 2005 und 2006 durch, in der es einen Verlust von 20.806 € für das Jahr 2006 ermittelte. Im Übrigen vertrat das FA im Klageverfahren die Auffassung, die Klägerin habe ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Auf ausdrückliche Nachfrage des Finanzgerichts (FG), ob die Ergebnisse der betriebsnahen Veranlagung mittels Änderungsbescheids umgesetzt worden seien, erklärte das FA kurz vor der mündlichen Verhandlung, dies sei nicht der Fall, da es weiterhin von fehlender Gewinnerzielungsabsicht ausgehe.

4 In der mündlichen Verhandlung beantragten die Kläger, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung negativer

Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.806 € für das Jahr 2006 (entsprechend der betriebsnahen Veranlagung) bzw. 20.208 € für das Jahr 2007 (60 % der negativen Einkünfte laut Gewinnermittlung) festzusetzen. Das FA beantragte wörtlich, "die Klage abzuweisen, soweit negative Einkünfte berücksichtigt werden sollen (mit einer Herabsetzung dieser Einkünfte auf 0 € besteht Einverständnis)". So wurde es ausweislich des Protokolls laut diktiert und genehmigt.

5 Das FG wies die Klage ab. Es ging davon aus, dass die Klägerin in den Streitjahren positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen und fehlerhafter Angaben sei eine Vollschätzung auf 5.000 € für jedes der Jahre vorzunehmen. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus Betriebseinnahmen von jeweils 12.000 € und Betriebsausgaben von 7.000 €.

6 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Gestalt eines Verstoßes gegen Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) und das daraus entstehende Verböserungsverbot, gegen das Verbot der Überraschungsentscheidung und die Versagung des rechtlichen Gehörs gemäß Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 FGO sowie gegen die Sachaufklärungspflicht des § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO geltend. Nachdem die Betriebsausgaben unbestritten gewesen seien und das FA die Herabsetzung der Einkünfte auf 0 € beantragt habe, sei es sowohl eine Überraschung als auch eine Verböserung, vielleicht sogar Willkür und Rechtsbeugung, wenn das FG nunmehr eine durch nichts begründete Schätzung positiver Einkünfte vornehme. Eine Entscheidung des FG hätte sich innerhalb des Korridors zwischen 0 € und dem Verlust von 20.000 € bewegen müssen. Es hätte sich auch die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen aufgedrängt. Die Klägerin habe nur ein Produkt einer Firma vertreten. Bei Zweifeln über die Einnahmen wären Erkundigungen bei dieser Firma möglich und geboten gewesen; jedenfalls hätten die unstreitigen Betriebsausgaben von 20.000 € angesetzt werden müssen. Da schließlich die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr problematisiert worden sei, wäre vor einer Entscheidung wie vorliegend ein Hinweis nach § 76 Abs. 2 FGO zwingend gewesen.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor bzw. sind entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht hinreichend dargelegt.

8 1. Das sogenannte Verböserungsverbot (Verbot der reformatio in peius), das teilweise aus § 96 FGO, jedenfalls aber aus Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitet wird und in der Sache unstreitig ist, besagt, dass das Gericht eine von der Finanzbehörde vorgenommene Steuerfestsetzung nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändern, mithin keine höhere Steuerfestsetzung vornehmen darf (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. November 1997 X R 146/94, BFH/NV 1998, 961, unter II.4.c; vom 15. Januar 2015 VI R 85/13, BFHE 249, 114, BStBl II 2015, 586, unter II.2.; vom 4. März 2015 IV R 38/12, BFH/NV 2015, 984, unter II.3.b bb (2); Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 96 Rz 51).

9 a) Dies hat das FG befolgt. Es hat die Einkommensteuerfestsetzungen, wie sie von der Erhebung der Klage bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung Gegenstand des Verfahrens waren, weder im Tenor seiner Entscheidung noch in der Begründung zu deren Lasten geändert, sondern es bei den seitens des FA angesetzten positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb der Klägerin in Höhe von jeweils 5.000 € belassen.

10 b) Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass das FA den Klageabweisungsantrag über den Zusatz "soweit" auf die Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte beschränkt und sich mit dem Ansatz der Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit 0 € einverstanden erklärt hatte. Nach dem Vorstehenden ist die angefochtene Steuerfestsetzung, nicht aber der vom FA gestellte Antrag, Maßstab des Verböserungsverbots.

11 Der Antrag ist auch nicht in der Weise auszulegen, dass das FA damit konkludent die Bescheide geändert hätte, dies ungeachtet der Frage, ob eine derartige Auslegung grundsätzlich möglich wäre. Das FA hatte im Vorfeld die ausdrückliche Nachfrage des FG, ob es einen Änderungsbescheid etwa im Sinne der betriebsnahen Veranlagung erlassen habe, ebenso ausdrücklich verneint. Allerdings hätte die Begründung, es liege nach fortbestehender Auffassung des FA keine Gewinnerzielungsabsicht vor, auch eine Änderung des Bescheids nahegelegt, nur nicht im Sinne eines Verlusts, wie die Kläger begehren, sondern im Sinne von Einkünften von 0 €. Trotzdem hat das FA gerade keinen Änderungsbescheid erlassen und ersichtlich nicht erlassen wollen. Dann aber wäre es eine Auslegung gegen den erkennbaren Willen des FA, die Antragsfassung in der mündlichen Verhandlung, die lediglich den vorherigen Vortrag inhaltlich fortsetzt, als Änderung des Bescheids zu werten.

12 c) Aus Gründen der prozessualen Klarheit ist es auch nicht möglich zu fingieren, das FA habe den Bescheid so geändert wie es inhaltlich dem Antrag entspräche.

13 2. Es liegt auch keine Überraschungsentscheidung und damit kein Verstoß gegen die Hinweispflicht aus § 76 Abs. 2 FGO vor, mit dem das FG den Anspruch der Kläger auf rechtliches Gehör nach § 119 Nr. 3 FGO verletzt hätte. Eine Überraschungsentscheidung setzt voraus, dass das Gericht dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nach dem bisherigen Prozessverlauf nicht rechnen musste. Auf rechtliche Umstände, die ein Beteiligter selbst hätte sehen können und müssen, muss er nicht hingewiesen werden (vgl. Senatsbeschluss vom 21. Februar 2013 X B 53/11, BFH/NV 2013, 972, unter II.2.; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 119 Rz 16, m.w.N.). So liegt es im Streitfall.

14 a) Die Entscheidung des FG, positive Gewinne von jeweils 5.000 € anzunehmen, mag die Kläger subjektiv überrascht haben, nachdem das FA signalisiert hatte, mit Einkünften von 0 € einverstanden zu sein. Aber bei besonnener Betrachtung der materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Situation mussten die Kläger mit einem solchen Urteil als einem von mehreren denkbaren Verfahrensausgängen rechnen. Das FA hat, indem es zwar die Gewinnerzielungsabsicht bestritten, die Bescheide aber trotzdem nicht geändert hat, die Entscheidungsmöglichkeit des FG für eine Schätzung bis hin zu einem positiven Gewinn von 5.000 € offengehalten, weil das Verböserungsverbot nicht greift. Die Prozessführung des FA ist mit diesem Bestreben nicht nur zu erklären, sondern regelrecht durchsichtig. Dann aber konnte es nicht überraschen, wenn das FG den ihm gebotenen Spielraum auch nutzte.

15 aa) Solange das FA den Bescheid nicht änderte, war für alle Verfahrensbeteiligten klar, dass damit der positive Gewinn von 5.000 € als äußerste Grenze der Entscheidung weiter im Raum stehen blieb. Der Bevollmächtigte der Kläger hatte den Schriftsatz des FA, mit dem dieses die Änderung des Bescheids ausdrücklich ablehnte, zur Kenntnis erhalten. Auch in der mündlichen Verhandlung änderte das FA die Bescheide nicht.

16 bb) Diese Verfahrensweise ist nicht etwa in sich widersprüchlich oder übervorteilte die Kläger in unangemessener Weise, so dass es hätte überraschend sein können, wenn das FG sich darauf einlässt. Vielmehr spiegelt die Verfahrensweise den materiell-rechtlichen Sach- und Streitstand wider. Die Frage, ob die Klägerin ein Gewerbe mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hatte, war bis zum Schluss streitig geblieben. Das FA hatte zwar die Auffassung vertreten, es habe an der Gewinnerzielungsabsicht gefehlt, so dass der Ansatz gewerblicher Einkünfte bei der Klägerin von 0 € folgerichtig gewesen wäre. Es konnte aber nicht wissen, ob das FG seiner Auffassung folgen würde, was im Ergebnis ja auch nicht geschah. Wenn aber schon fraglich war, ob das FG nicht möglicherweise doch von Gewinnerzielungsabsicht ausgehen würde, konnte angesichts der insgesamt spärlichen Erkenntnisse über die tatsächlichen Verhältnisse erst recht niemand vorhersehen, welchen --positiven oder negativen-- Gewinn in welcher Höhe das FG annehmen würde. Insoweit war alles möglich. Hätte das FA einen seiner Auffassung zur Gewinnerzielungsabsicht entsprechenden Änderungsbescheid erlassen, in dem es den geschätzten Gewinn reduziert und die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit 0 € angesetzt hätte, so wären damit die Schätzungsmöglichkeiten des FG auf die Spanne zwischen 0 € und dem seitens der Kläger beantragten Verlust von 20.806 € (für 2006) bzw. 20.208 € (2007) reduziert worden. Das FA hätte durch eine derartige Bescheidänderung im Vorgriff den Entscheidungsspielraum des FG prozessual einseitig zu seinen Lasten verengt. Dazu hatte es keinen Anlass.

17 Es war daher erkennbar folgerichtig, zwar den Antrag so zu formulieren, wie es dessen Überzeugung entsprach, aber im Übrigen für den Fall, dass das FG seiner Auffassung nicht folgen würde, quasi hilfsweise die angefochtenen Bescheide im Raum stehen zu lassen.

18 b) Eine Überraschung folgt auch nicht aus den Ausgangsgrößen für die Vollschätzung, die das FG gewählt hat. Es trifft nicht zu, dass die Betriebsausgaben unstreitig höher gewesen wären als das FG sie angenommen hat. Nichts war unstreitig. Insbesondere hat das FA die Höhe der Reisekosten, die in der Gewinnermittlung der Klägerin die größte Ausgabenposition darstellten, nicht unstreitig gestellt. Den in der betriebsnahen Veranlagung ermittelten Verlust hat es sich nicht zu eigen gemacht, wozu es auch nicht verpflichtet ist. Das zeigt sich bereits daran, dass zwar die betriebsnahe Veranlagung die von der Klägerin angegebene Fahrleistung von 91 873 km p.a. zugrunde gelegt, das FA diese aber im Rahmen des Prozesses bestritten hat. Zudem geben die Kläger mit ihrem Antrag für das Jahr 2007, einen ähnlichen Prozentsatz des zuvor erklärten Verlusts wie im Jahre 2006 anzuerkennen, selbst zu erkennen, dass ihre Gewinnermittlungen nicht richtig sind. Die betriebsnahe Veranlagung für 2006 hatte einzelne Positionen erheblich geändert, andere gar nicht. Der Prozentsatz, um den die betriebsnahe Veranlagung den Verlust

minderte, war mithin ein Durchschnittswert. Wenn die Kläger pauschal den Verlust für das Jahr 2007 prozentual mindern, entziehen sie damit sämtlichen Einzelpositionen die Grundlage.

19 Ähnliches gilt für die Höhe der Einnahmen. Die im Klageverfahren eingereichten Gewinnermittlungen wiesen immerhin Einnahmen von netto 5.903,80 € bzw. 7.883,15 € aus. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin hingegen erklärt, sie habe in den beiden Jahren ihres Geschäftsbetriebs nur insgesamt drei Geräte verkauft, wobei nach Auskunft ihres Geschäftspartners jedes Gerät einen Gewinn von 1.000 € einbringen sollte, ohne dass feststellbar wäre, ob dieser Wert alle Betriebskosten der Klägerin einbezogen hatte, die der Geschäftspartner nicht kennen kann. Schließlich weist bereits das Erlöskonto für das Jahr 2006 fünf Buchungen mit vier verschiedenen Geschäftspartnern auf. Selbst wenn die beiden Buchungen für denselben Geschäftspartner zwei Zahlungen für dasselbe Geschäft darstellen sollten, hätte es in diesem Jahr immer noch vier verschiedene Geschäftsvorfälle mit vier Kunden gegeben.

20 Nachdem die Angaben der Kläger in mehrerer Hinsicht nicht miteinander zu vereinbaren waren, drängte sich eine Vollschätzung ersichtlich auf. Es durfte die Kläger nicht überraschen, dass das FG dabei bei Einnahmen und Ausgaben von Annahmen ausging, die für die Kläger ungünstig waren. Dies ist einer Schätzung, zu der der Steuerpflichtige nach § 162 Abs. 2 der Abgabenordnung Anlass gegeben hat, immanent.

21 3. Hinsichtlich des gerügten Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Beschwerde unzulässig. Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. War der Kläger bereits vor dem FG sachkundig vertreten, hat er zusätzlich darzulegen, weshalb er nicht schon vor dem Tatsachengericht die Erhebung weiterer Beweise beantragt hat (vgl. Senatsbeschluss vom 30. Januar 2014 X B 63/13, BFH/NV 2014, 689, unter 2.). An alledem fehlt es bereits. Zudem begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht. Daher kann die Sachaufklärungsrüge nicht dazu dienen, Ermittlungen vom FG zu verlangen, die sich jedenfalls für einen beratenen Beteiligten in der Weise aufdrängen, dass dieser die fehlenden Angaben selbst beschaffen könnte (vgl. Senatsbeschlüsse vom 7. Juli 2014 X B 134/13, BFH/NV 2014, 1772, unter II.1.; vom 22. Juli 2015 X B 172/14, BFH/NV 2015, 1390, unter II.4.). So liegt es hier. Bevor das FG überhaupt in nähere Ermittlungen zu der Höhe der Einnahmen und Ausgaben eintreten musste, oblag es den Klägern, konsistente Angaben dazu zu machen. Aus den unter 2.b genannten Gründen fehlte es daran. Die Kläger haben nicht dargestellt, warum sie dazu nicht in der Lage gewesen sein sollten.

22 4. Vor diesem Hintergrund sind Anhaltspunkte für die behauptete Willkür oder Rechtsbeugung, womit die Kläger wohl den auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gestützten Zulassungsgrund des qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers geltend machen, nicht erkennbar, die Beschwerde insoweit ebenfalls unzulässig.

23 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

24 6. Von einer weiteren Darstellung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de