

# Beschluss vom 19. Januar 2018, X B 60/17

## Hinweise zur Schätzungsmethode

ECLI:DE:BFH:2018:B.190118.XB60.17.0

BFH X. Senat

GG Art 103 Abs 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 3, EStG § 7 Abs 4 S 2, AO § 162

vorgehend FG Düsseldorf, 13. März 2017, Az: 13 K 4146/12 E,U,F

## Leitsätze

1. NV: Das FG hat einen Hinweis zu erteilen, wenn die beabsichtigte Schätzungsmethode den bisher erörterten Schätzungsmöglichkeiten unähnlich ist oder die Einführung neuer Tatsachen mit sich bringt.

2. NV: Gerichtliche Hinweise sind im Lichte der konkreten Verfahrenslage zu interpretieren.

## Tenor

Die Beschwerde wird als unzulässig verworfen, soweit sie die Einkommensteuer 2005 und 2008 betrifft.

Im Übrigen wird auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14. März 2017 13 K 4146/12 E,U,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb in den Streitjahren wie auch bereits zuvor zwei, phasenweise drei, Gastronomiebetriebe und erzielte hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nachdem er 2005 ein Mietwohngrundstück gekauft hatte, dessen Besitz, Nutzungen und Lasten zum 30. Dezember 2005 übergangen, erzielte er seit 2006 u.a. auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Kläger legte gegen die teilweise nicht (nämlich hinsichtlich der Absetzungen für Abnutzung --AfA-- für das Vermietungsobjekt) erklärungsgemäß ergangenen Bescheide für die Streitjahre Einsprüche ein.
- 2** In einer Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2009 stellte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) fest, was zwischen den Beteiligten mittlerweile auch unstreitig ist, dass die Kassenführung der Gastronomiebetriebe formelle Fehler aufwies. Im Rahmen der Änderungsbescheide nach Betriebsprüfung nahm das FA Hinzuschätzungen aufgrund eines Zeitreihenvergleichs vor (für 2006 netto xx.xxx €, für 2007 netto xxx.xxx €, für 2008 netto xxx.xxx € und für 2009 netto xxx.xxx €). Die Einkommensteuer 2008 wurde auf 0 € festgesetzt. Der Kläger erhob Klage.
- 3** Im Streit um die Hinzuschätzungen machte der Kläger im Klageverfahren zunächst geltend, es lägen keine formellen Buchführungsmängel vor. Zumindest aber sei die Buchführung materiell ordnungsgemäß. Hierfür legte er am 19. April 2016 eine Vermögenszuwachsrechnung sowie eine --seitens des Finanzgerichts (FG) so bezeichnete-- rudimentäre Geldverkehrsrechnung vor, die zeigten, dass es in den Streitjahren keine ungeklärten Vermögenszuwächse und keine ungeklärten Geldflüsse gegeben habe. Nachdem das FA beanstandet hatte, dass in der Vermögenszuwachsrechnung eine Eigentumswohnung und ein Eigentumsgeschäft im Land X fehlten, erklärte

der Kläger, es handele sich um Versehen, die er bedaure, aber kein sachliches Gewicht hätten. Weiterer Grundbesitz sei im Land X jedenfalls nicht vorhanden. Im Übrigen seien die Hinzuschätzungen durch Zeitreihenvergleich nicht sachgerecht. Auch eine Aufschlagkalkulation oder eine Getränkealkulation wäre möglich gewesen.

- 4 Für das Vermietungsobjekt hatte das FA bei Anschaffungskosten von insgesamt 1.336.797,90 € in allen Streitjahren AfA von 14.437 € berücksichtigt. Das FG ordnete mit Beschluss vom 21. April 2016 die Einholung eines Sachverständigengutachtens zu den Verkehrswerten des Gebäudes und des Grund und Bodens an und beauftragte damit den Gutachterausschuss für Grundstückswerte in der Stadt Z. Das Gutachten vom 21. November 2016 nahm einen Gebäudeanteil von 57,25 % an und ging dabei von einer sog. wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 30 Jahren aus. Der Kläger erklärte, er beanstande die Aufteilung nicht. Er beantragte aber, die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anhand dieser Restnutzungsdauer zu bemessen. Das FA vertrat die Auffassung, die Berufung auf den Gutachterausschuss sei nicht hinreichend substantiiert. Der Kläger widersprach dem und erklärte, sollte das FA tatsächlich an seinen Ausführungen weiter festhalten, sei per weiterer Beweiserhebung respektive Beweisbeschlusses die Einholung eines Bausubstanzgutachtens notwendig. Die dann dort festgestellte Nutzungsdauer sei auch für die Wertermittlung bindend. Eine Abweichung dieser beiden Zeiträume komme wegen der fundamentalen Wechselwirkungen bzw. Wertauswirkungen nicht in Betracht.
- 5 Weitere im Klageverfahren streitig gewesene Punkte sind nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.
- 6 Das FG gab der Klage hinsichtlich der Hinzuschätzungen teilweise statt. Die Buchführung sei nicht formell ordnungsgemäß. Es seien zwar keine konkreten materiellen Buchführungsmängel festgestellt worden. Allerdings könne auch nicht zweifelsfrei festgestellt werden, dass die Buchführung trotz formeller Mängel sachlich richtig sei, auch nicht mit Hilfe der Vermögenszuwachsrechnung und der rudimentären Geldverkehrsrechnung. Das Gericht sei nicht davon überzeugt, dass in der Vermögenszuwachsrechnung sämtliche Vermögensgegenstände des Klägers und in der Geldverkehrsrechnung sämtliche Geldflüsse enthalten seien. Soweit in der Vermögenszuwachsrechnung die Immobilien im Land X fehlten, habe dies zwar keine Auswirkung auf den Vermögenszuwachs, da sie zu Beginn und zum Ende der Streitjahre unverändert vorhanden gewesen seien. Jedoch stehe nicht fest, dass die in der Vermögenszuwachsrechnung angegebenen Bankkonten vollständig seien. Während der Kläger nur ein Bankkonto bei der X-Bank angebe, spreche einiges dafür, dass er auch im Land X ein Bankkonto gehabt habe. Die angegebenen Einnahmen und Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung dürften ebenfalls unvollständig sein. Ausweislich eines Grundstücksgutachtens vom 29. Oktober 2011 sei das Gebäude zuvor vermietet gewesen und müsse teilweise wegen Schäden durch die Mieter saniert werden. Der Kläger habe aber die aus dem Eigentumsgeschäft im Land X zugeflossenen Mieteinnahmen und die dazu gehörenden Aufwendungen und laufenden Betriebskosten nicht angegeben, auch nicht das Bankkonto, über das das Mietverhältnis abgewickelt worden sei. In der Geldverkehrsrechnung fehlten außerdem Honorarzahungen an einen Anwalt, der einen Rechtsstreit betreffend das Eigentumsgeschäft geführt habe.
- 7 Der Zeitreihenvergleich sei im Streitfall ungeeignet, die Schätzung durch Nachkalkulation oder im Wege der Vermögenszuwachsrechnung nicht durchführbar. Die geeignetste Schätzungsmethode sei im Streitfall der äußere Betriebsvergleich. Das FG hat daher eine Richtsatzschätzung im oberen Bereich vorgenommen und gelangte so zu Hinzuschätzungsbeträgen für 2006 von netto xx.xxx €, für 2007 von netto xx.xxx €, für 2008 von netto xxx.xxx € und für 2009 von netto xx.xxx €, mithin in den drei Jahren 2006, 2007 und 2009 unterhalb, im Jahre 2008 oberhalb des seitens des FA angesetzten Betrags.
- 8 Auch hinsichtlich der AfA gab das FG der Klage teilweise statt, als es für die Jahre 2008 und 2009 bei Gesamtanschaffungskosten von 1.336.797,90 €, einem Gebäudeanteil von 57,25 % und einem AfA-Satz von 2 % zu einer AfA von 15.306,34 € kam. Für die Jahre 2006 und 2007 ermittelte es durch anteiliges Herausrechnen eines in diesen Jahren noch auf dem Gebäude lastenden unentgeltlichen Wohnrechts AfA von 13.832,90 € bzw. 14.201,25 € und somit weniger als das FA angesetzt hatte. Dem Antrag des Klägers, die AfA auf 30 statt 50 Jahre zu berechnen, folgte das FG nicht. Der Kläger habe nicht substantiiert dargelegt, dass das Gebäude eine geringere Nutzungsdauer als 50 Jahre habe. Ein Hinweis auf die im Gutachten enthaltene typisierte Restnutzungsdauer von 30 Jahren ersetze nicht die Darlegung und Glaubhaftmachung der Umstände zur technischen Beschaffenheit oder zur wirtschaftlichen Nutzbarkeit.
- 9 Nach Saldierungen, auch mit anderen Streitpunkten, kam das FG so für die Jahre 2006, 2007 und 2009 zu einer Minderung der Einkommens- und Umsatzsteuern, während es für 2008 wegen des Verböserungsverbots keine Änderung vornahm. Die Verlustfeststellungen änderten sich korrespondierend.
- 10 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht der Kläger Verfahrensmängel i.S. des § 115

Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.

- 11** So sei beispielsweise die Wahl der Richtsatzschätzung als Schätzungsmethode eine Überraschungsentscheidung. Abgesehen von materiell-rechtlichen Bedenken gegen die Richtsatzschätzung --es wäre unsinnig gewesen, eine Gaststätte mit derartigen Gewinnen nach 14 Monaten wieder aufzugeben-- habe der Kläger auch nicht damit rechnen müssen, dass das FG kommentarlos die Vermögenszuwachsrechnung verwerfen und die bisher nicht diskutierte Variante der Richtsatzschätzung anwenden würde. Dies widerspreche den Vorgaben des Bundesfinanzhofs (BFH) in dessen Beschluss vom 10. September 2013 XI B 114/12 (BFH/NV 2013, 1947).
- 12** Auch hinsichtlich der AfA habe das FG den Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt. Er, der Kläger, habe mit Schriftsatz vom 26. Januar 2017 einen Beweisantrag hinsichtlich der Restnutzungsdauer des Vermietungsobjekts gestellt, nämlich ein Bausubstanzgutachten einzuholen, aus dem sich die Nutzungsdauer des Objekts ergebe. Er habe die Ausführungen des Gutachterausschusses für hinreichend substantiiert gehalten, die Nutzungsdauer i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu belegen. Das FG habe unter Verstoß gegen § 76 Abs. 1 FGO den Beweis nicht erhoben, da der Vortrag nicht substantiiert gewesen sei. Gerade die technische Beschaffenheit und die wirtschaftliche Nutzbarkeit hätten durch das weitere Gutachten dargelegt und bewiesen werden sollen. Der Kläger habe sein diesbezügliches Rügerecht auch nicht durch rügeloses Einlassen in der mündlichen Verhandlung verloren. Nach seinem Antrag und mangels Hinweises des FG auf die vermeintlich fehlende Substantiierung habe er davon ausgehen müssen, das FG folge seinem Sachvortrag. Ggf. hätte das FG nach § 76 Abs. 2 FGO auf die nach seiner Auffassung sachdienliche Antragstellung hinwirken müssen. Mit der Zurückweisung des Vortrags als unsubstantiiert habe er jedenfalls nicht rechnen müssen, so dass auch insoweit eine Verletzung rechtlichen Gehörs vorliege. Da der Beweisantrag erkennbar unter die Bedingung gestellt gewesen sei, dass das FG eine abweichende Auffassung vertrete, habe ohne gerichtlichen Hinweis zu der Auffassung des FG kein Anlass bestanden, in der mündlichen Verhandlung die Nichterhebung des Beweises zu rügen.
- 13** Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Beschwerde ist unzulässig, soweit sie die Einkommensteuer 2005 und 2008 betrifft. Die Streitpunkte betreffen nicht das Jahr 2005; für 2008 ist die Einkommensteuer auf Null festgesetzt. Insoweit hat der Kläger keine Zulassungsgründe vorgebracht.

III.

- 15** Im Übrigen ist die Beschwerde begründet. Es liegt ein von dem Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel in Gestalt einer Verletzung rechtlichen Gehörs nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann. Zur Straffung des Verfahrens verweist der Senat den Rechtsstreit nach § 116 Abs. 6 FGO bereits im Beschwerdeverfahren zurück.
- 16** 1. In der Anwendung einer Richtsatzschätzung liegt ein Verstoß gegen die Hinweispflicht aus § 76 Abs. 2 FGO und damit eine Verletzung rechtlichen Gehörs. Eine Überraschungsentscheidung in diesem Sinne 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 10. März 2016 X B 198/15, BFH/NV 2016, 1042, unter II.2.).
- 17** a) Grundsätzlich muss das FG seine Schätzungsmethode den Beteiligten nicht offenlegen. Wie aber die überraschende Einführung neuer rechtlicher Gesichtspunkte durch das FG eine Verletzung rechtlichen Gehörs darstellt, so gilt das auch für die Anwendung bisher nicht erörterter Schätzungsmethoden, die in ihrer Qualität einem nicht erkennbaren neuen rechtlichen Gesichtspunkt vergleichbar sind. Daraus folgt noch nicht, dass das FG jede Änderung oder Abwandlung der Schätzungsmethode vorweg offenlegen müsste, wenn und soweit die betreffenden Schätzungsmethoden einander ähnlich oder voneinander abgeleitet sind (vgl. im Einzelnen zu den Hinweispflichten bei Schätzungen BFH-Urteil vom 2. Februar 1982 VIII R 65/80, BFHE 135, 158, BStBl II 1982, 409). Wohl aber ist nach diesen Maßstäben eine Mitteilung geboten, wenn das FG eine Schätzungsmethode verwenden

will, die den bereits erörterten Schätzungsmethoden nicht mehr ähnlich ist oder die Einführung neuen Tatsachenstoffs erforderlich wird (Beschluss in BFH/NV 2013, 1947).

- 18** b) So verhält es sich im Streitfall. Die Wahl der Richtsatzschätzung war in der konkreten Lage des Verfahrens überraschend. Wie alle Erklärungen, so sind auch gerichtliche Hinweise im Lichte der konkreten Verfahrenslage zu interpretieren.
- 19** aa) Zwar ist es nicht zutreffend, wie der Kläger behauptet, dass im Laufe des Verfahrens niemals von einer Richtsatzschätzung die Rede gewesen wäre. Vielmehr hatte die Berichterstatterin im Rahmen eines ersten Erörterungstermins am 8. August 2013 diese Möglichkeit nicht nur angesprochen, sondern sogar zum Gegenstand ihres Verständigungsvorschlags gemacht. Der Kläger war damit nicht einverstanden, weil ihm, so jedenfalls das Gedächtnisprotokoll der Berichterstatterin, die Hinzuschätzungen wegen des noch laufenden Strafverfahrens zu hoch waren.
- 20** bb) Nach diesem Erörterungstermin waren allerdings nicht nur mehr als 3 ½ Jahre vergangen, bevor das FG durch Urteil entschied. Vielmehr war in einem zweiten Erörterungstermin am 15. Februar 2016 und damit etwa 2 ½ Jahre nach dem ersten Erörterungstermin erneut die Frage der Schätzungsmethode thematisiert worden, allerdings so, dass die Beteiligten mit einer Richtsatzschätzung gerade nicht mehr haben rechnen müssen. Das Protokoll enthält ausdrücklich den Hinweis:
- 21** "Nach der neuen BFH-Rechtsprechung sind vor Anwendung des Zeitreihenvergleichs zunächst andere Schätzmethoden vorzuziehen. Insoweit käme einerseits eine Ausbeute- bzw. Aufschlagkalkulation oder andererseits eine Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung in Betracht."
- 22** In beiden Fällen handelt es sich um Methoden, die an die innerbetrieblichen bzw. persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen anknüpfen, während die Richtsatzschätzung auf einem äußeren Betriebsvergleich beruht und damit den angesprochenen Methoden unähnlich ist. Mit diesem Hinweis mussten die Beteiligten die Überlegungen der Berichterstatterin aus dem ersten Erörterungstermin, die zudem offenkundig als Verständigungsvorschlag konzipiert waren und gar nicht unbedingt für sich in Anspruch nahmen, eine abschließende Lösung des Falles darzustellen, als überholt betrachten. Nachdem in dem zweiten Erörterungstermin ausdrücklich bestimmte Schätzungsmethoden angesprochen waren, musste das im Umkehrschluss so verstanden werden, dass das FG andere Methoden bis auf Weiteres nicht in Betracht ziehen würde.
- 23** Ein späterer Hinweis der Art, dass das FG nunmehr die Richtsatzschätzung als Schätzungsmethode in Erwägung ziehe, ist jedenfalls nicht mehr aktenkundig.
- 24** 2. Ob dem FG im Zusammenhang mit der Vermögenszuwachsrechnung und der Geldverkehrsrechnung als selbständige Schätzungsgrundlagen für sich genommen ebenfalls Verfahrensfehler unterlaufen sind, ist vor diesem Hintergrund nicht mehr zu entscheiden.
- 25** 3. Schließlich kann auch die Frage offenbleiben, ob Verfahrensfehler in Bezug auf die AfA für das Vermietungsobjekt zu verzeichnen sind. Der Senat merkt an, dass es einerseits regelmäßig nicht überraschend sein dürfte, wenn das FG der Auffassung des anderen Beteiligten folgt (hier der Auffassung des FA über die Substantiierung der Restnutzungsdauer), dass es vor diesem Hintergrund auch nicht entbehrlich gewesen sein dürfte, einen (substantiierten) Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung zu stellen. In der Sache ist allerdings auch darauf hinzuweisen, dass das Gutachten des Gutachterausschusses nach eigener Auskunft kein Bausubstanzgutachten (Blatt 13) ist. Zudem basiert die Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer auf anderen Grundvorstellungen als die Gebäude-AfA nach § 7 EStG. Sie geht von einer Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 80 Jahren als Modellgröße aus, die ihrerseits durch ein typisierendes Punktesystem (Blatt 28) modifiziert wird. Schon weil die AfA-Sätze des § 7 Abs. 4 EStG von einer Abschreibungsdauer von maximal 50 Jahren ausgehen, nämlich im Falle des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, werden Rückschlüsse von dem vorliegenden Gutachten nur mit entsprechenden Anpassungen möglich sein.
- 26** 4. Die Entscheidung über die Übertragung der Kosten beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Soweit die Beschwerde unzulässig ist, folgt sie dem Rechtsgedanken des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Eine gesonderte Kostenentscheidung zu diesem Punkt ist wegen Geringfügigkeit nicht geboten.