Beschluss vom 23. April 2020, X B 156/19

Verstoß gegen das Gesamtergebnis des Verfahrens bei Verweis auf Internetquellen

ECLI:DE:BFH:2020:B.230420.XB156.19.0

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. Oktober 2019, Az: 8 K 10133/18

Leitsätze

NV: Das FG verletzt die Pflicht, seine Entscheidung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO), wenn es für die Bestimmung streitiger Schätzungsgrundlagen auf "allgemein zugängliche Quellen im Internet" zurückgreift, diese aber weder dauerhaft sichert noch in nachprüfbarer Weise bezeichnet.

Tenor

Auf die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.10.2019 - 8 K 10133/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der am ...2019 verstorbene L hatte vor dem Niedersächsischen Finanzgericht (FG) ein Klageverfahren wegen Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 geführt. Gegen das klageabweisende Urteil hatte L am 02.12.2019 Nichtzulassungsbeschwerde erhoben. Dessen gesetzliche Gesamtrechtsnachfolger sind die Beschwerdeführer.

2 Dem Streitfall liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

L eröffnete im Jahr 2011 neben einer bereits langjährig von ihm geführten Gaststätte ein Eiscafé. Während des Streitzeitraums stellte L das Eis durch einen angestellten Eismeister selbst her, später kaufte er es von dritter Seite ein. Die erklärten Rohgewinnaufschlagsätze aus dem Betrieb des Eiscafés betrugen 331 % (Jahr 2011), 353 % (2012) sowie 302 % (2013).

3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) führte bei L für die Streitjahre eine Außenprüfung durch. Aufgrund mehrerer formeller Kassen- und Aufzeichnungsmängel nahm der Prüfer eine Ausbeutekalkulation vor, im Rahmen derer er für den Eisverkauf insbesondere den Zuckereinkauf berücksichtigte. Das Kalkulationsergebnis wich von den erklärten Umsätzen ab. Hiervon soll --so das FG-- der Prüfer verschiedene Abschläge vorgenommen, sein Ergebnis mit den Rohgewinnaufschlagsätzen der amtlichen Richtsatzsammlung verglichen und hieran insoweit angepasst haben, als er für alle drei Streitjahre einen Aufschlagsatz von 430 % zugrunde legte.

4 Das FG ging von einer Schätzungsbefugnis des FA aus und hielt das Schätzungsergebnis für rechtmäßig. Die vom Prüfer berücksichtigten Zuckeranteile ergäben sich "aus allgemeinen zugänglichen Quellen im Internet". Diese

Werte seien zwar keineswegs zwingend. Allerdings führten die von L benannten Eisrezepturen anderer Eishersteller, denen abweichende Zuckeranteile zugrunde lägen, nicht zur Erschütterung der Kalkulation des FA. Insoweit sei insbesondere der Rechtsgedanke aus § 444 der Zivilprozessordnung (ZPO) zu berücksichtigen. Die tatsächlich im Betrieb angewandten Rezepte hätten nicht überprüft werden können, da L verhindert habe, den seinerzeit bei ihm angestellten Eismeister als Zeugen zu vernehmen. L habe den Eismeister nicht --wie vom FG aufgegeben-- namentlich benannt. Da auch dem Prüfer diese Unsicherheiten bewusst gewesen seien, sei es folgerichtig, das Kalkulationsergebnis mit den allgemein anerkannten Richtsätzen abzugleichen, zumal die Richtsatzschätzung als Schätzungsmethode von der Rechtsprechung anerkannt werde. Der Rohgewinnaufschlagsatz von 430 %, der zwar oberhalb des für Eisdielen geltenden Mittelwerts von 335 % liege, sei aufgrund der zahlreichen und gravierenden Mängel der Kassen- und Buchführung nicht zu beanstanden. Mit seinem Einwand, bei seinem Betrieb könnten allenfalls Aufschlagsätze in Höhe des amtlichen Mittelwerts erzielt werden, könne L nicht gehört werden, da er durch die Weigerung, den Eismeister namentlich zu benennen, eine Schätzung aufgrund der individuellen Verhältnisse verhindert habe.

5 Mit der Nichtzulassungsbeschwerde machen die Beschwerdeführer u.a. Verfahrensfehler geltend. Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die von L erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wurde durch dessen Tod nicht unterbrochen (§ 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 239 Abs. 1, § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO). Das Verfahren war auch nicht gemäß § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO auszusetzen. Vielmehr wird es durch beide Gesamtrechtsnachfolger fortgesetzt. Die Regelung im Erbauseinandersetzungsvertrag vom ..., nach der allein die Beschwerdeführerin zu 1. das Einzelunternehmen des L fortführen soll ..., lässt die Beteiligtenstellung des Beschwerdeführers zu 2. im vorliegenden Verfahren unberührt (vgl. insoweit Senatsurteil vom 09.08.1989 - X R 76/87, BFH/NV 1990, 303, unter 1.).

III.

7 Die Nichtzulassungsbeschwerde ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung gemäß § 116 Abs. 6 FGO.

8 1. Es liegt ein von den Beschwerdeführern geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

9 Die Beschwerdeführer rügen zu Recht, das FG habe seine Überzeugung entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen, weil es wesentliche --von L indes bestrittene-- Schätzungsparameter durch schlichten Hinweis auf allgemein zugängliche Quellen im Internet als vertretbar angesehen habe.

10 a) Das Gericht entscheidet gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nach seiner Überzeugung, die es aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen hat. Hierzu zählen insbesondere die Schriftsätze der Beteiligten, ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung sowie in einem etwaigen Erörterungstermin, ihr Verhalten, die den Streitfall betreffenden Steuerakten, beigezogene Akten eines anderen Verfahrens, vom Gericht eingeholte Auskünfte, Urkunden und die aufgrund einer ggf. durchgeführten Beweisaufnahme gewonnenen Beweisergebnisse. Auch offenkundige und gerichtsbekannte Tatsachen sind zu berücksichtigen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.04.2015 - IV B 115/13, BFH/NV 2015, 1256, Rz 9, m.w.N.).

11 Hieraus folgt, dass das Gericht weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden (BFH-Urteil vom 14.06.2018 - III R 27/17, BFHE 262, 193, BStBl II 2019, 16, Rz 10) noch seine Überzeugung auf Umstände gründen darf, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen (Senatsurteil vom 12.12.2013 - X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz 26). Ebenso wenig darf das Gericht Umstände, auf deren Vorliegen es nach seiner Rechtsauffassung für die Entscheidung ankommt, nicht ungeprüft behaupten (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 96 FGO Rz 39). Es darf nicht von einem entscheidungserheblichen Sachverhalt ausgehen, der in den Akten keine Stütze findet oder der nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird (BFH-Beschluss vom 03.07.2019 - XI B 17/19, BFH/NV 2019, 1351, Rz 11).

12 b) Diesen Anforderungen wird das angefochtene Urteil nicht gerecht.

13 aa) Das FG hat die vom FA für die Ausbeutekalkulation der Eisumsätze zugrunde gelegten --auf "Erfahrungswerten" beruhenden-- Zuckeranteile von 18 % für die Herstellung von Milchspeiseeis bzw. 11 % (Fruchtspeiseeis) als Schätzungsparameter für vertretbar gehalten, da sich jene Werte "aus allgemein zugänglichen Quellen im Internet" ergäben. Dieser Umstand war allerdings nicht vom Gesamtergebnis des Verfahrens umfasst, da eigene Internetrecherchen des Gerichts nur dann zum Inhalt der finanzgerichtlichen Akte werden, wenn sie --anders als im Streitfall-- dauerhaft gesichert werden, insbesondere durch Ausdruck (BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1256, Rz 11). Zudem handelte es sich insoweit auch nicht um allgemein- bzw. offenkundige Tatsachen (vgl. hierzu Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 24, m.w.N.).

14 Im Streitfall kommt erschwerend hinzu, dass das FG einschlägige Internetquellen gar nicht benannt hat. Dessen hieraus gezogene Erkenntnis, die in Ansatz gebrachten Zuckeranteile seien im Rahmen der Schätzung vertretbar (wenn auch keinesfalls zwingend), ist somit weder für die Prozessbeteiligten noch für das Rechtsmittelgericht auf Richtigkeit überprüfbar; sie vermittelt vielmehr den Eindruck einer nicht durch tatsächliche Feststellungen gedeckten Behauptung.

15 bb) Die angefochtene Entscheidung kann auch auf diesem Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO beruht haben, d.h. entscheidungserheblich gewesen sein. Zwar gesteht das FG zu, dass diese --dem Internet entnehmbaren-- Zuckeranteile "keineswegs zwingend" seien. Allerdings misst es jenen Werten eine offensichtlich derart hohe Bedeutung bei, dass die von L dargelegten Werte nicht geeignet gewesen sein sollten, die Schätzungsparameter des FA zu "erschüttern".

16 cc) Ebenso wenig nimmt der vom FG angeführte Rechtsgedanke des § 444 ZPO dem aufgezeigten Verfahrensfehler die Entscheidungserheblichkeit. Vielmehr ergibt sich aus der Argumentation, dass das vom FG als beweisvereitelnd angesehene Verhalten des L die Rechtmäßigkeit des Schätzungsergebnisses des FA nicht allein begründen, sondern lediglich verstärken sollte. Unabhängig hiervon weist der Senat darauf hin, dass L keineswegs eine vom Gericht "aufgegebene" namentliche Benennung des Eismeisters verhinderte, sondern nur der im Erörterungstermin ausgesprochenen Anregung zu einer dementsprechenden Beweisführung nicht nachkam.

17 dd) Unerheblich ist schließlich, dass das FG meinte, die Weigerung zur Zeugenbenennung habe eine Schätzung "anhand der individuellen Verhältnisse" nicht ermöglicht. Zum einen hat das FA die sich vom FG zu eigen gemachte Schätzung anhand eines inneren Betriebsvergleichs durchgeführt und eben keine Richtsatzschätzung (äußerer Betriebsvergleich) durchgeführt; lediglich ein einzelner Schätzungsparameter war nicht individuell bestimmbar. Zum anderen dürfte auch für das FG dasjenige Kalkulationsergebnis, das sich unter Ansatz der oben benannten Zuckeranteile errechnete, zumindest mitbestimmend dafür gewesen sein, einen Rohgewinnaufschlagsatz von 430 % als rechtmäßig anzusehen.

18 2. Da das angefochtene Urteil bereits aufgrund des vorgenannten Verfahrensfehlers keinen Bestand haben kann, bedarf es keines Eingehens auf das weitere Vorbringen der Beschwerdeführer.

19 3. Der Senat hält es für angezeigt, gemäß § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang eine Richtsatzschätzung in Betracht ziehen, weist der Senat in Anbetracht der bisherigen Argumentation vorsorglich darauf hin, dass die festgestellten erheblichen Mängel in der Kassenführung allein keinen tragfähigen Grund dafür darstellen dürften, einen Aufschlagsatz im oberen Drittel der für Eiscafés geltenden amtlichen Richtsätze zu berücksichtigen. Die festgestellten Mängel begründen lediglich die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach. Materielle Buchführungsmängel hat das FG dagegen bislang nicht festgestellt.

20 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de