Urteil vom 17. Juni 2020, X R 26/18

Gewerbliche Händlertätigkeit bei planmäßigem An- und Verkauf im Rahmen eines Internethandels

ECLI:DE:BFH:2020:U.170620.XR26.18.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, GewStG § 2 Abs 1, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 18. Juli 2018, Az: 2 K 1835/16

Leitsätze

NV: Ein gewerblicher (Internet-)Handel wird betrieben, wenn planmäßig Gegenstände in Wiederveräußerungsabsicht angekauft und wieder verkauft werden. Es ist nicht entscheidend, ob die Tätigkeit ihrem Gesamtbild nach derjenigen eines (in jeglicher Hinsicht) optimierenden Händlers entspricht.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 19.07.2018 - 2 K 1835/16 aufgehoben.

Die Sache wird an den zuständigen Vollsenat des Hessischen Finanzgerichts zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) kaufte in den Streitjahren 2009 bis 2013 Gegenstände aus Haushaltsauflösungen an und bot sie auf eBay in Form von Versteigerungen zum Verkauf an. Dazu legte sie vier eBay-Konten an und eröffnete zwei Girokonten. Steuererklärungen gab sie nicht ab. Eine Steuerfahndungsprüfung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ergab folgende Zahlen:

	Auktionen	Einnahmen
2009	577	40.030,42 €
2010	1 057	77.831,27 €
2011	628	95.212,97 €
2012	554	90.557,23 €
2013	260	78.467,17 €

2 Das FA erließ entsprechende Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheide, in denen die Betriebsausgaben in Höhe von 30 % der Einnahmen geschätzt wurden. Die Klägerin erhob nach erfolglosem Vorverfahren Klage. Die Klage hatte teilweise Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 777). Das Finanzgericht (FG) entschied, die Einnahmen seien zu Recht dem Grunde nach der Einkommen- und Gewerbesteuer unterworfen

worden. Die Klägerin habe nicht nur privates Vermögen veräußert, sondern sei nach Würdigung der gesamten Umstände wie eine typische Einzelhändlerin aufgetreten. Dafür spreche u.a. die Anzahl der über viele Jahre getätigten Verkäufe und der Aufwand. Sie habe An- und Verkäufe mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht getätigt und sei dauerhaft am Markt als Anbieter verschiedener Güter aufgetreten. In Anbetracht der Tatsache, dass die Rechtsprechung in vergleichbaren Fällen (vgl. FG Köln, Urteil vom 04.03.2015 - 14 K 188/13, EFG 2015, 1103, und Niedersächsisches FG, Beschluss vom 26.05.2010 - 4 V 210/09, juris) den Ansatz von Betriebsausgaben mit Werten von 40 % bzw. 80 % des Nettoumsatzes für angemessen befunden habe, sei eine Schätzung der Ausgaben von 60 % des Nettoumsatzes gerechtfertigt.

3 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin insbesondere die Verletzung materiellen Rechts. Die Klägerin sei nicht als Händlerin anzusehen, da sie weder ein Konzept noch eine Organisation noch Vorkenntnisse im Handel habe. Sie kaufe gelegentlich aus Haushaltsauflösungen und verkaufe die Gegenstände wieder über eBay für ein Mindestgebot von 1 €. Es sei wie bei einer Lotterie unsicher, ob Gewinne entstünden. Zahlreiche Gegenstände verkaufe sie deutlich unter Einkaufswert, andere werfe sie einfach weg. Sie habe auch nichts dafür getan, die Gegenstände gewinnbringend zu veräußern (z.B. Mindestpreise, Werbung, besondere Darstellung der Gegenstände, Auswahl gutgehender Gegenstände) und jedenfalls per Saldo keinen Gewinn erzielt. Ihr Ziel sei der Nervenkitzel bzw. die Spannung gewesen, zu welchem Preis die Gegenstände gekauft würden. Für sie sei es Zeitvertreib bzw. Hobby bzw. Liebhaberei gewesen. Bei eBay sei sie nur private Kundin gewesen. Das FG habe auch nicht dargelegt, wann die Gewerblichkeit begonnen habe bzw. geendet sei. Es müsse zunächst das Bestehen eines Gewerbebetriebs festgestellt werden, bevor mangels ordnungsgemäßer Buchführung zur Schätzung übergegangen werden könne. Zudem habe das FG keine anerkannte Schätzungsmethode gewählt. Eine Betriebsausgabenquote von 60 % des Nettoumsatzes sei willkürlich. Der Schätzungsbescheid sei nichtig.

4 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 12.09.2016 sowie die Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2009 bis 2013 vom 20.05.2016 aufzuheben,
hilfsweise die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG.

5 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

6 Es schließt sich der Auffassung des FG an, das die Betriebsausgaben angemessen geschätzt habe. Die Kosten für Zeitungen, Fahrten, Einkauf von Gegenständen, Porto, Verpackung und eBay-Gebühren seien im Einzelnen nicht zu ermitteln gewesen. Die Klägerin habe keine Gewinnermittlung eingereicht und keine Aufzeichnungen geführt. Es sei nicht zwingend, dass die Klägerin die Versandkosten getragen habe. Mit dem Begriff "Nettoumsatz" sei der erzielte Erlös abzüglich der an das FA zu zahlenden Umsatzsteuer gemeint.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den zuständigen Vollsenat des FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 Die Klägerin war nicht lediglich vermögensverwaltend, sondern als gewerbliche Händlerin tätig (dazu unten 1.). Dies gilt für sämtliche Streitjahre (unten 2.). Sie handelte auch mit Gewinnerzielungsabsicht (unten 3.). FA und FG waren dem Grunde nach zur Schätzung befugt (unten 4.). Allerdings hat das FG die Höhe der von ihm vorgenommenen Schätzung der Betriebsausgaben nicht ausreichend begründet, was einen materiellen Rechtsfehler der vorinstanzlichen Entscheidung darstellt, der zur Zurückverweisung führt (unten 5.). Das vom FG im ersten Rechtsgang vom Einzelrichter entschiedene Verfahren ist an den dortigen Vollsenat zurückzuverweisen (unten 6.).

9 1. Die Würdigung des FG, die Klägerin habe nicht nur privates Vermögen veräußert, sondern sei im Streitfall als gewerbliche Händlerin aufgetreten, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

10 a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. Ein Gewerbebetrieb ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen

wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der Gewerbesteuer unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) jeder stehende Gewerbebetrieb. Darunter ist nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen i.S. des EStG zu verstehen. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal nach dem EStG bzw. GewStG ist, dass die Betätigung über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

11 aa) In Zweifelsfällen ist maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie gewerblich sein, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 - GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen. Die einzelnen Umstände sind zu gewichten und gegeneinander abzuwägen (Senatsurteile vom 02.09.2008 - X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012; vom 28.11.2007 - X R 24/06, BFH/NV 2008, 774, und vom 09.04.2003 - X R 21/00, BFHE 201, 525, BStBl II 2003, 520). Ob eine Tätigkeit noch der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter und Betätigungen nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. Vielmehr sind die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten zu beachten. Es entspricht (vgl. nur Senatsurteile in BFH/NV 2008, 2012, und in BFH/NV 2008, 774) langjähriger und gefestigter Rechtsprechung, das "Bild des Gewerbebetriebs" durch Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern zu konturieren (Senatsurteil vom 30.07.2003 - X R 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408). Eine Würdigung des Gesamtbildes erfordert es, dass je nach Berufsbild und der jeweiligen artspezifischen Besonderheiten --auf den konkreten Einzelfall abgestimmt-- verschiedene Kriterien (auch der Anzahl nach) berücksichtigt und gewichtet werden. Dem widerspräche ein festgelegter Kriterienkatalog.

12 bb) Diese Grundsätze genügen den verfassungsrechtlichen Anforderungen; Gegenteiliges hat die Klägerin nicht substantiiert vorgetragen. Eine Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern ermöglicht es, unter Wahrung der aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit zu gewährleistenden Tatbestandsbestimmtheit der Entwicklung der Verhältnisse und den damit einhergehenden Veränderungen der jeweils einschlägigen Berufsbilder einerseits und der Anschauung über die Vermögensverwaltung Rechnung zu tragen (vgl. Senatsurteil in BFHE 201, 525, BStBl II 2003, 520, unter Bezugnahme auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 20.05.1996 - 1 BvR 21/96, Neue Juristische Wochenschrift 1996, 2644, und BFH-Urteil vom 15.03.2005 - X R 39/03, BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817).

13 cc) Eine typische gewerbliche Tätigkeit ist der Handel. Seit jeher wird "der Handel" umschrieben als "die der Vermittlung des Güterumlaufs zugewendete Erwerbstätigkeit". Zu seinem Wesen gehört der Kauf oder die sonstige Anschaffung von Sachen zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung (Senatsurteil vom 25.07.2001 - X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809, unter II.2.b). Typischerweise ist der Handel durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern i.S. eines marktmäßigen Umschlags von Sachwerten gekennzeichnet (vgl. BFH-Urteil vom 14.09.2017 - IV R 34/15, BFH/NV 2018, 24, Rz 30). Der Steuerpflichtige verhält sich demnach wie ein Händler, wenn er planmäßig und auf Dauer mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht tätig geworden ist. Der planmäßige An- und Verkauf ist dem Bereich des Handels zuzuordnen und deshalb gewerblich (BFH-Beschluss vom 04.07.2002 - IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559).

14 b) Die vom FG vorgenommene Würdigung des Gesamtbildes, dass es sich vorliegend um ein händlertypisches Verhalten handle, ist vom erkennenden Senat nicht zu beanstanden. Der tatsächlichen Würdigung der Einzelheiten durch die Tatsacheninstanz kommt besondere Bedeutung zu. Der BFH prüft dabei nur, ob dem FG bei der tatsächlichen Würdigung Rechtsverstöße unterlaufen sind. Eine Bindung ist gegeben, sofern die Würdigung möglich war und das FG weder gegen Denkgesetze verstoßen noch wesentliche Umstände vernachlässigt hat. Ob ebenso gut ein anderes Ergebnis der Würdigung vertretbar gewesen wäre, ist nicht entscheidend (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.01.2011 - V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524).

15 aa) Ersichtlich hat das FG nicht allein auf die Dauer und die Anzahl bzw. Höhe der Verkäufe abgestellt. Vielmehr hat es im besonderen Maße den planmäßigen An- und Verkauf gewürdigt. Wird ein solcher wie im Streitfall betrieben und liegt schon beim Ankauf Wiederveräußerungsabsicht vor, ist die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten. Eindeutig steht die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung im Vordergrund. In den --ausweislich der Feststellungen des FG andauernden und wiederholten-- An- und Verkäufen der Klägerin ist

ein planmäßiges Vorgehen zu sehen. Sie kaufte in systematischer Art und Weise einerseits bei Haushaltsauflösungen Gegenstände an und bot andererseits die hierbei erworbenen Gegenstände über die Internetplattform eBay wieder zum Verkauf an.

16 bb) Dass die Klägerin --wie sie vorbringt-- Spaß an der Versteigerung der Gegenstände hatte, ist auch nicht als Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten anzusehen. Nicht der Gegenstand selbst bereitete der Klägerin den Nervenkitzel bzw. die Spannung, sondern der Verkaufsprozess. Der "Spaß am Handeln" ist kein taugliches Kriterium zur Abgrenzung des gewerblichen Handels von einer privaten Vermögensverwaltung, zumal auch ein gewerblicher Händler (oftmals) Freude an der Ausführung seiner Tätigkeit haben wird.

17 cc) Für das FG war erkennbar nicht mehr entscheidend, dass die Klägerin nach eigenem Vortrag kein darüber hinausgehendes Konzept hatte (z.B. Auswahl gut gehender Gegenstände), keine Mindestpreise setzte, keine Vorkenntnisse im Handel bzw. im Trödel hatte und weitere aus ihrer Sicht für einen gewerblichen Händler typische Kriterien fehlten. Der Senat kann nicht erkennen, dass das FG wesentliche Umstände vernachlässigt hat. Für die Zuordnung zur Gewerblichkeit ist im Streitfall nicht entscheidend, dass die Klägerin möglicherweise ihr geschäftliches Auftreten nicht in jeder Hinsicht optimiert hat (z.B. fehlende Beschränkung auf den Handel mit ausgewählten, gutgehenden Gegenständen oder Verzicht auf die parallele Nutzung mehrerer Handelsplattformen). Denn die Voraussetzungen des Idealtypus des Gewerbetreibenden müssen nicht erfüllt sein. Es kann auch nicht entscheidend sein, ob der Steuerpflichtige seinen eBay-Handel als Gewerbe anmeldet oder ob er bei eBay als gewerblicher Händler eingeordnet wird. Andernfalls hätte es der Steuerpflichtige bzw. eBay in der Hand, über die steuerlich relevante Frage der Gewerblichkeit zu bestimmen.

18 dd) Gegenteiliges kann auch nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Wertpapierhandel entnommen werden. Der nachhaltige An- sowie Verkauf von Wertpapieren ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung nicht mit dem nachhaltigen An- und Verkauf von Gebrauchsgegenständen vergleichbar. Das Bild eines Wertpapierhändlers entspricht nicht demjenigen eines Händlers von Gebrauchsgegenständen. Es ist demzufolge durchaus möglich, dass der Zahl und dem Umfang der einzelnen Transaktionen für die Würdigung, ob die Tätigkeit eines Wertpapierhändlers vorliegt, erheblich weniger Bedeutung zukommt (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2008, 2012, und vom 20.12.2000 - X R 1/97, BFHE 194, 198, BStBl II 2001, 706) als der Zahl und dem Umfang der Verkäufe für die Würdigung der Aktivitäten eines Händlers von Gebrauchsgegenständen. Während der Kauf und Verkauf von Wertpapieren als Anlageform von privatem Vermögen für eine private Vermögensverwaltung nicht ungewöhnlich ist, ist dies der marktmäßige Umschlag von Gebrauchsgegenständen hingegen schon.

19 2. Die Klägerin hat weder substantiiert vorgetragen, aus welchen Gründen vorliegend zunächst nur eine gelegentliche Betätigung vorgelegen haben soll noch weshalb ihre gewerbliche Tätigkeit vorzeitig beendet worden sein sollte. Das FG hat für alle Streitjahre --mangels (vorgetragener) besonderer Umstände-- einheitlich die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG geprüft. Besondere Umstände, die eine Differenzierung in zeitlicher Hinsicht rechtfertigen würden, sind für den Senat nicht erkennbar.

20 3. Das FG hat das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht --wenn auch lediglich behauptend-- zu Recht bejaht, da die Klägerin nach der Überzeugung des FG tatsächliche Gewinne erzielt hatte. Gewinne sind ein kaum zu widerlegendes Indiz dafür, dass auch die Absicht bestand, solche zu erzielen (z.B. BFH-Urteil vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 22). Dies gilt selbst bei Tätigkeiten mit einer Nähe zum Hobbybereich (BFH-Urteil vom 19.07.1990 - IV R 82/89, BFHE 161, 144, BStBl II 1991, 333, unter 3.b), was vorliegend noch nicht einmal der Fall ist.

21 4. FA und FG waren dem Grunde nach zur Schätzung befugt. Die Klägerin hat keine Aufzeichnungen geführt, weil sie angenommen hatte, hierzu nicht verpflichtet zu sein. Indes ist höchstrichterlich anerkannt, dass eine vom Steuerpflichtigen vorgenommene Eigenqualifikation seiner Handlungen rechtlich unbeachtlich ist, sofern diese nicht durch die tatsächlichen Gegebenheiten gedeckt ist (Senatsbeschluss vom 16.09.2008 - X B 158/07, BFH/NV 2008, 2024, m.w.N.). Zudem ist allein auf die Tätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht auf dessen Kenntnisse und persönliche Fähigkeiten abzustellen (Senatsurteil vom 09.03.2016 - X R 9/13, BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815).

22 5. Die vom FG gegebene Begründung für die von ihm vorgenommene Schätzung der Höhe der Betriebsausgaben ist nicht ausreichend.

23 a) Nach ständiger Rechtsprechung müssen die gewonnenen Schätzergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. z.B. Senatsurteil vom 20.03.2017 - X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992). Daher sind einerseits 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 bzw. dem FG Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist auch das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen (vgl. z.B. nur Senatsbeschluss vom 26.02.2018 - X B 53/17, BFH/NV 2018, 820). Für die Revisionsinstanz --beschränkt auf die Überprüfung von Rechtsfehlern-- muss es möglich sein, die Schätzung nachvollziehen zu können, um zu überprüfen, ob das FG bei der Tatsachenfeststellung und der Beweiswürdigung nach sachfremden Erwägungen oder willkürlich verfahren ist. Das FG hat darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (vgl. Senatsurteile in BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, und vom 16.09.2015 - X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48).

24 b) Die Klägerin hat ihre Mitwirkungspflichten erheblich verletzt, da sie weder Aufzeichnungen geführt noch Belege aufbewahrt hat. Dennoch wird das FG in seinem Urteil den dargestellten Anforderungen an die Ausschöpfung der nach Aktenlage vorhandenen Möglichkeiten nicht gerecht.

25 aa) Es ist nicht darauf eingegangen, ob bzw. weshalb die Besteuerungsgrundlagen anhand der vorliegenden Kontenbelege nicht wenigstens teilweise hätten ermittelt werden können oder ob bzw. in welcher Höhe/mit welcher Pauschale es einzelne Kostengruppen (wie z.B. für Zeitungen, für Fahrten, für eBay-Gebühren, für Porto und Verpackung) im Rahmen seiner griffweisen Schätzung hätte berücksichtigen können.

26 (1) Den Girokonten der Klägerin kann möglicherweise die Höhe betrieblich veranlasster Kosten entnommen werden: eBay-Gebühren und Kosten für die dauerhafte Schaltung der Zeitungsannoncen. Gegebenenfalls können auch die Posten Telefon und Tanken ausgewertet werden.

27 (2) Ebenso dürften Rückzahlungen im Rahmen von Rückabwicklungen anhand der Kontenbelege individuell ermittelt werden können. Diese hat das FA (und infolgedessen wohl auch das FG) --entgegen dem Vortrag der Klägerin-- zwar bei den betrieblich veranlassten Kosten (vgl. zum Meinungsstand, ob es sich bei Rückzahlungen im Rahmen einer Rückabwicklung um negative Einnahmen oder Betriebsausgaben handelt: Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 765) berücksichtigt, aber eben nur griffweise im Rahmen der vorgenommenen Gesamtschätzung (vgl. Blatt 24 des Sonderbandes).

28 (3) Möglicherweise können (überschlägig) die Versand- und Verpackungskosten berechnet werden. Es könnte beispielsweise anhand der in den Kontenbelegen benannten Verkaufsgegenstände auf die Kosten für die erforderliche Versandart (Warensendung, Paket usw.) und für das Verpackungsmaterial geschlossen werden. Es geht aus Blatt 24 des Sonderbandes hervor, dass das FA bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes "ausschließlich Kontozugänge" berücksichtigt hat. Auch im Falle einer Vereinbarung, dass die Kunden die Versand- und Verpackungskosten zusätzlich zum Gebotspreis bezahlen mussten, wäre es realitätsfremd, wenn diese nicht zusammen mit dem Gebotspreis überwiesen worden wären und damit in den Kontozugängen enthalten sind. Wie die Käufer diese Kosten auf andere Weise bezahlt haben sollen, müsste das FG --geht es nicht davon aus-- gesondert begründen.

29 bb) Erst nachrangig und äußerst hilfsweise dürfte das FG erwägen, für eine griffweise Schätzung die von anderen Finanzgerichten gefundenen Ergebnisse heranzuziehen. Dabei wäre aber in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Entscheidungen der anderen Gerichte überhaupt zu vergleichbaren Sachverhaltsgestaltungen ergangen sind (z.B. hinsichtlich der angebotenen Produktgruppen und der Struktur der angefallenen Aufwendungen). In einem zweiten Schritt müsste das FG darauf eingehen, ob die Schätzungserwägungen der anderen Gerichte ihrerseits einer Rechtmäßigkeitsüberprüfung standhalten.

30 All diese Prüfungen hat das FG unterlassen. Es erläutert auch nicht, weshalb es gerade den Mittelwert der Schätzungen der beiden anderen Finanzgerichte ansetzt. Zu Recht weist die Klägerin im Übrigen darauf hin, dass in dem vom FG herangezogenen Beschluss des Niedersächsischen FG vom 26.05.2010 - 4 V 210/09 neben der griffweisen Schätzung noch weitere Betriebsausgaben angesetzt worden sind. Auch ist unklar, was das FG mit dem Begriff "Nettoumsatz" meint. Die Klägerin hat in den Streitjahren --soweit ersichtlich-- keine Umsatzsteuer ausgewiesen oder an das FA abgeführt.

31 c) Allerdings erreicht das Begründungsdefizit des vorinstanzlichen Urteils vorliegend noch nicht die Schwelle eines Verfahrensmangels nach § 119 Nr. 6 FGO, da die Begründung der Höhe der Schätzung nicht vollständig fehlt.

32 Ebenso sind die Schätzungsbescheide des FA nicht nichtig. Hier führen Begründungsmängel nicht zur Nichtigkeit, sondern allenfalls zur Anfechtbarkeit (vgl. Senatsurteil vom 15.07.2014 - X R 42/12, BFH/NV 2015, 145).

33 6. Die von der Klägerin beantragte Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG ist im Streitfall nicht geboten, da ernstliche Zweifel an dessen Unvoreingenommenheit (vgl. zu den Voraussetzungen: BFH-Urteil vom 04.09.2002 - XI R 67/00, BFHE 200, 1, BStBl II 2003, 142) nicht zu erkennen sind und auch von der Klägerin nicht vorgetragen worden sind. Allein die Fehlerhaftigkeit des FG-Urteils genügt hierfür nicht.

34 Der vom FG dem Einzelrichter übertragene Rechtsstreit wird allerdings unter Aufhebung des Beschlusses betreffend die Übertragung des Streitfalls auf den Einzelrichter an den Vollsenat zurückverwiesen, da die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 FGO im Streitfall nicht gegeben sind (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.2018 - III R 13/15, BFH/NV 2019, 1069, und vom 30.11.2010 - VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449).

35 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de