

Finanzgericht München

Im Namen des Volkes

URTEIL

In der Streitsache Kläger D.G. gegen Finanzamt

wegen Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2005

hat der 2. Senat des Finanzgerichts München für Recht erkannt:

1. Es wird festgestellt, dass der Einkommensteuerbescheid und der Umsatzsteuerbescheid für 2005, jeweils vom 15.05.2007 in Gestalt des Bescheides vom 18.09.2007 und der Einspruchsentscheidung vom 09.05.2008 nichtig sind.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. ...

Tatbestand:

Streitig ist, ob Bescheide wegen offensichtlich willkürlicher Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nichtig sind.

Der Kläger bezog vom 28.06.2003 bis 31.05.2004 Arbeitslosengeld. Am 2.6.2004 meldete er zum 1.6.2004 ein Gewerbe an mit den Sparten Bautenschutz, Kleinsttransporte bis 3,5 t, Handel mit Tuning, Kfz-Teilen und –zubehör. Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung vom 18.8.2004 hat der Kläger angegeben, dass die steuerliche Beratung durch die Steuerberatungsgesellschaft XY erfolgt, die voraussichtlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb im laufenden Jahr 6.000 € und im Folgejahr 10.000 € sowie der geschätzte Gesamtumsatz im laufenden Jahr 7.000 € und 30.000 € im Folgejahr betragen würden.

Am 6.6.2005 meldete er durch Gewerbeummeldung, die am 7.6.2005 beim Finanzamt einging, dass bisherige gewerbliche Tätigkeiten zum 1.1.2005 aufgegeben wurden und „Trockenbau“ betrieben werde.

Für 2004 erklärte er durch Umsatzsteuervoranmeldungen, deren letzte am 11.02.2005 beim Finanzamt einging, steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 2.741 € und einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.197,11 €.

Mit Umsatzsteuervoranmeldung vom 11.02.2005 erklärte er für Januar 2005 einen Vorsteuerabzug von 297,90 €. Wegen Nichtabgabe weiterer Voranmeldungen ging das Finanzamt im Schätzungswege für die Folgemonate von steuerpflichtigen Umsätzen in Höhe von insgesamt 6.100 € und einem Vorsteuerabzug von insgesamt 550 € aus, woraus sich für 2005 eine Zahllast von 128,10 € ergab. Die letzte Zahlung auf diese Festsetzungen leistete der Kläger im Oktober 2006.

Am 4.10.2005 gingen beim Finanzamt die Steuererklärungen für 2004 ein. Darin sind ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.532 € erklärt und Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von 2.741 €. Bei der Anfertigung dieser Steuererklärungen hat die Steuerberatungsgesellschaft XY mitgewirkt, der allerdings keine Empfangsvollmacht erteilt wurde. Als Anlage war dieser Erklärung der Aufhebungsbescheid des Arbeitsamtes Rosenheim vom 8.6.2004 beigefügt, wonach der Kläger vom 28.6.2003 bis 31.5.2004 Arbeitslosengeld bezogen hatte.

Am 2. Februar 2006 hat die Veranlagungsstelle des Finanzamts auf Ersuchen der Finanzkasse die vom Kläger am 12.2.2005 mitgeteilte Bankverbindung für den Lastschriftinzug gelöscht, da mehrere Rücklastschriften angefallen waren.

Am 5.9.2007 erfolgte die Dateneingabe für mehrere Steuerbescheide, die am 15.05.2007 gegenüber dem Kläger ergingen.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung setzte das Finanzamt aufgrund geschätzter Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 24.500 € Einkommensteuer für 2005 in Höhe von 4.073 € zzgl. 20 € Zinsen, 200 € Verspätungszuschlag und 224,01 € Solidaritätszuschlag fest.

Zugleich setzte es nachträgliche Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 in Höhe von 4.050 € zuzüglich 224,01 € Solidaritätszuschlag und Einkommensteuervorauszahlungen für das 1. und 2. sowie die folgenden Vierteljahre 2007 in Höhe von je 1.355 € zuzüglich 74 € Solidaritätszuschlag fest.

Ferner setzte es ausgehend von geschätzten Umsätzen von 20.000 € Umsatzsteuer für 2005 in Höhe von 4.800 € zzgl. 23 € Zinsen und 480 € Verspätungszuschlag fest.

Aufgrund dieser Festsetzungen hatte der Kläger gegenüber dem Finanzamt Zahlungsverpflichtungen in Höhe von rd. 14.000 €, die sich zum 10.6.2007 und 10.9.2007 um jeweils 1.429 € erhöhten.

Am 28.8.2007 erließ das Finanzamt eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung, aufgrund derer die VR Bank dem Finanzamt mitteilte, dass der Kläger mit ihr nicht mehr in Geschäftsverbindungen stehe. Dieses Schreiben ging am 3.9.2007 beim Finanzamt ein.

Am 5.9.2007 erließ das Finanzamt eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung, aufgrund derer die Sparkasse dem Finanzamt mitteilte, dass der Kläger zwar auf dem gepfändeten Konto ein Sparguthaben unterhalte, gegen das die Sparkasse jedoch mit eigenen höheren Ansprüchen aufrechne. Dieses Schreiben ging am 10.9.2007 beim Finanzamt ein.

Ebenfalls am 5.9.2007 erfolgte die Dateneingabe für Steuerbescheide, die am 18.9.2007 gegenüber dem Kläger ergingen.

Mit diesen setzte das Finanzamt für 2006 aufgrund geschätzter Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 24.500 € Einkommensteuer in Höhe von 4.113 € zuzüglich 250 € Verspätungszuschlag und 226,21 € Solidaritätszuschlag sowie ausgehend von 35.000 € Umsatz Umsatzsteuer in Höhe von 4.600 € zuzüglich 250 € Verspätungszuschlag fest und hob den in den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden vom 15.05.2007 enthaltenen Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Die Zahlungsverpflichtungen des Klägers gegenüber dem Finanzamt betragen damit rd. 22.000 €.

Am 3.3.2008 gingen beim Finanzamt die Steuererklärungen für 2005 ein. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von 4.345 € erklärt, noch nicht nach § 13b UStG versteuerte, steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 3.315 €. Im Begleitschreiben beantragte der Steuerberater, die Steuerbescheide vom 15.5.2007 gemäß § 164 AO zu ändern.

Die Steuerfestsetzungen für 2006 änderte das Finanzamt entsprechend den erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 6.307 € sowie steuerpflichtigen Umsätzen von 841 € und setzte die Einkommensteuervorauszahlungen für 2007 auf 0 € fest.

Mit Schreiben vom 11.3.2008 lehnte das Finanzamt den Änderungsantrag bezüglich 2005 als verspätet ab, unter Hinweis auf die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit Bescheiden vom 18.9.2007.

Mit Schreiben vom 18.3.2008 beantragte der Kläger Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und wies darauf hin, dass mangels Erläuterungen zu den Bescheiden der Kläger deren Bedeutung nicht erkannt und sie abgelegt habe. Im Übrigen seien die Schätzungen willkürlich und die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung bereits nach 4 Monaten unverständlich.

Mit Schreiben vom 1.4.2008 lehnte das Finanzamt den Antrag auf Wiedereinsetzung ab und wies darauf hin, dass der Kläger trotz mehrmaliger Mahnungen und Schätzungsandrohung vom 6.3.2007 Steuererklärungen nicht eingereicht habe. Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen hätten ab 2/05 geschätzt werden müssen. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei mit Bescheiden vom 18.9.2007 aufgehoben worden, da der Kläger auf keinen dieser Schätzbescheide reagiert habe.

Mit Entscheidung vom 9.5.2008 wies das Finanzamt den hiergegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück, da weder Wiedereinsetzung noch eine Änderung nach § 164 AO oder nach § 173 AO möglich seien. Aussetzung der Vollziehung lehnte es ab.

Am 27.5.2008 erhob der Kläger Klage auf Feststellung der Nichtigkeit der Bescheide.

Auf Antrag des Klägers hat das Gericht dem Finanzamt mit Beschluss vom 15.7.2008, Az.: 2 V 1909/08, vorläufig untersagt, die Steuern und Nebenleistungen aus den Festsetzungen für 2005 einzuziehen. Der Antrag auf Freigabe des Bankkontos hat sich zwischenzeitlich erledigt und wird nicht weiterverfolgt.

Zur Begründung der Klage wird vorgetragen, es sei nicht erkennbar, woran sich das Finanzamt bei der Schätzung orientiert habe. Die Schätzungen vermittelten den Eindruck von Strafschätzungen anstelle der Anwendung der von der Abgabenordnung vorgesehenen Möglichkeiten zur Erzwingung der Steuererklärung. Dies werde durch die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach bereits 4 Monaten bestätigt, was es fraglich erscheinen lässt, ob eine Sachverhaltsermittlung überhaupt gewollt gewesen sei. Durch die Sperrung des Kontos und entsprechende Eintragung in die Schufa sei dem Kläger die wirtschaftliche Grundlage entzogen worden.

Die geschätzten Beträge für Umsatz und Gewinn seien weder aus dem Vorjahresergebnis noch aus der Branche, in der der Kläger arbeite, ableitbar. Die Schätzungsgrundlagen würden krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweichen. Es sei in keiner Weise erkennbar, dass überhaupt Schätzungserwägungen angestellt worden seien. Selbst der Verlustvortrag aus 2004 sei unberücksichtigt geblieben. Auch die Verspätungszuschläge seien am Limit festgesetzt worden, um auf diese Weise den Kläger dazu zu bringen, seiner Steuererklärungspflicht nachzukommen. Die Willkür sei offensichtlich, da keinerlei Anhaltspunkte zur Rechtfertigung des Außerachtlassens der aus den Akten bekannten Tatsachen und sonstigen Umständen ersichtlich seien.

Der Kläger beantragt,

die Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheids und des Umsatzsteuerbescheids für 2006, jeweils vom 15.5.2007 in Gestalt des Bescheides vom 18.9.2007 und der Einspruchsentscheidung vom 9.5.2008 festzustellen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt beantragt,

Klageabweisung.

Es läge kein grober Schätzungsfehler bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vor, der zur Nichtigkeit der Schätzungsbescheide führe. Der Umsatz für 2005 sei mit 30.000 € entsprechend den Angaben des Klägers zum voraussichtlichen Umsatz im Fragebogen für die Gewerbeanmeldung angesetzt worden. Da der Kläger nur für den Monat Januar 2005 eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben habe, hätte das Finanzamt den tatsächlichen Umsatz im Jahr 2005 des Klägers nicht abschätzen können. Dass die Umsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen geringer geschätzt worden seien, dürfte nicht zu einem groben Schätzungsfehler des Finanzamts in der Jahreserklärung führen.

Auch bei der Einkommensteuer 2005 lasse sich kein grober Schätzungsfehler des Finanzamts erkennen. Laut der eingereichten Erklärung für 2004 habe der Kläger in diesem Jahr Arbeitslosengeld bezogen und einen geringen Bruttoarbeitslohn. Außerdem habe er einen Verlust aus Gewerbebetrieb erklärt. Im Schätzungsbescheid für 2005 seien daher zutreffend nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb geschätzt worden. Aus

der Tatsache, dass der Kläger im Jahr 2004 einen Verlust aus Gewerbebetrieb erklärt habe, lasse sich nicht schließen, wie hoch die Einkünfte des Gewerbebetriebes des Jahres 2005 sein würden, zumal der Kläger rückwirkend zum 1.1.2005 sein Gewerbe umgemeldet habe. Da der Kläger neben den gewerblichen Einkünften offensichtlich keinerlei andere Einnahmen gehabt habe, hätte das Finanzamt davon ausgehen können, dass der Kläger einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in der Höhe erzielt, mit dem er zumindest seinen Lebensunterhalt bestreiten könne.

Aus der Tatsache, dass Anfang des Jahres 2005 mehrere Rücklastschriften angefallen seien, könne nicht entnommen werden, welche Umsätze der Kläger im Jahr 2005 gemacht habe. So könne es durchaus sein, dass er Anfang des Jahres 2005 keine Einnahmen erzielt habe, sondern die Einnahmen erst später im Laufe des Jahres erhalten habe. Dies sei im Bereich Trockenbau durchaus möglich, da die Bautätigkeit im Winter im Allgemeinen nicht so hoch sei wie im Sommer.

Zur Ergänzung des Sachverhalts wird auf die vorgelegten Akten des Finanzamts, dessen Schreiben vom 25.7.2008, die klägerischen Schreiben vom 27.5.2008 und 5.8.2008 sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 4.9.2008 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Zur Beseitigung des Rechtsscheins sind die angefochtenen Bescheide für nichtig zu erklären.

1. Eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes gemäß § 41 FGO ist nicht fristgebunden und setzt keinen vorherigen Antrag nach § 125 Abs. 5 AO oder ein Vorverfahren beim Finanzamt voraus (vgl. Bundesfinanzhof (BFH) Urteil vom 24. Januar 2008 – V R 36/06, Haufe Index 1975059). Das besondere Rechtsschutzbedürfnis nach § 41 Abs. 1 FGO ergibt sich im Streitfall aus der Entschlossenheit des Finanzamts, die festgesetzten Beträge und die sich daraus ergebenden Nebenleistungen und gesetzlichen Zuschläge mit Hilfe eines gerichtlichen Durchsuchungsbeschlusses vom 29.5.2008 beizutreiben.
2. Nach § 125 Abs. 1 AO 1977 ist ein Steuerbescheid nichtig, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies außerdem bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben.

2.1 Ein derart schwerwiegender Fehler liegt vor, wenn die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen Maße verletzt wurden, dass von niemand erwartet werden kann, den ergangenen Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen.

2.2 Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen setzt nach § 162 AO voraus, dass die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Dies ist unter anderem der Fall, wenn Mitwirkungspflichten nicht erfüllt werden. Der BFH hat grundsätzlich festgestellt, dass eine Schätzung erst dann in Betracht kommt, wenn alle anderen Möglichkeiten, die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, für das FA ausgeschöpft sind. Die Erzwingung der Abgabe der Steuererklärungen hat für das FA Vorrang gegenüber einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (BFH-Urteil vom 23. August 1994 – VII R 143/92, BStBl II 1995, 194 unter 2 b dd der Entscheidungsgründe m.w.N.).

Gleichwohl toleriert die Rechtsprechung die Vorgehensweise der Verwaltung, auf Zwangsmittel zu verzichten und die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Dabei räumt sie der Verwaltung einen weiten Schätzungsrahmen ein und legt die Vorschriften über die Schätzung dahingehend aus, dass Tatsachenfeststellungen mit einem geringeren Grad an Überzeugung getroffen werden als dies in der Regel nach §88 AO geboten ist. Das gewonnene Schätzungsergebnis müsse nur schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftiger sein und feststehende Tatsachen berücksichtigen (vgl. BFH-

Beschluss vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217, m.w.N.). Um das Anfechtungserfordernis im Interesse der Rechtssicherheit nicht zu beeinträchtigen, wird eine Schätzung, die den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen verlässt, grundsätzlich nur als rechtswidrig angesehen und muss angefochten werden, wenn sie nicht in Bestandskraft erwachsen soll (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2002, X R 34/99, Haufe-Index 845705). Gerechtfertigt wird dies auch damit, dass ein Akt der staatlichen Gewalt die Vermutung seiner Gültigkeit in sich trage (vgl. BFH-Beschluss vom 01. Oktober 1981 – IV B 13/81, BStBl II 1982, 133 unter Hinweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 11. Februar 1966 VII CB 149.64, BVerwGE 23, 237, 238).

- 2.3 Nach der derzeitigen Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, sind Verwaltungsakte jedoch nichtig, wenn das Finanzamt sich nicht an den wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen orientiert, sondern bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt hat (vgl. BFH-Urteile vom 1. Oktober 1992 IV R 34/90, BStBl II 1993, 259; vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BStBl II 2001, 381; vom 17. Juni 2004 IV R 45/03, BFH/NV 2004, 1618).

Wenn in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt wurden, wenn somit ein „objektiv willkürlicher“ Hoheitsakt vorliegt, ist Nichtigkeit nach § 125 Abs. 1A O 1977 gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2004 – VI R 45/03, BFH/NV 2004, 1618 und BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2005 – IV B 65/04, BFH/NV 2006, 240). Es ist dann davon auszugehen, dass die Schätzung nicht mehr mit der Rechtsordnung und den diese Ordnung tragenden Prinzipien in Einklang steht, da das Finanzamt grundsätzlich gehalten ist, diejenigen Erkenntnismittel, deren Beschaffung und Verwertung ihm zumutbar und möglich gewesen wäre, auszuschöpfen. Selbst wenn derartige Erkenntnismöglichkeiten und auch andere geeignete Anhaltspunkte für die Schätzung fehlen, muss es Ziel der Schätzung sein, die Besteuerungsgrundlagen annähernd zutreffend zu ermitteln. Die Schätzung darf nicht dazu verwendet werden, „die Steuererklärungspflichtverletzung zu sanktionieren und den Kläger zur Abgabe der Erklärungen anzuhalten“, „Strafschätzungen“ eher enteignungsgleichen Charakters gilt es zu vermeiden (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BStBl II 2001, 381).

- 2.4 Dementsprechend hat das bayerische Landesamt für Steuern mit Schreiben vom 26.5.2006, S 0335 – 3 St 41 M, Karte 1 zu § 162 AO (im Wesentlichen inhaltsgleich mit Schreiben vom 10.9.2007, S 0335 – 3 St 41 M) alle bayerischen Finanzämter angewiesen, wie bei Nichtabgabe von Steuererklärungen vorzugehen ist.

Danach sind bereits bekannte Sachverhalte, insbesondere die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d Abs. 4 EStG, Gewerbean- und abmeldungen etc. auch im Rahmen der Schätzung zu berücksichtigen.

Strafschätzungen werden ausdrücklich für unzulässig erklärt. Schätzungen sind kein Druckmittel, um den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Steuererklärung zu veranlassen. Hierfür sind nach der AO die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und das Zwangsmittelverfahren vorgesehen. Insbesondere von der Möglichkeit der Zwangsgeldandrohung und –festsetzung ist in geeigneten Fällen verstärkt Gebrauch zu machen.

In Fällen, in denen der Steuerpflichtige bereits erhebliche Steuerrückstände hat, ist zur Vermeidung des Entstehens weiterer, nicht beitreibbarer Steuerrückstände vor Erlass des Schätzungsbescheides Kontakt mit der Vollstreckungsstelle aufzunehmen.

Veranlagungen, bei denen die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen geschätzt werden müssen, sind grundsätzlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) durchzuführen. Nur so kann regelmäßig sichergestellt werden, dass spätere Erkenntnisse aus dem Vollstreckungsverfahren bei der Steuerfestsetzung noch Berücksichtigung finden können. Eine etwa notwendige Vollstreckung ist in diesen Fällen unverzüglich einzuleiten. Endgültige Schätzungsveranlagungen kommen nur ausnahmsweise dann noch in Betracht, wenn ganz gesicherte Schätzungsgrundlagen vorliegen sollten. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist grundsätzlich erst dann aufzuheben, wenn die Steuerfestsetzung/Feststellung für den folgenden Veranlagungszeitraum durchgeführt wird. Dabei soll die Vorbehaltveranlagung nochmals nach Aktenlage auf evtl. Fehler hin überprüft werden.

Ebenso sind die in einem eventuellen Vollstreckungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse zu berücksichtigen (vgl. AEAO zu § 162, Nr. 4).

Die Schätzung ist stets in der Akte zu dokumentieren. Dabei soll die Vorlage „AV Schätzung 162 AO Druck“ (Veranlagung/Anforderung Steuererklärung) verwendet werden.

Bei der Schätzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb soll im Allgemeinen auf den bei der Umsatzsteuer zugrunde gelegten Umsatz ein Reingewinnsatz angewandt werden, der über dem Mittelwert lt. Richtsatzsammlung liegt. Ebenso können die Ergebnisse des Vorjahres als Anhaltspunkt dienen. Wenn der Gewinn eines Steuerpflichtigen, der bisher durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wurde, durch Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG festgestellt wird, so handelt es sich bei der erstmaligen Anwendung von Richtsätzen um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart, so dass auch ein Übergangsgewinn zu schätzen ist (vgl. R 4.6 EStR und H 4.1 (Gewinnschätzung) EStH).

Bei einer Steuerfestsetzung wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung soll die Schätzung sich an die vorangemeldeten Umsätze in den Voranmeldungszeiträumen, zuzüglich eines angemessenen Sicherheitszuschlags, anlehnen. Entsprechendes gilt für die Vorsteuerbeträge. Wurden bereits im Voranmeldungsverfahren Schätzungen durchgeführt, sind diese nur dann als Grundlage (incl. Sicherheitszuschlag) heranzuziehen, wenn die geschätzten Beträge im Wesentlichen bezahlt/beigetrieben worden sind. Bestehen aber aus diesen Schätzungen hohe Rückstände, die nicht beiteilbar sind, sollte die Schätzung der Jahressteuer nicht noch zu einer weiteren Erhöhung des Rückstands führen. Liegen Erkenntnisse vor, die eine niedrigere Festsetzung der Jahressteuer im Vergleich zu den festgesetzten Vorauszahlungen rechtfertigen, ist eine Herabsetzung der Umsatzsteuer im Schätzungswege durchzuführen.

Ausdrücklich hingewiesen wird darauf, dass willkürlich und damit nichtig ein Schätzungsbescheid ist, wenn das Schätzungsergebnis trotz vorhandener Möglichkeiten, den Sachverhalt aufzuklären, krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass das FA überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt hat, weshalb die Dokumentation der Schätzung in den Steuerakten unverzichtbar ist.

3. Gemessen an den vorstehenden Rechtsgrundsätzen und Verwaltungsanweisungen leiden die streitigen Bescheide an besonders schwerwiegenden Fehlern, die bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig sind und zur Nichtigkeit führen.

- 3.1 Das Finanzamt hat geschätzt, obwohl noch nicht feststand, dass es die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln kann.

- 3.1.1 Aus den Akten ist nicht ersichtlich, ob und in welcher Form der Kläger zur Abgabe der Steuererklärungen angehalten worden ist. Weder Abdrucke der entsprechenden Schreiben noch eine Übersicht über maschinell erzeugte Mahnungen befinden sich bei den Akten.

- Zwar hat der Klägervertreter die Darstellung in der Einspruchsentscheidung des Finanzamts bestätigt, das Gericht kann sich jedoch selbst kein Bild davon machen, ob diese Schreiben nach Inhalt und äußerer Erscheinungsform geeignet waren, dem Kläger seine Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung ausreichend zu verdeutlichen. Unstreitig hat das Finanzamt Zwangsmittel zur Abgabe der Steuererklärungen nicht angedroht und angeordnet.

- 3.1.2 Aus den Vollstreckungsakten ist demgegenüber ersichtlich, dass am 14.9.2007, also 4 Tage vor Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, ein Telefongespräch mit dem Steuerberater des Klägers stattgefunden hat. Dieser hat erklärt, dass er zwar Unterlagen habe, die Erklärungen für 2005 und 2006 aber erst nach Zahlung (durch den Kläger) erstellen werde. Diese Kenntnis der Vollstreckungsstelle muss sich der Veranlagungssachbearbeiter entsprechend der Verwaltungsanweisung S 0335 – 3 St 41 M zurechnen lassen.

- 3.2 Die Schätzung des Finanzamts ist nicht nachvollziehbar.

Bezogen auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Klägers weicht das Schätzungsergebnis krass von den tatsächlichen Verhältnissen ab und führte anstelle von 0 € Steuern zu einer Festsetzung in Höhe von rd. 10.000 €.

3.2.1 Es ist nicht erkennbar, dass das Finanzamt irgendwelche Überlegungen zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen angestellt hat.

Die vorgeschriebene Dokumentation der Schätzung befindet sich nicht bei den Akten. Es fehlen handschriftliche Notizen über die angestellten Überlegungen zur Höhe von Umsatz und Gewinn. Weder die Einkommensteuer- noch die Umsatzsteuerakte enthalten Abfragen, die vor Erlass der Bescheide gemacht wurden, um sich ein Bild über Sollstellungen und Zahlungen zu machen.

Die im Klageverfahren nach Ergehen der einstweiligen Anordnung vorgetragene Gründe rechtfertigen die Schätzung nicht. Für die Annahme eines Umsatzes in Höhe von 30.000 € kann nicht auf den Fragebogen zur Gewerbeanmeldung abgestellt werden, da sich die in 2005 ausgeübten Tätigkeiten wesentlich von den der ursprünglichen Gewerbeanmeldung und damit den Antworten im Fragebogen zugrunde liegenden unterscheiden. Es ist auch nicht glaubwürdig, dass sich das Finanzamt tatsächlich am Fragebogen orientiert hat, da es sonst nur 10.000 € Gewinn angesetzt hätte. Anhaltspunkte für die Verfünffachung des Umsatzes gegenüber den Schätzungen der Voranmeldungszeiträume 2005 sind nicht ersichtlich.

Die Annahme, dass die erzielten Einkünfte zur Bestreitung des Lebensunterhalts ausreichen müssten, entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Es sind zahllose Fälle gerichtsbekannt, in denen Gewerbetreibende trotz härtester Arbeit auf Unterstützung durch Angehörige, Freunde und die Sozialkassen angewiesen sind. Der angesetzte Betrag liegt auch nach Abzug der festgesetzten Steuern über dem Jahresbetrag des Arbeitslosengeldes II.

3.2.2 Die Schätzungen sind auch nicht schlüssig.

Nach der Richtsatzsammlung 2005 beträgt der Reingewinn bei Bauunternehmen bis 200.000 € Umsatz 23%. Der für den Kläger geschätzte Gewinn von 24.500 € würde bezogen auf den geschätzten Umsatz von 30.000 € einem Reingewinn von 82 % entsprechen, einem Wert, den die Richtsatzsammlung auch nicht annäherungsweise bei einem einzigen Gewerbe ausweist.

3.2.3 Die angesetzten Werte für Umsatz und Gewinn des Jahres 2005 haben keinen Realitätsbezug. Die Schätzungen sind wirtschaftlich weder möglich noch vernünftig und berücksichtigen feststehende Tatsachen nicht. Die vom Finanzamt in den Bescheiden für 2005, 2006 und Vorauszahlungen für 2007 unterstellte Leistungsfähigkeit steht in offenem Widerspruch zu den aktenkundigen Tatsachen über die beruflichen Möglichkeiten des Klägers und seine wirtschaftlichen Verhältnisse wie sie sich nicht zuletzt aus dem Vollstreckungsverfahren ergaben, bevor die streitigen Festsetzungen für endgültig erklärt wurden.

3.2.3.1 Sowohl bei Erlass der Festsetzungen als auch im Zeitpunkt der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung war dem Finanzamt aus der Steuererklärung für 2004 bekannt, welchen steuerpflichtigen Umsatz und welche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Kläger erzielt hat. Der Verlust aus den Tätigkeiten des Jahres 2004 war aus den vorliegenden Gewinnermittlungen einwandfrei nachzuvollziehen und wurde vom Finanzamt den Festsetzungen für 2004 zugrunde gelegt.

Die vom Finanzamt angenommenen Steigerungsraten entbehren jeglicher Grundlage.

- Aus der Gewerbeummeldung vom 6.6.2005 sind die Aufgabe des Handels mit KFZ-Teilen und der Kleinsttransporte und die Beschränkung auf Trockenbau mit Wirkung zum 1.1.2005 ersichtlich. Die vom Kläger bei Beantwortung des Fragebogens zur Gewerbeummeldung angenommene kontinuierliche Entwicklung war damit unterbrochen.
- Den Bescheinigungen zu den Lohnersatzleistungen des Jahres 2004 ist zu entnehmen, dass der Kläger als Arbeiter vor Anmeldung seines Gewerbebetriebes 1 ½ Jahre arbeitslos war und vorher in der Baubranche gearbeitet hatte. Die als Gewerbe ursprünglich angemeldeten Sparten zeigten, dass der Kläger keine qualifizierte Berufsausbildung einsetzen konnte. Damit konnte nicht davon ausgegangen werden, dass der Kläger bereits im ersten Jahr seiner selbständigen Tätigkeit in der Baubranche einen nennenswerten Umsatz und Gewinn erreichen würde.

3.2.3.2 Aus der Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen ab Februar 2005 konnte nicht auf die Verheimlichung von Einkünfte geschlossen werden, da für das angemeldete Gewerbe „Trockenbau“ durch § 13 b EStG (Bauabzugsteuer) die steuerliche Erfassung von Entgelten für Bau- und Baunebenleistungen sichergestellt wurde.

3.2.3.3 Dem Finanzamt war bekannt, dass der Kläger bereits im Streitjahr nicht mehr in der Lage war, seinen Zahlungsverpflichtungen regelmäßig nachzukommen. Bei den vom Finanzamt angenommenen Einkünften werden derartige Zahlungsschwierigkeiten eher unwahrscheinlich gewesen.

- Der Kläger hatte am 12.02.2005 eine Lastschriftermächtigung für alle Steuerarten erteilt, die Veranlagungsstelle des Finanzamts hat aber auf Veranlassung der Finanzkasse am 02.02.2006 die Bankverbindung für den Lastschrifteinzug gelöscht, da mehrere Rücklastschriften angefallen waren.
- Die Wegfertigung der im Schätzungswege festgesetzten USt-Vorauszahlungen zog sich bis Ende 2006 hin, was die Veranlagungsstelle jederzeit von der Finanzkasse hätte erfahren können.
- Das Finanzamt wusste bereits 10 Tage vor Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, dass die Sparkasse Forderungen gegen den Kläger hatte, die seine Guthaben überstiegen. Aus dem Telefongespräch der Vollstreckungsstelle vom 14.09.2007 war bekannt, dass der Kläger in Kenntnis der Notwendigkeit, Steuererklärungen erstellen zu lassen, das Honorar des Steuerberaters nicht aufbrachte.

3.3 Die Schätzungen erfolgten nicht mit dem Ziel, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen mit ausreichender Wahrscheinlichkeit nahe zu kommen, sondern, um über die Steuerbelastung größtmöglichen Druck auf den Kläger auszuüben.

3.3.1 Statt einer angemessenen Extrapolation der Zahlen des Jahres 2004 wurden willkürlich Besteuerungsgrundlagen nicht nur für das Streitjahr, sondern auch in Form von nachträglichen Vorauszahlungen für 2006 und Vorauszahlungen für 2007 angesetzt, die im Herbst 2007 zu einer Steuerbelastung von über 26.000 € führte, mehr als dem vom Finanzamt geschätzten Jahresgewinn 2005.

Das Schreiben der zuständigen Veranlagungssachbearbeiterin vom 1.4.2008 bestätigt, dass die Schätzungen in der Erwartung vorgenommen wurden, der Kläger würde daraufhin reagieren. Die Begründung, dass der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben worden sei, weil der Kläger auf die Schätzungsbescheide nicht reagiert habe, beweist, dass keine Überprüfung der Schätzung versucht worden ist, sondern eine reine Sanktion beabsichtigt war.

3.3.2 Ebenfalls völlig willkürlich ist der Erlass von Bescheiden für den Veranlagungszeitraum 2006 bereits am 18.9.2007, obwohl dem Finanzamt bekannt war, dass die Steuererklärungen von einem Steuerberater erstellt werden.

Die Erklärung für 2004 war von einem Steuerberater erstellt worden. Im Telefonat der Vollstreckungsstelle vom 14.9.2007, vier Tage vor Erlass der Bescheide über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung für Einkommensteuer 2005 und Umsatzsteuer 2005 sowie der Schätzungsbescheide für 2006 hat der Steuerberater erklärt, dass ihm die Unterlagen vorlägen und er die Erklärungen für 2005 und 2006, nach Erhalt seines Honorars erstellen werde. Die Veranlagung zu diesem Zeitpunkt, aufgrund geschätzter Besteuerungsgrundlagen, konnte nur zum Ziel haben, den Vorwand für die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu liefern um dadurch noch mehr Druck auf den Kläger auszuüben.

3.3.3 Der einzige erkennbare Gesichtspunkt für das Verhalten des Finanzamts war die Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens.

Dies berechtigt zwar grundsätzlich zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, aber nur, wenn eine weitere Aufklärung ausgeschlossen erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 1998 – V R 100/96, BStBl II 1998, 502). Im Gegensatz dazu sollte der vorliegende Fall aber formal abgeschlossen werden, obwohl zu erwarten war, dass weitere Erkenntnisse zu Tage treten würden. Für das bloße Interesse des Finanzamts den Fall möglichst rasch zu erledigen, spricht auch, dass der Verlust des Jahres 2004 in keiner Weise berücksichtigt wurde, weder entsprechend § 10 D EStG 2003 noch durch Anfrage an den Kläger, ob er eine abweichende Berücksichtigung beantragt.

Damit wurde entgegen der eindeutigen Anweisung des LfSt-Bayern die Nichtabgabe der Steuererklärung durch die streitigen Steuerfestsetzungen bestraft und ein nichtausreichend ermittelter Fall endgültig veranlagt. Die Beachtung solchen Verwaltungshandelns als verbindlich kann von keinem Steuerpflichtigen erwartet werden.

4. Die Kostenentscheidung

5. ...

6. ...