Beschluss vom 05. August 2011, III B 144/10

Übergehen eines Beweisantrags - Rügeverlust - Unterlassen eines richterlichen Hinweises

BFH III. Senat

AO § 90 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 4, FGO § 76 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, ZPO § 295

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 14. Juni 2010, Az: 5 K 2177/06 B

Leitsätze

1. NV: Macht der Kläger geltend, das FG habe einen Beweisantrag übergangen, muss er darlegen, dass die Nichterhebung des angebotenen Beweises in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde, oder weshalb diese Rüge nicht möglich war .

2. NV: Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das FG nur das aufzuklären, was aus seiner materiell-rechtlichen Sicht entscheidungserheblich ist .

3. NV: Weist die zu beweisende Tatsache einen Auslandsbezug auf, muss ein im Ausland ansässiger Zeuge ohne Ladung in der mündlichen Verhandlung gestellt werden .

4. NV: Liegen die rechtliche Bedeutung bestimmter Tatsachen und die sich daraus ergebende Notwendigkeit, diese Tatsachen bei Gericht vorzubringen und zu substantiieren, auf der Hand, so stellt ein unterlassener Hinweis des Gerichts jedenfalls dann keine Pflichtverletzung dar, wenn der Kläger steuerlich beraten und im Prozess entsprechend vertreten wird .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) unterhält einen Zeitschriftenvertrieb. Nach erklärungsgemäßer Veranlagung wurde anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt, dass er im Jahre 1996 eine Eigentumswohnung zum Preis von 181.151 DM mit Barmitteln erworben hatte. Nach einer Geldverkehrsrechnung des Prüfers überstiegen die Ausgaben die Einnahmen im Jahre 1996 um 95.269 DM, im Jahre 1998 um 86.219 DM, ohne dass der Kläger die Fehlbeträge habe erklären können. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) nahm Hinzuschätzungen von jeweils netto 82.500 DM (1996) und 74.000 DM (1998) vor und erließ --auch aus anderen, hier nicht streitigen Gründen-- die streitgegenständlichen Änderungsbescheide für 1996, 1997 und 1998 über Umsatzsteuer sowie für 1996 und 1998 über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

2 Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA sei zur Schätzung befugt gewesen, da der Kläger keine ausreichenden Erklärungen über die Herkunft der Gelder abgegeben habe. Seiner Angabe, die Wohnung mit Mitteln aus einem im März 1994 von V im Ausland gewährten Darlehen über 180.000 DM erworben zu haben, stehe die Erklärung des steuerlichen Beraters gegenüber, der Kläger habe diese Darlehensmittel seinerseits als Darlehen ausgereicht. Die Einlassung, die Wohnung auch mit den Entnahmen aus dem Einzelunternehmen erworben zu haben, sei durch die vorgenommene Geldverkehrsrechnung widerlegt. Die Höhe der Hinzuschätzungen sei ebenso wenig zu beanstanden wie der Ansatz des Anfangsbestandes zum 1. Januar 1996 mit 0 DM. Der Kläger habe sich insoweit auf die pauschale Behauptung beschränkt, dass er über erhebliche Barmittel verfügt habe. Trotz der gerichtlichen Aufforderung nach § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) habe er keinerlei Nachweise vorgelegt, die eine Überprüfung seiner Behauptung ermöglicht hätten. Sein Vortrag, der Tresorinhalt sei mit 200.000 DM versichert gewesen, sei nicht im Ansatz geeignet, den Bestand seines Vermögens im fraglichen Zeitpunkt nachzuweisen.

3 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht der Kläger Verfahrensmängel geltend (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

Entscheidungsgründe

4 II. Die Beschwerde ist unzulässig und zu verwerfen, soweit sie den Rechtsstreit wegen Umsatzsteuer 1997 betrifft; im Übrigen ist sie unbegründet und zurückzuweisen.

5 1. Der Kläger hat nicht dargelegt, dass die Vorentscheidung wegen Umsatzsteuer 1997 auf den geltend gemachten Verfahrensmängeln beruhe (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Sein Vortrag beschränkt sich auf Rügen hinsichtlich der erfolgten Hinzuschätzungen, die jedoch die Umsätze des Streitjahres 1997 nicht betreffen.

6 2. Ob der Kläger die geltend gemachten Zulassungsgründe im Übrigen den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargelegt hat, kann dahingestellt bleiben. Sie liegen jedenfalls nicht vor.

7 a) Soweit er vorbringt, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt, handelt es sich um einen verzichtbaren Verfahrensmangel (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO--), bei dem das Rügerecht schon durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren geht. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob der in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zu Protokoll gebrachte Verweis eines der Prozessbevollmächtigten "darauf, dass Beweisanträge, auch zur Verlesung von Unterlagen, gestellt worden seien", ebenso "Beweisanträge zur Vernehmung von Personen", den an eine solche Rüge zu stellenden Anforderungen genügt, oder ob die nicht erledigten Beweisanträge konkret hätten benannt werden müssen (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Juni 2000 VIII B 107/99, juris; vom 25. Februar 2010 V B 14/09, BFH/NV 2010, 1286). Denn das FG hat seine Sachaufklärungspflicht nicht verletzt.

8 b) Die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 FGO erfordert, dass das FG Tatsachen und Beweismitteln nachgeht, die sich ihm in Anbetracht der Umstände des Einzelfalles hätten aufdrängen müssen. Es darf substantiierte Beweisanträge, die den entscheidungserheblichen Sachverhalt betreffen, grundsätzlich weder ablehnen noch übergehen. Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das Gericht jedoch nur das aufzuklären, was aus seiner (materiell-rechtlichen) Sicht entscheidungserheblich ist (BFH-Beschluss vom 23. September 2009 IV B 133/08, BFH/NV 2010, 52, m.w.N.).

9 aa) Für die Annahme der Schätzungsbefugnis des FA kam es nach der danach maßgeblichen materiell-rechtlichen Sicht des FG --entgegen der Rechtsauffassung des Klägers-- nicht auf einen Gegenabgleich der Buchführung des Klägers mit den Büchern seiner Geschäftspartner, auf etwaige sich aus der Ermittlungsakte des Finanzamts für Fahndung und Strafsachen ergebende oder nicht ergebende Anhaltspunkte für ein strafrechtlich relevantes Verhalten des Klägers, die diesbezügliche Einvernahme des Prüfers und des ehemaligen Leiters der Steuerfahndung, das angebliche Drängen des FA auf eine tatsächliche Verständigung mit dem Kläger oder darauf an, ob dieser aus dem Zeitschriftenvertrieb entsprechende Mittel hat erwirtschaften können.

10 Die Vorentscheidung stützt sich auf das BFH-Urteil vom 28. Mai 1986 I R 265/83 (BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732), wonach ein ungeklärter Vermögenszuwachs aus einer Vermögenszuwachsrechnung oder ein ungeklärter Ausgabenüberschuss aus einer Geldverkehrsrechnung --als eigenständige Schätzungsgründe-- auch bei einer formell ordnungsmäßigen Buchführung die Annahme rechtfertigen, dass höhere Betriebseinnahmen erzielt und höhere Privatentnahmen getätigt als gebucht wurden. Der Kläger hat nach Auffassung des FG über die Herkunft der für den Erwerb der Eigentumswohnung verwendeten Geldmittel keine ausreichenden Erklärungen abgegeben.

11 bb) Die Vorentscheidung weist zu Recht auf den Auslandsbezug der Streitsache hin, da die vom Kläger behauptete Darlehensgewährung durch V im Ausland stattgefunden haben soll. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ergibt sich aus § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung bei Auslandssachverhalten eine Beweismittelbeschaffungspflicht. Danach muss, soweit die zu beweisende Tatsache einen Auslandsbezug aufweist, ein im Ausland ansässiger Zeuge ohne Ladung in der mündlichen Verhandlung gestellt werden (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 17. November 2010 III B 158/09, BFH/NV 2011, 299, m.w.N.).

12 Nach Auffassung des FG kam es auf die Vernehmung des V --und damit auch des Zeugen Z sowie dessen Vernehmungsperson-- zudem nicht an, weil der Kläger nach Angaben des steuerlichen Beraters die Darlehensmittel gerade nicht für den Erwerb der Eigentumswohnung, sondern seinerseits für die Gewährung eines Darlehens verwendet haben will.

13 cc) Mit der Rüge, das FG habe den (vormaligen) steuerlichen Berater vernehmen und den vermeintlichen Widerspruch im Vortrag zur Verwendung der Geldmittel aufklären müssen, kann der Kläger nicht gehört werden. Er hat nicht angegeben, welche Wahrnehmungen der steuerliche Berater im Falle seiner Vernehmung bekundet hätte,

die geeignet seien, die vom FG als solche erkannten Widersprüche aufzulösen. Im Übrigen hat der Kläger nach § 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO zumindest insoweit sein Rügerecht verloren. Denn da er die Vernehmung des steuerlichen Beraters nicht beantragt hatte, konnte sich sein in der mündlichen Verhandlung protokollierter Hinweis auf gestellte Beweisanträge nicht auf eine Vernehmung des steuerlichen Beraters beziehen.

14 dd) Die Sachaufklärungsrüge greift auch im Übrigen nicht. Die Vorentscheidung stellt darauf ab, der Kläger habe lediglich pauschal das Vorhandensein erheblicher Barmittel behauptet und diese nicht beziffert; trotz gerichtlicher Aufforderung nach § 79b Abs. 2 FGO habe er keinerlei Nachweise vorgelegt, die eine Überprüfung ermöglicht hätten. Vor diesem Hintergrund hat der Kläger nicht dargelegt, wie eine Vernehmung des Zeugen P, der ihm im Jahre 1990 einen gebrauchten Tresor verkauft habe, eine Vernehmung des Zeugen S, über den er unter Preisgabe seiner Beweggründe eine Versicherung über den Tresorinhalt abgeschlossen und der die im Tresor aufbewahrten --allerdings wiederum nicht bezifferten-- Gelder wahrgenommen habe, und schließlich eine Verlesung des Versicherungsvertrages auf der Grundlage der Rechtsauffassung des FG zu einem anderen Verfahrensausgang hätten führen können.

15 c) Das FG hat weder seine Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 FGO) noch den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) verletzt.

16 aa) Die richterliche Hinweispflicht soll den Beteiligten Schutz und Hilfestellung geben, ohne deren Eigenverantwortung zu beseitigen. Inhalt und Umfang der richterlichen Hinweispflicht hängen von der Sach- und Rechtslage des Einzelfalles sowie von der Mitwirkung und den individuellen Möglichkeiten der Beteiligten ab. Liegen die rechtliche Bedeutung bestimmter Tatsachen und die sich daraus ergebende Notwendigkeit, diese Tatsachen bei Gericht vorzubringen und zu substantiieren, auf der Hand, so stellt ein unterlassener Hinweis jedenfalls dann keine gegen § 76 Abs. 2 FGO verstoßende Pflichtverletzung dar, wenn der Beteiligte steuerlich beraten und im Prozess entsprechend vertreten wird (z.B. Senatsbeschluss vom 29. Juni 2007 III B 95/06, BFH/NV 2007, 2125, m.w.N.).

17 bb) Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst vor allem das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern. Sie haben einen Anspruch darauf, dem Gericht auch in rechtlicher Hinsicht alles vortragen zu können, was sie für wesentlich halten. Diesen Ansprüchen entspricht die Pflicht des Gerichts, die Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Weiterhin hat das Gericht seine Entscheidung zu begründen, wobei aus seiner Begründung erkennbar sein muss, dass eine Auseinandersetzung mit dem wesentlichen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten stattgefunden hat. Diese richterliche Pflicht geht jedoch nicht so weit, dass sich das Gericht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich befassen müsste, da davon auszugehen ist, dass das Gericht das Vorbringen der Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat. Es darf das Vorbringen außer Acht lassen, das nach seiner Auffassung unerheblich oder unsubstantiiert ist. Das rechtliche Gehör ist erst dann verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalles deutlich ergibt, dass das Gericht ein tatsächliches Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2010 XI B 46/10, BFH/NV 2011, 448).

18 cc) Im Streitfall hatte sich der vertretene Kläger über Tatsachen aus seinem Wissensbereich zu erklären. Durch den Berichterstatter war er zuletzt mit Fristsetzung nach § 79b Abs. 2 FGO vom 6. Mai 2010 aufgefordert worden, die behaupteten Vermögenszuflüsse durch geeignete Unterlagen und die Benennung von Beweismitteln zu belegen. Soweit das FG den vorgetragenen Sachverhalt nicht in einer der Rechtsauffassung des Klägers entsprechenden Weise gewürdigt hat und der Auffassung war, der Kläger habe bei der Aufstellung der Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung nicht mitgewirkt, was zu seinen Lasten gehe, vermag dies einen Verfahrensfehler nicht zu begründen.

19 d) Wenn der Kläger schließlich geltend macht, die Feststellungen des FG oder gar die Vorentscheidung insgesamt seien in sich widersprüchlich, die unzureichende Sachverhaltsdarstellung und die in sich unschlüssige Vorentscheidung ermöglichten dem Revisionsgericht keine Überprüfung, die Schätzungsgrundlagen seien nicht tragfähig, das FG habe gegen die Denkgesetze verstoßen und das Beweismaß verkannt, macht er keine Verfahrensfehler, sondern materiell-rechtliche Fehler geltend, mit denen die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht erreicht werden kann (z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Februar 2001 VI B 290/00, BFH/NV 2001, 1033; vom 15. April 2008 IX B 154/07, BFH/NV 2008, 1340, m.w.N.).

20 Soweit nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung ausnahmsweise besonders schwere Fehler des FG bei der Rechtsanwendung die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO rechtfertigen können, setzt dies

voraus, dass die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt vertretbar ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35, m.w.N.). Derartige Umstände liegen nicht vor.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de