Beschluss vom 18. Mai 2012, III B 203/11

Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme als Verfahrensfehler in Zusammenhang mit einer Zeugenvernehmung

BFH III. Senat

FGO § 81 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, AO § 160

vorgehend FG Köln, 13. Juli 2011, Az: 10 K 3100/07

Leitsätze

NV: Der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme bedeutet nicht, dass das FG einem Zeugen nicht den Inhalt beigezogener Akten vorhalten und insoweit eventuell auftretende Widersprüche mit seiner Aussage im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigen darf.

Gründe

1 Die Beschwerde ist in Bezug auf die Streitjahre 1995 bis 1998 sowie 2001 unzulässig, in Bezug auf die Streitjahre 1999 und 2000 ist sie jedenfalls unbegründet und deshalb insgesamt durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

2 1. Streitjahre 1995 bis 1998 sowie 2001

3 Die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) richtet sich gegen ein Urteil, mit dem das Finanzgericht (FG) über mehrere in der Form der objektiven Klagehäufung angefochtene Bescheide (Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2001) entschieden hat. Im Klageverfahren war zuletzt nur noch die teilweise Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben nach § 160 der Abgabenordnung streitig. Dabei ging es um die Jahre ab 1997, in denen der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) Rechnungen von verschiedenen Ausstellern als sog. Abdeckrechnungen beurteilte und den Betriebsausgabenabzug teilweise versagte. Das FG wies die --gegen die im Anschluss an eine Betriebsprüfung ergangenen Änderungsbescheide für die Veranlagungszeiträume 1995 bis 2001 gerichtete-- Klage insoweit als unbegründet ab, weil der Kläger bei den streitigen Rechnungen den wahren Empfänger der Betriebsausgaben jeweils nicht benannt und das FA den Betriebsausgabenabzug deshalb zu Recht gekürzt habe.

4 Die Ausführungen in der Beschwerdebegründung, mit der der Kläger die Zulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) sowie wegen Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) begehrt, beziehen sich allein auf die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben aus Rechnungen einer Firma "X" sowie eines "Y". Insoweit sind indes nur die Streitjahre 1999 (Y) und 2000 (X) betroffen. In Bezug auf die übrigen Streitjahre 1995 bis 1998 sowie 2001 werden somit von vornherein keine eine Zulassung der Revision rechtfertigenden Gründe geltend gemacht.

5 2. Streitjahre 1999 und 2000

6 a) Soweit der Kläger die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung begehrt (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO), entspricht die Beschwerdebegründung nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.

7 aa) Um eine Divergenz des FG-Urteils von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) ordnungsgemäß darzulegen, muss der Beschwerdeführer abstrakte, die Vorentscheidung tragende Rechtssätze und abstrakte, ebenfalls tragende Rechtssätze aus den Entscheidungen des BFH so gegenüberstellen, dass eine Abweichung erkennbar wird (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 16. August 2011 III B 155/10, BFH/NV 2012, 48, m.w.N.), und zwar eine Abweichung im Grundsätzlichen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 28. März 2011 III B 144/09, BFH/NV 2011, 1144, und vom 23. August

2011 IX B 63/11, BFH/NV 2012, 53). Des Weiteren ist auszuführen, dass es sich im Streitfall um einen gleichen, vergleichbaren oder gleichgelagerten Sachverhalt und eine identische Rechtsfrage wie in den angeführten Entscheidungen des BFH handele, von denen das FG abgewichen sein soll (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2008 II B 47/07, BFH/NV 2008, 1846). Zudem muss dargelegt werden, dass die nach Ansicht des Beschwerdeführers vom FG abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden könne (z.B. BFH-Beschlüsse vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487, und vom 27. September 2010 II B 164/09, BFH/NV 2011, 193). Zur Darlegung einer Divergenz genügt es insbesondere nicht, wenn lediglich bloße Subsumtionsfehler und die fehlerhafte Umsetzung von Rechtsprechungsgrundsätzen des BFH auf die Besonderheiten des Einzelfalls geltend gemacht werden (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2011, 1144, und in BFH/NV 2012, 53). Eine fehlerhafte Einzelfallentscheidung vermag nämlich die Notwendigkeit einer BFH-Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung grundsätzlich nicht zu begründen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1487).

8 bb) Diesen Anforderungen wird die Beschwerdebegründung nicht gerecht. Dort führt der Kläger in dieser Hinsicht lediglich aus, die Überprüfung der Feststellungen des FG im Rahmen eines Revisionsverfahrens sei zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsprechung insbesondere im Hinblick auf den BFH-Beschluss vom 31. Januar 2002 V B 108/01 (BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622) erforderlich.

9 Weder hat der Kläger abstrakte, die Vorentscheidung tragende Rechtssätze herausgearbeitet und diesen abstrakte, ebenfalls tragende Rechtssätze aus dem zitierten BFH-Beschluss in BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622 gegenübergestellt, noch hat er dargelegt, dass es sich im Streitfall um einen gleichen, vergleichbaren oder gleichgelagerten Sachverhalt handelt und eine identische Rechtsfrage zu beantworten ist.

10 Eine Divergenz liegt ersichtlich auch nicht vor, da der von dem Kläger herangezogene BFH-Beschluss zu der Problematik ergangen ist, ob ein "Strohmann" umsatzsteuerrechtlich als leistender Unternehmer in Betracht kommt und der Abnehmer deshalb insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Demgegenüber geht es in der dieser Nichtzulassungsbeschwerde zugrundeliegenden Klage 10 K 3100/07 u.a. um die Frage, ob das FA zur Kürzung der in Zusammenhang mit den Firmen "X" und "Y" geltend gemachten Betriebsausgaben berechtigt war, weil der Kläger insoweit die wahren Empfänger nicht benannt hat.

11 cc) Letztlich rügt der Kläger, die Entscheidung des FG, die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs sei auch in Bezug auf die Firmen "X" und "Y" berechtigt, sei fehlerhaft.

12 Mit der Rüge, die Vorentscheidung beruhe auf einer fehlerhaften Tatsachen- und Beweiswürdigung sowie auf einer unzutreffenden Rechtsanwendung, wird grundsätzlich kein Grund für die Zulassung der Revision geltend gemacht (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschluss vom 13. Februar 2012 II B 12/12, BFH/NV 2012, 772, m.w.N.). Die Nichtzulassungsbeschwerde dient nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 2011 II S 39/10 (PKH), BFHE 232, 310, BStBl II 2011, 657, m.w.N.). Eine Ausnahme hiervon gilt nur dann, wenn es sich bei dem behaupteten Fehler um einen offensichtlichen Rechtsanwendungsfehler von erheblichem Gewicht im Sinne einer willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Entscheidung handelt, die geeignet wäre, das Vertrauen der Allgemeinheit in die Rechtsprechung zu beschädigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25. März 2010 X B 176/08, BFH/NV 2010, 1455; vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35). Hierfür bieten jedoch weder der Sachverhalt noch der Vortrag des Klägers Anhaltspunkte.

13 b) Soweit der Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensfehlern in Zusammenhang mit den Vernehmungen der Zeugen Z und Y begehrt, kommt eine Zulassung ebenfalls nicht in Betracht.

14 aa) Die teilweise Nichtanerkennung von durch die Firmen "X" und "Y" in Rechnung gestellter Beträge in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 beruht maßgeblich auf den am 14. Februar 2011 sowie am 18. Mai 2011 erfolgten Vernehmungen der Zeugen Z und Y.

15 bb) Ausweislich des Protokolls wurde der Zeugin Z von dem Vertreter des FA eine Aussage vorgehalten und im weiteren Verlauf der Vernehmung verlesen, die die Zeugin im Jahr 2004 vor der Steuerfahndungsstelle getätigt hatte.

16 Der Senat versteht die Ausführungen des Klägers dahin, dass dieser rügt, erstmals "in der mündlichen Verhandlung" (gemeint ist offensichtlich der Beweistermin am 14. Februar 2011) durch den Vorhalt von der früheren Vernehmung der Zeugin im Jahr 2004 erfahren zu haben.

17 (1) Soweit der Kläger damit eine Verletzung rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes)

geltend machen wollte, ist die Rüge indes unschlüssig, da nach seinen eigenen Ausführungen "die entsprechenden Unterlagen" nach diesem Termin seinen Prozessbevollmächtigten mit Schriftsatz vom 15. Februar 2011 übermittelt worden sind. Damit hatte der Kläger jedoch bis zur mündlichen Verhandlung am 14. Juli 2011 ausreichend Gelegenheit, sich hierzu zu äußern. Im Übrigen ist aus den Akten ersichtlich, dass die Prozessbevollmächtigte des Klägers, Rechtsanwältin W, am 10. Februar 2011 Einsicht u.a. in die dem FG vorliegenden Verwaltungsakten genommen hat. Bei diesen befand sich auch ein Ordner "Scheinunternehmer", der die Aussage der Zeugin Z beinhaltet, die diese am 4. November 2004 vor dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ... tätigte.

18 (2) Soweit der Kläger hierin einen Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 FGO) sehen sollte, was sein Verweis auf seine Ausführung in der Klagebegründung nahelegt, liegt auch dieser nicht vor.

19 Der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme besagt, dass das Gericht den Beweis in der mündlichen Verhandlung erheben muss. Beweisergebnisse anderer Gerichtsverfahren dürfen zwar im Wege des Urkundenbeweises in den Prozess eingeführt werden. Die Beiziehung von Akten eines anderen Gerichts oder einer Behörde und die Verwertung der darin enthaltenen Beweiserhebungen sind gegen den Widerspruch eines Beteiligten nicht zulässig, solange die erneute Beweisaufnahme durch das Gericht selbst möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 1991 III R 106/87, BFHE 164, 396, BStBl II 1991, 806).

20 Der Grundsatz der materiellen Unmittelbarkeit bedeutet aber keineswegs, dass das Gericht gezwungen wäre, nur den unmittelbaren Beweis zu erheben. Er verbietet ihm lediglich, anstelle des erreichbaren unmittelbaren Beweismittels ein bloß mittelbares heranzuziehen. Das FG darf seine Tatsachenfeststellungen nicht allein auf beigezogene Akten und darin enthaltene Vernehmungsprotokolle stützen, wenn eine Zeugenvernehmung von einem Beteiligten ausdrücklich beantragt wird oder sich aus anderen Gründen dem Gericht aufdrängen muss (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Februar 2007 X B 105/06, BFH/NV 2007, 962, m.w.N.). Der Unmittelbarkeitsgrundsatz ist deshalb nicht verletzt, wenn das FG die für die Sachverhaltsaufklärung wichtigen Zeugen hört und ihnen aufgrund des Inhalts beigezogener Akten anderer Gerichte oder Behörden Vorhaltungen macht (vgl. Senatsbeschluss vom 26. September 2003 III B 112/02, BFH/NV 2004, 210; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 81 FGO Rz 29).

21 Das FG hat die Zeugin Z gehört. Der Kläger und sein Prozessvertreter hatten die Möglichkeit, die Zeugin zu befragen und das Gericht auf mögliche Widersprüche oder Ungereimtheiten ihrer Aussage aufmerksam zu machen. Dem in § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO festgelegten Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme wurde damit entsprochen. Im Rahmen seiner Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) konnte das FG die früheren Aussagen der Zeugin insbesondere zur Beurteilung ihrer Glaubwürdigkeit einbeziehen.

22 cc) Soweit der Kläger eine Gehörsverletzung darin sieht, dass das FG seine Entscheidung in Bezug auf die von dem Zeugen Y erteilten Rechnungen unterstützend auch mit dessen Angaben im Steuerstrafverfahren begründet, liegt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs gleichfalls nicht vor.

23 Das FG hat sich u.a. auf Ausführungen in dem gegen den Zeugen Y ergangenen Strafbefehl gestützt. Eine Kopie dieses Strafbefehls befindet sich wiederum in dem Ordner "Scheinunternehmer", in den W vor der Vernehmung des Zeugen Y Einsicht genommen hat. Damit hätte der Strafbefehl dem Kläger bekannt sein müssen. Dass er von der Möglichkeit einer sachlichen Stellungnahme oder gezielten Befragung des Zeugen keinen Gebrauch gemacht hat, liegt mithin offenkundig in der Sphäre des Klägers. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist nach ständiger Rechtsprechung indes durch die Mitverantwortung der Beteiligten begrenzt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12. August 2008 X S 35/08 (PKH), BFH/NV 2008, 2030). Da die Gewährung des rechtlichen Gehörs nach § 96 Abs. 2 FGO in der Verschaffung einer ausreichenden Gelegenheit zur Äußerung zu allen entscheidungserheblichen Tatsachen besteht, kann einen diesbezüglichen Verstoß derjenige nicht geltend machen, der es --wie vorliegend der Kläger-- selbst versäumt hat, sich vor Gericht Gehör zu verschaffen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 2030).

24 Schließlich kommt eine Zulassung der Revision nicht in Betracht, soweit der Kläger in diesem Zusammenhang wiederum sinngemäß einen Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 FGO) geltend macht.

25 Das FG hat die Feststellungen im Strafbefehl, nach denen der Zeuge Y im Jahr 1999 durch Dritte auf seinen Namen ausgestellte Rechnungsvordrucke und Quittungen unterschrieben hat, im Wege des Urkundenbeweises verwertet, anstatt den Zeugen Y unmittelbar hierzu zu befragen. Das FG darf sich indes insbesondere Feststellungen aus --in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten-- steuerstrafrechtlichen Ermittlungsakten zu Eigen machen, wenn

nach seiner freien Überzeugung diese Feststellungen zutreffend sind und wenn nicht die Beteiligten insoweit substantiierte Einwendungen vortragen und entsprechende Beweisanträge stellen (Schallmoser in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 81 FGO Rz 30; Stöcker in Beermann/Gosch, FGO § 81 Rz 23 f., jeweils m.w.N.).

26 Ob in der Übernahme der Feststellung aus dem Strafbefehl ein Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme liegt, obwohl der Kläger nach Einsicht in die Akten keine substantiierten Einwendungen gegen die Feststellungen, auf die sich das FG erkennbar stützte, mehr erhoben hat, kann letztlich dahinstehen. Denn jedenfalls wird das Urteil insoweit nicht von diesen Feststellungen getragen. Vielmehr hat das FG primär auf die im finanzgerichtlichen Verfahren gemachte Aussage des Zeugen Y abgestellt, aufgrund derer es nicht davon überzeugt war, dass Leistungsbeziehungen zwischen diesem und dem Kläger bestanden hatten. Die Feststellungen in dem Strafbefehl hat das FG lediglich unterstützend herangezogen. Aus Sicht des FG waren diese jedoch letztlich nicht (mehr) entscheidend.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de