Beschluss vom 06. Dezember 2012, I B 8/12

Bindung an tatsächliche Verständigung - Rüge der unterbliebenen Beiziehung von Akten - Beweisantrag

BFH I. Senat

FGO § 76, FGO § 115, FGO § 116, ZPO § 295, FGO § 81, FGO §§ 81ff, OECDMustAbk

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 25. Oktober 2011, Az: 7 K 3484/08

Leitsätze

1. NV: Eine während einer Betriebsprüfung getroffene "tatsächliche Verständigung" kann in zeitlicher Hinsicht nur dann über den Prüfungszeitraum hinaus bindend sein, wenn sie von allen Beteiligten in diesem Sinne verstanden worden ist oder werden musste (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. NV: Da es sich bei der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes um einen verzichtbaren Mangel handelt, setzt die schlüssige Rüge, das FG habe rechtsfehlerhaft auf die Beziehung von Akten verzichtet, Erläuterungen dazu voraus, dass die unterlassene Aktenbeziehung nach § 295 ZPO gerügt worden ist oder aus welchen Gründen eine solche Rüge dem sachkundig Vertretenen nicht möglich war.

Tatbestand

1 I. An der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), einer KG, waren im Streitjahr (1991) die Beigeladenen zu 1. und 2. als Kommanditisten beteiligt, die zugleich --zu jeweils 50 v.H.-- Anteile an der 1986 gegründeten Z-Inc. hielten. Die Beteiligungen sind im Streitjahr veräußert und die hierbei erzielten Gewinne vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) als Teil des gewerblichen Ertrags erfasst worden, weil --so das FA im Anschluss an eine Außenprüfung-- die Anteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen zu 1. und 2. bei der Klägerin gehört hätten. Die Ansicht des FA hat der beschließende Senat mit Urteil vom 13. Februar 2008 I R 63/06 (BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414) betreffend den Gewerbesteuermessbescheid 1991 bestätigt. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen sowohl bezüglich der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts als auch dessen rechtlicher Würdigung Bezug genommen.

2 Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist der Gewinnfeststellungsbescheid 1991 vom 30. Mai 2001, mit dem die vorgenannten Veräußerungsgewinne gleichfalls als Teil des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft erfasst wurden. Nach Abschluss des Revisionsverfahrens I R 63/06 (betreffend Gewerbesteuermessbescheid 1991) wurde der gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1991 erhobene Einspruch zurückgewiesen. Die Klage blieb gleichfalls ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Revision nicht zugelassen (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. Oktober 2011 7 K 3484/08, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1355).

Entscheidungsgründe

3 II. Die hiergegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde ist zurückzuweisen.

4 1. Die Rüge, das vorinstanzliche Urteil beruhe deshalb auf einem Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), weil das FG es unterlassen habe, den Zeugen X (Buchhaltungsleiter) dazu zu vernehmen, dass auch die Behördenseite von der zukunftsgerichteten Wirkung der im Rahmen der Vorprüfung (betreffend die Jahre 1986 bis 1989) --auf der Grundlage des Prüfervermerks vom 26. März 1992-- getroffenen tatsächlichen Verständigung (betreffend die Nichtzugehörigkeit der Anteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen) ausgegangen sei, ist unschlüssig.

5 a) Das FG hat --entsprechend der Ansicht des Senats im Urteil in BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414-- die zukunftsgerichtete Wirkung tatsächlicher Verständigungen bei sog. Dauersachverhalten im Grundsatz offen

gelassen und --in concreto-- jedenfalls an die Voraussetzungen gebunden, dass die Verständigung von allen Beteiligten in einem solchen (bindenden) Sinne verstanden worden ist oder verstanden werden musste. Da es zudem den vorliegenden Sachverhalt dahin gewürdigt hat, dass diese Voraussetzung bei den Vertretern der Finanzverwaltung nicht gegeben gewesen sei, hat es die beantragte Vernehmung des Zeugen X zu Recht abgelehnt, weil es die unter Beweis gestellte Tatsache --nämlich die Würdigung der tatsächlichen Verständigung durch die Vertreter der Klägerin-- mangels Entscheidungserheblichkeit als wahr unterstellen konnte (vgl. Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 76 Rz 26, m.w.N.).

6 b) Soweit die Klägerin nunmehr vorträgt, der Zeuge X hätte zudem darlegen können, dass auch die Behördenseite von einer zukunftsgerichteten Wirkung der tatsächlichen Verständigung ausgegangen sei, ist der hiermit gerügte Verstoß gegen die Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht substantiiert dargelegt. Eine hierauf gerichtete schlüssige Rüge setzt u.a. Erläuterungen dazu voraus, weshalb sich eine solche Beweiserhebung dem FG ohne einen entsprechenden Antrag hätte aufdrängen müssen (Gräber/ Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70, m.w.N.). Der Vortrag, der Zeuge hätte "Anhaltspunkte, die sich dafür (d.h. für eine zukunftsgerichtete Bindung) aus der Diskussion bei der Schlussbesprechung ergeben haben, benennen ... und weiter darlegen können, dass die Klägerin nur mit Rücksicht auf dieses Verständnis ... die nachfolgenden Dispositionen ... getroffen habe", genügt dem erkennbar nicht.

7 2. Der Vortrag ist ferner unschlüssig, soweit die Klägerin rügt, dass die auf einem Prüfervermerk beruhende tatsächliche Verständigung "durchaus dahingehend verstanden werden (kann), dass bei gleichbleibendem Sachverhalt die ... gefundene Beurteilung auch für zukünftige Zeiträume ebenfalls gelte" und es deshalb geboten gewesen sei, die Teilnehmer der Schlussbesprechung zu ihrem Verständnis des Aktenvermerks (Prüfervermerks) von Amts wegen anzuhören. Der Vortrag lässt außer Acht, dass bei der Prüfung von Verfahrensmängeln vom materiell-rechtlichen Standpunkt der Vorinstanz auszugehen ist (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 79, m.w.N.) und es deshalb nicht darauf ankommt, ob der Prüfervermerk in dem von der Klägerin vertretenen Sinn verstanden werden kann, sondern ob er "von allen Beteiligten" und somit auch von der Behörde zumindest in diesem Sinne "verstanden werden musste". Demgemäß wäre es jedenfalls erforderlich gewesen, mit Rücksicht auf dieses Beweisthema die Gründe konkret zu benennen, aufgrund derer sich dem FG eine Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen. Hierfür ist weder die Behauptung eines einvernehmlichen Verständnisses aller Teilnehmer der Schlussbesprechung noch der Hinweis dafür ausreichend, dass zu einem weiteren Punkt des Prüfervermerks der Vorbehalt aufgenommen worden sei, keine Zusage für die Behandlung in der Zukunft zu treffen.

8 3. Nicht durchzugreifen vermag weiterhin die Rüge, das FG habe verfahrensfehlerhaft von einer Vernehmung des Zeugen Y, dem für die Folge-Betriebsprüfung zuständigen Sachgebietsleiter, abgesehen. Zwar genügt die Rüge den Anforderungen an die Darlegung eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), weil das FG selbst erläutert hat, weshalb es den Beweis nicht erhoben hat (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. August 2002 VII B 267/01, BFH/NV 2003, 63; Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70). Sie ist jedoch nicht begründet. Die insoweit gestellten Beweisanträge betreffen --wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat-- überwiegend Rechtsfragen und sind deshalb einer Beweiserhebung nicht zugänglich (Gräber/Koch, a.a.O., § 81 Rz 2 ff.); im Übrigen ist es nicht zu beanstanden, dass das FG die unter Beweis gestellten Tatsachen --wie beispielsweise die Behauptung, dass die Bindungswirkung (der tatsächlichen Verständigung) innerhalb der Finanzverwaltung streitig gewesen sei-- als nicht entscheidungserheblich angesehen bzw. als wahr unterstellt hat (vgl. dazu Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 76 Rz 26, m.w.N.).

9 4. Aus ähnlichen Erwägungen muss auch die Rüge, das FG habe es verfahrensfehlerhaft unterlassen, den Journalisten A dazu zu vernehmen, dass die Formulierung in einem Zeitschriftenbericht, "die Übernahme der US-amerikanischen Aktivitäten durch ein Unternehmen der ...-Gruppe habe wesentlich zum Erfolg der Gruppe beigetragen", seinem sachlichen Inhalt nicht vom Beigeladenen zu 1., sondern vom Interviewer stamme, ohne Erfolg bleiben. Nach dem protokollierten Beweisantrag sollte der Zeuge vor allem dazu vernommen werden, dass "die Darstellung in der Zeitung ... eine Interpretation des Interviewers" darstellt und nicht vom Beigeladenen zu 1. formuliert wurde. Diesen Beweisantrag hat das FG als nicht entscheidungserheblich angesehen, weil es --in nicht zu beanstandender Weise-- davon ausgegangen ist, dass die wiedergegebene Äußerung zwar nicht vom Beigeladenen zu 1. konkret formuliert, jedoch von ihm sinngemäß abgegeben worden sei. Soweit die Klägerin nunmehr im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorträgt, der Beigeladene zu 1. habe gegenüber dem Interviewer erklärt, dass es sich bei dem Anteilserwerb um ein "rein persönliches Investment" gehandelt habe und deshalb der Zeitungsbericht den Gesprächsinhalt nicht interpretiert, sondern unzutreffend wiedergegeben habe, so zielt der Vortrag nicht auf die Rüge einer unterlassenen Beweiserhebung, sondern auf den Vortrag eines neuen Tatsachenstoffes, der in einem

Revisionsverfahren keine Berücksichtigung finden könnte und deshalb auch nicht geeignet ist, die Revision zu eröffnen.

10 5. Keinen Erfolg hat ferner die Rüge, das FG habe dadurch gegen seine Pflicht zur Sachaufklärung verstoßen, dass es dem Antrag der Klägerin auf Beiziehung der Akten des Finanzministeriums ... und der Oberfinanzdirektion ... nicht entsprochen habe. Die Klägerin hat insoweit außer Acht gelassen, dass nach dem maßgeblichen materiell-rechtlichen Standpunkt der Vorinstanz für die Frage, ob sich die Vertreter der Behörde über den Prüfungszeitraum 1986 bis 1989 hinaus binden wollten, in erster Linie der über die Besprechung am 26. März 1992 gefertigte Aktenvermerk zu würdigen ist. Demgemäß ist nicht ersichtlich, inwieweit der Inhalt der nach Ansicht der Klägerin beizuziehenden Akten --über die Erkenntnis möglicherweise innerhalb der Finanzverwaltung bestehender und vom FG bereits berücksichtigter Auslegungszweifel hinaus (s.o.)-- hätte Anlass für eine von der Ansicht des FG abweichenden Würdigung der tatsächlichen Verständigung geben können. Letztlich kommt es aber für die Frage, ob die Klägerin ihren Antrag hinreichend substantiiert hat (vgl. dazu Gräber/ Stapperfend, a.a.O., § 76 Rz 29), nicht an. Da es sich bei der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes um einen verzichtbaren Mangel handelt, setzt die schlüssige Rüge Erläuterungen dazu voraus, dass die unterlassene Aktenbeiziehung nach § 295 der Zivilprozessordnung gerügt worden ist oder aus welchen Gründen eine solche Rüge dem sachkundig Vertretenen nicht möglich war (zur Aktenbeiziehung vgl. BFH-Beschluss vom 1. April 2008 X B 104/07, juris; allgemein s. Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 69, m.w.N.). Entsprechende Darlegungen fehlen in der Beschwerdebegründung. Auch aus dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem FG (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 67) ergibt sich hierzu lediglich der "Hinweis" der Klägerin darauf, dass sie die Vorlage weiterer Akten, aus denen sich der Bindungswille der Finanzverwaltung ergebe, beantragt habe, diese Akten jedoch nicht (vollständig) vorgelegt worden seien.

11 6. Unschlüssig ist ferner der Vortrag der Klägerin, die Revision sei zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO), weil es der Klärung bedürfe, ob behördliche Akten während eines noch offenen gerichtlichen Rechtsstreits über den grundsätzlich vorgeschriebenen Zeitraum hinaus aufbewahrt werden müssen und ob dann, wenn die Behörde einer solchen Verpflichtung nicht entsprochen habe, im Rahmen der Beweiswürdigung (hier: tatsächliche Verständigung) von einer Beweislastumkehr auszugehen sei. Die fehlende Substantiierung des Vortrags ergibt sich bereits daraus, dass die Beschwerdeschrift es unterlassen hat, sich mit den Erwägungen des vorinstanzlichen Urteils dazu, dass in der Vernichtung der Handakten der Vor-Betriebsprüfung keine schuldhafte Beweisvereitelung durch das FA zu sehen sei und die Behörden durch die Aufbewahrung des Aktenvermerks vom 26. März 1992 Beweisvorsorge getroffen hätten, konkret auseinanderzusetzen. Letzteres ist nicht nur im Rahmen der Entscheidung über die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO; vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 8. Februar 2006 VIII B 51/05, BFH/NV 2006, 1117; Senatsbeschluss vom 3. September 2002 I B 107/01, BFH/NV 2003, 68), sondern --angesichts der nämlichen Begründungsanforderungen (vgl. hierzu allgemein Gräber/ Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38) --auch dann zu beachten, wenn die Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) begehrt wird.

12 7. Unschlüssig ist schließlich die Rüge, die Revision sei deshalb zuzulassen, weil es im Interesse der Fortbildung des Rechts der höchstrichterlichen Klärung bedürfe, ob das Sonderbetriebsvermögen stets einer Betriebsstätte des Mitunternehmers oder aber der Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft zuzuordnen sei. Zwar hat das FG zu Gunsten des Beigeladenen zu 1. unterstellt, dass er im Streitjahr in der Schweiz ansässig war und sich deshalb auf das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) berufen könne. Gleichwohl schließe --so die Würdigung des FG-- das Abkommen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die Anteilsveräußerung des Beigeladenen zu 1. nicht aus, weil die Anteile an der Z-Inc. --selbst bei Annahme einer Mitunternehmer-Betriebsstätte des Beigeladenen zu 1. in der Schweiz --funktional vorrangig der durch seine Beteiligung an der Klägerin vermittelten inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sei. Da der Senat an diese tatsächliche Würdigung im Rahmen eines Revisionsverfahrens gebunden wäre (vgl. hierzu auch Gosch in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 71) und die ihr zugrunde liegende rechtliche Würdigung mit den Zurechnungsgrundsätzen des Senatsurteils in BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414 (s. auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 16. Mai 2012 3 K 42/11, EFG 2012, 1767) übereinstimmt, wäre es erforderlich gewesen, dass die Beschwerdeschrift sich hiermit substantiiert auseinandersetzt und darlegt, von welcher Seite und mit welchen Argumenten die Rechtsansicht des Senats in Zweifel gezogen wird. Der Verweis darauf, dass es ungeklärt sei, ob --ungeachtet der Würdigung des Einzelfalls durch das FG-- die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (II) "stets einer Betriebsstätte der

Mitunternehmerschaft oder aber nur einer solchen des Mitunternehmers zuzuordnen ist", genügt dem erkennbar nicht.

13 8. Im Übrigen sieht der Senat von einer Begründung dieses Beschlusses ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de