

# Beschluss vom 08. Februar 2017, III B 66/16

## Begriff des Ersetzens i.S. des § 68 Satz 1 FGO - Divergenzentscheidung

ECLI:DE:BFH:2017:B.080217.IIIB66.16.0

BFH III. Senat

FGO § 68, FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 17. Januar 2016, Az: 5 K 122/12

## Leitsätze

1. NV: Der Begriff des "Ersetzens" i.S. des § 68 Satz 1 FGO ist weit auszulegen und erfasst daher auch den Fall, dass der neue Bescheid unter partiell-inhaltlicher Umgestaltung den ursprünglichen Bescheid in seinem Regelungsgehalt mit aufnimmt.
2. NV: Eine Entscheidung im Verfahren über eine Nichtzulassungsbeschwerde stellt keine mögliche Divergenzentscheidung dar.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Schleswig Holsteinischen Finanzgerichts vom 18. Januar 2016 5 K 122/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sofern Zulassungsgründe überhaupt in einer den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form geltend gemacht wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 3 a) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist. Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache reicht nicht der Hinweis darauf, die Revisionsentscheidung sei für eine größere Zahl von Fällen von Bedeutung; denn daraus ergibt sich nicht, dass die Rechtsfrage inhaltlich klärungsbedürftig ist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Juni 2014 X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888).
- 4 b) Soweit die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) auf S. 23 f. ihrer Beschwerdebegründung eine Vielzahl von Fragen aufgezählt hat, denen grundsätzliche Bedeutung zukommen soll, fehlt es an Darlegungen zum Klärungsbedarf und zur Klärungsfähigkeit. Zudem sind die Fragen auf die konkreten Umstände des Einzelfalls zugeschnitten.

- 5 c) Soweit die Klägerin der Rechtssache in Bezug auf § 68 FGO grundsätzliche Bedeutung beimisst, fehlt es an der Formulierung einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage und an Ausführungen zum Klärungsbedarf und zur Klärungsfähigkeit.
- 6 d) Aus den Darlegungen zur Frage, ob bei einer ex-post-Schwerpunktbetrachtung mit dem Kriterium Umsatz auch die abweichende ex-ante-Betrachtung Berücksichtigung finden müsse, ergibt sich ebenfalls keine klärungsbedürftige Rechtsfrage. Hierfür reicht der Hinweis darauf, die Revisionsentscheidung sei für eine größere Zahl von Fällen von Bedeutung, nicht aus.
- 7 2. Die Revision ist nicht zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.
- 8 a) Bei der Rechtsfortbildungsrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) handelt es sich um einen speziellen Tatbestand der Grundsatzrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). In den Fällen, in denen eine Entscheidung des Revisionsgerichts der Rechtsfortbildung dient, liegt deshalb regelmäßig auch eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor (z.B. BFH-Beschluss vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487, m.w.N.). Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 2. Dezember 2005 IV B 62/04, BFH/NV 2006, 543, unter 1. der Gründe). Ein im allgemeinen Interesse liegendes Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage ist gegeben, wenn sich diese Frage nicht ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt, wenn sie nicht bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist oder wenn neue Gesichtspunkte zu Unsicherheiten in der Beantwortung der Rechtsfrage führen und eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12. Mai 2010 IV B 19/09, BFH/NV 2010, 1480, und vom 20. Juni 2012 IV B 122/11, BFH/NV 2012, 1577, m.w.N.). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage nicht schon dann, wenn sie noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen ist; vielmehr ist erforderlich, dass ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (BFH-Beschlüsse vom 1. September 2010 IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27, und in BFH/NV 2012, 1577, m.w.N.).
- 9 b) Die Klägerin hält die Frage für grundsätzlich bedeutsam, inwieweit die vom BFH im Urteil vom 5. Oktober 2004 VII R 18/03 (BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323) angenommene Erstreckung der Festsetzungsverjährung im Rahmen einer behördlichen Ersetzung i.S. von § 68 FGO auf einen neuen Haftungsbescheid mit § 171 Abs. 3a der Abgabenordnung und der Bindungswirkung des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO vereinbar ist.
- 10 Insoweit hat die Klägerin einen erneuten Klärungsbedarf nicht hinreichend dargelegt. Das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 5. Oktober 2004 VII R 77/03 (BFHE 207, 504, BStBl II 2005, 122) betrifft einen nicht vergleichbaren Fall, da dort der zweite Haftungsbescheid erst erlassen wurde, nachdem das über den ersten Haftungsbescheid geführte finanzgerichtliche Verfahren durch Feststellung der Hauptsacheerledigung beendet wurde. Gleiches gilt für das BFH-Urteil vom 19. November 2009 IV R 89/06 (BFH/NV 2010, 818). Auch in diesem Fall erging der zweite Feststellungsbescheid erst nach Abschluss des Verfahrens über den ersten Feststellungsbescheid. Hingegen hat der BFH im Urteil in BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323 gerade auf die Besonderheit abgestellt, dass der erste Haftungsbescheid im finanzgerichtlichen Verfahren aufgehoben und mit der Aufhebung zeitgleich der zweite Haftungsbescheid erlassen wurde. Die Klägerin geht auch nicht auf die Frage ein, inwieweit die von ihr angegriffene Rechtsprechung dadurch gerechtfertigt wird, dass im Falle des § 68 FGO eine (Teil-)Identität zwischen dem aufgehobenen und dem ändernden oder ersetzenden Verwaltungsakt gegeben ist. Ebenso wenig setzt sie sich damit auseinander, dass die angegriffene Rechtsprechung durch weitere Entscheidungen bestätigt wurde (s. etwa BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539).
- 11 3. Die Revision ist nicht wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.
- 12 a) Die Zulassung der Revision aus diesem Grund setzt voraus, dass das Finanzgericht (FG) in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1487; Senatsbeschluss vom 30. September 2013 III B 20/12, BFH/NV 2014, 58). Ferner muss das Urteil des FG im Grundsätzlichen von der Divergenzentscheidung abweichen (BFH-Beschluss vom 22. April 2013 IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267, Rz 2, m.w.N.). Es genügt nicht, wenn das FG Rechtsprechungsgrundsätze auf die

Besonderheiten des Einzelfalls fehlerhaft angewendet hat (BFH-Beschlüsse vom 8. August 2013 II B 3/13, BFH/NV 2013, 1805, und vom 19. August 2013 IX B 67/13, BFH/NV 2013, 1797).

- 13** Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, genau bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung und es sich um eine identische Rechtsfrage handelt (z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 58). Dabei muss der Beschwerdeführer von den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen ausgehen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision grundsätzlich binden (BFH-Beschluss vom 27. März 2009 VIII B 184/08, BFHE 224, 458, BStBl II 2009, 850).
- 14** b) Soweit die Klägerin eine Abweichung der angegriffenen Entscheidung vom Urteil des Niedersächsischen FG vom 9. Juli 2009 11 K 524/08 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1716) rügt, fehlt es jedenfalls an der Darlegung der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit. Das FG ist in der angegriffenen Entscheidung davon ausgegangen, dass der Begriff des "Ersetzens" i.S. des § 68 Satz 1 FGO weit auszulegen ist und daher auch den Fall erfasst, dass der neue Bescheid unter partiell-inhaltlicher Umgestaltung den ursprünglichen Bescheid in seinem Regelungsgehalt mit aufnimmt. Diese Auslegung entspricht der aktuellen BFH-Rechtsprechung. Danach genügt es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen. Die beiden Verwaltungsakte müssen lediglich einen --zumindest teilweise-- identischen Regelungsbereich haben, damit es zu einem Austausch des Verfahrensgegenstandes kommen kann (BFH-Urteile vom 12. Mai 2016 II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822; vom 27. April 2004 X R 28/02, BFH/NV 2004, 1287; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2014 X B 113/14, BFH/NV 2015, 510). Vom Vorliegen dieser Voraussetzungen ist das FG ausgegangen. Im Übrigen sind die vom FG Niedersachsen behandelten, zu bestimmten Zeitpunkten zu erfüllenden Abgabe-, Zahlungs- und Tilgungspflichten nicht mit den in der angegriffenen Entscheidung behandelten Mitteilungspflichten vergleichbar, die über die gesamte Dauer des laufenden Subventionsverhältnisses bestehen.
- 15** c) Hinsichtlich der von der Klägerin gerügten Abweichung vom BFH-Urteil vom 25. Mai 2004 VII R 29/02 (BFHE 205, 539, BStBl II 2005, 3) hat die Klägerin schon keinen von der BFH-Entscheidung abweichenden Rechtssatz aus der angegriffenen Entscheidung herausgearbeitet. Zudem fehlt es an hinreichenden Darlegungen zur Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Tatsächlich hatte der BFH über einen Fall zu entscheiden, in dem das Finanzamt den Kläger in einem ersten bestandskräftigen Haftungsbescheid wegen Rückständen bezüglich einer bestimmten Jahresumsatzsteuer in Haftung nahm und in einem zweiten Haftungsbescheid außerhalb eines Klageverfahrens wegen der Jahresumsatzsteuer für dasselbe Jahr einen zusätzlichen Haftungsbetrag geltend machte. Demgegenüber ging es in dem in der angegriffenen Entscheidung zu beurteilenden Sachverhalt weder um eine Erhöhung des in einem bestandskräftigen Haftungsbescheid festgesetzten Haftungsbetrages noch um einen außerhalb des Klageverfahrens ergangenen zweiten Haftungsbescheid.
- 16** d) Soweit die Klägerin eine Divergenz zum Urteil des FG Köln vom 14. August 2008 13 K 2604/04 (EFG 2009, 43) rügt, hat sie die behauptete Abweichung nicht herausgearbeitet. Das FG Köln ist in der vorgeblichen Divergenzentscheidung davon ausgegangen, dass das FA den dortigen Kläger nur wegen Steuern für die gleichen Besteuerungszeiträume wie im Ausgangsbescheid und im Wesentlichen auf Grund der gleichen Lebenssachverhalte in Anspruch genommen hat und § 68 FGO deshalb eingreift. Aus den Ausführungen der Klägerin wird dagegen nicht deutlich, dass das FG in der angegriffenen Entscheidung nach seinen tatsächlichen Feststellungen bei dem während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangenen Haftungsbescheid von einer Haftung wegen eines im Vergleich zum Ursprungsbescheid ungleichen Besteuerungszeitraums oder wegen eines im Wesentlichen ungleichen Lebenssachverhalts ausgegangen ist.
- 17** e) Soweit die Klägerin mit ihren Ausführungen zum BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2013 X B 160/12 (BFH/NV 2014, 558) ebenfalls eine Divergenz rügen wollte, kommt eine Revisionszulassung bereits deshalb nicht in Betracht, weil es sich hierbei um eine Entscheidung in einem Verfahren über eine Nichtzulassungsbeschwerde handelte. Solche Entscheidungen stellen keine mögliche Divergenzentscheidung dar (z.B. BFH-Beschluss vom 13. Juli 2010 V B 121/09, BFH/NV 2010, 2015).
- 18** 4. Die Revision ist nicht wegen Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 19** a) Eine Revisionszulassung kommt nicht wegen Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) in

Betracht.

- 20** aa) Soweit die Klägerin in Bezug auf die Frage, welche Kriterien zur Bestimmung des Schwerpunkts der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Mischbetriebs heranzuziehen gewesen wären, eine mangelnde Sachverhaltsaufklärung durch das FG und das Übergehen von Beweisanträgen rügt, hat sie weder genau bezeichnet, welchen Beweisanspruch das FG übergangen habe noch weshalb sich dem FG unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunkts, wonach eine Schwerpunktbestimmung auf Basis des Kriteriums Umsätze zulässig ist, eine weitere Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen, obwohl die in der mündlichen Verhandlung fachkundig vertretene Klägerin selbst keinen entsprechenden Beweisanspruch gestellt hat (s. zu den Darlegungsanforderungen z.B. Senatsbeschluss vom 21. Mai 2013 III B 150/12, BFH/NV 2013, 1431).
- 21** bb) Soweit die Klägerin mangelnde Sachaufklärung in Bezug auf die den Personalleasing-Rechnungen zugrunde liegenden Tätigkeiten rügt, fehlt es jedenfalls am Vortrag, dass hierzu eine Beweiserhebung beantragt wurde oder aus welchen Gründen ein solcher Antrag unterblieben ist.
- 22** b) Soweit die Klägerin in Bezug auf die Kriterienwahl des FG das Vorliegen einer Überraschungsentscheidung und damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) geltend macht, hat sie bereits nicht dargelegt, dass das Kriterium der Umsätze einen bis zum Ergehen des Urteils nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt darstellte und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben wurde, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (BFH-Beschluss vom 13. Juli 2012 IX B 3/12, BFH/NV 2012, 1635). Tatsächlich wurde die Zuordnung der ausgestellten Rechnungen und mithin das Kriterium der Umsätze --worauf das FA in seiner Beschwerdeerwiderung zu Recht hingewiesen hat-- sowohl im Vorbringen des FA als auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung thematisiert. Zudem räumt die Klägerin selbst ein, dass sie die Heranziehung des Kriteriums Umsätze kritisiert habe und das von ihr bevorzugte Kriterium Arbeitslöhne nur eines von mehreren möglichen Hilfskriterien sei (s. dazu Senatsurteil vom 14. April 2016 III R 10/15, BFH/NV 2016, 1493). Damit wird aus dem klägerischen Vorbringen nicht deutlich, weshalb sie trotz fachkundiger Vertretung unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht mit dieser Entscheidung rechnen musste.
- 23** c) Soweit die Klägerin vorbringt, das FG habe schriftsätzliches Vorbringen unberücksichtigt gelassen und dadurch § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, fehlt es an der erforderlichen Darlegung dazu, welche konkreten Aktenteile das FG nicht berücksichtigt haben soll (s. dazu Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2013 III S 23/13 (PKH), BFH/NV 2014, 553). Im Übrigen hat das FG ausgeführt, weshalb es das Vorbringen der Klägerin zur Ermittlung der Wertschöpfungsanteile mit Hilfe des Kriteriums Arbeitslöhne für nicht ausreichend erachtet.
- 24** d) Soweit die Klägerin im Übrigen ausführlich darlegt, weshalb ihrer Ansicht nach das Kriterium Arbeitslöhne und nicht das Kriterium Umsätze hätte herangezogen werden müssen, macht sie keinen Verfahrensfehler, sondern einen materiellen Fehler des FG-Urteils geltend. Dieser kann --so er denn vorliegt-- abgesehen von hier weder geltend gemachten noch ersichtlichen Ausnahmefällen nicht die Zulassung der Revision rechtfertigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 21. August 2013 III B 122/12, BFH/NV 2013, 1798). Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Klägerin zitierten Senatsbeschluss vom 11. Januar 2003 III B 97/02 (BFH/NV 2003, 510) und dem Senatsurteil vom 19. Oktober 2000 III R 100/96 (BFH/NV 2001, 487).
- 25** 5. Auch die weiteren Ausführungen zur Thematik des Vorliegens und der Zuordnung eines Mischbetriebs befassen sich im Kern mit der materiellen Rechtmäßigkeit der Entscheidung und lassen einen Zulassungsgrund nicht erkennen.
- 26** 6. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 27** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)