Beschluss vom 23. Oktober 2019, IX B 54/19

Nichtzulassungsbeschwerde: Fortbildung des Rechts, Verfahrensmangel

ECLI:DE:BFH:2019:B.231019.IXB54.19.0

BFH IX. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 10. April 2019, Az: 2 K 485/17

Leitsätze

1. NV: Der Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts ist nicht schlüssig dargelegt, wenn zwar eine abstrakte Rechtsfrage aufgeworfen wird, es aber an der Darlegung rechtlicher Zweifel, insbesondere an einer Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung und Literatur, fehlt .

2. NV: Die Vorlage einer schriftlichen Bekundung eines Dritten über eine beweiserhebliche Tatsache stellt keine Beweisführung dar, sondern Beteiligtenvortrag .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 11.04.2019 - 2 K 485/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

2 Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind nicht gegeben. Die Revision ist weder zur Fortbildung des Rechts oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, dazu unter 1. und 2.) noch wegen eines Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, dazu unter 3.), zuzulassen.

3 1. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat nicht ausreichend i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt, dass die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO).

4 a) Die Darlegung des Zulassungsgrunds der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten --abstrakt beantwortbaren-- Rechtsfrage, die im konkreten Rechtsfall voraussichtlich klärbar/klärungsfähig (entscheidungserheblich) ist und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit der einschlägigen Rechtsprechung, insbesondere des BFH, sowie den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen. Dabei sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 09.04.2014 - XI B 128/13, BFH/NV 2014, 1224, Rz 12; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 116 Rz 38).

5 b) Diesen Anforderungen genügt die Nichtzulassungsbeschwerde nicht. Zwar wirft sie eine abstrakte Rechtsfrage auf, nämlich die Frage, "ob eine schriftliche Erklärung im Urkundenbeweis verwertet werden kann, wenn sich der Aussteller der Erklärung aufgrund eines gegen ihn geführten Strafverfahrens auf sein --umfassend bestehendes--

Auskunftsverweigerungsrecht beruft und zu keiner mündlichen Zeugenaussage bereit ist, sondern sich schriftlich erklärt". Es fehlt indes an der Darlegung rechtlicher Zweifel, insbesondere an einer Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung und Literatur.

6 c) Im Übrigen stellt sich die vorgenannte Rechtsfrage im Streitfall als nicht klärungsfähig dar. Ihr fehlt die erforderliche Entscheidungserheblichkeit (dazu Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 152, 165). Das Finanzgericht (FG) hat insofern zu Recht darauf hingewiesen, dass die Vorlage einer privatschriftlichen Bekundung über eine beweiserhebliche Tatsache (hier: schriftliche Erklärung von Frau Z) keine Beweisführung darstellt, sondern Beteiligtenvortrag, und zwar auch dann, wenn es sich um die Erklärung eines Dritten handelt (BFH-Urteil vom 17.05.2005 - VII R 76/04, BFHE 210, 70, BFH/NV 2005, 1713, unter II.1.b, Rz 15).

7 2. Ebenso wenig liegt eine schlüssige Darlegung des Revisionsgrundes der Sicherung der Rechtseinheit (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO) vor. Der Kläger hat nicht einmal ansatzweise dargelegt, worin er einen sog. qualifizierten Rechtsfehler (dazu Gräber/ Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 220) erblickt.

8 3. Schließlich ist die Revision nicht wegen eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.

9 a) Das FG hat zunächst nicht dadurch gegen die ihm nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO obliegende Sachaufklärungspflicht verstoßen, dass es, wie der Kläger meint, die Verwaltungsakten, insbesondere die Akten der Steuerfahndung, nicht (vollständig) beigezogen habe.

10 aa) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Im finanzgerichtlichen Verfahren bilden die Akten bzw. der Akteninhalt eine wesentliche Entscheidungsgrundlage. Die beteiligte Behörde hat die den Streitfall betreffenden Akten vorzulegen (§ 71 Abs. 2 FGO). Zur Aufklärung des Sachverhalts kann das Gericht Akten und Urkunden anderer Behörden beiziehen und Auskünfte einholen (§§ 86, 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 FGO). Zwar hängen Umfang und Nachdruck der vom FG anzustellenden Ermittlungen grundsätzlich auch vom Vorbringen der Beteiligten ab; das Gericht braucht den Sachverhalt nicht "ins Blaue hinein" zu erforschen. Das Gericht muss aber von sich aus die Akten beiziehen, die Informationen für die Entscheidung des Rechtsstreits enthalten können (BFH-Beschluss vom 25.10.2012 - X B 22/12, BFH/NV 2013, 226, Rz 3).

11 bb) Die Vorinstanz hat die Verwaltungsvorgänge beigezogen. Dies betrifft ausweislich des Tatbestands des FG-Urteils die eigentlichen Steuerakten (Einkommensteuerakte, Rechtsbehelfsakte) des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) wie auch die Ermittlungsakte der Steuerfahndungsstelle des FA ... nebst dem Beweismittelordner "...". In der Rechtsbehelfsakte waren insbesondere auch die vom Kläger angesprochenen (strittigen) Rechnungen der ... GmbH mit Vermerken zum Zahlungsverhalten enthalten. Der Steuerfahndungsbericht vom 15.04.2015 war in der Ermittlungsakte abgeheftet. Dementsprechend hat das FA im erstinstanzlichen Verfahren versichert, alle den Streitfall betreffenden Akten an das FG übersandt zu haben. Anhaltspunkte dafür, dass dem FG --und damit dem Kläger-- entscheidungsrelevante Aktenbestandteile vorenthalten wurden, bestehen nicht.

12 b) Vor diesem Hintergrund ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch keine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 FGO) eingetreten, indem ihm im finanzgerichtlichen Verfahren keine Gelegenheit gegeben worden sei, in diese Akten Einsicht zu nehmen. Im Übrigen hat der Kläger selbst vorgetragen, dass er die Akten aus dem gegen ihn geführten Strafverfahren kannte. Dies entspricht der Mitteilung der Staatsanwaltschaft, auf die das FG unter II.2. der Entscheidungsgründe Bezug genommen hat. Daher konnte der Kläger zu sämtlichen Aktenbestandteilen Stellung beziehen.

13 c) Auch im Übrigen ist eine Gehörsverletzung nicht festzustellen. Das FG hat sich eingehend mit dem tatsächlichen und rechtlichen Vorbringen des Klägers auseinandergesetzt und dieses --wenngleich nicht i.S. des Klägers-- in seine Würdigung einbezogen.

14 d) Der Kläger kann einen Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht mit Erfolg rügen.

15 aa) Nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Beweis in der mündlichen Verhandlung zu erheben. Dies bedeutet neben dem (formellen) Erfordernis eigener Anschauung durch die Richter des erkennenden Spruchkörpers, dass diese die für die Entscheidung notwendigen Tatsachen im weitestmöglichen Umfang aus der Quelle selbst schöpfen müssen, d.h. bei mehreren in Betracht kommenden Beweismitteln die Beweisaufnahme mit demjenigen durchzuführen haben, das ihnen den "unmittelbarsten" Eindruck von dem streitigen Sachverhalt vermittelt. Das bloß mittelbare Beweismittel darf deshalb grundsätzlich zulässigerweise nur verwendet werden, wenn die Erhebung des

unmittelbaren Beweises unmöglich, unzulässig oder unzumutbar erscheint. Zwar dürfen in Behördenakten protokollierte Auskünfte und Wahrnehmungen grundsätzlich im Wege des Urkundenbeweises in den Prozess eingeführt werden. Die Verwertung von Aussagen Dritter in anderen Verfahren im Wege des Urkundenbeweises ist aber dann nicht zulässig, wenn sich dem Gericht eine eigene Vernehmung dieser Personen als Zeugen aufdrängen muss (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. zum Ganzen BFH-Beschluss vom 08.11.2016 - X B 28/16, BFH/NV 2017, 307, Rz 10; Stiepel in Gosch, FGO § 81 Rz 25).

16 bb) Der Kläger kann sich auf einen unzulässigen "vollständigen Verzicht [des FG] auf Primärquellen" nicht berufen. Ausweislich des insoweit maßgeblichen Sitzungsprotokolls (§ 94 FGO i.V.m. §§ 160 Abs. 4, 164 der Zivilprozessordnung --ZPO--) hat der rechtskundig vertretene Kläger eine Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme in der mündlichen Verhandlung nämlich nicht konkret gerügt, sondern weiter zur Sache verhandelt und einen Klageantrag gestellt. Er hat damit sein Rügerecht verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO; vgl. BFH-Beschlüsse vom 25.11.1992 - II B 169/91, BFH/NV 1993, 258, unter 1.b, Rz 4; vom 28.08.2006 - V B 26/06, BFH/NV 2006, 2293, unter II.2.b, Rz 13; vom 20.08.2010 - IX B 41/10, BFH/NV 2010, 2293, Rz 12; Gräber/Herbert, a.a.O., § 81 Rz 10). Das Aufrechterhalten der bereits schriftsätzlich gestellten Beweisanträge und die Rüge der unvollständigen Aktenvorlage bzw. des fehlenden Zugriffs auf beschlagnahmte Unterlagen genügen insofern --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht.

17 cc) Nur ergänzend weist der Senat daher darauf hin, dass das FG nicht gegen den Grundsatz der (materiellen) Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verstoßen hat, indem es die tatsächlichen Feststellungen der Steuerfahndung zu den betreffenden Rechnungen der ... GmbH und den dort angebrachten Zahlungsvermerken sowie den sichergestellten Barzahlungsquittungen bei seiner Entscheidung berücksichtigt hat. Inwiefern das FG ein bloß mittelbares Beweismittel verwendet hat, obschon die Erhebung eines --möglichen, zulässigen und zumutbaren-- unmittelbaren Beweises in Betracht gekommen wäre, hat der Kläger nicht konkret dargelegt. Jedenfalls hätte sich dem FG insbesondere eine Zeugenvernehmung nicht aufdrängen müssen, so dass die in den Behördenakten protokollierten Wahrnehmungen in den Prozess eingeführt werden konnten.

18 e) Zudem hat das FG seine Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) und den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) nicht dadurch verletzt, dass es dessen Beweisanträge übergangen hat.

19 aa) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur in dem Sinne, dass das FG von sich aus auch Beweise erheben kann, die von den Parteien nicht angeboten sind. Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar ist oder wenn das Beweismittel unzulässig oder absolut untauglich ist. Zudem ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen (vgl. nur BFH-Beschluss vom 22.06.2016 - III B 134/15, BFH/NV 2016, 1571, m.w.N., Rz 11; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 310 "Beweisantrag").

20 bb) Die vom Kläger in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträge, deren Übergehen er zugleich gerügt hat, waren für die Entscheidung des Rechtsstreits nicht erheblich.

21 (1) Das gilt zunächst für das beantragte Sachverständigengutachten zum Umfang der tatsächlich erbrachten Leistungen sowie die Inaugenscheinnahme von Fotodokumenten der Denkmalbehörde über den Zustand des Objekts vor und nach der Sanierung. Denn das FG ist --in Übereinstimmung mit dem FA-- davon ausgegangen, dass die Sanierungsleistungen tatsächlich ausgeführt worden sind, und zwar auch insoweit, als das FA Rechnungsbeträge um Umsatzsteuer- und Gewinnanteile gekürzt hat. Dementsprechend hat das FG weiterhin angenommen, dass Aufwendungen in einer entsprechenden Größenordnung auch bei Einschaltung eines (fremden) Bauunternehmens, das seinen steuerlichen Pflichten nachkommt, hätten anfallen können (s. unter II.4. der Entscheidungsgründe). Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz die Durchführung der Arbeiten an dem entsprechenden Objekt, auf die die beantragten Beweismittel gerichtet waren, dem Grunde nach gar nicht in Zweifel gezogen.

22 (2) Entsprechendes gilt für die vom Kläger beantragte Vernehmung des Vorstehers des FA zu der Tatsache, dass die örtlichen Strafverfolgungsbehörden umfangreiche Unterlagen aus der Sphäre des Klägers beschlagnahmt haben, ohne diese seither wieder an den Kläger herauszugeben oder Kopien zu überlassen. Die Beschlagnahme der Unterlagen hat das FA nicht bestritten. Auch aus der Sicht des FG stellte sich dieser Umstand nicht als beweisbedürftig dar.

23 (3) Die vom Kläger beantragte Einführung eines Dokuments (schriftliche Erklärung der Frau Z) im Wege des Urkundenbeweises war untauglich. Wie bereits ausgeführt, stellt die Vorlage einer privatschriftlichen Bekundung (eines Dritten) über eine beweiserhebliche Tatsache keine Beweisführung dar, sondern Beteiligtenvortrag (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1713, unter II.1.b, Rz 15). Schriftliche Zeugenaussagen dürfen nur in den Fällen des § 82 FGO i.V.m. § 377 Abs. 3 ZPO wie Zeugenaussagen vor dem Prozessgericht gewertet werden (Gräber/Herbert, a.a.O., § 81 Rz 8 und 12). Dass gegen Frau Z ebenfalls Anklage erhoben worden ist und sie vor diesem Hintergrund nicht zu einer Aussage vor dem FG bereit gewesen sein soll (zum Auskunftsverweigerungsrecht s. § 84 Abs. 1 FGO i.V.m. § 103 der Abgabenordnung), führt zu keiner anderen Beurteilung.

24 4. Letztlich rügt der Kläger zumindest im Kern eine materiell fehlerhafte Rechtsanwendung, also die Unrichtigkeit des FG-Urteils; damit kann aber die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (vgl. BFH-Beschluss vom 21.03.2017 - IX B 132/16, BFH/NV 2017, 913, Rz 2; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 220).

25 5. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

26 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de