

# Beschluss vom 22. März 2023, X B 135/21

## Beweiserhebung über die Ersatzzustellung trotz Zustellungsurkunde

ECLI:DE:BFH:2023:B.220323.XB135.21.0

BFH X. Senat

FGO § 42, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 119 Nr 6, FGO § 143 Abs 2, ZPO § 178 Abs 1 Nr 1, ZPO § 178 Abs 1 Nr 2, ZPO § 180 Abs 1, AO § 364, ZPO § 418 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 13. September 2021, Az: 1 K 306/19

## Leitsätze

1. NV: Ein Antrag auf Vernehmung des Postzustellers ist nicht schon deshalb unsubstantiiert, weil der Kläger nicht genau den Zeitraum der üblichen Geschäfts- und Postzustellzeiten bezeichnet, wenn er gleichzeitig Beweis dafür anbietet, dass sein Büro in diesem Zeitraum besetzt war und sich der genaue Zeitpunkt des Zustellungsversuchs auch nicht aus der Zustellungsurkunde ergibt.
2. NV: Auch ohne Vorliegen eines substantiierten Beweisantrags des Klägers können sich im Einzelfall vorliegende Zweifel am Wahrheitsgehalt der Zustellungsurkunde zu einer Aufklärungspflicht des Gerichts verdichten.

## Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 13.09.2021 - 1 K 306/19, soweit es die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2008 bis 2011 betrifft, aufgehoben.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht Hamburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

In Bezug auf die Gewerbesteuerfestsetzungen der Streitjahre 2008 bis 2011 wird die Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen.

Die Beschwerde in Bezug auf die Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 der Abgabenordnung wird als unzulässig verworfen.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb in den Streitjahren 2008 bis 2011 ein Restaurant.
- 2 Nach einer Außenprüfung erließ der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) aufgrund von hinzugeschätzten Erlösen geänderte Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide sowie geänderte Gewerbesteuermessbescheide für alle Streitjahre. Während die Einkommensteueränderungsbescheide für den Kläger und seine mit ihm zusammenveranlagte Ehefrau an den damaligen Bevollmächtigten des Klägers und seiner Ehefrau übersandt wurden, schickte das FA die übrigen Bescheide an die Privatanschrift des Klägers. Der Kläger legte gegen die Bescheide über Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer 2008 bis 2011 sowie Gewerbesteuermessbetrag 2008 bis 2010 Einspruch ein; ob dieser Einspruch auch den --im Einspruchsschreiben nicht ausdrücklich erwähnten-- Gewerbesteuermessbescheid 2011 umfasst, ist zwischen den Beteiligten streitig.

- 3** Gleichzeitig beantragte der Kläger die Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen (§ 364 der Abgabenordnung --AO--), namentlich der Kalkulationsgrundlagen, Formeln und Parameter der den Bescheiden zugrundeliegenden Schätzungen. Da das FA dies aufgrund der übersandten Betriebsprüfungsberichte und der Akteneinsicht in alle die Außenprüfung betreffenden Steuerakten ablehnte, legte der Kläger insoweit Einspruch ein.
- 4** Mit Entscheidung vom 29.10.2019 wies das FA den Einspruch gegen die Ablehnung der Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen zurück. Die Einspruchsentscheidung wurde förmlich zugestellt. Ausweislich der Zustellungsurkunde legte die Postbeschäftigte P die Sendung am 30.10.2019 in den zum Geschäftsraum der Kanzlei des Prozessbevollmächtigten gehörenden Briefkasten oder in eine andere Vorrichtung ein. Der Kläger erhob am 02.12.2019, einem Montag, fristgerecht Klage, die unter dem Aktenzeichen 1 K 306/19 in das Gerichtsregister des Finanzgerichts (FG) eingetragen wurde.
- 5** In einer weiteren auf den 29.10.2019 datierten Einspruchsentscheidung änderte das FA die Steuerfestsetzungen mit Ausnahme der Gewerbesteuerfestsetzung für das Streitjahr 2011 wie auch die Gewerbesteuermessbeträge 2008 bis 2010 teilweise ab. Hinsichtlich der geänderten Umsatz- und Gewerbesteuerfestsetzungen 2008 bis 2011 wie auch die Gewerbesteuermessbeträge 2008 bis 2010 verwandte das FA nun die geschäftliche Anschrift des Klägers. Den Einspruch gegen den Gewerbesteuerbescheid für das Streitjahr 2011 sah das FA bereits deshalb als unbegründet an, weil der Kläger keinen Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 eingelegt habe.
- 6** Auch diese Einspruchsentscheidung wurde nach der Aktenverfügung am 29.10.2019 zur Post gegeben und sollte förmlich zugestellt werden. Ausweislich der Zustellungsurkunde legte die P die Einspruchsentscheidung am 01.11.2019 in den zum Geschäftsraum der Kanzlei des Prozessbevollmächtigten gehörenden Briefkasten oder eine ähnliche Vorrichtung ein, weil die Übergabe des Schriftstücks in der Wohnung bzw. im Geschäftsraum nicht möglich gewesen sei.
- 7** Der Kläger erhob am 18.05.2020 Klage (1 K 119/20) und gab an, erst durch Übermittlung der Einspruchsentscheidung im Klageverfahren mit dem Aktenzeichen 1 K 306/19 am 27.04.2020 Kenntnis von dieser Entscheidung erlangt zu haben. Da ein Zustellversuch nicht unternommen worden sei, liege keine wirksame Zustellung dieser Einspruchsentscheidung am 01.11.2019 vor. Im Übrigen sei die Rechtsbehelfsbelehrung falsch, da sie über die zwingend vorgeschriebenen Angaben hinaus weitere, allerdings unzutreffende und verwirrende Angaben in Bezug auf die Einlegung der Klage als "elektronisches Dokument" enthalte. Aufgrund der fehlerhaften Adressierung der Änderungsbescheide seien diese darüber hinaus nichtig. Auch seien die Bescheide deshalb nichtig, weil die Schätzung willkürlich erfolgt sei.
- 8** In der mündlichen Verhandlung der beiden Klagen, die das FG verbunden hatte, hat der Kläger u.a. seinen Antrag wiederholt, Beweis darüber zu erheben, dass die P keinen Zustellversuch unternommen habe.
- 9** Die Klagen hatten keinen Erfolg. Die Klage gegen die geänderten Steuerbescheide hat das FG als unzulässig verworfen, da sie verspätet erhoben worden sei. Die Voraussetzungen der Ersatzzustellung seien gegeben, so dass die Einspruchsentscheidung hinsichtlich dieser Änderungsbescheide am 01.11.2019 zugestellt worden sei. Dies ergebe sich aus der ordnungsgemäß erstellten Zustellungsurkunde. Den Gegenbeweis habe der Kläger nicht erbracht. Sein Vorbringen sei unsubstantiiert. Da die Rechtsmittelbelehrung der Einspruchsentscheidung richtig und vollständig sei, gelte die Jahresfrist des § 55 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht. Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand seien nicht ersichtlich. Auch seien die geänderten Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide sowie die geänderten Gewerbesteuermessbescheide nicht wegen fehlerhafter Adressierung nichtig.
- 10** Da die Klage gegen die Änderungsbescheide unzulässig sei, fehle das für die Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen notwendige Rechtsschutzbedürfnis des Klägers. Auch diese Klage sei somit unzulässig.
- 11** Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Das FG habe zu Unrecht ein Prozessurteil gefällt und die (verbundenen) Klagen als unzulässig verworfen. Fehlerhaft habe es den Vortrag des Klägers in Bezug auf den fehlenden Zustellversuch als unsubstantiiert abgetan. Hinsichtlich der hilfsweise geltend gemachten Feststellungsklage habe das FG nicht über die Nichtigkeit der Schätzung entschieden.
- 12** Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Beschwerde ist, soweit das FG-Urteil die Einkommen- und Umsatzsteuerfestsetzungen 2008 bis 2011 sowie die Gewerbesteuerermessbescheide 2008 bis 2010 betrifft, begründet, weil das FG die erforderliche Beweiserhebung in Bezug auf die Zustellung der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2019 am 01.11.2019 unterlassen hat (unten II.1.). Hinsichtlich des Gewerbesteuerermessbescheids 2011 ist die Beschwerde begründet, weil das FG-Urteil in Bezug auf das --zu bescheidende-- Hilfsvorbringen des Klägers, die Schätzung sei nichtig, nicht mit Gründen versehen ist (unten II.2.). Dagegen haben die Beschwerden in Bezug auf die Gewerbesteuerfestsetzungen 2008 bis 2011 (unten II.4.) sowie bezüglich der Ablehnung des Antrags auf Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen keinen Erfolg (unten II.5.).
- 14** 1. Die Beschwerde ist in Bezug auf die Einkommen- und Umsatzsteuerfestsetzungen 2008 bis 2011 sowie die Gewerbesteuerermessbescheide 2008 bis 2010 begründet, da der vom Kläger geltend gemachte Verfahrensmangel der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) vorliegt. Das FG hätte aufgrund des entsprechenden förmlichen Antrags des Klägers Beweis über die Frage der Zustellung der Einspruchsentscheidung am 01.11.2019 erheben müssen.
- 15** a) Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar bzw. unzulässig oder absolut untauglich ist oder die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. nur Senatsbeschluss vom 23.02.2018 - X B 65/17, BFH/NV 2018, 517, Rz 27, m.w.N.).
- 16** Nicht ordnungsgemäß gestellt ist ein Beweisantrag insbesondere dann, wenn er unsubstantiiert ist. Hierzu gehören auch Ausforschungs- bzw. Beweismittelanträge (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 16.05.2013 - X B 131/12, BFH/NV 2013, 1260, Rz 21 ff.). Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Zusammenhang mit der Substantiierung eines Beweisantrags klargestellt, dass eine Beweisaufnahme unter diesem Gesichtspunkt nur abgelehnt werden darf, wenn die unter Beweis gestellte Tatsache so ungenau bezeichnet ist, dass ihre Erheblichkeit nicht beurteilt werden kann, oder wenn sich der Beweisantrag als rechtsmissbräuchlich darstellt, weil die in ihm aufgestellte Behauptung auf das Geratewohl gemacht, gleichsam "ins Blaue" aufgestellt und damit "aus der Luft gegriffen" ist (BVerfG-Beschluss vom 14.04.2003 - 1 BvR 1998/02, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2003, 2976, unter II.2.a).
- 17** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist hier kein unsubstantiiertes Beweisantrag gegeben, den das FG unberücksichtigt lassen konnte.
- 18** aa) Der vom Kläger gestellte Beweisantrag war substantiiert, insbesondere nicht als unzulässiger Ausforschungsbeweis anzusehen. Hierunter sind solche Beweisermittlungsanträge zu verstehen, die so unbestimmt sind, dass erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, zu denen dann in einem weiteren Schritt der eigentliche Beweis zu erheben ist (vgl. Senatsbeschluss vom 22.08.2012 - X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015, Rz 37). Dies betrifft Tatsachenbehauptungen, die erkennbar ohne jede tatsächliche Grundlage erhoben worden sind (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.06.2017 - 6 B 54/16, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2017, 1388, Rz 7).
- 19** bb) Der vom Kläger im Streitfall gestellte und vom FG übergangene Antrag auf Vernehmung der P am 01.11.2019 war darauf gerichtet, zu klären, ob diese während der üblichen Geschäfts- und Postzustellzeiten einen Zustellversuch unternommen habe. In dieser Zeit an einem Freitag, der in Hamburg kein gesetzlicher Feiertag ist, sei, so der Kläger unter Anbieten weiteren Zeugenbeweises durch vier Berufskollegen des Prozessbevollmächtigten des Klägers, dessen Büro besetzt gewesen. Dass der Kläger diesen Zeitraum nicht näher eingegrenzt hat, ist nicht ausreichend, um die im Beweisantrag aufgestellte Tatsachenbehauptung, ein Zustellversuch habe in dieser Zeit am Freitag, dem 01.11.2019 nicht stattgefunden, als zu unbestimmt erscheinen zu lassen. Denn typischerweise wird eine Zustellung innerhalb eines solchen zeitlich zumindest gut ermittelbaren Zeitraums versucht werden. Auch verliert der Beweisantrag durch die fehlende zeitliche Unbegrenztheit nicht seine Erheblichkeit, da auch in der Zustellungsurkunde zwar der Tag, nicht aber die Uhrzeit des Zustellversuchs genannt wird. Selbst dem FG scheint, dies ergibt sich für den Senat aufgrund der umfangreichen Ausführungen des FG zur Rechtmäßigkeit eines Zustellversuchs außerhalb solcher (typischen) Zeiten, nicht klar gewesen zu sein, wann der konkrete

Zustellungsversuch der P erfolgt sein soll. Es hätte sich deshalb angeboten, den Zeitpunkt durch Befragung der P zu ermitteln, selbst auf die Gefahr hin, dass sie sich nicht mehr genau erinnern könnte. Anzunehmen ist jedoch, dass sie noch weiß, ob sie am fraglichen Tag im Rahmen des üblichen Zeitrahmens die Postsachen verteilt hat oder nicht. Dieser Zeitraum wäre mit den vom Prozessbevollmächtigten des Klägers durch weitere Nachfragen des Gerichts leicht ermittelbaren genauen Zeiten der Geschäftszeiten seines Büros zu vergleichen gewesen. Eine allein aufgrund der nicht genauen Eingrenzung des Zeitraums der üblichen Geschäfts- und Postzustellzeiten anzunehmende fehlende Substantiierung des Beweisantrags verkennt den Tatsachengehalt und die sich hieraus ergebende Erheblichkeit des Beweisantrags.

- 20** c) Der Beweisantrag war für die Entscheidung des Streitfalls erheblich.
- 21** aa) Eine Ersatzzustellung gemäß § 180 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) durch Einlegen in den Briefkasten, bei der nicht zuvor der Versuch einer persönlichen Übergabe des Schriftstücks vorgenommen wird, ist unwirksam. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 180 Satz 1 ZPO, der voraussetzt, dass die Zustellung nach § 178 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 ZPO nicht ausführbar ist. Daher ist nach allgemeiner Meinung eine Ersatzzustellung nach § 180 ZPO erst zulässig, wenn eine --vorrangige-- Ersatzzustellung in der Wohnung oder im Geschäftsraum (§ 178 Abs. 1 Nr. 1, 2 ZPO) nicht erfolgen konnte, insbesondere weil dort keiner der in diesen Vorschriften bezeichneten Ersatzempfänger persönlich angetroffen wurde. Unabhängig davon, dass eine solche Ersatzzustellung auch zulässig ist, wenn der Geschäftsraum nach § 178 Abs. 1 Nr. 2 ZPO geschlossen ist, ist die Zustellung unwirksam, wenn die förmliche Beurkundung eines persönlichen Zustellversuchs durch den Zusteller nicht der Wahrheit entspricht (vgl. hierzu jüngst Senatsurteil vom 19.10.2022 - X R 14/21, BFHE 277, 88, Rz 27 ff., m.w.N.).
- 22** bb) Verstößt die Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten gegen zwingende Zustellungs Vorschriften, tritt eine Heilung nach § 189 ZPO erst in dem Zeitpunkt ein, in dem der Empfänger das Schriftstück tatsächlich in die Hand bekommt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 06.05.2014 - GrS 2/13, BFHE 244, 536, BStBl II 2014, 645, Rz 65 ff.). Ob dies vor der Übersendung der Einspruchsentscheidung als Anlage zum Schriftsatz des FA vom 27.04.2020 im Klageverfahren 1 K 306/19 der Fall war, ist nach dem bisherigen Sachvortrag der Beteiligten offen. Folglich kann erst nach der Beweisaufnahme entschieden werden, ob die einmonatige Frist für die Erhebung der Klage (1 K 119/20) bereits am 01.11.2019 begann. Wäre dies nicht der Fall, könnte die Einspruchsentscheidung tatsächlich erst nach dem 27.04.2020 bekanntgegeben worden sein, so dass mit Eingang der Klageschrift beim FG am 19.05.2020 die Klagefrist gewahrt worden wäre.
- 23** d) Eine solche Beweisaufnahme ist vorliegend nicht deshalb entbehrlich, weil P einen Zustellversuch in der Zustellungsurkunde dokumentiert hat. Zwar erstreckt sich die Beweiskraft der Zustellungsurkunde auch darauf, dass der Postbedienstete unter der ihm angegebenen Anschrift weder den Adressaten persönlich noch eine zur Entgegennahme einer Ersatzzustellung in Betracht kommenden Person angetroffen hat (vgl. nur Senatsurteil vom 21.01.2015 - X R 16/12, BFH/NV 2015, 815, Rz 31, m.w.N.). Angesichts des substantiierten Klägervortrags, ein Zustellversuch habe in der üblichen Geschäfts- und Postzustellzeit gerade nicht stattgefunden, bleibt jedoch weiterer Klärungsbedarf, der eine Beweiserhebung über die Unrichtigkeit der in der Zustellungsurkunde bezeugten Tatsachen (§ 418 Abs. 2 ZPO) erforderlich macht.
- 24** aa) Die Zustellungsurkunde begründet gemäß § 182 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 418 Abs. 1 ZPO wie eine öffentliche Urkunde zwar auch weiterhin den vollen Beweis der darin bezeugten Tatsache, obwohl die Postdienstleistungen mittlerweile durch private Unternehmen erbracht werden und Zustellungsurkunden lediglich aus vorgedruckten und anzukreuzenden Textbausteinen bestehen (vgl. nur Senatsurteil in BFH/NV 2015, 815, Rz 31). Das FG hat festgestellt, dass die zustellende Deutsche Post AG aufgrund einer Lizenz der Bundesnetzagentur zur Vornahme förmlicher Zustellungen befugt ist. Auch eine vom Kläger angenommene Verwechslungsgefahr vermag der Senat nicht zu erkennen.
- 25** bb) Allerdings ist der Beweis der Unrichtigkeit der in der Urkunde bezeugten Tatsache gemäß § 418 Abs. 2 ZPO zulässig. Dieser Gegenbeweis erfordert die volle Überzeugung des Gerichts von einem anderen als dem beurkundeten Sachverhalt (vgl. nur das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 31.05.2017 - VIII ZR 224/16, NJW 2017, 2285, Rz 18, m.w.N.).
- 26** cc) Mangels Darlegung der Uhrzeit des Zustellversuchs wie auch unter Berücksichtigung der sonstigen Umstände dieses Einzelfalls kann das FG sich vorliegend eine solche Überzeugung über den beurkundeten Sachverhalt nicht vor einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts bilden. Denn zum einen hat der Kläger bereits im Klageverfahren darauf hingewiesen, dass selbst in der Zustellungsurkunde zur Einspruchsentscheidung vom 29.10.2019, die bereits am 30.10.2019 in einen Briefkasten des Büros des Prozessbevollmächtigten des Klägers eingelegt worden ist, ein

erfolgloser Zustellversuch trotz der durchgehenden Besetzung dieses Büros dokumentiert worden sei. Dies lässt es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass P einen Zustellversuch zwar dokumentiert, ihn aber nicht durchgeführt hat. Zum anderen stellt sich für den Senat die Frage, warum der Kläger am 02.12.2019 lediglich eine Klage in Bezug auf die Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen eingereicht und in dieser Klageschrift ausdrücklich darauf hingewiesen hat, der Einspruch über die Änderungsbescheide sei weiterhin nicht beschieden.

- 27** Selbst ohne Vorliegen eines substantiierten Beweisantrags des Klägers erscheint in einem solchen Fall die Annahme nicht zwingend, der beurkundete Zustellungsversuch wie auch die Ersatzzustellung habe tatsächlich stattgefunden. Diese sich aufdrängenden Zweifel verdichten sich vorliegend zu einer Aufklärungspflicht des FG, da noch nicht einmal ansatzweise erkennbar ist, in welchem Zeitraum der Zustellversuch stattgefunden haben soll. Dieser Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO musste das FG durch Vernehmung der P zum typischen und --soweit noch möglich-- tatsächlichen Geschehensablauf nachkommen. Liegt wie hier sogar ein diesbezüglicher substantiiertes Beweisantrag eines Beteiligten vor, ist diesem erst recht nachzugehen.
- 28** e) Der Kläger hat die Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FG auch entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.
- 29** Der Kläger hat nicht nur ab Seite 14 seiner Beschwerdebegründung die aus seiner Sicht vom FG überspannten Anforderungen an die Substantiierung des Beweisantrags gerügt und auf seiner Meinung nach vorliegende Mutmaßungen hinsichtlich des Geschehensablaufs hingewiesen. Ausdrücklich hat der Kläger auf Seite 16 seiner Begründungsschrift den Umstand aufgezeigt, P habe (angeblich) an zwei verschiedenen Tagen niemanden in den Räumen der Bürogemeinschaft angetroffen. Auch aufgrund des ungewöhnlichen Geschehensablaufs, dass er bereits in seiner Klageschrift gegen die Ablehnung der Offenlegung von Besteuerungsgrundlagen von einer fehlenden Entscheidung über seinen Einspruch gegen die Änderungsbescheide ausgegangen sei, hat er eine Beweiserhebung angemahnt. Somit rügt er einen Sachaufklärungsfehler des FG, den er an anderer Stelle (Seite 7 seiner Beschwerdeschrift) auch ausdrücklich so genannt hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Verfahrensmangel bereits dann ausreichend dargelegt worden ist, wenn die zu seiner Begründung bezeichneten Tatsachen, ihre Richtigkeit unterstellt, einen Verfahrensmangel ergeben (vgl. nur Senatsbeschluss vom 25.08.2022 - X B 96/21, BFH/NV 2022, 1187, Rz 26, m.w.N.). Dies ist hier der Fall.
- 30** f) In Bezug auf den dargelegten Sachaufklärungsmangel hat der Kläger sein Rügerecht nicht nach § 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO verloren.
- 31** aa) Zwar ist die Verletzung der aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO folgenden Sachaufklärungspflicht ein verzichtbarer Verfahrensmangel (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO), bei dem das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren geht, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge untergehen kann (vgl. nur Senatsbeschluss vom 22.05.2019 - X B 109/18, BFH/NV 2019, 900, Rz 20, m.w.N.). Der Kläger hat jedoch ausdrücklich auch die Vernehmung der P in der mündlichen Verhandlung erneut beantragt, so dass schon aus diesem Grunde ein solcher Rügeverzicht nicht vorliegt.
- 32** bb) Daneben wäre auch ansonsten ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht bei ggf. unterlassener Rüge gegeben, da das FG eine konkrete Möglichkeit, den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der weiteren Aufklärung auch ohne Antrag nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung wie dargelegt hätte aufdrängen müssen (vgl. u.a. Senatsbeschluss vom 17.03.2010 - X B 95/09, BFH/NV 2010, 1827).
- 33** g) Das FG-Urteil kann auch, soweit es die Festsetzungen der Einkommen- und Umsatzsteuer der Streitjahre 2008 bis 2011 und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Streitjahre 2008 bis 2010 betrifft, auf dem vom Kläger geltend gemachten Sachaufklärungsmangel des FG i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO beruhen. Die Voraussetzung, dass ein Urteil auf einen geltend gemachten Verfahrensmangel zu beruhen vermag, ist bereits erfüllt, wenn die Möglichkeit besteht, dass das Urteil bei richtigem Verfahren anders ausgefallen wäre; dabei kommt es auf den Rechtsstandpunkt des FG an, mag dieser richtig oder falsch sein (vgl. nur BFH-Beschluss vom 07.02.1995 - V B 62/94, BFH/NV 1995, 861, unter II., m.w.N.).
- 34** Da vorliegend nicht auszuschließen ist, dass das FG nach Vernehmung der P davon ausgehen könnte, ein Zustellversuch am 01.11.2019 habe nicht stattgefunden, könnte die Klagefrist eingehalten sein, wenn der Kläger die Einspruchsentscheidung vom 29.10.2019, die genannten Festsetzungen betreffend, erst am 27.04.2020 erhalten hätte. Das Urteil wäre insoweit fehlerhaft.

- 35** 2. Soweit die Beschwerde die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr 2011 betrifft, enthält das Urteil keine Gründe, warum der auf Feststellung der Nichtigkeit gestützte Hilfsantrag des Klägers in Bezug auf die aus seiner Sicht vorliegende Willkürschätzung keinen Erfolg hat. Das FG stellt lediglich fest, dass u.a. dieser Grundlagenbescheid nicht nichtig sei, weil der Kläger in zutreffender Art und Weise als Adressat bezeichnet worden sei. Jedoch hat der Kläger darüber hinaus auch die Feststellung der Nichtigkeit u.a. dieses Bescheids aufgrund einer von ihm angenommenen Strafschätzung gerügt und diesen Verfahrensfehler auch auf Seite 27 seiner Beschwerdebegründung benannt. Hierzu schweigen die Entscheidungsgründe des Urteils, weshalb es insoweit auf einem Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO beruht (vgl. weiterführend insoweit nur Senatsbeschluss vom 09.05.2018 - X B 143/17, BFH/NV 2018, 973, Rz 43, m.w.N.).
- 36** 3. Der Senat macht hinsichtlich des Urteils, soweit es die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer und die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 2008 bis 2011 betrifft, von seiner nach § 116 Abs. 6 FGO bestehenden Möglichkeit Gebrauch, das Urteil insoweit aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 37** 4. Dagegen ist das FG-Urteil in Bezug auf die Gewerbesteuerfestsetzungen der Streitjahre 2008 bis 2011 nicht aufzuheben. Gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO müssen Einwendungen, die sich gegen die ebenfalls mit der Klage angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide als Grundlagenbescheide richten, im Verfahren gegen die Gewerbesteuerbescheide als Folgebeseide unberücksichtigt bleiben.
- 38** 5. Unzulässig ist die Beschwerde in Bezug auf die Klage zur Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO.
- 39** Zwar hat das FG diese Klage aufgrund eines fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses des Klägers als unzulässig verworfen, da seine Klage gegen die Änderungsbescheide unzulässig sei. Allerdings hat das FG (zumindest) hilfsweise daneben inhaltlich dargelegt, dass die Klage wegen der Offenlegung unbegründet sei. Zum einen habe der Kläger, so das FG, nicht dargelegt, inwieweit die Wahrnehmung seiner Rechte von der Übermittlung der Daten abhängen, auf die im Übrigen das FA seine Entscheidung ausweislich der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2019 in der Sache nicht stütze. Darüber hinaus habe der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren Akteneinsicht erhalten. Folglich hatte der Kläger auch insoweit in seiner Beschwerdebegründung Revisionszulassungsgründe darzulegen. Dies geschieht nicht. Lediglich auf Seite 42 seiner Begründung weist er unter Zitierung des Beitrags von Bleschick im Deutschen Steuerrecht 2018, 1050 (1053) darauf hin, dass die Schätzungsgrundlagen nicht vollständig mitgeteilt worden seien. Eine Gehörsverletzung des FG nach § 96 Abs. 2 FGO i.V.m. Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes wird insoweit aber nicht dargelegt, da der Kläger allein auf ein vermeintliches Fehlverhalten des FA abstellt.
- 40** Der Kläger hätte, da das FG die Klage nicht nur als unzulässig verworfen hat, somit für eine ordnungsgemäße Rüge eines Verfahrensfehlers im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren auch schlüssige Ausführungen zu der vom FG ebenfalls verneinten Begründetheit machen müssen (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2022, 1187, Rz 35, m.w.N.).
- 41** 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung hat der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.
- 42** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung auch über die Kosten des durch den Beschluss rechtskräftig abgeschlossenen Teils des Verfahrens zu entscheiden (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2022, 1187, Rz 43, m.w.N.).

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