

# Beschluss vom 21. July 2017, X B 167/16

**Anforderungen an eine Sachaufklärungsrüge - Verfahrensmangel i.S.v. § 119 Nr. 6 FGO - Bezugnahme des FG auf Einspruchsentscheidung des FA**

ECLI:DE:BFH:2017:B.210717.XB167.16.0

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 119 Nr 6, FGO § 105 Abs 5

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 14. June 2016, Az: 3 K 742/14

## Leitsätze

NV: Die Sachaufklärungsrüge kann nicht Beweisanträge oder Fragen ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat .

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 15. Juni 2016 3 K 742/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Gründe

- 1** Die Nichtzulassungsbeschwerde hat keinen Erfolg.
- 2** Die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) geltend gemachten Gründe zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen --auch sofern sie den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügen-- nicht vor.
- 3** 1. Die Revision kann nicht wegen der Verletzung der finanzgerichtlichen Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO zugelassen werden.
- 4** a) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz). Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. September 2003 I B 18/03, BFH/NV 2004, 207). Diese Verpflichtung des Finanzgerichts (FG) zur Erforschung des Sachverhalts von Amts wegen bedeutet nicht, dass jeder fernliegenden Erwägung nachzugehen ist. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne ausdrücklichen Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Beweise erheben. Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden. Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt (BFH-Entscheidungen vom 30. Juli 2003 X R 28/99, BFH/NV 2004, 201, unter II.1., und vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490, unter 6.a).
- 5** Die Sachaufklärungsrüge kann nicht Beweisanträge oder Fragen ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat. Ebenso wenig kann die Sachaufklärungsrüge dazu dienen, (nachträglich) Ermittlungen vom FG zu verlangen, die sich jedenfalls für einen beratenen Beteiligten in der Weise aufdrängen, dass dieser die fehlenden Angaben aus den ihm vorliegenden oder von ihm beschaffbaren Unterlagen in das Verfahren einbringen muss (s. zu dem Vorstehenden Senatsbeschluss vom 7. Juli 2014 X B 134/13, BFH/NV 2014, 1772, Rz 11 ff., m.w.N.).

- 6 b) Im Streitfall hat es die fachkundig vertretene Klägerin unterlassen, bereits im Klageverfahren konkrete Beweisanträge zu stellen. Der lediglich pauschale Hinweis auf Seite 3 der Klagebegründung vom 2. Januar 2015, dass zum unterstellten Mehrumsatz weitere Feststellungen unabdingbar seien und insoweit weitere Dokumente (Lieferscheine, Empfangsbelege, Aufzeichnungen) aufgefunden und auch Zeugen (Fahrer, Kellner, Steuerberater) vernommen werden müssten, ist zu allgemein gehalten. Er reicht nicht aus, um ihre Mitwirkungspflicht zu erfüllen und das FG anzuhalten, eigene Ermittlungen durchzuführen.
- 7 Konkrete Beweisanträge wären der Klägerin im Streitfall sowohl zumutbar als auch von ihr zu erwarten gewesen. Denn bei der von ihr behaupteten nicht betrieblichen Verwendung der bar eingekauften Waren handelte es sich um Gegebenheiten, die --auch nach ihrem Vorbringen-- aus ihrer beruflichen und privaten Sphäre stammen. So hätte es nahegelegen, dass die --insoweit beweisnahe-- Klägerin bezüglich der Verwendung von Waren durch ihre Angestellten genaue Beweisthemen formuliert sowie die Namen und Adressen der Mitarbeiter aufgeführt hätte. Ebenso hätte sie die Teilnehmer und Daten der privaten Veranstaltungen benennen können und müssen, denn nur sie --und nicht das FG-- hatte die entsprechenden Kenntnisse und Informationen. Dasselbe gilt für die Unterstützung der Asylbewerber; auch hier fehlen ein präziser Beweisantrag sowie die ladungsfähigen Adressen.
- 8 c) Hinzu kommt, dass die von der Klägerin gerügte Verletzung der Sachaufklärungspflicht zu den verzichtbaren Verfahrensmängeln (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO--) gehört. Ein solcher Verfahrensmangel kann nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden, wenn der Beteiligte auf die Beachtung der verletzten Verfahrensvorschriften verzichtet hat (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO). Das Rügerecht geht bei solchen Verfahrensmängeln nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge; ein Verzichtswille ist dafür nicht erforderlich (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Februar 2003 III B 117/02, BFH/NV 2003, 810, unter 3.c). Anders könnte dies bei einem fachkundig vertretenen Verfahrensbeteiligten nur dann sein, wenn er aufgrund des Verhaltens des FG die Rüge für entbehrlich halten durfte (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Oktober 2015 IX B 92/15, BFH/NV 2016, 217, Rz 6).
- 9 Die in der mündlichen Verhandlung sowohl durch einen Steuerberater als auch einen Assessor fachkundig vertretene Klägerin hat vor dem FG ausweislich des Sitzungsprotokolls weder Beweisanträge gestellt noch die Verletzung einer von Amts wegen --auch ohne entsprechenden Beweisantrag-- gebotenen Sachaufklärung gerügt, obwohl die Aspekte, unter welchen Umständen und von wem die bei einem Großhändler bar eingekauften Waren verwendet worden sind, zu den Kernfragen des Rechtsstreits zählten. Sie hat auch keinen Sachverhalt geschildert, aufgrund dessen eine solche Rüge hätte entbehrlich sein können.
- 10 2. Wenn die Klägerin rügt, das FG habe sich nicht mit der Richtigkeit ihrer Angaben und den konkreten Gegebenheiten des Lebenssachverhalts auseinandergesetzt, sondern lediglich unterstellt, ihre Angaben seien unzutreffend, macht sie inzidenter geltend, das Urteil sei nicht mit Gründen versehen.
- 11 a) Der Verfahrensmangel nach § 119 Nr. 6 FGO liegt nur vor, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Dies erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste; vielmehr liegt dieser Verfahrensmangel erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dagegen ist ein dahingehender Verfahrensmangel nicht gegeben, wenn noch zu erkennen ist, welche Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren (BFH-Urteil vom 18. August 2016 VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730, Rz 12, m.w.N.). Dabei ist eine Bezugnahme des FG auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) nach § 105 Abs. 5 FGO möglich und ausreichend, wenn das FA in dieser Entscheidung bereits zu allen vom Kläger im Klageverfahren vorgebrachten entscheidungserheblichen Einwendungen Stellung genommen hat (Senatsbeschluss vom 21. Oktober 2015 X B 116/15, BFH/NV 2016, 216, Rz 5).
- 12 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG sein Urteil ausreichend begründet. Durch die ausdrückliche Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung des FA wurde sowohl der Grund als auch die Höhe der Hinzuschätzung erläutert. Es wurde dargelegt, dass von der Fahndungsprüfung in der Buchführung der Klägerin vereinzelt verbuchte Barrechnungen vorgefunden worden seien, während in diesen Fällen die buchhalterische Erfassung der offiziell an das Restaurant erstellten Rechnungen unterblieben sei, so dass die Buchführung Fehler aufweise und so Anlass für eine Hinzuschätzung bestanden habe. Es wurde weiter begründet, dass dem Vortrag der Klägerin, das per Barzahlung erworbene Geflügel und Fleisch habe der privaten Versorgung der Familie, von Mitarbeitern und Freunden sowie der Unterstützung eines Asylbewerberheims und zweier Familien gedient,

insbesondere wegen der Größenordnung des behaupteten privaten Verbrauchs, der zwischen 23 % und 54 % liegen würde, und wegen der Verlustsituation des Restaurants nicht habe gefolgt werden können. Zur Höhe der Hinzuschätzung hat das FA ausgeführt, sie beruhe auf der Richtsatzsammlung. Im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin hat das FA auch die Versorgung der Asylbewerber in seiner Schätzung durch Ansatz eines zusätzlichen privaten Verbrauchs berücksichtigt. Diese Erwägungen des FA hat das FG ausdrücklich übernommen und mit eigenen Überlegungen lediglich verstärkt.

- 13** Es kann in diesem Zusammenhang dahinstehen, ob die Begründung insgesamt überzeugend ist. Einem Urteil fehlt es nämlich nicht bereits deshalb an Gründen, wenn die Begründung nicht den Erwartungen eines Beteiligten entspricht, sie lückenhaft und rechtsfehlerhaft ist (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2010 VIII B 17/08, BFH/NV 2010, 1083, Rz 15).
- 14** 3. Die Klägerin hat auch keinen schwerwiegenden Rechtsfehler aufgezeigt, der eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geboten erscheinen lässt.
- 15** a) Ein Fehler bei der Rechtsanwendung kann nur ausnahmsweise nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen, wenn es sich um einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler handelt, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen. Ein derartiger Fehler liegt nur dann vor, wenn die angefochtene FG-Entscheidung objektiv willkürlich oder zumindest greifbar gesetzwidrig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 24. September 2013 XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164, Rz 34).
- 16** b) Soweit die Klägerin ausführt, das FG habe die getrennte Kühlung der Waren falsch beurteilt, einen Lieferservice der Klägerin sowie weitere Unterstützungsleistungen durch Bekannte oder Verwandte fälschlicherweise unterstellt sowie die unzutreffende Zuordnung von Waren zum Betrieb der Klägerin zu Unrecht bestätigt, genügt dieses Vorbringen nicht, um eine objektiv willkürliche oder greifbar gesetzwidrige Entscheidung des Gerichts zu belegen. Die beanstandeten Argumente haben die Begründung des FA lediglich ergänzt, so dass die Beweiswürdigung im Ergebnis keine so schwerwiegenden Fehler aufweist, dass sie unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt vertretbar ist und offensichtlich jedem Zweck einer Beweiswürdigung zuwiderläuft, so dass ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung besteht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 14. März 2012 V B 10/11, BFH/NV 2012, 1315, Rz 11, m.w.N.).
- 17** c) Sofern sich die Klägerin gegen die Höhe der Schätzung wendet, ist darauf hinzuweisen, dass ein zur Zulassung der Revision berechtigender erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür allenfalls in Fällen bejaht werden kann, in denen das Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis als offensichtlich realitätsfremd darstellt (Senatsbeschluss vom 21. Januar 2009 X B 125/08, BFH/NV 2009, 951, unter 6.a). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Denn es erscheint zumindest nicht ausgeschlossen, dass die Klägerin diese Betriebseinnahmen und Umsätze hätte erzielen können.
- 18** 4. Die Rüge der Klägerin, das FG habe nicht den internen Betriebsvergleich, sondern die Richtsatzsammlung seiner Schätzung zugrunde gelegt, kann ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision führen. Der angerufene Senat hat jüngst erneut den Grundsatz bestätigt, dass das FA --und damit gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 162 der Abgabenordnung auch das FG-- in der Wahl seiner Schätzungsmethoden frei ist (Senatsbeschluss vom 7. Februar 2017 X B 79/16, BFH/NV 2017, 774, Rz 25). Es ist Sache der Tatsacheninstanz zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, wenn diese geeignet sei, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen (Senatsbeschluss vom 13. September 2016 X B 146/15, BFH/NV 2016, 1747, Rz 16).
- 19** 5. Im Kern richten sich die Ausführungen der Klägerin gegen die materiell-rechtliche Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG. Hierdurch wird indes keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Zulassungsgründe dargetan, sondern nur dargelegt, dass das FG nach Auffassung der Klägerin falsch entschieden habe. Die Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung vermag jedoch die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO grundsätzlich nicht zu begründen (allgemeine Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschluss vom 19. November 2013 XI B 9/13, BFH/NV 2014, 373, Rz 14, m.w.N.).
- 20** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 21** 7. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

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