

## **Beschluss** vom 18. Mai 2011, X B 124/10

**Keine Bindung an das Schätzungsergebnis eines anderen Senats - förmliche Dokumentation des Beginns einer Außenprüfung - Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten - keine Aufteilung der Steuerberatungskosten für die Anfertigung der Einkommensteuerklärung - Antrag auf Erhebung eines Zeugenbeweises**

BFH X. Senat

AO § 162, AO § 198 S 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. Mai 2010, Az: 1 K 208/07

### Leitsätze

1. NV: Wenn sowohl der Umsatzsteuer-Senat als auch der Ertragsteuer-Senat eines FG den privaten Anteil der Nutzung eines gemischt genutzten Wirtschaftsguts wegen fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsaufklärung griffweise schätzen müssen, besteht weder aus materiell-rechtlichen noch aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Bindung des zuletzt entscheidenden Senats an das Ergebnis der griffweisen Schätzung des zuerst entscheidenden Senats. Unterschiedliche Schätzungsergebnisse begründen auch keine zur Revisionszulassung führende Divergenz.
2. NV: Auf die förmliche Dokumentation des Beginns einer Außenprüfung (§ 198 Satz 2 AO) kommt es nicht an, wenn der Prüfungsbeginn aus den tatsächlichen Ermittlungshandlungen feststellbar ist.
3. NV: Die schlüssige Rüge des Verfahrensmangels eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten erfordert u.a. die genaue Angabe des vom FG nicht berücksichtigten Aktenbestandteils.
4. NV: Ungeachtet der Aufgabe des Aufteilungsverbots und Abzugsverbots durch die neuere Rechtsprechung des Großen Senats des BFH stellen Steuerberatungskosten für die Anfertigung der Einkommensteuererklärung auch dann keine Betriebsausgaben dar, wenn die Steuererklärungspflicht ausschließlich auf dem Vorhandensein von Einkünften aus Gewerbebetrieb beruht.
5. NV: Ein Antrag auf Erhebung eines Zeugenbeweises ist nicht ordnungsgemäß gestellt, wenn weder Name noch Anschrift des Zeugen mitgeteilt werden und diese Angaben auch nicht aus anderen, dem Gericht zur Verfügung stehenden Unterlagen ersichtlich sind.

### Tatbestand

- 1 I. Gegenstand der Beschwerde sind --entsprechend der Angabe in der Beschwerdebegründung-- die Bescheide über Einkommensteuer 1996 bis 2000 und Gewerbesteuermessbetrag 1996 bis 2000. Zwar hat der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) bei Einlegung der Beschwerde ausdrücklich nur die Bescheide über Einkommensteuer für das Jahr 1996 und die Gewerbesteuermessbescheide für 1996 bis 2000 erwähnt; diese Bescheide waren Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens mit dem Aktenzeichen 1 K 208/07. Jedoch hat er im Beschwerdeschriftsatz auch das finanzgerichtliche Aktenzeichen 1 K 209/07 benannt; Gegenstand dieses Verfahrens waren aber die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000.

### Entscheidungsgründe

- 2 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 3 Die vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor.
- 4 1. Dies gilt zunächst für die im Zusammenhang mit der Schätzung des privaten Nutzungsanteils des Flugzeugs stehenden Zulassungsgründe.

- 5 a) Der Kläger hatte dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens ein Flugzeug zugeordnet, das er sowohl privat als auch betrieblich nutzte. Die Höhe des privaten Nutzungsanteils war bereits während mehrerer vorangegangener Außenprüfungen umstritten gewesen. In den Streitjahren 1996 und 1997 erklärte der Kläger einen privaten Nutzungsanteil von 50 %; für die Streitjahre 1998 und 1999 setzte er keinen privaten Nutzungsanteil mehr an. Im Jahr 1999 verkaufte er das Flugzeug. Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Streitjahre schätzte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) den privaten Nutzungsanteil auf 75 %. Zur Begründung führte er aus, der Kläger habe keine Unterlagen vorgelegt, die eine genauere Schätzung ermöglichen würden. Insbesondere habe er das Flugbuch, dessen Führung durch einen früheren Außenprüfer zur Auflage gemacht worden sei, nicht vorgelegt. Der Geschäftsbetrieb des Klägers (Zeitschriftenvertrieb durch "Drückerkolonnen") sei so einzuschätzen, dass betrieblich veranlasste Flüge nur von untergeordneter Bedeutung sein könnten. Demgegenüber besitze die Ehefrau des Klägers ein Ferienhaus in Südfrankreich, was Anlass für private Flüge biete.
- 6 In einem Parallelverfahren zur Umsatzsteuer entschied der Umsatzsteuersenat des Finanzgerichts (FG), die betrieblichen und privaten Nutzungsanteile seien mangels Vorlage von Unterlagen auf jeweils 50 % zu schätzen. Hingegen schätzte der Ertragsteuersenat des FG im vorliegenden Verfahren --nach erfolglosem Ablauf einer gemäß § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gesetzten Präklusionsfrist zur Vorlage von Unterlagen und Abgabe von Erklärungen hinsichtlich der Flugzeugnutzung-- den privaten Nutzungsanteil in dem angefochtenen Urteil auf 75 %. Dem Kläger sei die Notwendigkeit der Vorlage von Nachweisen spätestens seit der vorangegangenen Außenprüfung bekannt gewesen. Die vorgelegten Kostenbelege seien unvollständig. So fehlten Belege über Landegebühren für mehrere Flugplätze, obwohl das Flugzeug sich unstreitig dort befunden habe.
- 7 b) Der Kläger meint, von grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sei die Rechtsfrage, ob eine rechtskräftige Entscheidung zu einem bestimmten Sachverhalt einen anderen Senat bei der Entscheidung zu demselben Sachverhalt, aber einer anderen Steuerart, binde.
- 8 aa) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (BFH-Beschlüsse vom 10. September 2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, unter 1., und vom 14. November 2005 II B 51/05, BFH/NV 2006, 305, unter II.1.). Die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit erfordert ein konkretes und substantiiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (BFH-Beschlüsse vom 7. April 2005 V B 39/04, BFH/NV 2005, 1585, unter 2.a, und vom 21. Juli 2005 II B 78/04, BFH/NV 2005, 1984).
- 9 bb) Vorliegend fehlt es in der Beschwerdebegründung --worauf das FA zu Recht hinweist-- an jeglichen Ausführungen zum Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur zu dieser Frage. Damit sind bereits die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht erfüllt.
- 10 Darüber hinaus wäre die Rechtsfrage jedenfalls in der Konstellation, wie sie sich im Streitfall darstellt, nicht klärungsbedürftig, weil sie offensichtlich so zu beantworten ist, wie das FG es getan hat. Sowohl dem Umsatzsteuer- als auch dem Ertragsteuersenat des FG blieb aufgrund der vollständig unterbliebenen Mitwirkung des Klägers bei dem --ihm obliegenden-- Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen für das Flugzeug (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) nur noch die Möglichkeit einer sog. "griffweisen Schätzung". Dabei handelt es sich im Spektrum der verschiedenen denkbaren Schätzungsmethoden um diejenige, die mit den größten Unsicherheiten behaftet ist und konkreter Tatsachengrundlagen vollständig oder nahezu vollständig entbehrt. In einem solchen Fall sind gerade keine tatsächlichen Feststellungen vorhanden, die eine Bindung zu einem anderen Streitgegenstand (vgl. zu diesem Begriff noch unten d) bewirken könnten.
- 11 Im Übrigen verweist das FA zutreffend auf die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach das FG nicht zur Übernahme von Tatsachenfeststellungen der Strafgerichte zu demselben Sachverhalt verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13. Januar 2006 VIII B 7/04, BFH/NV 2006, 914, unter II.1.b, m.w.N.). Nichts anderes gilt für die Übernahme von Tatsachenfeststellungen anderer Spruchkörper zu anderen Steuerarten.
- 12 c) Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.
- 13 Die Darlegung dieses Zulassungsgrundes setzt die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung

andererseits voraus (BFH-Beschluss vom 17. August 2005 IX B 58/05, BFH/NV 2005, 2044). Daher erfüllt die bloße abweichende Würdigung von Tatsachen durch zwei unterschiedliche Gerichte oder Spruchkörper nicht die Voraussetzungen einer Divergenz im Sinne dieser Vorschrift.

- 14 Die --ausschließlich auf die Kommentierung von Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 115 FGO Rz 74, 79 gestützten-- Einwendungen des Klägers geben keinen Anlass dazu, dieses Ergebnis in Frage zu stellen. Denn die Kritik in der angegebenen Literaturfundstelle bezieht sich ausschließlich darauf, dass Subsumtionsfehler nach ständiger BFH-Rechtsprechung nicht die Voraussetzungen einer Divergenz erfüllen. Hingegen geht auch diese Literaturauffassung nicht so weit, bereits eine abweichende Tatsachenwürdigung als Divergenz im Rechtssinne anzusehen.
- 15 Tatsachen können auch deshalb von verschiedenen Spruchkörpern in abweichender Weise festgestellt werden, weil die Beteiligten ihre Mitwirkungspflichten in den jeweiligen Verfahren in unterschiedlicher Weise erfüllen oder weil nur in einem der Verfahren Präklusionsvorschriften zur Anwendung kommen. Eine Divergenz im Rechtssinne kann durch derartige --im Ergebnis möglicherweise voneinander abweichende, aber jeweils prozessordnungsgemäß zustande gekommenen-- Feststellungen nicht entstehen.
- 16 d) Das FG hat auch nicht gegen die Bindungswirkung rechtskräftiger Entscheidungen (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO) verstoßen. Denn die Bindungswirkung besteht nach dem Wortlaut dieser Vorschrift nur, "soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist". Bei Anfechtungsklagen wird der Streitgegenstand durch den im Einzelfall angefochtenen Verwaltungsakt bestimmt (BFH-Urteil vom 10. November 1987 VII R 50/84, BFH/NV 1988, 600, unter 1.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 FGO Rz 59). Dementsprechend besteht nicht einmal zwischen einer Entscheidung in einer Gewerbesteuersache und einer solchen in einer Einkommensteuersache zum selben Sachverhalt eine Rechtskraftwirkung (Senatsurteil vom 26. Oktober 1994 X R 114/92, BFH/NV 1995, 373, unter 1.).
- 17 e) Der Kläger meint, aufgrund des Urteils des Umsatzsteuersenats stehe aktenkundig fest, dass der Privatnutzungsanteil 50 % betragen habe. Indem das FG sich nicht dem Ergebnis der griffweisen Schätzung des Umsatzsteuersenats angeschlossen habe, habe es gegen den klaren Inhalt der Akten und damit gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen.
- 18 Indes besteht die aktenkundige Tatsache im Streitfall lediglich darin, dass der Umsatzsteuersenat den Privatnutzungsanteil griffweise auf 50 % geschätzt hat. Demgegenüber ist für die Einkommensteuer der tatsächliche Privatnutzungsanteil maßgebend, den auch der Umsatzsteuersenat wegen fehlender Mitwirkung des Klägers nicht hat feststellen können, und der insbesondere nicht aktenkundig war.
- 19 f) Darin, dass das FG bei seiner griffweisen Schätzung zu einem anderen Ergebnis gekommen ist als der Umsatzsteuersenat, liegt auch keine Überraschungsentscheidung, die den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt haben könnte. Der Kläger behauptet hierzu, die erste mündliche Verhandlung sei vertagt worden, um die Entscheidung des Umsatzsteuersenats abzuwarten. Daher habe er erwarten können, dass dessen Entscheidung auch für die Ertragsteuern berücksichtigt werde.
- 20 Diese Behauptung wird indes durch das Protokoll der ersten mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2009 nicht getragen. In diesem --durchaus ausführlich gehaltenen-- Protokoll ist von dem Parallelverfahren in der Umsatzsteuersache nicht einmal andeutungsweise die Rede. Die Vertagung erfolgte vielmehr, weil der Kläger zwei erhebliche Beweisanträge gestellt hatte; diese Beweise hat das FG dann in der zweiten mündlichen Verhandlung am 20. Mai 2010 erhoben. Im protokollierten Vertagungsbeschluss wurde zudem das Ergehen einer Verfügung zur weiteren Sachaufklärung angekündigt. Dies wäre nicht erforderlich gewesen, wenn lediglich --entsprechend der Behauptung des Klägers-- das Ergebnis der Entscheidung des Umsatzsteuersenats hätte abgewartet werden sollen.
- 21 Jedenfalls dann, wenn das FG keinen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen hat, ist es regelmäßig nicht verpflichtet, die einzelnen für seine Entscheidung erheblichen rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkte im Voraus anzudeuten (BFH-Beschluss vom 26. April 2010 VII B 84/09, BFH/NV 2010, 1637).
- 22 g) Nicht nachvollziehbar ist die Rüge des Klägers, das finanzgerichtliche Urteil sei insoweit nicht mit Gründen versehen (§ 119 Nr. 6 FGO), als die Abweichung von der Schätzung des Umsatzsteuersenats nicht begründet worden ist. Denn das FG hat seine eigene Schätzung umfassend --über mehrere Seiten seiner Entscheidung-- begründet. Darin liegt zugleich die Begründung, weshalb es im Rahmen der ihm obliegenden griffweisen Schätzung zu einem anderen Ergebnis als der Umsatzsteuersenat gekommen ist.

- 23** Letztlich wendet sich der Kläger mit sämtlichen Einwendungen zur Frage der Höhe des Privatnutzungsanteils gegen die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG, womit eine Revisionszulassung aber nicht erreicht werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 24. September 2008 IX B 110/08, BFH/NV 2009, 39).
- 24** 2. Auch die Zulassungsgründe, die der Kläger im Zusammenhang mit der --vom FG bejahten-- Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist durch den Beginn der Außenprüfung geltend macht, greifen nicht durch.
- 25** a) Der Kläger hatte sein Einzelunternehmen zunächst von einem Anbau an sein selbst genutztes Einfamilienhaus aus betrieben, das in der Gemeinde B im Zuständigkeitsbereich des FA belegen ist. Zum 1. Juli 1998 entließ er seine Arbeitnehmer und übertrug seinen Bestand an Abonnements zur Verwaltung an eine KG mit Sitz in der Gemeinde A außerhalb des Zuständigkeitsbereichs des beklagten FA. Die Bestellscheine blieben im Eigentum des Klägers. Gegenüber dem FA trat er weiterhin ausschließlich unter der Anschrift in B auf. Die Steuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1999 gab er jeweils im zweiten Folgejahr ab.
- 26** Am 20. Juni 2002 ordnete das FA eine Außenprüfung beim Kläger für die Streitjahre 1996 bis 2000 an. Hiergegen legte der Kläger u.a. wegen der von ihm bestrittenen örtlichen Zuständigkeit des FA Einspruch ein und behauptete hierzu, ihm stehe in den Räumen der KG in A ein Büro zur Verfügung. Nach Zurückweisung des Einspruchs erhob der Kläger Klage gegen die Prüfungsanordnung. Um die Klagebegründung abzuwarten, verschob das FA mit Verwaltungsakt vom 27. September 2002 den zuvor auf den 7. Oktober 2002 festgelegten Prüfungsbeginn auf den 11. November 2002. In einem Telefongespräch mit dem FA vertrat der Kläger die Auffassung, die Prüfung dürfe während der Anhängigkeit des Klageverfahrens gar nicht beginnen.
- 27** Am 11. November 2002 erschien die Prüferin an dem Grundstück in B, traf dort aber niemanden an. Am selben Tage richtete sie an den Kläger ein Schreiben, in dem sie mitteilte, die Prüfung habe nunmehr an Amtsstelle begonnen, und vom Kläger zahlreiche Unterlagen anforderte. Trotz mehrerer Erinnerungen sowie der Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld kam der Kläger dieser Aufforderung nicht nach. Einen ausdrücklichen Vermerk über Datum und Uhrzeit des Beginns der Außenprüfung (vgl. § 198 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--) enthalten die Handakten der Prüferin nicht.
- 28** In den Jahren 2003 und 2004 war die Prüferin nicht mehr in diesem Prüfungsfall tätig. Das FG wies die Klage gegen die Prüfungsanordnung am 14. April 2005 ab und führte zur Begründung aus, der Ort der Geschäftsleitung des Betriebs des Klägers habe sich weiterhin in B befunden. Der erkennende Senat verwarf die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers als unzulässig (Beschluss vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118). In den Jahren 2005, 2006 und 2007 setzte die Prüferin die Prüfung fort und erstellte am 19. Februar 2007 ihren Bericht. Im Jahr 2007 erließ das FA die angefochtenen Änderungsbescheide.
- 29** Der Kläger vertrat die Auffassung, die Prüfung habe nicht im Jahr 2002 begonnen und daher nicht die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO auslösen können. Jedenfalls sei sie unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen worden, die die Finanzbehörde zu vertreten habe.
- 30** Das FG sah die Festsetzungsfrist als gewahrt an. Die Anforderung der Geschäftsunterlagen am 11. November 2002 reiche für einen ernsthaften Beginn der Prüfung aus. Weil diese Ermittlungsmaßnahme eindeutig feststellbar sei, komme es nicht darauf an, dass die Prüferin den Prüfungsbeginn nicht ausdrücklich aktenkundig gemacht habe. Die Prüfung sei anschließend zwar unterbrochen worden; dies habe aber nicht das FA zu vertreten. Denn der Kläger habe der Prüferin sowohl den Zutritt zu seinen Geschäftsräumen als auch die Vorlage der angeforderten Unterlagen verweigert.
- 31** b) Der Kläger macht geltend, von grundsätzlicher Bedeutung sei die Rechtsfrage, ob es für die Feststellung des Prüfungsbeginns unerheblich sei, dass die Prüferin diesen Zeitpunkt entgegen § 198 Satz 2 AO nicht aktenkundig gemacht habe.
- 32** Tatsächlich ist diese Rechtsfrage durch die vorliegende höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch bereits in dem --auch vom FG erkannten-- Sinne geklärt, dass es auf die förmliche Dokumentation des Prüfungsbeginns nach § 198 Satz 2 AO nicht ankommt, wenn der Beginn der Außenprüfung aus den tatsächlichen Ermittlungshandlungen, zu denen auch die Anforderung von Unterlagen vom Steuerpflichtigen gehören kann, feststellbar ist (vgl. BFH-Beschluss vom 6. März 2006 IV B 82/04, BFH/NV 2006, 1291, unter 1.a).
- 33** Das vom Kläger angeführte BFH-Urteil vom 8. Juli 2009 XI R 64/07 (BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4) stellt diese Rechtsprechung nicht etwa in Frage, sondern bestätigt sie. Denn auch dieser Entscheidung lag ein Sachverhalt

zugrunde, in der der Prüfungsbeginn allein aufgrund einer Beweisaufnahme ohne Heranziehung eines Aktenvermerks nach § 198 Satz 2 AO festgestellt worden war (vgl. Urteil in BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4, unter II.2.b). Auch die vom Kläger bezeichnete Literaturfundstelle (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 198 AO Rz 3) enthält für eine Konstellation wie im Streitfall, in dem der Kläger der Prüferin trotz ordnungsgemäßer und nicht von der Vollziehung ausgesetzter Prüfungsanordnung den Zutritt zu seinen Räumen verweigert hatte, keine abweichende Rechtsauffassung.

- 34** c) Das FG ist auch nicht von dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 11. März 2008 4 K 87/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1263) abgewichen. Der Kläger entnimmt diesem Urteil den Rechtssatz, dass eine Außenprüfung nur beginnt, wenn Prüfungshandlungen "am Ort der Prüfung" vorgenommen werden. Einen solchen Rechtssatz enthält diese Entscheidung aber gerade nicht. Vielmehr führt auch das FG Baden-Württemberg ausdrücklich aus, dass eine unberechtigte Zutrittsverweigerung durch den Steuerpflichtigen der Annahme eines Beginns der Außenprüfung nicht entgegenstehe. Dies stimmt mit dem Rechtssatz überein, den das FG im vorliegenden Fall seinem angefochtenen Urteil zugrunde gelegt hat.
- 35** d) Ferner rügt der Kläger einen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) mit der Begründung, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantrag durch die Vernehmung von --weiterhin ungenannt gebliebenen-- Zeugen aufklären müssen, ob der Ort der Geschäftsleitung sich in B oder A befunden habe.
- 36** Eine derartige Verfahrensrüge erfordert nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschluss in BFH/NV 2006, 118, unter 2.a). Die Beschwerdebegründung enthält keinen einzigen dieser zwingenden Bestandteile einer entsprechenden Verfahrensrüge.
- 37** Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang rügt, der Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils sei "widersprüchlich", kann er dies nicht mit der Nichtzulassungsbeschwerde angreifen, sondern hätte --innerhalb der hierfür vorgesehenen Frist (§ 108 Abs. 1 FGO)-- einen Tatbestandsberichtigungsantrag stellen müssen.
- 38** e) Auch der vom Kläger gerügte Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten ist nicht hinreichend dargelegt. Der Kläger behauptet insoweit, "nach einem in den vom FA vorgelegten Akten vorliegenden Aktenvermerk" habe sich das FA entschlossen, das Ergebnis der beim BFH anhängigen Nichtzulassungsbeschwerde im Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung abzuwarten. Sinngemäß will der Kläger aus einem solchen Aktenvermerk ableiten, dass nicht er, sondern das FA die Unterbrechung der Prüfung zu vertreten habe, so dass die Ablaufhemmung nicht eingetreten sei.
- 39** Die schlüssige Rüge eines Verfahrensmangels wegen Nichtberücksichtigung des Inhalts der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) erfordert, unter genauer Angabe der jeweiligen Schriftstücke und Seitenzahlen wesentliche Tatumstände zu benennen, die sich aus den Akten ergeben, vom FG aber nicht berücksichtigt worden sind, und darzulegen, dass die Entscheidung unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des FG auf der Nichtberücksichtigung dieser Aktenteile beruhen kann (BFH-Beschluss vom 8. Juni 2010 V B 6/10, BFH/NV 2010, 1841, unter 3.).
- 40** Hieran fehlt es --worauf das FA zutreffend hingewiesen hat-- schon deshalb, weil der Kläger nicht dargelegt hat, an welcher Stelle der vom FA vorgelegten Akten sich der behauptete Aktenvermerk befinden soll. Anders als der Kläger meint, kann von diesem Darlegungserfordernis im Streitfall nicht deshalb eine Ausnahme gemacht werden, weil der Kläger behauptet, der Inhalt dieses Aktenvermerks sei zwischen den Beteiligten unstrittig. Denn auch bei einer Durchsicht der --mehrere tausend Blatt umfassenden-- Steuerakten hat der Senat keinen Aktenvermerk mit dem vom Kläger behaupteten Inhalt feststellen können. Zudem hat der Kläger auch nach dem Hinweis des FA auf die geltenden Darlegungserfordernisse weiterhin weder eine Fundstelle aus den Akten angeben können noch eine Kopie des angeblichen Aktenvermerks vorgelegt.
- 41** f) In der Würdigung des FG, die Unterbrechung der Prüfung sei nicht vom FA zu vertreten, liegt keine Überraschungsentscheidung. Das FA hatte während des gesamten Verfahrens ausdrücklich diese Auffassung vertreten, so dass der Kläger Anlass gehabt hätte, sein Vorbringen darauf einzurichten.
- 42** 3. Die Revision ist auch nicht im Hinblick auf die vom Kläger im Zusammenhang mit dem Abzug privater Steuerberatungskosten geltend gemachten Zulassungsgründe zuzulassen.



- 43 a) Der Kläger erklärte in den Streitjahren nahezu ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er behandelte auch die für die Erstellung seiner Einkommensteuererklärungen angefallenen Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben. FA und FG ordneten diese Beträge hingegen nicht den Betriebsausgaben, sondern den Sonderausgaben zu. Dies hatte zwar bei der Einkommensteuer keine Auswirkungen, wohl aber bei der Festsetzung der Gewerbesteuerermessbeträge.
- 44 b) Der Kläger meint, die Rechtsfrage, ob Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung auch dann keine Betriebsausgaben darstellen, wenn die Pflicht zur Abgabe dieser Steuererklärung ausschließlich durch Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlasst sei, sei von grundsätzlicher Bedeutung. Sie sei höchstrichterlich bisher nicht geklärt. Am Aufteilungs- und Abzugsverbot habe der Große Senat nicht mehr festgehalten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 45 Anders als der Kläger meint, hat der BFH bereits entschieden, dass Steuerberatungskosten, die für das Erstellen der Einkommensteuererklärung über die bloße Ermittlung der Einkünfte hinaus entstehen, zu den nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen im Bereich der Einkommensverwendung gehören (BFH-Urteil vom 18. November 1965 IV 151/64 U, BFHE 84, 519, BStBl III 1966, 190). Dieser Entscheidung --die ebenfalls einen Steuerpflichtigen betraf, der ausschließlich Gewinneinkünfte bezogen hatte-- lässt sich nicht entnehmen, dass beim Vorhandensein nur einer einzigen Einkunftsart etwas anderes gelten könnte.
- 46 Die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage ist durch die Entscheidung des Großen Senats zur Aufgabe des Aufteilungs- und Abzugsverbots nicht erneut überprüfungsbedürftig geworden. Denn auch der Große Senat hat daran festgehalten, dass eine unbedeutende berufliche Mitveranlassung von Aufwendungen, die die Lebensführung betreffen, keinen --auch keinen anteiligen-- Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug eröffnet (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.4.b). Beruflich mitveranlasst ist im Streitfall aber allenfalls das Eintragen der --anderweitig und unter Inanspruchnahme des Betriebsausgabenabzugs ermittelten-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb in die Anlage GSE. Dem stehen indes die erheblichen privaten Abzugsposten in den Einkommensteuererklärungen des Klägers gegenüber (diverse Kategorien von Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Parteispenden). Deren Umfang lässt den mit der bloßen Eintragung der gewerblichen Einkünfte in die Anlage GSE verbundenen Arbeitsaufwand als "unbedeutend" im Sinne der Rechtsprechung des Großen Senats erscheinen.
- 47 c) Das FG hat auch in diesem Zusammenhang keine Überraschungsentscheidung gefällt. Der Kläger rügt insoweit, das vom FA herangezogene Argument, der Sonderausgabentatbestand des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der in den Streitjahren 1996 bis 2000 noch geltenden Fassung zeige, dass es Steuerberatungskosten geben müsse, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten seien, sei zuvor nicht erörtert worden. Indes besteht jedenfalls bei derart naheliegenden Argumenten keine Pflicht des FG zu einem vorherigen Hinweis (vgl. hierzu bereits oben 1.f).
- 48 4. Ohne Erfolg bleibt schließlich auch die Rüge, das FG habe im Zusammenhang mit der Ermittlung des Umfangs der privaten Schuldzinsen einen Beweisantrag des Klägers übergangen.
- 49 a) Der Kläger zog in seinen Gewinnermittlungen erhebliche Beträge an Schuldzinsen als Betriebsausgaben ab. Er unterhielt lediglich ein einziges Kontokorrentkonto. Die Prüferin forderte vom Kläger mehrfach vergeblich Unterlagen zur Veranlassung der Sollsalden auf dem Kontokorrentkonto sowie der dem Betriebsvermögen zugeordneten Darlehensverbindlichkeiten an. Soweit der Prüferin anderweitige Unterlagen vorlagen, zog sie daraus den Schluss, die Schuldzinsen seien teilweise auch privat --durch Entnahmen-- veranlasst. Sie schätzte den privaten Zinsanteil nach dem Verhältnis der Entnahmen zu den gesamten Ausgaben des Prüfungszeitraums auf 10,41 %.
- 50 Im Klageverfahren legte der Kläger weiterhin keine Unterlagen zur Veranlassung der Schuldzinsen vor. Im Schriftsatz vom 16. April 2010 stellte er allerdings den folgenden Beweisantrag: "Die Aufnahme von Darlehen bei Kreditinstituten steht während des gesamten Prüfungszeitraumes im Zusammenhang mit der Finanzierung von Abo-Beständen. Ein weiterer Kreditbedarf insbesondere auch für private Entnahmen bestand nicht. ... Es wird daher der Antrag gestellt, Beweis zu erheben, über die Darlehensbeziehungen in den Kalenderjahren 1996 bis 2000. Durch Vernehmung der Vorstandsmitglieder des kreditgebenden Bankinstitutes. Deren Anschrift ergibt sich aus den dem Finanzamt vorliegenden Belegen."
- 51 Das FG bestätigte die Schätzung des FA. Der Kläger habe den ihm obliegenden Nachweis einer betrieblichen Veranlassung des gesamten Zinsaufwands nicht geführt. Dem Beweisantrag sei nicht nachzugehen. Dabei könne offenbleiben, ob der Kläger ladungsfähige Anschriften der Zeugen bezeichnet habe. Jedenfalls beziehe sich der

Beweisantrag lediglich auf den Umstand, dass der Kläger Darlehensbeziehungen zu den Banken unterhalten habe. Dies sei indes unstreitig.

- 52** b) Das FG durfte den Beweisantrag schon deshalb unberücksichtigt lassen, weil er nicht ordnungsgemäß gestellt war.
- 53** Zum einen war er lediglich auf die Vorstandsmitglieder "des kreditgebenden Bankinstitutes" --also eines einzigen Kreditinstituts-- beschränkt. Tatsächlich unterhielt der Kläger --wie sich aus der Anlage zu seinem Schriftsatz vom 26. Januar 2010 ergibt-- aber Darlehensbeziehungen zu mindestens neun Kreditinstituten. Der Beweisantrag ließ damit bereits offen, welches Kreditinstitut gemeint war. Ist aber das Kreditinstitut, auf das sich der Beweisantrag beziehen soll, nicht bestimmbar, gilt dies erst recht für die Namen der als Zeugen benannten Vorstandsmitglieder dieses Kreditinstituts.
- 54** Zudem fehlt es an der erforderlichen Angabe der ladungsfähigen Anschriften der Zeugen. Der Kläger hat hierzu lediglich auf die dem FA vorliegenden Belege verwiesen. Er behauptet selbst nicht, dass das FG --das die Ladung hätte vornehmen müssen-- über diese Belege verfügt hätte. Im Übrigen hat das FA während des gesamten Verfahrens bestritten, dass der Kläger Belege zu den Darlehensverhältnissen vorgelegt habe.

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