

# Beschluss vom 20. June 2012, X B 1/12

## Beschränkung der Nichtzulassungsbeschwerde - Sachaufklärungspflicht bei Rüge des Ablaufs der Festsetzungsfrist

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 29. November 2011, Az: 5 K 1042/06

## Leitsätze

1. NV: Eine Beschränkung der Nichtzulassungsbeschwerde kommt nicht in Betracht, wenn sich aus der Nichtzulassungsbeschwerde eindeutig ergibt, dass auch dieser Streitgegenstand Gegenstand der Beschwerde sein soll; insoweit kommt auch keine Auslegung oder Umdeutung der Prozessklärung in Betracht .
2. NV: Hat ein rechtskundiger Prozessbevollmächtigter während des gesamten erstinstanzlichen Verfahrens den Ablauf der Festsetzungsfrist allein mit dem Argument gerügt, dass die verlängerte Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO mangels Nachweises einer Steuerhinterziehung nicht zur Anwendung komme, musste es sich dem FG im Rahmen seiner Sachaufklärungspflicht --mangels anderweitiger Anhaltspunkte-- nicht aufdrängen, der Frage des Zeitpunktes der Abgabe der Steuererklärungen nachzugehen. Die Sachaufklärungsrüge kann nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat .

## Gründe

- 1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) hat keinen Erfolg.
- 2 1. Die Klägerin durfte ihre Beschwerde beschränken. Sie begehrt ausweislich ihres Schriftsatzes vom 30. Dezember 2011 ausschließlich die Zulassung der Revision in Bezug auf die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1991 bis 2002, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1991 bis 2002, die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 2003 sowie die Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre 2003 bis 2006; nicht dagegen hinsichtlich der Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre 1999 bis 2002. Da der zu Grunde liegende Streitgegenstand wegen der vorliegenden objektiven Klagehäufung teilbar ist, war die Beschränkung der Beschwerde zulässig (vgl. dazu Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. März 2000 VII B 24/99, BFH/NV 2000, 1220; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 114 i.V.m. § 115 FGO Rz 290 ff.; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 10). Eine weitere Beschränkung ihrer Beschwerde angesichts der Tatsache, dass die Klägerin auch hinsichtlich der Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre 2003 bis 2006 keine Zulassungsgründe geltend gemacht hat, kommt nicht in Betracht. Die Einlegung der Nichtzulassungsbeschwerde mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2011 war eindeutig; eine von einem rechtskundigen Prozessbevollmächtigten stammende eindeutige Prozessklärung kann nicht entgegen dem klar zum Ausdruck gebrachten Willen des Erklärenden ausgelegt bzw. umgedeutet werden (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006 I B 47/05, BFHE 216, 276, BStBl II 2009, 766, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 9).
- 3 2. Die Klägerin hat in ihrer Nichtzulassungsbeschwerde keine Zulassungsgründe geltend gemacht, die die Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre 2003 bis 2006 betreffen. Insoweit ist die Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig, weil sie nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an eine hinreichende Darlegung von Zulassungsgründen entspricht (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 25. Februar 1997 VII B 190/96, BFH/NV 1997, 594).
- 4 3. Soweit die Nichtzulassungsbeschwerde sich gegen die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1991 bis 2002, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1991 bis 2002 und die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 2003 richtet, ist sie unbegründet.

- 5 a) Die von der Klägerin gerügte Abweichung der angefochtenen Entscheidung von den BFH-Urteilen vom 7. November 2006 VIII R 81/04 (BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364), und vom 20. Juni 2007 II R 66/06 (BFH/NV 2007, 2057) liegt nicht vor und kann daher die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht rechtfertigen.
- 6 aa) Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz liegt vor, wenn das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes Finanzgericht (Senatsbeschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075; vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 53, m.w.N.). Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Januar 1991 VI B 140/89, BFHE 163, 204, BStBl II 1991, 309, und in BFH/NV 2011, 2075; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 54). Ein abstrakter Rechtssatz in diesem Sinne muss nicht notwendig nach Art eines Leitsatzes in den Gründen des angefochtenen Urteils formuliert sein; er kann sich auch aus scheinbar nur fallbezogenen Rechtsausführungen des FG ergeben (z.B. BFH-Beschlüsse vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188, und vom 27. August 2007 III B 48/07, BFH/NV 2008, 76). Auch in diesem Fall muss sich jedoch der vom FG konkludent aufgestellte Rechtssatz deutlich aus dem gedanklichen Zusammenhang der Entscheidungsgründe entnehmen lassen (z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1998, 188, und vom 8. Juli 1998 VIII B 74/97, BFH/NV 1999, 14).
- 7 bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich dem FG-Urteil nicht der (stillschweigende) Rechtssatz entnehmen, das Vorliegen einer Steuerhinterziehung dem Grunde nach könne bei der Verletzung von Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen mittels reduzierten Beweismaßes --d.h. im Schätzungswege-- festgestellt werden.
- 8 (1) Gegen die Annahme eines solchen Rechtssatzes spricht, dass das FG in seinen Entscheidungsgründen (S. 19 des Urteils) --neben der Klarstellung, dass für die Feststellung des Hinterziehungsvorsatzes auch im Steuerrecht der Grundsatz "in dubio pro reo" zu beachten sei-- auf die BFH-Beschlüsse vom 19. Januar 2006 VIII B 114/05 (BFH/NV 2006, 709) und vom 8. Januar 2007 XI S 2/06 (BFH/NV 2007, 868) verweist. Der BFH hat in seinem Beschluss in BFH/NV 2006, 709 (auf den wiederum der BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 868 verweist) ausdrücklich ausgeführt, für die Feststellung der Steuerhinterziehung, die nach § 76 Abs. 1 Sätze 1 und 5 FGO von Amts wegen zu treffen sei, sei kein höherer Grad von Gewissheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen. Dabei hat er auch auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77 (BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570) und auf das BFH-Urteil vom 21. Oktober 1988 III R 194/84 (BFHE 155, 232, BStBl II 1989, 216) hingewiesen. Das FG hat infolgedessen für die Feststellung der Steuerhinterziehung gerade nicht einen reduzierten --indes auch keinen erhöhten-- Beweismaßstab als zulässig erachtet. Dies wird auch daran deutlich, dass das FG ausführt, es sei davon "überzeugt", dass die vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) vorgenommene Nachkalkulation der Einnahmen bzw. Umsätze der Klägerin --mit Ausnahme der streitigen Zahlungen und Geschenke des Herrn A-- zutreffend sei und die Klägerin mithin mit den Steuererklärungen für die Streitjahre zu geringe Gewinne bzw. Umsätze erklärt habe. Schließlich deutet auch die Aussage des FG, der Umstand, dass die Besteuerungsgrundlagen geschätzt worden seien, hindere nicht von vornherein die Annahme einer Steuerhinterziehung (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 4. Mai 2005 XI B 230/03, BFH/NV 2005, 1485), darauf hin, dass sich das FG der unterschiedlichen Beweismaßstäbe bewusst war.
- 9 (2) Soweit die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 20. März 2012 ergänzend vorgetragen hat, das FG habe die Verwirklichung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung dem Grunde nach auf eine Schätzung gestützt, da es zur Begründung pauschal, ohne nähere Begründung auf die vom FA vorgenommene Nachkalkulation der Einnahmen der Klägerin verwiesen habe, wendet sie sich im Kern gegen die Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG. Die Sachverhaltswürdigung und die Grundsätze der Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich jedoch dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 76, 82, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze stellen in der Regel materiell-rechtliche Fehler dar, und zwar auch dann, wenn sich diese Fehler nicht auf die rechtliche Subsumtion, sondern auf die Würdigung von Tatsachen erstrecken (z.B. Senatsbeschluss vom 23. September 2008 X B 87/08, nicht veröffentlicht, juris; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 83); sie sind damit einer --im Übrigen insoweit nicht erhobenen-- Rüge eines Verfahrensmangels entzogen (z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1165).

- 10** Dies gilt ebenso, soweit die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 9. Februar 2012 ausführt, das FG habe die Bekundungen der Zeuginnen B, C und D in Bezug auf die Preise für die streitgegenständlichen Dienstleistungen auch auf die Streitjahre 1991 bis 1997 angewendet, obwohl nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme und den Feststellungen im FG-Urteil diese erst ab 1999 bzw. ab 2003 im Studio der Klägerin tätig waren. Denn auch mit diesem Vortrag greift sie im Kern die Beweiswürdigung des FG an.
- 11** (3) Sollte sich die Klägerin mit ihren Divergenzrügen im Grunde gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung wenden, können diese im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde nicht zum Erfolg führen. Fehler in der Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen für sich genommen nicht die Zulassung der Revision (z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 76, und vom 14. Dezember 2011 X B 85/11, BFH/NV 2012, 749).
- 12** b) Ein die Zulassung der Revision rechtfertigender Verfahrensmangel in Form eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht des FG liegt nicht vor.
- 13** aa) 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. BFH-Beschluss vom 17. September 2003 I B 18/03, BFH/NV 2004, 207). Zwar wird der Amtsermittlungsgrundsatz grundsätzlich durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten nach § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO begrenzt (BFH-Entscheidungen vom 30. Juli 2003 X R 28/99, BFH/NV 2004, 201; vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490, und vom 10. Januar 2007 X B 113/06, BFH/NV 2007, 935), wobei dem Gedanken der Beweishöhe besondere Bedeutung zukommt. Unbeschadet einer Mitwirkungspflicht der Beteiligten hat das FG jedoch dem Amtsermittlungsgrundsatz besondere Bedeutung zuzumessen, soweit es sich um Feststellungen handelt, denen unmittelbar entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt. In diesen Fällen hat das FG jedenfalls solchen tatsächlichen Zweifeln nachzugehen, die sich ihm nach Lage der Akten und dem Vortrag der Beteiligten aufdrängen müssen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 207; Stöcker in Beermann/Gosch, FGO § 76 Rz 47.2; vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 935). Die Sachaufklärungsrüge kann jedoch nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 490; Stöcker in Beermann/Gosch, FGO § 76 Rz 47).
- 14** bb) Die Klägerin trägt insoweit (sinngemäß) insbesondere vor, das FG hätte für die Einkommensteuerfestsetzung und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1991 und 1992 sowie für die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1992 prüfen müssen, wann die jeweiligen Erklärungen abgegeben worden seien. Da die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) grundsätzlich (erst) mit Ablauf des Kalenderjahres beginne, in dem die Steuererklärung eingereicht worden sei, käme --auch bei Annahme der verlängerten Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO-- der Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO) in Betracht. Sie führt weiter aus, sie habe im erstinstanzlichen Verfahren in ihrem Schriftsatz vom 9. September 2010 (S. 7) vorgetragen, dass die im Jahr 2005 erfolgte Änderung der Einkommensteuerfestsetzung, der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages sowie der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Streitjahre bis einschließlich 1997 bereits wegen abgelaufener Festsetzungsfrist unzulässig gewesen sei. Diese Rüge sei im Übrigen im Tatbestand des angefochtenen Urteils auf S. 7 wiedergegeben. Zudem trage das FA die Feststellungslast für Tatsachen, die den Steueranspruch begründen. Aufgrund dieses schriftsätzlichen Einwands der Klägerin sowie der Verteilung der Feststellungslast hätte sich dem FG die Ermittlung des Zeitpunkts der Abgabe der jeweiligen Erklärungen nach Lage der Akten aufdrängen müssen.
- 15** Entgegen der Auffassung der Klägerin musste es sich dem FG nicht aufdrängen, der Frage des Zeitpunktes der Abgabe der genannten Erklärungen nachzugehen. Während des gesamten erstinstanzlichen Verfahrens hat die Klägerin den Ablauf der Festsetzungsfrist allein mit dem Argument gerügt, dass die verlängerte Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO mangels Nachweises des objektiven und subjektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehung nicht zur Anwendung komme, vgl. Schriftsätze vom 9. September 2010 (S. 7), vom 17. Dezember 2010 (S. 2 f.) und vom 25. November 2011 (S. 2 f.). In diesem Sinne ist auch die Wiedergabe der Rüge im Tatbestand des FG-Urteils (S. 7) zu verstehen. Denn nach Darstellung der klägerischen Rechtsansicht, dass für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1997 der Änderung der angefochtenen Bescheide der Ablauf der Festsetzungsverjährung entgegenstehe, folgt im nächsten Satz sogleich die Begründung für diese Rechtsauffassung, nämlich dass die Festsetzungsfrist nicht wegen Vorliegens einer Steuerhinterziehung verlängert gewesen sei (S. 7 des FG-Urteils). Insoweit konnte das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgehen, dass eine Festsetzungsverjährung allein vor dem Hintergrund der verlängerten Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO zwischen

den Beteiligten streitig war, nicht dagegen vor dem Hintergrund des Zeitpunktes der Abgabe der Erklärungen (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).

- 16** Aus dem Umstand, dass die Festsetzungsverjährung von der Klägerin gerügt worden ist, kann nicht abgeleitet werden, dass sich dem FG die Prüfung des Zeitpunktes der Abgabe der jeweiligen Erklärungen hätte aufdrängen müssen. Vielmehr erscheint die Annahme, dass es auf diesen Zeitpunkt für die Frage der Festsetzungsverjährung gar nicht ankam, wegen des allein auf den Gesichtspunkt der verlängerten Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO bezogenen klägerischen Vortrag naheliegend. Die Klägerin war fachkundig vertreten, so dass es zumutbar gewesen wäre, den Gesichtspunkt der Abgabe der Steuererklärungen zu thematisieren. Dass sie dies trotzdem unterlassen hat, kann nicht dazu führen, einen zur Zulassung der Revision führenden Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu begründen.

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