

# Beschluss vom 22. August 2012, X B 155/11

## Sachaufklärungspflicht des FG; Zeitpunkt der Bildung von Rückstellungen für hinterzogene Betriebssteuern

BFH X. Senat

AO § 103, EStG § 5 Abs 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, HGB § 249 Abs 1, ZPO § 386 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 5 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 13. September 2011, Az: 15 K 3468/09 E,G,U

## Leitsätze

1. NV: Da Ausforschungsbeweisanträge das FG regelmäßig nicht zu einer Beweisaufnahme zwingen, kann das FG im Allgemeinen auch nicht vom Amts wegen verpflichtet sein, Ausforschungsermittlungen durchzuführen .
2. NV: Es muss sich dem FG nicht aufdrängen, einen Zeugen (Arbeitnehmer eines Geschäftspartners des Steuerpflichtigen), der erst von einem bestimmten Zeitpunkt an mit dem Steuerpflichtigen befasst war, auch zu Vorgängen zu befragen, die sich mehrere Jahre vor diesem Zeitpunkt ereignet haben .
3. NV: Eine lückenhafte Beweiswürdigung kann in Einzelfällen sowohl als materiell-rechtlicher Fehler als auch als Verfahrensmangel (Gewinnung des Urteils nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens) anzusehen sein .
4. NV: Wird gegen einen nahen Angehörigen des Steuerpflichtigen wegen Beihilfe zu einer dem Steuerpflichtigen vorgeworfenen Steuerhinterziehung ermittelt, kann der Angehörige sich auf das Auskunftsverweigerungsrecht des § 103 AO berufen, ohne hierzu weitere detaillierte Tatsachenangaben i.S.d. § 386 ZPO zu machen .
5. NV: Ist die Beweiswürdigung des FG zwar nicht zwingend, wohl aber möglich, weist sie keinen schwerwiegenden Rechtsfehler im Sinne der zu § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO entwickelten Grundsätze auf.
6. NV: Eine Rückstellung für hinterzogene Betriebssteuern darf erst zu dem Zeitpunkt gebildet werden, ab dem die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen wahrscheinlich ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Bilanz aufgestellt hatte .
7. NV: Begehrt der Kläger die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache im Hinblick auf ein anhängiges Revisionsverfahren zu einer Rechtsfrage, die sich auch in seinem Fall stellt, entfällt die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache mit der Verkündung der Entscheidung in dem anderen Revisionsverfahren .

## Tatbestand

- 1 I. Im Klageverfahren war zwischen den Beteiligten streitig, ob Zahlungseingänge beim Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), die als "Provisionen" bezeichnet worden sind, tatsächlich verdeckte Kaufpreistraten darstellen (Streitjahre 1995 bis 1998) bzw. ob Zahlungseingänge bei zwei GmbH verdeckt an den Kläger zurückgeflossen sind (Streitjahre 2000 bis 2004).
- 2 Der Kläger, der im Jahr 1993 einen schweren Skiunfall erlitten hatte, betrieb bis 1994 ein Einzelunternehmen für Elektroinstallationen (Telefonanlagenbau). Nahezu einziger Auftraggeber war die X. Mit notarieller Urkunde vom 18. August 1994 gründete der Kläger (Beteiligung 99 %) gemeinsam mit Herrn B (Beteiligung 1 %) eine GmbH. Mit einem weiteren notariell beurkundeten Vertrag vom selben Tage übertrugen der Kläger und B ihre Anteile zum Nennwert (insgesamt 50.000 DM) an A, der im vormaligen Einzelunternehmen des Klägers als Monteur beschäftigt war. Der auf den Kläger entfallende Kaufpreis von 49.500 DM wurde in voller Höhe gezahlt.
- 3 Aufgrund eines privatschriftlichen Vertrags vom 1. September 1994 übertrugen der Kläger und B ihre Anteile an einer GbR für insgesamt 120.000 DM an die GmbH. Diese zahlte dem Kläger --dessen Beteiligungsquote an der GbR das FG nicht festgestellt hat-- für die Anteilsübertragung in Raten insgesamt 111.000 DM.

- 4 In einem weiteren privatschriftlichen Vertrag zwischen dem Kläger und A vom 1. September 1994 hieß es, es sei ein Beratervertrag zwischen der GmbH und dem Kläger geschlossen worden, wonach dieser ab dem 1. November 1996 entgeltlich für die GmbH tätig werde. Unter Bezugnahme auf diesen Beratervertrag --der weder vom Kläger vorgelegt worden ist noch im Rahmen der von der Steuerfahndung durchgeführten umfangreichen Durchsuchungsmaßnahmen aufgefunden werden konnte-- verpflichtete sich A "zur wirtschaftlichen Absicherung" des Klägers diesem gegenüber, die GmbH so lange zu betreiben, wie dies wirtschaftlich sinnvoll und vertretbar sei, ohne zwingenden Grund weder aus der GmbH auszutreten noch diese zu kündigen oder seine Geschäftsanteile an Dritte zu übertragen. Für den Fall eines Verstoßes gegen diese Verpflichtungen durfte A im Geschäftsbereich der GmbH für zwei Jahre nicht selbständig tätig werden und hatte dem Kläger Schadensersatz in Höhe von 20 % eines Jahresumsatzes der GmbH zu zahlen.
- 5 Am 1. März 1995 schloss der Kläger mit der GmbH einen "Provisionsvertrag". Danach sollte dem Kläger eine im November 1995 fällige Provision in Höhe von 150.000 DM zustehen, wenn er dafür Sorge tragen würde, der GmbH einen Rahmenvertrag bei der X zu vermitteln. Sofern der vermittelte Rahmenvertrag über das Jahr 1995 hinaus Gültigkeit besitzen sollte, stand dem Kläger ab dem 1. Januar 1996 bis zum Ablauf des vermittelten Vertrags eine monatliche Provision von 17 % des Umsatzes der GmbH zu. Die Provision war weiterzuzahlen, wenn sich nach Ablauf des vermittelten Vertrags ein Anschlussvertrag mit der X ergeben sollte.
- 6 In der Folgezeit überwies die GmbH unter Angabe des Verwendungszwecks "Provision GmbH" auf das Bankkonto des Klägers die folgenden Beträge, die sie in ihrer Buchführung --ohne einen Vorsteuerabzug vorzunehmen-- dem Konto "Verkaufsprovisionen" zuordnete:

November 1995	150.000,00 DM,
1996	75.480,00 DM,
1997	106.264,50 DM,
1998	36.776,00 DM.

- 8 Der Kläger gab diese Einnahmen gegenüber dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) nicht an.
- 9 Mit "Verzichtserklärung" vom 10. Januar 1998 verzichtete der Kläger gegenüber der GmbH bis längstens zum 31. Dezember 1999 auf die "mir zustehenden Provisionen aus dem bestehenden Beratervertrag", um nicht zu einem eventuellen Konkurs der GmbH beizutragen.
- 10 Am 15. Dezember 1999 schloss die GmbH mit der im Spielautomatengeschäft tätigen S-GmbH eine Provisionsvereinbarung, wonach die S-GmbH gegen eine Provision von 17 % des Umsatzes der GmbH für die Erteilung von Aufträgen der X sorgen und beratend für die GmbH tätig sein sollte. Dabei wurde die S-GmbH durch den Vater (V) der Lebensgefährtin (L) des Klägers vertreten.
- 11 In einem weiteren privatschriftlichen Vertrag zwischen dem Kläger, der GmbH und A vom 17. Januar 2000 erklärte sich der Kläger für den Todesfall des A damit einverstanden, dass dessen Anteile an der GmbH an eine andere von dem Erben zu bestimmende Person überschrieben werden dürfen. Der Erbe bzw. der Anteilsübernehmer sollte verpflichtet sein, die zwischen dem Kläger einerseits und der GmbH bzw. A andererseits bestehenden Verträge --ausdrücklich aufgeführt wurden u.a. die privatschriftliche Vereinbarung zwischen dem Kläger und A vom 1. September 1994 und der "Beratervertrag" vom 1. September 1994, dessen Inhalt unbekannt geblieben ist-- zu übernehmen und zu erfüllen. Für den Todesfall des Klägers verpflichteten sich die GmbH und A, den vom Kläger bestimmten Erben mit einer Provision in Höhe von monatlich 12 % des Umsatzes der GmbH abzusichern. Der Kläger gab als Erbin die L an.
- 12 Am 7. Dezember 2001 kündigte die S-GmbH den mit der GmbH bestehenden Provisionvertrag und empfahl einen neuen Vertragsschluss mit der J-GmbH, deren Geschäftsführer ebenfalls V war. Am 17. Dezember 2001 schloss die GmbH mit der J-GmbH einen Provisionsvertrag, der mit dem am 15. Dezember 1999 zugunsten der S-GmbH geschlossenen Vertrag inhaltsgleich war.

- 13** Die Steuerfahndung hat auf der Festplatte des dienstlichen Computers der L, der sich in den Geschäftsräumen der GmbH befand, eine Word-Datei mit dem Text einer auf den 18. Dezember 2001 datierten Vereinbarung zwischen dem Kläger, der GmbH und der J-GmbH gefunden. Danach wurde dem Kläger das Recht eingeräumt, zu jeder Zeit und mit sofortiger Wirkung zu verlangen, dass die im Vertrag zwischen der GmbH und der J-GmbH vom 17. Dezember 2001 bezeichneten Provisionen ausschließlich an ihn gezahlt werden. Zum Zeitpunkt eines solchen Verlangens sollte der Vertrag zwischen der GmbH und der J-GmbH enden.
- 14** Eine weitere im Computer der L gefundene Word-Datei enthält den Text einer auf den 19. Dezember 2001 datierten Vereinbarung zwischen dem Kläger, der GmbH und A, wonach die zwischen dem Kläger einerseits und der GmbH bzw. A andererseits geschlossenen Verträge durch den Abschluss des Provisionsvertrags mit der J-GmbH "absolut unberührt bleiben". Lediglich der Beratervertrag vom 1. September 1994 sollte solange ruhen, bis der Kläger von seinem Recht Gebrauch macht, die Option aus dem Vertrag vom 18. Dezember 2001 auszuüben.
- 15** Sowohl die Datei, die dem --tatsächlich unterschriebenen-- Vertrag vom 17. Dezember 2001 zugrunde liegt, als auch die Dateien, die die auf den 18. bzw. 19. Dezember 2001 datierten Texte enthalten, sind nach dem Ergebnis der Ermittlungen der Steuerfahndung am 2. März 2002 zwischen 11:59 und 13:30 Uhr am Computer der L erstellt und dann zurückdatiert worden.

**16**

Die GmbH zahlte an die S GmbH bzw. die J GmbH die folgenden Beträge:

Jahr	S-GmbH	J-GmbH
2000	174.116,08 DM	
2001	1.266.940,56 DM	
2002		592.186,26 €
2003		286.435,50 €
2004		193.467,48 €

- 17** Am 31. August 2003 verstarb A infolge eines Verkehrsunfalls. Er wurde von den Beigeladenen zu 2.a-d (Ehefrau und drei gemeinsame Kinder) beerbt. Frau A wurde kurzfristig zur Notgeschäftsführerin der GmbH bestellt, bevor am 25. Mai 2004 L zur Geschäftsführerin bestellt wurde. Am 21. April 2004 kündigte die GmbH den Provisionsvertrag mit der J-GmbH. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. August 2004 übertrugen die Erben des A 80 % der Anteile an der GmbH auf den Kläger und weitere 10 % der Anteile auf L; der Kaufpreis entsprach dem Nennwert der Anteile.
- 18** In Vernehmungen durch die Staatsanwaltschaft und die Steuerfahndung gab V an, die durch ihn geführten Gesellschaften S-GmbH bzw. J-GmbH hätten auf Vorschlag des A 17 % der Umsätze der GmbH als Provision erhalten, ohne dafür jedoch Leistungen an die GmbH zu erbringen. Er sei verpflichtet gewesen, die überwiesenen Beträge --nach Abzug einer Vergütung von 12 %, die er habe behalten dürfen-- in bar an A zurückzugeben. Nach dem Tod des A habe er das Bargeld dem Kläger übergeben. Dieser sei hiervon nicht überrascht gewesen. Wegen der unterbliebenen Versteuerung des 12 %-Anteils ist V rechtskräftig zu einer Geldstrafe verurteilt worden.
- 19** Die Steuerfahndung würdigte den Sachverhalt in Bezug auf den Kläger dahingehend, dass dieser in den Jahren 1995 bis 1998 gewerbliche Provisionseinnahmen erzielt habe. Auch die in den Jahren 2000 bis 2004 an die S-GmbH bzw. J-GmbH gezahlten Beträge seien dem Kläger als Provisionseinnahmen zuzurechnen. Dies gelte auch, soweit A die Bargeldrückzahlungen empfangen habe. Denn A sei als einfacher Monteur nur Mittelsmann für den Kläger gewesen und lediglich formell nach außen in Erscheinung getreten. Steuermindernde Abzüge von den Einnahmen des Klägers, insbesondere für die von V einbehaltenen Beträge in Höhe von 12 % der Barzahlungen, seien nicht vorzunehmen.
- 20** Der Kläger behauptete demgegenüber, bei den Zahlungen der Jahre 1995 bis 1998 habe es sich tatsächlich um Teile des Kaufpreises für seinen Anteil an der GbR gehandelt, die nur aus Gründen der "Steuerdämpfung" als

Provision bezeichnet worden seien. Der Kläger habe einen Kaufpreis von ca. 500.000 DM erzielen wollen, der auf Wunsch des A aber in vom Umsatz der GmbH abhängigen Raten zu erbringen gewesen sein sollte. Diese Kaufpreiszahlungen seien bis zum Jahr 1998 vollständig erbracht worden und einkommensteuerrechtlich im Jahr 1994 zu erfassen, für das aber Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Für Provisionszahlungen an den Kläger fehle es schon deshalb an einer Grundlage, weil er niemals im Auftrag der GmbH mit X Verhandlungen über einen Rahmenvertrag geführt habe. Die in den Jahren 2000 bis 2004 von der GmbH an die S-GmbH bzw. J-GmbH gezahlten Beträge seien dem Kläger nicht zugeflossen und könnten ihm schon deshalb nicht zugerechnet werden. Es gebe keine Vereinbarung, die als Rechtsgrund für eine Weiterleitung dieser Beträge an ihn angesehen werden könne.

- 21** Das FA folgte der Steuerfahndung und erließ für die Streitjahre Einkommensteuer-, Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide gegen den Kläger. Während des anschließenden --erfolglosen-- Einspruchsverfahrens wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet; Insolvenzverwalter ist der Beigeladene zu 1.
- 22** Während des Klageverfahrens lud das Finanzgericht (FG) auf Antrag des FA den Insolvenzverwalter der GmbH sowie die Erben des A zum Verfahren bei. Zur Begründung führte es aus, sofern die Rückflüsse der Jahre 2000 bis 2003 nicht dem Kläger, sondern A zuzurechnen wären, könnten verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbH an A vorliegen, die zu höheren Steuerfestsetzungen bei der GmbH und A führen würden.
- 23** Das FG wies die Klage ab. Der Kläger habe in den Jahren 1995 bis 1998 steuerpflichtige gewerbliche Provisionseinnahmen erzielt. Rechtsgrundlage hierfür sei der Provisionsvertrag vom 1. März 1995 gewesen. Die darin genannten Voraussetzungen für das Entstehen von Provisionsansprüchen seien erfüllt. So sei unstrittig, dass ab dem Jahr 1995 Rahmenverträge zwischen X und der GmbH bestanden hätten. Nach Gesamtwürdigung der Indizien stehe auch fest, dass der Abschluss des Rahmenvertrags im Jahr 1995 auf entsprechenden Leistungen des Klägers beruhe. Denn die im Provisionsvertrag vereinbarten Entgelte seien tatsächlich an den Kläger gezahlt, von der GmbH als "Provision" bezeichnet und auf einem entsprechenden Konto gebucht worden; dies indiziere die Erbringung der vertragsgemäßen Leistungen durch den Kläger. Für die Folgejahre ab 1996 habe der Provisionsanspruch nach dem Wortlaut des Provisionsvertrags nur noch das --unstrittige-- Fortbestehen des Rahmenvertrags vorausgesetzt; der Nachweis eines erneuten Tätigwerdens des Klägers sei daher nicht erforderlich. Hilfsweise könne aber auch insoweit der Schluss gezogen werden, dass der Kläger tatsächlich entsprechende Leistungen erbracht habe, da die GmbH die hierfür vereinbarten Zahlungen geleistet habe. Der Kläger habe keine Nachweise für seine Behauptung erbringen können, der Kaufpreis für die GbR-Anteile sei bewusst zu niedrig angegeben worden und habe in Wirklichkeit 500.000 DM betragen. Zwar hätten die Zeugen S und H bekundet, mit dem Kläger Verhandlungen über einen Erwerb der Anteile für 500.000 DM geführt zu haben. Tatsächlich habe aber A die Anteile erworben. Der Inhalt des zwischen dem Kläger und A geschlossenen Vertrags müsse nicht mit dem Inhalt der Gespräche mit anderen Kaufinteressenten identisch sein und sei dem S und H auch nicht sicher bekannt gewesen.
- 24** Auch für die Jahre 2000 bis 2004 hätten dem Kläger aktivierungspflichtige Ansprüche auf Provisionszahlungen zugestanden. Die Provisionsvereinbarung vom 1. März 1995 habe keine zeitliche Beschränkung enthalten. Ebenso spreche die --der Erbenabsicherung dienende-- Vereinbarung vom 17. Januar 2000 dafür, dass die Zahlungen auch über das Jahr 2000 hinaus unbefristet hätten fließen sollen. Ein solcher Vertrag zugunsten der Erben des Klägers setze denklogisch voraus, dass auch dem Kläger zu Lebzeiten eigene Provisionsansprüche zugestanden hätten. Schon der Umstand, dass die zugunsten der S-GmbH bzw. J-GmbH abgeschlossenen Provisionsverträge dieselben Provisionssätze wie der mit dem Kläger bestehende Vertrag aufgewiesen hätten, lege nahe, dass diese Gesellschaften nur zwischengeschaltet worden seien, zumal sie unstrittig keine Beratungs- oder Vermittlungsleistungen an die GmbH erbracht hätten. Da der Provisionsvertrag zugunsten der S-GmbH bereits am 15. Dezember 1999, der Vertrag zur Absicherung der Erben aber erst am 17. Januar 2000 geschlossen worden sei, müsse auch zu dem zuletzt genannten Zeitpunkt noch ein eigener Provisionsanspruch des Klägers bestanden haben. Auch die in Dateiform gefundenen Vereinbarungsentwürfe vom 18. und 19. Dezember 2001 sprächen für ein Fortbestehen des Provisionsanspruchs des Klägers, dem danach das Recht zugestanden habe, die formal an die J-GmbH zu zahlenden Provisionen jederzeit an sich selbst herauszuverlangen. Zwar hätten insoweit keine unterschriebenen Ausfertigungen gefunden werden können. Für den tatsächlichen Abschluss dieser nur im Entwurf vorgefundenen Verträge spreche aber der enge zeitliche Zusammenhang mit dem Provisionsvertrag zwischen der GmbH und der J-GmbH, und zwar sowohl hinsichtlich der auf den Dokumenten vermerkten Daten (17., 18. und 19. Dezember 2001) als auch hinsichtlich der tatsächlichen Erstellungszeiten (2. März 2002 zwischen 11:59 und 13:30 Uhr). Als weiteres Indiz trete die glaubhafte Aussage des V vor der Staatsanwaltschaft hinzu. Dieser habe bekundet, nach dem Tod des A die Praxis der Geldübergaben fortgesetzt zu haben, indem er die Barbeträge dem

Kläger übergeben habe. Dabei habe er den Eindruck gehabt, dass diese Praxis dem Kläger bereits bekannt gewesen sei. Soweit der Kläger später schriftliche Erklärungen des V vorgelegt habe, in denen dieser behaupte, die Barbeträge nicht dem Kläger persönlich übergeben, sondern nur im früheren Büro des A abgelegt und zudem einige Monatsbeträge für sich behalten zu haben, sei dies lebensfremd und daher nicht glaubhaft. V dürfte mit diesen Erklärungen angestrebt haben, sein belastetes Verhältnis zu L zu verbessern. Aus dem Umstand, dass dem Kläger nach dem Tod des A Rückflüsse aus den Scheinrechnungen der J-GmbH zugeflossen seien, sei zu folgern, dass ihm diese Gelder aufgrund geschlossener Vereinbarungen tatsächlich zugestanden hätten. Vor dem Hintergrund der unveränderten Vertragslage (Fortbestand der Rahmenverträge mit X, des Provisionsvertrags mit dem Kläger vom 1. März 1995 und des Erben-Absicherungs-Vertrags vom 17. Januar 2000) sei zudem der Schluss gerechtfertigt, dass ihm entsprechende Provisionsansprüche auch für die Zeit vor dem Tod des A zugestanden hätten. Sowohl Zeugen aus dem Bereich der Arbeitnehmerschaft der GmbH als auch aus der Einkaufsabteilung der X hätten bestätigt, dass der Kläger insbesondere nach dem Tod des A in die betrieblichen Abläufe der GmbH eingeschaltet gewesen sei. Er hätte jedoch angesichts der langen Zeitspanne zwischen dem Anteilsverkauf im Jahr 1994 und dem Tod des A im Jahr 2003 der GmbH nicht nahtlos in fachspezifischen Fragen zur Verfügung stehen können, wenn er nicht auch in der Zwischenzeit mit den technischen Abläufen bei der GmbH vertraut gewesen wäre.

- 25** Abzüge für Betriebsausgaben seien nicht vorzunehmen. Dies gelte insbesondere für die von V einbehaltene Provision in Höhe von 12 % der Bargeldzahlungen. Denn diese sei nicht durch die Vermittlung der Rahmenverträge, sondern durch das Steuerhinterziehungsmodell veranlasst. Damit habe sie nicht der Mehrung des betrieblichen Gewinns des Klägers gedient, sondern der Einkommensverwendung. Auch eine Rückstellung für die hinterzogenen Mehrsteuern (Umsatz- und Gewerbesteuer) dürfe in den Streitjahren mangels Tatentdeckung noch nicht gebildet werden.
- 26** Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln und zur Fortbildung des Rechts.
- 27** Das FA hält die Beschwerde für unzulässig, hilfsweise für unbegründet.
- 28** Die Beigeladenen haben sich im Beschwerdeverfahren nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

- 29** II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 30** Keiner der vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
- 31** 1. Dies gilt zunächst für die Verfahrensrügen, die der Kläger im Zusammenhang mit der Würdigung des FG erhebt, der im November 1995 zugeflossene Betrag in Höhe von 150.000 DM sei als Provisionseinnahme Teil seines laufenden gewerblichen Gewinns.
- 32** a) Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Ausführungen dazu erforderlich, 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 (Senatsbeschlüsse vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118, unter 2.a, und vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, unter II.2.d).
- 33** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind die Aufklärungsrügen des Klägers jedenfalls unbegründet.
- 34** aa) Der Kläger rügt zunächst, das FG hätte sich den im Jahr 1995 abgeschlossenen Rahmenvertrag über die Staatsanwaltschaft oder die X beschaffen müssen. Eine solche Beweisaufnahme hätte ergeben, dass nicht der Kläger, sondern A in den Abschluss dieses Vertrags einbezogen gewesen sei.
- 35** Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das FG die Tatsache, dass ein Rahmenvertrag abgeschlossen worden war, als unstreitig feststehend angesehen hat und dies auch vom Kläger nicht in Abrede gestellt wird. Vor diesem Hintergrund hätte die Anforderung der entsprechenden Urkunde nur noch Aufschluss darüber geben können, wer

sie auf Seiten der GmbH unterzeichnet hat. Für das FG war aber nicht die Person maßgebend, die den Rahmenvertrag für die GmbH unterzeichnet hat, sondern diejenige Person, die den Vertrag vermittelt hat. Denn nach dem Provisionsvertrag vom 1. März 1995 oblag dem Kläger nicht etwa der rechtsverbindliche *Abschluss*, sondern lediglich die *Vermittlung* eines Rahmenvertrags mit X. Auch der Kläger hat aber nicht behauptet, dass aus der Urkunde "Rahmenvertrag" auch die Person ersichtlich sein könnte, die diesen Vertrag für die GmbH vermittelt hat.

- 36 bb) Ferner meint der Kläger, das FG hätte bei der X die Unterlagen und Notizen anfordern müssen, die dort anlässlich des Vertragsschlusses 1995 angefallen seien. Daraus wäre ersichtlich gewesen, wer auf Seiten der X die Verhandlungen über den Rahmenvertrag geführt habe. Auf dieser Basis hätte das FG dann weiter ermitteln, insbesondere die aus den Unterlagen ersichtlichen Personen als Zeugen vernehmen müssen.
- 37 Damit umschreibt der Kläger ein Begehren, das im Falle der Einkleidung in einen förmlichen Beweisantrag als unzulässiger Ausforschungsbeweis anzusehen gewesen wäre. Darunter sind 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. Da derartige Ausforschungsbeweisanträge, selbst wenn sie von einem Beteiligten ausdrücklich gestellt werden, das FG regelmäßig nicht zu einer Beweisaufnahme zwingen (vgl. BFH-Beschluss vom 7. August 2008 I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053, unter II.2.b cc, m.w.N.), kann ein FG im Allgemeinen erst recht nicht von Amts wegen verpflichtet sein, solche Ausforschungsermittlungen durchzuführen.
- 38 Im Übrigen hätte der Kläger insbesondere vor dem Hintergrund des Vermerks der Steuerfahndung vom 21. Februar 2007 näher darlegen müssen, aus welchen Gründen sich dem FG hier die Notwendigkeit einer derartigen Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen. Denn darin heißt es, die X werde seit Jahren umstrukturiert. Die Belege über den Leistungseinkauf der Jahre 1998 bis 2004 seien in über 900 Kartons abgelegt. Durch Umstellungen im EDV-System könne auf die alten Jahre nicht direkt zugegriffen werden. Aufgrund hoher Personalfuktuation seien von den damals zuständigen Personen nur noch ein bis zwei im Einkauf tätig. Aufgrund dieser technischen Probleme habe die Steuerfahndung der X zugestanden, die internen Ermittlungen auf den Zeitraum von Juni 1999 bis Juni 2000 zu beschränken. Der Kläger trägt nichts dazu vor, weshalb es sich dem FG angesichts der aktenkundigen organisatorischen Schwierigkeiten der X hätte aufdrängen müssen, dass die X zu einem noch weit nach der Anfrage der Steuerfahndung liegenden Zeitpunkt (die Klage ist Ende September 2009 erhoben worden; eigene Ermittlungen des FG kamen nach dem Verfahrensablauf frühestens ab dem Jahr 2010 in Betracht) für einen im Vergleich zu den Jahrgängen, auf die sich die Anfrage der Steuerfahndung bei X bezog, noch wesentlich früher liegenden Zeitraum (das Jahr 1995) "Unterlagen und Notizen" hätte zur Verfügung stellen können. Der Kläger setzt sich auch nicht damit auseinander, dass im Jahr 2010 die für X geltenden Aufbewahrungsfristen für Vorgänge des Jahres 1995 längst abgelaufen waren.
- 39 cc) Auch mit der Rüge, das FG hätte die von ihm bzw. der Steuerfahndung vernommenen Mitarbeiter der X, die Zeugen G und Br, von Amts wegen zu den Vorgängen des Jahres 1995 befragen müssen, legt der Kläger keinen Verfahrensmangel dar.
- 40 Insoweit fehlt es erneut an Ausführungen, weshalb sich dem FG eine solche Beweiserhebung auch ohne Hinweis der Beteiligten hätte aufdrängen müssen. Der Zeuge G hatte bekundet, erst seit dem Jahr 2000 oder 2001 mit der GmbH befasst gewesen zu sein. Der Zeuge Br hatte in seiner Vernehmung durch die Steuerfahndung erklärt, seit Ende der 1990er Jahre mit der GmbH zu tun zu haben. Vor diesem Hintergrund liegt die nunmehrige Annahme des Klägers eher fern, die Zeugen hätten aus eigener Anschauung auch zu einem Vorgang des Jahres 1995 Auskunft geben können. Jedenfalls musste sich diese Annahme dem FG nicht aufdrängen.
- 41 Soweit der Kläger darüber hinaus meint, das FG hätte die genannten Zeugen auffordern müssen, sich Kenntnisse über die Vorgänge des Jahres 1995 "zu verschaffen", läge darin ein unzulässiger Ausforschungsbeweis. Aufgabe eines Zeugen ist es, über seine Wahrnehmungen zu berichten, nicht aber für das Gericht oder die Beteiligten Informationen, die er nicht selbst wahrgenommen hat, zu beschaffen.
- 42 dd) Der Kläger rügt ferner, das FG hätte den damaligen Steuerberater der GmbH dazu vernehmen müssen, aus welchem Grund die GmbH die Zahlungen an den Kläger in ihrer Buchführung und den Überweisungsaufträgen als "Provisionen" bezeichnet hat, obwohl sie den bei Provisionszahlungen üblichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat. Er trägt vor, der Steuerberater hätte im Falle seiner Vernehmung ausgesagt, ihm seien die Vereinbarungen zwischen dem Kläger und A bzw. der GmbH bekannt gewesen, er habe die Zahlungen auf dieser

Grundlage nicht als Provisionen, sondern als Gegenleistung für eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen und deshalb keinen Vorsteuerabzug vorgenommen.

- 43** Auch insoweit fehlt es in der Beschwerdebeurteilung an Ausführungen dazu, weshalb sich dem FG eine solche Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen. Denn wenn der frühere Steuerberater volle Kenntnis von den behaupteten Vereinbarungen hatte, die nach heutiger Darstellung des Klägers der Hinterziehung der auf den tatsächlichen Kaufpreis anfallenden Einkommensteuer dienen sollten, hätte er sich zumindest wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar gemacht. Im Allgemeinen muss sich einem FG aber nicht ohne ausdrückliche Anregung durch die Beteiligten aufdrängen, dass sich ein Angehöriger eines steuerberatenden Berufs einer Steuerstraftat schuldig gemacht hat. Im Übrigen hat das FG den unterbliebenen Vorsteuerabzug --schlüssig und nach Aktenlage zutreffend-- damit begründet, dass der Kläger der GmbH keine ordnungsmäßige Rechnung gestellt hat.
- 44** ee) Darüber hinaus rügt der Kläger, das FG hätte von Amts wegen den Rechtsanwalt (R) vernehmen müssen, den er im Vorfeld der Anteilsübertragung des Jahres 1994 aufgesucht hatte. Diese Sachaufklärung hätte ergeben, dass die "Provisionszahlungen" an den Kläger tatsächlich als verdeckte Kaufpreiszahlungen anzusehen seien.
- 45** Hierzu befindet sich in den Strafakten eine schriftliche Erklärung des R gegenüber dem Strafverteidiger des Klägers, wonach es seiner Erinnerung nach insbesondere um einen Kaufpreis gegangen sei, der über den im notariellen Vertrag vereinbarten Kaufpreis hinausging. Einzelheiten wisse er aber nicht mehr.
- 46** Vor diesem Hintergrund musste sich dem FG eine Vernehmung des R nicht aufdrängen. Denn der Kläger hatte stets nur behauptet, für die Übertragung des *GbR*-Anteils einen zu niedrigen Kaufpreis in den Vertrag aufgenommen zu haben. Dieser Vertrag ist aber nicht notariell beurkundet worden; vielmehr handelte es sich um ein privatschriftliches Dokument. Die --ohnehin eher vage-- Äußerung des R gegenüber dem Strafverteidiger des Klägers kann sich also nicht auf den Vertrag über die Übertragung der *GbR*-Anteile beziehen. Im Übrigen hat R erklärt, ihm seien Einzelheiten nicht mehr bekannt. Daher hätte es näherer Erläuterungen bedurft, weshalb sich dem FG hätte aufdrängen müssen, dass R auch zur Vorgeschichte des --von ihm nicht einmal erwähnten-- *GbR*-Anteilsübertragungsvertrags ins Einzelne gehende Angaben hätte machen können.
- 47** Soweit der Kläger der Auffassung ist, R hätte auch zu den Hintergründen der Verträge vom 1. März 1995 und 10. Januar 1998 vernommen werden müssen, ist diese Rüge bereits auf der Grundlage der vorliegenden schriftlichen Erklärung des R unschlüssig. Denn dieser hat erklärt, dass ihm diejenigen Vereinbarungen, die erst nach dem Jahr 1994 abgeschlossen worden seien, nicht bekannt seien.
- 48** ff) Im Übrigen fehlt jeder Vortrag des Klägers dazu, weshalb er, der bereits vor dem FG sachkundig vertreten war, nicht selbst vor dem Tatsachengericht die Erhebung der nunmehr von ihm für erforderlich gehaltenen Beweise beantragt hat (vgl. zu diesem Darlegungserfordernis BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371, unter II.1.).
- 49** gg) Auf das BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995 I R 111/94 (BFH/NV 1996, 554, unter II.2.) kann sich der Kläger nicht berufen. Zwar führt der BFH dort aus, die eigene Überzeugungsbildung des FG sei jedenfalls solange keine geeignete Grundlage für einen Indizienbeweis, als eine Beweiserhebung nach den allgemeinen Grundsätzen geboten sei. Diese Äußerung bezieht sich jedoch auf eine prozessuale Konstellation, in der das dortige FG einen ausdrücklichen Beweisantrag eines Beteiligten unter Hinweis auf seine bereits gebildete eigene Überzeugung abgelehnt hatte. Damit ist der Streitfall, in dem das FG alle von den Beteiligten beantragten Beweise erhoben hatte und der Kläger lediglich rügt, das FG hätte noch weitere, von den Beteiligten selbst aber nicht gesehene Beweismittel in das Verfahren einbeziehen müssen, nicht vergleichbar.
- 50** c) Auch die vom Kläger gerügten Verstöße gegen den klaren Inhalt der Akten in Gestalt einer lückenhaften Beweiswürdigung liegen nicht vor.
- 51** aa) In der BFH-Rechtsprechung wird eine lückenhafte Beweiswürdigung wohl überwiegend als materiell-rechtlicher Fehler angesehen (BFH-Urteile vom 28. Oktober 1999 VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564, unter II.1.b aa, und vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477, unter II.2.b aa). Dies hätte zur Folge, dass eine entsprechende Verfahrensrüge von vornherein unzulässig wäre. Demgegenüber hat das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) vereinzelt entschieden, eine lückenhafte Beweiswürdigung stelle zugleich einen Verfahrensmangel dar, weil das Urteil nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen worden sei (Urteil vom 23. September 2004 7 C 23/03, BVerwGE 122, 85, unter 3., m.w.N.).

- 52** bb) Selbst wenn der Auffassung des BVerwG zu folgen wäre, und eine lückenhafte Beweiswürdigung --auch-- als Verfahrensmangel anzusehen wäre, läge ein solcher Mangel in Bezug auf die Aussage des Zeugen H nicht vor. Der Kläger behauptet hierzu, das FG habe die Aussage des Zeugen, es sei bei einem vom Kläger für die "Materialien" geforderten Preis von 120.000 DM über einen Gesamtpreis von 500.000 DM verhandelt worden, "mit keinem Wort erwähnt". Tatsächlich hat das FG in seinem Urteil aber ausgeführt, die Zeugen S und H hätten übereinstimmend bekundet, mit dem Kläger Verhandlungen über einen Erwerb der GbR zu einem Kaufpreis von 500.000 DM geführt zu haben. Vor diesem Hintergrund ist die Rüge des Klägers nicht nachvollziehbar. Da das FG bei seiner Beweiswürdigung im Ergebnis davon ausgegangen ist, dass insbesondere der Zeuge H keine Kenntnis von dem später tatsächlich zwischen dem Kläger und der GmbH vereinbarten Kaufpreis hatte, war es nicht verpflichtet, jede weitere Einzelheit der --von ihm erkennbar gewürdigten-- Aussage des Zeugen H im Urteil zu wiederholen.
- 53** cc) Unzulässig ist auch die --auf das Jahr 1995 bezogene-- Verfahrensrüge, das FG habe unter Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten nicht berücksichtigt, dass die GmbH aus den Rechnungen der S-GmbH und der J-GmbH den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen habe.
- 54** Zum einen bleibt unklar, welche rechtliche Bedeutung Sachverhalte der Jahre 2000 und 2001 (S-GmbH) bzw. 2002 bis 2004 (J-GmbH) für das Jahr 1995 haben sollen, in dem der Kläger selbst und unmittelbar Partei der Provisionsvereinbarung mit der GmbH war.
- 55** Zum anderen hat der Kläger nicht angegeben, aus welcher Stelle der --insgesamt mehr als 5.000 Seiten umfassenden-- dem Senat vorliegenden Akten sich die Tatsache der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs aus den entsprechenden Rechnungen ergeben soll. Diese Angabe wäre für die Zulässigkeit der erhobenen Verfahrensrüge aber erforderlich gewesen (BFH-Beschlüsse vom 8. Juni 2010 V B 6/10, BFH/NV 2010, 1841, unter 3., und vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, unter II.2.e).
- 56** 2. Keinen Erfolg haben auch die in Bezug auf die Streitjahre 1996 bis 1998 erhobenen Verfahrensrügen.
- 57** a) Soweit der Kläger seine zum Jahr 1995 vorgebrachten Rügen auch auf die Jahre 1996 bis 1998 bezieht, folgt dies aus den Ausführungen des Senats unter 1. dieser Entscheidung.
- 58** b) Soweit die Beschwerde sich gegen die Würdigung des FG wendet, der Kläger habe auch in den Jahren 1996 bis 1998 Leistungen für die GmbH erbracht, übersieht sie, dass es sich hierbei nur um eine nicht tragende Hilfsbegründung des angefochtenen Urteils handelt. Denn in erster Linie hat das FG --aufgrund des klaren Wortlauts des Vertrags vom 1. März 1995-- die Auffassung vertreten, nach der von ihm festgestellten Vermittlung des Rahmenvertrags im Jahr 1995 durch den Kläger habe dessen Provisionsanspruch für die Folgejahre nur noch das --unstreitige-- Fortbestehen dieses Rahmenvertrags oder eines Anschlussvertrags, nicht aber ein weiteres Tätigwerden des Klägers vorausgesetzt.
- 59** 3. Die in Bezug auf die Streitjahre 2000 bis 2004 erhobenen Verfahrensrügen haben ebenfalls keinen Erfolg.
- 60** a) Die Aussage des Zeugen G ist nicht unter Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten ungewürdigt geblieben. Vielmehr hat das FG ausdrücklich ausgeführt, die Zeugen hätten keine konkreten Angaben dazu machen können, ob der Kläger im Zeitraum vor dem Tod des A überhaupt geschäftlich für die GmbH tätig geworden sei. Dies umfasst auch die Aussage des Zeugen G, der bekundet hatte, seine Verhandlungen im Auftrag der X bis zum Tod des A nur mit diesem und erst danach auch mit L und dem Kläger geführt zu haben. Allerdings hat das FG sodann aus *anderen* Beweismitteln --den vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen bzw. Dateientwürfen, den Aussagen einiger Zeugen aus der damaligen Mitarbeiterschaft der GmbH und der nahtlosen Übernahme wesentlicher Leitungsfunktionen der GmbH durch den Kläger nach dem Tod des A-- den Schluss gezogen, der Kläger sei auch vor dem Tod des A in der GmbH tätig geworden, insbesondere regelmäßig in deren Geschäftsräumen präsent gewesen.
- 61** b) Unter dem Gesichtspunkt eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten gilt im Ergebnis dasselbe für die Würdigung des Inhalts der Urkunde über die frühere Zeugenvernehmung des Zeugen Br durch die Steuerfahndung.
- 62** c) Darüber hinaus war das FG auch nicht verpflichtet, den Zeugen Br in einem weiteren Termin persönlich zu hören.
- 63** Der Zeuge Br war vom FG zwar zur Beweisaufnahme in der mündlichen Verhandlung geladen worden. Er war aber krankheitsbedingt entschuldigt nicht erschienen. In der mündlichen Verhandlung verzichteten die Beteiligtenvertreter auf Anregung des FG auf eine erneute Ladung und Vernehmung des Zeugen Br und erklärten sich mit der Verwertung der vorliegenden Urkunde über dessen Aussage vor der Steuerfahndung einverstanden.



- 64** Aufgrund dieser prozessualen Erklärung der Beteiligtenvertreter brauchte das FG den Zeugen Br nicht mehr von Amts wegen zu laden. Der gerügte Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt ebenso wenig vor wie ein Verstoß gegen den Unmittelbarkeitsgrundsatz.
- 65** Die Verzichtserklärungen der Beteiligtenvertreter sind auch nicht dadurch unwirksam geworden, dass das FG im Urteil begründet hat, weshalb es von der nochmaligen Ladung des Zeugen abgesehen hat. Der Kläger übersieht insoweit, dass sich die von ihm angeführte Rechtsprechung (u.a. Senatsbeschluss vom 29. Juni 2011 X B 242/10, BFH/NV 2011, 1715, m.w.N.) nur auf die zweite Tatbestandsalternative des § 295 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) bezieht, nämlich auf den --ggf. unbewussten-- Verlust möglicher Verfahrensrügen durch rügeloses Verhandeln in der nächsten mündlichen Verhandlung. Unabhängig davon kann die Verletzung einer Verfahrensvorschrift gemäß § 295 Abs. 1 Alternative 1 ZPO aber auch dann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn der Beteiligte auf die Befolgung der Vorschrift --bewusst-- verzichtet. So verhält es sich im Streitfall.
- 66** d) Die unterbliebene Ladung und Vernehmung der Zeugen L und V stellt keinen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht des FG dar.
- 67** aa) Im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG wurde gegen L noch wegen Beihilfe zu den dem Kläger zur Last gelegten Steuerhinterziehungstaten ermittelt. Der Rechtsanwalt der L hatte dem FG deshalb kurz vor der mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 2. September 2011 mitgeteilt, L werde von ihrem wegen der Gefahr eigener Strafverfolgung bestehenden Auskunftsverweigerungsrecht (§ 84 Abs. 1 FGO i.V.m. § 103 der Abgabenordnung --AO--) Gebrauch machen. Auch der Rechtsanwalt des V hatte dem FG mit Schreiben vom 1. September 2011 mitgeteilt, V werde wegen der für seine Tochter L bestehenden Gefahr der Strafverfolgung von seinem Auskunftsverweigerungsrecht nach § 84 Abs. 1 FGO i.V.m. § 103 Satz 1 Alternative 2 AO Gebrauch machen.
- 68** Die Steuerfahndung hatte das Bestehen dieser Auskunftsverweigerungsrechte mit Schreiben vom 8. September 2011 zunächst bestritten, weil sie irrtümlich davon ausging, das gegen L geführte Verfahren sei wegen Eintritts der Strafverfolgungsverjährung eingestellt worden. In der mündlichen Verhandlung vor dem FG bestand nach Erörterung des Umfangs des Auskunftsverweigerungsrechts aber zwischen den Beteiligtenvertretern und dem FG Einigkeit darüber, dass beiden Zeugen ein umfassendes Auskunftsverweigerungsrecht zustehe.
- 69** bb) Angesichts dieser prozessualen Lage war das FG nicht verpflichtet, L und V gleichwohl zu laden und zu vernehmen. Insbesondere liegt der vom Kläger gerügte Verstoß gegen § 82 FGO i.V.m. § 386 Abs. 1 ZPO nicht vor. Danach hat ein Zeuge, der das Zeugnis verweigert, vor oder in dem Termin die Tatsachen, auf die er die Weigerung gründet, anzugeben und glaubhaft zu machen.
- 70** Die vom Kläger vermissten Tatsachenangaben liegen in Bezug auf L hier in dem Umstand, dass gegen sie noch wegen Beihilfe zu etwaigen Steuerhinterziehungstaten des Klägers ermittelt wurde. Der Lebenssachverhalt, um den es im Strafverfahren gegen einen Teilnehmer geht, ist hinsichtlich der Haupttat denknotwendig mit dem Lebenssachverhalt deckungsgleich, um den es im Strafverfahren gegen den Haupttäter geht. Insofern waren detailliertere Tatsachenangaben der L zum Grund ihres Auskunftsverweigerungsrechts entbehrlich.
- 71** Da die Tatsache der Fortdauer des Ermittlungsverfahrens gegen L zwischen den Beteiligten spätestens in der mündlichen Verhandlung vor dem FG unstreitig geworden ist, bedurfte es auch keiner weiteren Glaubhaftmachung durch L.
- 72** Die Tatsache, dass V der Vater der L ist, stand ebenfalls fest. Die Berufung des V auf sein Auskunftsverweigerungsrecht war daher nicht von weiteren Tatsachenangaben oder einer besonderen Glaubhaftmachung abhängig.
- 73** cc) Da L und V aus Rechtsgründen nicht vernommen werden konnten, stellte auch die Verwertung eines Schreibens der L an den Steuerberater der GmbH keinen Verstoß gegen die Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme dar.
- 74** 4. Der Senat hat die umfangreichen --im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde an sich nicht statthaften-- Angriffe der Beschwerde gegen die Beweiswürdigung des FG auch unter dem Gesichtspunkt einer Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) in Fällen schwerwiegender Rechtsfehler geprüft, obwohl der Kläger diesen Zulassungsgrund nicht ausdrücklich erwähnt hat.
- 75** a) Wenn auch eine allgemeingültige Definition derartiger Fehler von der Rechtsprechung noch nicht entwickelt worden ist, liegen die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes jedenfalls dann vor, wenn die Entscheidung des

FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzwidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25). Eine Entscheidung ist nur dann (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht. Greifbare Gesetzwidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift auszuführen (Senatsbeschlüsse vom 25. Februar 2009 X B 121/08, BFH/NV 2009, 890, unter 3., und vom 5. Mai 2011 X B 155/10, BFH/NV 2011, 1294, unter II.2.).

- 76** Eine Beweiswürdigung ist nur dann willkürlich, wenn sie so schwerwiegende 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. In der Beschwerdebegründung muss bei Geltendmachung dieses Zulassungsgrundes substantiiert dargelegt werden, weshalb die Vorentscheidung unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist (zum Ganzen BFH-Beschlüsse vom 27. Dezember 2007 IV B 124/06, BFH/NV 2008, 781, unter II.3., und vom 14. März 2012 V B 10/11, BFH/NV 2012, 1315, unter II.2.a, beide m.w.N.).
- 77** b) Bei Zugrundelegung dieser Maßstäbe kann eine Revisionszulassung nicht auf einen schwerwiegenden Rechtsfehler des FG bei der Beweiswürdigung gestützt werden. Die Würdigung des FG ist zwar nicht zwingend, wohl aber möglich; sie würde den Senat daher auch im Rahmen eines Revisionsverfahrens binden.
- 78** aa) Hinsichtlich der Streitjahre 1995 bis 1998 ist der Beschwerde zuzugeben, dass möglicherweise auch der Schluss denkbar gewesen wäre, der Kläger habe zum Zwecke der Steuerhinterziehung --von ihm als "Steuerdämpfung" bezeichnet-- in dem Vertrag über die Übertragung des GbR-Anteils nicht den tatsächlich vereinbarten, sondern einen wesentlich niedrigeren Kaufpreis aufgeführt und den Differenzbetrag als Provisionszahlung bezeichnet.
- 79** Ebenso möglich ist aber die vom FG getroffene Würdigung, neben dem Anteilsübertragungsvertrag sei ein gesonderter Provisionsvertrag geschlossen und auch tatsächlich durchgeführt worden. Insbesondere ist die Vorgehensweise des FG, aus der Zahlung der vertraglich vereinbarten Provisionen durch die GmbH zu schließen, dass der Kläger die hierfür im Vertrag festgelegten Leistungen erbracht hatte, nicht etwa zirkelschlüssig, sondern im Gegenteil eher naheliegend. Denn die tatsächliche Zahlung eines Betrags, der die zwischen fremden Dritten vertraglich vereinbarte Gegenleistung für die Erbringung einer bestimmten Leistung darstellt, indiziert durchaus, dass diese Leistung erbracht worden ist, sofern nicht der Geldleistungspflichtige --wofür vorliegend keine Anhaltspunkte bestehen-- vorleistungspflichtig ist.
- 80** bb) Auch hinsichtlich der Streitjahre 2000 bis 2004 gibt es Anhaltspunkte für die vom Kläger favorisierte Sachverhaltsvariante, wonach die bei der GmbH unstreitig aufgrund von Scheinverträgen ohne Gegenleistung abgeflossenen Beträge in Höhe von 17 % ihres Umsatzes nicht an ihn, sondern an eine dritte Person --der Kläger benennt insoweit zwar den A nicht ausdrücklich; bei Wahrunterstellung seines Vortrags kommt als alternativer Geldempfänger allerdings wohl nur A in Betracht-- zurückgeflossen seien.
- 81** Ebenso vertretbar --und daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend-- ist aber die Würdigung des FG, den vom Kläger unterzeichneten Erben-Absicherungs-Vertrag vom 17. Januar 2000 und die auf den 18. und 19. Dezember 2001 datierten Dateientwürfe in das Zentrum seiner Überzeugungsbildung zu stellen, zumal der Kläger für die Existenz dieser Dokumente bzw. Entwürfe keine plausiblen Erklärungen angeboten hat. Gleichermäßen nachvollziehbar ist es, wenn das FG aus dem Umstand, dass der Kläger sich nach dem Tod des A sofort, mit Außenwirkung und erfolgreich in die Führung der GmbH einschalten konnte, gefolgert hat, dass er dann auch in der Zeit zwischen seinem offiziellen Ausscheiden im Jahr 1994 und dem Tod des A im Jahr 2003 mit den Abläufen in der GmbH vertraut gewesen sein müsse.
- 82** 5. Auch die unter dem Gesichtspunkt der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) oder grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) geltend gemachten materiell-rechtlichen Zulassungsgründe sind nicht gegeben. Dabei prüft der Senat beide Zulassungsgründe gemeinsam, da die Zulassung wegen Rechtsfortbildung als Spezialfall in der Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache enthalten ist (ständige Rechtsprechung; vgl. aus jüngerer Zeit nur BFH-Beschluss vom 30. November 2010 VI B 100/10, BFH/NV 2011, 574, unter 2.).

- 83** a) Der Kläger verweist zunächst auf das Revisionsverfahren X R 23/10, in dem es um die Frage geht, ob eine Rückstellung für hinterzogene Betriebssteuern bereits im Zeitpunkt der Tatbegehung oder erst in dem Zeitpunkt gebildet werden kann, zu dem die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme besteht.
- 84** Der Senat hat sich in dem bezeichneten Revisionsverfahren mit Urteil vom 22. August 2012, das er am selben Tage in öffentlicher Sitzung verkündet hat, der letztgenannten Auffassung angeschlossen. Diese Auffassung liegt auch dem angefochtenen Urteil im vorliegenden Verfahren zugrunde. Eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache besteht daher im Zeitpunkt der Entscheidung über diese Beschwerde nicht mehr.
- 85** Eine grundsätzliche Bedeutung folgt auch nicht daraus, dass der Kläger im vorliegenden Streitfall --anders als der Kläger im Verfahren X R 23/10-- zu keinem Zeitpunkt eine Bilanz aufgestellt hatte. Denn die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für hinterzogene Steuern hängt nicht vom Zeitpunkt der Bilanzaufstellung, sondern vor dem zum jeweiligen Bilanzstichtag gegebenen Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ab.
- 86** Im Hinblick auf die kurzfristig zu erwartende Veröffentlichung der Gründe der Entscheidung X R 23/10 sieht der Senat in Bezug auf diesen Zulassungsgrund gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO von einer weiteren Begründung ab.
- 87** b) Ebenfalls nicht von grundsätzlicher Bedeutung ist die Rechtsfrage, ob Beträge, die ein Dritter dafür einbehält, dass er Provisionseinnahmen des Steuerpflichtigen an diesen weiterleitet, abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellen oder ob insoweit das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG anwendbar ist.
- 88** Der Kläger weist insoweit zu Recht auf die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung hin, wonach maßgeblich für die vorzunehmende Zuordnung die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich beachtlichen Erwerbssphäre ist (vgl. BFH-Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, m.w.N.). Vor diesem Hintergrund sind die Zuordnungsgrundsätze geklärt, so dass es keiner weiteren Revisionsentscheidung bedarf.
- 89** Allein der Umstand, dass das FG die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung --wofür hinsichtlich der von V einbehaltenen 12 % Provision aus den in der Beschwerdebegründung angeführten Gründen Vieles spricht-- fehlerhaft auf den Einzelfall angewendet haben dürfte, verleiht der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung.

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