

Beschluss vom 07. November 2012, I B 172/11

Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht: Anforderungen an Inhalt und Intensität richterlicher Ermittlungen - Verzicht auf Zeugenvernehmung - Mitwirkungspflicht der Beteiligten

BFH I. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 2, FGO § 96 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116, GG Art 103 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 23. Oktober 2011, Az: 5 K 926/06

Leitsätze

NV: Das FG ist nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen. In welchem Maße eine solche Substantiierung zu fordern ist, hängt von der im Einzelfall bestehenden Mitwirkungspflicht des Beteiligten ab. Dabei stehen der zumutbare Inhalt und die Intensität der richterlichen Ermittlungen notwendigerweise im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten, die gemäß § 76 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO eine Pflicht zur Förderung des finanzgerichtlichen Verfahrens haben. Zu berücksichtigen ist deshalb auch, ob die Tatsachen, über die Beweis erhoben werden soll, dem Wissensbereich und Einflussbereich des Beteiligten (Beweisführers) zuzurechnen ist, der die Verletzung der Sachaufklärungspflicht rügt .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, die in den Streitjahren (1998 bis 2000) einen Betrieb zur Gewinnung von ... unterhielt und an der E als alleiniger geschäftsführender Gesellschafter beteiligt war, hatte wegen verschiedener Streitpunkte (u.a. Rücklagen und verdeckte Gewinnausschüttungen) Klage erhoben. Das Finanzgericht (FG) hat der Klage teilweise stattgegeben.
- 2 Die von der Klägerin erhobene Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision betrifft ausschließlich den Betriebsausgabenabzug sowie die Berücksichtigung der entsprechenden Vorsteuerbeträge für im Streitjahr 2000 geltend gemachte Aufwendungen. Gegenstand dieses Streitpunkts sind insgesamt vier Rechnungen, darunter zwei Rechnungen der A-KG vom 29. September und 30. Oktober 2000 über jeweils 116.000 DM (brutto), mit denen "Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Problemkomplex Aufkündigung des Pachtvertrags durch die B-GmbH" abgerechnet wurden. Die Rechnungsbeträge sind nach dem Vortrag der Klägerin bar bezahlt worden; ihr Erhalt wurde auf den Rechnungen von C handschriftlich quittiert. Eine weitere Rechnung vom 15. November 2000 über 348.000 DM wurde von C als Einzelunternehmer für die "allgemeine Unternehmensberatung und Research-Aufgaben ... zur Auffindung neuer ..." ausgestellt. Die vierte Rechnung (vom 15. Dezember 2000) ist von der D-GmbH über 313.200 DM "für Ihren Auftrag vom 29.09.2000 und ... dessen Realisierung" erstellt worden. Nach den Buchungen der Klägerin wurden die beiden zuletzt genannten Rechnungen aus privaten Mitteln von E beglichen; der Erhalt der Beträge ist von C jeweils ohne Datumsangabe quittiert worden.
- 3 Im Rahmen einer bei C durchgeführten Steuerfahndungsprüfung wurde festgestellt, dass dieser eine Vielzahl von Rechnungen sowohl gegenüber der Klägerin als auch gegenüber E sowie einer weiteren Firma ausgestellt, die Rechnungsbeträge jedoch nur teilweise als Bareinnahmen erfasst und im Übrigen vorgetragen hatte, die Leistungsempfänger seien die Entgelte schuldig geblieben. C hat sich im Oktober 2002 das Leben genommen.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) hat die Versagung des Betriebsausgaben- sowie des Vorsteuerabzugs darauf gestützt, dass nach den weiteren Feststellungen der Fahndungsprüfung sowie der bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung sich ernstliche Zweifel ergeben hätten, ob die in den Rechnungen genannten Leistungen auch tatsächlich ausgeführt worden seien. So seien weder Ausarbeitungen noch Verträge über die abgerechneten Leistungen aufgefunden worden, noch habe C solche Unterlagen vorgelegt. Obgleich die Echtheit der Quittungsunterschriften des C von dessen Angehörigen bestätigt worden sei, hätten sich nach den finanziellen Verhältnissen des C keine Hinweise dafür ergeben, dass ihm die Rechnungsbeträge tatsächlich

zugeflossen seien. Zur vierten Rechnung habe sich ergeben, dass die Leistung ("Beräumung Abraum ...") nicht erbracht worden sei; E habe erklärt, hiervon bis zur Erstellung der Bilanz für das Jahr 2000 keine Kenntnis gehabt zu haben. Bis zur Einleitung des Strafverfahrens gegen C, der das Geschäft aufgrund einer Generalvollmacht für die D-GmbH abgeschlossen habe, sei er von einer vertragsgerechten Erfüllung ausgegangen. Mit Schreiben vom 21. Mai 2002 habe er die D-GmbH aufgefordert, die Rechnungsbeträge zurückzuerstatten.

- 5 Die Klage blieb insoweit ohne Erfolg, da es --so das FG-- nicht zur Überzeugung feststehe, dass die Aufwendungen durch den Betrieb der Klägerin veranlasst gewesen seien. Bei den Rechnungen der A-KG sowie des C fehle es an konkreten Angaben zu den Beratungsleistungen. C sei weder juristisch ausgebildet gewesen noch habe die Klägerin vorgetragen, dass er die Verhandlungen mit der B-GmbH geführt habe. Auch fehlten Nachweise und plausible Anhaltspunkte dafür, dass C eine Maklertätigkeit entfaltet habe. Ebenso sei unklar geblieben, im Zusammenhang mit welchen --die Klägerin betreffenden-- betrieblichen Problemen C als Unternehmensberater tätig geworden sei. Geschäftsbeziehungen, die auf eine Vermittlungstätigkeit des C zurückgegangen seien, habe die Klägerin nicht benannt. Demgemäß sei auch kein betriebswirtschaftliches Interesse der Klägerin dafür ersichtlich, Beratungsleistungen in Höhe von (netto) 0,5 Mio. DM und damit in Höhe von rund einem Viertel ihres Jahresumsatzes in Anspruch zu nehmen. Auch im Hinblick auf die Rechnung der D-GmbH lasse sich --so die Vorinstanz weiter-- eine betriebliche Veranlassung nicht feststellen. Die Erklärung des E, es sei die Beräumung von vertragswidrig abgelagertem Abraum vereinbart worden, sei nicht plausibel. Zum einen sei weder der Auftrag vorgelegt noch die Auftragsvergabe erläutert worden. Zum anderen sei nicht nachvollziehbar, dass die Klägerin den erforderlichen Aufwand selbst mit rund 910.000 DM veranschlagt, die D-GmbH die nämliche Leistung hingegen nur zu einem Drittel dieser Kosten angeboten habe. In die Gesamtwürdigung hat das FG schließlich auch die "untypische" Art der Bezahlung der Rechnungen einbezogen.
- 6 Die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung als Zeuginnen benannten Büromitarbeiterinnen X und Y, die zur Bezahlung der Rechnungen sowie zum Inhalt der abgegebenen Erklärungen hätten angehört werden sollen, sind vom FG nicht vernommen worden. Ebenso hat das FG eine Vernehmung von Z abgelehnt, der nach einem Schriftsatz des Prozessbevollmächtigten vom 29. März 2011 (dort S. 21) die Geschäftsverbindung zwischen der Klägerin und C hergestellt sowie an Besprechungen zu den klagegegenständlichen Leistungen teilgenommen hatte und nach dem Antrag in der mündlichen Verhandlung zu den den streitgegenständlichen Rechnungen tatsächlich zugrunde liegenden Leistungen hätte aussagen sollen. Die Vorinstanz hat insoweit zwar als wahr unterstellt, dass geschäftliche Beziehungen zwischen der Klägerin und C (bzw. dessen Firmen) bestanden hätten und Leistungen erbracht worden seien, dies genüge jedoch für einen Nachweis über die betriebliche Veranlassung der konkreten Rechnungen nicht. Aus dem nämlichen Grund komme es auf die Frage, ob die Rechnungen tatsächlich bezahlt worden seien, nicht an. Auch auf die gleichfalls beantragte Vernehmung des Steuerfahndungsprüfers S, der dazu vernommen werden sollte, dass C ihm gegenüber behauptet habe, die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen erbracht zu haben, hat das FG verzichtet.
- 7 Mit der gegen die Nichtzulassung der Revision erhobenen Beschwerde rügt die Klägerin zum einen die Verletzung der Sachaufklärungspflicht sowie einen Verstoß gegen ihren Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs. Zum anderen hat sie --bezogen auf die Versagung des Vorsteuerabzugs-- die Rüge der Divergenz erhoben und zudem vorgetragen, das Urteil des FG sei insoweit greifbar gesetzwidrig.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Da die Klägerin nicht nur Verfahrensfehler (s. nachfolgend zu III.), sondern zudem geltend macht, dass die Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, zweiter Halbsatz der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen sei, weil das Urteil der Vorinstanz im Hinblick auf die Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abweiche und die Entscheidung des FG auch greifbar gesetzwidrig sei, ist das Beschwerdeverfahren betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2000 abzutrennen und an den zuständigen V. Senat des BFH abzugeben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 Satz 2 FGO). Eine übergreifende Zuständigkeit des erkennenden Senats gemäß Abschn. I Nr. 3 der Ergänzenden Regelungen des Geschäftsverteilungsplans des BFH für das Jahr 2012 (BStBl II 2012, 82) ist nicht gegeben.

III.

- 9 Soweit die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision sich gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer

sowie des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr 2000 und die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2000 sowie des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2000 richtet, bleibt sie ohne Erfolg.

- 10** 1. Die Rüge, durch das Übergehen der Anträge auf Zeugenvernehmung habe das FG seine Pflicht zur Sachaufklärung nach § 76 Abs. 1 FGO verletzt, genügt zwar bereits deshalb den Anforderungen an die Darlegung eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), weil das FG selbst erläutert hat, weshalb es die Beweise nicht erhoben hat (BFH-Beschluss vom 13. August 2002 VII B 267/01, BFH/NV 2003, 63; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 70; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 206, jeweils m.w.N.). Die Rüge ist jedoch nicht begründet.
- 11** a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur in dem Sinne, dass das FG von sich aus auch Beweise erheben kann, die von den Parteien nicht angeboten worden sind. Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn es auf das Beweismittel für die Entscheidung nicht ankommt oder das Gericht die Richtigkeit der durch das Beweismittel zu beweisenden Tatsachen zugunsten der betreffenden Partei unterstellt, das Beweismittel nicht erreichbar ist oder völlig ungeeignet ist, den Beweis zu erbringen. Auch ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen. In welchem Maße eine solche Substantiierung zu fordern ist, hängt von der im Einzelfall bestehenden Mitwirkungspflicht des Beteiligten ab. Dabei stehen der zumutbare Inhalt und die Intensität der richterlichen Ermittlungen notwendigerweise im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten, die gemäß § 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO eine Pflicht zur Förderung des finanzgerichtlichen Verfahrens haben. Zu berücksichtigen ist deshalb auch, ob die Tatsachen, über die Beweis erhoben werden soll, dem Wissens- und Einflussbereich des Beteiligten (Beweisführers) zuzurechnen sind, der die Verletzung der Sachaufklärungspflicht rügt (vgl. zu allem BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2003, 63; vom 3. April 2008 I B 77/07, BFH/NV 2008, 1445; BFH-Urteil vom 3. Juni 2003 IX R 46/00, BFH/NV 2004, 46; Gräber/ Stapperfend, a.a.O., § 76 Rz 29, jeweils mit umfangreichen Nachweisen).
- 12** b) Im Streitfall ist es nicht zu beanstanden, dass das FG die beiden Angestellten X und Y nicht dazu vernommen hat, dass die Rechnungsbeträge bar bezahlt worden sind. Zum einen ist das FG im Rahmen seiner tatsächlichen Würdigung von der Richtigkeit dieser Behauptung ausgegangen (vgl. FG-Urteil, S. 32); zum anderen hat es angesichts der weiteren Umstände des Streitfalls die betriebliche Veranlassung der umstrittenen Aufwendungen nicht als belegt und deshalb eine Zeugenvernehmung für nicht erforderlich angesehen. Ob die Vorinstanz die weiteren Beweisanträge mit zutreffenden Erwägungen abgelehnt hat, kann dahinstehen. Selbst dann, wenn dem FG insoweit ein Verfahrensfehler unterlaufen sein sollte, könnte dieser in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO nicht zur Zulassung der Revision führen, da der Beweisantritt der Klägerin nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen nicht substantiiert war (vgl. auch insoweit BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 63).
- 13** Ausgehend vom materiell-rechtlichen Standpunkt des FG ist insoweit nicht nur zu berücksichtigen, dass die Klägerin die den Rechnungen zugrunde liegenden Aufträge nicht vorgelegt hat und die von C und der A-KG sowie der D-GmbH ausgestellten Rechnungen die geschuldeten sowie die erbrachten Leistungen nur umrisshaft umschreiben. Nimmt man hinzu, dass sich die Klägerin das Wissen ihres damaligen Geschäftsführers (E), der den geschäftlichen Kontakt mit C unterhalten hatte, zurechnen lassen muss (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 7. März 2007 I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801) und der Klägerin bereits in dem vor der mündlichen Verhandlung (24. Oktober 2011) durchgeführten Erörterungstermin vom 16. März 2009 Gelegenheit gegeben wurde, "Nachweise bezüglich der Leistungserbringung bezüglich der streitgegenständlichen Rechnungen" zu erbringen, so wäre es unter Berücksichtigung ihrer Mitwirkungspflichten (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) Aufgabe der Klägerin gewesen, die Umstände der jeweiligen Vertragsschlüsse sowie den Inhalt der getroffenen Abreden vor allem im Hinblick auf den jeweiligen Leistungsgegenstand und die Entgeltabrede so zu benennen und unter Beweis zu stellen, dass sich hieraus zumindest die konkrete Möglichkeit der betrieblichen Veranlassung der umstrittenen Aufwendungen hätte ableiten lassen (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 1445). Da dies nicht geschehen ist, die Klägerin sich vielmehr in der mündlichen Verhandlung darauf beschränkte, den Zeugenbeweis über "den Inhalt der schriftlich vorgelegten Erklärungen" sowie darüber zu beantragen, dass "den Rechnungen tatsächlich Leistungen des (C) zugrunde lagen", sind die Beweisanträge vom FG jedenfalls im Ergebnis mangels hinreichender Substantiierung zu Recht nicht beachtet worden. Nichts anderes gilt demgemäß für den Antrag, den Fahndungsprüfer S dazu zu vernehmen, dass C ihm gegenüber die (den Rechnungen entsprechende) tatsächliche Leistungserbringung behauptet habe; auch in diesem Zusammenhang sind weder die Art noch die Umstände der behaupteten Leistungen substantiiert worden.

- 14** 2. Die Rüge, das FG habe deshalb gegen den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßen, weil die Vorinstanz in den Urteilsgründen weder die Erklärung des E (Telefax vom 17. Mai 2006) über die konkreten Rechtsbeziehungen zu C noch gewürdigt habe, dass das gegen E eingeleitete strafrechtliche Ermittlungsverfahren eingestellt worden sei, ist nicht in zulässiger Form erhoben.
- 15** Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO) umfasst die Pflicht des Gerichts, die Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen; auch muss aus der Begründung der gerichtlichen Entscheidung erkennbar sein, dass eine Auseinandersetzung mit dem wesentlichen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten stattgefunden hat. Diese richterliche Pflicht geht jedoch nicht so weit, dass sich das Gericht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich befassen müsste, da davon auszugehen ist, dass das Gericht das Vorbringen der Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat. Es darf das Vorbringen außer Acht lassen, das nach seiner Auffassung unerheblich oder unsubstantiiert ist. Das rechtliche Gehör ist erst dann verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalls deutlich ergibt, dass das Gericht ein tatsächliches Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (BFH-Beschlüsse vom 27. April 2012 III B 238/11, BFH/NV 2012, 1231; vom 15. Dezember 2010 XI B 46/10, BFH/NV 2011, 448; Gräber/Ruban, a.a.O., § 119 Rz 10a, m.w.N.).
- 16** Hiernach ist der gerügte Gehörsverstoß im Streitfall bereits deshalb nicht schlüssig dargelegt, weil die Klägerin sich in ihrem Beschwerdevortrag nicht damit auseinandersetzt, dass das FG sowohl die Erklärung des E im Tatbestand seiner Entscheidung ausdrücklich angesprochen sowie darüber hinaus den finanzgerichtlichen Vortrag der Klägerin zum Ablauf des gegen E geführten strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens wiedergegeben hat und bereits deshalb nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Vorinstanz ihrer Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt hat. Hinzu kommt, dass mit der Beschwerde auch keine besonderen Umstände dargelegt worden sind, die im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung einen deutlichen Hinweis darauf geben könnten, dass das FG das Vorbringen der Klägerin ersichtlich nicht berücksichtigt habe.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de