

# Beschluss vom 31. December 2012, III B 95/12

**Rüge von Verfahrensfehlern: Verletzung des rechtlichen Gehörs durch Erlass einer Überraschungsentscheidung - Unterlassene Beeidigung von Zeugen - Verstoß gegen den gesetzlichen Richter - Nichtigkeit eines Verwaltungsakts wegen Verstoßes gegen die guten Sitten**

BFH III. Senat

GG Art 101 Abs 1 S 2, GG Art 103 Abs 1, FGO § 82, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 1, FGO § 119 Nr 2, AO § 125 Abs 2 Nr 4, ZPO § 391, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Köln, 12. March 2012, Az: 8 K 791/12

## Leitsätze

1. NV: Die unterlassene Benachrichtigung über beigezogene und verwertete Strafakten führt nicht zu einer Revisionszulassung wegen einer unzulässigen Überraschungsentscheidung, wenn der Beschwerdeführer nicht schlüssig darlegt, was er bei Kenntnis von der Aktenbeziehung noch zusätzlich Entscheidungserhebliches vorgetragen hätte.
2. NV: Ergibt sich aus dem Terminsprotokoll, dass der wesentliche Akteninhalt in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, kann sich der Beschwerdeführer regelmäßig nicht darauf berufen, er habe sich zu dem Urteil zugrundeliegenden Akteninhalt nicht äußern können.
3. NV: Die finanzgerichtliche Entscheidung, eine Zeugen nicht zu beeiden, ist vom BFH nur eingeschränkt daraufhin zu überprüfen, ob die Grenzen des Ermessens verkannt wurden.
4. NV: Der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Verwaltungsakt aufgrund eines Verstoßes gegen die guten Sitten gemäß § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO nichtig ist, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, weil ihre Beantwortung von den besonderen Umständen des Einzelfalls abhängig ist.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 2 1. Der geltend gemachte Verfahrensmangel, das Finanzgericht (FG) habe eine Überraschungsentscheidung gefällt und damit gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßen (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), liegt entweder nicht vor oder ist bereits nicht schlüssig dargelegt.
- 3 a) Eine Überraschungsentscheidung ist gegeben, wenn das Gericht einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt zur Grundlage seiner Entscheidung gemacht und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 1996 VIII B 37/95, BFH/NV 1997, 124). Die Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs wird, wenn sich der Verstoß auf einzelne Feststellungen bezieht, nur dann ordnungsgemäß vorgebracht, wenn der Beschwerdeführer darlegt, was er vorgetragen hätte, wenn sein Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt worden wäre und dass bei Berücksichtigung dieses zusätzlichen Vortrags eine andere Entscheidung des FG in der Sache möglich gewesen wäre (Senatsbeschluss vom 12. April 2012 III B 97/11, BFH/NV 2012, 1131).
- 4 b) Dass in der Beziehung der Strafakten eine unzulässige Überraschungsentscheidung liegt, hat der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) nicht schlüssig dargelegt.
- 5 aa) Werden andere als die unmittelbar den Streitfall betreffenden Akten beigezogen, so sind die Beteiligten davon zu benachrichtigen oder die betreffenden Akten müssen zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung gemacht werden; denn nach § 96 Abs. 2 FGO darf das Urteil nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse gestützt werden, zu

denen sich die Beteiligten äußern konnten. Eine Mitteilung darf selbst dann nicht unterbleiben, wenn den Prozessbeteiligten der Inhalt der Akten vollständig bekannt ist; denn diese Kenntnis bedeutet noch nicht, dass sich die Beteiligten zu diesen Tatsachen auch äußern konnten.

- 6 Entscheidend ist, dass die Beteiligten Kenntnis von der möglichen Verwertung der Akten im anhängigen Verfahren erhalten. Nur dann besteht für die Beteiligten ein Anlass zur Stellungnahme unter Berücksichtigung des Inhalts der beigezogenen Akten (BFH-Beschluss vom 20. August 1999 VII B 4/99, BFH/NV 2000, 214).
- 7 bb) Das FG hat die Akten ... zum Strafverfahren wegen illegalen Glücksspiels in ..., beigezogen und ausweislich der Entscheidungsgründe des angefochtenen Urteils (S. 16 f.) Zeugenaussagen, einen polizeilichen Vermerk sowie Feststellungen aus den Strafverfahren verwertet, ohne dass aus der FG-Akte, insbesondere aus der Sitzungsniederschrift vom 13. März 2012, ersichtlich wäre, dass die Beteiligten hierüber informiert wurden.
- 8 Indes ist die vom Kläger insoweit geltend gemachte Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht schlüssig erhoben worden.
- 9 (1) Soweit der Kläger geltend macht, bei Gewährung rechtlichen Gehörs hätte er vorgetragen, dass der Zeuge D im Strafverfahren als Betreiber des Casinos in der O-Str. ausgemacht und verurteilt worden sei, während er selbst nur wegen Beihilfe mit einem Strafbefehl belegt worden sei, so war dies dem FG sowohl aus dem Verfahren als auch aus dem Vortrag des Klägers durchaus bekannt.
- 10 (2) Unschlüssig ist der Einwand des Klägers, er hätte zudem erläutert, dass der Zeuge D ein Verhältnis mit seiner Ehefrau gehabt habe, was den Zeugen C und B wohl nicht habe entgehen können. Da er selbst in dem Casino in der O-Str. nur selten anwesend gewesen sei, sei seine Ehefrau aus diesem Grund als "Frau des Besitzers des Spielcasinos" vermutet worden.
- 11 Allerdings geht aus dem FG-Urteil hervor, dass der Zeuge D von den befragten Besuchern C und B "als eine Art Türsteher wahrgenommen" wurde. Ein Verhältnis zwischen der Ehefrau und dem Zeugen D --von dem der Kläger zudem nur vermutet, es sei den Casinobesuchern bekannt gewesen-- erklärt nicht, warum der Zeuge D aus Sicht der Casinobesucher anstelle des Klägers "der Besitzer" sein sollte, wenn er von diesen doch gerade nur als eine Art Türsteher wahrgenommen wurde.
- 12 (3) Die Annahme, der Zeuge D habe die Ehefrau nicht bezahlt, da er sich widersprüchlich zu ihrer Bezahlung geäußert habe, war nur ein Aspekt im Rahmen der Würdigung durch das FG, dass der Kläger als Betreiber aus dem Casino O-Str. gewerbliche Einkünfte erzielt habe. Soweit der Kläger geltend macht, hinsichtlich der Unstimmigkeiten bei dem Stundenlohn hätte er darauf hingewiesen, dass sich dieser im Verlauf der Jahre möglicherweise geändert habe, ist nicht ersichtlich, dass sich hierdurch etwas an der Gesamtwürdigung durch das FG geändert hätte.
- 13 (4) Die von dem FG herangezogene Äußerung des Klägers gegenüber dem Vermieter der Räumlichkeiten in der O-Str., nach der letzterer sich wegen der Mieteinnahmen keine Sorgen machen müsse, da alles so weiter wie bisher laufen würde, bestreitet der Kläger nicht. In diesem Zusammenhang macht er lediglich geltend, er hätte hierzu vorgetragen, dass "das Mietverhältnis" kurze Zeit später beendet worden sei, weil der Zeuge D nicht mehr habe weitermachen wollen. Insoweit ist nicht ersichtlich, ob der Kläger hiermit das zwischen ihm und Herrn T bestehende Mietverhältnis oder das zwischen ihm und dem Zeugen D bestehende Untermietverhältnis meint. Dass letzteres Ende 2001 beendet worden sein soll, war dem FG bereits aus der Aussage des Zeugen D bekannt. Zwar macht der Kläger weiter geltend, er hätte zudem vorgetragen, dass "der Niederländer X", der sich bereits für das Spielcasino interessiert habe, danach in den Hauptmietvertrag eingetreten sei. Er, der Kläger, habe dem Vermieter T --ohne ins Detail gehen zu müssen-- deshalb mitteilen können, dass er sich um seine Mieteinnahmen keine Sorgen machen müsse.
- 14 Auch dieser lediglich pauschale Vortrag ist nicht schlüssig. So ergibt sich aus dem Terminprotokoll der mündlichen Verhandlung, dass der Kläger zu dem --ausweislich der Einspruchsentscheidung von ihm ebenfalls untervermieteten-- Casino in Y (Österreich), wo er nach den Feststellungen des FG im Jahr 2003 tätig war, ausgesagt hat, er habe zu diesem Zeitpunkt in S Roulette gespielt und durch die dadurch entstandenen Kontakte das Casino an einen "Niederländer X" vermitteln können. Damit steht der Vortrag im Beschwerdeverfahren nicht im Einklang, wonach der Niederländer nunmehr zu einem deutlich früheren Zeitpunkt, nach der Darstellung des Klägers um den Jahreswechsel 2001/2002, als neuer (Haupt-)Mieter eines anderen Casinos, nämlich dem in St, angeführt wird.

- 15** (5) Im Übrigen machen die Ausführungen des Klägers, was er bei Erörterung der vorstehenden Punkte in der mündlichen Verhandlung noch vorgetragen hätte, deutlich, dass er im Grunde nicht die Verletzung des Gehörsanspruchs, sondern die nach seiner Ansicht unzutreffende Beurteilung der Sach- und Rechtslage durch das FG beanstandet. Seine Ausführungen zeigen, dass es ihm um die Korrektur der vom FG vorgenommenen Würdigung des Sachverhalts geht. Ein solches Korrekturinteresse im Einzelfall genügt regelmäßig nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO, es ist revisionsrechtlich unbeachtlich. Das prozessuale Rechtsinstitut der Nichtzulassungsbeschwerde dient nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 27. Juni 2012 VII B 57/11, BFH/NV 2012, 1623).
- 16** cc) Auch mit der Rüge, das FG habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem der Sachverhalt weder zu Beginn der mündlichen Verhandlung vorgetragen noch in deren Verlauf erörtert worden sei, legt der Kläger den insoweit behaupteten Verfahrensmangel nicht schlüssig dar.
- 17** Da etwaige Verstöße im Zusammenhang mit § 92 Abs. 2 FGO und § 93 Abs. 1 FGO zu den Mängeln gehören, auf die gemäß § 295 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 155 FGO verzichtet werden kann (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2004 VIII B 59/03, nicht veröffentlicht), hätte der Kläger in der Beschwerdebegründung darauf eingehen müssen, dass er dahin gehende Verstöße gerügt hat oder aus welchem Grund eine Rüge nicht möglich war. Derlei Ausführungen fehlen. Der Kläger hat nach der Niederschrift zu der mündlichen Verhandlung weder beantragt, den Sachbericht des Streitfalls vortragen zu lassen, noch hat er die Rüge erhoben, es sei kein Rechtsgespräch geführt worden. Zum Fortbestehen seines Rügerechts äußert sich der Kläger in der Beschwerdebegründung nicht, obwohl er dieses nach Aktenlage verloren hat. Es ergibt sich außerdem aus der Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 13. März 2012, dass der wesentliche Inhalt der Akten für die zur gemeinsamen Verhandlung verbundenen Verfahren 8 K 3059/09, 8 K 791/12 und 8 K 3052/09 (§ 73 Abs. 1 Satz 1 FGO) vorgetragen und mit den Beteiligten erörtert worden ist. Gemäß § 94 FGO i.V.m. § 165 ZPO ist (bis zum Nachweis der Fälschung und Protokollberichtigung, vgl. § 165 Satz 2 ZPO) davon auszugehen, dass das Protokoll richtig ist (Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 94 Rz 22) und sowohl Sachvortrag als auch Rechtsgespräch stattgefunden haben.
- 18** dd) Nicht schlüssig ist ferner der Einwand, das FG habe erst in den Urteilsgründen überraschend die Auffassung vertreten, er, der Kläger, habe im Q-System gewerbliche Einkünfte erzielt und für diese Zwecke ein Büro ... in Z eingerichtet.
- 19** Ist --wie vorliegend laut Terminprotokoll-- in der mündlichen Verhandlung vor dem FG der wesentliche Inhalt der Akten vorgetragen worden (§ 92 Abs. 2 FGO), kann sich in der Regel ein Beteiligter nicht darauf berufen, er habe sich zu dem dem Urteil zugrundeliegenden Akteninhalt nicht äußern können. Vorliegend hat das FG den Kläger zudem ausweislich des Terminprotokolls zur mündlichen Verhandlung zu der in seinem Lebenslauf erwähnten Tätigkeit im Zusammenhang mit Q Repts bzw. Operators ausdrücklich befragt. In der Beschwerdebegründung wiederholt der Kläger in diesem Zusammenhang auch nur seinen Vortrag, er habe Herrn K, der das Q-System betrieben habe, die Spielergruppe um A lediglich gegen Erstattung der Flug- und Hotelkosten zugeführt. Dies ist so bereits protokolliert und wurde vom FG im Rahmen seiner Würdigung berücksichtigt.
- 20** Soweit der Kläger sich gegen die Feststellung des FG wendet, er habe ein Büro unter der Anschrift ..., Z, unterhalten, ergibt sich aus den weiteren --ebenfalls mit Nichtzulassungsbeschwerden angefochtenen-- Urteilen des FG 8 K 3052/09 und 8 K 3059/09, dass er dies "zumindest von 1999 bis 2002" unterhalten hat. Damit ist ein diesbezüglicher Einwand in diesem Verfahren, in dem es um die Streitjahre 1997 und 1998 geht, bereits aus diesem Grund nicht relevant.
- 21** ee) Schließlich hat das FG den Kläger auch nicht mit seiner Würdigung, wonach der Zeuge D grundsätzlich unglaubwürdig sei, überrascht. Vielmehr musste er eine solche Würdigung zumindest als möglich in Betracht ziehen. Die Einschätzung der Glaubwürdigkeit eines Zeugen gehört zudem zur Beweiswürdigung und ist damit dem materiellen Recht zuzuordnen (vgl. Gräber/ Ruban, a.a.O., § 115 Rz 82). Das FG brauchte den fachkundig vertretenen Kläger nicht darüber zu informieren, ob und in welchem Umfang es der Zeugenaussage Glauben schenken werde. Ein Verfahrensbeteiligter kann nicht davon überrascht sein, dass das Gericht die Glaubwürdigkeit eines Zeugen anders einschätzt als er selbst.
- 22** ff) Eine unzulässige Überraschungsentscheidung liegt ferner auch nicht deshalb vor, weil das FG --nach der Darstellung des Klägers-- am Schluss der mündlichen Verhandlung lediglich angegeben hat, welche Einkünfte in welchem Jahr zu besteuern seien, und hierzu eine Liste mit dem Ergebnis der geschätzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb überreicht, die Einzelpositionen --wie der Kläger behauptet-- jedoch nicht im Detail erörtert hat. Das FG ist weder zu einem Rechtsgespräch noch zu einem Hinweis auf seine Rechtsauffassung in dem Sinne

verpflichtet, dass es die maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte mit den Beteiligten vorher umfassend und im Einzelnen zu erörtern oder ihnen die einzelnen für die Entscheidung erheblichen Gesichtspunkte, Schlussfolgerungen oder das Ergebnis seiner Gesamtwürdigung im Voraus anzudeuten oder mitzuteilen hätte (BFH-Beschluss vom 23. August 2007 X B 183/07, BFH/NV 2007, 2320).

- 23** In diesem Zusammenhang geht auch die Rüge ins Leere, es habe in der mündlichen Verhandlung jeder Hinweis des Gerichts gefehlt, ob und warum es den Kläger als Betreiber des Spielcasinos in St, O-Str., ansehen wolle. Ob der Kläger u.a. aus diesem Casino gewerbliche Einkünfte erzielt hat, war einer der zentralen Streitpunkte und zudem Gegenstand der Beweisaufnahme durch Vernehmung des Zeugen D.
- 24** gg) Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich (vgl. BFH-Beschluss vom 18. August 2009 X B 14/09, Zeitschrift für Steuern und Recht 2009, R1144). Die Einwendungen des Klägers gegen die --vermeintlich-- unzutreffende Schätzung des FG vermögen die Zulassung der Revision deshalb nicht zu begründen.
- 25** 2. Soweit der Kläger rügt, das FG habe die Zeugen unbeeidigt gelassen, liegt darin kein Verstoß gegen § 82 FGO i.V.m. § 391 ZPO. Danach ist ein Zeuge zu beeidigen, wenn das Gericht die Beeidigung mit Rücksicht auf die Bedeutung der Aussage oder zur Herbeiführung einer wahrheitsgemäßen Aussage für geboten erachtet und die Parteien auf die Beeidigung nicht verzichten. Der BFH darf die gerichtliche Entscheidung, nicht zu beeiden, nur eingeschränkt daraufhin überprüfen, ob sie die Grenzen ihres Ermessens verkannt oder missbräuchlich außer Acht gelassen hat (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13. März 1995 XI B 73/94, BFH/NV 1995, 906; vom 10. März 2009 IX B 197/08, BFH/NV 2009, 1129).
- 26** Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 391 ZPO schon deshalb nicht erfüllt, weil beide Beteiligten ausweislich des Terminprotokolls keine Anträge zur Beeidigung gestellt, auf die Beeidigung also übereinstimmend verzichtet haben. Zudem handelt es sich bei dem Verfahrensfehler der ermessensfehlerhaft unterbliebenen Zeugenbeeidigung um einen verzichtbaren Mangel i.S. des § 295 Abs. 1 ZPO. Die Beteiligten müssen deshalb --um ihr dahin gehendes Rügerecht nicht zu verlieren-- das Unterlassen einer ihrer Ansicht nach gebotenen Beeidigung grundsätzlich spätestens in der auf die Beweisaufnahme folgenden mündlichen Verhandlung rügen. § 295 Abs. 1 ZPO gilt auch im FG-Prozess mit der Folge, dass der ungerügt gebliebene Verfahrensmangel nach § 155 FGO grundsätzlich weder mit der Revision noch --wie hier-- mit der Nichtzulassungsbeschwerde geltend gemacht werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Juli 2002 X B 40/02, BFH/NV 2003, 56). Der Kläger hat eine Rüge in der mündlichen Verhandlung nicht erhoben.
- 27** 3. Soweit der Kläger geltend macht, an der angefochtenen Entscheidung habe mit dem ehrenamtlichen Richter R ein befangener Richter mitgewirkt, liegt der hiermit gerügte Verstoß gegen das Verfahrensgrundrecht des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG, § 119 Nr. 1, Nr. 2 FGO) nicht vor. Ein absoluter Revisionsgrund i.S. des § 119 Nr. 1, Nr. 2 FGO ist nicht gegeben.
- 28** a) Ein Besetzungsmangel i.S. des § 119 Nr. 1 FGO kommt nur dann in Betracht, wenn an der Entscheidung ein zwar erfolglos wegen Befangenheit abgelehnter Richter mitgewirkt hat, die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs aber willkürlich war (BFH-Beschluss vom 11. Mai 2010 X B 192, 193/08, BFH/NV 2010, 1645). Dass dies der Fall war, hat der Kläger nicht dargelegt.
- 29** b) Ebenso liegt kein Verfahrensmangel nach § 119 Nr. 2 FGO vor, weil R nicht wegen Besorgnis der Befangenheit mit Erfolg abgelehnt wurde.
- 30** 4. Soweit der Kläger geltend macht, ihm sei der für die Durchführung des Rechtsstreits zuständige gesetzliche Richter entzogen worden, weil bei einem in St betriebenen Spielcasino insoweit nicht der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) als sein Wohnsitz-FA, sondern gemäß §§ 10 und 18 der Abgabenordnung (AO) ein FA in St und damit letztlich das FG ... zuständig gewesen wäre, greift auch diese Rüge nicht durch. Insbesondere liegt kein Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 1 FGO vor.
- 31** a) Nicht jeder Fehler bei der Anwendung der Vorschriften, die den gesetzlichen Richter betreffen, führt zu einer Verletzung des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG und damit zu einem Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 1 FGO. Die fehlerhafte Auslegung und Anwendung von Zuständigkeitsnormen begründen nur dann einen Verfahrensmangel nach § 119 Nr. 1 FGO, wenn sie bei verständiger Würdigung der das Verfahrensgrundrecht des gesetzlichen Richters

bestimmenden Gedanken nicht mehr verständlich erscheinen sowie offensichtlich unhaltbar (greifbar gesetzwidrig), und damit willkürlich, sind (Gräber/Ruban, a.a.O., § 119 Rz 5).

- 32** b) Zudem ist nach § 38 Abs. 1 FGO das FG örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Behörde, gegen welche die Klage gerichtet ist, ihren Sitz hat. Vorliegend war das FG danach aufgrund der Erhebung der Klage gegen das zu seinem Bezirk gehörende FA örtlich zuständig.
- 33** 5. Soweit der Kläger die Beschwerde auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) stützt, hat er den Zulassungsgrund nicht entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.
- 34** a) Für die Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) muss der Beschwerdeführer konkret auf eine Rechtsfrage und ihre Bedeutung für die Allgemeinheit eingehen. Er muss zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Erforderlich ist darüber hinaus ein konkreter und substantiiertes Vortrag, aus dem ersichtlich wird, warum im Einzelnen die Klärung der aufgeworfenen Rechtsfrage durch die angestrebte Revisionsentscheidung aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Ferner muss die aufgeworfene Frage klärungsbedürftig und im konkreten Streitfall auch klärungsfähig sein (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. November 2010 VII B 12/10, BFH/NV 2011, 406).
- 35** b) Der Kläger hält zunächst die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob der durch Zufluss festgestellte Vermögenszuwachs aufgrund der Gewinnermittlungsvorschrift durch Bestandsvergleich im Schätzungsverfahren auf das Zuflussjahr und die beiden vorangegangenen Jahre gleichmäßig verteilt werden dürfe.
- 36** Diese Vorgehensweise sei in Schätzungsverfahren des Fiskus schon vielfach festgestellt, aber mangels entgegenstehender Rechtsprechung von den Steuerpflichtigen akzeptiert worden.
- 37** Mit diesem Vortrag legt der Kläger die Klärungsbedürftigkeit der von ihm aufgeworfenen Rechtsfrage nicht dar. Es ist nicht ersichtlich, dass die Frage umstritten ist oder sonst eine Klärung durch den BFH erfordert.
- 38**
- c) Der Kläger hält weiter insbesondere die folgenden Rechtsfragen für grundsätzlich bedeutsam:
- Kann ein Verwaltungsakt gemäß § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO nichtig sein, wenn ein Steuerfahndungsbeamter bei der Ermittlung und Festsetzung die Voraussetzungen des § 263 Abs. 3 Nr. 4 des Strafgesetzbuches erfüllt?
  - Wer hat in einem solchen Fall die Feststellung zu treffen, ob ein Verwaltungsakt gegen die guten Sitten verstößt?
  - Muss der Vorwurf des Betrugs durch ein strafgerichtliches Urteil rechtskräftig bestätigt werden?
  - Was sind die guten Sitten im Sinne der Vorschrift?
  - Muss das FG den Verstoß von Amts wegen feststellen?
  - Findet § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO im Steuerrecht tatsächlich keine Anwendung?
- 39** Auch wenn § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO nach der Kommentarliteratur im Steuerrecht nur eine geringe praktische Bedeutung zukommt, wird die Vorschrift durchaus kommentiert. Hiermit hat sich der Kläger nicht auseinandergesetzt. Der Senat verweist z.B. auf die Ausführungen von Rozek (in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 125 AO Rz 84 ff.). Mit dem Hinweis, die Sache sei klärungsbedürftig, weil das FG auf den Nichtigkeitsgrund des § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO nicht eingegangen sei, obwohl dieser vorliege, wird das Allgemeininteresse an der Klärung der --von dem Kläger für bedeutsam erachteten-- Rechtsfragen nicht hinreichend dargelegt.
- 40** Die weiteren Ausführungen des Klägers zeigen zudem, dass es ihm darum geht, ob in seinem konkreten Fall die Nichtigkeit der Einkommensteuerbescheide festzustellen sei. Die Beurteilung der Frage, ob ein Verwaltungsakt an einem solch schweren Fehler leidet, dass dies zu seiner Nichtigkeit führt, hängt von den konkreten Umständen des

jeweiligen Streitfalls ab. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Verstoß gegen die guten Sitten gemäß § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO in Betracht kommt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 406). Auch vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass eine Klärung der vom Kläger formulierten Rechtsfragen im Allgemeininteresse erforderlich wäre.

- 41** d) Schließlich kommt eine Zulassung der Revision auch nicht deshalb in Betracht, weil der Kläger meint, es sei von allgemeinem Interesse, ob § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO den qualifizierten Rechtsfehler als Revisionszulassungsgrund im Wege der Auslegung der Vorschrift durch den BFH zulasse bzw. in welchen Fällen eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich sei.
- 42** Hierbei handelt es sich bereits nicht um eine Frage, die in einem --sich an das vorliegende Beschwerdeverfahren anschließenden-- Revisionsverfahren geklärt werden könnte, da es gerade um die Voraussetzungen der Zulassung, nämlich das Vorliegen eines Zulassungsgrundes, geht.
- 43** 6. Entgegen der Ansicht des Klägers kommt im vorliegenden Fall eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers nicht in Betracht. Es ist nicht erkennbar, dass das FG im Fall des Klägers objektiv willkürlich oder greifbar gesetzwidrig entschieden hat. Dies ist insbesondere nicht allein deshalb der Fall, weil das FG --wie der Kläger meint-- "offensichtlich einschlägige Rechtsnormen übersehen und übergangen" hat.
- 44** Soweit der Kläger weitere "Fehler" des FG --wie die Nennung eines Betrags in Euro vor dem Jahr 2002-- auflistet, ist schon nicht ersichtlich, ob er in diesem Zusammenhang von einem gravierenden Rechtsanwendungsfehler oder nur von einem einfachen Rechtsanwendungsfehler ausgeht. Auch mit dem Verhalten der Steuerfahndung oder der Rechtsbehelfsstelle des FA vermag der Kläger eine "willkürliche" Entscheidung des FG nicht darzulegen. Soweit er im Zusammenhang mit der vom FG in den Entscheidungsgründen nicht abgehandelten Norm des § 125 Abs. 2 Nr. 4 AO --nicht weiter substantiiert-- bemängelt, das FG habe keine Ermittlungen durchgeführt, obwohl sich solche aufgedrängt hätten, muss er sich entgegenhalten lassen, dass er dies ausweislich des Terminsprotokolls nicht gerügt hat. Danach hat er auch keinen Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit der Bescheide, sondern lediglich die im FG-Urteil wiedergegebenen Anträge gestellt.
- 45** 7. Soweit sich der Kläger darauf beruft, das FG-Urteil weiche von der Entscheidung des BFH vom 7. November 2006 VIII R 81/04 (BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364) ab, legt er den Zulassungsgrund der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht entsprechend § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dar.
- 46** a) Hierzu hätte der Kläger dartun müssen, dass das FG in einer Rechtsfrage von der genannten Entscheidung abgewichen ist, dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, ferner dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (BFH-Beschluss vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487).
- 47** b) Dem entspricht die Beschwerdebegründung nicht. Der Kläger hat bereits keine tragenden und abstrakten Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits herausgearbeitet und einander gegenübergestellt.
- 48** 8. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

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