

# Beschluss vom 21. Mai 2013, III B 150/12

## Anforderungen an die Darlegung der Klärfähigkeit einer für grundsätzlich bedeutsam gehaltenen Rechtsfrage und an die Darlegung eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 81

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 03. Oktober 2012, Az: 13 K 1564/05

## Leitsätze

1. NV: Begehrt der Beschwerdeführer die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, muss er sich zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO auch mit der Frage auseinandersetzen, ob die für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Frage in einem Revisionsverfahren klärfähig wäre. Hierzu besteht insbesondere dann Anlass, wenn sich aus den Ausführungen des Beschwerdeführers ergibt, dass er die für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Frage auf der Grundlage eines anderen als dem vom Finanzgericht festgestellten, nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen Sachverhalt entwickelt hat.
2. NV: Begehrt der Beschwerdeführer die Zulassung der Revision wegen eines durch einen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht bewirkten Verfahrensmangels, muss er zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO u.a. auch dazu Stellung nehmen, welches voraussichtliche Ergebnis die seiner Ansicht nach zu Unrecht unterbliebene Beweiserhebung erbracht hätte. Ferner muss der im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertretene Beschwerdeführer darlegen, dass er den behaupteten Verstoß in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldigen Gründen er an einer derartigen Rüge gehindert gewesen sei.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist der Rechtsnachfolger seines ... 2004 verstorbenen Vaters (V), der in den Streitjahren als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt tätig war.
- 2 Im Jahr 1997 fand bei V eine Außenprüfung für die Jahre 1992 bis 1995 statt. Ab dem 16. Mai 1997 erfolgten Ermittlungen im Steuerstraßverfahren. Die Betriebsprüfungsstelle kam u.a. zu dem Ergebnis, dass in der Bilanz des Einzelunternehmens des V zum 31. Dezember 1992 eine Forderung in Höhe von 2 Mio. DM zu Unrecht nicht aktiviert worden sei. Hintergrund sei die Geschäftsbeziehung zu einer Unternehmensgruppe (bestehend aus einer KG und ihren Tochterunternehmen) gewesen, die V nicht nur steuerlich beraten habe, sondern die er insbesondere auch in den Verhandlungen zur Übernahme eines Betriebs in den neuen Bundesländern umfassend unterstützt habe. V habe von einer zur Unternehmensgruppe gehörenden KG drei Zahlungen in Höhe von insgesamt 2 Mio. DM erhalten (16. Juni 1993: 600.000 DM; 8. April 1994: 500.000 DM; 18. Mai 1995: 500.000 DM; 7. Dezember 1995: 400.000 DM).
- 3 Nach Darstellung des V hätten die Zahlungen die Gegenleistung für den mit Vertrag vom 21. Dezember 1992 erfolgten Verkauf einer von ihm mit Vertrag vom 15. Juni 1992 übernommenen typisch stillen Beteiligung in Höhe von 250.000 DM an einer zur Unternehmensgruppe gehörenden GmbH dargestellt. Die auf die KG übergegangene stille Beteiligung sei nach Angaben des V mit Vertrag vom 9. Februar 1993 aufgehoben worden. Demgegenüber ging die Betriebsprüfungsstelle davon aus, dass die Zahlungen die Gegenleistung für die von V erbrachten Beratungsleistungen darstellten und der insoweit entstandene Honoraranspruch bereits 1992 bestanden habe. Dabei stützte sich die Betriebsprüfung insbesondere auf das Ergebnis einer Untersuchung der von V vorgelegten Verträge durch das Zollkriminalamt, wonach die Verträge als datumsfalsch einzustufen seien, weil sie bereits die erst zum 1. Juli 1993 eingeführten neuen Postleitzahlen ausgewiesen hätten.
- 4 Ferner setzte die Betriebsprüfungsstelle aufgrund von Ausgangsrechnungen, die V erstmals während der Außenprüfung vorgelegt hatte, weitere Forderungen in Höhe von insgesamt 929.183 DM an (1992: 161.249,58 DM;

1993: 102.183,14 DM; 1994: 202.262,12 DM; 1995: 463.488 DM). Den Zeitpunkt der Aktivierung bestimmte die Betriebsprüfungsstelle nach dem jeweiligen Eingangsdatum der Steuererklärungen und Bilanzen beim zuständigen Finanzamt, für deren Anfertigung die Rechnungen von V gestellt wurden.

- 5 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ entsprechende Erst- bzw. Änderungsbescheide. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 6 Im hiergegen gerichteten Klageverfahren legte das FA die Ausfertigung eines Bescheids vom 26. August 1994 vor, wonach der Feststellungsbescheid für die Steuerberaterpraxis zwischen dem V und seiner Ehefrau u.a. für das Jahr 1992 aufgehoben wurde. Mit Urteil des zuständigen Amtsgerichts vom 18. Juli 2001 wurde V wegen Steuerhinterziehung zu einer zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe sowie einer Geldstrafe verurteilt. Nach dem Tod des V führte der Kläger das Klageverfahren fort. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab.
- 7 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO), zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und wegen des Vorliegens von Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Sofern Zulassungsgründe überhaupt in einer den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form geltend gemacht wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 9 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.
- 10 a) Soweit sich der Kläger im Zusammenhang mit der Frage des Rechtsgrundes für die Zahlung der 2 Mio. DM auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache beruft, sind die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nicht in der gebotenen Weise dargelegt worden.
- 11 aa) Macht der Beschwerdeführer geltend, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung, so muss er zunächst eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert. Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 14. November 2011 III B 8/11, BFH/NV 2012, 221; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. April 2012 X B 56/11, BFH/NV 2012, 1331; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N.). Hat der BFH bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer darüber hinaus begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält. Hierzu muss er substantiiert vortragen, inwiefern und aus welchen Gründen die höchstrichterlich beantwortete Frage weiterhin umstritten ist, insbesondere welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der FG und/oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 28. September 2000 III B 126/98, BFH/NV 2001, 461; vgl. auch Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 33, m.w.N.).
- 12 bb) Der Kläger hält die Frage für rechtsgrundsätzlich bedeutsam, nach welchen Kriterien die maßgebliche Veranlassung eines Zahlungsflusses bei streitiger Auffassung der Vertragsparteien zum Bestimmungsgrund zu bestimmen ist. Er legt indessen zum einen nicht dar, inwieweit die Frage zweifelhaft und streitig ist und welche unterschiedlichen Auffassungen hierzu vertreten werden. Zum anderen setzt sich seine Beschwerdebegründung auch nicht mit der Frage auseinander, ob diese Frage in einem Revisionsverfahren klärungsfähig wäre. Hieran fehlt es insbesondere dann, wenn der Beschwerdeführer von einem anderen als von dem vom FG festgestellten, mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen Sachverhalt ausgeht (Senatsbeschluss vom 29. November 2005 III B 53/05, BFH/NV 2006, 718). Insoweit deutet der Vortrag des Klägers darauf hin, dass er die für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Rechtsfrage auf der Sachverhaltsannahme eines zwischen den Vertragsparteien bestehenden

Einigungsmangels ("... bei streitiger Auffassung der Vertragsparteien zum Bestimmungsgrund ...") formuliert hat. Demgegenüber führt er selbst aus, dass das FG nach Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls den Rechtsgrund der Zahlung in dem zwischen V und der KG geschlossenen Dienstvertrag verordnet hat, was darauf hindeutet, dass das FG nicht von einem Einigungsmangel, sondern vielmehr von einer durch ein Scheingeschäft verdeckten Einigung auf ein dienstvertragliches Rechtsgeschäft ausgegangen ist. Das weitere Vorbringen des Klägers zur Frage des Rechtsgrundes der Zahlung von 2 Mio. DM erschöpft sich in seinem Kern lediglich in der Kritik an der angefochtenen Entscheidung des FG, an dessen vermeintlich fehlerhafter Beweiswürdigung und an dem gefundenen Abwägungsergebnis der Gesamtumstände des Einzelfalls. Fehler bei der Auslegung und Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen indessen für sich gesehen nicht die Zulassung der Revision (vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 24 und § 116 Rz 34, jeweils m.w.N.).

- 13** b) Soweit der Kläger im Zusammenhang mit der vom FG angenommenen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hinsichtlich der Bestimmung der Gewinnermittlungsart bzw. hinsichtlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart Fragen von grundsätzlicher Bedeutung erkennt, fehlt es bereits an der Formulierung einer hinreichend konkretisierten abstrakten Rechtsfrage. Wie der Kläger zu Recht ausführt, stellt die Frage der richtigen Gewinnermittlungsart ein Dauerthema dar, das von den Steuergerichten in den unterschiedlichsten Facetten und Zusammenhängen zu entscheiden ist. Da der BFH --wie unter II. 1. a aa dargelegt wurde-- die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nur wegen entscheidungserheblicher Rechtsfragen zulassen kann, genügt der Vortrag, wonach eine Klarstellung des Verständnisses und der Reichweite der BFH-Rechtsprechung zum gesamten, 954 Juris-Treffer umfassenden Themenkomplex (unter Einschluss z.B. der Themen: nachträglich entdeckte Gewerblichkeit, Rückstellungsbildung bei oktroyierter Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, Auswirkungen der Bestimmung der Gewinnermittlungsart auf das Strafverfahren, Wechselbeziehung zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und umsatzsteuerlicher Ist-Versteuerung) im Interesse der Allgemeinheit liege, den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht.
- 14** c) Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung hat der Kläger schließlich auch nicht im Hinblick darauf dargelegt, dass das FG den Ansatz der sich aus den von V ausgestellten Honorarrechnungen ergebenden Forderungen in den Streitjahren für rechtmäßig gehalten hat.
- 15** Der Kläger misst insoweit der Frage grundsätzliche Bedeutung bei, ob Forderungen (hier Vergütungsansprüche aus dem Synallagma), deren Existenz und Berechtigung erstmals zu einem Zeitpunkt dargelegt werden, zu dem zivilrechtliche Verjährung eingetreten ist, im Rahmen einer (zeitverzögerten) Veranlagung auf der Grundlage einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich auf den Zeitpunkt ihrer Entstehung/wirtschaftlichen Realisierung zu berücksichtigen sind. Näher konkretisiert er diese Frage dahin, ob trotz der seiner Ansicht nach im Hinblick auf § 243 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs verspätet eingereichten Bilanzen für 1992 und 1993 werterhellende Umstände noch zu berücksichtigen gewesen wären, oder ob unabhängig vom Zeitpunkt der Bilanzaufstellung alle bis zur Durchführung der Veranlagung bekannt gewordenen Tatsachen und Erkenntnisse, soweit sie zur Beurteilung der am Bilanzstichtag gegebenen tatsächlichen objektiven Verhältnisse geeignet sind, den Gewinn beeinflussen.
- 16** Die Beschwerdebegründung legt jedoch nicht hinreichend dar, dass diese Fragen im Streitfall auch klärungsfähig wären. Unabhängig von der Frage, ob sich der Wertansatz für die einzelnen Bilanzpositionen nach den Erkenntnissen im Zeitpunkt der verspäteten oder nur einer fristgerechten Bilanzerstellung oder nach den Erkenntnissen im Zeitpunkt der Veranlagung bestimmt, geht es immer um die Beurteilung der Verhältnisse im Zeitpunkt des Bilanzstichtags. Nach den insoweit nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen (s. dazu unten II.3.b) angegriffenen und damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG waren jedoch in den Streitjahren 1992 bis 1995 die jeweils in diesen Jahren entstandenen Forderungen weder verjährt noch war die Einrede der Verjährung zu diesem Zeitpunkt erhoben worden. Da eine zum Bilanzstichtag nicht eingetretene Verjährung keinen Einfluss auf die Bewertung der Forderung haben kann, ist nicht ersichtlich, inwieweit die aufgeworfenen Rechtsfragen zum für die Bilanzierung maßgeblichen Zeitpunkt der Kenntniserlangung über den Verjährungseintritt im Streitfall geklärt werden könnten. Überdies hat sich der Kläger auch nicht hinreichend mit den zur Frage der Aktivierung verjährter Forderungen vorhandenen Literaturmeinungen auseinandergesetzt (vgl. hierzu z.B. Kleinle/Dreixler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 912; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 483; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 908; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz B 578).
- 17** d) Aus den gleichen Gründen scheidet auch eine Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO), da diese als Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung ebenfalls die Darlegung einer klärungsbedürftigen und klärungsfähigen Rechtsfrage voraussetzt (z.B. Senatsbeschluss vom 16. August 2011 III B 155/10, BFH/NV 2012, 48).

- 18** 2. Die Revisionszulassung ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO), da die vom Kläger im Hinblick auf die vom FG vorgenommene Bestimmung der einschlägigen Gewinnermittlungsart gerügte Abweichung des angefochtenen Urteils von den BFH-Urteilen vom 19. Oktober 2005 XI R 4/04 (BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509), vom 19. März 2009 IV R 57/07 (BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659) und vom 21. Juli 2009 X R 46/08 (BFH/NV 2010, 186) jedenfalls nicht vorliegt.
- 19** a) Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz liegt vor, wenn das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes Gericht (BFH-Beschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075; vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 53, m.w.N.). Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Januar 1991 VI B 140/89, BFHE 163, 204, BStBl II 1991, 309, und in BFH/NV 2011, 2075; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 54).
- 20** b) Eine Divergenz zu den genannten BFH-Urteilen scheidet bereits deshalb aus, weil diesen keine Sachverhalte zugrunde lagen, die dem vergleichbar sind, über den das FG in der angegriffenen Entscheidung zu befinden hatte. Die den BFH-Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalte waren dadurch geprägt, dass es für die vom FA zugrunde gelegte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG an einer Eröffnungsbilanz fehlte, da der Steuerpflichtige entweder vor dem Streitjahr seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hatte (BFH-Urteil in BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509) oder mangels eigener Annahme von Gewinneinkünften zunächst keine Gewinnermittlung durchgeführt hatte und erst auf eine entsprechende Einkünftequalifikation durch das FA eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG begehrte (BFH-Urteile in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, und in BFH/NV 2010, 186). Demgegenüber ging das FG in der angegriffenen Entscheidung (S. 28 der Urteilsgründe) nicht von einem Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsmethode oder einem Fall der im Streitjahr erfolgten Betriebseröffnung aus, sondern nach dem von ihm festgestellten Sachverhalt davon, dass bereits für die vor dem Streitjahr liegenden Jahre Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen erstellt wurden. Demnach stellte sich auch nicht die Frage nach einer Eröffnungsbilanz für das Jahr 1992, da durch die Schlussbilanz für 1991 auch eine entsprechende Anfangsbilanz für 1992 sowie entsprechende Anfangsbestände auf den debitorischen und kreditorischen Bestandskonten vorlagen.
- 21** c) Entgegen der Ansicht des Klägers kommt in diesem Zusammenhang eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO auch nicht wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers in Betracht.
- 22** Dieser Zulassungsgrund setzt ein Maß an Fehlerhaftigkeit der FG-Entscheidung voraus, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur dieser Entscheidung wieder hergestellt werden könnte. Das kann der Fall sein, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (BFH-Beschluss vom 16. Mai 2012 IV B 48/11, BFH/NV 2012, 1462).
- 23** Es ist indessen nicht erkennbar, dass das FG im Fall des Klägers objektiv willkürlich oder greifbar gesetzwidrig entschieden hat. Vielmehr hat es die Frage geprüft, ob der Kläger die buchhalterischen Voraussetzungen für einen Bestandsvergleich erfüllt hat, auch wenn es dabei die von ihm festgestellten Tatsachen anders gewürdigt hat als dies der Kläger getan hätte.
- 24** 3. Die Revision ist auch nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen des Vorliegens eines Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann, zuzulassen.
- 25** a) Die Zulassungsvoraussetzungen sind nicht im Hinblick auf die vom FG vorgenommene Bestimmung der einschlägigen Gewinnermittlungsart erfüllt.
- 26** aa) Die Verfahrensrüge, das FG habe es versäumt, den Zustand der Buchführung in den Streitjahren bzw. in den den Streitjahren vorausgehenden Jahren aufzuklären und dabei zu klären, ob eine Eröffnungsbilanz erstellt wurde, ob eine kaufmännische Buchführung und insbesondere Bestandskonten eingerichtet wurden und wann die eingereichten Jahresabschlüsse erstellt wurden bzw. ob sie im Jahr 1999 durch Einnahmen-Überschussrechnungen ersetzt wurden, ist nicht schlüssig erhoben.

- 27** Wird als Verfahrensmangel die unzureichende Sachaufklärung wegen Nichterhebung angebotener Beweise (Verstoß gegen § 76 Abs. 1, § 81 FGO) geltend gemacht, so sind gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO u.a. die angebotenen Beweismittel und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme anzugeben (BFH-Beschluss vom 21. November 2008 IV B 150/07, BFH/NV 2009, 358; Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 69). Wird gerügt, das FG habe gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen, weil es auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter hätte aufklären müssen, ist anzugeben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunkts hätte aufdrängen müssen, obwohl der Kläger selbst keinen entsprechenden Beweisantrag gestellt hat; schließlich, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (z.B. BFH-Beschluss vom 19. Januar 2005 VII B 61/04, BFH/NV 2005, 921, m.w.N.). Da es sich bei dem Gebot der Sachaufklärungspflicht um eine Verfahrensvorschrift handelt, auf deren Beachtung der Betroffene verzichten kann, setzt die schlüssige Rüge eines insoweit vorliegenden Verfahrensmangels zudem in beiden o.g. Fällen den Vortrag voraus, dass der im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertretene Beschwerdeführer den behaupteten Verstoß in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldbaren Gründen er an einer derartigen Rüge gehindert gewesen sein soll (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Januar 2013 V B 85/12, juris, m.w.N.).
- 28** Demgegenüber macht der Kläger zwar geltend, dem FG hätte sich die Sachverhaltsermittlung in Form der angebotenen Beweismittel --Zeugenbeweis, Inaugenscheinnahme-- aufdrängen müssen. Er legt indessen nicht dar, welche genauen Beweise das FG hätte erheben sollen. Insoweit wäre anzugeben gewesen, welche Zeugen das FG zu welchem Beweisthema hätte vernehmen sollen und welche Gegenstände das FG zum Beweis welcher Tatsachen hätte in Augenschein nehmen sollen. Ebenso enthält der Vortrag des Klägers keine substantiierten Ausführungen dazu, welches Ergebnis die einzelnen von ihm für erforderlich gehaltenen Beweisaufnahmen voraussichtlich erbracht hätten. Zudem hat der im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertretene Kläger auch nicht dargelegt, dass er den behaupteten Verstoß in der Vorinstanz gerügt hat. Nicht schlüssig ist überdies der Vortrag, der Kläger habe von einer Rüge absehen dürfen, da er nicht damit habe rechnen können, dass das FG von einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ausgehe. Ausweislich des Protokolls über die am 7. Dezember 2011 durchgeführte letzte mündliche Verhandlung wurde im Anschluss an die Zeugenvernehmung der Fragenkatalog aus der gerichtlichen Verfügung vom 26. September 2011 (Bl. 257 ff. der FG-Akten) erörtert. In diesem Fragenkatalog hatte das FG unter Ziffer 1 mitgeteilt, dass ihm keine Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG vorlägen. Das FA hat mit Schreiben vom 24. Oktober 2011 ebenfalls mitgeteilt, dass ihm solche Gewinnermittlungen nicht vorlägen. Der Klägerevertreter erklärte in der mündlichen Verhandlung vom 7. Dezember 2011 laut Sitzungsprotokoll schließlich, dass zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nichts gesagt werden könne und ihm eine solche nicht bekannt sei.
- 29** Vor diesem Hintergrund lassen die Ausführungen des Klägers in der Beschwerdebegründung die Frage offen, weshalb --selbst im Falle unzureichender Erfüllung der buchhalterischen Voraussetzungen eines Bestandsvergleichs-- nicht jedenfalls mit einer Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG gerechnet werden musste.
- 30** bb) Der in diesem Zusammenhang gerügte Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten wurde entweder bereits nicht hinreichend dargelegt oder liegt jedenfalls nicht vor.
- 31** Die insoweit als verletzt gerügte Vorschrift des § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO verpflichtet das FG, seine Entscheidung aus seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung heraus zu treffen. Danach hat das FG den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (z.B. BFH-Beschluss vom 14. November 2001 II B 29/00, BFH/NV 2002, 512). Entsprechend setzt die schlüssige Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO voraus, dass der von dem Beteiligten vorgetragene oder nach dem Inhalt der Akten klar feststehende Sachverhalt, den das FG nach Ansicht des Klägers bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt hat, genau bezeichnet wird (Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 72, m.w.N.).
- 32** Soweit der Kläger vorträgt, das FG habe die von ihm vorgebrachten, für die Bestimmung der Gewinnermittlungsart maßgeblichen Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art zwar im Urteil dargestellt, diese jedoch mit oberflächlicher, teils vorgeschobener Argumentation "beiseite gewischt", erläutert er nicht hinreichend genau, auf welche Gesichtspunkte er sich dabei im Einzelnen bezieht.
- 33** Soweit er sich gegen die Nichtberücksichtigung der mit dem Klageschriftsatz eingereichten Einnahmen-Überschussrechnungen wendet, fehlt es an einem klar feststehenden Sachverhalt. Wie der Senat oben (unter II. 3. a aa) ausgeführt hat, lagen nach den Ermittlungen des FG weder dem FG selbst noch dem FA entsprechende

Einnahmen-Überschussrechnungen vor. Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus den Angaben des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung vom 7. Dezember 2011, da auch dieser trotz durchgeführter Akteneinsicht nichts zu einer etwaigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sagen konnte. Überdies stellt der Hinweis des Klägers, der auf der Klageschrift vom 19. April 1999 angebrachte Eingangsstempel des FG weise als Anlagen 3 Hefter/1 Heft aus, was im Zusammenhang mit einer nicht erfolgten Rüge der unvollständigen Schriftsatzübersendung auf eine Beifügung der Einnahmen-Überschussrechnung schließen lasse, nur eine Vermutung und keinen feststehenden Sachverhalt dar. Gegen einen insoweit eindeutigen Sachverhalt spricht bereits, dass die Klageschrift kein klares Anlagenverzeichnis enthält, sich aus den Bezugnahmen in der Klagebegründung eine Vielzahl möglicher Anlagen ergibt und im Schriftsatz vom 20. Oktober 1999 als der Klageschrift beigefügte Schriftsätze nur andere Anlagen als Einnahmen-Überschussrechnungen bezeichnet werden, während die Vorlage der Buchführung für die Jahre 1992 bis 1995 ausdrücklich nur auf entsprechendes Verlangen des FG angekündigt wird, weil diese "noch zur Bearbeitung laufender Geschäftsvorfälle benötigt" werde. Denkbar wäre daher auch, dass V etwaige Einnahmen-Überschussrechnungen zunächst noch zurückhalten wollte.

- 34** b) Ebenso wenig hat der Kläger schließlich das Vorliegen eines Verfahrensmangels im Hinblick auf die Frage der Aktivierung der Honorarrechnungen dargelegt.
- 35** aa) Soweit der Kläger eine unterlassene Sachverhaltsaufklärung im Hinblick auf die Frage, wann die Bilanzen der Jahre 1992 bis 1996 erstellt worden sind, rügt, hat er weder dargelegt, dass das FG einen Beweisantrag übergangen hat, noch erläutert, dass und aus welchen Gründen sich dem FG insoweit eine weitere Sachverhaltsermittlung und Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen. Mit seiner Formulierung auf S. 30 zweiter Absatz der Urteilsgründe, wonach anzunehmen sei, dass Bilanzen spätestens zu dem Zeitpunkt erstellt seien und insoweit die Leistung des Beraters erbracht sei, in dem die Erklärungen beim FA eingegangen sind, ist das FG erkennbar den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt. Diese hatte für die einzelnen Honorarforderungen überprüft, wann die Steuererklärung bzw. Bilanz des jeweiligen Mandanten des V beim zuständigen FA eingegangen ist. Der Kläger hat indessen nicht dargelegt, welche anderen Anhaltspunkte und Beweismittel dem FG für die Ermittlung des Zeitpunkts, in dem die steuerliche Beratungsleistung des V erbracht wurde, zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zur Verfügung gestanden hätten und welche Ergebnisse sich daraus voraussichtlich ergeben hätten.
- 36** bb) Schließlich wird aus den allgemein gehaltenen Ausführungen in der Beschwerdeschrift auch nicht deutlich, worin insoweit ein Verstoß gegen den klaren Akteninhalt liegen soll.

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