

# Beschluss vom 18. September 2013, X B 38/13

## Begründete Nichtzulassungsbeschwerde wegen Überraschungsentscheidung und Verletzung der Sachaufklärungspflicht

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG München, 10. Dezember 2012, Az: 10 K 2168/09

## Leitsätze

1. NV: Das FG trifft eine unzulässige Überraschungsentscheidung, wenn es sein Urteil tragend auf Vermutungen stützt, für die keine konkreten Anknüpfungstatsachen vorliegen und die im Verlaufe des Verfahrens weder von Seiten des FG, der Beteiligten oder der Zeugen angesprochen worden waren.
2. NV: Die Pflicht des FG, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, kann auch beinhalten, einen Beigeladenen zu Umständen zu befragen, die sich in seiner Sphäre ereignet haben sollen.
3. NV: Die Anwendung der Regeln über die Feststellungslast stellt nur eine "ultima ratio" dar. Zuvor muss das FG sich selbst um Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts bemühen und dazu auch die Beteiligten --einschließlich eines Beigeladenen-- heranziehen. Verweigert ein Beteiligter die Mitwirkung, ist vor einer Anwendung der Regeln über die Feststellungslast eine Reduzierung des Beweismaßes zu erwägen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten, ob der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) Teile von Provisionseinnahmen, die er für die Vermittlung von Aktienverkäufen erhalten hat, an den Beigeladenen weitergeleitet hat, so dass diese Einnahmen beim Beigeladenen, nicht aber beim Kläger der Einkommensteuer unterliegen würden.
- 2 Der Beigeladene war im Vorstand einer im Streitjahr 2000 an der Börse notierten AG. Der Kläger war bei einer Bank, die den Börsengang der AG begleitet hatte, als "Analyst" tätig, der u.a. die Entwicklung der AG zu beobachten und zu bewerten hatte.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat seiner Entscheidung --nach umfangreicher Beweisaufnahme-- den folgenden Sachverhalt zugrunde gelegt: Ein in Frankreich ansässiger Vermittler (FV) hatte sich an den Kläger gewandt, da er Interessenten für den Kauf von größeren Aktienpaketen der AG hatte. Die Verkäufe sollten außerbörslich durchgeführt werden. Zwischen dem Verkaufspreis der bisherigen Aktionäre und dem Kaufpreis der Kaufinteressenten sollte eine Spanne für die Vermittler liegen. Ob der Beigeladene --so die Behauptung des Klägers-- den Kontakt zu verkaufswilligen Großaktionären hergestellt hat, ist bis zuletzt streitig geblieben.
- 4 Tatsächlich verkaufte ein Großaktionär, eine niederländische NV, in der Zeit vom 25. bis 31. Januar 2000 in fünf einzelnen Vorgängen insgesamt 355 000 Aktien der AG. Weitere Verkäufe der NV fanden am 10. und 11. Februar 2000 statt (insgesamt 240 000 Aktien in vier einzelnen Vorgängen). Ferner verkaufte die damalige Ehefrau (E) des Beigeladenen am 5. und 6. Mai 2000 in zwei Tranchen insgesamt 300 000 Aktien.
- 5 Der Kläger erstellte für alle Verkaufsvorgänge Provisionsabrechnungen nach dem folgenden Schlüssel: Vorab sollten FV und der Kläger jeweils 2,5 % des Verkaufspreises der Aktienpakete erhalten. Von der verbleibenden Spanne sollten je 25 % an FV und den Kläger sowie 50 % an den Beigeladenen gehen. Das FG hat nach Beweisaufnahme ausdrücklich festgestellt, dass der Kläger diese Provisionsabrechnungen zeitnah zu den jeweiligen Transaktionen --und nicht etwa erst nachträglich zur Stärkung seiner Position im Besteuerungsverfahren-- erstellt hat. Ferner existiert umfangreicher Schriftverkehr (Telefax- und E-Mail-Schreiben) zwischen FV und dem Kläger, in dem die genannten Provisionsvereinbarungen erwähnt werden.

6

Die depotführenden Banken wurden angewiesen, die Provisionsanteile des FV unmittelbar an diesen zu überweisen. Die Provisionsanteile, die ausweislich der vom Kläger erstellten Abrechnungen ihm sowie dem Beigeladenen zustehen sollten, ließ der Kläger auf ein von seiner damaligen Freundin (F) und heutigen Ehefrau geführtes Konto bei der Bank, für die er tätig war, überweisen. Diesem Bankkonto wurden zwischen Januar und Mai 2000 in zehn Einzelbeträgen insgesamt 2.184.784,36 DM an Provisionen gutgeschrieben. F hob von diesem Konto die folgenden Beträge in bar ab:

- 8. Februar 2000: 214.000 DM,
- 25. Februar 2000: 290.440 DM,
- 29. März 2000: 1.322.096 DM,
- 20. Juni 2000: 138.250 DM.

- 7** Das FG hat ferner festgestellt, dass F am 8. Februar 2000 nach der Barabhebung gemeinsam mit dem Kläger in einem Taxi zu einer Gaststätte gefahren ist. Während der Fahrt übergab F dem Kläger die 214.000 DM. Der Kläger traf sich in der Gaststätte mit dem Beigeladenen; F fuhr mit dem Taxi allein weiter zu ihrer Wohnung. Der Beigeladene hat nach den finanzgerichtlichen Feststellungen nach dem Besuch der Gaststätte einen Geldbetrag von "mehr als 200.000 DM" bei sich geführt. Er übergab diesen Betrag dem für ihn arbeitenden Pferdetrainer P, der damit ein Pferd für ihn erwerben sollte. Das FG hat sich allerdings nicht davon überzeugen können, dass der Geldbetrag, den der Beigeladene P übergeben hat, ihm seinerseits vom Kläger übergeben worden ist und der Kläger beim Verlassen der Gaststätte nicht mehr im Besitz der 214.000 DM war.
- 8** Darüber hinaus hat das FG festgestellt, dass F am 25. Februar 2000 mit dem an diesem Tag abgehobenen Bargeldbetrag von 290.440 DM erneut gemeinsam mit dem Kläger in einem Taxi zu derselben Gaststätte gefahren ist und dem Kläger während der Fahrt das Bargeld übergeben hat. Nach dem Vorbringen des Klägers hat er in der Gaststätte den Beigeladenen getroffen und diesem das Geld übergeben. Dies hat das FG indes nicht feststellen können. Der Kläger behauptete darüber hinaus, am 16. Mai 2000 einen Betrag von 70.000 DM von seinem eigenen Bankkonto abgehoben und dem Beigeladenen in einem näher bezeichneten Hotel als Provisionsanteil übergeben zu haben. Auch dies hat das FG nicht feststellen können.
- 9** Am ... Mai 2000 trat der Beigeladene als Vorstand der AG zurück; Ende 2000 trennte sich die Bank vom Kläger. Sie erstattete am 20. November 2000 gegen F eine Geldwäsche-Verdachtsanzeige, in deren Folge es zu umfangreichen Ermittlungsmaßnahmen durch die Staatsanwaltschaft und das Landeskriminalamt (LKA) u.a. gegen den Kläger und den Beigeladenen kam.
- 10** Am 20. Dezember 2001 reichte der Kläger wegen der von ihm bis dahin nicht erklärten Provisionseinnahmen bei dem für ihn zuständigen Finanzamt eine Selbstanzeige ein. In Anschluss daran erhielt der Beklagte und Beschwerdegegner (das für den Beigeladenen zuständige Finanzamt --FA--) die Information, der Beigeladene habe aus der Vermittlung der Aktienverkäufe Provisionen bezogen. Am 11. Februar 2002 setzte das FA gegen den Beigeladenen eine nachträgliche Vorauszahlung für das IV. Quartal 2000 fest, die auf dem Ansatz geschätzter Provisionseinnahmen in Höhe von 500.000 DM als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beruhte. Hiergegen legte der Beigeladene Einspruch ein. Zu dessen Begründung behauptete er nach den Feststellungen des FG, es gebe keine Beweise für eine tatsächliche Auszahlung der Provisionsanteile an ihn. Da der Beigeladene keine Einkommensteuererklärung abgab, erließ das FA am 5. Juli 2002 im Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen einen Einkommensteuerbescheid für 2000, der zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Auch in diesem Bescheid setzte das FA die gewerblichen Provisionseinkünfte mit 500.000 DM an.
- 11** Das LKA erstellte in der Folgezeit umfangreiche Ermittlungsberichte, in denen es --auf der Grundlage der Provisionsabrechnungen sowie des Schriftverkehrs zwischen FV und dem Kläger-- davon ausging, auch dem Beigeladenen seien Teile der Provisionen zugutegekommen.
- 12** Das FA zog den Kläger gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung zum Einspruchsverfahren des Beigeladenen hinzu. Der Kläger äußerte sich in diesem Verfahren umfangreich zu dem aus seiner Sicht verwirklichten Sachverhalt. Äußerungen des Beigeladenen zum Sachverhalt, die über dessen bloßen Hinweis auf das Fehlen von Beweisen für den Zufluss von Provisionseinnahmen bei ihm hinausgehen, hat das FG nicht festgestellt. Mit Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2003 setzte das FA die Einkommensteuer des Beigeladenen entsprechend

dessen Antrag herab. Es nahm die zuvor angesetzten Provisionseinkünfte aus der Bemessungsgrundlage heraus und führte zur Begründung aus, eine Weiterleitung von Bargeldbeträgen an den Beigeladenen sei nicht nachweisbar.

- 13** Die vom Kläger gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage verwarf das FG im ersten Rechtsgang als unzulässig, ohne den Beigeladenen beizuladen (Urteil vom 22. Juni 2005 10 K 4445/03, Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 1509). Zur Begründung führte es aus, der bloße Abhilfebescheid, der nur der äußeren Form nach als Einspruchsentscheidung ergangen sei, entfalte keine Bindungswirkung gegenüber dem Kläger, der daher mangels Beschwer nicht klagebefugt sei.
- 14** Diese Entscheidung hob der erkennende Senat auf die Revision des FA als verfahrensfehlerhaft auf und verwies die Sache an das FG zurück (Urteil vom 29. April 2009 X R 16/06, BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732). Die unterbliebene notwendige Beiladung des Beigeladenen stelle einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar. Zudem habe das FG zu Unrecht die Klagebefugnis des Klägers verneint. Dieser sei am Einspruchsverfahren beteiligt gewesen und durch die Einspruchsentscheidung formell und materiell beschwert. Würde die Einspruchsentscheidung bestandskräftig, stünde auch gegenüber dem Kläger bindend fest, dass dieser dem Beigeladenen kein Bargeld übergeben habe.
- 15** Das FA erließ gegen den Beigeladenen am 28. Januar 2004 und am 27. Februar 2006 Änderungsbescheide. Nach Aktenlage teilte es den Bescheid vom 28. Januar 2004 dem Kläger nicht mit. Hinsichtlich des Bescheids vom 27. Februar 2006 übersandte es dem Kläger lediglich einen Auszug, der weder die festgesetzte Steuer noch die Besteuerungsgrundlagen noch die sonstige Begründung des Bescheids erkennen lässt.
- 16** Beim Kläger sind die von ihm nacherklärten Provisionseinkünfte im geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. Januar 2002 erfasst worden. Der Kläger hat hiergegen Einspruch eingelegt und Rückstellungen aufgrund drohender Rückzahlungsverpflichtungen und Rechtsverfolgungskosten geltend gemacht. Er hat vorgetragen, das für ihn zuständige FA habe die Rückstellungen gewinnmindernd berücksichtigt, das erklärte Ergebnis jedoch um 543.343 DM erhöht, weil es die Provisionsanteile, deren Weiterleitung an den Beigeladenen der Kläger behauptet, dem Kläger zugerechnet habe. Insoweit sei das Einspruchsverfahren des Klägers noch nicht erledigt.
- 17** Im zweiten Rechtsgang lud das FG den Beigeladenen notwendig zum Klageverfahren bei. Ferner regte es an, in einem Gewinnfeststellungsverfahren über das Bestehen einer Mitunternehmerschaft zwischen dem Kläger, dem Beigeladenen und FV zu entscheiden. Der hierauf vom FA erlassene negative Feststellungsbescheid vom 24. Mai 2012 wurde bestandskräftig.
- 18** Der Beigeladene hat sich --trotz anwaltlicher Vertretung-- während des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht geäußert und ist auch zu den mündlichen Verhandlungen nicht erschienen.
- 19** Das FG wies die Klage im zweiten Rechtsgang mit dem angefochtenen Urteil ab. Es sei nicht bewiesen, dass zwischen dem Beigeladenen und dem Kläger eine Provisionsvereinbarung bestanden habe. Da es sich dabei aus Sicht des FA um eine steuererhöhende Tatsache handele, gehe dies zu Lasten des FA und damit zugleich zu Lasten des Klägers.
- 20** Das FG hat einerseits festgestellt, dass die vom Kläger zeitnah erstellten Provisionsabrechnungen "sehr gut" sowohl zu der von ihm behaupteten Provisionsabsprache, den von FV erstellten Verkaufsabrechnungen, dem Schriftverkehr zwischen dem Kläger und FV als auch zu den nachgewiesenen Bargeldabhebungen vom Konto der F passten. Auch das Erklärungsverhalten des Klägers sei "stimmig". Daraus könne aber kein Provisionsanspruch des Beigeladenen abgeleitet werden, da dieser weder an der Erstellung der Abrechnungen oder dem Schriftverkehr mitgewirkt habe noch seine Zustimmung zu den Abrechnungen bewiesen sei. Nichts anderes folge daraus, dass das LKA seinen Ermittlungsberichten die genannten Unterlagen zugrunde gelegt habe, da das LKA die Unterlagen inhaltlich nicht überprüft habe.
- 21** Auch sei --obwohl aufgrund der Aussage des P in Verbindung mit einem diesem vorgehaltenen Tondokument feststehe, dass der Kläger am 8. Februar 2000 die Gaststätte, in der er sich mit dem Beigeladenen getroffen habe, mit 214.000 DM betreten habe und der Beigeladene sie mit einem Geldbetrag von "mehr als 200.000 DM" verlassen habe-- nicht bewiesen, dass der Kläger diesen Betrag dem Beigeladenen übergeben habe. Keiner der vernommenen Zeugen sei bei der behaupteten Geldübergabe anwesend gewesen. Eine solche Geldübergabe hielte der Senat nur dann für möglich, wenn der Beigeladene das erhaltene Geld vor der Übergabe an P nachgezählt hätte. Keiner der Zeugen habe den Kläger aber beim Zählen des Geldes beobachtet. Der Senat halte es vielmehr für wahrscheinlich,

dass der Beigeladene das Geld, das er dem P in der Gaststätte übergeben habe, selbst mitgebracht und zuvor abgezählt habe.

- 22 Der Senat halte es nicht für ausgeschlossen, dass der Kläger der F nur vorgespiegelt habe, das Geld sei für den Beigeladenen bestimmt gewesen, es tatsächlich aber ohne Wissen der F "irgendwo sicher verwahrt" habe. Der Kläger habe damals nicht gewusst, wie sich sein Verhältnis zu F entwickeln würde. Er könnte die Provisionsabrechnungen auch deshalb erstellt haben, um gegenüber FV einen höheren eigenen Provisionsanspruch vorzutäuschen.
- 23 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, Divergenz und Verfahrensmängeln.
- 24 Das FA ist der Auffassung, die für eine Nichtzulassungsbeschwerde geltenden Darlegungsanforderungen seien nicht erfüllt.
- 25 Der Beigeladene hat sich im Beschwerdeverfahren nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

- 26 II. Die Beschwerde ist begründet. Es liegt ein vom Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 27 1. Das FG hat den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO) verletzt, indem es seine Entscheidung ohne vorherigen Hinweis auf die überraschenden Aspekte gestützt hat, der Beigeladene habe das Geld nicht nachgezählt und der Kläger könnte es, um F zu täuschen, "irgendwo sicher verwahrt" haben.
- 28 a) Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) garantiert den Beteiligten an einem gerichtlichen Verfahren, dass sie Gelegenheit erhalten, sich zu dem einer gerichtlichen Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt vor Erlass der Entscheidung zu äußern. An einer solchen Gelegenheit fehlt es nicht erst dann, wenn ein Beteiligter gar nicht zu Wort gekommen ist oder wenn das Gericht seiner Entscheidung Tatsachen zugrunde legt, zu denen die Beteiligten nicht Stellung nehmen konnten. Vielmehr setzt eine dem verfassungsrechtlichen Anspruch genügende Gewährung rechtlichen Gehörs auch voraus, dass der Verfahrensbeteiligte bei Anwendung der von ihm zu verlangenden Sorgfalt zu erkennen vermag, auf welchen Tatsachenvortrag es für die Entscheidung ankommen kann. Art. 103 Abs. 1 GG verlangt zwar grundsätzlich nicht, dass das Gericht vor der Entscheidung auf seine Rechtsauffassung hinweist; ihm ist auch keine allgemeine Frage- und Aufklärungspflicht des Richters zu entnehmen. Es kommt jedoch im Ergebnis der Verhinderung des Vortrags gleich, wenn das Gericht ohne vorherigen Hinweis Anforderungen an den Sachvortrag stellt, mit denen auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter --selbst unter Berücksichtigung der Vielfalt vertretbarer Rechtsauffassungen-- nach dem bisherigen Prozessverlauf nicht zu rechnen brauchte (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1991 1 BvR 1383/90, BVerfGE 84, 188, unter II.1., mit zahlreichen weiteren Nachweisen; ebenso Senatsbeschluss vom 16. Juni 2010 X B 214/09, BFH/NV 2010, 1811, unter 2.a).
- 29 b) Dies ist hier der Fall. Das FG hat seine Beweiswürdigung tragend darauf gestützt, dass (1.) niemand den Beigeladenen beim Nachzählen des dem P übergebenen Bargeldes beobachtet habe und (2.) der Kläger das von ihm beim Betreten der Gaststätte mitgeführte Bargeld zum Zwecke der Täuschung der F "irgendwo sicher verwahrt" haben könnte. Keiner dieser Aspekte war im Verlaufe des Verfahrens von Seiten des FG, der Beteiligten oder der Zeugen angesprochen worden. Dass das FG seine Beweiswürdigung auf derartige Tatsachen stützen würde, musste auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nicht in sein Prozessverhalten einbeziehen.
- 30 Der Kläger hat vorgetragen, dass er --hätte das FG ihn auf die beabsichtigte Verwertung der genannten Tatsachen hingewiesen-- die Vernehmung der F zu deren damaligem Verhältnis zum Kläger sowie die Befragung des Beigeladenen zum Vorgang des Nachzählens des Bargeldes beantragt hätte.
- 31 2. Darüber hinaus hat das FG seine Pflicht verletzt, den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 32 a) Diese Pflicht beinhaltet zwar nicht, jeder fernliegenden Erwägung nachgehen zu müssen. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne entsprechenden Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Aufklärungsmaßnahmen treffen. Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht

losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden (Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 10. September 2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, unter 4.).

- 33** b) Das FG hat --in rechtlich bedenkenfreier Weise-- festgestellt, dass der Kläger die Gaststätte am 8. Februar 2000 mit einem Bargeldbetrag von 214.000 DM betreten hat und der Beigeladene die Gaststätte nach seinem Treffen mit dem Kläger mit einem Bargeldbetrag von "mehr als 200.000 DM" verlassen hat. Der Kläger rügt zu Recht, dass das FG bei dieser Sachlage die streitige Frage, ob der Kläger Bargeld an den Beigeladenen übergeben habe, nicht ohne Befragung des Beigeladenen zur Herkunft des von ihm beim Verlassen der Gaststätte mitgeführten Bargeldbetrags von mehr als 200.000 DM als nicht bewiesen hätte ansehen dürfen.
- 34** Der Kläger war auch nicht verpflichtet, während der mündlichen Verhandlung vor dem FG auf eine entsprechende Befragung des Beigeladenen zu drängen. Die vom FG vorgenommene Beweiswürdigung war vielmehr so überraschend, dass der Kläger damit nicht rechnen musste. Im Übrigen hatte der Kläger während der mündlichen Verhandlung ausdrücklich und zutreffend darauf hingewiesen, dass das bisherige Vorbringen des Beigeladenen über ein unsubstantiiertes Bestreiten des Geldzuflusses nicht hinausging.
- 35** 3. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 36** Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- auf die folgenden Gesichtspunkte hin:
- 37** a) Zu Recht führt der Kläger an, das FG hätte keine Entscheidung nach den Grundsätzen der Feststellungslast treffen dürfen, bevor es nicht den Beigeladenen zur Sachaufklärung herangezogen und zur Mitwirkung aufgefordert hätte. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. zum Ganzen Senatsurteile 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462, und vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884, unter II.2.) stellt die Anwendung der Regeln über die Feststellungslast lediglich eine "ultima ratio" dar. Vorrangig sind in jedem Fall eigene Bemühungen des FG zur Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dabei sind die Beteiligten mit heranzuziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Verweigert ein Beteiligter die Mitwirkung, ist vor einer Anwendung der Regeln über die Feststellungslast zu erwägen, ob das im konkreten Einzelfall für die richterliche Überzeugungsbildung erforderliche, aber auch ausreichende Beweismaß gegenüber dem Regelbeweismaß zu reduzieren ist. Das Beweismaß kann sich dann auf eine "größtmögliche Wahrscheinlichkeit" verringern.
- 38** Das FG hat zwar eine umfangreiche Beweisaufnahme durchgeführt und sich insofern in erheblichem Maße um Sachaufklärung bemüht. Es hat jedoch unterlassen, den Beigeladenen --der gemäß § 57 Nr. 3 FGO ebenfalls am Verfahren beteiligt ist und daher die in § 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO genannten Mitwirkungspflichten zu erfüllen hat-- zur Sachaufklärung heranzuziehen. Ein solches Vorgehen wäre aber schon deshalb geboten gewesen, weil vorliegend Tatsachen streitig sind, die sich --wenn sie sich ereignet haben sollten-- in der Sphäre des Beigeladenen ereignet hätten. Auch das FA hatte im Klageverfahren bereits frühzeitig darauf hingewiesen, dass der Beigeladene am Verfahren zu beteiligen sei, weil nur die Beteiligten --gemeint waren aus Sicht des FA der Kläger und der Beigeladene-- ausreichende Sachkenntnis von den Vorgängen hätten (Schriftsatz vom 5. April 2004).
- 39** Sollte der Beigeladene im weiteren Verfahren trotz Aufforderung durch das FG die Mitwirkung verweigern, muss das FG, bevor es zu Lasten des Klägers --der seine Mitwirkungspflichten nach Aktenlage vollständig erfüllt hat-- eine Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast trifft, eine Reduzierung des Beweismaßes zu Lasten des Beigeladenen erwägen. Dabei wäre vor allem zu berücksichtigen, dass der Kläger sowohl den Ermittlungsbehörden im Strafverfahren als auch dem FA und FG einen substantiierten, über zwölf Jahre lang unverändert gebliebenen, schlüssigen und auch vom FG als in sich widerspruchsfrei angesehenen Sachvortrag unterbreitet hat. Bei dieser Sachlage wird sich der Beigeladene --soweit es um Tatsachen aus seiner Sphäre geht-- nicht auf den bloßen Hinweis beschränken können, ein Zufluss von Provisionseinnahmen bei ihm sei nicht nachweisbar. Dies gilt umso mehr, wenn das Vorbringen des Klägers zutreffen sollte, der Beigeladene habe bis heute keine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr abgegeben und damit seine Mitwirkungspflichten in ganz erheblichem Ausmaß verletzt.
- 40** b) Je nach dem weiteren Verlauf des Verfahrens kann es sich auch anbieten, den Versuch zu unternehmen, FV als Zeugen zu hören.
- 41** c) Angesichts der bereits erheblichen Dauer des bisherigen Verfahrens und des mit zunehmendem Zeitablauf nachlassenden Erinnerungsvermögens der Zeugen sowie des Verlusts urkundlicher Beweismittel ist im dritten

Rechtszug größtmögliche Beschleunigung geboten.

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