

# Beschluss vom 07. Juli 2014, X B 134/13

## Ermittlungspflicht des FG und Mitwirkungspflicht der Beteiligten - Anforderungen an die Urteilsbegründung bei Übernahme einer Schätzung

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 2, FGO § 119 Nr 6, AO § 162, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 105 Abs 2 Nr 5

vorgehend FG Münster, 17. April 2013, Az: 9 K 4716/08 E

## Leitsätze

1. NV: Die Sachaufklärungspflicht des FG ist nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten zu sehen; eine Sachaufklärungsrüge kann somit keinen Erfolg haben, wenn es sich für den beratenen Beteiligten aufdrängt, fehlende Angaben aus den ihm vorliegenden oder von ihm beschaffbaren Unterlagen in das Verfahren einzubringen .
2. NV: Verweist das FG auf ein anderes finanzgerichtliches Urteil, welches die Schätzung in einem vergleichbaren Fall behandelt, ist auch die Herleitung der Schätzung der Höhe nach für die Beteiligten klar erkennbar, wenn das FG diese in sein Urteil übernimmt .

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wurden in den Streitjahren 2004 und 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4, 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes.
- 2 Der Kläger vermittelte sowohl Rentenversicherungen nach dem Altersvermögensgesetz (AVmG) wie auch sonstige Versicherungsverträge. Während für die Rentenversicherungen nach dem AVmG eine rätierliche Auszahlung der Provisionen vereinbart worden war, erfolgte ansonsten teilweise eine Auszahlung von nur 90 % der vertraglichen Abschlussprovisionen. In diesen Fällen verbuchte die Versicherungsgesellschaft den Restbetrag auf einem Stornoreservekonto, welches der Absicherung von Rückzahlungsverpflichtungen diente. Die Provisionsansprüche waren stornobehaftet und bei Leistungsstörungen im Vertragsverhältnis zwischen dem Versicherungsnehmer und der Versicherungsgesellschaft im jeweiligen Haftungszeitraum ganz oder teilweise zurückzuzahlen.
- 3 Der Kläger erfasste in den Streitjahren lediglich die ausgezahlten Abschlussprovisionen und passivierte zudem diese und bereits in Vorjahren ausgezahlte Provisionen aufwandswirksam als erhaltene Anzahlungen. Anlässlich einer u.a. für die Streitjahre durchgeführten steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) die Ansicht, dass keine Anzahlungen vorlägen und die Provisionsansprüche des Klägers in vollem Umfang spätestens mit Gutschrift auf dem jeweiligen Provisionskonto bei der Versicherungsgesellschaft entstanden seien. Dementsprechend erließ das FA Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre. Das Einspruchsverfahren hiergegen blieb erfolglos.
- 4 Das Klageverfahren ruhte zunächst bis zur Entscheidung des Senats im Verfahren X R 28/08.
- 5 Die Klage hatte insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) in seinem Urteil vom 18. April 2013 davon ausging, dass hinsichtlich der vermittelten Rentenversicherungen nach dem AVmG, soweit eine rätierliche Auszahlung der Provisionen vereinbart worden sei, lediglich Vorschüsse vorlägen. Mangels Angaben des Klägers über die Höhe dieser Beträge schätzte das FG diese auf 5 % der als "erhaltene Anzahlungen" in den Streitjahren ausgewiesenen Verbindlichkeiten und ging insoweit davon aus, das FA habe zu Unrecht eine Gewinnerhöhung vorgenommen. Im Übrigen wies es die Klage ab. Ein mögliches Ausfallrisiko bezüglich der übrigen Provisionen während des Haftungszeitraums schätzte das FG, da der Kläger auf Nachfrage erklärt hatte, es gebe keine zuverlässigen Durchschnittswerte, auf weitere 5 % der als "erhaltene Anzahlungen" in den Streitjahren ausgewiesenen Verbindlichkeiten.

- 6 Im Klageverfahren hatte am 28. September 2011 ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden, in dem diese den Beteiligten vorgeschlagen hatte, sich entsprechend dem Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 24. April 2008 1 K 1242/04 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1779), welches der Senatsentscheidung vom 17. März 2010 X R 28/08 (BFH/NV 2010, 2033) zugrunde lag, auf ein Ausfallrisiko in Höhe von 5 % zu einigen. Ansonsten, darauf wies sie ausdrücklich hin, seien weitere Ermittlungen nötig. Sie bat außerdem um Übersendung der Verträge mit allen Versicherungsunternehmen, die in den Streitjahren maßgeblich gewesen seien, und um Benennung des Betrages hinsichtlich der X-Versicherung, der auf Rentenversicherungen nach dem AVmG entfallen sei und bei dem die Provisionen rätierlich entstanden seien.
- 7 Der Kläger macht Verfahrensmängel geltend, da das FG aus seiner Sicht den Sachverhalt hätte weiter aufklären müssen. Auch seien die Schätzungen der Höhe nach nicht begründet worden und deshalb das Urteil des FG nicht mit Gründen versehen worden.
- 8 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 10 Die Entscheidung des FG beruht auf keinem Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Vorliegend hat das FG weder seine Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt noch ist das Urteil nicht mit Gründen versehen.
- 11 1. Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz). Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. September 2003 I B 18/03, BFH/NV 2004, 207). Diese Verpflichtung des FG zur Erforschung des Sachverhalts von Amts wegen bedeutet nicht, dass jeder fernliegenden Erwägung nachzugehen ist. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne ausdrücklichen Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Beweise erheben. Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Beschluss vom 20. November 2013 X B 164/13, BFH/NV 2014, 374, m.w.N.). Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO (BFH-Entscheidungen vom 30. Juli 2003 X R 28/99, BFH/NV 2004, 201; vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490, und vom 10. Januar 2007 X B 113/06, BFH/NV 2007, 935), wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt.
- 12 Unbeschadet einer Mitwirkungspflicht der Beteiligten hat das FG jedoch dem Amtsermittlungsgrundsatz besondere Bedeutung zuzumessen, soweit es sich um Feststellungen handelt, denen unmittelbar entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt. In diesen Fällen hat das FG jedenfalls solchen tatsächlichen Zweifeln nachzugehen, die sich ihm nach Lage der Akten und dem Vortrag der Beteiligten aufdrängen müssen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 207; Stalbold in Beermann/Gosch, FGO § 76 Rz 29; vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 935).
- 13 Die Sachaufklärungsrüge kann jedoch nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 490; Stalbold in Beermann/Gosch, a.a.O., Rz 54).
- 14 Ebenso wenig kann die Sachaufklärungsrüge dazu dienen, (nachträglich) Ermittlungen vom FG zu verlangen, die sich jedenfalls für einen beratenen Beteiligten in der Weise aufdrängen, dass dieser die fehlenden Angaben aus den ihm vorliegenden oder von ihm beschaffbaren Unterlagen in das Verfahren einbringen muss.
- 15 Soweit der Kläger im vorliegenden Fall eine weitergehende Ermittlung des Ausfallrisikos der Provisionen wie auch die Höhe der von ihm vermittelten Rentenversicherungen nach dem AVmG verlangt und insbesondere unter Hinweis auf das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt in EFG 2008, 1779 eine Erfragung der jeweiligen Höhe anhand des einzelnen Vertrages für nötig erachtet, betrifft dies Vorgänge, die sich in seiner Sphäre abgespielt haben. Ihm war es --wenn auch ggf. unter Mühen-- möglich, aus seinem Vertragsmanagement die entsprechenden Angaben zu ermitteln.
- 16 Aufgrund des am 28. September 2011 durchgeführten Erörterungstermins war dem Kläger auch bekannt, dass

insoweit Ermittlungen nötig würden, sollte es nicht zur vorgeschlagenen Einigung in Höhe des Pauschalbetrages von 5 % der als "erhaltene Anzahlungen" gebuchten Verbindlichkeiten kommen. Es reicht in einem solchen Fall deshalb nicht aus, die Höhe unter Hinweis auf fehlende vertragliche und gesetzliche Grundlagen pauschal zu bestreiten. Vielmehr musste es sich den beratenen Klägern aufdrängen, dass sie konkrete Zahlen zu ermitteln und diese in das Verfahren einzubringen hatten.

- 17** Da es im Anschluss an den Erörterungstermin nicht zu den von der Berichterstatterin angekündigten Ermittlungen durch das Gericht gekommen ist, war auch für die Kläger erkennbar, dass jedenfalls der Senat eine Durchführung des aufgezeigten Ermittlungsprogramms nicht für nötig erachtete.
- 18** Insoweit reichte es auch nicht aus, auf Nachfrage des Gerichts lediglich zu erklären, verlässliche Durchschnittszahlen seien ihnen nicht bekannt. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätten die Kläger anbieten müssen, konkrete Zahlen bei Gericht einzureichen, und insoweit die Vertagung der mündlichen Verhandlung beantragen müssen. Das gleiche betrifft die Höhe der vom Kläger vermittelten Rentenversicherungen nach dem AVmG, bei denen eine ratierte Zahlung der Provisionen vereinbart war.
- 19** 2. Das Urteil ist auch mit Gründen versehen, so dass der Revisionsgrund des § 119 Nr. 6 FGO nicht gegeben ist.
- 20** a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH liegt ein absoluter Revisionsgrund i.S. von § 119 Nr. 6 FGO dann vor, wenn eine Begründung für den Urteilsausspruch überhaupt fehlt oder die Entscheidungsgründe insgesamt nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind. Das Fehlen der Gründe in diesem Sinne ist abzugrenzen von einer kurzen, lückenhaften oder fehlerhaften Begründung, die als solche keinen absoluten Revisionsgrund bildet. Die Abgrenzung zwischen den i.S. von § 119 Nr. 6 FGO erheblichen und nicht wesentlichen Begründungsmängeln hat sich am Zweck der Urteilsbegründung zu orientieren. Der Sinn des Begründungszwangs gemäß § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO liegt darin, den Prozessbeteiligten die Kenntnis darüber zu vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Vom Vorliegen eines absoluten Revisionsgrundes ist danach (erst) dann auszugehen, wenn den Beteiligten --zumindest in Bezug auf einen der wesentlichen Streitpunkte-- die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. zu dem Vorstehenden Senatsbeschluss vom 14. Mai 2013 X B 176/12, BFH/NV 2013, 1445, und weiterführend z.B. Senatsurteil vom 17. April 2002 X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, m.w.N.).
- 21** b) Soweit die Kläger darauf abstellen, das Urteil sei deshalb nicht mit Gründen versehen, weil die Schätzungshöhe von 5 % der "erhaltenen Anzahlungen" nicht nachprüfbar sei, vermag der Senat dieser Ansicht schon aufgrund des Verfahrensablaufs, aber auch aufgrund der Beschwerdebeurteilung nicht zu folgen.
- 22** Das FG hat die Höhe dieser Schätzung in Anlehnung an das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt in EFG 2008, 1779, welches in Bezug auf die stornobehafteten Abschlussprovisionen einen Wert von 5 % ermittelte, der revisionsrechtlich vom Senat in seinem Urteil in BFH/NV 2010, 2033 nicht beanstandet worden ist, --klar erkennbar-- angesetzt. Aufgrund dieses Revisionsverfahrens hat das vorliegende Verfahren geruht, die Höhe der Schätzung des FG des Landes Sachsen-Anhalt ist ausweislich des Protokolls des Erörterungstermins vom 28. September 2011 besprochen worden. Aus dem Tatbestand des angefochtenen Urteils ergibt sich zudem, dass das Senatsurteil in BFH/NV 2010, 2033 in der mündlichen Verhandlung vor dem FG erörtert worden ist. Somit war auch für die Kläger erkennbar, dass das FG mangels anderer Angaben die Schätzung der Höhe nach an die des FG des Landes Sachsen-Anhalt in EFG 2008, 1779 anlehnt.
- 23** Im Rahmen der Beschwerdebeurteilung stellen schließlich auch die Kläger auf das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt in EFG 2008, 1779 ab und verlangen eine weitere Sachaufklärung. Damit zeigen sie gleichzeitig, dass auch ihnen bekannt ist, dass das FG die pauschale Schätzung des Ausfallrisikos der Abschlussprovisionen von 5 % in Anlehnung an diese Entscheidung vorgenommen hat.
- 24** Das Urteil ist somit mit Gründen versehen.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 26** 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.