

Beschluss vom 19. Dezember 2016, XI B 57/16

Klage auf Gewährung von Akteneinsicht - Aktenübersendung an das FG im Klageverfahren - Umfang der den Streitfall betreffenden Akten i.S. des § 71 Abs. 2 FGO - Gerichtliche Überprüfung der Ermessensentscheidung des Finanzamts

ECLI:DE:BFH:2016:B.191216.XIB57.16.0

BFH XI. Senat

FGO § 71 Abs 2, FGO § 76 Abs 1, FGO § 86, FGO § 102, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 6, FGO § 155, ZPO § 295, AO § 30 Abs 4 Nr 3, AO § 5

vorgehend FG München, 10. Mai 2016, Az: 3 K 385/13

Leitsätze

NV: Zu den nach § 71 Abs. 2 FGO dem FG zu übermittelnden, "den Streitfall betreffenden" Akten gehören bei einer Klage auf Gewährung von Akteneinsicht grundsätzlich nicht die Akten oder Aktenteile, um deren Einsichtnahme durch den Kläger in dem finanzgerichtlichen Verfahren gestritten wird .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 11. Mai 2016 3 K 385/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH und Unternehmerin, beantragte im Rahmen einer laufenden Außenprüfung mit Schriftsatz vom 3. Mai 2012 Akteneinsicht. Diesen Antrag lehnte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 20. Juli 2012 ab, weil eine Akteneinsicht während einer laufenden Prüfung nicht vorgesehen sei und im Übrigen auch kein berechtigtes Interesse der Klägerin daran bestehe. Zudem stünde einer Akteneinsicht das schutzwürdige Interesse Dritter in Form des Steuergeheimnisses entgegen.
- 2** Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2013 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte das FA im Wesentlichen aus, es habe sein Ermessen fehlerfrei ausgeübt.
- 3** Im Laufe des Klageverfahrens forderte das Finanzgericht (FG) mit Schreiben vom 7. Februar 2013 das FA u.a. zur Übersendung aller den Streitfall betreffenden Akten auf. Das FA legte daraufhin mit Schreiben vom 11. März 2013 dem FG folgende Akten vor: "1 Ordner Rechtsbehelfsstelle, 1 Umsatzsteuerakte, 1 Akte Dauerunterlagen". In diese nahm der Prozessbevollmächtigte der Klägerin Einsicht und teilte unter dem 14. Juni 2013 u.a. mit, dass erhebliche Zweifel an der Vollständigkeit der vorgelegten Akten bestünden.
- 4** Mit Schriftsatz vom 23. Oktober 2014 übersandte das FA den Bericht über eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Klägerin vom 14. Oktober 2014 und den Bericht über eine Steuerfahndungsprüfung in der Steuerstrafsache gegen den Geschäftsführer der Klägerin vom 9. Juli 2014.
- 5** Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin nahm im Laufe des Klageverfahrens und des Strafverfahrens mehrfach erneut Akteneinsicht, ging aber weiterhin davon aus, dass die Akten (auch im Strafverfahren) nicht vollständig vorgelegt worden seien. Das FA erwiderte hierauf, dass die übersandten Akten die für die Entscheidung über die Klage wegen Akteneinsicht betreffenden Unterlagen enthielten.

- 6 In der mündlichen Verhandlung vom 16. März 2016 hat die Klägerin ausweislich der Sitzungsniederschrift weder Beweisanträge gestellt noch Rügen erhoben.
- 7 Das FG wies die Klage, mit der die Klägerin geltend machte, der Ablehnungsbescheid des FA vom 20. Juli 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2013 seien ermessensfehlerhaft, das FA wende eine die Akteneinsicht betreffende Verwaltungsanweisung falsch an und die vorgelegten Akten seien unvollständig, ab und ließ die Revision nicht zu.
- 8 Es führte zur Begründung aus, das FA habe der Klägerin die Akteneinsicht ermessensfehlerfrei versagt. Eine Gewährung von Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren komme nur in Ausnahmefällen in Frage. Vorliegend habe das FA bereits in seinem Ablehnungsbescheid vom 20. Juli 2012 zu dem Antrag auf Akteneinsicht konkrete Ermessenserwägungen genannt, warum der Klägerin zu diesem Zeitpunkt keine Akteneinsicht habe gewährt werden können. In der Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2013 habe das FA die Ablehnung der Akteneinsicht neben den vorgenannten Erwägungen weiter begründet.
- 9 Im Streitfall könne nicht von einer Ermessensreduzierung auf Null ausgegangen werden. Darüber hinaus liege auf Grund der vom FA genannten Ermessenserwägungen auch kein Ermessensfehler wegen einer Überschreitung oder Unterschreitung der Grenzen des Ermessens oder der Ausübung des Ermessens in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise durch das FA vor. Bereits die Gründlichkeit und Ausführlichkeit, mit der sich das FA in der Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2013 mit dem Rechtsvortrag der Klägerseite auseinandergesetzt hat, lasse deutlich erkennen, dass sorgfältig und ermessensfehlerfrei das Pro und Kontra hinsichtlich der begehrten Akteneinsicht abgewogen worden sei. Das FA habe den zu beurteilenden Sachverhalt ausreichend ermittelt und die für seine Ermessensausübung maßgeblichen Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art mitgeteilt.
- 10 Es liege nach Überzeugung des Gerichts auf der Hand, dass in einem umfassenden Prüfungsverfahren, in dem wegen der Gewährung des Vorsteuerabzugs die "Lieferanten" eines Steuerpflichtigen in eine Prüfung einzubeziehen sind, die steuerlichen Verhältnisse Dritter --und damit das nach § 30 der Abgabenordnung zu beachtende Steuergeheimnis-- betroffen seien. Allein schon aus diesem Grund habe das FA vorliegend eine Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren ermessensfehlerfrei verweigern dürfen. Auch das Argument der Verzögerung und der Behinderung einer laufenden Prüfung sei eine zutreffende Ermessenserwägung des FA zur Verweigerung der Akteneinsicht in diesem Verfahrensstadium.
- 11 Im Ergebnis erkenne das Gericht keinen Ermessensfehler, so dass es auf die weiteren Einwendungen der Klägerin nicht ankomme, auch weil sich diese in weiten Bereichen auf die Vollständigkeit der Akten im finanzgerichtlichen Verfahren --und damit auf einen anderen Verfahrensabschnitt-- bezögen.
- 12 Im Streitfall hätten die vom FA dem Gericht in dem vorliegenden Verfahren vorgelegten Akten auch nicht sämtliche Unterlagen der Außenprüfung, der Steuerfahndungsprüfung und des Strafverfahrens umfassen müssen, denn es sei "nur über die Rechtmäßigkeit einer Ermessensentscheidung über die Versagung einer Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren" während einer laufenden Außenprüfung zu befinden. Im Hinblick auf diese Entscheidung seien die dem Gericht vom FA vorgelegten Akten ausreichend, zudem sei dem Gericht insbesondere der Bericht der Steuerfahndung vom 9. Juli 2014 vorgelegt worden. Das FA sei nicht verpflichtet, dem Gericht Akten oder Aktenteile zu übermitteln, um deren Einsichtnahme im finanzgerichtlichen Verfahren gestritten werde.
- 13 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1045 veröffentlicht.
- 14 Mit ihrer Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts und wegen Verfahrensfehlern zuzulassen.

Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe sind teilweise nicht hinreichend dargelegt und liegen im Übrigen nicht vor.
- 16 1. Die Revision ist nicht wegen Verfahrensfehlern des FG zuzulassen.
- 17 a) Die gerügte Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch Nichtanforderung bzw. Nichtbeziehung weiterer, vom FA nicht vorgelegter Akten ist nicht hinreichend dargelegt.

- 18** aa) Um einen Sachaufklärungsmangel hinreichend darzulegen, muss vom Beschwerdeführer vorgetragen werden, welche konkreten Tatsachen das FG hätte aufklären und welche genau bezeichneten Beweise es von Amts wegen hätte erheben müssen, warum ein Beschwerdeführer nicht von sich aus entsprechende Beweisanträge gestellt hat, warum sich die Beweiserhebung dem FG auch ohne besonderen Antrag als erforderlich hätte aufdrängen müssen und inwieweit die als unterlassen gerügte Beweisaufnahme --auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 2010 III B 50/09, BFH/NV 2010, 919; vom 12. Dezember 2012 XI B 70/11, BFH/NV 2013, 705).
- 19** bb) Da es sich bei der Verletzung der Sachaufklärungspflicht um einen verzichtbaren Verfahrensmangel handelt (§ 155 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO--), bei dem das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren geht, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 5. Dezember 2013 XI B 1/13, BFH/NV 2014, 547, Rz 9; vom 12. Mai 2016 III B 5/16, BFH/NV 2016, 1292, Rz 4), muss ein Beschwerdeführer außerdem vortragen, dass er den Verstoß in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldbaren Gründen er an einer solchen Rüge gehindert gewesen sei (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 2. Oktober 2007 IX B 24/07, BFH/NV 2008, 92; vom 29. April 2009 VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; jeweils m.w.N.).
- 20** cc) An entsprechenden Darlegungen fehlt es im Streitfall. Weder ist dargelegt, warum die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem FG keine entsprechenden Beweisanträge gestellt hat, noch ist dargelegt, warum sie die von ihr gesehene Verletzung der Sachaufklärungspflicht nicht gerügt hat. Aus der Sitzungsniederschrift (vgl. zu deren Bedeutung BFH-Beschlüsse vom 16. März 2012 IX B 170/11, BFH/NV 2012, 1158, Rz 3; vom 18. August 2015 III B 112/14, BFH/NV 2015, 1595, Rz 10) ergibt sich, dass weder das eine noch das andere geschehen ist.
- 21** b) Ohne Erfolg rügt die Klägerin, das Urteil des FG sei nicht mit Gründen versehen.
- 22** aa) Nach § 119 Nr. 6 FGO ist ein Urteil stets als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen, wenn die Entscheidung nicht mit Gründen versehen ist. Es reicht hierfür aus, wenn die Gründe nur zum Teil fehlen und das Gericht ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel, das für sich allein den vollständigen Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bildet, übergangen hat (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 1. April 2003 X B 105/02, BFH/NV 2003, 1193, unter II.2., m.w.N.; vom 23. September 2009 IX B 52/09, BFH/NV 2010, 220, unter 1.a; Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 119 FGO Rz 359 ff.). Ein Verstoß gegen das Begründungsgebot liegt auch dann vor, wenn das Gericht einen wesentlichen Streitpunkt entweder überhaupt nicht erörtert oder mit formelhaften und inhaltlich nicht nachvollziehbaren Formulierungen abgehandelt hat (vgl. BFH-Beschlüsse vom 21. April 2004 IX B 155/03, juris; vom 1. Februar 2012 VI B 71/11, BFH/NV 2012, 767, Rz 14; vom 5. Dezember 2013 XI B 17/13, BFH/NV 2014, 548). Nicht ausreichend ist hingegen, dass die Urteilsbegründung nicht den Erwartungen eines Beteiligten entspricht, lückenhaft, rechtsfehlerhaft oder nicht überzeugend ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11. Juli 2012 X B 41/11, BFH/NV 2012, 1634; vom 11. Mai 2015 XI B 29/15, BFH/NV 2015, 1257, Rz 11). Die Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht wesentlichen Begründungsmängeln hat sich am Zweck der Urteilsbegründung zu orientieren, der darin besteht, für den Ausspruch der Urteilsformel den Nachweis der Rechtmäßigkeit zu liefern (BFH-Urteil vom 17. April 2002 X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, und BFH-Beschluss vom 10. November 2011 X B 211/10, BFH/NV 2012, 426). Vom Vorliegen eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist danach 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 (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2013 XI B 33/13, BFH/NV 2014, 714, m.w.N.).
- 23** bb) Gemessen daran ist das Urteil des FG mit Gründen versehen.
- 24** Das FG hat auf Seite 11 ff. des Urteils nachvollziehbar begründet, warum es die Ermessensentscheidung des FA nicht beanstandet hat. Es hat angenommen, das FA habe Ermessenserwägungen angestellt und die Ablehnung im Ablehnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung begründet. Nach den vom FA genannten Gründen liege weder eine Ermessensreduzierung auf Null vor noch seien Ermessensfehler erkennbar. Auf Seite 13 des Urteils hat das FG angenommen, sowohl das Argument der Wahrung des Steuergeheimnisses als auch das Argument der Verzögerung und Behinderung der laufenden Prüfung trügen die Ermessensentscheidung des FA.
- 25** Bei ihren Einwendungen gegen diese beiden (aus Sicht des FG tragenden) Argumente der Ablehnung berücksichtigt die Klägerin nicht, dass maßgeblicher Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung der Ermessensentscheidung des FA durch das FG nach der insoweit maßgeblichen (und zugleich zutreffenden) Auffassung des FG der Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822,

Rz 19; BFH-Beschluss vom 15. Juli 2015 IX B 38/15, BFH/NV 2015, 1431, Rz 4), d.h. der Erlass der Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2013 war. Mit dem Angebot der Klägerin, Verzichtserklärungen von Dritten beizubringen, die auf die Wahrung des Steuergeheimnisses verzichten, musste sich das FG schon deshalb nicht auseinandersetzen, weil solche Erklärungen zum genannten Zeitpunkt nicht vorlagen. Dass die Klägerin angibt, angeboten zu haben, die Akteneinsicht vor Ort in Anwesenheit eines Sachbearbeiters des FA zu nehmen, ändert nichts an dem vom FG für maßgeblich erachteten Argument, dass das FA die Akten hätte vorher durchsehen, Aktenteile aussondern oder schwärzen müssen.

- 26** cc) Es reicht nicht aus, dass die Klägerin daneben die Argumentation des FG zu den Ermessenserwägungen des FA für lückenhaft, unzulänglich und nicht überzeugend hält. Die Klägerin rügt damit, dass das FG sich nicht ausreichend mit ihren rechtlichen Argumenten auseinandergesetzt habe. Das reicht für die Annahme, das Urteil des FG sei nicht mit Gründen versehen, nicht aus (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 2. Januar 2006 XI B 53/04, BFH/NV 2006, 792, unter 1., Rz 6; vom 19. November 2013 IX B 79/13, BFH/NV 2014, 371, Rz 3, m.w.N.).
- 27** 2. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung.
- 28** a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. Februar 2014 VI B 111/13, BFH/NV 2014, 696; vom 18. Juli 2014 XI B 37/14, BFH/NV 2014, 1779).
- 29** b) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, hat der Beschwerdeführer zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen eine hinreichend bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll, sowie schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 16. Mai 2008 VII B 118/07, BFH/NV 2008, 1440; vom 9. Januar 2014 XI B 11/13, BFH/NV 2014, 915). Liegt zu der vom Beschwerdeführer herausgestellten Rechtsfrage bereits höchstrichterliche Rechtsprechung vor, gehört zu der Darlegung der Klärungsbedürftigkeit eine fundierte Stellungnahme dazu, weshalb diese Rechtsprechung noch nicht zu einer hinreichenden Klärung geführt habe oder auf Grund welcher neuen Entwicklungen sie nunmehr erneut in Frage gestellt werden müsse (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. Juli 2014 XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rz 16; vom 14. Dezember 2015 XI B 113/14, BFH/NV 2016, 599, Rz 8).
- 30** c) Soweit die Klägerin die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam hält, ob im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der Ablehnung der Akteneinsicht die Akten, in die Einsicht genommen werden soll, zu den nach § 71 Abs. 2 FGO "den Streitfall betreffenden Akten" gehören, ist diese Rechtsfrage durch die Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Juni 2015 VII S 11/15, BFH/NV 2015, 1100, Rz 7) geklärt. Die Ausführungen der Klägerin legen nicht hinreichend dar, weshalb diese Rechtsprechung noch nicht zu einer hinreichenden Klärung geführt habe oder auf Grund welcher neuen Entwicklungen sie nunmehr erneut in Frage gestellt werden müsse.
- 31** d) Soweit die Klägerin der Auffassung ist, es sei zu klären, ob das FA erst nach Eingang der Klage einen Vorgang "Ablehnung Akteneinsicht" anlegen dürfe, ist erstens nicht dargelegt, warum es sich dabei um eine abstrakte Rechtsfrage handeln soll. Zweitens geht die Klägerin dabei von einem Sachverhalt aus, den das FG nicht festgestellt hat, so dass die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage im Streitfall nicht klärbar wäre (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19. Dezember 2014 XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534, Rz 27; vom 17. November 2015 XI B 52/15, BFH/NV 2016, 431, Rz 47). Das FG hat nämlich nicht tatsächlich festgestellt, dass das FA nach Eingang der Klage einen Vorgang "Ablehnung Akteneinsicht" angelegt hat.
- 32** Im Rahmen seines Urteils ist das FG auf Seite 14 außerdem davon ausgegangen, dass die vom FA vorgelegten Akten ausreichend seien. Danach hat das FA aus Sicht des FG alle für die Beurteilung der Sach- und Rechtslage erheblichen und für die Entscheidung des Rechtsstreits bedeutsamen, d.h. die "den Streitfall betreffenden" (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Januar 2013 III S 38/11, BFH/NV 2013, 701, Rz 13) Akten übersandt.
- 33** e) Die Behauptung der Klägerin, das FG habe möglicherweise gemeint, "interne Vermerke und Aufzeichnungen des FA seien dem Steuerbürger generell vorzuenthalten", trifft nicht zu. Das FG hat keinen derartigen abstrakten Rechtssatz aufgestellt.

- 34** f) Bezüglich der für grundsätzlich bedeutsam gehaltenen Frage, ob sich "die Steuerbehörde auch dann noch auf das Argument der zeitlichen Verzögerung bzw. Behinderung in einem laufenden Prüfungsverfahren beziehen kann, wenn die Akte vor Ort und in Anwesenheit eines Sachbearbeiters geprüft wird", ist ebenfalls nicht dargelegt, inwieweit diese Frage im Streitfall klärbar sein soll (vgl. dazu bereits die Ausführungen unter II.1.b bb). Zu entsprechenden Darlegungen hätte schon deshalb Anlass bestanden, weil das FG die Verzögerung und Behinderung der Prüfung auf Seite 13 seines Urteils daraus abgeleitet hat, dass das FA vor der Akteneinsicht sämtliche Akten hätte sichten, teilweise aussortieren oder schwärzen müssen.
- 35** 3. Soweit mit der Beschwerde vorgetragen wird, die Revision sei zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, fehlt es an den für die Geltendmachung dieses Zulassungsgrunds erforderlichen Darlegungen zur Klärbarkeit.
- 36** a) Das Erfordernis einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts ist ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2014 XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 34, m.w.N.). Für diesen Zulassungsgrund gilt ebenso wie für den der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), dass die Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse liegen und eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage betreffen muss (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 915, Rz 23, m.w.N.). Es gelten die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung entwickelten Darlegungsanforderungen entsprechend (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. Februar 2016 XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 13, m.w.N.).
- 37** b) Die Klägerin meint, der BFH müsse "klare Grundsätze bezüglich der Frage formulieren", welche "Anstrengungen von Amts wegen, etwa durch Aktenbeiziehung, von den Finanzgerichten unternommen werden müssen, um die Tatsachengrundlagen zu ermitteln, die einer Ermessensentscheidung zugrunde liegen".
- 38** c) Es ist aber nicht dargelegt, warum dies im Streitfall klärbar sein soll, nachdem die Klägerin jedenfalls auf die Rüge, das FG habe den Sachverhalt nicht von Amts wegen ausreichend erforscht, durch rügelose Einlassung verzichtet hat (vgl. dazu die Ausführungen unter II.1.a bb und cc).
- 39** 4. Die Klägerin wendet sich mit ihrem Beschwerdevorbringen in weiten Teilen im Stile einer Revisionsbegründung gegen die materielle Richtigkeit der Vorentscheidung, mit der das FG die Ermessensentscheidung des FA unbeanstandet gelassen hat; damit wird keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Zulassungsgründe dargetan (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 714, Rz 15), zumal die Frage, ob Ermessensfehler des FA vorliegen, von den Umständen des Einzelfalls abhängt und deshalb allgemeinen Aussagen von grundsätzlicher Bedeutung regelmäßig nicht zugänglich ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. November 2008 VII B 183/08, juris, Rz 4; vom 26. Februar 2015 III B 124/14, BFH/NV 2015, 837, Rz 32).
- 40** 5. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 41** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de